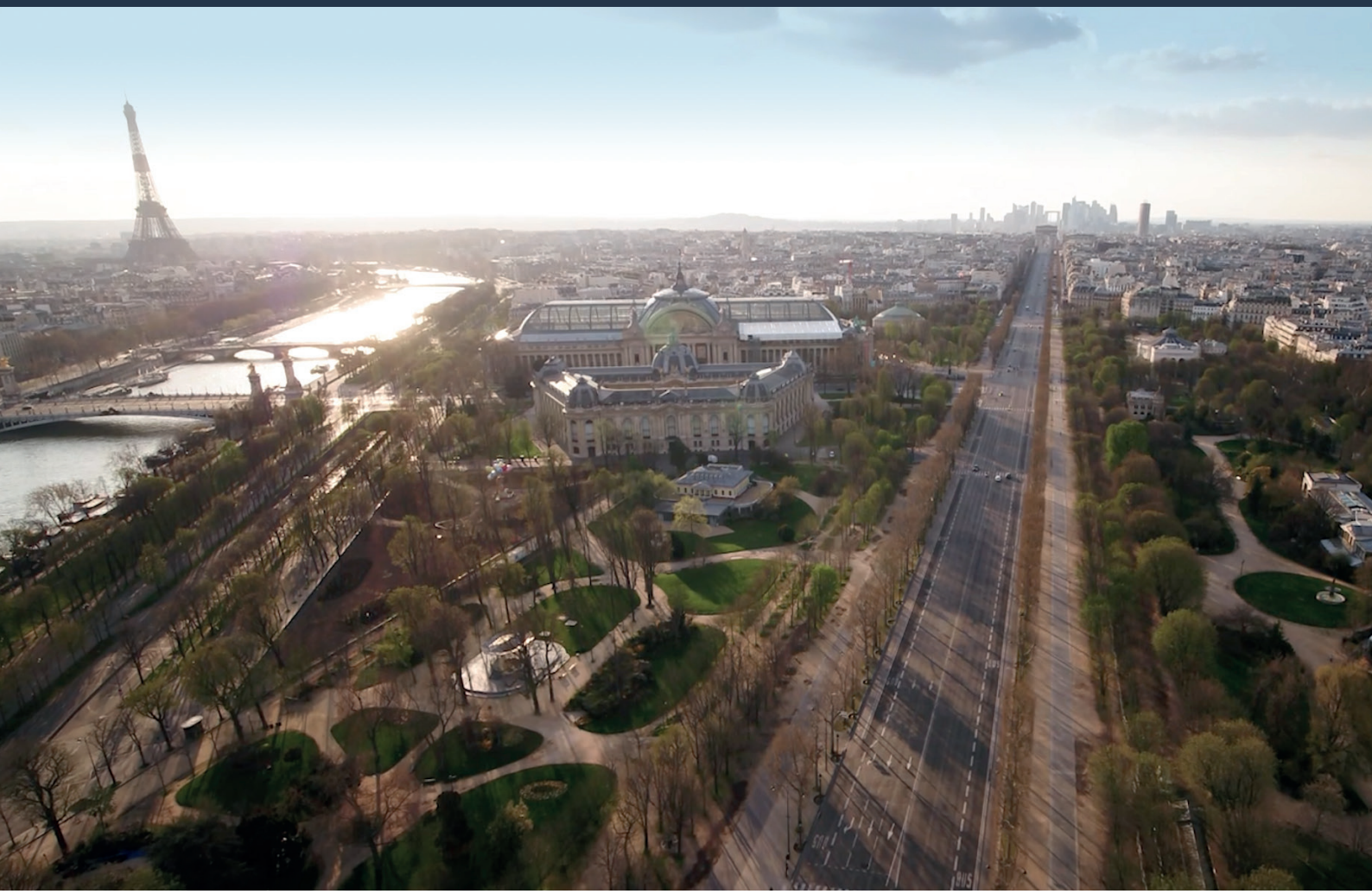
REVUE DE
PRESSE FISCALE



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

ANNÉE 2022

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

Pierre Masquart

La Semaine Juridique – Entreprises et Affaires

Mars 2022

Conditions de restitution d'une retenue à la source sur dividendes versés à une société non-résidente déficitaire

Pierre Masquart

La Semaine Juridique – Entreprises et Affaires

Mars 2022

L'admission des pourvois en cassation en matière fiscale

François-Henri Briard

Revue de Droit Fiscal

Octobre 2022

ÉTUDE **FISCALITÉ DES ENTREPRISES**

ENTREPRISE

La présente étude, qui couvre la période du 1er 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 2021[1], le Conseil d'État a complété sa jurisprudence en matière d'apport-cession[2] 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 patrimoniale[3]. 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, 9e et 10e 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.*

© LEXISNEXIS SA - LA SEMAINE JURIDIQUE - ENTREPRISE ET AFFAIRES - N° 10 - 10 MARS 2022

2. Acte anormal de gestion

2 - **Minoration du prix de cession d'un actif. -** Le 8 mars 2021[4], 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 Suisse[5], 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 circulant[6].

3. Bénéfices industriels et commerciaux

3 - **Le remboursement au commissionnaire d'une imposition est une rémunération. -** En avril 2021, par sa décision Baxter SAS[7], 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 imposable[8]. 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 pharmaceutiques[9] 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 AG[10], 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 Gestion[11], 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 1er 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.*

a le caractère d'un dégrèvement contentieux de même nature que celui prononcé par un tribunal au sens de l'article L. 208 du LPF qui ne vise pourtant que la « *réclamation tendant à la réparation d'une erreur commise dans l'assiette ou le calcul des impositions* »[12].

5. Fiscalité immobilière

6 - **Une « *corporation* » du Delaware est assimilable à une société par actions simplifiée française. -** Le 2 avril 2021, par une décision Sté World Investment Corporation[13], le Conseil d'État s'est prononcé sur la question de savoir si une société, créée sous la forme d'une « *corporation* » de droit américain dans l'État du Delaware, pouvait être assimilée à une société assujettie à l'impôt sur les sociétés à raison de sa forme sociale en vertu de l'article 206 du CGI. En présence d'une société étrangère, le Conseil d'État a posé pour principe, dans sa décision de plénière Artemis[14] qu'il appartient au juge de l'impôt, saisi d'un litige portant sur le traitement fiscal d'une opération impliquant une société de droit étranger, d'identifier d'abord, au regard de l'ensemble des caractéristiques de cette société et du droit qui en régit la constitution et le fonctionnement, le type de société de droit français auquel la société de droit étranger est assimilable. Compte tenu de ces constatations, il lui revient ensuite de déterminer le régime applicable à l'opération litigieuse au regard de la loi française. Appliquant ce principe, les juges du Palais Royal ont décidé, pour l'application de l'article 244 *bis* A du CGI, qu'une *corporation* établie au Delaware créée avec un capital de 10 000 dollars dont les titres sont librement négociables et dont la responsabilité des associés est limitée aux apports est assimilable à une SAS de droit français passible de l'impôt sur les sociétés à raison de sa forme sociale, en application du 1 de l'article 206 du CGI, sans qu'il soit besoin d'examiner le caractère lucratif de son activité. En l'espèce, la société créée sous la forme d'une *corporation* de droit américain dans l'État du Delaware est assimilable eu égard à ses caractéristiques sociales à une société par actions simplifiée de droit français. Il doit être précisé que faute que le moyen ait été soulevé, le Conseil d'État n'a pas encore eu l'opportunité de préciser les obligations qui s'imposent au juge saisi d'une requête mettant en jeu l'application de règles de droit étranger afin d'identifier les dispositions nécessaires à la solution du litige[15].

7 - **Évaluation de la valeur fiscale des travaux remis gratuitement au bailleur en fin de bail. -** Par une décision Sté Saint Léonard du 19 mai 2021[16], le Conseil d'État a complété sa jurisprudence sur l'imposition du bailleur en revenus fonciers, du fait du complément de loyer en nature que constitue pour lui la remise gratuite des aménagements ou constructions réalisés par le preneur sur le bien locatif[17]. Il a ainsi jugé que lorsqu'un contrat de bail prévoit la remise gratuite au bailleur, en fin de bail, des aménagements ou constructions réalisés par le preneur, la valeur de cet avantage constitue, pour le bailleur, un complément de loyer imposable au titre de l'année au cours de laquelle le bail arrive à expiration ou fait l'objet, avant l'arrivée du terme, d'une résiliation. Le montant du complément de loyer imposable correspond, sauf disposition législative ou réglementaire contraire, au surcroît de valeur vénale conféré, à la fin du bail, à l'immeuble donné en location, du fait des aménagements ou constructions réalisés par le preneur[18]. En cas de démembrement de la propriété, l'usufruitier, imposé à raison des loyers procurés par le bien cédé à bail, l'est également sur la valeur des aménagements ou constructions effectués par le preneur dont la remise gratuite constitue pour le bailleur un complément de loyer imposable au titre de l'année au cours de laquelle il en a eu la disposition. En l'espèce, la société Saint Léonard avait consenti un bail portant sur un ensemble immobilier à usage commercial prévoyant que le bailleur, en fin de bail, conserverait sans indemnité « *tous embellissements, améliorations et installations faits par la partie preneuse* » et qu'il était constant que le locataire avait fait exécuter sur l'immeuble loué des travaux. Le Conseil d'État a jugé que la cour avait pu, sans commettre d'erreur de droit, juger que la société Hathor, en sa qualité d'usufruitière des parts de la société Saint Léonard, était imposable, au titre du complément de loyer né de la remise gratuite de ces travaux à la résiliation du bail, à proportion de ses droits dans la société bailleresse. En revanche, le Conseil d'État a estimé qu'en retenant, pour évaluer le complément de loyer imposable, le coût de réalisation des travaux supporté par le preneur alors qu'il convenait d'apprécier si la

12 *Comparer pour le remboursement d'un crédit de TVA : CE, 17 févr. 1988, n° 58538, Morel. - CE, 20 oct. 2000, n° 194730, Sté ATD Gigadisc. - Et, CE, 20 oct. 2000, n° 198304, min. c/ Sté Alfa Lancia SPA : Dr. fisc. 2001, n° 11, comm. 247.*

13 *CE, 2 avr. 2021, n° 427880, Sté World Investment Corporation : Lebon T. ; Dr. fisc. 2021, comm. 261, concl. C. Guibé, note F. Deboissy.*

