

ÉTUDE FISCALITÉ DES ENTREPRISES

ENTREPRISE

La présente étude, qui couvre la période du 1^{er} janvier au 31 décembre 2021, traite d'une sélection de décisions importantes du Conseil d'État en matière de droit fiscal de l'entreprise et des affaires.

1100

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 - Apport-cession. - Par une décision du 28 mai 2021¹, le Conseil d'État a complété sa jurisprudence en matière d'apport-cession² et s'est prononcé sur le caractère de réinvestissement à caractère économique susceptible d'être reconnu à une opération de nantissement. Il faut distinguer selon qu'elle présente un tel caractère ou constitue une opération de nature patrimoniale³. Ainsi, un nantissement de compte bancaire peut, dans certains cas, constituer un investissement économique et permettre au contribuable de justifier de son intention autre que fiscale s'il a réalisé une opération constitutive d'un abus de droit. La solution ne peut être transposée dans le cadre de l'article 150-0 B *ter* du CGI qui a modifié le régime applicable aux opérations d'apport-cession.

1 CE, 28 mai 2021, n° 442711, *min. c/ M. N.* : *JurisData* n° 2021-008540 ; *Lebon T.* ; *Dr. fisc.* 2021, n° 41, *comm.* 390, *concl.* R. Victor, *note* M. Buchet.

2 CE, 27 juill. 2012, n° 327295, *Berjot* ; *JCl. Fiscal Impôts directs Traité, Synthèse* 800. - CE, 9^e et 10^e ch., 10 juill. 2019, n° 411474, *Martin* : *JurisData* n° 2019-012402 ; *Dr. sociétés* 2019, *comm.* 210, *obs.* J.-L. Pierre ; *Dr. fisc.* 2019, n° 37, *comm.* 362, *concl.* É. Bokdam-Tognetti, *note* O. Fouquet ; *JCP E* 2020, 1021, *note* L. Chesneau ; *BJS déc.* 2019, p. 42, *note* R. Vabre.

3 *Rappr. CE*, 8 oct. 2010, n° 301934, *Bazire* : *RFP* 2011, *comm.* 16 ; *JCP N* 2011, n° 20, 1178, *note* J.-P. Garçon. - CE, 24 août 2011, n° 316928, *Ciavatta* : *JurisData* n° 2011-025490. - CE, 10 juill. 2019, n° 411474, *Martin*.

2. Acte anormal de gestion

2 - **Minoration du prix de cession d'un actif.** - Le 8 mars 2021⁴, par une décision Sté La Maisonnette, le Conseil d'État a jugé que pour caractériser un acte anormal de gestion, par lequel une entreprise décide de s'appauvrir à des fins étrangères à son intérêt, il incombe à l'Administration d'établir le caractère anormalement bas d'un loyer annuel de 120 000 € que la société a consenti pour une villa donnée en location. En l'espèce, la cour administrative d'appel avait transposé, à tort, aux loyers minorés la jurisprudence Croë Suisse⁵, et notamment les règles de la preuve résultant de cette décision, qui concernaient la cession d'un élément de l'actif immobilisé à un prix significativement inférieur à la valeur vénale retenue par l'Administration. Cette jurisprudence avait déjà été antérieurement écartée pour la cession d'un élément de l'actif circulant⁶.

3. Bénéfices industriels et commerciaux

3 - **Le remboursement au commissionnaire d'une imposition est une rémunération.** - En avril 2021, par sa décision Baxter SAS⁷, le Conseil d'État a rappelé le principe selon lequel les indemnités versées à un contribuable pour réparer une diminution de ses valeurs d'actif, une dépense exposée ou une perte subie, dès lors que leur versement a été effectué en vertu d'une obligation de réparation incombant à la partie versante, ne constituent des recettes imposables que si la perte ou charge qu'elles compensent est elle-même déductible pour la détermination du bénéfice imposable⁸. En l'espèce, la question était de savoir si le remboursement par un commettant à son commissionnaire de la contribution due par les exploitants de spécialités pharmaceutiques⁹ dont ce dernier s'est acquitté présente ou non le caractère d'une indemnité non imposable, dès lors que ladite contribution n'était pas légalement déductible pour le calcul du bénéfice fiscal. Pour les juges du Palais Royal, la cour administrative d'appel a commis une erreur de droit en jugeant que la circonstance que la société exerçait son activité en qualité de commissionnaire était sans influence sur sa qualité de redevable de la contribution dont le paiement ne pouvait, par

conséquent, être assimilé à un préjudice. En d'autres termes, le remboursement n'avait pas le caractère de réparation d'un préjudice, puisque le commissionnaire était légalement le redevable de la contribution, de sorte que l'obligation de remboursement par le commettant n'avait pas le caractère d'une obligation de réparation. Il s'agissait en réalité d'une partie de la rémunération du commissionnaire.

