

Sommaire

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

I. Jugements du TA de Montreuil sur les possibilités d'imputation de déficits de sociétés étrangères

Par deux jugements rendus le même jour, le Tribunal administratif de Montreuil vient de confirmer sa jurisprudence antérieure de 2019 en admettant que les pertes subies par une filiale située dans un autre Etat membre de l'Union européenne, dès lors qu'elles sont définitives au sens de la jurisprudence Marks & Spencer de la CJUE, peuvent s'imputer sur le résultat d'ensemble du groupe intégré (*TA Montreuil 11/02/2021 n° 1808706 et n° 1804038*).

Rappelons que cette position avait déjà été admise par le même Tribunal dans un jugement du 17 janvier 2019 (*n° 1707036, Lucien Barrière*). La CAA de Versailles avait finalement cassé ce jugement au motif que le caractère définitif des pertes n'était pas démontré (*23/06/2020 n° 19VE01012*).

Précisons que l'arrêt de la CAA fait l'objet d'un pourvoi en cassation ; le Conseil d'Etat sera donc amené, d'ici quelques mois, à se prononcer sur cette affaire et à renouveler, ou non, l'analyse retenue dans son arrêt Agapes du 15 avril 2015 (*n° 368135*) dans lequel il avait refusé l'imputation sur le résultat d'ensemble d'un groupe des pertes subies par la filiale européenne d'une société intégrée. Son raisonnement se fondait notamment sur l'arrêt de la CJUE Holding BV (*25/02/20140 aff. 337/08*) qui avait validé la limitation au territoire national de l'intégration fiscale. Il ne faisait en revanche pas mention de la réserve issue de la jurisprudence Marks & Spencer.

La CJUE juge disproportionnée au regard de la liberté d'établissement, l'interdiction faite à une société mère établie dans un Etat membre de déduire les pertes réalisées par une filiale établie dans un autre Etat membre (*CJUE 13/12/2005 aff.446/03, Marks & Spencer*). La portée de cet arrêt est précisée par les arrêts Memira Holding AB (*CJUE 19/06/2019 aff. 607/17*) et Holmen AB (*CJUE 19/06/2019 aff.608/17*) qui jugent qu'il revient à la société mère résidente de démontrer que les pertes de la filiale non-résidente sont définitives. Les pertes doivent être regardées comme définitives lorsqu'il n'existe, dans l'Etat de résidence de la filiale, aucune possibilité pour que ces pertes puissent être prises en compte dans cet Etat au titre des exercices futurs soit par elle-même, soit par un tiers.

Dans les deux jugements du 11 février dernier, le Tribunal administratif de Montreuil, réitérant son jugement de 2019, examine le caractère « définitif » des pertes sous le prisme de la grille de lecture fournie par les décisions européennes Holmen et Memira.

- TA Montreuil, 11 février 2021, n° 1808706, Société Compagnie, Plastic Omnium

Dans la première affaire, il s'agissait d'une filiale belge dont l'activité était la production de pare-chocs automobiles, détenue à 100 % par une société française membre d'une intégration fiscale.

La filiale a subi des pertes durant plusieurs exercices et les a reportées jusqu'à sa dissolution fin 2015. La société mère intégrante a imputé ces déficits belges sur le résultat d'ensemble du groupe au titre de l'exercice 2015 (avec une mention expresse) en précisant l'impossibilité d'utilisation de ces déficits en Belgique en raison de la liquidation de la société.

À l'issue d'une vérification de comptabilité, l'administration a remis en cause cette imputation et a corrélativement réduit le déficit d'ensemble du groupe.

Le jugement relève les éléments suivants :

- La société belge répondait en 2015 aux conditions nécessaires pour faire partie du groupe fiscalement intégré, hormis la condition de résidence en France ;
- La liquidation de la société est intervenue dans le contexte de crise économique de 2008 et dans une situation de forte baisse de l'industrie automobile : son principal client a fermé son usine en 2010, alors que, au regard de la nature de ses conditions de production et des spécificités particulières du transport de ces pièces, son activité nécessitait un débouché proche ;
- Un changement de son activité n'était pas possible au regard de la spécificité des équipements nécessaires à la production de pare-chocs ;
- La société mère a tenté de céder sa filiale à un tiers mais sans succès, dès lors qu'un repreneur aurait été confronté aux mêmes difficultés, et qu'aucun des acquéreurs potentiels ne souhaitait assumer le risque d'une liquidation ultérieure au regard tant des enjeux sociaux que du droit belge ;
- Enfin, les dispositions du droit belge prévoient que les pertes professionnelles antérieures ne sont pas déductibles du résultat imposable d'une société au titre de l'exercice d'imposition au cours duquel intervient une prise de contrôle ou un changement de contrôle de la société en cause qui ne répond pas à des besoins légitimes de caractère économique ou financier.

