

ÉTUDE FISCALITÉ DES ENTREPRISES

ENTREPRISE

La présente étude, qui couvre la période du 1^{er} octobre au 31 décembre 2020, traite d'une sélection de décisions importantes du Conseil d'État en matière de droit fiscal de l'entreprise et des affaires.

1120

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 - Doctrine administrative et montage artificiel. - L'article L. 80 A du LPF institue un mécanisme de garantie au profit du redevable qui, s'il l'invoque, est fondé à se prévaloir, à condition d'en respecter les termes, de l'interprétation de la loi formellement admise par l'Administration, même lorsque cette interprétation ajoute à la loi ou la contredit. Il fait obstacle à ce que l'Administration rehausse l'imposition du contribuable en soutenant que ce dernier, tout en se conformant aux termes même de cette instruction ou circulaire, aurait outrepassé la portée que l'Administration entendait en réalité conférer à la dérogation aux dispositions de la loi fiscale que l'instruction ou la circulaire autorisait. Toutefois, dans une décision du 28 octobre 2020¹ rendue en Assemblée du contentieux, et abondamment

¹ CE, ass., 28 oct. 2020, n° 428048, Charbit : *JurisData* n° 2020-017056 ; publiée au *Recueil Lebon*. - *Rappr. CE, ass., avis*, 8 avr. 1998, n° 192539, *Sté distribution de chaleur de Meudon et Orléans (SDMO)* : *JurisData* n° 1998-040825 ; *Lebon*, p. 170 ; *Dr. fisc.* 1998, n° 18, comm. 398, concl. G. Goulard. - M. Collet, *Opposabilité de la doctrine et répression des abus de droit : quelle conciliation en cas de montage abusif ?* : *Dr. fisc.* 2020, n° 47, comm. 441. - O. Fouquet, *Les nouveaux rapports entre la garantie contre les changements de doctrine (LPF, art. L. 80 A) et l'abus de droit : jurisprudence infléchie ou complétée ?* : *Dr. fisc.* 2020, n° 45, act. 380. - S. Austry et S. Dardour-Attali, *Doctrine administrative et abus de droit : conformations et innovations* : *FR 47/20*, 7. - G. de la Taille, *Abus, doctrine et artifices* : *RJF 2021, chron.*, p. 7.

commenté², le Conseil d'État a estimé que l'Administration peut mettre en œuvre la procédure de répression des abus de droit de l'article L. 64 du LPF et faire échec à ce mécanisme de garantie si elle démontre, par des éléments objectifs, que la situation a raison de laquelle le contribuable entre dans les prévisions de la loi, dans l'interprétation qu'en donne le ministre par voie d'instruction ou de circulaire, procède d'un montage artificiel³, dénué de toute substance et élaboré sans autre finalité que d'éluider ou d'atténuer l'impôt. En l'espèce, le contribuable avait cédé à un proche collaborateur des actions afin de réduire le montant de sa participation dans le capital de la société à moins de 1 %. Cette opération lui avait permis de bénéficier d'un abattement fiscal et de percevoir le gain de cession en franchise d'impôt sans se défaire définitivement des titres dont il a retrouvé la disposition, à l'expiration du délai de 3 ans mentionné dans l'article 150-0 D ter du CGI, en les rachetant pour leur valeur d'acquisition. Ces manœuvres résultaient du seul but d'éluider l'impôt sur la plus-value et présentaient un caractère artificiel, de sorte que la doctrine administrative ne pouvait pas être opposée.

2. Acte anormal de gestion

2 - **Minoration du prix de cession d'un actif.** - Comme on le sait, lorsqu'elles ne relèvent pas d'une gestion normale, les minorations de prix de cession d'un élément d'actif immobilisé constituent des libéralités et ne peuvent être imposées selon les régimes particuliers des plus-values professionnelles⁴. Par une décision min. c/ Société Kerry⁵ du 15 octobre 2020, le Conseil d'État vient d'étendre cette jurisprudence à l'hypothèse où le cédant est une SIIC exonérée en vertu de l'article 208 C du CGI. En l'espèce, la SIIC avait été assujettie à une cotisation supplémentaire d'impôt sur les sociétés résultant de la remise en cause

du prix de cession de deux appartements estimés anormalement minoré. Le Conseil d'État a estimé qu'en jugeant que la minoration du prix de cession ne pouvait donner lieu à un rehaussement du résultat imposable à l'impôt sur les sociétés, au motif que la plus-value de cession était exonérée en application de l'article 208 C du CGI, alors même que cette minoration trouverait son origine dans une libéralité consentie à l'acquéreur, la cour administrative d'appel de Paris avait commis une erreur de droit. Cette dernière devra, sur renvoi, déterminer si l'insuffisance de prix de cession des deux appartements était fondée.

