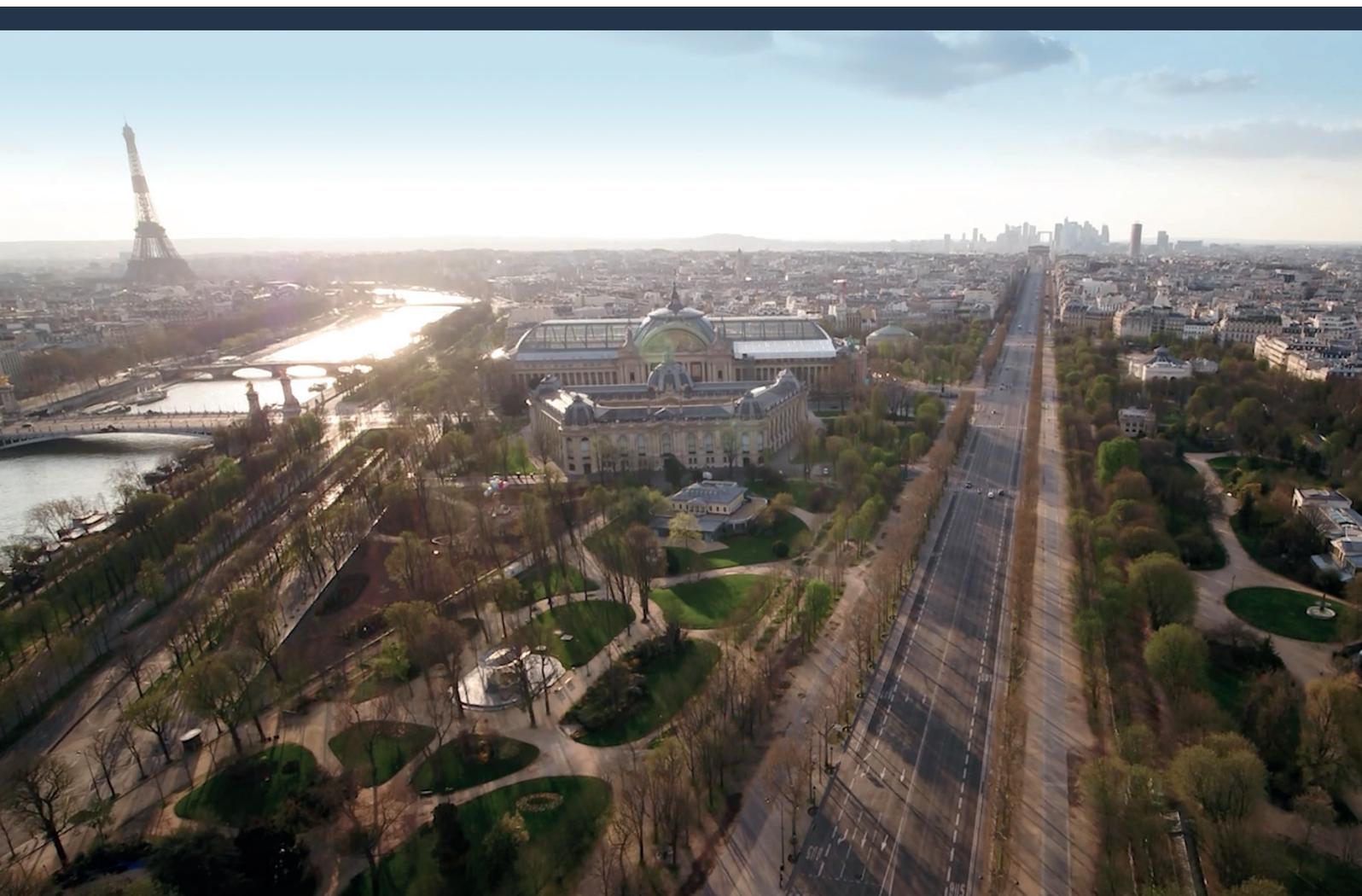


REVUE DE PRESSE FISCALE





ANNÉE 2020

Prêt intragroupe : est-ce préférable de se financer entre soi ?

Pierre Masquart

DAF Magazine

Janvier 2020

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

Pierre Masquart

La Semaine juridique – Entreprise et Affaires

Juillet 2020

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

Pierre Masquart

La Semaine juridique – Entreprise et Affaires

Octobre 2020

Succès d'Orange devant le Conseil d'État

François-Henri Briard, Pierre Masquart

Article publié sur le site Internet

Novembre 2020

Subventions intra-groupe : attention aux redressements !

Pierre Masquart

DAF Magazine

Décembre 2020



Prêt intragroupe : est-ce préférable de se financer entre-soi ?

Alternative au prêt bancaire, le prêt intragroupe qui permet à des sociétés issues d'un même groupe de procéder à des opérations de trésorerie. Si cela semble sur le papier plus simple, il existe des écueils à éviter.



Un Daf par nature est toujours en recherche de financements pour répondre aux besoins de développement de son entreprise ou simplement pour soutenir l'activité. De même il aura toujours tendance à chercher à diversifier les sources de financement en variant les natures et les durées de façon à ménager sa trésorerie et son bfr. Parmi les leviers à sa disposition, le prêt bancaire est le plus utilisé, suivi de près par le recours aux fonds de dette obligataire ou au private equity. Mais il n'est pas toujours nécessaire de faire appel à un tiers extérieur pour contracter un emprunt. Le prêt intragroupe peut être une alternative. En effet, au sein d'un groupe constitué d'une holding et de filiales, les différentes entités peuvent se prêter entre elles. Ce type de prêt fait partie des exceptions au monopole bancaire dans le code monétaire et financier et permet à des entreprises de procéder à des opérations de trésorerie avec des sociétés sœurs. «À partir du moment où une entreprise fait partie d'un groupe et peut justifier d'un lien de capital avec une société mère et/ou une ou plusieurs

filiales ou sous-filiales, il est possible de contracter un prêt intragroupe», explique Yann Beckers, avocat spécialisé en banque et financement, associé au cabinet Stephenson Harwood.

