

Sommaire

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

A. FISCALITE DES ENTREPRISES**I. CE, 1^{er} mars 2023, n°464552 : Intégration fiscale : Prise en compte des participations croisées pour l'appréciation du seuil de détention**

Une société mère française, tête d'un groupe fiscalement intégré, a perçu des dividendes de filiales situées en Allemagne et a demandé à bénéficier de la neutralisation de la QPFC sur les dividendes.

Pour rappel, il résulte de l'arrêt Groupe Steria SCA (CJUE, 2^e ch., 2 sept. 2015, aff. C-386/14) qu'est contraire au principe de la liberté d'établissement le fait que les produits de participations reçus des filiales établies dans d'autres Etats membres ne puissent pas bénéficier du mécanisme de neutralisation de la quote-part de frais et charges.

La société mère considère en effet que les filiales concernées auraient rempli les conditions pour être membres de l'intégration fiscale si elles avaient été résidentes fiscales en France et qu'elles pourraient donc bénéficier de l'application de la jurisprudence de la Cour de justice précitée.

Cependant, la Cour administrative d'appel de Versailles (CAA Versailles, 29 mars 2022, n°20VE00047) valide le raisonnement de l'administration et du Tribunal administratif de Montreuil en estimant que les deux filiales allemandes étaient détenues à moins de 95 % par la société mère dès lors que les participations qu'elles avaient réciproquement l'une dans l'autre rompaient la chaîne capitalistique.

Le Conseil d'Etat censure l'arrêt de la Cour et précise que « *l'on admet de considérer que l'établissement d'un seuil de participation élevé de 95 % vise, depuis l'origine, à éviter que le régime d'intégration fiscale et sa logique de « globalisation » ne soient pollués par la présence au capital des filiales d'actionnaires minoritaires en trop grande proportion* ».

En l'espèce, la structure de détention des filiales répond à cet objectif puisqu'il n'y avait pas d'actionnaires minoritaires, de sorte que les participations croisées internes au groupe doivent être prises en compte dans l'appréciation du seuil de détention des filiales par la société mère tête du groupe d'intégration.

II. CE, 31 mars 2023, n° 460838 : Champ d'application de la taxe sur les salaires

Pour rappel, aux termes de l'article 231 du CGI, sont assujettis à la taxe sur les salaires les employeurs lorsqu'ils ne sont pas assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée ou ne l'ont pas été sur 90 % au moins de leur chiffre d'affaires au titre de l'année civile précédant celle du paiement desdites rémunérations.

Une pratique de place, validée par certaines Cours administratives, retenait toutefois que si le redevable était assujetti à la TVA en N sur 100 % de son chiffre d'affaires, il n'était pas redevable de la taxe sur les salaires en N, même s'il avait été assujetti à la TVA sur moins de 90 % de son chiffre d'affaires en N-1.

En l'espèce, le Conseil d'Etat rappelle les termes de la loi en affirmant que : *« Il en résulte inversement que, pour ne pas être redevable de la taxe sur les salaires au titre des rémunérations payées au cours d'une année civile, une personne ou un organisme doit, non seulement être assujéti cette année-là à la taxe sur la valeur ajoutée sur une partie au moins de son chiffre d'affaires, mais aussi l'avoir été l'année précédente à hauteur d'au moins 90 % de son chiffre d'affaires. »*.

**III. Cour administrative d'appel de Versailles
28 mars 2023 - n° 21VE01669 : Fusion et
perte du droit au report des déficits de
l'absorbante en cas de changement
d'activité**

La société Mistral a absorbé la SAS Les Oliviers le 10 octobre 2013 avec effet rétroactif au 1^{er} avril 2013.

La fusion-absorption a eu pour effet d'adjoindre à la société requérante une nouvelle activité de location immobilière.

L'administration a considéré que cette fusion-absorption constituait une cessation d'entreprise au sens des dispositions de l'article 221 du code général des impôts et a refusé le report, sur les exercices suivants, du déficit constaté par la société absorbante à l'issue de l'exercice clos le 31 mars 2013.

Pour rappel, l'article 221 5 a) du code général des impôts dispose que *« Le changement de l'objet social ou de l'activité réelle d'une société emporte cessation d'entreprise (...) »*. Ce même article précise également au 5 b) que le changement d'activité réelle d'une société s'entend notamment de l'adjonction d'une activité entraînant, au titre de l'exercice de sa survenance ou de l'exercice suivant, une augmentation de plus de 50 % par rapport à l'exercice précédant celui de l'adjonction du chiffre d'affaires de la société.

La Cour administrative d'appel de Versailles considère, contrairement à ce que soutient la société requérante, que la promotion immobilière, l'entretien et la rénovation de biens immobiliers, d'une part, et la location immobilière, d'autre part, sont des activités distinctes au sens des articles précités.

Le chiffre d'affaires afférent à la location immobilière ayant entraîné une augmentation de plus de 50 % du chiffre d'affaires de la société Mistral par rapport à l'exercice précédant celui de l'adjonction, la Cour considère donc que c'est à bon droit que l'administration a refusé le report du déficit reportable.

