



1406 ÉTUDES ET COMMENTAIRES FISCAL

ÉTUDE FISCALITÉ DES ENTREPRISES

ENTREPRISE

La présente étude, qui couvre la période du 1^{er} avril au 16 juillet 2020, traite d'une sélection de décisions importantes du Conseil d'État en matière de droit fiscal de l'entreprise et des affaires.

1406

Droit fiscal de l'entreprise et des affaires : chronique d'actualité



Étude rédigée par Pierre Masquart



Pierre Masquart est avocat au barreau de Paris, Cabinet Briard, avocat au Conseil d'État et à la Cour de cassation

1. Abus de droit

1 - **Abus de droit et PEA.** - Les deux conditions nécessaires pour caractériser l'abus de droit par fraude à la loi sont, tout d'abord, une condition objective, à savoir l'application littérale de textes à l'encontre des intentions du législateur, et une condition subjective, à savoir la recherche d'un but exclusivement fiscal¹. Lorsqu'un montage artificiel est caractérisé², le Conseil d'État considère que la recherche de la condition objective est remplie³. Un tel montage constitue également un indice sérieux d'un but exclusivement fiscal de l'opération mise en cause⁴. Le montage artificiel est en principe lié à l'interposition de sociétés dépourvues de substance. Toutefois, dans notre précédente

1 CE, 27 sept. 2006, n° 260050, Sté Janfin : JurisData n° 2006-081020 ; Dr. fisc. 2006, n° 47, comm. 744, concl. L. Olléon. - CE, 28 févr. 2007, n° 284565, min. c/ Persicot : JurisData n° 2007-081088 ; Dr. fisc. 2007, n° 11, act. 272.

2 CE, 18 févr. 2004, n° 247729, SA Pléiade : JurisData n° 2004-080518 ; Dr. fisc. 2004, n° 47, comm. 849. - CE, 18 mai 2005, n° 267087, min. c/ Sté Sagal : JurisData n° 2005-080715 ; Dr. fisc. 2005, n° 44-45, comm. 726, concl. P. Collin.

3 CE, 9^e et 10^e ch., 13 janv. 2017, n° 391196, Sté Ingram Micro : JurisData n° 2017-000568 ; Dr. fisc. 2017, n° 15, comm. 254, concl. E. Crépey. - CE, 19 juill. 2017, n° 408227, Sté Ingram Micro : JurisData n° 2017-023084 ; Dr. fisc. 2017, n° 43-44, comm. 529.

4 CE, 8 févr. 2019, n° 407641 : JurisData n° 2019-001839 ; Dr. fisc. 2019, n° 21, comm. 272.



chronique⁵, nous avons mentionné les décisions dites Wendel⁶ par lesquelles le Conseil d'État a confirmé, qu'en matière d'abus de droit, l'absence de substance économique d'une société interposée n'est pas une condition nécessaire à l'identification d'un montage artificiel. En effet, ces décisions, tout comme le précédent Verdannet⁷, ont retenu l'absence de substance du montage mais pas celle de la société interposée elle-même.

Par deux décisions du 19 juin 2020⁸, le Conseil d'État est venu préciser, cette fois, dans quelle mesure un abus de droit est caractérisé lors d'une cession de titres d'une société holding inscrits sur un PEA. En l'espèce, pour écarter l'argumentation des requérants tirée de ce que la société Financière RKW Holding avait une réalité économique et que sa constitution avait pour objectif d'associer le groupe WPP au développement de la société KRM tout en préservant l'indépendance de cette dernière, la cour administrative d'appel de Paris s'était fondée sur la circonstance que les éléments apportés par les contribuables ne démontraient pas la nécessité de l'interposition de la société Financière RKW Holding. Le Conseil d'État a jugé qu'en exigeant ainsi que ces derniers justifient de ce que l'architecture d'ensemble mise en place était la seule possible pour atteindre l'objectif économiquement poursuivi, la cour avait commis une erreur de droit. Les juges du Palais Royal rappellent ainsi que les contribuables, interposant des sociétés holding pour bénéficier d'une économie fiscale, ne sont, en l'état du droit applicable au litige, jamais obligés de choisir la voie fiscalement la plus onéreuse⁹ et ils n'ont pas non plus l'obligation de démontrer que les actes passés étaient nécessaires pour atteindre l'objectif poursuivi¹⁰.

La Haute Assemblée a également reproché à la cour d'avoir commis une erreur de droit en n'ayant pas pris en compte l'ensemble des éléments de l'architecture mise en place par les contribuables. Ces derniers, après avoir créé, en janvier 2004, une société ayant notamment pour activité l'achat d'espaces publicitaires, la société KRM, avaient constitué, en décembre 2004, deux sociétés holding dont ils détenaient chacun 25 % des parts, l'autre moitié étant détenue, s'agissant de la société Financière RKW Holding, par le groupe publicitaire WPP, et s'agissant de la société RK Private, par plusieurs investisseurs. Les contribuables avaient alors cédé les parts de la société KRM à ces deux sociétés holding à concurrence de 924 parts pour la société Financière RKW Holding et de 926 parts pour la société RK Private.

