

## Sommaire

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

### A. FISCALITE DES ENTREPRISES

#### **I. CE, 11 mars 2022, n° 453016 : Promesse de cession d'actions et acte anormal de gestion**

En 2009, une société holding a consenti au directeur commercial de l'une de ses filiales une promesse unilatérale de vente d'un maximum de 233 964 actions de cette filiale, au prix définitif de 1 euro par action. Presque deux ans plus tard, en exécution de cette promesse, l'intéressé a acquis 100 270 actions de la filiale, au prix ainsi fixé de 100 270 euros. Ces actions ont été revendues par celui-ci le même jour au prix unitaire de 3,838 euros à une autre filiale contrôlée majoritairement par la société holding, soit un prix total de 384 838 euros.

L'administration fiscale a estimé que la cession consentie par la holding était ainsi constitutive, compte tenu d'un prix anormalement bas, d'une libéralité.

Après avoir rappelé les deux considérants de principe de l'arrêt de Plénière « Société Croë Suisse » (CE, 21 déc. 2018, n° 402006), le Conseil d'Etat décide qu'« *en statuant ainsi sans rechercher si en consentant le 14 mars 2009 au directeur commercial une promesse de vente des actions de la société filiale à un prix irrévocablement fixé et alors même que cette promesse n'était pas subordonnée au respect d'engagements pris par ce dernier, la société holding avait agi conformément à son intérêt, compte tenu des avantages résultant de l'implication complémentaire qu'elle pouvait attendre, du fait de l'option d'achat qu'elle lui attribuait, de ce cadre dirigeant de la société dont elle détenait les titres, la cour administrative a commis une erreur de droit* ».

Réglant l'affaire au fond, la Haute juridiction relève que la cession des actions à ce prix par la holding était justifiée car celle-ci était tenue d'exécuter la promesse consentie au directeur commercial de la filiale qui, elle-même, incitait le directeur commercial (en lui offrant la possibilité d'acquérir environ 6 % du capital de cette société à un prix prédéterminé) à en développer le chiffre d'affaires, ce dont il résulterait une valorisation de sa propre participation.

Par ailleurs, le fait que le directeur commercial soit salarié de la filiale et non de la société holding ne faisait pas obstacle, selon le Conseil d'Etat, à l'existence d'un intérêt pour la société holding à consentir cette promesse.

#### **II. CAA Douai, 19 mai 2022, n° 20DA01172 - Abandons de créances et gestion normale : de la nécessité d'obtenir une contrepartie commerciale proportionnée et équivalente**

Les abandons de créances à caractère commercial sont déductibles du bénéfice imposable de la société qui les consent, mais à condition qu'ils ne constituent pas un acte anormal de gestion.

En l'espèce, la société UTE détient 99,7 % du capital de sa filiale, la SA M, dont le seul client est sa propre mère (UTE). Par deux conventions, la filiale (SA M) a consenti deux abandons de créances au profit de sa mère en 2012 et 2013. Aux termes des procès-verbaux du conseil d'administration de la SA M, ces derniers ont été consentis à titre commercial.

L'administration fiscale a remis en cause, sur le fondement de l'acte anormal de gestion, la déduction par la filiale des sommes correspondant aux deux abandons de créances consentis à sa mère. En conséquence, la SA M a été assujettie à un complément d'IS.

L'administration avait en effet relevé au cours des opérations de contrôle, d'une part, que le montant des abandons de créances représentait respectivement 130 % et 63 % du CA réalisé par la SA M au titre des exercices clos en 2012 et 2013 et, d'autre part, que le résultat d'exploitation était structurellement déficitaire dès lors que le CA réalisé avec la société UTE, son unique client, ne couvrait pas les charges d'exploitation.

Pour caractériser l'acte anormal de gestion, la Cour administrative d'appel de Douai a fait valoir que :

- les abandons de créances représentaient 97,55 % du CA réalisé par la SA M sur les deux exercices, et qu'il ne permettait pas de couvrir les charges d'exploitation, générant ainsi un déficit d'exploitation structurel ;
- la filiale a été obligée de recourir à un plan social au cours de la période vérifiée ;
- la filiale avait déjà consenti par le passé d'importants abandons de créances au bénéfice de sa mère, sans que ces derniers n'aient permis de développer ni son propre chiffre d'affaires ni sa rentabilité ;
- le chiffre d'affaires de la mère ainsi que son résultat d'exploitation ont progressé plus favorablement que celui de la filiale entre l'exercice clos en 2012 et l'exercice clos en 2015. La société mère n'a fait l'objet d'aucune procédure judiciaire et n'a contracté aucun emprunt auprès d'établissement financier ;
- les dettes financières de la société UTE ne sont constituées que par la situation de son compte-courant chez la SA M.