3 - **Émission d'ABSA à prix minoré et gestion normale.** - Par une décision min. c/ Elior Group⁶ du 21 octobre 2020, le Conseil d'État a jugé que le supplément d'apport résultant de l'émission d'actions à bons de souscription d'actions non cessibles séparément n'entraîne aucune variation de l'actif net susceptible de rentrer dans la base d'imposition à l'impôt sur les sociétés de l'émetteur. Par suite, la circonstance que le montant perçu par la société émettrice d'ABSA aurait été minoré est sans incidence sur le montant de son bénéfice imposable. Comme le rapporteur public Romain Victor l'a souligné, l'affaire était en dehors du champ de la jurisprudence Société Cérés⁷ qui permet à titre dérogatoire de constater une minoration de la valeur d'apport d'un élément de l'actif immobilisé dès lors que l'apport est un apport en euro et non un apport en nature comme dans cette jurisprudence où était en cause un apport de titres. L'émission d'ABSA à prix minoré n'est donc pas une opération étrangère à une gestion normale dès lors qu'il n'y a pas eu appauvrissement de l'émettrice.

3. Fiscalité internationale

4 - **La France peut aussi imposer les plus-values immobilières réalisées au Brésil.** - L'article 13 de la convention du 10 septembre 1971 entre la France et le Brésil distingue l'hypothèse d'imposition dans un État de l'hypothèse où des gains ne sont imposables « que » dans un État. L'article 22, qui renvoie notamment à l'article 13, prévoit les conditions d'élimination de la double imposition. Par une décision du 11 décembre 2020⁸, le Conseil d'État a jugé, en se fondant sur ces dispositions, qu'en prévoyant que les gains provenant de l'aliénation de parts ou de droits analogues dans une société dont l'actif est composé principalement de biens immobiliers sont imposables dans l'État où ces biens sont situés, le 1 de l'article 13 n'a ni pour objet, ni pour effet d'exclure toute possibilité, pour l'État dont le contribuable est résident, d'imposer également ces gains⁹. Par cette décision,

2 V. not. M. Collet, *Opposabilité de la doctrine et répression des abus de droit : quelle conciliation en cas de montage abusif ?* : Dr. fisc. 2020, n° 47, comm. 441. - O. Fouquet, *Les nouveaux rapports entre la garantie contre les changements de doctrine (LPF, art. L. 80 A) et l'abus de droit : jurisprudence infléchie ou complétée ?* : Dr. fisc. 2020, n° 45, act. 380. - S. Austry et S. Dardour-Attali, *Doctrine administrative et abus de droit : conformations et innovations* : FR 47/20, 7. - G. de la Taille, *Abus, doctrine et artifices* : RJF 2021, chron., p. 7. - F. Deboissy, *Opposabilité de la doctrine administrative et abus de droit : le montage artificiel emporte tout* : JCP E 2020, 1519.

3 Sur la notion de montage artificiel : CE, 8^e et 3^e ss-sect., 18 mai 2005, n° 267087, min. c/ Sté Sagal : JurisData n° 2005-080715 ; Lebon, p. 203 ; Dr. fisc. 2005, n° 44-45, comm. 726. - CE, 3^e et 8^e ss-sect., 29 déc. 2006, n° 283314, min. c/ Sté Bank of Scotland : JurisData n° 2006-081065 ; Lebon, p. 578 ; Dr. fisc. 2007, n° 4, comm. 87, note O. Fouquet, concl. F. Séniers ; JCP E 2007, 1590, note E. Meier et R. Torlet. - CE, 28 févr. 2007, n° 284565, min. c/ Persicot : JurisData n° 2007-081088 ; Dr. fisc. 2007, n° 11, act. 272. - CE, 27 juill. 2009, n° 295358, Caisse interfédérale de crédit mutuel. - CE, plén., 25 oct. 2017, n° 396954, Éts Verdannet : JurisData n° 2017-020912 ; Lebon, p. 321 ; Dr. fisc. 2018, n° 2, comm. 64, concl. É. Crépey, note F. Deboissy.

4 CE, 26 déc. 2018, n° 424570, Sté JPC-DS : Dr. fisc. 2019, n° 9, comm. 177. - CE, 6 févr. 2019, n° 410248. - CE, 7^e et 8^e ss-sect., 9 juill. 1980, n° 12050 : Dr. fisc. 1980, n° 52, comm. 2653, concl. J.-F. Verny ; RJF 10/1980, n° 762.