2. Fiscalité internationale

2 - **La notion extensive de cession d'actif.** - La société Fromageries Bel, qui avait procédé à la liquidation sans dissolution de sa filiale SA Boursin, avait constaté un mali technique, dont elle avait inscrit une partie, correspondant aux fonds de commerce américains de la société Boursin, à l'actif de sa succursale établie aux États-Unis, qui constituait un établissement stable. Le Conseil d'État vient de confirmer, par sa décision Sté Bel¹¹, que la cour administrative d'appel de Versailles n'avait pas méconnu les articles 38 et 209 du CGI en jugeant que l'inscription à l'actif de sa succursale d'éléments qui, à l'issue de la transmission universelle de patrimoine placée sous le régime de faveur prévu par l'article 210 A du CGI, étaient affectés à ses exploitations françaises, avait les effets d'une cession faisant naître pour la requérante une plus-value soumise en France à l'impôt sur les sociétés¹². En effet, pour les juges du Palais Royal, lorsqu'une société établie en France inscrit au bilan fiscal d'une succursale établie à l'étranger, dont les bénéfices ne sont pas pris en compte dans ses bases d'imposition, un élément d'actif jusqu'alors affecté à ses exploitations françaises, une telle opération doit être regardée, pour l'établissement du résultat imposable en France de cette société, comme ayant les effets d'une cession d'élément d'actif. Cette solution confirme, tout d'abord, que la notion de cession, au sens de l'article 38 du CGI, doit être interprétée de manière extensive¹³. Ensuite, elle rappelle que les succursales étrangères sont dotées d'une personnalité fiscale propre en raison du principe de territorialité de l'impôt¹⁴. Enfin, cette solution doit être rapprochée de la jurisprudence abondante relative aux opérations financières entre un siège et sa succursale¹⁵.

3 - **Établissement stable et location-gérance.** - Par une décision de 1972¹⁶, le Conseil d'État a reconnu, pour l'application de la convention franco-suisse de 1953, que la perception de redevances par un résident suisse dans le cadre d'un contrat de location-gérance d'un fonds de commerce situé en France, caracté-

5 P. Masquart, *Droit fiscal de l'entreprise et des affaires : chronique d'actualité* : JCP E 2020, 1300.

6 CE, 12 févr. 2020, n° 421444, Gautier : *JurisData* n° 2020-001671 ; *Dr. fisc.* 2020, n° 10, comm. 180. - O. Fouquet, *Abus de droit : du nouveau ? À propos de l'affaire Wendel* ; *FR* 18/20, inf. 17, p. 30.

7 CE, plén., 25 oct. 2017, n° 396954, Éts Verdannet : *JurisData* n° 2017-020912 ; *Dr. fisc.* 2018, n° 2, comm. 64, concl. E. Crepey, note F. Deboissy.

8 CE, 19 juin 2020, n° 418452, Épx X. : *JurisData* n° 2020-008427. - CE, 19 juin 2020, n° 429393, Épx R. : *JurisData* n° 2020-009063 ; mentionnés au *Tables du recueil Lebon*.

9 CE, 21 mars 1986, n° 53002, SA Auriège, concl. O. Fouquet.

10 CE, 11 févr. 2011, n° 314950, Picoux, concl. E. Cortot-Boucher.

11 CE, 8^e et 3^e ch., 27 mai 2020, n° 434412, SA Fromageries Bel : *JurisData* n° 2020-007155 ; mentionné dans les *tables du recueil Lebon*.

12 Rapp. Concl. J.-F. Verny sous CE, sect., 9 janv. 1981, n° 10145, Sté Timex Corporation : *Dr. fisc.* 1981, n° 23, comm. 1237 ; *D.* 1981, p. 149, note G. Tixier et Ph. Derouin.

13 Rapp. CE, 29 déc. 1999, n° 171859 : *JurisData* n° 1999-159748 ; *Dr. fisc.* 2000, n° 21, comm. 427, dans le cas d'un transfert d'actif de l'entreprise vers le patrimoine privé de l'exploitant.

14 CE, plén., 25 oct. 1972, n° 81999 ; Dupont 1973, p. 19. - CE, 14 nov. 1984, n° 40368, SARL Sotradies : *JurisData* n° 1984-600353.

15 CE, sect., 16 mai 2003, n° 222956, Sté Télécoise : *JurisData* n° 2003-080360 ; *Fiche pratique* n° 2081 - S'implanter à l'étranger : succursale ou filiale ? - CE, 11 avr. 2014, n° 344990, min. c/ Sté Bayerische Hypo und vereinsbank AG. - CE, 11 avr. 2014, n° 346687 et 349015, min. c/ Sté Unicredit. - CE, 11 avr. 2014, n° 359640, min. c/ Sté Caixa Geral de Depósitos. - CE, 9 nov. 2015, n° 370974, Sté Sodirep Textiles SA-NV : *JurisData* n° 2015-026400 ; *Dr. fisc.* 2016, n° 24, comm. 377. - CE, 10 juill. 2019, n° 418108, Sté BNP Paribas : *JurisData* n° 2019-012342 ; *Dr. fisc.* 2019, n° 42, comm. 408.