Puisque la Cour a considéré que la filiale ne pouvait démontrer l'existence d'une contrepartie commerciale proportionnée et équivalente aux abandons de créances accordés à sa société mère, l'acte anormal de gestion était caractérisé.

## **B. FISCALITE DU PATRIMOINE**

- I. CE, 19 avril 2022, n° 442946, sur l'abus de droit lié aux opérations d'apport-cession : Un réinvestissement dans une activité de location meublée n'est économique que si cette activité s'accompagne de la fourniture de prestations de services**

Pour rappel, la jurisprudence prévoit que le sursis d'imposition pour les plus-values réalisées dans le cadre d'un apport de titres à une société soumise à l'IS (150-0 B du CGI) peut donner lieu à un abus de droit lorsque ces titres sont immédiatement cédés par cette société (CE, 27 juill. 2012, n° 327295).

Toutefois, un tel abus n'est pas caractérisé lorsque, suite à l'apport de titres par un contribuable à une société qu'il contrôle, et la cession immédiate de ces derniers par la société, le produit de cession fait l'objet d'un réinvestissement à caractère économique à bref délai par la société (CE, 10 juill. 2019, n° 411474).

Il est à noter que cet arrêt a été rendu dans le cadre d'une opération d'apport-cession intervenue avant la réforme initiée par la loi de finances rectificative pour 2012, qui a institué, à l'article 150-0 B ter du CGI, un mécanisme de report d'imposition obligatoire des plus-values réalisées lors de l'apport de titres à une société contrôlée par l'apporteur.

En l'espèce, le 22 octobre 2010, un contribuable a apporté à une société qu'il contrôlait, des titres qu'il détenait d'une autre société. La plus-value résultant de cet apport a bénéficié du sursis d'imposition prévu par l'article 150-0 B du CGI, dans sa rédaction alors applicable.

Le mois suivant, la société a revendu ces parts pour un prix identique à leur valeur d'apport, et a réinvesti le produit de cession dans l'acquisition d'un plateau à aménager en vue d'une location meublée.

L'administration fiscale, mettant en œuvre la procédure de répression des abus de droit (art. L64 du LPF), a estimé que le contribuable avait abusivement bénéficié du mécanisme du sursis d'imposition et a imposé la plus-value réalisée à l'occasion de l'apport des titres.

Suite au rejet de la demande en décharge du contribuable par le Tribunal administratif de Lyon et la Cour Administrative d'appel de Lyon, le contribuable s'est pourvu devant la Haute juridiction.

Le Conseil d'Etat refuse la qualification d'investissement économique à un investissement réalisé dans la location meublée, en considérant que seules les activités de loueur en meublé effectuées par le propriétaire dans des conditions le conduisant à fournir une prestation d'hébergement (services para-hôteliers), ou à mettre en œuvre d'importants moyens matériels et humains peuvent être regardées comme des investissements à caractère économique.

Une telle approche est également retenue par le Comité de l'abus de droit fiscal (avis n° 2016-06 à 2016-09), ainsi qu'en matière de TVA.

Elle nous paraît transposable au régime institué à l'article 150-0 B ter.

## C. TVA

### **I. CAA Marseille, 12 mai 2022, n° 20MA04739 : Intermédiaire et droit à déduction**

Une société française a signé un contrat de représentation avec une société américaine.

Lors de ses opérations de contrôle, le vérificateur a relevé que faute de représentant fiscal en France, la société américaine ne déduisait pas la TVA sur les achats de matériaux effectués auprès de fournisseurs français mais répercutait cette taxe sur la société française au moyen de « *notes de débit* », cette dernière déduisant ensuite cette taxe.

Le service vérificateur a considéré que les factures des fournisseurs étant libellées au nom de la société américaine et que, la société française agissant en son nom propre, seule la société américaine pouvait déduire cette TVA. Elle en a conclu que la déduction de la TVA figurant sur les factures des fournisseurs devait être refusée à la société française.

La société française soutenait qu'elle agissait ainsi au nom et pour le compte d'une entreprise établie en dehors de l'Union européenne et qu'elle pouvait, en conséquence, déduire la TVA applicable à ses achats de matériaux.

Après avoir été déboutée devant le Tribunal administratif de Toulon, la société française fait appel de ce jugement.

