

Sommaire

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

I. **Actualité TVA – CE, 12 juillet 2021, n°433977 sur la possibilité de récupération de la TVA en présence d'une note d'avoir ne contenant pas les mentions requises**

Par une décision du 12 juillet 2021, le Conseil d'Etat a complété sa jurisprudence en matière de TVA relative aux mentions requises sur les factures rectificatives ou les notes d'avoir lorsque le redevable procède à l'annulation d'une vente ou à un rabais.

En l'espèce, l'administration a rejeté la demande de restitution d'un crédit de TVA formée par un contribuable ayant procédé à l'émission de deux notes d'avoir, au motif que ces notes ne respectaient pas les dispositions des articles 289 et 242 nonies A de l'annexe 2 au CGI.

Le Conseil d'Etat rappelle à cet égard qu'en application de l'article 289 du CGI, un avoir ou une facture rectificative doit être assimilé(e) à une facture nouvelle de sorte que cette dernière doit comporter les mentions énumérées à l'article 242 nonies A précité.

Transposant sa jurisprudence relative aux mentions requises sur une facture pour l'exercice du droit à déduction (CE, 26 mars 2012, n°326333), le Conseil d'Etat juge que, lorsque les pièces produites par le redevable permettent d'établir le bien-fondé de sa demande, « *des omissions ou erreurs entachant une facture rectificative ou une note d'avoir ne font pas obstacle au droit à la récupération de la TVA sur le fondement de l'article 272, 1 du CGI en cas d'opération annulée, résiliée, définitivement impayée ou de rabais postérieur à l'opération facturée* ».

Ainsi, l'absence d'une mention obligatoire ne peut interdire de façon automatique la récupération de la TVA. L'administration fiscale ou les juridictions du fond doivent rechercher « *si l'absence de ces mentions faisait nécessairement obstacle au droit au remboursement du crédit de TVA résultant de la modification de facturation à laquelle elles procédaient* ».

Il est à préciser que cette solution pragmatique du Conseil d'Etat est en accord avec la jurisprudence constante de la CJUE qui prévoit que le droit à déduction de la TVA ne peut être refusé en raison de l'omission ou de l'inexactitude de certaines mentions devant obligatoirement figurer sur la facture dans la mesure où les conditions de fond relatives à l'exercice de ce droit sont satisfaites (CJUE, 15 septembre 2016, aff. 516/14 et CJUE, ord. 13 décembre 2018, aff. 491/18).

II. **Actualité TVA – CJUE, 9 septembre 2021, C-294/20, GE Auto Service Leasing GmbH : précisions sur les conséquences du défaut de présentation des documents justificatifs dans les délais impartis aux fins du remboursement de la TVA**

La CJUE, saisie d'une question préjudicielle, a eu à se prononcer sur les conséquences du défaut de présentation devant une administration fiscale, par un assujetti, de documents justificatifs afin d'obtenir des remboursements de TVA.

En l'espèce, un assujetti allemand a introduit devant l'administration fiscale espagnole des demandes de remboursement de TVA. Pour y faire droit, l'administration a adressé des demandes de renseignements complémentaires à l'assujetti dans le but de vérifier quelle était l'affectation des biens/prestations acquis(es) pour lequel(le)s un remboursement de TVA était demandé et de démontrer que ces derniers étaient destinés à des opérations ouvrant droit au remboursement. La société n'ayant jamais fourni ces informations et ce, malgré plusieurs relances, ni n'indiquant les raisons pour lesquelles elle n'était pas en mesure de les fournir, l'administration a rejeté ses demandes.

Cependant, au cours des procédures contentieuses ultérieures, la société a produit les pièces justificatives nécessaires à ces remboursements de TVA.

Dans ce contexte, la CJUE a dit pour droit que les dispositions des articles 3 et 4 de la huitième Directive TVA qui précisent de manière explicite les pièces justificatives à déposer en annexe de la demande de remboursement et les principes du droit de l'Union ne s'opposent pas à ce que le recours juridictionnel du contribuable soit rejeté si ce contribuable n'a pas, au préalable, présenté devant l'administration fiscale, dans les délais dont il disposait, les documents et renseignements requis pour prouver son droit à remboursement, pour autant que les principes d'équivalence et d'effectivité soient respectés, ce qu'il incombe à la juridiction de renvoi de vérifier.