16 CE, 8 mars 1972, n° 81907.



risait la détention par le bailleur d'un établissement stable en France. Il ne peut être pour autant déduit de cette solution ancienne que le bailleur d'un fonds de commerce disposerait nécessairement d'un établissement stable dans l'État dans lequel le fonds est exploité. En effet, tout dépend de la question de savoir si l'exploitant utilise le fonds avec ses propres moyens matériels ou avec ceux du propriétaire du fonds. Comme l'a précisé le rapporteur public Romain Victor, dans ses conclusions sous la décision *Sté Bel*¹⁷, dans l'affaire de 1972, « le résident suisse était propriétaire non seulement du fonds de commerce, mais aussi des locaux et des matériels qui en permettaient l'exploitation, de sorte que son activité [...] s'analysait comme une forme d'exploitation d'un établissement commercial ». Or, en l'espèce, la société française Boursin, propriétaire des fonds de commerce américains, les avait donnés en location-gérance à une autre société du groupe Unilever qui les avait sous-loués à une société Conopco, située aux États-Unis, qui les exploitait avec ses propres moyens matériels et non avec ceux de la propriétaire des fonds. Par conséquent, pour le Conseil d'État, la cour n'a commis aucune erreur de droit et n'a pas inexactement qualifié les faits en se fondant sur ce que la société américaine exploitait les fonds avec ses propres matériels, et non avec ceux de la société française, pour juger que la société Boursin n'exploitait aucune entreprise aux États-Unis pour l'application de l'article 209 du CGI et ne détenait pas d'établissement stable au sens de l'article 5 de la convention fiscale conclue entre la France et les États-Unis.

3. Fusions ou opérations assimilées

4 - **Notion de changement significatif d'activité.** - Le Conseil d'État vient d'avoir l'occasion de compléter sa jurisprudence en ce qui concerne les conditions d'octroi de l'agrément pour le transfert des déficits d'une société absorbée à une société absorbante. En application des dispositions de l'article 209, II, b du CGI¹⁸, l'agrément est délivré lorsque l'activité à l'origine des déficits dont le transfert est demandé n'a pas fait l'objet par la société absorbée ou apporteuse, pendant la période au titre de laquelle ces déficits ont été constatés, de changement significatif, notamment en termes de clientèle, d'emploi, de moyens d'exploitation effectivement mis en œuvre, de nature et de volume d'activité. Par sa décision *SARL Serena Caoutchouc*¹⁹ de 2017, la Haute Assemblée avait jugé qu'il résulte des dispositions de l'article précité que la condition qu'elles énoncent tient à ce qu'examinée pour elle-même, l'activité transférée à la société absorbante n'ait pas fait l'objet de changements significatifs pendant la période au titre de laquelle ont été constatés les déficits dont le transfert est demandé. Par la décision *Sté ID*

*Espace*²⁰, le Conseil d'État vient d'indiquer, cette fois, que cette période s'étend de l'exercice de naissance des déficits en cause jusqu'à celui au cours duquel est effectuée la demande tendant à leur transfert. Il résulte toutefois de ces dispositions, interprétées à la lumière des travaux préparatoires de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012 de laquelle elles sont issues²¹, que la circonstance que l'activité à l'origine des déficits ait été en tout ou partie transférée par anticipation, avant l'opération de fusion ou assimilée, à la société qui la poursuit et demande à ce titre le transfert des déficits qui y trouvent leur origine, ne saurait être regardée comme un changement significatif d'activité justifiant le refus de l'agrément sollicité.

4. Intégration fiscale

5 - **Indication nécessaire à la société mère d'un groupe intégré des modalités de détermination des pénalités.** - Par une décision min. c/ SA BNP Paribas²², le Conseil d'État vient d'indiquer que l'information qui doit être donnée à la société mère d'un groupe fiscal intégré avant la mise en recouvrement peut être réduite à une référence aux procédures de rectification qui ont été menées avec les sociétés membres du groupe et à un tableau chiffré qui en récapitule les conséquences sur le résultat d'ensemble, sans qu'il soit nécessaire de reprendre l'exposé de la nature, des motifs et des conséquences de chacun des chefs de rectification concernés. Toutefois, reprenant la solution dégagée par sa décision *Eurl Pub Finance*²³, le Conseil d'État a précisé que cette information doit comporter, en ce qui concerne les pénalités, l'indication de leur montant, comme le prévoit l'article R. 256-1 du LPF, et des modalités de détermination mises en œuvre par l'administration, lesquelles constituent une garantie permettant à la société mère de contester utilement les sommes mises à sa charge. En l'espèce, le Conseil d'État a considéré qu'après avoir relevé la circonstance que le montant des « pénalités pour abus de droit de 80 % (article 1729) », qui avait été mentionné dans la lettre transmise avant la mise en recouvrement des sommes litigieuses, ne résultait pas de l'application du taux de 80 % au montant des cotisations supplémentaires assignées à la redevable, la cour avait pu, sans commettre d'erreur de droit, déduire de l'absence de toute indication sur les modalités de détermination des pénalités que l'information donnée à la SA

17 CE, 27 mai 2020, n° 434412, préc.

18 Dispositions transférées à l'article 209, II, 1, b du CGI par l'article 53 de la loi n° 2019-1479 du 28 décembre 2019.

19 CE, 24 oct. 2017, n° 401403, *SARL Serena Caoutchouc* : *JurisData* n° 2017-020887 ; *Dr. fisc.* 2018, n° 5, *comm.* 156, *concl.* R. Victor.

20 CE, 9 juin 2020, n° 436187, *Sté ID Espace* : *JurisData* n° 2020-007848 ; mentionné dans les tables du recueil *Lebon*.

21 À cet égard, le rapporteur public a relevé que l'évaluation préalable de l'article 15 du projet de loi de finances rectificative pour 2012 indiquait : « il est économiquement et juridiquement cohérent que les déficits suivent l'activité apportée lors d'une opération de restructuration, dès lors qu'elle est effectivement poursuivie dans des conditions analogues ».

