

## **I. Non-imputation des pertes définitives provenant d'un établissement stable**

CE, 8<sup>ème</sup> et 3<sup>ème</sup> ch., 26 avril 2024 n°466062, *SPIE Batignolles*, conclusions Romain Victor

Pour rappel, en matière d'impôt sur les sociétés, le principe de territorialité posé par le premier alinéa de l'article 209 du Code général des impôts (« CGI ») ne soumet à l'impôt que les bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France et ceux dont l'imposition est attribuée à la France par une convention fiscale. Par ailleurs, la Cour de justice de l'Union européenne (« CJUE ») juge que la liberté d'établissement garantie par l'article 49 du TFUE requiert qu'une société puisse déduire de son résultat fiscal les pertes définitives subies par sa succursale dans un autre Etat membre (CJUE, *Mark & Spencer*, 13 décembre 2005, aff. C-2446/03).

Dans cette affaire, l'administration fiscale a rejeté la demande de la société française d'imputer sur le résultat du groupe intégré le déficit en report provenant des pertes définitives de son établissement stable luxembourgeois. Le Tribunal administratif de Montreuil a censuré l'administration en admettant cette imputation au titre de la liberté d'établissement, position confirmée par la Cour administrative d'appel de Paris (« CAA »).

Après avoir rappelé que la CJUE estime qu'une différence de traitement n'est pas constitutive d'une entrave à la liberté d'établissement si elle concerne des situations qui ne sont pas objectivement comparables ou si elle est justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général et proportionnée à cet objectif (CJUE, *A/S Bevola et Jens W. Trock ApS contre Skatteministeriet*, 12 juin 2018, aff. C-650/16), le Conseil d'Etat censure l'arrêt de la cour.

Réglant l'affaire au fond, le Conseil d'Etat relève qu'il résulte des stipulations de l'article 4 de la convention fiscale du 1<sup>er</sup> avril 1958 entre la France et le Luxembourg que les pertes subies par l'établissement stable luxembourgeois d'une société française ne sont imputables qu'au Luxembourg.

Le Conseil d'Etat juge que ces stipulations ainsi que les dispositions de droit interne constituent une différence de traitement, sans toutefois représenter une atteinte à la liberté d'établissement, puisque la succursale française d'une société française et la succursale luxembourgeoise de cette même société ne se trouvent pas dans une situation objectivement comparable au regard des règles d'imputation des déficits dans un groupe intégré.

Bien que la jurisprudence de la CJUE soit qualifiée par le rapporteur public de « *sinieuse et casuistique* », le Conseil d'Etat se refuse à poser une question préjudicielle à la CJUE.

A noter que cette décision a été rendue à l'aune de l'ancienne convention franco-luxembourgeoise, remplacée depuis par la nouvelle convention fiscale du 20 mars 2018 qui abandonne la méthode de l'exonération au profit de celle de l'imputation par crédit d'impôt, faisant chanceler la barrière conventionnelle de la territorialité des déficits. Il faudra donc attendre que les juges de cassation se prononcent sur une situation similaire relevant de cette nouvelle convention.

Rappelons également que par deux décisions du 15 décembre 2023, la CAA de Paris a jugé que les pertes d'une filiale belge et d'une filiale lettone pouvaient être déduites en France dans la mesure où elles étaient définitives dans l'Etat où elles étaient implantées (CAA Paris, 15 décembre 2023, n°21PA03001 et 21PA01850). Inversement, la CAA de Paris a jugé que les pertes d'une société slovaque ne pouvaient être utilisées en France (CAA Paris, 22 mai 2024, n°22PA02964). On attendra avec curiosité la décision du Conseil d'Etat dans ces trois affaires : si la Haute juridiction devait valider les deux décisions de 2023 de la CAA de Paris, on aurait alors une distorsion de traitement entre une succursale étrangère et une filiale étrangère.

## II. Recapitalisation d'une filiale avant fusion : déductibilité de la moins-value

CE, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ch., 11 juin 2024, n°470721, *Société Agapes*, conclusions Céline Guibé

Dans cette affaire, l'administration fiscale avait remis en cause, en application du 2 bis de l'article 39 quaterdecies du Code général des impôts (« CGI »), la déduction du résultat fiscal déclaré par la société Flunch au titre de l'exercice 2015 des moins-values à court terme constatées à l'occasion de l'absorption d'une première filiale et de la dissolution d'une autre filiale en septembre 2015, qu'elle avait recapitalisée en décembre 2013.

Rappelons que cet article vise à traiter la moins-value née d'une recapitalisation moins de deux années avant la cession à l'identique d'une subvention à caractère financier, non déductible.

Saisi de l'affaire, le Conseil d'Etat commence par confirmer que l'annulation de titres détenus par une société à la suite d'une opération de restructuration entraînant la transmission universelle à son profit du patrimoine de la société dont les titres sont annulés, doit être regardée comme présentant le caractère d'une cession au sens du 2 bis de l'art. 39 quaterdecies du CGI.