14 *CE, plén., 24 nov. 2014, n° 363556, Sté Artemis SA : JurisData n° 2014-029144 ; Dr. fisc. 2015, n° 3, comm. 57, note Ph. Derouin ; JCl. Fiscal Impôts directs Traité, Synthèse 1135. - CE, 2 févr. 2015, n° 370385, min. c/ Pastor : JurisData n° 2015-001937. - CE, 8 nov. 2019, n° 430543, min. c/ SAS Masterfoods Holding : Dr. fisc. 2019, n° 51-52, comm. 491.*

15 *V. sur ce point, C. Guibé, concl. ss CE, 2 avr. 2021, n° 427880, min. c/ World Investment Corporation.*

16 *CE, 19 mai 2021, n° 429332, SCI Saint-Léonard et SARL Hator : Lebon T. ; JurisData n° 2021-007639 ; Dr. fisc. 2021, n° 50, comm. 457, concl. C. Guibé, note P.-Y. Di Malta.*

17 *CE, sect., 30 nov. 1973, n° 86977 : Dupont 1974, p. 68, concl. J. Delmas-Marsalet : Lebon, p. 681. - CE, 19 avr. 1989, n° 42759-72265, Broda : Dr. fisc. 1989, n° 40, comm. 1725. - CE, plén., 6 janv. 1993, n° 63844, Morisot. - Et, CE, plén., 6 janv. 1993, n° 63845, Rebotier : JurisData n° 1993-043198 ; Dr. fisc. 1994, n° 29, comm. 1382. - CE, 28 juill. 1993, n° 66743 et 71278, Dokhan : JurisData n° 1993-050753 ; Dr. fisc. 1994, n° 14, comm. 647, concl. Ph. Martin.*

18 *Solution à rapprocher de celle retenue pour les bailleurs professionnels pour la détermination de la variation de l'actif net : CE, 16 nov. 1981, n° 16111 : Dr. fisc. 1982, n° 10, comm. 457. - CE, 5 déc. 2005, n° 263505, min. c/ Aubin : JurisData n° 2005-080843 ; Dr. fisc. 2006, comm. 652.*

© LEXISNEXIS SA - LA SEMAINE JURIDIQUE - ENTREPRISE ET AFFAIRES - N° 10 - 10 MARS 2022

réalisation de ces travaux avait conféré au bien un surcroît de valeur vénale à la fin du bail, la cour avait commis une erreur de droit.

6. Fiscalité européenne

8 - **Confiance légitime. -** Par une décision Fédération française de rugby du 25 mars 2021[19], le Conseil d'État a transposé en droit interne la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne en retenant que le droit de se prévaloir du principe de confiance légitime suppose que des assurances précises, inconditionnelles et concordantes, émanant de sources autorisées et fiables, aient été fournies au contribuable par une autorité compétente. En ce qui concerne la TVA, pour lequel le principe de confiance légitime est opérant dès lors que cet impôt est régi par le droit de l'Union[20], cette autorité est l'autorité compétente en matière d'assiette ou son délégataire. On rappellera qu'en droit européen, le principe de confiance légitime ne peut être fait valoir que si des assurances précises, inconditionnelles et concordantes données au contribuable émanent « *de sources autorisées et fiables* »[21].

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

7. Fiscalité internationale

9 - **L'article 155 A du CGI ne s'applique pas aux redevances de marques et brevets. -** Le Conseil d'État a confirmé, le 5 novembre 2021[22], sa jurisprudence Vuarnet[23] en jugeant que les redevances versées en contrepartie de la concession du droit d'exploiter une licence de marques et brevets ne peuvent être regardées comme la contrepartie d'un service rendu au sens et pour l'application de l'article 155 A du CGI. Le Conseil d'État a précisé que l'entretien, le renouvellement, l'extension des marques et brevets et, plus généralement, l'accomplissement des actes nécessaires au maintien de leur protection ne peuvent être regardés comme une activité dissociable de la concession même de ces licences de marques et brevets. Réglant l'affaire au fond en application de l'article L. 821-2 du Code de justice administrative, le Conseil d'État a considéré que les redevances versées en exécution du contrat de licence du 6 juin 2008 rémunéraient le droit d'exploiter à titre exclusif les marques et brevets et ne pouvaient être regardées comme rémunérant des prestations de gestion du portefeuille de ces marques et brevets, rendues par Mme P., dissociables de la concession de ces marques et brevets[24]. Le Conseil d'État en a conclu que dès lors, l'administration fiscale ne pouvait faire application des dispositions de l'article 155 A du CGI pour imposer, à raison de ces prestations, les redevances en litige au nom de M. et Mme P. Il doit être précisé qu'alors que le pourvoi en cassation avait été admis au Conseil d'État, la Cour de cassation a refusé de prononcer le sursis de l'arrêt pénal de cour d'appel de Versailles ayant condamné pénalement les époux P. pour fraude fiscale et a rejeté leur pourvoi[25]. Un recours en révision de l'arrêt de la chambre criminelle a été déposé[26].

8. Frais et charges

10 - **Modalités de rattachement dans le temps des charges afférentes à des prestations continues et discontinues à échéances successives.** - Au cours de cette année 2021, par une décision SAS Airbus et autres[27], le Conseil d'État a rappelé que les dispositions du 1 de l'article 39 du CGI s'entendent, eu égard au principe de l'indépendance des exercices qui résulte des dispositions du 2 de l'article 38 du même code, comme autorisant la déduction des charges payées par l'entreprise au cours de l'exercice dont les résultats doivent servir de base à l'impôt, à l'exception de celles « *constatées d'avance* », c'est-à-dire correspondant

19 *CE, 25 mars 2021, n° 438050, Féd. française de rugby, liquidateur du GIP « Coupe du monde de rugby 2007 » : Lebon T. ; Dr. fisc. 2021, n° 37, comm. 360, concl. E. Bokdam-Tognetti. - R. Jaune, Le rescrit fiscal et la société de confiance : Dr. fisc. 2021, n° 37, étude 357.*

20 *CE, 13 déc. 2006, n° 267782, SARL Eroshop. - CE, 31 juill. 2009, n° 324925, SAS Cargill France. - CE, 30 déc. 2009, n° 301077, SA PGL Aventures : JurisData n° 2009-081585. - CE, 26 mars 2012, n° 326333, Sté CERP Lorraine : Dr. fisc. 2012, n° 22, comm. 318.*

21 *CJUE, 22 juin 2006, aff. C-182/03 et C-217/03, Belgique et Forum 187 ASBL c/ Commission : Rec. CJUE, p. I-5479. - CJUE, 16 juill. 2020, aff. C-584/17 P, ADR Centre SpA c/ Commission, pt 75 : Europe 2020, comm. 294.*

22 *CE, 5 nov. 2021, n° 433367, P. : Lebon T. ; Dr. fisc. 2021, n° 49, comm. 449, concl. E. Bokdam-Tognetti et note O. Fouquet ; JCP E 2021, act. 784.*

23 *CE, 8 juin 2020, n° 418962 et 418963, Vuarnet : Dr. fisc. 2020, n° 41, comm. 401, concl. A. Iljic, note Ch. de la Mardière ; RJF 2020, n° 757. - P. Masquart, Droit fiscal de l'entreprise et des affaires : JCP E 2020, 1406, pt 7.*

24 *Rappr. : CE, 8e et 3e ch., 23 nov. 2021, n° 451521, Sté Bio-Rad Innovations : Dr. fisc. 2021, n° 49, act. 591.*

25 *Cass. crim., 8 avr. 2021, n° 19-87.905, F-P+I : JurisData n° 2021-004783 ; Dr. fisc. 2021, n° 15-16, act. 233 ; Dr. fisc. 2021, n° 21, chron. 260, R. Salomon.*

26 *V. pour un précédent recours en révision dans une situation similaire : Cour de révision et de réexamen, 22 oct. 2020, n° 16REV060 : RJF 2/21, n° 213.*

27 *CE, 10 mars 2021, n° 423983, SAS Airbus, SAS Airbus Opérations et SEP Airbus : Lebon ; Dr. fisc. 2021, n° 18, comm. 232, concl. L. Cyterman.*

au paiement d'un bien ou d'une prestation de service dont la livraison ou la fourniture n'interviendra qu'au cours d'un exercice ultérieur, sur les résultats duquel il y aura lieu de l'imputer[28]. Au nombre de ces charges constatées d'avance figurent notamment les charges correspondant à des achats de prestations de services continues ou discontinues mais à échéances successives, au sens des dispositions du 2 *bis* de l'article 38 du CGI, pour la partie de ces prestations fournies au cours d'exercices ultérieurs. Ce caractère s'apprécie au regard de la nature et de la portée des obligations mises à la charge du prestataire en vertu de la convention qui le lie au preneur[29].

9. Impôt sur le revenu

11 - **Clarification sur le régime fiscal des « *management packages* ». -** Par trois décisions de plénière[30] en date du 13 juillet 2021, le Conseil d'État a de nouveau précisé le régime fiscal, qui reste complexe, des « *management packages* »[31]. La Haute Juridiction a d'abord jugé que la circonstance que des options d'achat d'actions ou des bons de souscription d'actions ont été acquis ou souscrits à un prix préférentiel au regard de leur valeur réelle à la date de cette acquisition ou souscription est de nature à révéler l'existence d'un avantage à concurrence de la différence entre le prix ainsi acquitté et cette valeur. Un tel avantage, lorsqu'il trouve essentiellement sa source dans l'exercice par l'intéressé de ses fonctions de dirigeant ou salarié, a le caractère d'un avantage accordé en sus du salaire, imposable au titre de l'année d'acquisition ou de souscription des options ou des bons dans la catégorie des traitements et salaires. Le caractère préférentiel de ce prix est en revanche sans incidence sur la nature des gains réalisés ultérieurement par le contribuable lors de l'exercice de ces options ou bons, lors de la cession des titres ainsi acquis ou lors de la cession des bons. Le Conseil d'État a, ensuite, jugé que les gains nets, calculés en tenant compte de l'avantage ayant été éventuellement imposé, retirés par une personne physique de la cession à titre onéreux de bons de souscription d'actions sont en principe imposables suivant le régime des plus-values de cession de valeurs mobilières des particuliers, y compris lorsque ces bons ont été acquis ou souscrits auprès d'une société dont le contribuable était alors dirigeant ou salarié, ou auprès d'une société du même groupe. Il en va toutefois autrement lorsque, eu égard aux conditions de réalisation du gain de cession, ce gain doit être regardé comme acquis, non à raison de la qualité d'investisseur du cédant, mais en contrepartie de ses fonctions de salarié ou de dirigeant et constitue, ainsi, un revenu imposable dans la catégorie des traitements et salaires, réalisé et disponible l'année de la cession de ces bons.