22 CE, 25 juin 2020, n° 421095, *SA BNP Paribas*, *concl.* M.-G. Merloz : *JurisData* n° 2020-008759 ; mentionné aux tables du recueil *Lebon* ; *Dr. fisc.* 2020, n° 27, *act.* 228 ; *Dr. fisc.* 2020, n° 41, *comm.* 405.

23 CE, 13 déc. 2013, n° 338133, *EURL Pub Finance* : *JurisData* n° 2013-029530 ; *Dr. fisc.* 2014, n° 12, *comm.* 225, *concl.* C. Legras, *note* Ph. Durand.



Les succursales étrangères sont dotées d'une personnalité fiscale propre en raison du principe de territorialité de l'impôt

BNP Paribas sur ces dernières était insuffisante et prononcer, par voie de conséquence, leur décharge.

6 - Apport sous-évalué et subvention. - Dans sa décision *Sté Lafarge*²⁴, le Conseil d'État vient de juger que lorsqu'une société d'un groupe fiscalement intégré apporte à une autre société du groupe des titres de participation, la différence positive entre la valeur réelle des titres apportés et celle des titres reçus en contrepartie, qui traduit une insuffisante rémunération de la société apporteuse, doit, alors même que cette minoration du nombre de titres émis en contrepartie de l'apport est sans incidence sur l'actif net de la société bénéficiaire de cet apport, être regardée comme une subvention de la société apporteuse à la société bénéficiaire de l'apport, soumise à déclaration en application des articles 223 B et 223 Q du CGI²⁵. Par ailleurs, la circonstance que l'avantage consenti par la société apporteuse aurait eu pour contrepartie un accroissement de la valorisation de sa filiale n'est pas de nature à retirer à cet avantage son caractère de subvention au sens et pour l'application des mêmes dispositions. Cette décision présente l'intérêt de compléter la jurisprudence sur les apports à une valeur sous-évaluée²⁶.

5. Lutte contre l'évasion et la fraude fiscale internationale

7 - L'article 155 A du CGI ne s'applique pas aux contrats de licence de marques. - Le Conseil d'État vient de juger, par une décision inédite²⁷, que l'article 155 A du CGI n'était pas applicable à une personne physique fiscalement domiciliée en France qui contrôlait une société, dénommée *Interlicence Distribution Limited* située dans les Îles Vierges britanniques, à laquelle elle avait cédé un ensemble de marques et logos. Après avoir acquis les droits, cette société avait conclu un contrat de licence avec la société néerlandaise *D International BV*, qui était également contrôlée par la personne physique. Pour la Haute Assemblée, en jugeant que les redevances versées pour l'utilisation des marques et logos exploités par la société *D International BV*,

à la suite de leur cession par *M. A. D.* à la société *Interlicence Distribution Limited*, devaient être regardées comme les rémunérations d'une prestation liée au service rendu par *M. A. D.*, et

étaient imposables, en conséquence, à l'impôt sur le revenu, à son nom, en application des dispositions du I de l'article 155 A du CGI, alors que ces redevances ne sont pas la contrepartie d'un service rendu²⁸, la cour administrative d'appel de Lyon a commis une erreur de droit. Cette décision présente l'intérêt de juger que le droit d'exploiter, dans le cadre d'un contrat de licence, des marques et des logos ainsi qu'un nom à des fins commerciales ne constitue pas une prestation de services. Dans ses conclusions contraires, le rapporteur public *Anne Iljic* a indiqué que les redevances perçues par la société néerlandaise correspondaient aux revenus retirés de la seule exploitation de la notoriété personnelle de *M. A. D.*, « laquelle ne résulte pas d'une intervention particulière de sa part, ni d'une activité que cette société aurait déployée »²⁹, à la différence, par exemple, de l'affaire *Edmilson Gomes de Moraes*³⁰ où l'exploitation des droits résultait de l'activité en club du joueur de football. Dès lors qu'il y avait absence de prestation de services proprement dite, les juges du Palais Royal ont fait prévaloir une interprétation stricte du dispositif dérogatoire prévu par l'article 155 A du CGI.

8 - Pas de bénéficiaire effectif pour l'article 238 A du CGI. - Par une décision min. c/ *Sté Faraday*³¹, le Conseil d'État a tranché, par l'affirmative, la question inédite³² de savoir si les paiements opérés dans un paradis fiscal doivent être présumés fictifs quel qu'en soit le bénéficiaire effectif. Les juges du Palais Royal ont estimé que les dispositions de l'article 238 A du CGI sont applicables aux sommes payées ou dues à des personnes domiciliées ou établies dans un État étranger ou un territoire situé hors de France et qui y sont soumises à un régime fiscal privilégié, sans qu'il y ait lieu de rechercher, lorsque ces conditions sont remplies, si ces personnes les reversent ensuite à des tiers. En l'espèce, sur le fondement de l'article 238 A du CGI, l'administration fiscale avait réintégré dans les résultats imposables de la société *Faraday* les sommes versées à la société hongkongaise

24 CE, 1^{er} juill. 2020, n° 418378, *Sté Lafarge* : *JurisData* n° 2020-009723 ; mentionné dans les tables du recueil *Lebon* ; *Dr. fisc.* 2020, n° 29, act. 249 et 250 ; *JCP E* 2020, act. 537.