Le Conseil d'Etat indique ensuite que revêtent le caractère de titres de participation, les titres qu'une société mère souscrit dans le cadre de la recapitalisation de sa filiale, suivie, à court terme, de la dissolution de celle-ci avec transmission universelle de son patrimoine à sa mère, dès lors que cette opération conduit la société détentrice des titres à exercer un contrôle direct des actifs et des passifs de la société dont les titres ont été annulés.

Enfin, le Conseil d'Etat note qu'à la date de la souscription des titres émis en décembre 2013 par ses filiales en contrepartie d'augmentations de capital, la société Flunch entendait conserver le contrôle de ces deux sociétés, fût-ce au travers de leur dissolution avec transmission de patrimoine à son profit. Dans cette perspective, les titres avaient bien le caractère de titres de participation.

Le Conseil d'Etat rejette donc le pourvoi de la requérante.

Le Conseil d'Etat ne s'est toutefois pas prononcé sur la situation d'une cession à un tiers, dans laquelle le cédant perd tout contrôle sur les actifs de la société cédée. Pour mémoire, dans une décision concernant une entreprise relevant du secteur bancaire, le Conseil d'Etat (CE, 8 novembre 2019, n°422377) avait admis la déduction d'une telle moins-value sur le fondement que le plan comptable des établissements de crédit autorise le classement de participations d'une même société dans des comptes différents (titres de participation / titre de placement). Il faudra donc attendre pour savoir si un tel raisonnement peut être admis pour les autres entreprises relevant du plan comptable général ; en ce sens, une prise de position de l'Autorité des normes comptables serait bienvenue.

### III. Existence ou non de la transmission d'une universalité totale ou partielle de biens au regard de la TVA

Cour administrative d'appel de Douai, 4<sup>ème</sup> chambre, 22 mai 2024, n° 23DA00846  
Cour administrative d'appel de Toulouse, 1<sup>ère</sup> chambre, 6 juin 2024, n°22TL20979

Pour rappel, d'une part aux termes de l'article 256 du Code général des impôts (« CGI »), toute livraison de biens ou toute prestation de services effectuée à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel est soumise à la TVA ; d'autre part, l'article 257 bis du CGI prévoit que : « *Lors de la transmission à titre onéreux, à titre gratuit ou sous forme d'apport à une société d'une universalité totale ou partielle de biens effectuée entre redevables de la TVA, aucune livraison de biens ou prestation de services n'est réputée intervenir.* »

La notion de transmission d'une universalité totale ou partielle de biens s'entend comme le transfert d'un fonds de commerce ou d'une partie autonome d'une entreprise, comprenant des éléments corporels, et, le cas échéant, incorporels, qui ensemble constituent une entreprise ou une partie d'entreprise susceptible de poursuivre de manière durable une activité économique autonome.

Dans ces deux affaires, le juge de l'impôt a refusé aux contribuables le bénéfice de l'article 257 bis du CGI lors d'opérations de cession d'actifs.

Dans la première affaire, la société requérante a, le même jour, mis fin aux baux d'un ensemble immobilier qu'elle détenait sous forme de crédit-bail, levé l'option d'achat de ce bien, puis revendu l'immeuble à une société commerciale afin que cette dernière y installe son activité de commerce de véhicules.

La CAA de Douai juge que la requérante n'a pu, en l'absence de transmission des baux et de poursuite de l'activité de location de l'immeuble, réaliser la transmission d'une universalité de biens privant ainsi l'opération de la dispense de l'article 257 bis du CGI.

Dans la seconde affaire, un exploitant agricole a cédé des machines à un chauffeur agricole qu'il employait. Ce dernier a produit une attestation selon laquelle il avait racheté la clientèle de l'activité de l'entreprise cédante et faisait état d'une cessation d'activité de la cédante quelques mois après la cession des matériels.

Toutefois, la CAA de Toulouse juge que le requérant n'établissait pas (i) que cette cession était réalisée dans le cadre de la reprise de l'activité, et (ii) que le cessionnaire réalisait une partie significative de son chiffre d'affaires au moyen de travaux conduits avec les machines cédées. La vente du matériel agricole ne pouvait donc être regardée comme s'inscrivant dans une transmission d'une universalité de biens, privant ainsi l'opération de la dispense de l'article 257 du CGI.

Si la première décision ne prête pas à discussion, la position retenue dans la seconde affaire apparaît plus sévère.

Cette question de transmission d'une universalité totale ou partielle de biens est très importante car les dispositions de l'article 257 bis du CGI sont de droit et, symétriquement, si l'administration considère qu'un fonds de commerce ou qu'une partie autonome d'une entreprise a été transmis et si les parties ont soumis l'opération à la TVA, le droit à déduction de l'entreprise cessionnaire sera remis en cause chez cette dernière dès lors que l'opération est réputée ne pas être intervenue.