

**Sommaire**

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

**A. FISCALITE DES ENTREPRISES****I. CE, 7 avril 2023, n° 466247 : Cession de titres à prix minoré - un écart de 14,1 % peut être constitutif d'une libéralité**

Jusqu'alors, pour le Conseil d'Etat, un écart de moins de 20 % entre le prix de cession et la valeur vénale des titres cédés n'était pas constitutif d'un écart significatif pouvant caractériser un acte anormal de gestion en l'absence de justification de l'existence d'une contrepartie.

Cette jurisprudence semble être remise en cause par la décision de la Haute Juridiction du 7 avril 2023.

Dans cette affaire, après avoir reconnu la possibilité pour l'administration de recourir à la seule valeur mathématique pour évaluer les titres cédés, le Conseil d'Etat juge qu'eu égard à la situation particulière de la société cédée, un écart de 14,1 % entre le prix de cession et la valeur vénale de titres doit être regardé comme significatif.

Il fonde sa décision sur les circonstances particulières suivantes : la société cédée était en cessation d'activité progressive et son actif net était principalement constitué d'un portefeuille de placements de trésorerie.

**II. TA de PARIS, 10 mai 2023, n° 2002922 : Fusion et transfert de déficits d'une société holding animatrice sur agrément**

Selon le Tribunal administratif de Paris, le bénéficiaire du dispositif de transfert de déficits sur agrément, prévu à l'article 209 II du CGI, n'est exclu que pour les seuls déficits provenant de la gestion du patrimoine mobilier ou immobilier des sociétés holdings.

Il précise à ce titre que les déficits qui résulteraient des prestations d'animation rendues par une société holding animatrice de groupe ou qui résulteraient de la fourniture de services administratifs, financiers, commerciaux et techniques par une société holding mixte à ses filiales ne sont pas visés par cette exclusion.

Il juge ainsi que la demande d'agrément, sollicitée par une société afin d'obtenir le transfert des déficits de la société holding animatrice qu'elle va absorber, ne peut être refusée au motif que du seul fait de la nature de la société holding, les déficits générés par l'activité d'animation de ses filiales devaient être regardés comme provenant d'une activité de gestion de son patrimoine mobilier.

**III. CE, 20 juin 2023, n° 456719 : Régime mère-fille - appréciation de la condition de détention des titres au niveau de la société mère étrangère**

Au visa de l'article 145.2 du CGI, le Conseil d'Etat juge que lorsqu'une société non-résidente alloue à une succursale établie en France des produits de participations, le respect des conditions d'application du régime mère-fille relatives aux titres doit être apprécié au niveau de la société et non pas uniquement au niveau de la succursale.

Ainsi, les dividendes alloués par une société mère britannique à sa succursale française peuvent bénéficier du régime de faveur des sociétés mères dès lors que la société mère respecte les conditions de ce régime à son niveau et ce alors même que les titres de participations correspondants n'ont pas été inscrits à l'actif du bilan fiscal de la succursale française et qu'ils n'ont pas été mentionnés dans la rubrique prévue à cet effet dans la déclaration de résultats déposée par la société étrangère.

Par cet arrêt, le Conseil d'Etat remet en cause la doctrine administrative qui conditionnait l'application du régime mère-fille à l'inscription des titres à l'actif du bilan fiscal de la succursale française (BOI-IS-BASE-10-10-10-10 n° 90).

Cette décision ouvre la voie au dépôt de réclamations contentieuses tendant à obtenir le remboursement de l'IS indûment acquitté à raison des dividendes reçus pour les titres éligibles au régime mère-fille mais non inscrits à l'actif du bilan de la succursale française.

#### **IV. CE, 5 juillet 2023, n° 464928 : Contrôle des déficits par l'administration**

Le Conseil d'Etat a, pour la première fois, énoncé que lorsque l'administration procède au contrôle fiscal d'une entreprise au titre d'un exercice, elle est fondée à exercer son pouvoir de contrôle et de rectification sur l'existence et le montant du déficit reportable, issu d'exercices antérieurs, même prescrits, dont cette entreprise déclare disposer à la clôture de l'exercice vérifié, alors même que ce déficit, qui n'a pas été imputé sur les bénéfices de cet exercice, est seulement susceptible d'affecter le résultat d'exercices ultérieurs par la voie du report déficitaire.