Ce serait donc une source de financement efficace et simple à mettre en place entre la contrôlante et les contrôlées ou les contrôlées entre elles. «Par

exemple, le prêt intragroupe permet de faire de la centralisation de trésorerie, du prêt à terme ou encore du prêt revolving, énumère Yann Beckers. En pratique, ce type de financement de groupe est très utilisé. Mais il est parfois difficile de justifier d'un pouvoir de contrôle effectif si le contrôle entre les deux sociétés est exercé par une personne physique au lieu d'une holding.» En effet, juridiquement, le pouvoir effectif est détenu par l'actionnaire majoritaire qui réunit 50% des actions +1. Or, dans le cas d'une joint-venture détenue à 50/50, il faut entrer dans le détail du pacte d'actionnaires et tenter de déterminer lequel des directeurs généraux dispose du pouvoir de contrôle effectif via l'exercice de ses droits de vote. Voilà donc une première subtilité à bien anticiper.

Par ailleurs, lorsque deux entreprises liées privilégient le financement entre-soi plutôt que de faire appel à un financeur tiers, il convient d'être particulièrement attentif d'un point de vue juri-



dique. «Justement parce qu'on est entre-soi, il faut être extrêmement précis et mettre des gardes fous fiscaux, sans quoi la sanction imposée par le vérificateur en cas de contrôle peut être lourde», prévient un avocat fiscaliste membre de l'Institut des Avocats Conseils Fiscaux (IACF). Dès lors que l'on fait du financement par le biais d'une centrale de trésorerie ou d'un prêt intragroupe, il convient de cadrer la démarche et de largement documenter chaque étape pour éviter d'avoir plus tard un retour de boomerang fiscal. Impossible de faire un financement sans contrepartie sous prétexte qu'il s'agit d'une société sœur. Au plan fiscal, il faut que le prêt consenti soit justement rémunéré et que la preuve de cette juste rémunération soit apportée. Toute la complexité du prêt intragroupe se situe donc au plan fiscal. Une entreprise qui a contracté un prêt intragroupe doit être en mesure de prouver à l'administration fiscale que le taux d'intérêt versé à l'entreprise liée est réaliste par rapport aux taux de marchés en pratique.

Mille-feuille fiscal et jurisprudentiel

L'entreprise est ainsi contrainte de plusieurs façons. Il y a d'une part des mécanismes qui se superposent et des règles strictes en matière de sous-capitalisation. En effet, une entreprise est sous-capitalisée lorsque le montant moyen de ses dettes vis-à-vis d'une entreprise liée excède 1,5 fois le montant de ses fonds propres à l'ouverture ou à la clôture de l'exercice. (À noter: lorsque l'entreprise appartient à un groupe consolidé, les dispositions prévues en cas de sous-capitalisation ne lui sont pas applicables si elle démontre que le ratio d'endettement du groupe consolidé est supérieur ou égal à son propre taux d'endettement.) D'autre part, la limitation à la déductibilité des intérêts ne doit pas être négligée. Pour se soustraire à cette limitation, les entreprises doivent justifier du taux défini dans le prêt. Or, l'écueil se situe justement dans l'apport de la preuve justifiant du taux. En effet, le référentiel accepté par l'administration fiscale en la matière était

« LA DÉDUCTION DES INTÉRÊTS FINANCIERS SUITE AUX OPÉRATIONS INTRAGROUPE EST PARTICULIÈREMENT SURVEILLÉE PAR L'ADMINISTRATION FISCALE QUI CRAINT QUE LES ENTREPRISES TENTENT PAR CE BIAIS DE RÉDUIRE LE MONTANT DE LEUR RÉSULTAT IMPOSABLE. »

Pierre Masquart

Avocat en droit fiscal au cabinet Briard

jusqu'à présent basé sur le référentiel bancaire. Toute référence à des taux pratiqués autre que bancaire, tel que les taux d'emprunts obligataires pratiqués par des entreprises tierces, étaient retoqués par le vérificateur sans autre forme de procès. Mais sur ce point précis, la jurisprudence a récemment évolué. Un avis du Conseil d'État rendu le 10 juillet dernier reconnaît une liberté totale quant au mode de production de preuve en explicitant qu'une entreprise «peut justifier du caractère non excessif d'un taux par tous les moyens». «Cela permet donc de se référer à un emprunt obligataire en provenance d'entreprises tierces si tant est que celui-ci ait été contracté dans des conditions similaires et qu'il représente une alternative réaliste à un prêt intragroupe», précise Pierre Masquart, avocat en droit fiscal au cabinet Briard, avocat au Conseil d'État et à la Cour de cassation. Établir une comparabilité juridique et financière des conditions du prêt pour éviter un futur rattrapage fiscal est donc impératif. «Il faut véritablement démontrer que la comparaison se justifie au cas d'espèce et non pas simplement citer des références», souligne Pierre Masquart.

Cette évolution jurisprudentielle va malgré tout dans le sens de l'ouverture et de la facilitation pour les entreprises. Il est désormais possible d'opposer à l'administration des rendements tiers et de contredire un redressement. Nous ne sommes plus uniquement sur le ter-

rain bancaire. En cela c'est une avancée intéressante. Même s'il est bien sûr préférable de rester prudent. Une vigilance particulière dans la rédaction de la convention de prêt intragroupe est nécessaire. Tout comme il faut être vigilant lors de la mise en place de cette même convention. Il faut passer en revue tous les dispositifs fiscaux anti-abus sans en oublier un seul! Constituer un dossier documenté est donc absolument nécessaire même pour les PME, car c'est un sujet de redressement facile pour les vérificateurs. Pour autant, malgré ses contraintes fiscales, le prêt intragroupe demeure une solution de financement intéressante pour les entreprises, tout en restant dans les règles du commerce extérieur. ●

Par Camille George [@CamaluCamille](#)



Pour contracter un prêt intragroupe il faut

- Justifier le pouvoir de contrôle effectif ou a minima le lien de capital qui existe entre les deux entités.
- Justifier du taux d'intérêt emprunteur pratiqué en produisant la preuve d'une alternative réaliste.
- Établir une convention de prêt détaillée et documentée, explicitant sa mise en œuvre.