12 - **Réduction d'impôt pour investissements réalisés outre-mer. -** La réduction d'impôt sur le revenu, prévue à l'article 199 *undecies* B du CGI, s'applique sous réserve que soient satisfaites les conditions de fond fixées au I de cet article, relatives notamment à la nature, à la localisation et à la réalisation des investissements éligibles. En vertu du II du même article, certains de ces investissements ne peuvent ouvrir droit à la réduction d'impôt que s'ils ont obtenu, préalablement, un agrément du ministre chargé du Budget. La délivrance de cet agrément est subordonnée au respect des conditions posées à l'article 199 *undecies* B ainsi qu'à celles, auxquelles cet article renvoie, fixées au III de l'article 217 *undecies* du même code[32]. Par sa décision min. c/ Sté Figuères Services[33] du 10 juin 2021, le Conseil d'État a indiqué qu'il revient donc à l'administration fiscale, lorsqu'elle instruit une demande d'agrément présentée au titre de l'article 199 undecies B, de s'assurer que l'investissement en cause entre bien dans le champ d'application de la réduction d'impôt tel que défini par l'article 199 *undecies* B, puis, le cas échéant, de vérifier si les conditions de délivrance de l'agrément au regard des conditions fixées par l'article 217 *undecies* sont remplies. Par suite, en jugeant que les dispositions du III de l'article 217 *undecies* ne permettaient pas de fonder un refus d'agrément ou de limiter le montant des investissements productifs pour lesquels il est délivré en se fondant sur d'autres conditions que celles qu'elles prévoient, alors même que l'investissement ne répondrait pas aux conditions fixées par les dispositions de l'article 199 *undecies* B, la cour administrative d'appel de Bordeaux a commis une erreur de droit.

10. Impôt sur les sociétés

13 - Par sa décision Sté Catana Group[34], le Conseil d'État a précisé utilement, le 20 avril 2021, qu'en cas de cession de titres acquis

28 *CE, 16 févr. 2011, n° 315625, min. c/ Sté TSVI : Dr. fisc. 2011, n° 15, comm. 299. - CE, 29 juill. 1998, n° 149517, min. c/ SA Bergère de France : Dr. fisc. 1999, n° 7, comm. 123. - CE, 20 févr. 2002, n° 221437, min. c/ Sté La chemise Lacoste : Dr. fisc. 2002, n° 16, comm. 343. - CE, 17 oct. 2003, n° 247532, Sté Sidac-Diffusion : Dr. fisc. 2004, n° 15, comm. 402. - CE, 12 janv. 2004, n° 243273, SA Ets Nougein : Dr. fisc. 2004, n° 18-19, comm. 456.*

29 *Rappr. CE, 8 mars 2002, n° 199468, Banque française de crédit coopératif : JurisData n° 2002-080088 ; Lebon, p. 89 ; Dr. fisc. 2002, n° 38, comm. 704. - CE, 11 avr. 2008, n° 279786, min. c/ Canonne : JurisData n° 2008-081312 ; Dr. fisc. 2008, n° 21, comm. 331 ; RJF 7/08 n° 783.*

30 *CE, 13 juill. 2021, n° 428506, 435452 et 437498 : Lebon ; JurisData n° 2021-011431 ; Dr. fisc. 2021, n° 36, comm. 354, concl. E. Bokdam-Tognetti, note J.-L. Médus ; Dr. soc. 2021, n° 11, comm. 141, note J.-L. Pierre ; E. Bokdam-Tognetti : Traitement fiscal des « management packages » : le Conseil d'État précise le mode d'emploi : FR Lefebvre 34/21, inf. 15, p. 28.*

31 *CE, 26 sept. 2014, n° 365573, Gaillochet : JurisData n° 2014-022460. - CE, 15 févr. 2019 n° 408867 : JurisData n° 2019-002219. - CE, 4 juin 2019, n° 415959 : JurisData n° 2019-009902. - CE, 12 févr. 2020, n° 421444 : JurisData n° 2020-001671 ; Dr. fisc. 2020, n° 10, act. 68.*

32 *Sur le caractère de plein droit de l'agrément prévu par l'article 217 undecies du CGI, V. CE, 7 mars 2012, n° 337529, min. c/ Sté de transport et d'assainissement de la Réunion (Star) : JurisData n° 2012-005932 ; Dr. fisc. 2012, n° 23, comm. 325.*

33 *CE, 10 juin 2021, n° 443838, min. c/ Sté Figuères Services : Lebon T. ; Dr. fisc. 2021, n° 48, comm. 439, concl. L. Domingo.*

34 *CE, 20 avr. 2021, n° 429467, Sté Catana Group : Lebon T. ; Dr. fisc. 2021, n° 23, comm. 274, note R. Vabre.*

© LEXISNEXIS SA - LA SEMAINE JURIDIQUE - ENTREPRISE ET AFFAIRES - N° 10 - 10 MARS 2022

En droit européen, le principe de confiance légitime ne peut être fait valoir que si des assurances précises, inconditionnelles et concordantes données au contribuable émanent « *de sources autorisées et fiables* »

en contrepartie d'un apport à une société en difficulté, seuls les titres reçus à la suite d'une augmentation de capital par émission de titres sont soumis au régime de déduction limitée des moins-values de cession à court terme. En l'espèce, la société Poncin Yachts, aux droits de laquelle venait la société Catana Group, avait procédé le 22 octobre 2012 à l'augmentation du capital de sa filiale, la société Harmony Yachts, par incorporation de la somme de 7 794 000 € correspondant au montant du solde créditeur de son compte courant d'associé. Elle avait ensuite cédé, le 2 novembre 2012, les actions qu'elle détenait de la société Harmony Yachts pour la somme d'un euro. Pour le Conseil d'État, se fondant sur une application littérale des travaux parlementaires, il résulte des termes mêmes des dispositions de l'article 39 *quaterdecies*, 2 *bis* du CGI que la limitation de la déductibilité des moins-values à court terme qu'elles prévoient s'applique seulement en cas de cession de titres de participation ayant fait l'objet d'une émission nouvelle en contrepartie d'un apport. Il a relevé que l'apport réalisé le 22 octobre 2012 par la société Poncin Yachts au profit de la société Harmony Yachts avait été effectué par élévation de la valeur nominale des titres de la filiale et non par émission d'actions nouvelles. Dès lors, en rejetant les conclusions d'appel de la société Catana Group tendant à la décharge de la cotisation d'impôt sur les sociétés résultant de la réintégration, sur le fondement des dispositions du 2 *bis* de l'article 39 *quaterdecies* du CGI, de la moins-value résultant de la cession des titres de la société Harmony Yachts, alors que ces titres n'avaient pas fait l'objet d'une émission nouvelle dans le cadre de l'apport, le Conseil d'État a jugé que la cour administrative d'appel de Marseille avait méconnu le champ d'application des dispositions précitées.

14 - **Vente à prix minoré, intention libérale et convention de portage. -** Le 20 avril 2021[35], le Conseil d'État a jugé qu'il faut tenir compte de l'existence d'une convention de portage pour caractériser l'intention libérale qui conditionne la qualification de distribution occulte. La décision de la Haute Assemblée a rappelé qu'en cas d'acquisition par une société à un prix que les parties ont délibérément majoré par rapport à la valeur vénale de l'objet de la transaction, ou, s'il s'agit d'une vente, délibérément minoré, sans que cet écart de prix comporte de contrepartie, l'avantage ainsi octroyé doit être requalifié comme une libéralité représentant un avantage occulte constitutif d'une distribution de bénéfices au sens des dispositions précédemment citées du c de l'article 111 du CGI, alors même que l'opération est portée en comptabilité et y est assortie de toutes les justifications concernant son objet et l'identité du cocontractant, dès lors que cette comptabilisation ne révèle pas, par elle-même, la libéralité en cause. La preuve d'une telle distribution occulte doit être regardée comme apportée par l'Administration lorsqu'est établie l'existence, d'une part, d'un écart significatif entre le prix convenu et la valeur vénale du bien cédé, d'autre part, d'une intention, pour la société, d'octroyer et, pour le cocontractant, de recevoir, une libéralité du fait des conditions de la cession[36]. Pour retenir que l'administration établissait l'intention de la société cédante d'octroyer et celle de M. B. de recevoir une libéralité, la cour avait relevé, d'une part, qu'un écart important existait entre le prix de cession des titres de la société Vermont et leur valeur évaluée par le vérificateur et, d'autre part, que M. B. avait exercé les fonctions de président du conseil d'administration de la société Vermont de 2003 à 2011. La cour avait, par ailleurs, regardé comme inopérante la circonstance invoquée par M. B. selon laquelle il n'avait acquis les titres de la société Vermont qu'en vue de les revendre à un tiers dans le cadre d'une convention de portage. En écartant par principe comme inopérante, au soutien d'un moyen contestant l'octroi d'une libéralité à leur profit, l'invocation, par les contribuables, de l'existence d'une convention de portage au bénéfice d'un tiers et en se fondant sur la seule circonstance que M. B. était le dirigeant de la société dont les titres avaient fait l'objet de la cession litigieuse, laquelle n'était ni de nature à établir l'existence d'une relation d'intérêts avec la société cédante, ni à démontrer l'intention de cette société d'octroyer et celle de M. B. de recevoir une libéralité, la cour administrative d'appel de Nancy a commis, pour le Conseil d'État, une erreur de droit.

11. Plus-values des particuliers

15 - **Gain net taxable en cas de cession d'actions en devise étrangère**. - Par une décision du 13 septembre 2021[37], le Conseil d'État a indiqué qu'il y a lieu de déterminer les prix effectifs d'acquisition et de cession de valeurs mobilières, droits sociaux et titres assimilés mentionnés à l'article 150-0 D du CGI en euros, le cas échéant en convertissant en euros, sur la base des taux

35 *CE, 20 avr. 2021, n° 434255 et 437991 : Lebon T. ; Dr. fisc. 2021, n° 38, comm. 367, concl. E. Bokdam-Tognetti, note J.-L. Pierre ; Dr. soc. 2021, n° 8-9, comm. 115, note J.-L. Pierre.*

36 *CE, sect., 28 févr. 2001, n° 199295, min. c / Thérond : JurisData n° 2001-061884 ; Lebon, p. 96 ; Dr. fisc. 2001, n° 26, comm. 592, concl. G. Bachelier ; Dr. soc. 2001, comm. 120, note J.-L. Pierre. - CE, 27 déc. 2019, n° 420819 : JurisData n° 2019-023266 ; RJF 3/20, n° 223.*

37 *CE, 13 sept. 2021, n° 443914 : Lebon ; Dr. fisc. 2021, n° 42, comm. 396, concl. R. Victor, note F. Pezet.*

de change applicables respectivement à la date d'acquisition ou de cession, les prix qui ont été réglés au moment de ces opérations en devises. Il en résulte que les gains ou pertes de change pouvant être constatés lors de cessions de valeurs mobilières, droits sociaux et titres assimilés ainsi définis constituent une composante des gains nets ou moins-values réalisés et sont pris en compte pour la détermination des sommes imposables en application de l'article 150-0 A du CGI[38].