La CAA de Marseille relève les points suivants :

- la société française ne dispose pas du pouvoir d'accomplir des actes juridiques au nom ou pour le compte de cette société américaine ;
- il ne résulte, par ailleurs, pas de l'instruction qu'existeraient des contrats prévoyant que la société française agisse au nom de son commettant ;
- enfin, la société française n'est pas la destinataire des factures d'achat de matériaux libellées au nom de la société américaine.

La Cour souligne qu'en égard à l'ensemble des éléments du dossier, des stipulations contractuelles et des factures produites, la société française n'est pas fondée à soutenir qu'elle devrait être regardée comme présentant la qualité d'un intermédiaire agissant au nom et pour le compte de la société américaine. Elle n'était donc pas en droit de déduire la TVA présente sur les factures d'achat de la société américaine.

### **II. CJUE, 7 avril 2022, aff. C-333/20, Berlin Chemie A. Menarini SRL : Nouvelles précisions sur la caractérisation d'un établissement stable TVA**

Dans l'arrêt Titanium en date du 3 juin 2021 (aff. C-931/19, Titanium Ltd c/ Finanzamt sterreich), la Cour de justice avait jugé qu'une société étrangère qui dispose dans un autre Etat membre d'une structure permanente, telle qu'un immeuble en location et des moyens matériels, ne suffit pas à attirer localement cette dernière dès lors qu'elle ne dispose pas de son « *propre personnel* » dans l'Etat membre de location. Cette phrase avait laissé planer un doute quant aux exigences requises par la Cour de justice pour qualifier l'établissement stable TVA.

Dans l'arrêt Berlin-Chemie, une des questions préjudicielles posées à la Cour porte sur le fait de déterminer s'il est suffisant, aux fins de caractériser un établissement stable preneur d'une société allemande en Roumanie, que cette dernière ait un accès immédiat et permanent aux moyens humains et techniques appropriés par l'intermédiaire d'une société liée qu'elle contrôle ou s'il est nécessaire que ces moyens lui appartiennent « *en propre* ».

En l'espèce, la société roumaine, qui a pour unique client la société allemande, effectue des prestations de marketing, de publicité et de services afin de promouvoir les produits de la société allemande. Les faits sont alors très particuliers puisque la substance de l'établissement stable preneur se confond avec celle du prestataire de services.

Par cet arrêt, la CJUE précise que s'il n'est pas requis de détenir les moyens techniques ou humains en propre, pour pouvoir considérer qu'un assujetti dispose d'une structure présentant un degré suffisant de permanence et appropriée, en termes de moyens techniques et humains, dans un autre Etat membre, il est en revanche nécessaire que cet assujetti ait le pouvoir de « *disposer de ces moyens [techniques et humains] comme s'ils étaient les siens* », sur le fondement, par exemple, de contrats de service ou de location mettant ces moyens à la disposition de l'assujetti et ne pouvant être résiliés à brève échéance.

Au cas d'espèce, la Cour a relevé que les services fournis par la société roumaine apparaissent comme étant reçus par la société allemande qui utilise ses moyens techniques et humains situés en Allemagne pour conclure et exécuter les contrats de vente avec les distributeurs de ses produits pharmaceutiques en Roumanie. Dès lors, la Cour estime que la société allemande ne dispose pas en Roumanie d'un établissement stable, faute de disposer d'une structure lui permettant d'y recevoir des prestations de services fournies par la société roumaine et de les utiliser aux fins de son activité économique de vente et de livraison de produits pharmaceutiques. Les moyens du prestataire roumain ne peuvent pas constituer un établissement preneur en Roumanie de la société allemande cliente de ce prestataire.

## D. FISCALITE INTERNATIONALE

### **I. CE, 31 mai 2022, n° 461519, Sté HSBC Bank PLC Paris Branch : Crédit d'impôt fictif octroyé par la convention franco-chinoise du 30 mai 1984 aux résidents de France ayant reçu des intérêts de source chinoise**

En principe, l'élimination de la double imposition par la méthode de l'imputation consiste à autoriser la taxation d'un revenu transfrontalier tant par l'Etat de source que par l'Etat de résidence, puis à réduire l'impôt dû dans l'Etat de résidence par l'application d'un crédit d'impôt, qui peut être fixé soit par référence à l'impôt acquitté dans l'Etat de source, soit par référence à l'impôt correspondant au revenu dû dans l'Etat de résidence. Toutefois, certaines conventions fiscales prévoient des dispositifs dérogatoires de crédit d'impôt fictif ou forfaitaire.