ÉTUDE FISCALITÉ DES ENTREPRISES

ENTREPRISE

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

1300

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. Impôt sur les sociétés

1 - **Le Koweït soumis à l'impôt sur les sociétés.** - Le Conseil d'État¹ a jugé qu'un État étranger qui a effectué des investissements immobiliers en France doit être assujéti à l'impôt sur les sociétés, dans le cadre de leur exploitation, au même titre que les organismes privés ou publics français réalisant de telles opérations. Les juges du Palais royal ont rejeté un premier pourvoi formé par l'État du Koweït contre l'arrêt de la cour administrative d'appel de Versailles rendu le 3 mai 2018 qui avait confirmé son assujettissement à l'impôt sur les sociétés à raison de revenus locatifs retirés de la tour Manhattan, située à la Défense, dont il est propriétaire par l'intermédiaire de l'agence publique Kuwait Investment Authority dépendant du ministère des Finances du Koweït. Dans cette affaire, la Haute Assemblée a, tout d'abord, considéré que l'article 206, 1 du CGI assujettit à l'impôt sur les sociétés toutes les personnes morales qui se livrent à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif, « sans exclure les États étrangers ». Il s'ensuit que l'activité qu'un État étranger exerce en France est assujéti à l'impôt sur les sociétés « si cette activité, eu égard à son objet et aux conditions particulières dans lesquelles elle est exercée, relève d'une exploitation à caractère lucratif ». En l'espèce, le Conseil d'État a relevé que, conformément à la jurisprudence relative

¹ CE, 9^e et 10^e ch. réunies, 22 janv. 2020, n° 421913, publié au recueil *Lebon* ; *JurisData* n° 2020-000732. - CE, 9^e et 10^e ch. réunies, 22 janv. 2020, n° 421914 et 421915, inédit.



aux collectivités publiques françaises², la cour s'était bien fondée sur la nature de l'activité en cause et sur les conditions particulières dans lesquelles elle était exercée, en écartant comme inopérante la circonstance que cette activité ne présentait pas un caractère commercial au sens des articles 34 et 35 du CGI. Dans ces conditions, les juges du fond n'avaient pas méconnu le 1 de l'article 206 du CGI et n'avaient pas commis d'erreur de droit. En outre, la cour avait relevé que l'activité de location de la tour Manhattan était réalisée dans des conditions similaires à celles dans lesquelles des entreprises privées, telles que des sociétés foncières, exercent leur activité, avec des prix pratiqués correspondant aux prix du marché et une clientèle composée de sociétés commerciales. Pour la Haute Assemblée, la cour n'avait donc pas commis d'erreur de droit ni donné aux faits une qualification juridique erronée en déduisant de ces constatations que l'activité exercée relevait d'une exploitation à caractère lucratif passible de l'impôt sur les sociétés.

Le Conseil d'État confirme également que la circonstance qu'une activité ne soit pas commerciale par nature ne fait pas obstacle à son assujettissement à l'impôt sur les sociétés³. Il en résulte que le fait que la location de locaux nus ne relève pas des bénéfices industriels et commerciaux, tels que définis à l'article 35 du CGI, ne saurait suffire à exclure par principe le caractère lucratif pour l'application de l'article 206 d'une activité de location.

Le Conseil d'État a, en revanche, accueilli les deux autres pourvois dirigés contre deux autres arrêts de la même cour qui avaient jugé que l'État du Koweït était imposable à l'impôt sur les sociétés à raison des bénéfices dégagés par deux SCI françaises, qui réalisaient la location de locaux nus à usages de bureaux en France, et qui étaient détenues à 99,99 % par l'État du Koweït. En effet, comme l'explique le rapporteur public Emilie Bokdam Tognetti dans ses conclusions, en raisonnant comme si l'activité des SCI était celle de l'État du Koweït, et en imposant ce dernier sur le fondement du 1 de l'article 206 à raison du caractère lucratif de l'activité de location des SCI, la cour a méconnu le principe de transparence des sociétés de personnes relevant de l'article 8 du CGI. Il en résulte que l'associé d'une société de personnes visée à cet article, qui n'a pas opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés ou n'y est pas assujettie de plein droit, n'est soumis à cet impôt, sur la quote-part des bénéfices réalisés par la société dans la proportion des droits qu'il détient, que s'il est lui-même assujetti à cet impôt.