12. Provisions

16 - **Méthode statistique. -** En début d'année 2021, par une décision Sté BNP Paribas Personal Finance, les juges du Palais Royal, interprétant les règles comptables applicables aux sociétés qui distribuent des crédits à la consommation, se sont prononcés, de manière inédite, en faveur de la déduction de provisions pour créances douteuses constituées et déterminées de façon statistique[39]. Sont ainsi justifiées les provisions passées par une société de crédit, qui avait classé en encours douteux des créances pour lesquelles elle avait constaté un ou plusieurs retards de paiement non régularisés à la clôture de l'exercice. La société avait considéré que le constat de tels retards de paiement, malgré les diligences de l'établissement de crédit, caractérisait, ainsi que l'attestaient les données historiques et statistiques rassemblées par l'établissement, le caractère probable du non-recouvrement des créances. Sur le montant de la provision, le Conseil d'État a relevé que les provisions en litige ont été évaluées par application d'un taux de dépréciation calculé à partir d'un outil statistique reposant sur les données moyennes de l'entreprise sur une période de 69 mois. Cette méthode statistique permettait ainsi d'évaluer avec une approximation suffisante la perte que la société était susceptible de subir pour chacune des catégories de créances en litige[40].

13. Revenus de capitaux mobiliers

17 - **Clause anti-abus de l'article 119 *quater* du CGI relative aux intérêts. -** Dans une décision Sté France Citévision du 24 février 2021[41], les juges du Palais Royal ont jugé qu'il ressort des termes de la clause anti-abus du 3 de l'article 119 *quater* du CGI, relative aux intérêts, que le législateur n'a pas entendu instaurer une présomption de fraude à l'égard des bénéficiaires contrôlés par des résidents d'États tiers[42]. Il appartient donc à l'Administration, si elle estime que la chaîne de participations a comme objet principal ou comme un de ses objets principaux de tirer avantage du 1 de cet article, d'apporter au soutien de ses affirmations des éléments suffisants pour constituer un commencement de preuve de fraude ou d'abus. Il appartient ensuite au contribuable d'opposer à l'Administration tout élément qu'il estime pertinent et, enfin, au juge de l'impôt de se prononcer au vu des éléments produits par les parties. Le Conseil d'État en conclut donc que c'est sans commettre d'erreur de droit que la cour administrative d'appel de Douai avait jugé que les dispositions du 3 de l'article 119 *quater* du CGI n'étaient pas incompatibles avec les objectifs de la directive 2003/49/CE. Ainsi, en l'espèce, la circonstance que la société mère, à laquelle les intérêts en litige ont été payés, était établie aux Pays-Bas mais contrôlée par une société domiciliée aux Îles Caïmans et par deux sociétés domiciliées aux îles Vierges britanniques, alors que l'administration fiscale n'apportait aucun élément relatif à l'objet de l'interposition de la société mère néerlandaise dans la chaîne de participations, ne constituait pas un commencement de preuve de fraude. Selon le rapporteur public, C. Guibé, « *indépendamment de l'existence d'un abus, l'exonération prévue par la directive intérêts-redevances peut être refusée lorsque la société qui a perçu les intérêts n'en est pas le bénéficiaire effectif* ».

18 - **Retenue à la source sur dividendes perçus par des sociétés d'assurance-vie européennes. -** Par une décision Sté UBS Asset Management Life Ltd du 11 mai 2021, le Conseil d'État a estimé que le traitement fiscal des sociétés d'assurance étrangères qui perçoivent des dividendes afférents à des titres de sociétés françaises supports de leurs contrats d'assurance-vie est susceptible de constituer une entrave à la libre circulation des capitaux. En effet, le principe de libre circulation des capitaux fait obstacle à la perception d'une retenue à la source sur le montant brut d'un dividende de source française perçu par un assureur vie établi dans l'Union européenne. Le régime prévu par l'article 119 *bis* du CGI constitue une restriction à la libre circulation des capitaux pour les assureurs vie de l'Union européenne proposant des contrats en unités de compte et les assureurs vie en unité de compte européens sont dans une situation objectivement comparable, les provisions techniques d'assurance vie devant s'analyser comme la conséquence directe de la perception des dividendes[43].

38 *Rappr. CE, 12 mars 2014, n° 352212, Sté DGFP Zeta : Dr. fisc. 2014, n° 21, comm. 343. - CAA Versailles, 19 déc. 2019, n° 17VE01521, Securitas France Holding. - CE, na, 28 sept. 2020, n° 438845, SA Securitas France Holding : JurisData n° 2020-015218 ; Dr. fisc. 2021, n° 5, chron. 124, C. Acard.*

39 *CE, 3 févr. 2021, n° 429702, Sté BNP Paribas Personal Finance : Lebon T. ; JurisData n° 2021-001552 ; Dr. fisc. 2021, n° 18, comm. 233, concl. E. Bokdam-Tognetti ; Dr. fisc. 2021, n° 18, chron. 231, C. Acard, spéc. n° 6 ; JCP E 2021, act. 128.*

40 *Sur le recours à une méthode statistique pour des opérations nombreuses et de faible valeur unitaire : CE, plén., 7 nov. 1975, n° 86136 : JurisData n° 1975-600060 ; Dr. fisc. 1976, n° 11, comm. 395, concl. M.-A. Latournerie. - CE, 11 déc. 1991, n° 70727, SARL Intersélection.*

41 *CE, 24 févr. 2021, n° 434129, Sté France Citévision : Lebon T. ; Dr. fisc. 2021, n° 18, comm. 234, concl. C. Guibé ; Dr. fisc. 2021, n° 18, chron. 231, C. Acard, spéc. n° 8.*

42 *En ce qui concerne la clause anti-abus de l'article 119 ter du CGI applicable en matière de dividendes jugée incompatible avec la directive 90/435/CEE du 23 juillet 1990 : CJUE, 6e ch., 7 sept. 2017, aff. C-6/16, Eqiom SAS et Enka SAS : Dr. fisc. 2017, n° 37, act. 493. - CE, 30 déc. 2015, n° 374841, Sté Holcim et Sté Enka.*

43 *CE, 11 mai 2021, n° 438135, UBS Asset Management Life Ltd, concl. K. Ciavaldini, note L. Leclercq et G. Drouin : Dr. fisc. 2021, n° 40, comm. 383 ; Dr. fisc. 2021, n° 38, chron. 364, C. Acard. - V. CJUE, 8 nov. 2012, aff. C-342/10, Commision c/ Finlande, pt 33. - CJUE, 13 nov. 2019, aff. C-641/17, College Pension Plan of British Columbia : JurisData n° 2019-022055, pt 49 et 50.*

© LEXISNEXIS SA - LA SEMAINE JURIDIQUE - ENTREPRISE ET AFFAIRES - N° 10 - 10 MARS 2022

Le Conseil d'État a de nouveau précisé le régime fiscal, qui reste complexe, des « *management packages* »

19 - **Retenue à la source et organisme de retraite non-résident.** - Par une décision National Pension Service[44] du 6 décembre 2021, le Conseil d'État a jugé qu'un organisme de retraite non-résident ayant été effectivement imposé au taux de 15 % sur les dividendes de source française qu'il a perçus, à l'instar des organismes de retraite français comparables, ne peut se prévaloir d'aucun traitement discriminatoire, incompatible avec la libre circulation des capitaux. En l'espèce, une caisse de retraite coréenne demandait l'exonération totale de la retenue à la source au taux de 15 % sur des dividendes perçus de sociétés françaises. Pour le Conseil d'État, l'imposition n'a entraîné aucune discrimination incompatible avec la libre circulation des capitaux. En effet, le traitement fiscal de la caisse coréenne n'est pas défavorable par rapport aux organismes de retraite français soumis au même taux d'imposition. En outre, sa situation n'est pas comparable à celle d'une fondation reconnue d'utilité publique, d'un fonds de réserve pour les retraites français exonéré d'impôt sur les sociétés ou d'un organisme de placement collectif exonéré de retenue à la source[45].

14. Taxe foncière

20 - **Précisions sur la notion de propriété bâtie. -** Un immeuble passible de la taxe foncière sur les propriétés bâties qui fait l'objet de travaux entraînant sa destruction intégrale avant sa reconstruction ne constitue plus, jusqu'à l'achèvement des travaux, une propriété bâtie assujettie à la taxe foncière[46]. De même, lorsqu'un immeuble fait l'objet de travaux nécessitant une démolition qui, sans être totale, affecte son gros œuvre d'une manière telle qu'elle le rend dans son ensemble impropre à toute utilisation[47]. Par une décision sévère du 3 février 2021[48], Sté La Reine Blanche, le Conseil d'État a précisé qu'en revanche la seule circonstance qu'un immeuble fasse, ultérieurement à son achèvement et alors qu'il est soumis à ce titre à la taxe foncière sur les propriétés bâties, l'objet de travaux qui, sans emporter ni démolition complète ni porter une telle atteinte à son gros œuvre - c'est-à-dire sur les ouvrages d'un bâtiment qui composent son ossature et assurent sa stabilité, tels que fondations, murs, planchers, escaliers - le rendent inutilisable au 1er janvier de l'année d'imposition, ne fait pas perdre à cet immeuble son caractère de propriété bâtie pour l'application de l'article 1380 du CGI.