En l'espèce, HSBC France a perçu des intérêts rémunérant des prêts accordés à des sociétés chinoises. En application de la convention fiscale franco-chinoise du 30 mai 1984, dans sa rédaction alors en vigueur, ces revenus ont ouvert droit à un crédit d'impôt forfaitaire de 10 % des intérêts bruts, qui n'est pas subordonné au paiement effectif d'un impôt.

Au cas d'espèce aucun impôt n'avait été perçu en Chine. Le crédit d'impôt forfaitaire de 10 % constituait bien un crédit d'impôt fictif.

Il convenait alors de savoir si ce crédit d'impôt fictif devait être intégré dans l'assiette de l'impôt sur les sociétés en France, c'est-à-dire si l'assiette de l'impôt se limitait au montant des intérêts perçus (intérêts nets) ou si elle devait être augmentée de ce crédit d'impôt fictif (intérêts bruts).

Le contribuable invoquait le principe de subsidiarité des conventions fiscales en indiquant qu'aucun texte de droit interne ne prévoyait la possibilité d'imposer les intérêts étrangers sur leur montant brut. Il en concluait que la convention avec la Chine, qui prévoyait que les intérêts de source chinoise sont imposables en France « *pour leur montant brut* », ne pouvait donner à la France le droit d'imposer ce crédit d'impôt fictif, faute de disposition de droit interne en ce sens.

La Cour administrative d'appel de Versailles avait donné raison au contribuable, mais le Conseil d'Etat a cassé l'arrêt de cette dernière en statuant que « *la cour administrative d'appel de Versailles a commis une erreur de droit en jugeant, au motif qu'aucune disposition législative de droit interne ne prévoyait l'inclusion de cet impôt forfaitaire dans l'assiette de l'impôt sur les sociétés dû en France, que la société requérante était en droit d'imputer sur cet impôt, calculé en ce qui concerne les opérations en cause, sur le seul montant des intérêts de source chinoise perçus par elle, un crédit d'impôt égal au montant total de l'impôt réputé prélevé à la source sur ces intérêts.* ».

Par cet arrêt, le Conseil d'Etat réduit le champ d'application du principe de subsidiarité des conventions fiscales en statuant que ce principe ne s'applique qu'aux articles des conventions qui répartissent le droit d'imposer entre les deux Etats et non aux articles sur l'élimination des doubles impositions.

## **II. CE, 20 mai 2022, n° 444451 : Bénéficiaire effectif et prise en compte de la convention entre l'Etat de la source du revenu passif et l'Etat du bénéficiaire effectif**

La question était de savoir si, lorsqu'un revenu passif – dividende, intérêt ou redevance - de source française, est versé au résident d'un Etat mais qu'il bénéficie, *in fine*, au résident d'un autre Etat, il est possible de faire directement application de la convention de l'Etat de résidence du bénéficiaire effectif en ignorant purement et simplement la convention de l'Etat du récipiendaire du versement.

Le Conseil d'Etat répond par la positive et considère que cette approche est conforme à l'objet de l'article 12 de la convention franco-néo-zélandaise en litige, tel qu'il est éclairé par les commentaires OCDE sur l'article 12 de la convention-modèle publiés le 11 avril 1977 et, en dernier lieu, le 21 novembre 2017.

Cette décision s'inscrit dans la lignée de la décision Conversant qui fait expressément référence aux commentaires OCDE formulés après l'entrée en vigueur de la convention en cause pour l'interpréter (CE plén., 11 déc. 2020, n° 420174).

Lorsqu'il s'agit d'interpréter une convention, le Conseil d'Etat tient ainsi compte de la valeur persuasive des commentaires du comité des affaires fiscales, y compris lorsqu'ils sont postérieurs à l'adoption de la convention.

## **III. CE, 14 avril 2022, n° 455943 : Répartition des droits d'imposition des gains de cession**

Une personne physique, résidente française, a cédé les titres qu'elle détenait dans une société à prépondérance immobilière de droit brésilien et n'a pas mentionné, sur sa déclaration de revenus en France, la plus-value ainsi réalisée. Selon elle, les dispositions de l'article 13 de la convention franco-brésilienne (conforme à l'article 13 de la convention modèle OCDE), appuyées par les commentaires doctrinaux (BOI-INT-CVB-BRA), donnaient au Brésil le pouvoir exclusif d'imposer cette plus-value. Par un arrêt du 12 mars 2020, la CAA de Lyon avait donné raison au contribuable.