2. Provisions

2 - Cotisations dues au titre des accidents du travail : la sinistralité, simple modalité de calcul. - Les entreprises relevant du

régime général de la sécurité sociale peuvent-elles déduire une provision passée pour anticiper la hausse de leur taux brut individuel de cotisations dues au titre des accidents du travail ? Appelé à se prononcer sur cette question ayant donné lieu à des décisions divergentes⁴, le Conseil d'État s'est prononcé par la négative⁵, confirmant ainsi la solution retenue par l'arrêt du 22 mai 2018 de la cour administrative d'appel de Versailles⁶. En l'espèce, la caisse régionale d'assurance maladie avait notifié à la société les décisions d'indemnisation d'accidents du travail survenus dans l'entreprise au cours des exercices antérieurs. La société a alors constitué une provision correspondant à la hausse des cotisations dues au titre des accidents du travail et maladies professionnelles rendue probable par l'augmentation de la sinistralité résultant de ces décisions d'indemnisation. Dans sa décision, le Conseil d'État rappelle qu'une entreprise peut valablement porter en provisions et déduire des bénéfices imposables d'un exercice des sommes correspondant à des pertes ou charges qui ne seront supportées qu'ultérieurement par elle, à la condition que ces pertes ou charges soient nettement précisées quant à leur nature et susceptibles d'être évaluées avec une approximation suffisante, qu'elles apparaissent comme probables eu égard aux circonstances constatées à la date de clôture de l'exercice et qu'elles se rattachent aux opérations de toute nature déjà effectuées, à cette date, par l'entreprise⁷. Si du fait des éléments communiqués par la caisse régionale d'assurance maladie, la charge provisionnée paraissait probable, évaluable et quasi certaine, le Conseil d'État a estimé que la prise en compte de la sinistralité passée ne peut être regardée comme un événement en cours à la clôture de l'exercice mais comme une simple modalité de calcul des cotisations. En effet, pour les juges du Palais royal, la responsabilité du financement des prestations et indemnités versées aux salariés au titre des accidents du travail et des maladies professionnelles incombe aux caisses d'assurance maladie, les employeurs affiliés au régime général de sécurité sociale acquittant des cotisations présentant un caractère libératoire et dont le fait générateur est constitué par le versement des rémunérations⁸. Ainsi, l'obligation pour ces entreprises de verser les cotisations trouve sa source, non dans la réalisation de risques passés, mais, comme pour les autres entreprises, dans le versement des rémunérations des salariés au cours des périodes de référence. Or, une entreprise ne peut provisionner des salaires à verser au titre de périodes de travail non

² CE, 30 déc. 2010, n° 319617, CCI d'Ajaccio et de Corse : *JurisData* n° 2010-026557. - CE, 20 juin 2012, n° 341410, Cne La Ciotat : *JurisData* n° 2012-014859 ; *Dr. fisc.* 2012, n° 30, *comm.* 394.

³ V. dans ce sens, CE, 27 févr. 2013, n° 354994, Établissement Poudix : *JurisData* n° 2013-012766 ; *Dr. fisc.* 2013, n° 21, *comm.* 290 ; *Dr. sociétés* 2013, *comm.* 151, note J.-L. Pierre.

⁴ CAA Paris, 28 sept. 2010, n° 09PA01352, *min. c/ Sté Worms et cie.* - CAA Versailles, 13 mars 2012, n° 10VE003307, *min. c/ Sté financière Franklin Roosevelt.*

⁵ CE, 22 janv. 2020, n° 422501, Saint Louis Sucre, mentionné dans les tables du recueil Lebon : *JurisData* n° 2020-000558 ; *Dr. fisc.* 2020, n° 25, *comm.* 279.

⁶ CAA Versailles, 22 mai 2018, n° 16VE00886.

⁷ CE, 28 juin 1991, n° 77921, *min. c/ Sté Générale* : *Dr. fisc.* 1991, n° 39, *comm.* 1694. - CE, 13 juill. 2007, n° 289233 et 289261, Sté Volkswagen France.

⁸ Cass. 2^e civ., 25 mai 2004, n° 02-31.083, SA Elf Exploration Production : *JurisData* n° 2004-023799 ; *Bull. civ. II*, n° 236 ; *RJS* 2004, n° 958.



encore accomplies⁹, sauf si les charges de personnel résultent d'une obligation existant à la clôture de l'exercice¹⁰. La solution retenue par le Conseil d'État, qui est conforme à la doctrine comptable¹¹, est, en revanche, différente de la solution retenue pour le régime des industries gazières et électriques qui admet la déductibilité des provisions¹². Comme le rapporteur public Emilie Bokdam-Tognetti l'a souligné dans ses conclusions, cette différence s'explique par la circonstance que, dans le cadre du régime général, les cotisations dues au titre des accidents du travail et maladies professionnelles versées par les employeurs présentent, à la différence du régime des industries gazières et électriques, un caractère libératoire, la sécurité sociale n'est pas un simple collecteur ou gestionnaire mais supporte les conséquences pécuniaires des accidents du travail et maladies professionnelles et le fait générateur des cotisations versées n'est pas à trouver dans les décisions passées d'indemnisation mais dans le versement de salaires.

3. Abus de droit

3 - « **Management package** » : **l'artificialité d'abord !** - Par deux décisions du 12 février 2020, le Conseil d'État a estimé que l'apport de titres à une société contrôlée par l'apporteur, suivi d'un rachat de ceux-ci, de manière presque simultanée, par la société dont les titres ont été apportés, constituent une succession d'opérations ayant poursuivi un but exclusivement fiscal et comme nécessairement contraires à l'objectif poursuivi le législateur, dès lors qu'elle a permis aux requérants d'entrer artificiellement dans les prévisions de l'article 150-0 B du CGI en évitant l'imposition à laquelle ils auraient été soumis si la cession avait été réalisée directement et sans l'interposition d'une personne morale. Dans ces conditions, le Conseil d'État a jugé, alors même que les requérants soutenaient qu'ils n'avaient reçu aucune liquidité et qu'aucun désinvestissement n'avait eu lieu, que la cour administrative d'appel n'avait pas inexactement qualifié les faits qui lui étaient soumis en retenant l'existence d'un abus de droit¹³. On peut s'interroger sur la portée de la formulation retenue par la décision qui ne mentionne pas explicitement un « montage artificiel »¹⁴ qui permet, en

principe, de réputer remplie la condition objective de l'abus de droit. Toutefois, il faut relever que, dans ses conclusions, le rapporteur public a bien évoqué qu'un tel montage ressortait des éléments de ces affaires en se fondant sur le fait que « les opérations litigieuses avaient permis d'appréhender en franchise d'impôt leurs parts de l'actif de la société CDA en se plaçant, artificiellement, grâce à l'interposition de leurs sociétés civiles, dans le champ du sursis d'imposition prévu par l'article 150-0 B du CGI, dont ils n'auraient pu bénéficier si CDA avait procédé au rachat de ses propres parts directement auprès d'eux, ce qui ne nous paraît pas correspondre à l'intention poursuivie par le législateur en édictant ces dispositions ».