15. Taxe professionnelle

21 - **Calcul de la valeur ajoutée et normes comptables à retenir.** - Le 20 avril 2021[49], le Conseil d'État a précisé, de façon inédite, que les normes comptables à retenir pour le calcul de la valeur ajoutée sont uniquement celles issues du Plan comptable général ou de plans comptables particuliers pour l'établissement des comptes sociaux individuels et en aucun cas les normes internationales en vigueur pour l'établissement des comptes consolidés. Les juges du Palais Royal ont rappelé que les dispositions du II de l'article 1647 B *sexies* du CGI, dans sa version applicable aux années d'imposition en litige, fixent la liste limitative des catégories d'éléments comptables qui doivent être pris en compte dans le calcul de la valeur ajoutée en fonction de laquelle sont plafonnées les cotisations de taxe professionnelle. Pour déterminer si une charge ou un produit se rattache à l'une de ces catégories, il y a donc lieu de se reporter, pour les entreprises pour lesquelles son application est obligatoire, aux dispositions du Plan comptable général, applicables aux comptes sociaux individuels, dans leur rédaction en vigueur lors de l'année d'imposition concernée[50], et non aux normes comptables applicables à l'établissement des comptes consolidés. En faisant application, pour apprécier le rattachement aux catégories énoncées à l'article 1647 B *sexies* du CGI des sommes versées par la société Ricoh France aux sociétés Lixxbail et BNP Paribas Lease Group, correspondant aux loyers reçus des clients finals et reversés à ces sociétés conformément aux conventions de « *location mandatée* », des normes comptables applicables aux comptes consolidés, alors qu'il lui incombait de se reporter, pour déterminer ce rattachement, aux dispositions du Plan comptable général applicables aux comptes sociaux individuels, et notamment celles de l'article 394-1 en vertu desquelles les opérations traitées, pour le compte de tiers, au nom de l'entité sont inscrites selon leur nature dans les charges et les produits de l'entité, la cour administrative d'appel de Versailles avait commis une erreur de droit. Cette solution rendue en matière de taxe professionnelle semble transposable en matière de CVAE.

44 *CE, 6 déc. 2021, n° 433301, National Pension Service : Lebon : Dr. fisc. 2021, n° 50, act. 600. - V. aussi, CE, QPC, 24 janv. 2018, n° 415526, National Pension Service : Dr. fisc. 2018, n° 42-43, comm. 428.*

45 *Comp. CE, 10e-9e ch., 14 oct. 2020, n° 421524 : Dr. sociétés 2021, comm. 31.*

46 *CE, 16 févr. 2015, n° 364676, SCI Royo : Dr. fisc. 2015, n° 17, comm. 277.*

47 *CE, 16 févr. 2015, n° 369862, SCI La Haie des Roses : JurisData n° 2015-003210 ; Dr. fisc. 2015, n° 17, comm. 277.*

48 *CE, 3 févr. 2021, n° 434120, Sté de la Reine Blanche : Lebon T. ; JurisData n° 2021-001573 ; Dr. fisc. 2021, n° 26, comm. 299, concl. E. Bokdam-Tognetti.*

49 *CE, 20 avr. 2021, n° 431224, Ricoh France : Lebon T. ; Dr. fisc. 2021, n° 38, comm. 369, concl. E. Bokdam-Tognetti. - C. Lopater et O. Fouquet, Connexion fiscalité-comptabilité : quel rôle pour les comptes consolidés ? : FR Lefebvre 26/21, inf. 1, p. 3.*

50 *CE, 4 août 2006, n° 267150, min. c/ Sté foncière Ariane : JurisData n° 2006-081000 ; Lebon T., p. 831 ; Dr. fisc. 2007, n° 6, comm. 173. - CE, 3 nov. 2006, n° 266314, Caisse fédérale de Crédit mutuel Océan : JurisData n° 2006-081035 ; Dr. fisc. 2007, n° 27, comm. 704.*

16. Taxe sur la valeur ajoutée

22 - Par une décision du 24 février 2021[51], le Conseil d'État a précisé, de façon inédite, que la TVA n'est pas exigible sur un acompte versé pour une prestation dont la réalisation est incertaine. La décision précise qu'il résulte du c du 2 de l'article 269 du CGI, à la lumière de l'interprétation de l'article 65 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée dont elles assurent la transposition[52], que si le fait générateur de la TVA et son exigibilité interviennent en principe au moment où la prestation de services est effectuée, la taxe devient toutefois exigible dès l'encaissement, à concurrence du montant encaissé, lorsque des acomptes sont versés avant que la prestation de services ne soit effectuée. Pour que la TVA soit exigible sans que la prestation de services ait encore été effectuée, il faut, d'une part, que tous les éléments pertinents du fait générateur, c'est-à-dire de la future prestation, soient déjà connus et donc, en particulier, que, au moment du versement de l'acompte, les biens ou les services soient désignés avec précision, et d'autre part, que la réalisation de la prestation de services ne soit pas incertaine.

17. Valeur ajoutée

23 - Le Conseil d'État a eu l'occasion de réaffirmer, lors de sa décision Sté Class France[53], que les dispositions des articles 1647 B *sexies* et 1586 *sexies* du CGI fixent la liste limitative des catégories d'éléments comptables qui doivent être pris en compte dans le calcul de la valeur ajoutée servant de base respectivement à la cotisation minimale de taxe professionnelle et à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises. Il y a lieu, pour déterminer si une charge ou un produit se rattache à l'une de ces catégories, de se reporter aux normes comptables, dans leur rédaction en vigueur lors de l'année d'imposition concernée, dont l'application est obligatoire pour l'entreprise en cause[54]. Pour l'application des dispositions des articles 1647 B *sexies* et 1586 *sexies* du CGI, les réductions sur ventes et les rabais, remises et ristournes, interprétés à la lumière des comptes 609 et 709 « *rabais, remises, ristournes* » du Plan comptable général, s'entendent des avantages tarifaires consentis par les entreprises en vue de faciliter les ventes[55]. Dans sa décision, le Conseil d'État a considéré que la prise en charge, par une entreprise, des intérêts liés à un crédit contracté par ses clients pour l'achat de ses produits, qui a pour effet de diminuer le coût effectif pour les clients de leurs achats, constitue un avantage tarifaire consenti à leur profit en vue de faciliter les ventes. Par suite, en l'absence de norme comptable obligatoire, alors même qu'une telle dépense serait comptabilisée comme une charge financière et non comme une réduction sur vente, les sommes correspondantes doivent être déduites de la valeur ajoutée pour l'application des articles 1647 B *sexies* et 1586 *sexies* du CGI. En jugeant le contraire aux motifs, d'une part, que la prise en charge des intérêts était sans effet sur le prix de vente et ne constituait pas une remise commerciale, et que, d'autre part, la société Claas France avait comptabilisé la dépense correspondante comme une charge financière, la cour administrative d'appel de Marseille a commis une erreur de droit. ■

51 *CE, 24 févr. 2021, n° 429647 : Lebon T. ; JurisData n° 2021-004955 ; Dr. fisc. 2021, n° 49, comm. 445, concl. C. Guibé, note S. Bradburn ; Constr.-Urb. 2021, n° 5, comm. 75.*

52 *CJUE, 2e ch., 13 mars 2014, aff. C-107/13, FIRIN OOD : Dr. fisc. 2014, n° 12, act. 196. - CJUE, 5e ch., 31 mai 2018, aff. C-660/16, Finanzamt Dachau c/ Achim Kollross. - CJUE, 5e ch., 31 mai 2018, aff. C-661/16, Finanzamt Göppingen c/ Erich Wirtl : Dr. fisc. 2018, n° 23, act. 244.*

53 *CE, 2 avr. 2021, n° 430364, Sté Class France : Lebon T. ; Dr. fisc. 2021, n° 38, comm. 368, concl. C. Guibé.*

54 *CE, 4 août 2006, n° 267150, min. c/ Sté foncière Ariane : JurisData n° 2006-081000 ; Lebon T., p. 831 ; Dr. fisc. 2007, n° 6, comm. 173. - CE, plén., 9 mai 2018, n° 388209, CRCAM de Pyrénées-Gascogne : JurisData n° 2018-007714 ; Dr. fisc. 2018, n° 44, comm. 433. - CE, 29 juin 2018, n° 416346, SAS Compagnie exploitation et répartition pharmaceutique de Rouen (CERP Rouen) : JurisData n° 2018-011447.*

55 *Rappr. CE, 4 août 2006, n° 267150, min. c/ Sté foncière Ariane : JurisData n° 2006-081000, préc.*

© LEXISNEXIS SA - LA SEMAINE JURIDIQUE - ENTREPRISE ET AFFAIRES - N° 10 - 10 MARS 2022

REVENUS DE CAPITAUX MOBILIERS

1119

Conditions de restitution d'une retenue à la source sur dividendes versés à une société non-résidente déficitaire

Solution. - Il appartient à la société non-résidente qui sollicite la restitution du prélèvement à la source effectué sur ses dividendes de source française, de justifier devant le juge de l'impôt, au titre de chacun des exercices considérés, de l'existence de résultats déficitaires déterminés.
Impact. - Par cette décision, le Conseil d'État est venu préciser les conditions dans lesquelles une société non-résidente doit établir sa situation déficitaire afin d'obtenir la restitution de la retenue à la source prélevée sur des dividendes de source française.

PIERRE MASQUART,
avocat au barreau de Paris,
Cabinet Briard, avocat au Conseil d'État et à la Cour de cassation

CE, 5 nov. 2021, n° 433212, min. c/ Sté Filux : Lebon T. (non reproduit)