Ainsi, le Tribunal considère que les explications fournies par la mère française sont précises et cohérentes et non contredites par l'administration.

Le Tribunal juge que la mère intégrante française est dans l'impossibilité de céder les pertes de sa filiale belge, que ce soit par une cession de cette société à un tiers, rendue impossible du fait de la disparation de débouchés industriels et de la spécialisation de l'usine, ou par une cession des pertes seules de la filiale à un tiers, avant ou a fortiori après la vente de son actif, dès lors qu'il n'est pas sérieusement contesté par l'administration qu'une telle cession n'aurait pas pu donner lieu à une déduction des pertes par le repreneur compte tenu des dispositions du droit belge précitées, qui font obstacle à un marchandage des pertes.

Ainsi, les pertes subies par la filiale belge au moment de sa dissolution étaient définitives et sont donc imputables sur le résultat d'ensemble du groupe.

- TA Montreuil, 11 février 2021, n° 1804035, Société Générale

Dans la seconde affaire, la société mère d'un groupe intégré avait demandé, par voie de réclamation, l'imputation sur le résultat d'ensemble du groupe des déficits définitifs de sa filiale lettone, qui exerçait une activité de crédit à la consommation.

Le Tribunal administratif de Montreuil relève les éléments suivants :

- La mère intégrante établit, d'une part, que la filiale lettone a fait l'objet d'une liquidation définitive, rendant inutilisables ses déficits fiscaux accumulés, et, d'autre part, qu'elle avait fait appel à un mandataire en vue de la céder ;
- Cette opération n'avait abouti qu'à la cession du portefeuille de crédit détenu par la filiale (et non à la cession de la filiale elle-même) ;

- La difficulté rencontrée par le mandataire à céder les titres plutôt que le portefeuille de crédit ne peut caractériser, à elle seule, l'impossibilité de valorisation des déficits localement ;
- La cession du portefeuille de crédit tend au contraire à montrer que la poursuite de l'activité de crédit à la consommation restait possible en Lettonie ;
- Enfin, la continuité d'exploitation était une option envisagée, ce qui aurait permis de limiter les pertes par rapport à la cession du portefeuille en cas d'arrêt progressif de l'activité.

Le Tribunal administratif considère en conséquence que la perte des déficits reportables doit être regardée comme relevant d'un choix de gestion de désengagement de la Lettonie de la société mère et non de l'impossibilité de les valoriser localement.

Les pertes de la société lettone ne sont donc pas considérées comme étant définitives et ainsi ne sont pas déductibles.

II. Arrêt Conversant : le Conseil d'Etat se réfère aux définitions internationales de l'établissement stable

Le Conseil d'Etat a précisé sa définition d'établissement stable en France en matière d'impôt sur les sociétés et de TVA (*CE, 11 décembre 2020, n° 420174, Min. c/ Société Conversant International Ltd*).

Il s'agissait d'une société irlandaise, Valueclick International Ltd, qui exerçait une activité de publicité en ligne en France par l'intermédiaire de sa société sœur, Valueclick France.

Les deux sociétés avaient conclu un contrat de prestation de services en exécution duquel la société française fournissait des services d'assistance marketing à la société Valueclick International en procédant à l'identification, à la prospection et au signalement de clients potentiels de cette dernière.

A l'issue d'une vérification de comptabilité, l'administration fiscale française a estimé que la société Valueclick International exerçait en France une activité imposable à l'impôt sur les sociétés et à la TVA par l'intermédiaire d'un établissement stable constitué par la société Valueclick France.

Le Conseil d'Etat, saisi de l'affaire, confirme la position de l'administration fiscale.