Sur le terrain de la catégorie du gain réalisé par un dirigeant salarié et provenant d'un rachat de titres dans le cadre d'un dispositif d'intéressement des cadres dirigeants aux résultats de l'entreprise¹⁵, le Conseil d'État a estimé que la cour avait commis une erreur de droit dès lors qu'elle avait jugé que le gain litigieux devait être regardé comme un complément de salaire, sans caractériser l'existence d'un avantage financier consenti au contribuable par l'employeur à raison de ses fonctions de cadre dirigeant dont procéderait ce gain. Les affaires ont été renvoyées devant la cour administrative d'appel de Paris qui devra se prononcer sur l'existence et la caractérisation d'un tel avantage financier.

4. Taxe sur les surfaces commerciales

4 - **La Tascom et les « drive »**. - Après son application aux espaces de vente qu'un établissement assujéti met à la disposition de ses fournisseurs¹⁶ et aux magasins de vente au détail de marchandises en dépôt-vente¹⁷, la taxe sur les surfaces commerciales (Tascom) s'attaque aux ventes en ligne avec retrait. Certes, la doctrine administrative admet que les surfaces où sont stockés les produits à retirer, fermés aux clients, et les surfaces non couvertes auxquelles le public à accès pour effectuer les retraits n'ont pas à être soumises à la Tascom. Mais la même doctrine estime, en revanche, que le chiffre d'affaires réalisé à partir de ces « drive » doit être pris en compte dans le rapport « chiffre d'affaires/surface en m² » pour déterminer le taux de la taxe applicable¹⁸. Le Conseil d'État vient de confirmer cette interprétation¹⁹. Pour la Haute Assemblée il résulte des dispositions

9 V. J. Tirot, *Provisions pour pertes et charges ; que reste-t-il de la jurisprudence ?* : RIF 6/92, p. 471.

10 CE, 25 oct. 1989, n° 66990, SARI, Kamarina II. - CE, 31 mai 2000, n° 179552, Sté Total Raffinage Distribution : JurisData n° 2000-060586 ; Dr. fisc. 2000, n° 48, comm. 938.

11 Bull. CNCC n° 168, déc. 2012, EC 2012-44, p. 747 et s.

12 CE, 22 nov. 2017, n° 393619, min. c/ Sté Électricité de Strasbourg. - CE, 22 nov. 2017, n° 400914, min. c/ EDF.

13 CE, 10^e et 9^e ch., 12 févr. 2020, n° 421444 et 421441 : JurisData n° 2020-001671 ; Dr. fisc. 2020, n° 10, comm. 180, note R. Vabres. - V. aussi, J. Tirot, *La fin du « tout noir ou tout blanc ? »* : Dr. fisc. 2020, n° 10, comm. 68. - A. Périn-Dureau, *Apport-cession et abus de droit : élargissement de la répression ou retour à l'orthodoxie ?* : Dr. fisc. 2020, n° 19, étude 235.

14 V. not. CE, 3^e et 8^e ch., 19 juill. 2017, n° 408227, Sté Ingram Micro : Dr. fisc. 2017, n° 43-44, comm. 529, p. 62, note O. Fouquet. - CE, plén. fisc., 25 oct. 2017, n° 396954, Cts Verdannet : JurisData n° 2017-020912 ; Dr.

fisc. 2018, n° 2, comm. 64, concl. É. Crépey, note F. Deboissy ; RIF 1/2018, n° 70.

15 CE, 3^e et 8^e ss-sect., 26 sept. 2014, n° 365573, Gaillochet : JurisData n° 2014-022460 ; Dr. fisc. 2014, n° 47, comm. 636, concl. E. Cortot-Bouchet, note J. Tirot, J. Jeausserand et T. Audouard. - CE, (na) 21 févr. 2018, n° 405679. - CE, (na) 27 nov. 2019, n° 430600.

16 CE, 12 avr. 2019, n° 411500, Sté Printemps : Lebon T. ; JurisData n° 2019-006328 ; Dr. fisc. 2019, n° 44-45, comm. 430, concl. E. Bokdam-Tognetti.

17 CE, 24 oct. 2018, n° 419362, min. c/ EURL Floride : JurisData n° 2018-018687 ; Lebon T. ; Dr. fisc. 2018, act. 485.

18 BOI-TFP-TSC, n° 330.

19 CE, 10 mars 2020, n° 436879, Féd. des entreprises du commerce et de la distribution : JurisData n° 2020-002966 ; mentionné aux tables du recueil Lebon.



La circonstance qu'une activité ne soit pas commerciale par nature ne fait pas obstacle à son assujettissement à l'impôt sur les sociétés

mêmes de l'article 3 de la loi du 13 juillet 1972, dans sa version issue de l'article 46 de la loi du 29 décembre 2014 de finances rectificative pour 2014, que le chiffre d'affaires à prendre en compte pour déterminer le taux de la Tascom est celui correspondant à l'ensemble des ventes au détail en l'état que cet établissement réalise annuellement, sans distinguer selon que ces ventes sont ou non réalisées dans des locaux dont la surface est prise en compte dans l'assiette de la taxe. Ainsi, les ventes relatives à des marchandises vendues sur Internet et dont le client prend livraison dans un espace dédié du magasin doivent être incluses dans le chiffre d'affaires total des ventes, alors même que les surfaces de cet espace de livraison ne seraient pas prises en compte dans l'assiette de la taxe.