Par une décision min. c/ Sté Filux du 5 novembre 2021 (*CE, 5 nov. 2021, n° 433212, min. c/ Sté Filux : Lebon T. ; Dr. fisc. 2021, n° 45, act. 557 ; RJF 1/2022, n° 28, concl. E. Bokdam-Tognetti. - Rappr. CE, 27 févr. 2019, n° 398662, Sté Sofina : RJF 5/19, n° 441*), le Conseil d'État a précisé les conditions dans lesquelles une société non-résidente doit établir sa situation déficitaire afin d'obtenir la restitution de la retenue à la source prélevée sur des dividendes de source française. Le Conseil d'État rappelle, tout d'abord, que par son arrêt du 22 novembre 2018, Sofina SA, Rebelco SA et Sidro SA (*CJUE, 5e ch., 22 nov. 2018, aff. C-575/17, Sofina SA, Rebelco SA, Sidro SA : Dr. fisc. 2018, n° 49, act. 532. - L. n° 2019-1479, 28 déc. 2019, de finances pour 2020 qui a introduit un mécanisme de restitution temporaire de retenue à la source en faveur des non-résidents se trouvant en situation déficitaire, V. CGI, art. 235 quater)*, la Cour de justice de l'Union européenne a jugé que, du fait de la différence de technique d'imposition des dividendes entre les sociétés non-résidentes, qui sont imposées immédiatement et définitivement lors de leur perception par une retenue à la source, et les sociétés résidentes, qui sont imposées en fonction du résultat net bénéficiaire ou déficitaire enregistré, la législation française procure un avantage fiscal substantiel aux sociétés résidentes en situation déficitaire dont ne bénéficient pas les sociétés non-résidentes déficitaires et que cette différence de traitement dans l'imposition des dividendes, qui ne se limite pas aux modalités de perception de l'impôt, constitue une restriction à la libre circulation des capitaux qui n'est pas justifiée par une différence de situation objective. En l'absence de justification pertinente à cette restriction, la Cour de justice a dit pour droit que les articles 63 et 65 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne « *doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation d'un État membre, telle que celle en cause au principal, en vertu de laquelle les dividendes distribués par une société résidente font l'objet d'une retenue à la source lorsqu'ils sont perçus par une société non-résidente, alors que, lorsqu'ils sont perçus par une société résidente, leur imposition selon le régime de droit commun de l'impôt sur les sociétés ne se réalise à la fin de l'exercice au cours duquel ils ont été perçus qu'à la condition que le résultat de cette société ait été bénéficiaire durant cet exercice, une telle imposition pouvant, le cas échéant, ne jamais intervenir si ladite société cesse ses activités sans avoir atteint un résultat bénéficiaire depuis la perception de ces dividendes* ». Le Conseil d'État a, ensuite, jugé qu'il résulte de ce qui précède que le droit de l'Union européenne fait obstacle à ce qu'en application des dispositions du 2 de l'article 119 *bis* du CGI, une retenue à la source soit prélevée sur les dividendes perçus par une société non-résidente qui se trouve, au regard de la législation fiscale de son État de résidence, en situation déficitaire. La retenue à la source prélevée sur de tels dividendes doit donc être restituée à la société bénéficiaire. Afin d'assurer un traitement équivalent avec une société déficitaire établie en France, le caractère déficitaire du résultat de la société non-résidente, déterminé au regard de la législation de son État de résidence, est apprécié, pour l'ouverture du droit à restitution, en tenant compte des dividendes dont l'imposition fait l'objet de la demande de restitution au titre de l'exercice et, lorsque la législation de l'État de résidence autorise le report des déficits, des éventuels dividendes ayant ouvert droit à une restitution au titre d'exercices antérieurs. Dans ces conditions, le Conseil d'État a estimé qu'il appartient à la société non-résidente qui sollicite la restitution du prélèvement à la source effectué sur ses dividendes de source française, de justifier devant le juge de l'impôt, au titre de chacun des exercices considérés, de l'existence de résultats déficitaires déterminés. Lorsque le redevable produit ces éléments, il appartient à l'Administration d'apporter des éléments en sens contraire. Il revient alors au juge de l'impôt de se déterminer au vu de l'instruction et d'apprécier, compte tenu de l'argumentation des parties, si, pour chaque exercice en litige, le redevable justifie de sa demande en restitution. Appliquant ces principes en l'espèce, le Conseil d'État a jugé que, pour établir l'existence d'une situation déficitaire au titre des quatre exercices en litige, la société Filux a seulement produit une attestation d'un cabinet d'expert-comptable se bornant à indiquer, « *sur la base des déclarations fiscales remises aux autorités compétentes* », que la société Filux « *était en situation fiscale déficitaire pour les années d'imposition 2009 à 2016 (après imputation des pertes fiscales reportables, le cas échéant)* ». En prononçant la restitution des retenues à la source au vu de cette attestation, alors que, par ses seules mentions, elle ne pouvait, faute d'être étayée par d'autres pièces, permettre à la société Filux de justifier du caractère déficitaire des résultats des exercices en cause et de la prise en compte effective des dividendes de source française dans l'appréciation de ces déficits, le Conseil d'État a jugé que la cour administrative d'appel avait commis une erreur de droit et méconnu les règles de dévolution de la charge de la preuve.

© LEXISNEXIS SA - LA SEMAINE JURIDIQUE - ENTREPRISE ET AFFAIRES - N° 11 - 17 MARS 2022

Presse écrite FRA

REVUE DE DROIT FISCAL

Famille du média : **Médias professionnels**
Périodicité : **Hebdomadaire**
Audience : **16440**
Sujet du média : **Banques-Finance**

Edition : **13 octobre 2022 P.20-23**
Journalistes : **François-Henri Briard**
Nombre de mots : **4226**

360

L'admission des pourvois en cassation

François-Henri BRIARD,
avocat au Conseil d'État et à la Cour de cassation

La sélection des pourvois en cassation appartient à la tradition juridique française et constitue un passage obligé pour le contribuable comme pour l'administration. Ce processus est essentiel au rôle normatif des cours suprêmes et à l'aboutissement de tous les grands contentieux fiscaux. L'admission des pourvois obéit à des règles strictes, mais différentes devant le Conseil d'État et la Cour de cassation ; ses traits méritent d'être mieux connus.

1. Histoire d'un filtre sélectif

1 - La sélection des affaires par le Conseil d'État et la Cour de cassation en matière de contentieux général comme pour le contentieux fiscal n'est pas une procédure propre à la France. D'autres juridictions la pratiquent en Europe [1], de même que la Cour européenne des droits de l'homme – de façon drastique – le Conseil constitutionnel par le filtrage que pratiquent les juges *a quo* ainsi que le Conseil d'État et la Cour de cassation, et les cours suprêmes de nombreux pays étrangers. La Cour suprême des États-Unis, qui connaît régulièrement de questions fiscales, est l'illustration la plus éloquente de ce « tri juridictionnel », seulement environ 80 dossiers étant retenus chaque année par les neuf juges sur 10 000 requêtes qui leur sont soumises ; cette sélection sévère ne choque absolument personne outre-Atlantique, quels que soient les bords politiques ou les philosophies juridiques en présence [2]. Pourquoi une sélection des pourvois devant les cours suprêmes françaises ? Le Conseil d'État et la Cour de cassation apportent à cette question des réponses semblables : éviter l'encombrement des prétoires par des pourvois qui ne reposent pas

1. En Allemagne, depuis la loi du 27 février 2001 qui a eu pour conséquence de diviser par cinq le nombre des pourvois, ce sont les juridictions d'appel qui autorisent les recours devant la cour fédérale de justice (BGH) ; en Espagne et en Grande-Bretagne, des réformes comparables ont été conduites en 2005, 2007 et 2011.

2. *F.-H. Briard, La Cour suprême des États-Unis et le procès équitable, in L'esprit des institutions, l'équilibre des pouvoirs, Mél. en l'honneur du professeur Pierre Pactet : Dalloz, 2003.*

245265 SACHINKA-MDIA - CISION 9436883600524

Tous droits de reproduction et de représentation réservés au titulaire de droits de propriété intellectuelle
L'accès aux articles et le partage sont strictement limités aux utilisateurs autorisés.

sur des moyens sérieux, assurer la qualité et la clarté de la jurisprudence, observer l'exigence de délai raisonnable de jugement, éviter la gabegie des compétences de hauts magistrats et réduire les coûts de fonctionnement des juridictions suprêmes. De fait, aucune cour suprême ne peut aujourd'hui assurer son rôle normatif et unificateur si elle est envahie par un trop grand nombre d'affaires, dont beaucoup ne présentent aucun intérêt pour la jurisprudence. Cette procédure d'admission des pourvois, qui est commune au Palais-Royal et au quai de l'Horloge, suit la répartition des compétences qui, en France, régit le contentieux fiscal : au juge judiciaire l'admission des pourvois en matière de contributions indirectes et assimilées (droits d'enregistrement, taxe de publicité foncière, impôt sur la fortune immobilière) et de fraude fiscale ; au juge administratif l'admission des pourvois pour tout le reste (soit 90 % du contentieux fiscal), contentieux d'assiette et de recouvrement en matière d'impôts directs et responsabilité de l'État à raison du fonctionnement des services fiscaux. Si les principes fondateurs de la procédure d'admission sont les mêmes, l'histoire de chaque processus de sélection des dossiers est en revanche différenciée.

Devant la Cour de cassation, le choix des affaires susceptibles de donner lieu à un arrêt sur le fond est une histoire ancienne [3]. C'est la loi des 27 novembre et 1er décembre 1790 qui institua un « *bureau des requêtes* » [4], composé de vingt membres, et appelé à admettre ou rejeter les pourvois au terme d'une procédure non contradictoire. Dans sa conception originaire, la procédure d'admission, à caractère non contradictoire, était conçue de façon assez brutale pour être un instrument destiné à éliminer les « rebuts » incompatibles avec le caractère extraordinaire de cette voie de recours. Devenu section puis chambre des requêtes, l'organe de filtrage travaillait beaucoup, mais il œuvrait trop et trop bien ; ses arrêts motivés (notamment en matière fiscale) [5] faisaient autorité et troublaient la jurisprudence, quand ils ne résistaient pas purement et simplement à la jurisprudence d'autres chambres (parfois avec de grands arrêts publiés au Bulletin de la Cour de cassation comme *Caquelard* sur la question du droit réel de jouissance spéciale ou *Clément-Bayard* sur l'abus du droit de propriété-).Victime de son propre succès, la chambre des requêtes fut supprimée par la loi du 23 juillet 1947 pour mettre fin à ce qui fut regardé à l'époque comme un véritable dévoiement de sa mission originelle [6]. Dès lors s'ouvrit dans la période d'après-guerre pour la Cour de cassation une ère sans filtre, les chambres, et notamment la chambre commerciale, financière et économique en matière fiscale, s'efforçant, tant bien que mal, de faire face à la marée des pourvois en cassation [7]. Plus de 50 ans plus tard, la procédure d'admission fit sa réapparition, car malgré diverses réformes ponctuelles, telle celle qui a institué en 1997 les formations restreintes, la cour régulatrice ne parvenait plus à endiguer le flot des pourvois et ne donnait plus, selon l'expression du professeur André Tunc, que le visage d'une institution en crise [8]. C'est la loi organique du 25 juin 2001 qui, modifiant l'article L. 136-1 du Code de l'organisation judiciaire après plusieurs tentatives infructueuses et contre l'avis de la commission des lois de l'Assemblée nationale, a créé une formation spéciale d'admission, à laquelle s'est plus tard substitué un processus simplifié mis en œuvre par toutes les chambres de la Cour de cassation. Depuis 2006, ce dispositif a été étendu à la matière pénale. Les appréciations portées sur l'efficacité du dispositif sont diverses ; et de nombreuses voix, au premier rang desquelles a figuré celle du premier président Bertrand Louvel dès 2015, s'élèvent depuis quelques années pour qu'une réforme encore plus énergique soit mise en œuvre [9]. Mais le « mystère français » et la méconnaissance profonde, y compris par les élus et les pouvoirs publics, de la fonction judiciaire rendent toute réforme difficile [10]. La récente mise en place des procédures de jugement différenciées, qui s'appliquent aussi en matière fiscale, a renouvelé le paysage. Il existe désormais trois nouveaux circuits de traitement des pourvois, en vigueur depuis le 1er septembre 2020 et consacrés par le décret n° 2021-1341 du 13 octobre 2021 : circuit court pour les affaires dont la solution s'impose, circuit approfondi pour les affaires posant des questions de droit nouvelles, d'actualité jurisprudentielle, récurrentes, ayant un impact important pour les juridictions du fond ou susceptibles d'entraîner un revirement de jurisprudence et circuit intermédiaire pour le reste.