• En matière d'impôt sur les sociétés :

Le Conseil d'Etat considère que constitue un établissement stable de la société irlandaise, la société française qui a le pouvoir de négocier les contrats avec les clients de la société irlandaise, ce que ne contestait pas la société Valueclick International, ce qui lui permet de décider de manière habituelle des transactions que la société irlandaise se borne à entériner (par une signature qui présentait un caractère automatique), et ce même si la société française ne conclut pas formellement les contrats.

Le Conseil d'Etat semble renouer ici avec son ancienne jurisprudence *Interhome (CE, 20 juin 2003, n° 224407)*, alors qu'il avait retenu une approche strictement juridique dans sa jurisprudence *Zimmer (CE, 31 mars 2010, n° 304714)*.

Le Conseil d'Etat se réfère ici explicitement pour la première fois à la définition de l'établissement stable des paragraphes 32,1 et 33 des commentaires de la convention modèle de l'OCDE publiés respectivement le 28 janvier 2003 et le 15 juillet 2005 qui indiquent qu'est un établissement stable un agent dépendant qui dispose de pouvoirs qu'il exerce habituellement lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise étrangère, et ce, même si les contrats ne sont pas effectivement conclus au nom de l'entreprise étrangère.

- En matière de TVA :

Il convient ici de rappeler qu'en application de l'article 192 bis de la directive TVA, des articles 53.1 et 53.2 du règlement d'exécution (282/2011) et de la jurisprudence de la CJUE Berkohlz (4 juillet 1985, C-168/84) et Welmory (16 octobre 2014, C-605/12), pour qu'un établissement stable soit constitué en France, la société française doit disposer des ressources humaines et techniques lui permettant de fournir des prestations de services de manière autonome.

Le Conseil d'Etat constate ici que ces deux conditions sont remplies puisque, d'une part, les salariés de la société française pouvaient décider de la conclusion d'un contrat avec l'annonceur et, d'autre part, qu'ils avaient accès aux centres de données du groupe localisés aux Etats-Unis (création, paramétrage et gestion du compte client), ce qui leur permettait de conclure des contrats avec les clients annonceurs de la société irlandaise, et ce sans intervention spécifique des sociétés étrangères du groupe. On notera que cette approche du Conseil d'Etat s'écarte de la jurisprudence de la CJUE qui, dans l'affaire Welmory, avait noté que les ressources techniques étaient localisées dans l'Etat où se trouvaient les salariés, ce qui n'était pas le cas ici.

Cette décision en IS et en TVA permet de considérer que des entreprises du secteur numérique peuvent, dans certains cas, disposer d'un établissement stable en France, et ce dans le cadre du droit fiscal français et international actuel.

Si la présente affaire présente des similitudes avec l'affaire Google (CAA Paris, 25 avril 2019, n° 17PA03067 et n° 17PA03068), elle n'en présente pas moins des différences, puisque les salariés de Google France avaient interdiction contractuelle de négocier les contrats avec les clients de la société irlandaise. Par ailleurs, dans l'affaire Google, l'administration n'avait pas démontré que la signature des contrats par la société irlandaise était purement formelle.

III. Déduction des charges constatées d'avance

Il était ici question de commissions versées à la société filiale irlandaise AFS par la société Airbus SEP, membre du même groupe fiscalement intégré dont la société Airbus SAS était la mère, en contrepartie de transferts de risques financiers associés à des garanties clients.

Plus précisément, deux types de commissions étaient ici en cause :

- Le premier type de commissions a été versé dans le cadre d'un contrat signé entre Airbus SAS et la filiale AFS dit « asset swap agreement ». Le contrat portait sur le transfert de garanties propres au marché américain. Pour favoriser la vente de ses avions sur le marché américain, le groupe cédait les avions à des investisseurs, qui les louaient pour une durée de 22 ans à des filiales ad hoc du groupe qui les sous-louaient à des compagnies aériennes. Les sociétés en charge de la sous-location étaient dédommagées en cas de défaillance des sous-locataires. En 2004, ces garanties ont été transférées, par le biais du contrat asset swap agreement, à la filiale irlandaise en contrepartie du paiement d'une commission ;
- Le deuxième type de commissions a été versé dans le cadre de trois contrats dits « put option agreement » signés entre la société Airbus SAS et la filiale AFS. Ces commissions portaient sur le transfert de garanties dites « de valeurs résiduelles ». Le groupe accordait à ses clients des garanties dites « de valeur résiduelle », par lesquelles il s'engageait à une date déterminée (généralement 10 ans après la vente) à racheter les appareils à un prix fixé à l'avance au contrat ou à verser au client la différence entre ce prix et le prix de revente de l'appareil. Ces engagements ont été transférés à la filiale irlandaise contre le versement de commissions.