5 CE, 15 oct. 2020, n° 425150, min. c/ Sté Kerry, mentionnée dans les tables du Recueil Lebon.

6 CE, 21 oct. 2020, n° 429626, min. c/ SA Elior Group, mentionnée dans les tables du Recueil Lebon ; JurisData n° 2020-017115 ; Dr. fisc. 2020, n° 44, act. 370.

7 CE, plén., 9 mai 2018, n° 387071, Sté Cérés : JurisData n° 2018-007717.

8 CE, 11 déc. 2020, n° 440307, min. c/ G., mentionnée dans les tables du Recueil Lebon.

9 Comp. Cass. com., 24 mars 1992, n° 90-10.522, Le Marois d'Andlau : JurisData n° 1992-000857 ; Bull. civ. IV, n° 129, qui a jugé qu'une stipulation,

La Haute Assemblée permet la reconnaissance d'établissements stables en France de manière plus large que par le passé, notamment en matière d'économie numérique

le Conseil d'État précise donc que la formule « *sont impossibles* » ne doit pas être lue comme ayant la même portée que la formule « *ne sont impossibles que dans tel État* ». En présence de la première formule, il faut rechercher dans d'autres stipulations de la convention, en particulier celle relative à l'élimination de la double imposition, la réponse à la question de savoir si l'autre État peut, lui aussi, imposer les mêmes revenus¹⁰.

5 - Établissement stable (IS) et économie numérique. - Pour avoir un établissement stable en France au sens de l'article 2.9 de la convention du 21 mars 1968 entre la France et l'Irlande, une société résidente d'Irlande doit soit disposer d'une installation fixe d'affaires par laquelle elle exerce tout ou partie de son activité, soit avoir recours à une personne non indépendante exerçant habituellement en France des pouvoirs lui permettant de l'engager dans une relation commerciale ayant trait aux opérations constituant ses activités propres. Par sa décision, prise en formation plénière du 11 décembre 2020, min. c/ Sté Conversant International Limited¹¹, le Conseil d'État a jugé que doit être regardée comme exerçant de tels pouvoirs une société française qui, de manière habituelle, même si elle ne conclut pas formellement de contrats au nom de la société irlandaise, décide de transactions que la société irlandaise se borne à entériner et qui, ainsi entérinées, l'engagent. Dans le cas d'une société exerçant une activité de marketing digital (publicité en ligne) par l'intermédiaire de sociétés sœurs notamment en France, si la société irlandaise fixe le modèle des contrats conclus avec les annonceurs pour leur ouvrir le bénéfice des services dont elle assure l'exploitation ainsi que les conditions tarifaires générales, le choix de conclure un contrat avec un annonceur et l'ensemble des tâches nécessaires à sa conclusion relèvent des salariés de la société française, la société irlandaise se bornant à valider le contrat par une signature qui présente un caractère automatique¹². Le Conseil d'État a donc

jugé qu'une cour commet une erreur de droit et une erreur de qualification juridique en jugeant que la société française n'était pas, pour elle, un établissement stable, au motif que les contrats avec les clients français étaient signés par la société irlandaise. Par cette importante décision, la Haute Assemblée permet la reconnaissance d'établissements stables en France

de manière plus large que par le passé, notamment en matière d'économie numérique¹³.

6 - Établissement stable (TVA) et économie numérique. - Dans la même décision min. c/ Sté Conversant International Limited¹⁴, le Conseil d'État a jugé, en se fondant sur le droit de l'Union européenne, qu'il existait, en matière de TVA, un établissement stable en France dès lors que la société française disposait des moyens humains rendant possible, de manière autonome, la fourniture des prestations d'une société irlandaise, notamment des moyens humains qui lui permettent de prendre la décision de conclure, avec un annonceur, un contrat lui ouvrant le bénéfice des services dont la société irlandaise assure l'exploitation. Si l'exécution des fonctionnalités de mise en relation en temps réel entre les annonceurs et des éditeurs de site internet suppose une infrastructure technique, comprenant les logiciels nécessaires au fonctionnement des plateformes de mise en relation et des serveurs, sur lesquels elles sont hébergées, implantés dans des centres de données, la création, le paramétrage et la gestion du compte client par les salariés de la société française, en application du contrat conclu avec un annonceur, suffisent pour ouvrir de manière effective à ce dernier un accès aux fonctionnalités prévues au contrat adapté aux besoins de ses programmes de publicité, sans restriction et sans qu'aucune intervention spécifique soit requise de la part de sociétés du groupe, distinctes de la société française et de la société irlandaise, en charge du développement et de la maintenance des logiciels ou de l'exploitation des serveurs. En outre,

selon laquelle la fortune constituée par des biens immobiliers est imposable dans l'État contractant où les biens sont situés, réserve à l'État où les immeubles sont situés le droit de les imposer. Il faut préciser que cette solution a été rendue alors que la convention ne comportait pas de clause d'élimination de la double imposition.