Amené à trancher l'affaire au fond, le Conseil d'Etat juge que la décision de la CAA, fondée sur une lecture combinée de plusieurs paragraphes de la doctrine, qui aurait pu laisser penser que, contrairement aux autres gains en capital imposables dans les deux Etats, les plus-values immobilières étaient exclusivement imposables dans l'Etat de situation des biens immobiliers, était erronée en ce qu'elle était contraire à l'exigence d'application littérale de la doctrine.

A titre secondaire, le Conseil d'Etat rappelle également que les prélèvements sociaux assis sur les revenus soumis, en France, à l'impôt sur le revenu, créés postérieurement à l'entrée en vigueur de la convention, constituent, pour l'application des dispositions de la convention, des impôts de nature analogue s'ajoutant à cet impôt et sont donc bien couverts par la convention.

#### IV. CE, 5 juillet 2022, n° 463021 : Imputation des crédits d'impôts conventionnels sur l'IS dû sur la QPFC

L'administration fiscale considère que les retenues à la source perçues à l'étranger, en application de la convention fiscale liant l'Etat de la source à la France, ne peuvent pas être imputées sur l'IS dû en France lorsque les dividendes bénéficient du régime des sociétés mères. Elle estime en effet que la quote-part de frais et charges forfaitaire (de 5 % ou 1 %), réintégrée dans le bénéfice imposable, ne constitue pas l'imposition d'une partie du dividende, mais la simple non-déduction de frais afférents à un revenu exonéré.

Le Conseil d'Etat annule, dans le cadre d'un recours pour excès de pouvoir, la décision implicite de refus du ministre d'annuler la doctrine administrative selon laquelle l'article 216 du CGI « fixe un mode de calcul pour la réintégration des charges afférentes à des produits qui ne sont pas imposés et ne peut s'analyser comme conduisant à l'imposition d'une partie des dividendes » (BOI-IS-BASE-10-10-20 n 100, 2 al.). Le Conseil d'Etat a en effet considéré que « *Compte tenu du caractère forfaitaire de la quote-part des produits de participations qu'une société mère doit réintégrer à son bénéfice en application du I de l'article 216 du code général des impôts, sans possibilité pour cette dernière de limiter cette réintégration au montant réel des frais et charges de toute nature exposés par elle au cours de la période d'imposition en vue de l'acquisition ou la conservation des revenus correspondants, les dispositions citées au point 2 doivent être regardées 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'impôt sur les sociétés, 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.* ».

Selon les conclusions du commissaire du gouvernement, la question de savoir si les crédits d'impôts peuvent s'imputer sur la totalité de l'IS dû sur la QPFC ou uniquement à hauteur du montant d'IS sur la part de la QPFC excédant les frais réels ne faisait pas partie du litige en cause et fera l'objet de futures décisions.

#### E. CONTROLE ET CONTENTIEUX

##### I. TA Lille, 23 septembre 2021, 1811852 : Exclusion du délai de forclusion prévu par voie d'instruction administrative pour l'imposition des redevances

La convention fiscale franco-belge prévoit que, pour bénéficier des dispositions de la convention et notamment de certaines exonérations de retenue à la source, les autorités compétentes de chaque pays peuvent demander la fourniture de justificatifs.

S'agissant des redevances, l'administration française a prévu, par une instruction du 26 décembre 1970 (Instruction référencée 14 B 1 71), dont les énonciations ont été reprises au BOFiP (BOI-INT-CVB-BEL-10-20), que « *pour obtenir l'exonération* » de la retenue à la source de l'article 182 B du CGI, les bénéficiaires des revenus de source française doivent souscrire une demande formulée sur les imprimés n° 5000 et 5003 et que cette demande qui « *servira pour toutes les échéances de la même année* », doit être transmise au débiteur en France « *avant la première échéance de l'année sous peine de forclusion* ».

En l'espèce, l'administration avait mis à la charge d'une société française des cotisations de retenue à la source à raison des redevances qu'elle avait versées à une société de droit belge. La société en a, sur le fondement de la convention, demandé la décharge, qui lui a été refusée au motif qu'elle n'avait pas transmis dans les délais respectés les imprimés.

Le TA de Lille juge toutefois que, dès lors que la convention ne prévoit aucun délai de forclusion, l'administration ne pouvait pas l'opposer à la société. Les dispositions de la convention doivent être interprétées strictement.

Par conséquent, le dépôt du formulaire pour obtenir l'exonération de retenue à la source sur les redevances versées à un non-résident, en vertu de la convention fiscale franco-belge, n'est soumis à aucune condition de délai.

\*\*\*