Toute la question ici était de déterminer l'exercice de rattachement de ces commissions versées. Pour les sociétés du groupe Airbus, les commissions devaient être intégralement déduites l'année de leur paiement, alors que l'administration soutenait qu'il fallait étaler en fonction de la période d'exécution des garanties.

Le Conseil d'Etat procède à une analyse des contrats en cause et précise que le caractère de charge correspondant à des achats de prestations de services continues ou discontinues mais à échéances successives 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 (*Arrêt CE 10/03/2021 n°423983 Sté Airbus*).

- Concernant le contrat dit « asset swap agreement »

Le Conseil d'Etat confirme l'analyse de la cour administrative (*CAA Versailles 12-7-2018 n° 16VE02688*) qui retient que la prestation de la société garante doit être regardée comme un engagement, mis en œuvre sur la base d'une facture établie chaque mois, de garantir l'équilibre financier de la location des appareils sur toute la durée prévue par les contrats de location.

Cette prestation constitue donc une prestation continue fournie au cours d'exercices ultérieurs à celui au cours duquel la convention a été conclue et la commission versée en rémunération de cette prestation constitue une charge constatée d'avance de cet exercice.

Pour fonder son analyse, le Conseil d'Etat retient :

- Qu'une telle prestation s'analyse comme un engagement, mis en œuvre sur la base d'une facture établie chaque mois, de garantir l'équilibre financier de la location des appareils sur toute la durée prévue par les contrats de location, soit 22 ans ;
- Qu'est sans incidence la circonstance que l'entité française preneur s'est trouvée libérée, dès la conclusion du contrat, des risques financiers correspondant à la mise en jeu des garanties dont la charge a été immédiatement transférée, par l'effet de cette convention, à la société irlandaise prestataire.

- Concernant le contrat « put option agreement »

Le Conseil d'Etat valide l'analyse de la CAA selon laquelle les prestations dues par la société garante ne pouvaient être regardées comme fournies, même partiellement, avant les dates fixées par les contrats de vente des appareils pour la mise en œuvre des garanties de valeur résiduelle. Elles ne pouvaient dès lors être regardées comme intégralement fournies dès la date de conclusion de la convention même si le vendeur s'est trouvé libéré, dès cette date, des risques financiers correspondant à la mise en jeu des garanties.

Ces prestations, dès lors qu'elles sont exécutées par phases distinctes correspondant chacune à une échéance de mise en œuvre d'une garantie de valeur résiduelle prévue par le contrat de vente d'un appareil, doivent être regardées comme des prestations discontinues à échéances successives au sens des dispositions du 2 bis de l'article 38 du CGI.

Est sans incidence la circonstance tirée de ce que l'entité française preneur s'est trouvée libérée, dès la conclusion des conventions, des risques financiers correspondant à la mise en jeu des garanties dont la charge a été immédiatement transférée, par l'effet de ces conventions, à la filiale irlandaise prestataire.

Est également sans incidence la circonstance, « à la supposer établie », tirée de ce que l'entité française preneuse aurait à défaut été fondée à constituer dans ses comptes et déduire immédiatement de ses résultats imposables, en vue de faire face aux risques correspondant à la mise en jeu de ces mêmes garanties, des provisions d'un montant égal à celui des commissions versées à la société irlandaise prestataire.

Les charges correspondant à ces prestations doivent en conséquence être rattachées au fur et à mesure de l'exécution de ces prestations.

IV. Jurisprudences récentes sur le crédit d'impôt recherche

Le Conseil d'Etat vient de rendre deux arrêts en matière de crédit d'impôt recherche.

