

Sommaire

La présente revue d'actualité fiscale est consacrée aux principales décisions jurisprudentielles des derniers mois.

A. FISCALITE DES ENTREPRISES**I. CE, 22 juillet 2022, n° 444942, Sté Phoenix Union Co - Acte anormal de gestion : Renonciation à la perception de loyers en contrepartie de la mise à disposition au profit de l'unique associé d'une société suisse d'appartements situés en France, assimilation à une SA et assujettissement à l'IS**

Une société de droit suisse a mis gratuitement à disposition de son unique associé les deux appartements qu'elle détenait à Cannes.

Cette mise à disposition était conforme à son objet social qui comprenait l'acquisition, la vente, la location de biens immobiliers et la mise à disposition gratuite de ses immeubles à ses actionnaires, ce que permet le droit suisse.

La question se posait alors de savoir si la société avait commis un acte anormal de gestion en renonçant, conformément à son objet social, à percevoir des loyers, ce qui supposait de s'interroger au préalable sur l'assimilation de cette société de droit étranger à une société de capitaux.

Dans un premier temps, le Conseil d'Etat a considéré que les juges du fond avaient légitimement pu assimiler la société étrangère à une société anonyme de droit français, sans tenir compte du caractère civil ou commercial de son objet, dès lors qu'ils avaient identifié les caractéristiques propres de la société en cause au regard du droit suisse et notamment sa nature de société de capitaux et la responsabilité de son associé limitée au montant de ses apports.

Dans un second temps, le Conseil d'Etat a rappelé sa jurisprudence selon laquelle constitue un acte anormal de gestion, l'acte par lequel une entreprise décide de s'appauvrir à des fins étrangères à son intérêt (CE, 21 décembre 2018, n°402006, Sté Croë Suisse).

En l'espèce, il a jugé qu'au regard de ces principes, la circonstance qu'une renonciation à recettes par une société de capitaux au bénéfice de ses associés serait conforme à son objet social n'est pas à elle seule de nature à faire regarder cette renonciation comme étant dans l'intérêt propre de l'entreprise. Il a également ajouté que satisfaire par cette gratuité l'un des objets pour lequel la société a été créée ne peut pas être regardée comme une contrepartie suffisante.

II. CE, 22 juillet 2022, n° 449444, Sté Areva - Précisions sur la notion de titres de participation éligibles au régime des plus-values à long terme

La société Areva a acquis en septembre 2005 auprès d'une de ses filiales des titres de la société Suez représentant 2,2 % du capital de cette dernière qu'elle a reclassés au mois de décembre 2005 en titres de participation. A la suite d'une fusion de la société Suez avec une société tierce, la société Areva a constaté une plus-value à long terme imposée uniquement sur une quote-part de frais et charges.

La question était alors de savoir si Areva pouvait bénéficier du régime des plus-values à long terme sur la plus-value d'échange de ces titres.

Rappelons que ce régime est réservé aux titres revêtant le caractère de titres de participation sur le plan comptable (ou bénéficiant du régime des sociétés mères, ce qui n'était pas le cas, le pourcentage de détention de 5 % n'étant pas atteint). Il s'agit donc de titres dont la possession durable est estimée utile à l'activité de l'entreprise, notamment parce qu'elle permet d'exercer une influence sur la société émettrice des titres ou d'en assurer le contrôle.

Dans sa décision, le Conseil d'Etat précise que l'utilité peut notamment être caractérisée lorsque les conditions d'acquisition des titres révèlent l'intention de la société acquéreuse de favoriser son activité par ce moyen, notamment par les prérogatives juridiques qu'une telle détention lui confère ou les avantages qu'elle lui procure pour l'exercice de cette activité.

Réglant l'affaire au fond, la Haute Juridiction estime que l'utilité de la détention des titres est en l'espèce établie par la possibilité d'inscrire des résolutions aux assemblées générales de la société émettrice, par l'éclatement de l'actionnariat de la société Suez et l'intention d'Areva de développer son activité sur le marché du nucléaire, la société Suez étant présente sur ce marché en Belgique notamment.