25 L'obligation déclarative a été supprimée pour les subventions intragroupes consenties à compter des exercices ouverts à partir du 1^{er} janvier 2019.

26 V. Ph. Oudenot, *Sous-évaluation des apports transcrits à la valeur comptable. À propos de CE, 1^{er} juill. 2020, n° 418378, Sté Lafarge* : *JCP E* 2020, 1329. - V. aussi CE, plén., 9 mai 2018, n° 387071, *Sté Cérés* : *JurisData* n° 2018-007717 ; *Dr. fisc.* 2018, n° 26, comm. 317. - CE, 5 janv. 2005, n° 254556, *Sté Raffypack* : *JurisData* n° 2005-080624 ; *Dr. fisc.* 2005, n° 13, comm. 318, concl. E. Glaser.

27 CE, 8 juin 2020, n° 418962 et 418963, D., *Vuarnet*, concl. A. Iljic, inédit au Recueil *Lebon* ; *Dr. fisc.* 2020, n° 41, comm. 401 note Ch. de la Martinière. - V. aussi CE, 22 févr. 2017, n° 392959 et 392960 : *JurisData* n° 2017-005837 ; *Dr. fisc.* 2017, n° 40, comm. 488, note J.-L. Pierre.

28 V. CE, 20 mars 2013, n° 346642, *Piazza* : *JurisData* n° 2013-005593 ; *Dr. fisc.* 2013, n° 20, comm. 282. - CE, 4 déc. 2013, n° 348136, *M. Edmilson Gomes de Moraes* : *JurisData* n° 2013-029523 ; *Dr. fisc.* 2014, n° 11, comm. 211. - CE, 22 janv. 2018, n° 406888, *Caruso* : *JurisData* n° 2018-000482.

29 Rapp. CE, 6 avr. 2007, n° 271563, *Durand*.

30 CE, 4 déc. 2013, n° 348136, *préc.*, aux concl. V. Daumas : *BDCF* 3/14, n° 26.

31 CE, 5 juin 2020, n° 425789 et 425962, min. c/ *Sté Faraday et Sté Faraday* : mentionné dans les tables du recueil *Lebon*, concl. E. Bokdam Tognetti : *JurisData* n° 2020-007560 ; *Dr. fisc.* 2020, n° 24, act. 194. - C. Guibé, *Sommes versées à un résident étranger : à la recherche du bénéficiaire effectif* : *RJF* 7/20, p. 871.

32 Rapp. CE, 18 mai 1998, n° 157974, min. c/ *SA Arthur Loyd* : *Dr. fisc.* 1998, n° 29, p. 962.



Eagle Vantage Limited en application d'un contrat de prestation de services conclu entre ces deux sociétés et correspondant à des commissions fixes et proportionnelles. Pour écarter l'application de l'article 238 A du CGI aux sommes correspondant aux commissions proportionnelles au chiffre d'affaires de la société Faraday, la cour administrative d'appel de Paris avait retenu que ces sommes étaient destinées à rémunérer les guides et les agences de voyages apporteurs d'affaires et ne faisaient que transiter par la société Eagle Vantage Limited avant d'être remises aux intéressés, et en avait déduit que cette société ne pouvait être regardée comme en étant le bénéficiaire. Or, le Conseil d'État a estimé qu'en se fondant sur un tel motif, alors qu'il lui appartenait seulement de rechercher si le destinataire du paiement des rémunérations était domicilié ou établi dans un État étranger ou un territoire situé hors de France et y était soumis à un régime fiscal privilégié, la cour a commis une erreur de droit. Le Conseil d'État a donc privilégié une lecture strictement juridique à une lecture économique de l'article 238 A du CGI en estimant que le juge fiscal ne doit s'attacher qu'à la situation du bénéficiaire direct des sommes versées sans rechercher si elles sont reversées à des tiers. Dans ses conclusions, le rapporteur public Émilie Bokdam-Tognetti a démontré que la logique de l'article 238 A du CGI n'est pas celle de l'article 155 A du CGI dans laquelle est recherché le prestataire effectif ni celle des conventions fiscales internationales³³. En réalité, pour le rapporteur public, le contribuable peut, « pour démontrer que les dépenses correspondent à des opérations réelles », apporter la preuve de « la contrepartie réelle à ces versements correspondant à l'intervention de leur bénéficiaire final »³⁴. Il est à noter qu'en ce qui concerne l'application de l'article 238 A du CGI, le Conseil d'État vient de préciser, par une décision SARL Bernys³⁵, que l'Administration ne peut être regardée comme apportant la preuve qu'une société est soumise à un régime fiscal privilégié, alors qu'elle se prévaut de la seule absence, au cours des exercices litigieux, d'un impôt sur les sociétés dans l'État en cause, sans prendre en compte les autres impositions directes sur les bénéfices et les revenus prévus, le cas échéant, par la législation de cet État. Cette précision vaut également pour l'application des dispositions relatives aux transferts indirects de bénéfices à l'étranger (CGI, art. 57), aux rémunérations de prestations de services versées à l'étranger (CGI, art. 155 A), aux participations dans des structures financières établies dans un paradis fiscal (CGI, art. 123 bis) et aux bénéfices provenant de sociétés établies dans un paradis fiscal (CGI, art. 209 B).