- L'arrêt du 3 février 2021 n° 431253 :

Rappelons que l'article R. 45 B-1 du LPF, dans le cadre de la procédure de contrôle du CIR, oblige les agents du ministère de la recherche à :

- Adresser à l'entreprise contrôlée au titre du crédit d'impôt recherche une demande d'éléments justificatifs ;
- Garantir à cette dernière un délai de trente jours pour y répondre (le cas échéant prorogé de la même durée sur demande) ;
- Reconnaître à cette entreprise la faculté de s'entretenir avec l'agent chargé du contrôle lorsque, ne pouvant mener à bien son expertise, ce dernier lui a adressé une seconde demande d'informations complémentaires ;
- Et, enfin, à imposer la motivation de l'avis rendu par l'agent du ministère chargé de la recherche lorsque la réalité de l'affectation à la recherche des dépenses contrôlées est contestée.

Comme le relève le Conseil d'Etat, ces dispositions n'imposent cependant pas à l'agent d'engager avec l'entreprise contrôlée un débat oral et contradictoire sur la réalité de l'affectation à la recherche des dépenses prises en compte pour la détermination du crédit d'impôt.

En revanche, comme le soulève le Conseil d'Etat, la méconnaissance par l'administration des dispositions de l'article R. 45 B-1 du LPF ne peut demeurer sans conséquence sur le bien-fondé de l'imposition que s'il est établi que, n'ayant privé l'intéressé d'aucune garantie, elle n'a pas pu avoir d'influence sur la décision de redressement.

Dans les faits, l'agent du ministère chargé de la recherche, tout en soulignant l'ambiguïté et l'insuffisance des explications fournies par la société pour démontrer le caractère novateur des réponses techniques qu'elle soutenait avoir développées, n'avait adressé à l'entreprise ni demande d'éléments justificatifs, ni demande d'informations complémentaires qui lui auraient permis de mener son expertise à bien.

- L'arrêt du 24 février 2021 n° 429222 :

Le Conseil d'Etat vient de juger qu'il découle des articles 244 quater B du CGI et 49 septies G de l'annexe III au CGI que peuvent être qualifiés de techniciens de recherche les salariés qui réalisent des opérations nécessaires aux travaux de recherche ou de développement expérimental éligibles au CIR, sous la conduite d'un ou plusieurs chercheurs qui les supervisent, sans qu'y fasse obstacle la circonstance qu'ils ne disposeraient pas d'un diplôme ou d'une qualification professionnelle dans le domaine scientifique.

V. Abus de doctrine et montage artificiel

Dans un arrêt en date du 28 octobre 2020 n°428048, le Conseil d'Etat a été amené à se prononcer sur l'articulation entre la procédure de répression des abus de droit prévue par l'article L. 64 du LPF et la garantie contre les changements de doctrine de l'administration instituée par l'article L. 80 A du même Livre.

La première question à trancher était celle de l'interprétation du mot « décisions » qui figure dans le texte de l'article L. 64 du LPF dans sa rédaction issue de la LFR du 30 décembre 2008. En effet, se posait la question de savoir si la jurisprudence « SDMO » de 1998, rejetant toute possibilité pour l'administration d'invoquer un abus de doctrine administrative et confirmant que le contribuable est protégé au titre de l'article L. 80 A du LPF lorsqu'il applique à la lettre une doctrine illégale, conservait sa pertinence sous l'empire de la nouvelle rédaction de l'article L. 64 du LPF.

Le Conseil d'Etat juge que le terme « décisions » figurant à l'article L. 64 du LPF ne peut être interprété comme faisant référence aux instructions ou circulaires émanant de l'administration fiscale. Ce faisant, il rejette l'analyse de l'administration retenue par la Cour administrative d'appel.

Cette solution confirme que l'administration ne peut se prévaloir de l'article L. 64 du LPF pour considérer qu'un contribuable aurait fait une application littérale de la doctrine administrative contraire à l'intention de ses auteurs.

Si le Conseil d'Etat continue de rejeter la théorie de l'abus de doctrine, il juge toutefois que l'application littérale de la doctrine ne fait pas obstacle à la démonstration par l'administration de l'existence d'un abus de droit lorsqu'un contribuable a élaboré un montage artificiel destiné à créer une situation entrant dans les prévisions de la doctrine.

Si l'article L. 80 A du LPF protège le contribuable des changements dans l'interprétation des textes fiscaux par l'administration, il ne s'applique pas dans le cas d'un montage artificiel constitutif d'un abus de droit.