III. CE, 21 juin 2022, n° 447084 : Précisions sur les aides intragroupes et sur l'obligation de suivi des aides consenties au sein de l'intégration fiscale

Dans la présente affaire, le Conseil d'Etat a relevé que, sauf preuve contraire, une aide financière est réputée augmenter la valeur de la participation de la société dans le capital de la filiale lorsqu'elle a pour effet de rendre l'actif net de celle-ci positif. Il appartient donc à la société qui entend déduire l'aide financière consentie d'apporter tous éléments de nature à justifier que la valeur de sa participation dans le capital de sa filiale n'a pas augmenté malgré cette aide (régime applicable antérieurement à la modification de 2012 qui réserve désormais cette déduction aux aides consenties aux entreprises faisant l'objet d'une procédure collective).

En l'espèce, afin de justifier la déductibilité des aides financières consenties à ses filiales, remises en cause par l'administration fiscale, la société mère se prévalait de diverses évaluations de la valeur des sociétés aidées. Le Conseil d'Etat a jugé qu'alors même que ces évaluations, reposant sur des méthodes de nature économique, ne permettent pas de critiquer, sur un plan comptable, la détermination de la situation nette des filiales aidées, il y avait lieu de rechercher si elles n'étaient pas susceptibles d'établir que la valeur des participations de la société mère dans le capital des filiales n'avait pas augmenté en dépit de l'octroi des aides en litige.

Dans sa décision, le Conseil d'Etat reproche également à la Cour, pour écarter la qualification de subvention indirecte, de s'être bornée à relever qu'elle n'avait pas été mise en mesure de s'assurer que les sociétés qui avaient bénéficié de ces prestations étaient des filiales du groupe fiscalement intégré, faute de disposer de l'état des abandons de créances ou subventions (imprimé 2058 SG), au titre des exercices en litige.

Il juge en effet expressément que la méconnaissance de l'obligation de suivi des aides intragroupe ne faisait pas obstacle, par elle-même, à la neutralisation des abandons de créance ou des subventions consentis entre sociétés du même groupe et rappelle que le non-respect de cette obligation expose en principe à l'amende prévue à l'article 1763, I-c du CGI.

L'obligation déclarative, selon le rapporteur public, est en effet « *un outil utile au contrôle, ce qui explique que l'absence d'accomplissement de cette formalité entraîne l'application de l'amende de 5 % prévue à l'article 1763 du CGI, indépendamment de toute rectification du résultat d'ensemble.* »

IV. CE, 13 juillet 2022, n° 459899 : Report d'imposition de l'article 151 octies B du CGI : une interprétation stricte du caractère « nécessaire » des titres apportés

L'article 151 octies B du CGI prévoit un régime de report d'imposition en faveur de certains apports de titres inscrits au bilan d'une entreprise individuelle réalisés depuis le 1^{er} janvier 2007.

Pour rappel, le report d'imposition s'applique lorsque les conditions suivantes sont réunies :

- L'apport porte sur l'intégralité des titres détenus par le contribuable, inscrits à l'actif de son bilan ou au registre des immobilisations et nécessaires à l'exercice de son activité (ne sont pas réputés nécessaires à l'exercice de l'activité les droits ou parts de sociétés à prépondérance immobilière) ;
- La société bénéficiaire de l'apport relève d'un régime réel d'imposition à la date de l'apport ;
- La société bénéficiaire reçoit à l'occasion de l'apport et, le cas échéant, d'autres apports concomitants, plus de 50 % des droits de vote ou du capital de la société concernée ;
- Les titres reçus en rémunération de l'apport sont nécessaires à l'exercice de l'activité de l'apporteur. Un lien étroit est donc exigé entre l'exercice de l'activité et les titres détenus.

Les faits de l'espèce portent sur cette dernière condition.

Un médecin ophtalmologiste a apporté les actions de la clinique « Mathilde », dont il était propriétaire, à la société MMD, en contrepartie de titres de cette société. Il a appliqué à la plus-value constatée à l'occasion de l'apport des titres le report d'imposition prévu à l'article 151 octies B.

L'administration fiscale remet en cause l'application de ce régime au motif que la détention des titres de MMD, reçus en rémunération de l'apport, revêt une simple utilité professionnelle pour l'intéressé qui aurait pu, au choix, les maintenir dans son patrimoine personnel ou les rattacher à son actif professionnel et les porter sur le registre des immobilisations. L'administration applique la majoration de 40 % en considérant que le contribuable avait l'intention délibérée d'éluider l'impôt.