III. Actualité TVA – Conseil d'Etat, 28 septembre 2021, n° 440987 sur la non-déductibilité de la TVA grevant les frais engagés en vue d'obtenir l'exécution d'une cession de titres à caractère purement patrimonial par une holding mixte

Une société holding mixte avait engagé des frais d'avocat et d'instance en vue d'obtenir en justice le paiement du solde du prix de la cession des titres d'une société tierce. A l'issue d'une vérification de comptabilité de la société holding, l'administration fiscale a remis en cause la déduction de la TVA ayant grevé ces frais d'avocat et d'instance.

Pour rappel l'article 271, I, 1 du CGI prévoit que la TVA qui a grevé les éléments du prix d'une opération imposable est déductible de la TVA applicable à cette opération. Il résulte de ces dispositions que l'existence d'un lien direct et immédiat entre une opération particulière en amont et une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction est, en principe, nécessaire pour qu'un droit à déduction de la TVA soit reconnu à l'assujetti et pour déterminer l'étendue d'un tel droit.

Le Conseil d'Etat précise, à cet égard, qu'en l'absence d'un tel lien, un assujetti est toutefois fondé à déduire la TVA ayant grevé des biens et services lorsque les dépenses liées à l'acquisition de ces biens et services font partie de ses frais généraux et sont, en tant que telles, des éléments constitutifs du prix des biens produits ou des services fournis par cet assujetti.

Le Conseil d'Etat rappelle que dans le cas où ces dépenses se rattachent à une opération à caractère purement patrimonial, qui n'entre pas dans le champ de la TVA, la taxe qui a grevé ces frais d'avocat et d'instance n'est pas déductible, indépendamment de la circonstance qu'ils n'ont pas été incorporés dans le prix de cession des titres.

Le Conseil d'Etat décide également de rejeter la requête formée par la holding devant la Cour administrative d'appel, au motif que « *si la holding soutient que les dépenses d'avocat et d'instance engagées en vue d'obtenir en justice le paiement du solde du prix de la cession des titres de la société W. avaient pour objet la préservation des actifs nécessaires à la réalisation de son objet social, consistant en la fourniture de prestations de services au profit de ses filiales et de tiers, il ne résulte pas de l'instruction qu'au-delà de son statut de propriétaire de titres, elle se serait immiscée dans la gestion des sociétés W. et M. et leur aurait fourni des prestations de services soumises à la taxe sur la valeur ajoutée* ».

IV. Actualité IS – Conseil d'Etat, 13 septembre 2021, n°454564 : Limitation de l'effet rétroactif d'une fusion en l'absence de clôture d'exercice comptable au cours de l'année précédant l'opération

Par une décision du 13 septembre 2021, le Conseil d'Etat a rejeté un recours pour excès de pouvoir formé contre les commentaires administratifs relatifs à la portée de la date d'effet rétroactif d'une opération de fusion, en l'absence de précisions légales.

S'agissant d'une fusion pour laquelle les sociétés ont convenu de donner effet à la fusion à une date antérieure à celle de la convention de fusion, le Conseil d'Etat a d'abord rappelé, conformément à une jurisprudence constante, que si les conséquences de la fusion peuvent être prises en compte pour la détermination du bénéfice, ces effets ne peuvent remonter à une date antérieure à l'ouverture de l'exercice au cours duquel la convention de fusion a été conclue et ne peuvent donc pas influencer lesdits exercices (CE, 12 juillet 1975, n°81753). Ainsi, la date d'effet de l'opération est limitée à la date d'ouverture de l'exercice de la société absorbante (CE, 26 mai 1993 n°78156 et 78157, *Sté Aussedat-Rey*).