4 - **Prime d'option.** - Par une décision du 29 novembre 2021, min. c/ Sté Deutsche Bank AG¹⁰, le Conseil d'État a jugé que la prime acquittée pour l'acquisition d'un contrat d'option a pour objet d'attribuer à l'acheteur le droit exclusif d'exercer l'option qui lui permettra d'obtenir l'avantage économique potentiel lié aux variations de la valeur de l'instrument financier sous-jacent. La prime rémunère, pour le vendeur du contrat d'option, l'abandon irrévocable du même droit. Il suit de là que cette prime a pour contrepartie l'acquisition du droit de bénéficier de cet avantage, qui a la nature d'un actif financier, et ne saurait par suite constituer une charge déductible de l'exercice au cours duquel elle est acquittée. En l'absence de règles comptables en disposant autrement, cet actif peut, pour la fraction de sa valeur qui se déprécie de manière irréversible avec le temps, donner lieu à amortissement selon un mode linéaire ou actuariel. Il peut, le cas échéant, donner lieu à la constitution de provisions. Lorsque l'option est exercée, la valeur résiduelle de la prime d'acquisition constitue, dans le cas d'une option d'achat, un élément du prix d'acquisition de l'actif sous-jacent, et vient, dans le cas d'une option de vente, en déduction du prix de cession. En l'absence d'exercice de l'option à la date de son échéance, une perte peut être constatée à concurrence de cette valeur résiduelle. Pour la Haute Assemblée, la cour administrative d'appel de Versailles a commis une erreur de droit en jugeant que les primes d'option en litige avaient la nature de charges déductibles de l'exercice au cours duquel elles étaient exposées, au motif qu'elles avaient pour seul objet de rémunérer une prestation consistant en l'engagement pris par le vendeur, que leur montant, versé intégralement au cours de l'exercice où la promesse est accordée, n'était pas susceptible d'être révisé au cours du contrat, que l'option soit ou non exercée, et qu'elles étaient dès lors certaines dans leur principe et leur montant dès cet exercice.

4. Crédit d'impôt recherche

5 - **Intérêts moratoires.** - Par une décision min. c/ SA Acofi Gestion¹¹, le Conseil d'État a jugé, le 11 mai 2021, qu'un remboursement de crédit d'impôt recherche qui intervient postérieurement au rejet, explicite ou implicite, de la demande formée à cette fin, ouvre droit, en application de l'article L. 208 du LPF, au versement d'intérêts moratoires. En effet, un tel remboursement

4 CE, 8 mars 2021, n° 433019, Sté La Maisonnette.

5 CE, plén., 21 déc. 2018, n° 402006, Sté Croë Suisse : JurisData n° 2018-023298 ; Dr. fisc. 2019, n° 9, comm. 176, note F. Deboissy et G. Wicker.

6 CE, 4 juin 2019, n° 418357, Sté d'investissements maritimes et fonciers : JurisData n° 2019-009239 ; Dr. fisc. 2020, n° 6-7, comm. 142.

7 CE, 20 avr. 2021, n° 430561 et 430562, Sté Baxter SAS : Lebon T. ; Droit fisc. 2021, n° 41, comm. 389, concl. E. Bokdam-Tognetti.

8 CE, 12 mars 1982, n° 17074 : Dr. fisc. 1982, n° 23, comm. 1228. - CE, 11 déc. 2009, n° 301341, Sté GE Healthcare Clinical Systems : JurisData n° 2009-081571 ; Lebon, p. 498 ; Dr. fisc. 2009, n° 52, comm. 603.

9 Cette contribution a été remplacée le 1^{er} janvier 2014 par la contribution sur le chiffre d'affaires des entreprises exploitant des spécialités pharmaceutiques (CSS, art. L. 245-6).

10 CE, 29 nov. 2021, n° 450732, min. c/ Sté Deutsche Bank AG : Lebon T. ; Dr. fisc. 2021, n° 49, act. 590.

11 CE, 11 mai 2021, n° 441603, min. c/ SA Acofi Gestion ; Dr. fisc. 2021, n° 41, comm. 394, concl. K. Ciavaldini, note J.-L. Pierre.