S'agissant du report d'imposition, le Conseil d'Etat considère que la seule circonstance que les parts apportées étaient inscrites à son actif professionnel ne pouvait suffire à établir que ces parts auraient été nécessaires, au sens de l'article 151 octies B du code général des impôts, à l'exercice de son activité d'ophtalmologiste.

Le Conseil d'Etat suit la décision de la Cour administrative d'appel de Douai en considérant que, bien que le contribuable ait un intérêt professionnel, de même que les autres praticiens exerçant au sein de cette clinique, à préserver, par l'opération d'apport en litige, l'indépendance de celle-ci et à conserver ainsi la maîtrise de son outil de travail, « *cette circonstance ne pouvait suffire à regarder la détention des parts de la société MMD comme nécessaire, au sens des dispositions de l'article 151 octies B du code général des impôts, à l'exercice, par les intéressés, de leur activité professionnelle au sein de la clinique Mathilde* ». Le Conseil d'Etat fait en l'espèce une application stricte du caractère « nécessaire » des titres apportés.

En revanche, sur l'application de la majoration de 40 %, le Conseil d'Etat retient au contraire qu'étant donné que la portée susceptible d'être donnée au texte n'avait pas encore donné lieu à interprétation à la date des faits, l'application du régime de report d'imposition au bénéfice prévu à l'article 151 octies B par le contribuable ne saurait être regardé comme une application délibérée d'un texte duquel il savait ne pas pouvoir prétendre. L'intention délibérée d'éluider l'impôt n'étant pas caractérisée, le Conseil d'Etat décharge le contribuable des majorations de l'article 1729 du CGI.

B. TVA

I. QPC n° 2022-1009, 22 septembre 2022, Sté Igdal : Conformité de l'amende pour défaut de déclaration de la TVA exigible au titre d'une opération auto-liquidée

Dans une décision du 22 septembre 2022, le Conseil constitutionnel confirme la conformité à la Constitution de l'amende de 5 % pour défaut d'autoliquidation de la TVA par une entreprise qui est en droit de la déduire.

Lorsqu'au titre d'une opération donnée le redevable qui doit auto liquider la TVA est autorisé à la déduire immédiatement, le défaut de mention de la taxe exigible sur sa déclaration qui doit être déposée au titre de la période concernée, entraîne l'application d'une amende égale à 5 % de la somme déductible (CGI, art. 1788 A, 4).

Le Conseil constitutionnel affirme que le législateur a poursuivi l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale. Il a entendu assurer l'effectivité de cette obligation déclarative pour permettre le suivi et la collecte de la TVA à chaque étape du circuit économique.

L'assiette est en lien avec l'infraction. L'amende encourue est fixée en proportion de la somme que le redevable est en droit de déduire au titre de l'opération non déclarée.

Enfin, le taux de 5 % retenu n'est pas manifestement disproportionné au regard de la gravité du manquement que le législateur a entendu réprimer.

C. FISCALITE INTERNATIONALE

I. CJUE, 22 sept. 2022, C-538/20, W AG : Déductibilité des « pertes définitives » d'un établissement stable étranger

Dans une décision du 12 juin 2018, la CJUE a jugé que lorsqu'un Etat membre accorde aux sociétés résidentes un avantage fiscal consistant à leur permettre de prendre en compte les pertes subies par un établissement stable résident alors que cette possibilité est exclue s'agissant des pertes subies par un établissement stable situé dans un autre Etat membre, cet Etat institue une différence de traitement qui est susceptible de dissuader une société résidente d'exercer ses activités par l'intermédiaire d'un tel établissement stable (CJUE, gr. ch., 12 juin 2018, aff. C-650/16, A/S Bevola et Jens W. Trock ApS).

Dans cette affaire, l'Etat membre de résidence (le Danemark) de la société demandait la prise en compte des pertes définitives subies par son établissement stable. Il avait décidé, unilatéralement, sauf en cas d'option, par la société en cause, pour un régime d'intégration fiscale internationale, de ne pas prendre en compte les bénéfices réalisés et les pertes subies par des établissements stables non-résidents de sociétés résidentes, alors qu'il aurait été compétent pour le faire.

Dans ce cas, la CJUE avait conclu à l'existence d'une entrave à la liberté d'établissement protégée par les articles 49 et 54 du TFUE.