5. Procédures fiscales

5 - **La fin d'un « splendide isolement ».** - Le Conseil d'État a jugé le 13 mars 2020 que dorénavant le délai de 2 mois était applicable au recours pour excès de pouvoir contre une instruction, une circulaire ou tout autre document émanant de l'administration fiscale publié au BOFIP²⁰, alors que jusqu'alors, il était possible de contester la doctrine de l'administration fiscale sans condition de délai²¹. Cette décision met ainsi fin à ce que le rapporteur public Karin Ciavaldini a appelé « un splendide isolement », dans la mesure où cette jurisprudence était en décalage avec celle applicable en contentieux général²². La décision précise que les instructions publiées avant le 1^{er} janvier 2019 peuvent être contestées jusqu'au 13 mai 2020, sous réserve de l'ordonnance n° 2020-306 du 25 mars 2020 qui a prorogé les délais échus durant la période d'urgence sanitaire²³. Quant aux instructions publiées à compter du 1^{er} janvier 2019, elles doivent être contestées dans les 2 mois de leur mise en ligne.

6. Fiscalité des restructurations

6 - **TUP : portée générale de la clause de rétroactivité.** - La société Orange avait procédé le 5 février 2010 à une augmentation de capital de sa filiale détenue à 100 % depuis le 19 janvier 2010 afin de combler sa situation nette négative. Le 11 février 2010, elle a prononcé la dissolution sans liquidation de sa filiale avec

effet fiscal rétroactif au 1^{er} janvier 2010. Dans le calcul de la moins-value d'annulation des titres de sa filiale, la société Orange avait tenu compte de l'augmentation de capital pour la détermination

de la valeur brute des titres annulés. Il résulte de la jurisprudence qu'en cas de fusion avec clause de rétroactivité, toutes les conséquences de cette rétroactivité pour les opérations réalisées durant la période intercalaire doivent être tirées²⁴. Pour la cour administrative d'appel de Versailles, les principes en matière de rétroactivité des opérations de restructuration ne s'opposaient pas à la prise en compte de l'ensemble des éléments constituant le prix d'acquisition des titres annulés, y compris de ceux intervenus en période intercalaire. En effet, l'augmentation de capital n'avait pas d'incidence sur les résultats de la période intercalaire de l'absorbante et de l'absorbée, de sorte qu'elle ne devrait pas avoir à être neutralisée, comme dans le cas de neutralisation d'opérations réciproques, pour la détermination du prix de revient des titres de la société cible. De plus, en l'espèce, l'Administration avait pris en considération la cession de titres qui était intervenue le 19 janvier 2020, date à laquelle la société Orange avait acquis le solde des titres de sa filiale, mais s'était refusée à prendre en compte l'acquisition des titres le 5 février 2010 issue de l'augmentation de capital réalisée à cette date. Pour autant, le Conseil d'État, donnant une portée générale à la clause de rétroactivité fiscale, a censuré cette analyse en estimant que la société confondante devait être réputée s'être substituée fiscalement à la société confondue à la date d'effet rétroactif. Elle devait être regardée comme ayant reçu elle-même les apports pour leur valeur à la date où l'augmentation du capital est intervenue²⁵. À noter que depuis l'entrée en vigueur de l'article 39 quaterdecies 2 bis du CGI, la déduction de la moins-value subie n'est plus permise lorsque la valeur réelle des titres à la date de leur émission est inférieure à leur valeur d'inscription en comptabilité.

7. Revenus de capitaux mobiliers

7 - **Activité occulte en France et présomption de distribution.**

- Par une décision qui sera mentionnée aux tables du recueil Lebon²⁶, le Conseil d'État vient de compléter sa jurisprudence concernant l'existence d'une distribution de revenus en cas d'activité occulte en France par une société étrangère. La présomption de distribution prévue par l'article 109, 1, 1^o du CGI ne joue que s'il est apporté la preuve que les rectifications du

20 CE, 13 mars 2020, n° 435634, *Sté Hasbro European Trading BV*, publié au recueil Lebon ; *JurisData* n° 2020-004023 ; *Dr. fisc.* 2020, n° 15-16, comm. 225, note S. Rudeaux. - N. Jacquot et N. Guillard, *R.I.P. le REP ?* ; *Dr. fisc.* 2020, n° 13, act. 105.

21 CE, sect., 4 mai 1990, n° 55124, *Assoc. Freudienne et a.* - Et CE, sect., 4 mai 1990, n° 55137, *Robinet et a.* - CE, 20 déc. 2013, n° 371157, 372025 et 372675, *Sté Axa France Vie et a.*

22 CE, sect., 27 juill. 2005, n° 259004, *Millon* ; *JurisData* n° 2005-068695 ; *Lebon*, p. 336 ; *JCP A* 2005, act. 480 ; *AJDA* 2005, p. 2462, note L. Janicot.

23 *Ord.* n° 2020-306, 25 mars 2020 ; *JO* 26 mars 2020, texte n° 9 ; *JCP E* 2020, act. 243 ; *JCP E* 2020, 1226.

24 CE, sect., 12 juill. 1974, n° 81753 ; *Dr. fisc.* 1974, n° 49, comm. 1525, concl. D. Mandelkern. - CE, 18 mars 1992, n° 62402, *SA Leybold-Heraus-Sogev* ; *JurisData* n° 1992-600212. - CE, 16 juin 1993, n° 70446, *Sté Laboratoires Wellcome* ; *JurisData* n° 1993-043197.