Le Rapporteur public dans ses conclusions sous cette décision indique à cet égard que « *Sachant que toutes les entreprises soumises à l'IS ne font pas l'objet de contrôles fiscaux à intervalles réguliers, il semble protecteur des intérêts légitimes de l'Etat, à long terme d'autoriser l'administration fiscale à rectifier sans attendre un montant de déficits susceptibles d'être reportés en avant. Il en va particulièrement ainsi lorsque, au cours d'une vérification de comptabilité et comme en l'espèce le vérificateur constate qu'une pratique fiscale qu'il estime contestable a commencé dès avant le premier exercice non prescrit et a contribué à la formation de déficits reportables au cours de ces exercices prescrits* ».

Enfin, le Conseil d'Etat précise que dans un tel cas le contribuable peut contester par voie de réclamation contentieuse la réduction par l'administration du montant de son déficit reportable.

#### **V. Transposition de la directive fusions, scissions et transformations des sociétés commerciales, par l'ordonnance du 24 mai 2023**

L'ordonnance 2023-193 du 24 mai 2023 (JO du 25) transpose une directive européenne du 27 novembre 2019 concernant les transformations, fusions et scissions transfrontalières de sociétés commerciales.

Elle est destinée à favoriser les transformations, fusions et scissions transfrontalières et à simplifier, compléter et moderniser les régimes des fusions, des scissions, des apports partiels et des transferts de siège des sociétés commerciales. Cette réforme permet aux sociétés françaises et européennes de disposer d'un cadre commun rénové pour mener à bien leurs opérations.

Il deviendra possible de réaliser une fusion ne comportant pas d'échange de parts ou d'actions de la société bénéficiaire contre des parts ou actions des sociétés qui disparaissent lorsque ces parts ou actions sont détenues « *dans les mêmes proportions dans toutes les sociétés qui fusionnent par les associés des sociétés qui fusionnent, lorsque ces proportions sont conservées à l'issue de l'opération.* ».

Est également introduit au niveau national le mécanisme de la scission partielle qui permet d'attribuer les actions perçues en rémunération de l'apport directement aux associés de la société apporteuse.

Enfin, il sera possible de soumettre les apports partiels d'actif au régime des scissions quand bien même aucun élément de passif n'est transféré dans l'apport et quand bien même l'apport est consenti simultanément au bénéfice de plusieurs sociétés.

Ces nouvelles dispositions s'appliqueront aux opérations dont le projet est déposé au greffe du Tribunal de commerce à compter du 1<sup>er</sup> juillet 2023.

Nous attendons maintenant l'arrivée des mesures législatives et réglementaires formant l'accompagnement fiscal de ces aménagements, notamment concernant le régime des scissions partielles.

## **B. TVA**

### **I. CE, 15 juin 2023, n°465719 : Une filiale peut constituer un établissement stable d'une société étrangère pour les besoins de la TVA**

La société luxembourgeoise Worldwide Euro Protection a fourni, entre 2012 et 2014, des prestations de service en matière administrative, financière, fiscale, juridique et informatique à deux de ses filiales françaises, les sociétés Sacla et Europrotection. Ces prestations, déclarées en France comme des échanges B to B en provenance du Luxembourg, ont fait l'objet d'une autoliquidation de la TVA par les sociétés preneuses.

A la suite d'une vérification de comptabilité de la société Sacla, l'administration fiscale a estimé que la société Worldwide Euro Protection devait être regardée comme la redevable légale de la TVA afférente à ces prestations. Elle a relevé que le bureau d'une superficie de 12,5 mètres carrés dont disposait la société Worldwide Euro Protection au Luxembourg ne permettait pas à ses salariés d'y réaliser les prestations en litige, que six de ses salariés étaient domiciliés en France, que quatre d'entre eux étaient également salariés de sa filiale française Sacla et que les prestations litigieuses avaient été en particulier réalisées par M. A... et M. B... depuis la France. L'administration en a déduit que la société Worldwide Euro Protection avait réalisé les prestations litigieuses par l'intermédiaire de la société Sacla, et disposait donc d'un établissement stable en France au sens l'article 53 du règlement d'exécution du 15 mars 2011. Les rappels en droits ont été assortis d'une majoration de 80 % pour activité occulte.