Le Conseil d'Etat en déduit que l'administration fiscale peut sanctionner les montages artificiels sans que la garantie contre les changements de doctrine ne puisse lui être opposée.

L'administration a cependant la charge de démontrer, par des éléments objectifs, l'existence d'un tel montage.

VI. Caractère professionnel d'une activité de concession de brevet à des sociétés sœurs

Sont soumises à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE) les personnes morales qui exercent une activité passible de la cotisation foncière des entreprises (CFE) au sens de l'article 1447 du CGI, c'est-à-dire une activité professionnelle non salariée à titre habituel.

La jurisprudence a dégagé deux critères alternatifs afin de qualifier de professionnelle une activité de concession de brevets :

- Le premier critère ainsi posé est celui de la régularité et de la mise en œuvre de moyens matériels et humains (*CE, 25 octobre 2010, Société Thomson Licensing*) ;
- Le second critère posé est celui de la participation du concédant à l'exploitation du concessionnaire (*Société Vivarte du 17 juin 2015*). Celui-ci se subdivise en deux conditions :
 - o Une condition juridique : que le concédant soit en droit de participer à l'exploitation du concessionnaire, et ;

- o Une condition économique : que le concédant soit rémunéré, en tout ou partie, en fonction de cette exploitation.

S'agissant de la condition juridique, dans une décision SA Casino Guichard-Perrachon du 11 janvier 2019 n°405031, le Conseil d'Etat a ainsi jugé que la détention par le concédant de la totalité ou de la quasi-totalité du capital des sociétés concessionnaires confère au concédant le droit de participer à leur exploitation.

Le Conseil d'Etat, dans un arrêt en date du 26 janvier 2021, Sté SEGAS, n°439856, vient de préciser qu'à l'intérieur d'un groupe de sociétés, le fait que la société concédante et les sociétés concessionnaires soient détenues par un même actionnaire peut suffire à donner à l'activité de concession de brevets un caractère professionnel.

Dans la présente affaire, il n'y avait aucun contrôle, ni même aucun lien capitalistique direct de la société sous-concédante avec ses sous-concessionnaires, qui étaient toutes des sociétés sœurs ou cousines. En effet, toutes ces sociétés étaient intégralement détenues, directement ou indirectement, par un actionnaire unique. Le Conseil d'Etat déduit pourtant de cette détention intégrale par un actionnaire unique, de façon directe ou indirecte, des sociétés sous-concessionnaires et de la société sous-concédante l'existence pour cette dernière d'un droit de participer à l'exploitation du sous-concessionnaire.

La société sous-concédante est regardée comme étant indirectement en droit de participer à l'exploitation de ses sociétés sœurs sous-concessionnaires.

La portée de cet arrêt doit être tempéré par le fait que la société sous-concédante et les sociétés sous-concessionnaires étaient toutes détenues intégralement, directement ou indirectement, par un actionnaire unique. Il permet donc d'identifier un nouveau cas où une activité professionnelle peut être caractérisée, mais il ne donne toujours pas de définition du droit de participer à l'exploitation du concessionnaire.

VII. Inconventionnalité du prélèvement effectué sur la plus-value dégagée par la cession de titres de participations substantielles françaises par des sociétés résidentes de l'UE

Dans un arrêt du 14 octobre 2020 (*CE, 14 octobre 2020, n° 421524, AVM International Holding*), le Conseil d'Etat a jugé que le prélèvement prévu à l'article 244 bis B du Code général des impôts (CGI) dû par les sociétés européennes non-résidentes en France sur les plus-values à long terme liées à une participation substantielle (25 %) dans une société française est contraire au droit de l'Union européenne (UE) et plus particulièrement à la liberté d'établissement.

En vertu de l'article 244 bis B du CGI, et sous réserve des conventions internationales, les sociétés non-résidentes sont soumises à un prélèvement (au taux de 19 % à la date des faits et 26,5 % aujourd'hui) lorsque la société cédante a détenu plus de 25 % d'une société française dont les titres sont cédés, à un moment quelconque au cours des cinq dernières années.

Les sociétés résidentes françaises bénéficient, quant à elles, d'un régime d'exonération de leurs plus-values à long terme sur la vente de titres de participation détenus depuis au moins deux ans, à l'exception d'une quote-part de frais et charges (qui était de 10 % à l'époque des faits et 12 % aujourd'hui).