**IV. CAA Versailles, 23 février 2023,
n° 20VE00572 : Qualité pour agir en
réclamation au sein d'un groupe intégré
déficitaire**

D'après les dispositions de l'article L. 190 alinéa 2 du LPF, un contribuable est en droit de présenter une réclamation tendant à obtenir la réparation d'erreurs commises par l'administration dans la détermination d'un résultat déficitaire, même lorsque ces erreurs n'entraînent pas la mise en recouvrement d'une imposition supplémentaire.

Pour les groupes fiscalement intégrés, le Conseil d'Etat admet que, tant la société mère que la filiale intégrée ont qualité, en l'absence d'imposition supplémentaire mise à la charge de la société mère, pour contester la rectification du résultat déficitaire de la filiale par voie de réclamation (CE, 21 février 2018, n° 403988).

En revanche, dans une situation où le résultat bénéficiaire d'une filiale intégrée a été réhaussé, ce qui a généré une réduction du déficit d'ensemble, la Cour administrative d'appel de Versailles juge que ni les dispositions précitées de l'article L. 190 du LPF ni aucune autre ne permettent à la société mère ou à sa filiale de demander le rétablissement du résultat bénéficiaire de cette dernière n'ayant donné lieu à aucune imposition.

V. Cour de cassation, 16 février 2023, n° 21-14.237 et 21-14.238 : L'inclusion de la valeur des transferts de stocks intracommunautaires dans l'assiette de la C3S ne répond pas aux exigences du droit de l'Union européenne en l'absence de mécanisme de déduction

Pour rappel, la Cour de justice de l'Union européenne avait jugé, dans un arrêt du 14 juin 2018, qu'il était possible d'inclure le montant des transferts intra-communautaires dans l'assiette de la C3S, si et seulement si un mécanisme de déduction était prévu permettant de déduire la valeur des biens qui ne sont pas destinés à être vendus dans l'Etat membre ou qui ont été réacheminés dans l'Etat membre d'origine sans avoir été vendus.

Dans les affaires Lubrizol et Renault Trucks soumises à la Cour de cassation, ces sociétés contestent les redressements effectués par l'URSSAF-PACA par lesquels l'URSSAF inclut dans l'assiette de la contribution sociale de solidarité des sociétés et la contribution additionnelle, la valeur des biens transférés de France vers des entrepôts des sociétés implantés dans divers pays de l'Union européenne.

L'URSSAF-PACA invoque devant la Cour de cassation que :

- i. La CJUE n'ayant pas précisé à quel moment cette déduction devait intervenir, elle ne peut être opérée qu'a posteriori lorsque l'absence de vente de biens postérieurement à leur transfert est définitivement établie ;
- ii. La procédure de remboursement de la C3S est analogue à celle prévue en matière de TVA.

La Cour de cassation, suivant les principes énoncés par la Haute juridiction, juge au contraire que :

- Le remboursement des contributions ne s'apparente pas à cette déduction ;
- Les correctifs de TVA ne s'appliquent pas aux transferts de stocks.

¹ Aux termes de cet article, toute personne qui mentionne un montant de TVA sur une facture doit

Elle confirme ainsi que la réglementation dont se prévaut l'URSSAF pour justifier son redressement ne remplit pas les conditions visées par la CJUE en l'absence de mécanisme de déduction.

B. TVA

I. CJUE 8 décembre 2022 aff. 378/21 : Un assujetti n'est pas redevable de la TVA facturée à tort à des consommateurs finaux n'ayant aucun droit à déduction

Est en cause dans cette affaire une société autrichienne ayant facturé une TVA au taux de 20 % à ses clients, consommateurs finaux en lieu et place du taux de 13 %.

Par suite, cette société a souhaité régulariser sa déclaration de TVA afin que l'excédent de TVA acquittée soit porté à son crédit.

Sa demande a été rejetée par l'administration au motif, d'une part, que la société est tenue de payer la TVA la plus élevée en raison de l'absence de rectification de ses factures et, d'autre part, que les clients de la société ayant supporté le coût d'une TVA plus élevée, la régularisation entraînerait alors un enrichissement sans cause de celle-ci.

Répondant à une question préjudicielle, la CJUE précise que l'article 203 de la directive¹ doit être interprété en ce sens qu'un assujetti, qui a fourni un service et qui a mentionné sur sa facture un montant de TVA calculé sur la base d'un taux erroné, n'est pas redevable, en vertu de cette disposition, de la partie de la TVA facturée à tort s'il n'existe **aucun risque de perte de recettes fiscales** car les bénéficiaires de ce service sont exclusivement des consommateurs finaux ne bénéficiant pas d'un droit à déduction de la TVA payée en amont.

La société n'était donc pas redevable de la partie de la TVA facturée à tort et pouvait en demander le remboursement.

payer cette TVA, même s'il s'agit d'une erreur ou si la personne n'est pas habilitée à facturer la TVA

C. FISCALITE INTERNATIONALE

I. CE, 7 avril 2023, n° 462709 : Assiette d'imputation des crédits d'impôt étrangers afférents aux dividendes bénéficiant du régime des sociétés mères

Le Conseil d'Etat précise les modalités d'imputation sur l'impôt sur les sociétés français des crédits d'impôt étrangers afférents aux dividendes bénéficiant du régime des sociétés mères.