- 10 Rappr. CE, 26 févr. 1992, n° 83461, Malet. - CE, 9 févr. 2000, n° 178389, Sté Hubertus AG : *JurisData* n° 2000-080013 ; *Dr. fisc.* 2000, n° 15, comm. 310. - V. également B. Gouthière, *Les impôts dans les affaires internationales*, 11^e éd., p. 238, ainsi que les commentaires du modèle OCDE de 1963.
- 11 CE, plén., 11 déc. 2020, n° 420174, min. c/ Sté Conversant International Limited, publiée au Recueil : *JurisData* n° 2020-020358 ; *JCP E* 2020, act. 877 ; *Dr. fisc.* 2021, n° 4, comm. 117, concl. L. Cytermann.
- 12 V. en ce qu'elle se fonde sur l'exercice en droit de pouvoirs engageant l'entreprise de l'autre État : CE, sect., 20 juin 2003, n° 224407, min. c/ Sté Interhome AG : *JurisData* n° 2003-080370 ; *Lebon*, p. 270 ; *Dr. fisc.* 2004, n° 30-36, comm. 657, note P. Masquart ; *JCP E* 2004, 382, obs. P. Donsimoni.

- CE, 31 mars 2010, n° 304715 et 308525, Sté Zimmer Limited : *JurisData* n° 2010-003056 ; *Dr. fisc.* 2010, n° 16, comm. 289, concl. J. Burguburu, note É. Rivière, P. Escaut et É. Bonneaud ; *RJF* 6/2010, n° 568.

- 13 A. Maitrot de la Motte et R. Jaune, *L'invention de l'établissement stable* : *Dr. fisc.* 2021, n° 4, étude 116. - F. Deboissy et G. Wicker, *La qualification d'établissement stable déduite de la réalité du pouvoir d'engager la société étrangère : un coup d'arrêt aux montages contractuels purement formels* : *Dr. fisc.* 2021, n° 4, comm. 117. - B. Gouthière, *Un agent dépendant qui décide de transactions caractérise un établissement stable même s'il ne les conclut pas formellement* : *Dr. fisc.* 2021, n° 1-2, act. 1. - Y. Serandour, *La TVA sur les services numériques fournis en France par l'établissement stable d'une société irlandaise* : *Dr. fisc.* 2021, n° 1-2, act. 2. - E. Meier, R. Torlet et H. El Rouah, *Affaire conversant Ltd : une décision venant changer la donne en matière d'établissement stable ?* : *FR* 4/21, 14 janv. 2021.
- 14 CE, plén., 11 déc. 2020, n° 420174, min. c/ Sté Conversant International Limited, publiée au Recueil : *JurisData* n° 2020-020358 ; *JCP E* 2020, act. 877.

les salariés de la société française doivent être regardés comme disposant de moyens techniques adaptés rendant possible, de manière autonome, la fourniture des prestations de la société irlandaise, quand bien même aucun centre de données utilisé pour l'exécution des fonctionnalités de mise en relation n'est localisé en France, pas davantage d'ailleurs en Irlande.

7 - **Prix de transfert et « Flagship store ».** - L'utilisation des « *flagship store* », véritables navires amiraux d'une marque pour s'implanter dans un pays, peut constituer un véritable transfert indirect de bénéfices au sens de l'article L. 57 du CGI. Le Conseil d'État vient, en effet, de rappeler dans une décision Ferragamo¹⁵ du 23 novembre 2020, que constitue un tel transfert une insuffisante rémunération perçue par une entreprise établie en France qui expose des charges contribuant au développement de la valeur d'une marque appartenant à sa société mère établie hors de France. En l'espèce, le montant des salaires et des charges externes supporté par l'entreprise établie en France, notamment à raison du recours à un personnel de vente particulièrement qualifié et de la location de locaux commerciaux prestigieux, était sensiblement supérieur à celui qui était exposé par 19 entreprises comparables, exerçant la même activité de distribution de produits de luxe, mais de manière « *indépendante* », au sens des principes définis par l'OCDE en matière de prix de transfert. La Haute Assemblée a relevé que ce surcroît de charges n'était pas entièrement compensé par le surcroît de marge brute dont bénéficiait, par rapport à ces mêmes entreprises, la filiale établie en France à raison notamment de la remise consentie par l'entreprise établie hors de France sur l'achat des produits de la marque de luxe. En outre, l'entreprise établie en France a été, de manière continue, déficitaire sur une longue période. La question peut se poser de savoir si cette solution pourrait s'étendre à l'hypothèse où l'implantation en France n'a pas pour objet le développement de la valeur de la marque mais le développement d'une activité de vente.