Devant le Conseil d'État, qui connaît la pratique du pourvoi en cassation de longue date, c'est seulement la loi du 31 décembre 1987 qui, alors qu'elle créait les cours administratives d'appel, a institué un mécanisme de filtrage des pourvois. Alors que le Conseil d'État avait été pendant des décennies juge d'appel, notamment en matière fiscale, il devenait massivement juge de cassation, avec un office nécessairement différent et plus réduit. Dans un premier temps, la sélection des pourvois, qualifiée de « *préalable* » par le législateur *(V. CJA, art. L. 822-1)*, a été assurée par une commission d'admission des pourvois en cassation (CAPC), formation juridictionnelle collégiale et spéciale de la section du contentieux. Mais il est apparu 10 ans plus tard que l'admission des pourvois pouvait être directement confiée à chaque « sous-section », devenue plus tard « chambre ». C'est le décret n° 97-1177 du 24 décembre 1997 qui, supprimant la CAPC, a mis en place le dispositif actuel, dans lequel chaque chambre assure désormais la sélection des pourvois qui lui sont attribués. Ces procédures de sélection des pourvois ont été validées par la Cour européenne des droits de l'homme, qui a admis la restriction au droit au recours dès lors que celle-ci est justifiée par des considérations de bonne administration de la justice [11].

2. Les procédures d'admission : ombres et lumières

2 - Pour franchir le cap de l'admission et être susceptible d'être examiné au fond, le pourvoi du contribuable doit impérativement, à peine d'irrecevabilité et hormis quelques cas spéciaux, être présenté par le ministère d'un avocat au Conseil d'État et à la Cour de cassation. La règle est la même pour les deux juridictions suprêmes ; c'est l'avocat aux Conseils, professionnel de la technique de cassation, qui aura la responsabilité de cette phase déterminante de la procédure ; celle-ci ne peut aboutir favorablement que si des moyens sérieux ont été conçus et présentés. C'est l'avocat aux Conseils qui rédigera les moyens de cassation fiscale, en concertation avec ses confrères qui ont

3. *M. Vidalot, Le filtrage des pourvois de la Cour de cassation, 2018 : mémoire, université Paris II-Panthéon-Assas,* disponible sur *https ://docassas.u-paris2.fr/nuxeo/site/esupversions/b1f0b12e-5d9f-47a4-b6f7-092499a7c045 ?inline.*
4. Inspiré du bureau des cassations de l'ancien Conseil des parties, créé comme le Tribunal de cassation lui-même par la loi des 27 novembre et 1er décembre 1790. Site internet du ministère de la Justice, *Histoire de la Cour de cassation. De 1790 à 1958, la création d'une juridiction suprême, 2011,* disponible sur *www.justice.gouv.fr/histoire-et-patrimoine-10050/la – justice-dans-lhistoire-10288/histoire-de-la-cour-de-cassation-22450.html.*
5. *Cass. req., 19 avr. 1932* – inédit.
6. Deux siècles de jurisprudence. La Cour de cassation au service du droit et du justiciable. Histoire et jurisprudence de la chambre des requêtes (1790-1947).
7. Jusqu'à 30 000 pourvois par an.
8. *A. Tunc, Archives de philosophie du droit, t. 30, La jurisprudence : Sirey, 1985, p. 157.*
9. *Rapp. de la Commission de réflexion sur la réforme de la Cour de cassation, avr. 2017.*
10. *Pour une réforme du pourvoi en cassation en matière civile : Rapp. de la Direction des affaires civiles et du Sceau, 30 sept. 2019,* à la suite des travaux de la Commission présidée par H. Nallet.
11. *CEDH, 3e sect., 9 mars 1999, n° 38748/97, Sté Immeubles Groupe Kosser c/ France.*

245265 SACHINKA-MDIA - CISION 9436883600524

Tous droits de reproduction et de représentation réservés au titulaire de droits de propriété intellectuelle
L'accès aux articles et le partage sont strictement limités aux utilisateurs autorisés.

instruit le dossier devant les juridictions de fond ; c'est encore lui qui soutiendra l'admission à la barre du Conseil d'État ou qui contestera devant la Cour de cassation l'orientation en rejet non spécialement motivé. L'administration fiscale n'est pas tenue de recourir au ministère d'un avocat aux Conseils. Assez curieusement, elle ne le fait quasiment jamais devant le Conseil d'État, même dans les affaires fiscales les plus importantes et les plus sensibles [12], tandis qu'elle se fait systématiquement représenter devant la Cour de cassation. C'est dans cette phase essentielle de l'admission que doit se déployer toute la force de conviction de l'auteur du pourvoi fiscal.

A. - Le rythme

3 - En ce qui concerne le *tempo* de la procédure, les pourvois sont jugés par le Conseil d'État en deux phases clairement distinctes, l'admission préalable et l'instruction au fond. Aucun dossier ne donne lieu à un jugement au fond s'il n'a pas été préalablement admis. Cette admission peut être directement prononcée par le président de la chambre, sans décision juridictionnelle motivée ; l'admission se fera dans ce cas par un simple mouvement informatique notifié à l'avocat aux Conseils et la procédure deviendra alors contradictoire, le défendeur (contribuable ou ministre) étant invité à présenter ses observations dans un délai déterminé, généralement de l'ordre de 2 mois. L'admission pourra aussi intervenir à l'issue d'une période d'instruction comportant rapporteur, réviseur et séance publique de jugement avec rapporteur public. L'admission directe par le président de chambre est évidemment la voie la plus rapide et la plus encourageante. S'il apparaît en revanche que l'admission peut être refusée, le dossier est transmis à un rapporteur public en vue de son inscription au rôle d'une séance de jugement de la chambre jugeant seule en formation d'admission, composée de trois membres, après que rapporteur et réviseur eussent réalisé leurs travaux. La non-admission peut aussi être prononcée par ordonnance du président de chambre dans un certain nombre d'hypothèses, notamment pour les pourvois qui ne soulèvent que des moyens irrecevables, inopérants ou dépourvus des précisions permettant d'en apprécier le bien-fondé, des moyens de régularité dénués de fondement et des moyens revenant à contester l'appréciation des faits à laquelle se sont souverainement livrés les juges du fond. L'admission peut n'être que partielle si les conclusions du pourvoi sont divisibles. Dans ce cas, le Conseil d'État précisera les conclusions du pourvoi qui sont admises (« *Eu égard aux moyens soulevés, il y a lieu d'admettre les conclusions... dirigées contre l'arrêt en tant qu'il....* »), en décidant une non-admission pour le surplus (« *aucun des moyens n'est de nature à justifier l'admission du surplus des conclusions du pourvoi* ») [13]. Les décisions de non-admission revêtent l'autorité relative de la chose jugée [14].

Devant la Cour de cassation, les frontières entre admission et jugement du pourvoi sont moins marquées car le législateur n'a pas voulu faire de l'admission une procédure préalable, ni d'ailleurs un processus accéléré ou sommaire. Ainsi que le souligne le président Vincent Vigneau [15], actuel président de la chambre commerciale, financière et économique de la Cour de cassation, « *dans la grande majorité des cas, la décision d'orienter une affaire vers la non-admission n'est décidée qu'après étude complète du dossier par le rapporteur, qui l'a examinée de la même façon que les autres affaires et pour lequel il rédige un véritable rapport* ». Les dossiers qui prennent une orientation de « RNSM » (rejet non spécialement motivé) bénéficient également d'un avocat général appelé à conclure, d'un examen par la conférence (président de chambre et doyen) et d'une audience. L'avis en général assez développé du rapporteur [16] qui propose un rejet du pourvoi est communiqué aux parties qui peuvent bien sûr y répondre par écrit, ainsi qu'à l'avocat général. Et il n'est pas rare que l'orientation vers un circuit normal se réalise après quelques échanges de mémoires. La procédure est ainsi parfaitement complète, transparente et conforme aux exigences du procès équitable ; il est permis de douter à cet égard de l'appréciation portée par la Cour européenne des droits de l'homme, qui a jugé que dans les affaires orientées en non-admission, « *le degré de débat juridique portant sur le mérite du pourvoi s'en trouve sensiblement réduit* » [17]. La cour régulatrice se prononçant à l'issue d'un débat contradictoire, les chambres ont des pratiques diverses mais les affaires susceptibles de faire l'objet d'un rejet non spécialement motivé sont en général traitées en priorité par des formations restreintes.

B. - Le contradictoire

4 - L'existence d'un débat contradictoire est un autre point majeur qui sépare l'admission des pourvois devant le Conseil d'État et le tri des pourvois devant la Cour de cassation. Devant celle-ci, le rejet non spécialement motivé n'est envisagé ou écarté qu'à l'issue d'un échange complet de mémoires (si le défendeur a constitué un avocat aux Conseils qui est appelé à produire) ; si le contribuable est l'auteur du pourvoi, la Cour de cassation n'instruira pas avant d'avoir pris connaissance du mémoire de l'administration. Si le pourvoi émane de celle-ci, il conviendra que le contribuable fasse connaître son point de vue par un mémoire en défense avant que la question d'un éventuel RNSM ne soit envisagée. Il en résulte un véritable débat sur les moyens de cassation en présence, quel que soit le sort ultérieur du pourvoi. Devant le Conseil d'État, en revanche, nul débat contradictoire : la règle est intangible ; la Haute Juridiction administrative refuse systématiquement tout mémoire en défense et ne statue qu'au regard des moyens du pourvoi. Une pratique s'est toutefois développée, qui permet au défendeur, contribuable ou administration, de prendre une constitution en défense à titre conservatoire, mais rien de plus. L'administration fiscale n'étant pas représentée par un avocat aux Conseils au Palais-Royal, le contribuable ne peut avoir connaissance des écritures de celle-ci tant que le pourvoi n'est pas admis.