33 CE, 13 oct. 1999, n° 191191, min. c/ Sté Diebold Courtage, concl. G. Bachelier : *JurisData* n° 1999-051277 ; *Dr. fisc.* 1999, n° 52, comm. 948 ; *BDCF* 12/99, n° 125.

34 CE, 7 mars 1990, n° 54533, Sté Triumph France.

35 CE, 29 juin 2020, n° 433937, Sté Bernys : *JurisData* n° 2020-008964 ; *JCP E* 2020, act. 516 ; *Dr. fisc.* 2020, n° 39, comm. 385. - R. Coin, Article 238 A du CGI : La remise en cause de la souveraineté fiscale française - Le début du chemin pour les fiscalistes internationaux ? : *Dr. fisc.* 2020, act. 299.

6. Plus-values professionnelles

9 - **Report d'imposition et exploitation personnelle des actifs par l'apporteur.** - L'article 151 *octies* du CGI, dans sa rédaction antérieure à l'article 38 de la loi n° 2005-1720 du 30 décembre 2005³⁶, prévoit que le bénéfice du report d'imposition de la plus-value en cas d'apport en société de l'ensemble des éléments de l'actif immobilisé affectés à l'exercice d'une activité professionnelle est subordonné à l'apport de l'ensemble des éléments de l'actif immobilisé affectés à l'exercice d'une activité professionnelle ou sur une branche complète d'activité. Le Conseil d'État vient de juger, dans une décision du 5 juin 2020³⁷, que le bénéfice de ce report d'imposition n'est subordonné qu'à l'affectation à une activité professionnelle de l'élément d'actif en cause, sans qu'ait d'incidence la circonstance que le contribuable n'en assure pas personnellement l'exploitation. Dans ses conclusions, le rapporteur public Émilie Bokdam-Tognetti a, en effet, estimé que la condition d'un apport de l'ensemble des éléments de l'actif immobilisé affectés à l'exercice d'une activité professionnelle a « pour seul objet d'instituer une condition tenant au caractère global de l'apport, permettant de caractériser véritablement la mise en société d'une entreprise auparavant individuelle, et non d'instaurer en outre une condition d'exercice effectif personnel ». En l'espèce, le report d'imposition concernait une plus-value réalisée à l'occasion de l'apport en société du fonds de commerce d'une pharmacie, dont le contribuable et son épouse avaient la copropriété. À noter que la doctrine administrative admet l'application du report d'imposition de l'article 151 *octies* du CGI à l'ensemble des coindivisaires dans le cas des indivisions successorales.

7. Revenus de capitaux mobiliers

10 - **En quête de bénéficiaire effectif pour la directive mère-fille.** - Par un arrêt en date du 26 février 2019³⁸, la Cour de justice de l'Union européenne a considéré que les mécanismes de la directive 90/435/CEE, en particulier son article 5, sont « conçus pour des situations dans lesquelles, sans leur application, l'exercice par les États membres de leurs pouvoirs d'imposition pourrait

36 Pour les apports réalisés à compter de 2006, le report d'imposition concerne les plus-values lors de l'apport à une société d'une entreprise individuelle ou d'une branche complète d'activité.

37 CE, 5 juin 2020, n° 425113 : *JurisData* n° 2020-007562 ; mentionné dans les tables du recueil *Lebon* ; *Dr. fisc.* 2020, n° 24, act. 193 ; *RJF* 8-9/20, n° 668, concl. E. Bokdam-Tognetti. - V. également CE, 27 sept. 2017, n° 395159 : *JurisData* n° 2017-018759 ; *Dr. fisc.* 2018, n° 5, comm. 155, où, dans cette même affaire, le Conseil d'État a admis le caractère d'actif professionnel des droits détenus dans la société d'acquêts par l'époux qui ne participe pas à l'exploitation du fonds de commerce.

38 CJUE, 26 févr. 2019, aff. C-116/16 et C-117/16, *Skatteministeriet / T Danmark et Y Denmark Aps*, pt 113. - V. aussi concernant la directive intérêts et redevances, CJUE, 26 févr. 2019, aff. C-115/16, 118/16, 119/16 et 299/16, *N Luxembourg 1, X Denmark A/S, C. Danmark 1 ; Z Denmark ApS* : *Dr. fisc.* 2019, n° 21, comm. 275, note N. de Boynes. - V. aussi V. Bassani, *L'interdiction de l'abus de droit : principe général du droit de l'Union ?* : *Europe* 2019, étude 3.



La qualité de bénéficiaire effectif des dividendes doit être regardée comme une condition du bénéfice de l'exonération de retenue à la source