Il rappelle que la quote-part forfaitaire de frais et charges (de 5 % réduite à 1 % en cas d'intégration fiscale de la société mère et de sa filiale) visée à l'article 216 du CGI n'a pas pour seul objet de neutraliser la déduction par la société mère des charges afférentes aux titres de participations dont les produits sont exonérés d'IS mais vise 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.

Dans cette hypothèse d'imposition des produits de participations en France, il permet à la société mère d'imputer le crédit d'impôt correspondant à l'impôt retenu à la source à l'étranger sur la totalité des produits de participations distribués mais dans la limite seulement d'un montant égal au produit du taux de l'impôt français et de la différence entre la quote-part forfaitaire et le montant des frais réellement exposés.

II. CE, 8 mars 2023, n° 456349 : Impossibilité de reporter sur les exercices suivants les crédits d'impôt étrangers non utilisés du fait de la situation déficitaire de la société française

Le Conseil d'Etat juge que les crédits d'impôt conventionnels attachés aux divers revenus de créance et de valeurs mobilières de source étrangère (intérêts, dividendes et redevances) qui n'ont pu être imputés par une société résidente de France en raison de sa situation déficitaire ne peuvent être reportés sur les exercices suivants.

Il interprète strictement les conventions internationales applicables et relève qu'elles ne comportent aucune stipulation prévoyant une imputation des crédits d'impôt sur l'impôt dû au titre d'un exercice ultérieur lorsqu'aucune imposition n'est due en France au titre de l'exercice de perception des revenus ouvrant droit à crédit d'impôt.

Il considère, par ailleurs, que l'absence de report des crédits d'impôt conventionnels non imputés n'est ni contraire au principe communautaire de libre circulation des capitaux ni contraire au droit européen au respect des biens.

D. FISCALITE DES PARTICULIERS

I. CAA Douai, 26 janvier 2023, n° 21DA01240 : Plus-value immobilière : l'intention spéculative à l'épreuve des éléments postérieurs à l'acquisition

Après avoir gagné 450 000 € à un jeu de hasard, un contribuable a acheté une première parcelle en 2005 pour construire une maison, mais ce projet a été abandonné en raison des coûts élevés d'aménagement.

En 2006 et 2009, il a acheté une deuxième parcelle non constructible ainsi qu'une troisième parcelle pour construire un ensemble immobilier mais en raison de la crise financière il n'a pas pu obtenir les fonds nécessaires pour le réaliser.

Après avoir obtenu un permis d'aménagement pour créer un lotissement de 4 lots, le contribuable a vendu 3 lots, en gardant un lot pour construire sa maison.

A l'issue d'une vérification de comptabilité, l'administration fiscale a estimé que le contribuable s'était livré à une activité de lotisseur à titre professionnel et que les profits, évalués d'office devaient être imposés dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux et assujettis à la TVA.

Le Cour souligne que pour apprécier l'intention spéculative entraînant une imposition dans la catégorie des BIC, il y a lieu de se placer à date de l'acquisition du terrain même si des éléments postérieurs peuvent néanmoins être pris en compte pour apprécier l'intention du contribuable au moment de l'acquisition.

La Cour considère en l'espèce que l'achat puis la division des lots ne procédaient pas d'une intention spéculative ; le contribuable est donc fondé à demander la décharge des pénalités.

Le Conseil d'Etat admet ainsi pour la 1^{ère} fois la recevabilité d'une telle demande et annule pour excès de pouvoir un passage de cette foire aux questions.

La position plus restrictive adoptée dans l'arrêt de 2017 se trouve ainsi abandonnée dans son principe.

E. PROCEDURE

I. CE, 3 février 2023 n°451052 : Une foire aux questions peut faire l'objet d'un recours pour excès de pouvoir

Une foire aux questions relative au fonds de solidarité en faveur des entreprises particulièrement touchées par les conséquences de l'épidémie de Covid-19 a été publiée par le ministère de l'économie, des finances et de la relance sur son site internet.

Le Conseil d'Etat est alors saisi d'un recours pour excès de pouvoir contre cette foire aux questions.

Pour rappel, dans un arrêt antérieur en date du 17 mai 2017, le Conseil d'Etat avait jugé que la foire aux questions relative à un dispositif de régularisation des avoirs à l'étranger ne pouvait pas faire l'objet d'un recours pour excès de pouvoir dès lors qu'elle ne constituait pas une circulaire administrative s'adressant aux services fiscaux, mais se bornait à présenter aux contribuables les modalités pratiques de ce dispositif et ne contenait par suite aucune disposition impérative à caractère général.

En l'espèce, le Conseil d'Etat relève au contraire que la foire aux questions comporte, eu égard à sa teneur, une interprétation du droit positif, émise par les services chargés d'instruire les demandes d'aides au titre du fonds de solidarité. Il ajoute que la circonstance que cette foire aux questions ne s'adresserait ni aux services en charge de l'instruction des demandes d'aides ni à ceux chargés du contrôle des aides versées est sans incidence.