C. - L'oralité

5 - Qu'en est-il de la plaidoirie pour soutenir l'admission d'un pourvoi ? Devant la Cour de cassation, une telle intervention de l'avocat aux Conseils est possible mais à vrai dire assez rare. Si le dossier prend le chemin du rejet non spécialement motivé, il sera toujours possible au contribuable ou à l'administration, représentée par un avocat aux Conseils, d'attirer en temps utile l'attention de la formation de jugement sur le sérieux de tel ou tel moyen par voie écrite. Devant le Conseil d'État, lorsque l'affaire est inscrite à une séance de jugement « PAPC » (procédure d'admission des pourvois en cassation) c'est plutôt par la voie orale que se réalisent ces observations destinées à tenter de faire admettre le pourvoi. Les rapporteurs publics, souvent contredits par les avocats aux Conseils des contri-

12. V. par ex., *CE, 3e et 8e ch., 13 nov. 2020, n° 424455, Sté Orange : JurisData n° 2020-018103 ; Dr. fisc. 2021, n° 24, comm. 283, concl. L. Cytermann, note G. Blanluet, S. Austry et B. Foucher.* – V. *www.lemonde.fr/economie/article/2020/11/13/orange-obtient-le-remboursement-de-2-milliards-d – euros-dans-un-contentieux-fiscal_6059685_3234.html.*

13. V. par ex., *CE, 9e ch., 1er juill. 2021, n° 443658, SEML de l'abattoir de Tarbes.*

14. *CE, 8e et 9e ss-sect., 16 mai 1994, n° 120893, Sté Arcus Air Logistic : JurisData n° 1994-049807 ; Lebon T., p. 1153.*

15. *V. Vigneau, Le régime de non-admission des pourvois devant la Cour de cassation : D. 2010, p. 102.*

16. Dans les procédures ordinaires, le rapport communiqué ne contient que les données objectives du dossier.

17. *CEDH, 2e sect., 21 mars 2006, n° 39765/04, Sale c/ France, pt 19* – le premier président Guy Canivet observait à cet égard que le dispositif s'est même « *dissous dans une méthode de travail impliquant un investissement en temps consacré à la rédaction du rapport pour les non-admissions se rapprochant de celui consacré aux rejets* » : *D. 2002, n° 28, p. 2195.*

245265 SACHINKA-MDIA - CISION 9436883600524

Tous droits de reproduction et de représentation réservés au titulaire de droits de propriété intellectuelle
L'accès aux articles et le partage sont strictement limités aux utilisateurs autorisés.

buables, et les membres du Conseil d'État appelés à délibérer sont attentifs à ces courtes plaidoiries, qui doivent mettre en lumière les motifs justifiant l'admission. Une note en délibéré est également envisageable. Les praticiens de la matière fiscale devant le Conseil d'État savent que des remarques pertinentes et bien ciblées peuvent permettre d'ouvrir la voie d'une admission qui n'était pourtant pas envisagée initialement. Il existe aussi des situations dans lesquelles, malgré de nombreux efforts, la porte de la juridiction suprême restera hélas fermée.

3. Les règles de fond

6 - Dès 1790, le critère cardinal d'admission des pourvois fut constitué en France par le caractère sérieux du ou des moyens invoqués : ne sont admis que les pourvois reposant sur des moyens *« sérieux »*, les autres étant considérés comme ne justifiant pas un contrôle des juridictions régulatrices du droit et de la jurisprudence. Beaucoup de considérations ont été avancées pour contester ce critère de tri : le principe d'égalité devant la loi, les exigences « démocratiques », la fonction légaliste et égalitariste de la technique de cassation, le droit d'accès au juge, le risque d'un retour à des jurisprudences « régionales », la protection des droits fondamentaux, *etc.* Mais nécessité fait loi, et aucun critère ne peut objectivement être mis en œuvre autre que celui de l'intérêt du moyen de cassation. Ce standard est en tout cas préférable à l'appréciation libre qui prévaut dans d'autres pays, où les cours suprêmes admettent ou refusent parfois les recours de façon totalement discrétionnaire.

En ce qui concerne la Cour de cassation, le caractère sérieux du ou des moyens articulés par les avocats aux Conseils est le vecteur dominant. Tous les rejets *« non spécialement motivés »*, comportent cette formule lapidaire *« le moyen de cassation annexé, qui est invoqué à l'encontre de la décision attaquée, n'est manifestement pas de nature à entraîner la cassation. En application de l'article 1014, alinéa 1er, du Code de procédure civile, il n'y a donc pas lieu de statuer par une décision spécialement motivée sur ce pourvoi »*. Il en est de même devant le Conseil d'État, même si la terminologie a un peu évolué au fil des années ; pour ne pas induire en erreur le justiciable sur les qualités de son mandataire, la juridiction du Palais-Royal retient, non point que le moyen de cassation ne soit « pas sérieux », mais simplement qu'il n'est pas *« de nature à permettre l'admission du pourvoi »*. Ne sont donc non-admis devant les deux juridictions suprêmes que les pourvois irrecevables et ceux qui ne reposent pas sur des moyens sérieux : moyens développant une thèse juridique erronée ou sans intérêt, moyens remettant en cause l'appréciation souveraine des juges du fond, moyens mélangés de fait et de droit, moyens contraires à la thèse développée devant les juges du fond, moyens nouveaux ou manquant en fait, moyens critiquant une motivation suffisante, *etc.* Qu'en est-il du pourvoi incident ? La question ne se pose pas devant le Conseil d'État puisque le défendeur n'est pas appelé à produire pendant la procédure d'admission. Devant la Cour de cassation, le pourvoi incident peut lui-même, s'il y a lieu, faire l'objet d'une décision de non-admission. Le rejet d'un pourvoi principal irrecevable entraîne celle du pourvoi incident, sauf si celui-ci a été formé dans le délai de pourvoi principal ; si la non-admission du pourvoi principal est justifiée par l'absence de moyen sérieux, le pourvoi incident reste recevable.

L'absence de motivation fait l'objet d'un consensus entre le Conseil d'État et la Cour de cassation. Le dévoiement dont la chambre des requêtes de la Cour de cassation s'était rendue coupable explique sans doute qu'en 1987, pour le Conseil d'État, et en 2001, pour la Cour de cassation, le même principe de fonctionnement se soit imposé : aucun motif, ni pour la non-admission, ni pour les rejets non spécialement motivés. Cette règle est parfois frustrante pour l'auteur du pourvoi, mais elle est en réalité indispensable pour éviter que la procédure d'admission ne perturbe la jurisprudence. Ainsi que la Cour européenne des droits de l'homme l'a relevé, l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme *« n'exige pas que soit motivée en détail une décision par laquelle une juridiction de recours, se fondant sur une disposition légale spécifique, écarte un recours comme dépourvu de chances de succès »* [18]. La perception des motifs de la non-admission est néanmoins différente selon que le pourvoi est judiciaire ou administratif. Devant le Conseil d'État, il n'existe aucun moyen de connaître les motifs précis qui ont pu conduire à écarter un pourvoi jugé non sérieux, seules les conclusions des rapporteurs publics pouvant apporter un certain éclairage. Devant la Cour de cassation en revanche, le rapport communiqué aux parties permet le plus souvent au contribuable et à l'administration de connaître très exactement ce qui justifie l'orientation en rejet non spécialement motivé.

4. Quelques statistiques

7 - Les pourvois en cassation représentent à ce jour environ 60 % de l'activité contentieuse du Conseil d'État (environ 11 000 dossiers réglés par an) et la question de l'admission de ces pourvois est centrale dans la régulation du flot des dossiers instruits ; la matière fiscale occupe une place réduite en termes quantitatifs [19]. Le taux global d'admission évolue généralement, toutes matières confondues, autour de 25 % ; il est plus élevé en matière fiscale [20]. Le taux de cassation après admission est important, de l'ordre de 60 %. Devant la Cour de cassation, qui reçoit environ 16 000 affaires nouvelles par an, avec un taux global de cassation de l'ordre de 30 à 35 %, les rejets non spécialement motivés représentent environ 45 % des pourvois. S'agissant de la chambre commerciale, financière et économique, qui connaît des pourvois en matière fiscale, le taux de RNSM était en 2021 de 48,1 % (76,7 % pour les visites domiciliaires) [21].

Conclusion

8 - Il faut se rendre à l'évidence : la qualité se dissout dans la quantité. Certains peuvent continuer de gloser à l'infini dans l'univers irréaliste de l'égalité d'accès à la justice ; mais le filtrage des pourvois est indispensable ; il renforce le pouvoir normatif des cours suprêmes françaises et la qualité des décisions rendues, de même que l'unité de la jurisprudence, dans l'intérêt même du justiciable, que celui-ci soit une personne publique ou une personne privée. La matière fiscale n'échappe pas à ce constat. Pour que la puissance publique et le contribuable puissent disposer d'une jurisprudence fiscale claire, lisible et uniforme, il faut peu d'arrêts. La place centrale du Conseil d'État dans le contentieux fiscal, et dans une moindre mesure celle de la Cour de cassation, rendent ainsi incontournable la question de l'admission des pourvois. Aucune affaire fiscale importante ne peut raisonnablement et sauf exception, aux yeux de l'administration comme du contribuable, se terminer par un arrêt de cour administrative d'appel ou de cour d'appel. Il faut que le juge suprême se prononce. Mais pour cela, la porte du prétoire doit préalablement s'ouvrir. La qualité et l'ingéniosité d'un moyen de cassation conduisent souvent à son admission ; dans le cas contraire, le pourvoi sera aussi utile que l'airain biblique : il sonnera en vain.

---

18. *CEDH, 3e sect., 9 mars 1999, n° 38748/97, Sté Immeubles Groupe Kosser c/ France. – CEDH, 15 sept. 2009, n° 11396/08, Étienne c/ France : Dr. adm. 2010, comm. 9, note P.-O. Caille : RFDA 2009, p. 910 ; AJDA 2009, p. 2468, note S. El Boudouhi.*
19. En 2021, 7 161 pourvois en cassation ont été réglés dont 1 245 pourvois fiscaux, avec un taux d'annulation de 14,4 % toutes matières confondues et 19,1 % en contentieux fiscal (source : Conseil d'État) ; pour mémoire, le contentieux des étrangers a représenté 42 % des entrées en 2021, V. *Rapp. public du Conseil d'État 2021.*
20. En 2021, le taux global d'admission a été de 24 % ; en matière fiscale, il a atteint 32,6 %.
21. Source : Cour de cassation.

245265 SACHINKA-MDIA - CISION 9436883600524

Tous droits de reproduction et de représentation réservés au titulaire de droits de propriété intellectuelle
L'accès aux articles et le partage sont strictement limités aux utilisateurs autorisés.

BRIARD

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.

CONSEIL D'ÉTAT

CONSEIL CONSTITUTIONNEL

EUROPEAN COURT OF HUMAN RIGHTS
COUR EUROPÉENNE DES DROITS DE L'HOMME

CVRIA

9-11 avenue Franklin Roosevelt,
75008 Paris
Tél : 01 44 09 04 58

w w w . c a b i n e t - b r i a r d . c o m