4. Fusions

8 - **La déductibilité du mali de fusion.** - Par une décision Orange¹⁶, le Conseil d'État est venu clore un important contentieux dont les enjeux financiers étaient exceptionnels (plus de 1,9 milliard d'euros en droits) et qui avait déjà donné lieu à une précédente décision de cassation en date du 5 décembre 2016¹⁷ jugeant notamment que la règle d'intangibilité du bi-

lan d'ouverture du premier exercice non prescrit ne peut pas céder devant l'erreur délibérée. À l'occasion de cette seconde cassation du 13 novembre 2020¹⁸, le Conseil d'État juge que lorsqu'une première société est dissoute, par confusion de son patrimoine avec celui d'une seconde société, la seconde société est fondée à déduire une moins-value représentative de la perte réelle de valeur subie du fait de l'annulation des titres. La circonstance que la règle d'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit puisse faire obstacle à la prise en compte, pour l'établissement de l'impôt, de la reprise de provisions est sans incidence sur le bien-fondé de la déduction de cette moins-value.

5. Taxe d'habitation

9 - **Assimilation du court de tennis à un local meublé.** - En application de l'article 1407, I, 2° du CGI, les locaux meublés conformément à leur destination et occupés à titre privatif par les sociétés, associations et organismes privés et qui ne sont pas retenus pour l'établissement de la cotisation foncière des entreprises sont imposables à la taxe d'habitation. Alors que, comme l'a admis le rapporteur public Céline Guibé dans ses conclusions, l'assimilation d'un court de tennis à un local meublé est loin d'être intuitive, le Conseil d'État a pourtant jugé, par une décision inédite du 15 octobre 2020, Association Ill Tennis Club de Strasbourg¹⁹, que les locaux couverts où s'exercent des activités sportives ont le caractère de locaux meublés conformément à leur destination, au sens de l'article 1407, I, 2° du CGI, dès lors que des équipements mobiliers (filet de jeu, chaise d'arbitre, bancs pour les spectateurs...) y sont installés pour les rendre aptes à leur objet. Pour les juges du Palais-Royal, de tels locaux doivent être regardés comme étant occupés à titre privatif s'ils ne sont pas librement accessibles au public²⁰. En revanche, le Conseil d'État a censuré le jugement du tribunal administratif de Strasbourg qui n'avait pas recherché si l'association était fondée à se prévaloir de la réponse ministérielle Haby²¹, selon laquelle « *les salles de compétition, vestiaires et locaux d'hygiène des groupements sportifs ne sont pas imposables à la taxe d'habitation* », à hauteur des surfaces correspondant

15 CE, 23 nov. 2020, n° 425577, min. c/ Sté Ferragamo, mentionnée dans les tables du recueil Lebon ; Dr. fisc. 2020, n° 49, act. 435. - Sur les règles relatives au transfert indirect de bénéfices à l'étranger, V. CE, plén., 27 juill. 1988, n° 50020, SARL Boutique 2 M : JurisData n° 1988-600685 ; Lebon, p. 305 ; RJF 10/1988, n° 1139, p. 577. - CE, 9 nov. 2015, n° 370974, Sté Sodirep Textiles SA-NV : JurisData n° 2015-026400 ; Dr. fisc. 2016, n° 24, comm. 377.

16 CE, 13 nov. 2020, n° 424455, Orange, mentionnée dans les tables du Recueil Lebon.

17 CE, plén., 5 déc. 2016, n° 398859, Orange : JurisData n° 2016-026287 ; JCP E 2016, act. 1037.

18 G. Blanluet, S. Austray et B. Foucher, *Quels enseignements tirer de la décision Orange du 13 novembre 2020 ?* : FR 49/20, 1.

19 CE, 15 oct. 2020, n° 426383, Assoc. Ill Tennis Club de Strasbourg, mentionnée dans les tables du Recueil Lebon. - À rapp. CE, 30 avr. 1915, n° 58414, *Le Masque de fer* : Lebon, p. 133.