C'est cette dernière solution qui était implicitement reprise par la doctrine administrative (BOI-IS-FUS-40-10-20, n°110 du 3 octobre 2018) critiquée. Bien que le Conseil d'Etat ait jugé que les commentaires ne méconnaissaient pas la loi fiscale, il a précisé que les effets de la fusion ne pouvaient remonter à une date antérieure à la plus récente des dates d'ouverture des exercices des deux sociétés au cours desquels la convention a été conclue.

En effet, selon le Conseil d'Etat, « *les effets de la fusion, qui ne saurait exercer une influence sur le bilan de clôture du ou des exercices précédents de chacune des sociétés concernées, et donc sur les bénéfices imposables dégagés par celles-ci au cours de ces exercices, ne sauraient remonter à une date antérieure à la plus récente des dates d'ouvertures des exercices des deux sociétés au cours desquels la convention a définitivement été conclue* ».

Le Conseil d'Etat a également précisé, à propos du cas dans lequel une société n'aurait pas clos d'exercice au cours de l'année civile précédant celle de la fusion, que l'obligation de déterminer le bénéfice résultant des opérations réalisées entre la date de clôture de son précédent exercice et le 31 décembre de l'année, et de le soumettre à impôt (article 37 alinéa 2 CGI) fait obstacle à ce que l'effet rétroactif remonte à une date

antérieure au 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle la convention de fusion est conclue.

V. Actualité TS – CAA Nantes, 24 juin 2021, n°19NT02206 et CAA Versailles, 24 juin 2021, n°19VE01213 : Rémunération des assistant(e)s de direction et sociétés holdings mixtes

Deux Cours administratives d'appel se sont prononcées sur les modalités d'affectation des salaires d'assistance de direction de deux sociétés holdings mixtes.

Pour rappel, les holdings mixtes doivent déterminer la taxe sur les salaires par secteur d'activité en appliquant aux rémunérations des salariés affectés spécifiquement à chaque secteur, le rapport d'assujettissement propre à ce secteur. Pour les personnels concurremment affectés à plusieurs secteurs, la taxe sur les salaires doit être établie en appliquant à leurs rémunérations le rapport existant pour l'entreprise dans son ensemble entre le chiffre d'affaires qui n'a pas été passible de la TVA et le chiffre d'affaires total.

Si la question du sort des rémunérations des dirigeants de holdings mixtes ayant un secteur financier non soumis à la TVA et un secteur « prestations aux filiales » soumis à la TVA a donné lieu à plusieurs décisions, celui des rémunérations des assistant(e)s de direction n'avait pas encore été tranché.

Les deux décisions des Cours administratives d'appel de Nancy et de Versailles précisent ainsi que les fonctions d'assistance de direction ne sont pas nécessairement intégralement affectables au secteur taxable à la TVA. En effet, les Cours relèvent que ces fonctions sont par nature transversales et polyvalentes et qu'il est difficile de les détacher de celles exercées par le dirigeant dont elles assurent le support. Il en ressort que ces rémunérations doivent suivre le même régime d'affectation que leur dirigeant de rattachement. Ainsi elles devraient être intégralement prises en compte dans la base d'imposition lorsque le dirigeant est intégralement affecté au secteur non taxable à la TVA et seulement partiellement prises en compte (à proportion du rapport d'assujettissement) lorsque le dirigeant est mixte.

Cette décision peut sembler bien rigoureuse et devra être confirmée par le Conseil d'Etat.

VI. Actualité aides d'Etat – CJUE, 16 septembre 2021, C-337/19 P, Comm. c/ Belgique et Magnetrol International : Aides d'Etat et régime belge de correction négative du bénéfice des entreprises

Par une décision du 16 septembre, la CJUE s'est prononcée sur le point de savoir si la pratique des autorités fiscales belges de 2004 à 2014, allant au-delà des dispositions légales belges, consistant à ajuster le bénéfice réalisé par des sociétés membres de groupes exerçant des activités transfrontalières au titre des « bénéfices excédentaires », par des tax rulings, pouvait caractériser un régime d'aide illégal au sens du droit de l'UE.