25 CE, 18 mars 2020, n° 426473, *Sté Orange* ; *JurisData* n° 2020-004082 ; mentionné dans les tables du recueil Lebon.

26 CE, 27 mars 2020, n° 421627 ; *JurisData* n° 2020-004304 ; mentionné dans les tables du recueil Lebon.



bénéfice de la société se traduisent par un flux de sortie vers des bénéficiaires et donc par l'existence d'un désinvestissement²⁷. Par une décision récente²⁸, le Conseil d'État avait jugé qu'une cour commet une erreur de droit en jugeant que l'Administration avait pu considérer que les bénéfices imputés à un établissement stable d'une société étrangère en France devaient être regardés comme appréhendés par les requérants en leur qualité de maître de l'affaire. Dans la décision du 27 mars 2020²⁹, la rectification procédait de la mise en évidence de l'exercice par une société de droit suisse d'une activité occulte en France, dont il n'a jamais été sérieusement soutenu qu'elle aurait été retracée dans sa comptabilité, ni que les bénéfices en résultant auraient été déclarés et soumis à l'impôt en Suisse. Dans ces circonstances différentes du précédent, les juges du Palais royal ont jugé que la cour administrative d'appel n'avait pas entaché son arrêt d'erreur de droit en regardant les bénéfices ainsi imposés en France, qui n'avaient été ni mis en réserve ni incorporés au capital, comme distribués en application du 1° du 1 de l'article 109 du CGI.

8. TVA sur marge

8 - Terrains à bâtir : la nécessité de l'identité de qualification. - Pendant le confinement, les marchands de biens et les lotisseurs ont eu la mauvaise surprise de découvrir une décision du Conseil d'État qui précise, de façon décevante pour eux, les conditions d'application de l'article 268 du CGI, relatif à l'application de la TVA sur marge en cas, notamment, de livraison d'un terrain à bâtir³⁰. Cet article prévoit que l'assiette de la TVA est calculée par différence entre le prix de vente et celui d'acquisition, c'est-à-dire la marge, pour les livraisons d'immeubles achevés depuis plus de 5 ans taxées sur option, et celles de terrains à bâtir « si l'acquisition par le cédant n'a pas ouvert droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée ». Dans cette affaire, le lotisseur

avait soumis à la TVA sur marge des livraisons de terrains à bâtir issus de la division d'une parcelle unique sur laquelle était édifié un immeuble d'habitation que la société avait fait démolir préalablement à la division et à la vente. La société avait alors fait valoir qu'elle pouvait placer les cessions de terrains à bâtir sous le régime de la TVA sur la marge, dès lors qu'elle n'avait pas bénéficié d'un droit à déduction de la TVA sur l'acquisition initiale de l'immeuble achevé depuis plus de 5 ans. Alors que le tribunal administratif et la cour administrative d'appel de Lyon lui avaient donné raison, le Conseil d'État a jugé, au contraire, que l'article 268 du CGI, lu à la lumière de l'article 392 de la directive TVA du 28 novembre 2006, dont il a pour objet d'assurer la transposition, limite le champ d'application des règles de calcul dérogatoire de la TVA sur marge « aux opérations de cession de terrains à bâtir qui ont été acquis en vue de leur revente et ne s'appliquent donc pas à une cession de terrains à bâtir qui, lors de leur acquisition, avaient le caractère d'un terrain bâti, quand le bâtiment qui y était édifié a fait l'objet d'une démolition de la part de l'acheteur-revendeur ». La cour administrative d'appel de Lyon a donc commis une erreur de droit en jugeant que le bénéfice du régime de la TVA sur marge était subordonné à la seule condition que l'acquisition du bien cédé n'ait pas ouvert droit à déduction de la taxe. Il en est de même en jugeant sans incidence sur sa mise en œuvre la circonstance que les caractéristiques physiques et la qualification du bien en cause aient été modifiées entre son acquisition et sa vente. Par sa décision, le Conseil d'État confirme donc la position de l'administration fiscale qui avait déjà indiqué que le régime de la TVA sur marge ne se conçoit que pour les livraisons d'immeubles acquis et revendus en gardant la même qualification³¹. Malgré ces précisions, le sujet ne semble pas épuisé. En effet, cette affaire, ainsi que d'autres, sont et vont être renvoyées devant les cours administratives d'appel qui devront se prononcer sur un certain nombre d'incertitudes. Tout d'abord, la position pourrait être différente si l'état de l'immeuble présent sur le terrain le rendait impropre à toute utilisation. De ce fait, le terrain ne devrait pas être regardé comme un terrain bâti. Dans une telle situation, l'identité juridique entre le bien acheté et le bien revendu serait conservée. Ensuite, selon certains auteurs, l'analyse du Conseil d'État reposerait sur une condition non transposée de la directive TVA, négligerait le principe de neutralité de la TVA et créerait même une véritable distorsion de concurrence³². Sujet à suivre... ■

27 CE, plén., 5 déc. 1984, n° 49962, *Étienvre* : *Lebon*, p. 403 ; *Dr. fisc.* 1985, n° 22-23, *comm.* 1068 ; *RJF* 2/1985, n° 251, *concl.* M.-A. Latornerie, p. 96 ; *GAJF*, n° 35. - CE, 7^e et 9^e ss-sect., 29 sept. 1989, n° 75304, *min. c/ Venutolo* : *Lebon T.*, p. 569 ; *Dr. fisc.* 1990, n° 5, *comm.* 142, *concl.* O. Fouquet ; *RJF* 11/1989, n° 1227 ; *RJF* 1/1990, p. 3, *chron.* J. Turot. - CE, 8^e et 3^e ch., 19 déc. 2019, n° 429309, *Sté Socoprim* : *JurisData* n° 2019-023165 ; *Dr. fisc.* 2020, n° 18, *comm.* 232, *concl.* K. Ciavaldini ; *RJF* 3/2020, n° 221.