20 Sur la condition d'occupation des locaux à titre privatif et l'absence d'accès libre au public, V. CE, sect., 7 févr. 1975, n° 88611, *Ordre des avocats au barreau de Lille*. - CE, 17 mars 1976, n° 97334, min. c/ *Ordre des avocats au barreau de Dijon* : Dr. fisc. 1976, n° 38, ID 5 180 ; Lebon, p. 850. - CE, 6 févr. 1981, n° 9217, min. c/ *Ordre des avocats au barreau du Mans*. - CE, 14 mai 1986, n° 69968, min. c/ *Communauté israélite de Mulhouse*. - CE, 26 juin 2002, n° 223362, Assoc. du Centre médical Docteur Bouffard-Vercelli. - CE, sect., 13 janv. 1993 n° 115474, *Congrégation chrétienne des témoins de Jéhovah du Puy*. - CE, 26 juill. 2018, n° 403389, Assoc. Sukyo Mahikari France : Dr. fisc. 2019, comm. 260, concl. E. Cortot-Boucher.

21 Rép. min. n° 29477 : JOAN 27 juin 1983, Haby, reprise au BOI-IF-TH-10-10-20, n° 70 et 110.

aux courts de tennis couverts sur lesquels l'association organise des compétitions. Cette insuffisance de motivation traduisait également une erreur de droit, selon le rapporteur public, dès lors qu'une partie des courts de tennis constituaient une salle de compétition. L'affaire a été renvoyée devant le tribunal administratif de Strasbourg. Au-delà des clubs de tennis, cette décision est importante pour toutes les associations exerçant une activité sportive dans des locaux couverts meublés les rendant aptes à leur objet.

6. Taxe foncière

10 - **Abandon du critère de dissociabilité.** - Par une importante décision de plénière fiscale du 11 décembre 2020, SA GKN Driveline²², le Conseil d'État a opéré un revirement bienvenu²³ de sa jurisprudence SAS Les Menuiseries du Centre²⁴ concernant les conditions de mise en œuvre de l'exonération de taxe foncière prévue par l'article 1382, 1^o du CGI qui exonère de taxe foncière les outillages et autres installations et moyens matériels des établissements industriels à l'exclusion des installations foncières et des ouvrages d'art et voies de communication visés au 1^o et 2^o de l'article 1381 du CGI. Le Conseil d'État abandonne le critère de dissociabilité de l'immeuble qui rendait quasi-impossible l'exonération. Dorénavant, sont à nouveau exonérées les biens, tels que les installations de climatisation servant pour la production ou des réseaux de tuyauteries, qui relèvent d'un établissement qualifié d'industriel au sens de l'article 1499 du CGI²⁵, qui sont spécifiquement adaptés aux activités susceptibles d'être exercées dans un tel établissement et qui ne sont pas au nombre des éléments mentionnés au 1^o et 2^o de l'article 1381 du CGI²⁶. Cette solution concerne également la cotisation foncière des entreprises due par les entreprises industrielles.

22 CE, plén. fisc., 11 déc. 2020, n° 422418, SA GKN Driveline, mentionnée au Tables : *JurisData* n° 2020-020369.

23 B. Toulemont et A. Nikolic, *Base d'imposition à la taxe foncière : un revirement jurisprudentiel salvateur* : *FR fiscal Social*, 6/21, 28 janv. 2021.

24 CE, 25 sept. 2013, n° 357029, SAS Les Menuiseries du Centre. - Par cette décision, le Conseil d'État avait jugé que les outillages et autres installations et moyens matériels des établissements industriels s'entendaient de ceux qui participaient directement à l'activité industrielle de l'établissement et sont dissociables des immeubles.

25 *Rappr. CE, sect.*, 27 juill. 2005, n° 261899, 273663, *min. c/ Sté des Pétroles Miroline* : *JurisData* n° 2005-080738 ; *RFP* 2005, *comm.* 160, *note O. Fouquet* ; *Dr. fisc.* 2005, n° 47, *comm.* 754, *concl. L. Olléon, note O. Fouquet*.

26 V. CE, 16 nov. 1981, n° 24028, *Électricité de France* : *JurisData* n° 1981-60709.

Lorsqu'une première société est dissoute, par confusion de son patrimoine avec celui d'une seconde, cette seconde société est fondée à déduire une moins-value représentative de la perte réelle de valeur subie du fait de l'annulation des titres

7. Taxe sur la valeur ajoutée

11 - **Location de locaux nus professionnels : portée de l'option à la TVA.** - Par un arrêt en date du 9 septembre 2020²⁷, le Conseil d'État a confirmé la solution retenue par la cour administrative d'appel de Nancy²⁸ selon laquelle il résulte du 2^o de l'article 260 du CGI et de l'article 193 de l'annexe II à ce code, interprétées conformément à celles de l'article 137 de la directive TVA du 28 novembre 2006²⁹ qu'elles transposent, qu'elles permettent