Cette pratique, qui aboutissait à prendre en compte, en lieu et place du bénéfice effectif des entreprises concernées, le bénéfice d'une entreprise individuelle comparable aux fins de l'imposition, avait dans un premier temps été qualifiée d'aides prohibées par la Commission en 2016. Puis, par un arrêt de 2019, le Tribunal de l'UE a annulé la décision litigieuse de la Commission.

Cependant, la CJUE estime que c'est à tort que le tribunal a considéré avoir examiné toutes les conditions d'un régime d'aides. Elle relève que la notion de régime d'aides peut également englober une pratique administrative constante des autorités d'un Etat membre. La Cour renvoie donc le litige devant le tribunal.

VII. Actualité conventions fiscales – CE, 18 juin 2021, n°433315, Sté Sopra Steria Group : Sur la qualification des rémunérations de maintenance des logiciels

Par une décision en date du 18 juin 2021, le Conseil d'Etat a statué sur la question de la qualification des paiements reçus dans le cadre d'un contrat de maintenance, au regard des conventions fiscales internationales.

En l'espèce, une société d'édition et de distribution de logiciels professionnels concédait un droit d'utilisation de ces logiciels. Egalement, elle proposait à ses clients d'en assurer la maintenance. Cette dernière a supporté des retenues à la source sur les rémunérations perçues au titre de l'activité de maintenance de

logiciels réalisée au Brésil, en Espagne, en Thaïlande et au Maroc, ces rémunérations étant considérées comme des redevances au sens des conventions par les pays précités.

La société a, dès lors, imputé les crédits d'impôt correspondant aux retenues à la source sur l'impôt sur les sociétés dû en France. L'administration fiscale a refusé cette imputation au motif que ces paiements ne constituaient pas des redevances, mais la contrepartie de prestations de services.

Le Conseil d'Etat a jugé que les rémunérations perçues en contrepartie des prestations de maintenance et celles reçues en contrepartie des licences d'exploitation de logiciels devaient être distinguées pour l'application des conventions fiscales, alors même que ces activités seraient étroitement liées. En effet, les prestations de maintenance n'étaient pas accompagnées du transfert de procédés secrets, ni du transfert d'un savoir-faire. Par conséquent, les rémunérations perçues en contrepartie des opérations de maintenance ne constituent pas des redevances ouvrant droit à un crédit ou une réduction d'impôt en cas de retenue à la source sur ces revenus.

Deux autres arrêts rendus le même jour ont adopté une solution similaire à propos de prestations de fabrication et d'intégration de logiciels (CE, 18 mai 2021, n°433319) et de prestations d'intégration et de maintenance informatique (CE, 18 mai 2021, n°433323).

Rappelons que dans ces cas-là (application par l'Etat de la source d'une imposition contraire aux stipulations de la convention applicable), l'impôt perçu à l'étranger ne constitue pas en effet un crédit d'impôt imputable sur l'impôt français, mais une charge déductible du bénéfice imposable (CE, 20 novembre 2002, n°230530, *SA Etablissements Soulès et Cie*).

VIII. Actualité dispositifs anti-abus – CAA Versailles, 25 mai 2021, n°19VE00473 sur les captives de réassurance et les dispositifs anti-abus prévus aux articles 238 A et 209 B du CGI

La Cour administrative d'appel de Versailles a statué le 25 mai 2021 sur les captives de réassurance luxembourgeoises et les dispositifs anti-abus prévus aux articles 238 A et 209 B du CGI.

En l'espèce, une filiale du groupe EDF a fait l'objet d'une vérification de comptabilité portant sur les exercices 2010 à 2013. L'administration fiscale a réintégré les résultats des deux filiales de la société concernée (captives de réassurance et d'assurance localisées au Luxembourg et en Irlande), au motif que ces filiales étaient établies dans des pays à fiscalité privilégiée au sens de l'article 238 A du CGI et constituaient un montage artificiel destiné à contourner la législation fiscale au sens de l'article 209 B du CGI.

L'administration fiscale a notamment relevé que la captive luxembourgeoise ne disposait d'aucun salarié, louait un bureau de 15 m², déléguait l'ensemble de ses missions et que deux de ses trois administrateurs étaient salariés de la société française EDF.