Toutefois, dans la présente affaire, la décision de ne pas tenir compte du résultat d'un établissement stable situé dans un autre Etat membre résultait de l'application d'une convention fiscale. La République fédérale d'Allemagne avait renoncé à son pouvoir d'imposer les bénéfices réalisés par des établissements stables situés au Royaume-Uni par l'intermédiaire desquels ses sociétés résidentes exercent une activité industrielle ou commerciale. Il en allait de même, symétriquement, de la prise en compte des pertes enregistrées par ces établissements.

La CJUE retient donc une solution différente : lorsqu'un Etat membre renonce à son pouvoir d'imposer les bénéfices réalisés et les pertes subies par un établissement stable situé dans un autre Etat membre, une société résidente détenant un tel établissement ne se trouve pas dans une situation comparable à celle d'une société résidente qui détient un établissement stable situé en Allemagne au regard de l'objectif consistant à prévenir ou à atténuer la double imposition des bénéfices. Dans ce cas, il n'y a donc aucune restriction à la liberté d'établissement.

II. CE 5 juillet 2022, n°463021 : Nature de la QPFC de 5 % sur dividendes : Le CE a tranché

Dans sa décision *Sté Air Liquide* du 15 novembre 2021 (CE, 8e et 3e ch., 15 nov. 2021, n° 454105), la Haute Juridiction a jugé que la réintégration dans le bénéfice imposable d'une QPFC de 12 % de l'article 219 I a, quinquies du CGI a le caractère d'une imposition sur laquelle les crédits d'impôt prévus par la loi et les conventions fiscales internationales peuvent être imputés.

Dans la présente décision, le Conseil d'Etat a été amené à se prononcer sur la nature de la QPFC des produits de participations qu'une société mère doit réintégrer à son bénéfice en application du I de l'article 216 du CGI.

Il relève que le I de l'article 216 doit être regardé non comme ayant pour seul objet de neutraliser la déduction, opérée au titre de ses frais généraux, des charges afférentes aux titres de participation dont les produits sont exonérés d'IS, mais comme visant à soumettre à cet impôt, lorsque le montant des frais est inférieur à cette quote-part forfaitaire, une fraction des produits de participations bénéficiant du régime des sociétés mères.

En conséquence, l'interdiction de principe de procéder à toute imputation des crédits d'impôt correspondant à la retenue à la source prélevée lors du versement de dividendes de source étrangère sur l'impôt sur les sociétés dû à raison de la quote-part est levée.

D. FISCALITE DES PARTICULIERS

I. CAA Paris, 10 juin 2022, n° 20PA02279 – Régime d'impatriation (CGI, art. 155 B) : ouverture aux salariés ayant seulement postulé à une offre d'emploi en France

Les dispositions de l'article 155 B du CGI permettent aux salariés et aux dirigeants « *appelés de l'étranger* » à occuper, pendant une période limitée, un emploi dans une entreprise établie en France de bénéficier de mesures temporaires d'exonération d'impôt sur le revenu.

Ce dispositif est réservé aux salariés ou aux dirigeants impatriés :

- N'ayant pas été domiciliés en France au cours des 5 années qui précèdent leur prise de fonction,
- Qui fixent en France leur domicile fiscal à partir de cette prise de fonction.

Dans le silence de la loi et de la jurisprudence sur la notion « *appelés de l'étranger* », la question se pose de savoir si le bénéfice de l'application du régime d'impatriation doit-être limité aux seuls salariés et dirigeants qui ont été recrutés à l'étranger à l'initiative d'une société française.

Selon l'administration fiscale, ce régime ne s'applique pas aux salariés et dirigeants venant exercer un emploi en France de leur propre initiative (*BOI-RSA-GEO-40-10-10 n° 80*).

La Cour administrative d'appel de Paris juge le contraire dans une décision inédite. Elle estime, en effet, qu'avec le régime d'impatriation, le législateur a voulu favoriser l'installation en France pour une durée limitée, non seulement de salariés recrutés par une entité à l'étranger d'une entreprise française, mais aussi de salariés installés à l'étranger.

Elle en déduit que les dispositions de l'article 155 B n'ont pas pour objet, et ne sauraient avoir pour effet, en tant qu'elles réservent le bénéfice de cette exonération aux salariés « *appelés de l'étranger* », d'exclure du régime fiscal qu'elles instituent, les contribuables ayant, depuis l'étranger, postulé à une offre d'emploi publiée en France, ou recherché activement un emploi en France.