Une discrimination est ainsi opérée avec une société française qui, placée dans la même situation, ne serait soumise à l'impôt sur les sociétés que sur la quote-part de frais et charges.

Pour pallier une telle discrimination, la doctrine administrative prévoit, depuis 2008, que l'impôt sur les plus-values réalisées par les sociétés résidentes d'Etats Membres de l'UE est plafonné au montant de l'impôt sur les sociétés qui aurait été dû par le cédant s'il avait été résident fiscal français.

Au cas présent, une société italienne détenant 33 % du capital d'une société française s'était acquittée du prélèvement au taux de 19 % alors applicable.

La société italienne a dès lors demandé la restitution de l'intégralité du prélèvement acquitté. L'administration fiscale a fait partiellement droit à cette réclamation en limitant le dégrèvement au montant prévu par la doctrine administrative.

La société a alors contesté l'absence de dégrèvement intégral, sur le fondement de la non-conformité de l'article 244 bis B du CGI au droit européen.

Le Conseil d'Etat, saisi de l'affaire, suit l'argumentaire de la société et juge que le prélèvement de l'article 244 bis B du CGI est contraire au droit de l'Union européenne, sans que la doctrine administrative ne puisse pallier cette incompatibilité de la loi avec le droit européen.

La société italienne est donc fondée à demander le remboursement de l'intégralité du prélèvement acquitté.

Cette décision ouvre des possibilités de réclamations contentieuses aux sociétés de l'UE, ayant acquitté le prélèvement à l'occasion de cessions réalisées à compter du 1^{er} janvier 2018.

Sont concernées les sociétés résidentes d'Etats Membres ayant conclu avec la France une convention fiscale incluant une clause dite de « participation substantielle ».

Il s'agit en pratique de l'Espagne, de l'Italie, de l'Autriche, de la Suède, de l'Islande, de Malte, de la Bulgarie, de la Hongrie et de Chypre.

Pour les prélèvements acquittés au cours de l'année 2019, la réclamation contentieuse devra être envoyée avant le 31 décembre 2021 pour être recevable.

VIII. Provisions pour risque de non-recouvrement des crédits : possibilité de recourir à une méthode statistique

Dans un arrêt du 3 février 2021 (*CE, 3 février 2021, n° 429702, Sté BNP Paribas Personal Finance*), le Conseil d'Etat valide le recours à une méthode statistique pour l'identification et l'évaluation des provisions pour créances douteuses.

En l'espèce, une société exerçant une activité de distribution de crédit à la consommation, a constitué des provisions destinées à couvrir des pertes en lien avec des créances sur des crédits présentant des retards de moins de trois mois.

Pour cela, la société a identifié et évalué les créances douteuses à partir d'une méthode statistique.

A l'issue d'une vérification de comptabilité, l'administration fiscale a remis en cause la déductibilité de ces provisions estimant qu'elles avaient été constituées en méconnaissance des règles comptables¹.

Le Conseil d'Etat, saisi de l'affaire, valide la conformité comptable de la constitution des provisions en cause.

Celui-ci retient que l'établissement de crédit peut identifier les encours douteux sans même avoir besoin de prendre connaissance de la situation financière dégradée des débiteurs, mais en se basant sur une méthode statistique, lorsqu'est géré un grand nombre de crédits de faible montant et présentant des caractéristiques communes.

En l'espèce, la société avait calculé la probabilité de non-recouvrement sur la base d'un historique de l'évolution des créances d'un mois sur l'autre sur plusieurs années.

Le Conseil d'Etat en déduit la déductibilité des créances en cause, la condition fiscale du caractère probable de non-recouvrement étant ainsi établie.

Pour la première fois, la Haute Juridiction valide le recours à une méthode statistique au stade de l'identification du risque de non-recouvrement des créances.

Enfin, conformément à sa jurisprudence traditionnelle, le Conseil d'Etat retient que la méthode statistique adoptée par la société a permis d'évaluer avec une approximation suffisante la perte probable liée aux créances en cause.

¹ Plus précisément du règlement comptable n°2002-03 du 12 décembre 2002 relatif au traitement du risque de crédit.