Par deux jugements en date du 11 octobre 2018, le TA de Montreuil (TA Montreuil, 11 octobre 2018, n°1706840 et 1706843) a reconnu le caractère fictif de la captive irlandaise, contrairement à la captive luxembourgeoise. Un appel a été interjeté, uniquement s'agissant de la captive luxembourgeoise.

La Cour administrative d'appel de Versailles a relevé que le groupe EDF a créé en 2003, sa propre captive de réassurance après cessation de l'activité de la société tierce qu'il employait. En effet, en raison de la particularité de l'exploitation nucléaire, il est assez courant que les groupes fassent appel à leur propre captive de réassurance. Dès lors, de 2003 à 2010, la captive luxembourgeoise a exercé son activité de réassuré au titre d'une partie des risques couverts historiquement par la société tierce. En 2010 et 2011, la filiale luxembourgeoise a repris la totalité du portefeuille de la société tierce. La société a également produit un rapport de l'assemblée nationale révélant que le recours à des sociétés de réassurance constitue une alternative moins onéreuse que le recours aux « *pools de réassurance* ».

En conséquence, la Cour administrative d'appel de Versailles a confirmé le jugement du TA de Montreuil, au motif que la particularité de l'activité exercée par la société justifie les opérations litigieuses, dès lors, l'implantation au Luxembourg n'avait pas principalement pour objet d'échapper à l'impôt française. La Cour

administrative d'appel de Versailles a, dès lors, refusé de constater un montage artificiel.

IX. Actualité droit de l'UE – CE, 5 juillet 2021, n°399952 Société Générale, n°409716 CIC et n°414463 BNP Paribas : Application de la jurisprudence Sté HSBC Plc Paris Branch

Par trois arrêts rendus le 5 juillet 2021, le Conseil d'Etat a confirmé l'euro-compatibilité de la règle du butoir.

La règle du butoir correspond à une combinaison des dispositions de l'article 220.1 a) du CGI et des conventions fiscales relatives à l'élimination de la double imposition. Ainsi, en application de cette règle, et s'agissant des dividendes entrants faisant l'objet d'une double imposition économique, l'impôt prélevé à la source vaut crédit d'impôt dans l'Etat de résidence, ce dernier étant plafonné à l'impôt français correspondant à ces revenus.

Cette décision fait suite à l'arrêt HSBC Bank Plc Paris Branch (CE, 3^e et 8^e ch., 11 mai 2021, n°403692) tirant les conséquences de la décision Société Générale SA (CJUE, 25 février 2021, C-403/19).

En l'espèce, les trois affaires concernaient des prêts/emprunts de titres de sociétés étrangères réalisés par des banques françaises. A titre d'exemple, dans l'arrêt Société Générale, il était question d'opérations de prêts de titres à des tiers, garantis par la remise de titres de sociétés. De la même façon, dans l'arrêt CIC, il était question d'emprunt de titres d'une société italienne auprès d'une banque britannique. Les banques ont, dès lors, encaissé les dividendes versés par les sociétés dont elles détenaient temporairement les actions (au titre des emprunts ou des garanties) diminués de la retenue à la source, puis ont reversé aux véritables propriétaires, une somme correspondante au montant brut des dividendes majorée des intérêts.

Les banques ont alors procédé à l'imputation, sur le montant d'impôt sur les sociétés dû en France, les crédits d'impôts correspondant aux retenues à la source acquittées sur les dividendes encaissés pendant la période d'emprunt ou de prêt des titres. L'administration a remis en cause ces imputations.

Sur la déduction des reversements effectués, le Conseil d'Etat a confirmé la position de la Cour administrative d'appel, laquelle avait jugé que le reversement effectué par les banques devait être considéré comme une charge, en ce que cette somme majorée d'intérêt constituait une condition de conservation des titres des sociétés étrangères et était liée à la perception des dividendes.