à un contribuable d'opter pour la soumission à la TVA de la location de certains seulement des locaux qu'il exploite dans un même bâtiment. Si elles lui permettent également d'opter pour l'imposition de l'ensemble des locations qu'il réalise dans ce bâtiment, et dans ce cas, seules celles de ces locations qui portent sur des locaux n'ouvrant pas droit à option restent exonérées de TVA, elles ne lui en font pas obligation. L'option exercée en vue de la soumission à la TVA de la location de certains seulement des locaux d'un même bâtiment n'a pas pour effet de soumettre à cette taxe la location des autres locaux. Il est rappelé, qu'en principe, l'activité de location de locaux nus est exonérée de TVA mais elle peut être soumise à la taxe par voie d'option. L'alinéa 3 de l'article 193 de l'annexe II au CGI prévoit que dans les immeubles ou ensemble d'immeubles comprenant à la fois des locaux nus donnés en location ouvrant droit à option et d'autres locaux, l'option ne s'étend pas à ces derniers mais elle s'applique « globalement à l'ensemble des locaux » nus. Faisant une lecture très littérale de ce texte, la doctrine administrative³⁰ estime que l'option exercée par les bailleurs couvrirait obligatoirement tous les locaux non exclus de son champ d'application qu'un bailleur possède dans un immeuble donné et que, par conséquent, l'option s'exerce en pratique immeuble par immeuble. Le Conseil d'État met un terme à cette interprétation littérale qui n'était pas conforme au droit de l'Union, notamment aux objectifs de la directive TVA. Comme le rapporteur public Romain Victor l'a

27 CE, 9 sept. 2020, n° 439143, *min. c/ SCI Emo*, mentionnée dans les tables du *Recueil Lebon* ; *JurisData* n° 2020-012975 ; *Dr. fisc.* 2020, n° 41, *comm.* 400, *concl. R. Victor, note Alparslan, A. Herbelot et S. Laurent-Soliel* : *Option pour la TVA sur la location nue de locaux professionnels : le bailleur est délivré du « tout ou rien »*.

28 CAA Nancy, 27 déc. 2019, n° 18NC02185, *SCI Emo* : *JurisData* n° 2019-024746 ; *RJF* 4/2020, n° 317, *concl. N. Peton-Philippot* ; *Dr. fisc.* 2020, n° 29, *étude* 312.

29 *Cons. UE, dir.* 2006/112/CE, 28 nov. 2006 : *JOUE* n° L 347, 11 déc. 2006, p. 1 ; *JCP E* 2006, *act.* 657.

30 *BOI-TVA-CHAMP-50-10*, 4 avr. 2014, § 120.

rappelé, la règle c'est l'exonération³¹ et imposer une option globale remet en cause l'exigence d'application cohérente et « uniforme » des exonérations prévues par la directive³² ; en effet, « le propriétaire de deux locaux commerciaux situés dans deux immeubles distincts serait, en application des règles françaises, mieux traité que le propriétaire de deux locaux commerciaux indépendants mais situés à la même adresse : le premier aurait tout loisir d'opter pour la TVA pour tout ou partie de ces locaux, alors que le second serait privé de cette liberté, et réduit à une alternative entre le "tout exonération" ou le "tout assujettissement" ». Avec la solution retenue par le Conseil d'État, plus conforme au droit de l'Union, le bailleur peut donc choisir pour quel local il opte à la TVA sans obligatoirement soumettre à la TVA les autres locaux éligibles d'un même immeuble.

12 - EHPAD : déductibilité partielle de la TVA grevant des dépenses d'administration générale, de fonctionnement et d'entretien général des bâtiments. - Par une décision min. c/ Sté Résidence de la Forêt³³ en date du 7 octobre 2020, le Conseil d'État est revenu sur sa décision le Parc de la Touques³⁴. Cette dernière avait jugé, après avoir rappelé qu'en règle générale, la déductibilité de la TVA n'est que partielle, à hauteur du prorata de déduction, lorsque les biens ou services sont utilisés concurremment pour la réalisation d'opérations taxées et pour la réalisation d'opérations exonérées, que cette déduction est toutefois intégrale « dans l'hypothèse particulière où l'assujetti est tenu de répercuter l'intégralité du coût de ces dépenses dans le prix de ses seules opérations taxées, alors même que les dépenses seraient aussi utilisées pour les opérations exonérées. ». Les juges du Palais-Royal en déduisaient la déductibilité intégrale de la TVA ayant grevé les dépenses d'administration générale, de fonctionnement et d'entretien général des bâtiments d'un EHPAD. Tirant les conséquences de l'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne, Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs c/ Volkswagen Financial Services (UK) Ltd³⁵, le Conseil d'État abandonne