conduire à ce que les bénéfices distribués par la société filiale à sa société mère soient soumis à une double imposition. [...] De tels mécanismes n'ont en revanche pas vocation à s'appliquer lorsque le bénéficiaire effectif des dividendes est une société ayant sa résidence fiscale en dehors de l'Union puisque, dans un tel cas, l'exonération de la retenue à la source desdits dividendes dans l'État membre à partir duquel ils sont versés risquerait d'aboutir à ce que ces dividendes ne soient pas imposés de façon effective dans l'Union ». Alors que l'expression de « bénéficiaire effectif » n'était pas employée dans la directive mère-fille, cette décision de la Cour de justice a permis au Conseil d'État de juger, par quatre décisions *Sté Eqiom et Sté Enka*³⁹, que la qualité de bénéficiaire effectif des dividendes doit être regardée comme une condition du bénéfice de l'exonération de retenue à la source prévue par l'article 5 de la directive. Par suite, les juges du Palais Royal ont estimé que la cour administrative d'appel de Versailles n'avait pas commis d'erreur de droit en jugeant que les sociétés requérantes n'étaient pas fondées à soutenir que les dispositions du 2 de l'article 119 *ter* du CGI, en ce qu'elles subordonnent le bénéfice de l'exonération à la condition que la personne morale justifie auprès du débiteur ou de la personne qui assure le paiement des dividendes qu'elle en est le bénéficiaire effectif, seraient incompatibles avec les objectifs de la directive mère-fille. De ces décisions, il peut être tiré trois enseignements. Tout d'abord, lorsque le récipiendaire des dividendes est situé en dehors de l'Union européenne, l'exonération de retenue à la source n'est pas applicable. Ensuite, l'exonération peut être refusée sans qu'il soit besoin d'invoquer l'existence d'un abus de droit, dès lors qu'il n'est pas justifié que la société mère, établie dans un autre État membre, en est le bénéficiaire effectif. Enfin, c'est le régime de la preuve objective qui s'applique pour justifier du bénéficiaire effectif, opposant la production de pièces probantes, telles qu'un relevé d'identité bancaire afin de démontrer l'appréhension réelle des dividendes litigieux.

11 - **Maître de l'affaire et présomption d'appréhension.** - En application de l'article 109,1, 1^o du CGI, sont regardés comme revenus distribués tous les bénéfices qui ne sont pas mis en réserve ou incorporés au capital. Cette présomption légale de distribution s'applique aux bénéfices désinvestis qui, sans donner lieu à une distribution apparente, ont été transférés soit aux

associés et actionnaires, soit à des tiers (par exemple charges ou dépenses non admises en déduction du bénéfice imposable). Pour apporter la preuve de l'appréhension des sommes réputées distribuées, l'Administration doit démontrer que

la personne est le maître de l'affaire⁴⁰. Par un arrêt du 29 juin 2020⁴¹, le Conseil d'État vient de juger que la qualité de seul maître de l'affaire suffit à regarder le contribuable comme bénéficiaire des revenus réputés distribués par la société en cause, la circonstance qu'il n'aurait pas effectivement appréhendé les sommes correspondantes ou qu'elles auraient été versées à des tiers étant sans incidence à cet égard. En l'espèce, pour juger que M. A. ... pouvait être regardé comme le seul maître de l'affaire, la cour s'était fondée sur le fait qu'il disposait du pouvoir d'engager juridiquement la société Red Advisors Ltd à l'égard des tiers, qu'il détenait seul la signature du compte bancaire que la société avait ouvert auprès d'une banque suisse et qu'il avait été en mesure d'opérer des retraits d'espèces depuis ce compte.

En revanche, par un arrêt du même jour⁴², le Conseil d'État a jugé que la qualité de maître de l'affaire est inopérante pour la taxation de sommes non prélevées sur les bénéfices mises à disposition des associés. En l'espèce, pour juger que l'administration fiscale établissait l'existence de sommes mises à la disposition de M. B. ..., par la société Le Coussinet moderne, taxables entre ses mains, la cour, après avoir relevé que le résultat de la société était demeuré déficitaire après redressement, s'était fondée, d'une part, sur ce que l'intéressé ne contestait pas les rehaussements apportés aux résultats de la société et, d'autre part, sur ce que, disposant seul des pouvoirs les plus étendus au sein de la société, il devait être regardé comme le seul maître de l'affaire et, à ce titre, comme présumé avoir appréhendé les sommes correspondant à ces rehaussements. Le Conseil d'État a jugé qu'en statuant ainsi, la cour administrative d'appel avait commis une erreur de droit. En effet, s'il n'a pas donné lieu, en l'absence de solde bénéficiaire, à l'établissement d'une cotisation d'impôt sur les sociétés, le rehaussement des résultats d'une société ne saurait par lui-même révéler l'existence de bénéfices ou produits non mis en réserve ou incorporés au capital, taxables entre les mains de leur bénéficiaire comme revenus distribués. Pour soumettre à l'impôt sur le revenu de tels revenus sur le fondement de l'article 109,1, 2^o du CGI, il incombe à l'Administration d'établir qu'ils ont été mis à la disposition des associés, actionnaires ou porteurs de parts. Pour le Conseil d'État, la circonstance que le contribuable, que l'Administration entend imposer, soit le maître de l'affaire est à cet égard sans incidence. Il résulte de cette décision que la notion de maître de l'affaire

³⁹ CE, 5 juin 2020, n° 423810, *Sté Eqiom* ; inédit au recueil Lebon. - CE, 6 juin 2020, n° 423811, *Sté Eqiom et Sté Enka* ; inédit au recueil Lebon. - CE, 5 juin 2020, n° 423812, *Sté Eqiom et Sté Enka*, inédit au recueil Lebon. - CE, 5 juin 2020, n° 423809, *Sté Eqiom et Sté Enka* ; mentionné dans les tables du recueil Lebon ; *JurisData* n° 2020-007563 ; *Dr. fisc.* 2020, n° 24, act. 198. - C. Guibé, *Sommes versées à un résident étranger : à la recherche du bénéficiaire effectif* ; *RJF* 7/20, p. 871. - O. Teixeira, *Exonération de RAS : la condition de bénéficiaire effectif est compatible avec la directive mère-fille* ; *FR Lefebvre* 32/20, inf. 6, p. 15.