Sur la conformité de la règle du butoir, à la liberté de circulation des capitaux prévue par le droit de l'Union européenne, le Conseil d'Etat a repris l'arrêt de la Cour de Justice de l'Union européenne dans l'affaire Société Générale (C-403/19) en développant l'argumentaire et concluant à l'absence de caractère discriminatoire :

“Dans l'arrêt du 25 février 2021, Société Générale (C-403/19), par lequel elle s'est prononcée sur la question dont le Conseil d'Etat, statuant au contentieux, l'avait saisie à titre préjudiciel par sa décision n° 399952 du 24 avril 2019, la Cour de justice de l'Union européenne a dit pour droit que l'article 63 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à une réglementation d'un Etat membre qui, dans le cadre d'un régime visant à compenser la double imposition de dividendes perçus par une société assujettie à l'impôt sur les sociétés de cet Etat membre dans lequel elle est établie, ayant fait l'objet d'un prélèvement par un autre Etat membre, accorde à une telle société un crédit d'impôt plafonné au montant que ce premier Etat membre recevrait si ces seuls dividendes étaient soumis à l'impôt sur les sociétés, sans compenser en totalité le prélèvement acquitté dans cet autre Etat membre. La Cour de justice a précisé, en ce qui concerne les modalités de calcul de ce crédit d'impôt, que les charges afférentes spécifiquement aux dividendes, déduites lors de ce calcul, conformément à la jurisprudence du Conseil d'Etat, doivent également être déduites du résultat global de la société résidente s'agissant des dividendes de source nationale.

10. Il résulte de l'interprétation ainsi donnée par la Cour de justice de l'Union européenne que les règles [correspondant au butoir], qui prévoient notamment que les charges venant en déduction du montant des dividendes de source étrangère soumis à une retenue à la source sont également déduites pour la détermination de l'assiette de l'impôt sur les sociétés dû en France, ne

méconnaissent pas la libre circulation des capitaux et que le moyen de la société requérante tiré de ce que la Cour administrative d'appel, qui a suffisamment motivé son arrêt sur ce point, a commis, à cet égard, une erreur de droit doit être écarté.”

X. Actualité droit de l'UE – CJUE, 9 septembre 2021, C-449/20, Real Vida Seguros SA

Le 9 septembre 2021, la CJUE a répondu à une question préjudicielle s'agissant d'un avantage fiscal prévu par le droit portugais.

En effet, l'article 31 de l'Estatuto dos Beneficios Fiscais (statut des avantages fiscaux) prévoyait que « *Les dividendes distribués des actions cotées ne comptent que pour 50 % de leur montant aux fins de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur le revenu des personnes morales* ».

En l'espèce, au cours des exercices 1999 et 2000, la société Real Vida Seguros a perçu des dividendes attachés à des actions cotées sur le marché boursier portugais, et sur des marchés boursiers étrangers. Dans le cadre de la détermination de son assiette imposable, elle a procédé à la déduction de 50 % de ces dividendes. L'administration fiscale portugaise a remis en cause la déduction pour 50 % des dividendes attachés aux actions cotées sur des marchés boursiers étrangers, au motif que l'avantage fiscal ne visait que les dividendes attachés aux actions cotées sur le marché national.

La Cour de justice de l'Union européenne était donc saisie d'une question préjudicielle afin de savoir si les articles 63 et 65 du TFUE doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à la pratique fiscale d'un Etat membre selon laquelle, aux fins de la détermination de l'assiette de l'impôt, les dividendes attachés à des actions cotées sur le marché boursier de cet Etat membre ne comptent que pour 50 % de leur montant, alors que les dividendes attachés à des actions cotées sur les marchés boursiers des autres Etats membres sont pris en compte en totalité.

La Cour a notamment retenu que « *Les articles 63 et 65 du TFUE doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à la pratique fiscale d'un Etat membre selon laquelle, aux fins de la détermination de l'assiette de l'impôt sur le revenu d'un contribuable, les dividendes attachés à des actions cotées sur le marché boursier de cet Etat membre ne comptent que pour 50 % de leur montant, alors que les dividendes attachés à des actions cotées sur les marchés boursiers des autres Etats membres sont pris en compte en totalité* ».