Le Tribunal administratif de Lyon a confirmé le redressement.

Par cet arrêt, le Conseil d'Etat rappelle les dispositions de l'article 53 du règlement d'exécution du 15 mars 2011 en vertu desquelles est pris en considération un établissement stable dont l'assujetti dispose, lorsqu'un tel établissement stable est identifié. L'existence d'un établissement stable est caractérisée en matière de TVA par un degré suffisant de permanence et une structure appropriée en termes de moyens humains et techniques qui lui permettent d'effectuer la livraison de biens ou la prestation de services à laquelle il participe.

Le Conseil d'Etat indique que la Cour administrative d'appel n'a pas commis d'erreur de droit et rejette en conséquence le pourvoi de la société Worldwide Euro Protection. La filiale française Sacla doit être considérée comme un établissement stable de sa société mère luxembourgeoise qui devient donc directement redevable de la TVA.

## **C. FISCALITE DES PARTICULIERS**

### **I. CE, 5 juin 2023, n°467546 : Management package – exemple de gain réalisé lors de la levée d'option imposable en tant que plus-value de cession de valeurs mobilières**

Le Conseil d'Etat reprend ici les principes dégagés dans ses arrêts d'assemblée plénière du 13 juillet 2021 (CE, 13 juillet 2021, n° 437498, n° 435452 et n°428506) en jugeant que le gain réalisé par un dirigeant salarié lors de la levée d'une option d'achat et vente d'actions est imposable comme une plus-value de cession de valeurs mobilières lorsqu'il ne trouve pas essentiellement sa source dans l'exercice par l'intéressé de ses fonctions de dirigeant salarié.

En l'espèce, le dirigeant salarié avait bénéficié d'options d'achat et de vente d'actions. Les juges du fond tout comme l'administration ont considéré que le gain correspondant au complément de prix versé en application de la promesse d'achat constituait la contrepartie de ses fonctions de dirigeant salarié et était imposable dans la catégorie des traitements et salaires.

Au vu des circonstances de l'espèce, le Conseil d'Etat casse l'arrêt de la Cour administrative d'appel de Versailles pour dénaturation. Il retient :

- Que la promesse d'achat ne conduisait à aucun effet d'alignement entre l'investissement professionnel du dirigeant et le gain éventuel pouvant être tiré ultérieurement de l'exercice de cette promesse,
- Que cette option de vente pouvait être exercée même si le contribuable quittait entre-temps ses fonctions,
- Qu'elle avait été accordée à la suite d'un désaccord au sein de l'actionnariat sur une offre d'achat du groupe et qu'elle n'avait donc pas pour effet de garantir un gain d'exercice quasi-certain au contribuable.

## **II. CE, 20 juin 2023, n°462501 : Opposabilité d'une notice explicative comportant une interprétation formelle**

Dans sa décision du 20 juin 2023, le Conseil d'Etat reconnaît de manière inédite la possibilité pour un contribuable de se prévaloir sur le fondement des dispositions de l'article L.80 A alinéa 2 du LPF, des indications contenues dans un imprimé déclaratif et sa notice explicative dès lors que ces documents comportent une interprétation formelle de la loi fiscale.

En l'espèce, le litige portait sur le taux applicable au crédit d'impôt afférent à des dividendes de source togolaise.

La haute juridiction juge que le formulaire déclaratif n° 2047 pour 2010 et sa notice explicative comprenaient une interprétation formelle permettant d'intégrer les dividendes de source togolaise dans le champ du crédit d'impôt au taux de 37,5 % dit « décote africaine ».

Elle retient les circonstances suivantes :

- La documentation officielle ne précisait pas que les dividendes de source togolaise étaient retirés du champ de la décote africaine à compter de 1996,
- Le formulaire déclaratif mentionnait le Togo sans réserve ou précision particulière parmi les pays concernés par la mesure de faveur et se bornait à renvoyer à la notice pour le calcul du crédit d'impôt,
- Cette notice, en dépit de sa formule préliminaire selon laquelle elle ne se substituait pas à la documentation officielle de l'administration, indiquait immédiatement ensuite que le contribuable y trouverait « *toutes les explications nécessaires* ».

\*\*\*