⁴⁰ CE, 20 oct. 1982, n° 23942.

⁴¹ CE, 29 juin 2020, n° 432815 ; *JurisData* n° 2020-008971 ; mentionné dans les tables du recueil Lebon.

⁴² CE, 29 juin 2020, n° 433827 ; *JurisData* n° 2020-008969 ; mentionnée dans les tables du Recueil Lebon ; *JCP E* 2020, act. 517.



sert à établir l'appréhension des revenus réputés distribués mais pas à établir l'existence de ces revenus.

8. TVA sur marge

12 - Terrains à bâtir : saisine de la CJUE et refus de transmission d'une QPC au Conseil constitutionnel. - À la suite de la décision *Promialp*⁴³, mentionnée dans notre précédente chronique⁴⁴, qui ne levait pas toutes les interrogations sur l'application du régime de la TVA sur la marge en matière de terrains à bâtir, le Conseil d'État, par sa décision *Sté Icade Promotion Logement*⁴⁵ du 25 juin 2020, a décidé de saisir la Cour de justice de l'Union européenne et de lui poser les questions préjudicielles suivantes : 1°) l'article 392 de la directive du 28 novembre 2006 doit-il être interprété comme réservant l'application du régime de taxation sur la marge à des opérations de livraisons d'immeubles dont l'acquisition a été soumise à la taxe sur la valeur ajoutée sans que l'assujetti qui les revend ait eu le droit d'opérer la déduction de cette taxe ? Ou permet-il d'appliquer ce régime à des opérations de livraisons d'immeubles dont l'acquisition n'a pas été soumise à cette taxe, soit parce que cette acquisition ne relève pas du champ d'application de celle-ci, soit parce que, tout en relevant de son champ, elle s'en trouve exonérée ? 2°) l'article 392 de la directive du 28 novembre 2006 doit-il être interprété comme excluant l'application du régime de taxation sur la marge à des opérations de livraisons de terrains à bâtir dans les deux hypothèses suivantes : - lorsque ces terrains, acquis non bâtis, sont devenus, entre le moment de leur acquisition et celui de leur revente par l'assujetti, des terrains à bâtir ; - lorsque ces terrains ont fait l'objet, entre le moment de leur acquisition et celui de leur revente par l'assujetti, de modifications de leurs caractéristiques telles que leur division en lots ou la réalisation de travaux permettant leur desserte par divers réseaux (voirie, eau potable, électricité, gaz, assainissement, télécommunications) ?

Les réponses des juges de Luxembourg auront sans aucun doute une influence sur le régime de TVA à la marge tel qu'il résulte des textes, de la jurisprudence récente du Conseil d'État et sur les dossiers actuellement en cours devant les juridictions de fond.

En revanche, par une décision du 16 juillet 2020⁴⁶, le Conseil d'État a refusé de transmettre au Conseil constitutionnel la question prioritaire de constitutionnalité selon laquelle en imposant de réunir les deux conditions cumulatives tenant à l'absence d'ouverture d'un droit à déduction lors de l'acquisition d'un bien et à l'identité de qualification juridique entre le bien acquis et le bien vendu, l'article 268 du CGI tel qu'interprété par le Conseil d'État dans sa décision *Promialp* méconnaîtrait les principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques consacrés par les articles 6 et 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789. En effet, le Conseil d'État a estimé que si l'article 268 du CGI ainsi interprété implique que seules les opérations de vente d'un terrain à bâtir acheté comme tel, ou de vente d'un immeuble achevé depuis plus de 5 ans acheté comme tel, peuvent bénéficier des modalités de calcul de la taxe sur la valeur ajoutée qu'il prévoit, et que, corrélativement, l'opération de vente d'un terrain à bâtir acheté comme un immeuble bâti n'y ouvre pas droit et relève du régime de droit commun de la taxe, l'article 392 de la directive du 28 novembre 2006 n'ouvre la possibilité d'asseoir la taxe sur la valeur ajoutée sur la différence entre le prix de vente et le prix d'achat que dans la seule hypothèse de la livraison d'un bâtiment ou d'un terrain à bâtir acquis comme tel en vue de sa revente, lorsque l'assujetti n'a pas eu droit à déduction à l'occasion de l'acquisition. Ainsi, pour les juges du Palais Royal, les dispositions contestées se bornent à tirer les conséquences nécessaires, dans l'exercice de la faculté de transposition offerte aux États membres par l'article 392 de la directive, des dispositions précises et inconditionnelles de cet article qui ne mettent en cause aucune règle, ni aucun principe inhérent à l'identité constitutionnelle de la France. ■

43 CE, 27 mars 2020, n° 428234, *min. c/ Sté Promialp* : *JurisData* n° 2020-004303 ; mentionné dans les tables du recueil *Lebon* ; *Dr. fisc.* 2020, n° 20, *comm.* 241.

44 P. Masquart, *Droit fiscal de l'entreprise et des affaires* : chronique d'actualité, *préc.*

45 CE, 25 juin 2020, n° 416727, *Sté Icade Promotion Logement* : *JurisData* n° 2020-009034 ; inédit au recueil *Lebon*.

46 CE, 16 juill. 2020, n° 435464, *M. B... A...* : inédit au recueil *Lebon* ; *JurisData* n° 2020-010769.