28 CE, 9^e et 8^e ch., 8 févr. 2019, n° 410301 et 410568, *Esch* : *JurisData* n° 2019-001854 ; *Dr. fisc.* 2019, n° 26, *comm.* 306, *concl.* M.-G. Merloz ; *Dr. sociétés* 2019, *comm.* 119, *note* J.-L. Pierre ; *RJF* 5/2019, n° 442.

29 CE, 27 mars 2020, n° 421627, *préc.*

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

31 V. BOI-TVA-IMM-10-20-10, n° 20.

32 V. dans ce sens G. Berger-Picq, *TVA sur marge dans les opérations immobilières : le choix de la complexité* : FR, n° 23/20.

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.

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.

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 Bel*¹¹, 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-

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 Rappr. *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 Rappr. 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 Despositos.* - 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 Bel¹⁷, 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 Caoutchouc¹⁹ 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

Espace²⁰, 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 Finance²³, 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 sub-

vention. - Dans sa décision Sté Lafarge²⁴, 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 résult(ait) 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 Moraes³⁰ 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 Faraday³¹, 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 Rappr. 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 Rappr. 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 prévues, 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 c/ 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 I ; 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 bénéficiaire 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, supposant 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° 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° 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.

Succès d'Orange devant le Conseil d'État

16 novembre 2020

Le Conseil d'État a rendu le 13 novembre 2020 une décision favorable à la société Orange, clôturant un contentieux fiscal initié il y a plus de dix ans et ayant déjà donné lieu à une première cassation (CE, 5 décembre 2016, n° 398859, Société Orange).

Ce dossier, unique et exceptionnel par son enjeu financier pour une seule société (2,2 milliards d'euros avec les intérêts moratoires), traitait de questions fiscales et de procédure particulièrement complexes.

Outre l'application du principe d'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit et de correction symétrique des bilans, la décision du Conseil d'État aborde la distinction entre compensation et substitution de motifs, le traitement d'un mali de fusion dans le cadre d'une opération de transmission universelle de patrimoine et l'imputation de moins-values à long terme.

La société Orange était assistée par Stéphane Austray et Benoît Foucher du cabinet CMS Francis Lefebvre Avocats, Gauthier Blanluet (Sullivan & Cromwell LLP) et le [cabinet Briard](#) (Francois-Henri Briard et Pierre Masquart).

Subventions intra-groupe : attention aux redressements !

Publié par Eve Mennesson le 8 déc. 2020 - mis à jour à 18:52

La jurisprudence concernant les transferts d'actifs entre sociétés d'un même groupe évolue défavorablement et les redressements sont de plus en plus monnaie courante. Si des portes de sortie existent, les entreprises doivent manier cet outil avec prudence et parcimonie.

En juillet dernier, une décision du Conseil d'État (arrêt Lafarge) a mis fin à la neutralité pour les transferts d'actifs entre sociétés d'un même groupe : *"Il a été considéré que l'apport par une société-mère intégrante de titres d'une société à une autre société du groupe pouvait être qualifié de subvention si la rémunération de l'apport avait été sous-évaluée"*, rapporte Me Pierre Masquart, avocat au Cabinet Briard, au Conseil d'État et à la Cour de cassation. En cas d'apports sous-évalué, une pénalité de 5% est appliquée.

Difficile évaluation de la valeur de l'actif transféré

"De manière générale, on assiste à davantage de redressements au niveau des transferts, observe Me Marie-Hélène Raffin, fondatrice de Florilèges Société d'Avocats. Mais jusqu'à présent, il était considéré qu'on ne risquait rien lorsque l'apport était à destination d'une société détenue à 100%". Désormais, lorsqu'un élément d'actif est apporté et que sa valeur est minorée par rapport à sa valeur de marché, cet apport est apprécié comme un enrichissement, même au sein d'un même groupe.

Or, cette évaluation de la valeur d'un actif transféré n'est pas aisée. *"Il y a de nombreuses façons d'évaluer un bien et il est difficile de démontrer que la valorisation choisie correspond bien à celle du marché et qu'il n'y a pas de différentiel entre la valorisation et l'apport réalisé"*, estime Me Raffin.

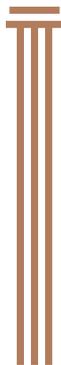
La porte de sortie du prix coûtant

Pas de panique, une porte de sortie existe : *"Des dispositions réglementaires offrent la possibilité de considérer comme valeur de marché au sein d'un groupe tout ce qui*

est à prix coûtant : des services, des actifs, des titres mais aussi des prêts de deniers", précise Me Marie-Hélène Raffin.

L'avocate met cependant en garde : "*Cela n'est applicable qu'au sein de l'intégration fiscale : il faut donc être vigilant en cas de cession d'une filiale par exemple*". Elle ajoute, par ailleurs, que **cela n'est pas applicable pour les éléments d'actifs immobilisés**. "*Mais un stock peut être apporté à prix coûtant*", poursuit-elle.

Me Marie-Hélène Raffin souligne une autre limite de ces transferts intra-groupe : l'intérêt social des entités. "***On ne peut pas indéfiniment déshabiller Pierre pour habiller Paul sans contrepartie***". Elle invite donc à utiliser cet outil à bon escient et de manière équilibrée. "*Des échanges de prestations à prix coûtant doivent être faites dans les deux sens, ou il faut dédommager les actionnaires minoritaires*", conseille-t-elle.



AVOCAT AU CONSEIL D'ÉTAT ET À LA COUR DE CASSATION



**Le cabinet Briard est titulaire d'un office d'avocat
au Conseil d'État et à la Cour de cassation.**

Il est composé d'un associé et de plusieurs équipes
d'avocats spécialisés dans différentes disciplines,
toutes ordonnées à l'exercice du contrôle de cassation
en matière civile, pénale, administrative et fiscale.



**9-11 avenue Franklin Roosevelt,
75008 Paris**

Tél : 01 44 09 04 58

www.cabinet-briard.com