l'approche financière pour retenir désormais le critère de l'utilisation effective des dépenses mixtes n'autorisant, dès lors, qu'une déduction partielle de la TVA afférente au titre des frais généraux. Il résulte de cette solution qui s'étend au-delà des EHPAD, que dorénavant lorsque les dépenses effectuées pour acquérir des biens ou des services font partie des frais généraux liés à l'ensemble de l'activité économique de l'assujetti, ce dernier bénéficie d'un droit à déduction de la TVA dont l'étendue varie selon l'usage auquel les biens et les services en cause sont destinés. Lorsque les biens ou services sont utilisés conjointement pour la réalisation d'opérations taxées et pour la réalisation d'opérations exonérées, la déductibilité n'est que partielle, même dans l'hypothèse où l'assujetti doit répercuter l'intégralité du coût de ces dépenses dans le prix des seules opérations taxées.

13 - Groupe TVA. - La directive TVA 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée permet de constituer des groupements de TVA. Ainsi, chaque État membre peut considérer comme un seul assujetti les personnes établies sur le territoire de ce même État membre qui sont indépendantes du point de vue juridique mais qui sont étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation. La Cour de justice de l'Union européenne a jugé, par une décision Skandia³⁶, que les prestations de services réalisées entre un siège et sa succursale membre d'un groupe TVA dans un autre État membre doivent être soumises à la TVA. Alors que l'article 162 de la loi de finances pour 2021 a instauré en France un régime de groupe TVA à compter du 1^{er} janvier 2023, il peut être utilement mentionné la décision BNP Paribas Securities Services³⁷ du 4 novembre 2020 par laquelle le Conseil d'État applique la jurisprudence européenne précitée en jugeant que si les opérations réalisées entre un siège et sa succursale avec laquelle il constitue un assujetti unique sont en principe des opérations internes non soumises à la TVA, il en va différemment lorsque celle-ci appartient, dans un autre État membre, à un groupe TVA. La Haute Assemblée confirme donc que « les prestations de services fournies par un établissement principal à sa succursale établie dans un autre État membre constituent des opérations imposables quand cette dernière est membre d'un groupement de TVA ». Comme le rapporteur public L. Cytermann l'a relevé, les « dépenses étaient affectées aux prestations de services destinées aux succursales qui constituaient dans leur intégralité des opérations imposables par application de la jurisprudence Skandia, et aucun prorata n'était donc applicable »³⁸. ■

31 CJCE, 1^{re} ch., 9 sept. 2004, aff. C-269/03, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, pt 20 : Dr. fisc. 2005, n° 6, comm. 182 ; RJF 12/2004, n° 1292.

32 CJCE, 5^e ch., 4 oct. 2001, aff. C-326/99, Stichting Goed Wonen, pt 56 : Rec. CJCE 2001, p. I-6831 ; RJF 2002, n° 122.

33 CE, 7 oct. 2020, n° 426661, min. c/ Sté Résidence de la Forêt, concl. E. Bokdam-Tognetti, note F. Locatelli et Th. Hénique : Dr. fisc. 2020, n° 51-52, comm. 471.

34 CE, 5 oct. 2016, n° 390874, Le Parc de la Touques : Lebon T., p. 745 ; Dr. fisc. 2016, n° 42-43, comm. 558, concl. V. Daumas, note Th. Hénique et F. Olivard : Dr. fisc. 2017, n° 9, chron. 178, note J.-M. Moreno, spéc. n° 5 ; Dr. fisc. 2016, n° 42-43, act. 596, A. Grousset ; RJF 2016, n° 1077. - V. aussi CE, 20 oct. 2014, n° 364715, Sié La Galicia : JurisData n° 2014-025557 ; Lebon T., p. 648 ; Dr. fisc. 2014, n° 50, comm. 680, concl. V. Daumas ; RHF 2015, n° 19.

35 CJUE, 6^e ch., 18 oct. 2018, aff. C-153/17, Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs c/ Volkswagen Financial Services (VWFS) UK Ltd : Dr. fisc. 2018, n° 45, act. 487 ; Europe 2018, comm. 484, S. Cazet.

36 CJUE, 17 sept. 2014, aff. C-7/13, Skandia : Dr. fisc. 2014, n° 50, comm. 681, note W. Stemmer, O. Courjon et M. Michenot.

37 CE, 4 nov. 2020, n° 435295, min. c/ BNP Paribas Securities Services.

38 V. P. Danis, Relations siège-succursale : une première application de l'arrêt Skandia : FR 49/20, 2.