

Sommaire

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

I. Transfert de déficits sur agrément : précisions sur le changement significatif d'activité

Il s'agissait ici d'une opération de fusion par transmission universelle de patrimoine placée sous le régime spécial de l'article 210 A du code général des impôts (ci-après CGI).

La société absorbante sollicite un agrément pour le transfert des déficits antérieurs non encore déduits de la société absorbée.

L'administration fiscale lui refuse l'octroi de cet agrément au motif que l'activité de la société absorbée avait connu une forte baisse de son chiffre d'affaires avant l'opération de fusion et que celle-ci n'employait plus aucun salarié.

L'article 209, II-1-b du CGI, dans sa version applicable au litige, subordonne le bénéfice de l'agrément à deux conditions cumulatives : la justification économique de l'opération et l'absence de changement significatif de l'activité à l'origine des déficits dont le transfert est demandé pendant la période de constatation de ces déficits.

Selon la société absorbante, ces dispositions font obstacle à la prise en compte par l'administration de circonstances postérieures aux exercices de naissance des déficits transférés pour caractériser un changement significatif dans l'activité où ils ont trouvé leur origine.

L'analyse de la société n'est retenue ni par l'administration ni par les juges du fond (TA Paris 13-3-2019 n° 1805974, puis CAA Paris du 26-9-2019 n° 19PA01149). En effet, selon eux, pour l'appréciation du changement significatif d'activité, il est nécessaire de prendre en compte les circonstances postérieures aux exercices de naissance des déficits.

Le Conseil d'Etat confirme cette position : la période de constatation des déficits n'est pas limitée à l'exercice de naissance de ces déficits, mais est également étendue jusqu'à l'exercice au cours duquel est effectuée la demande tendant à leur transfert (**CE 8e-3e ch. 9-6-2020 n° 436187, Sté ID Espace**).

Le Conseil d'Etat précise toutefois que l'hypothèse où l'activité à l'origine des déficits a été en tout ou partie transférée par anticipation, avant l'opération de fusion ou assimilée, à la société absorbante, ne saurait être regardée comme un changement significatif d'activité justifiant le refus de l'agrément sollicité.

Le Conseil d'Etat, statuant sur le fond, relève que la société absorbante ne s'est pas prévaluée, devant la cour administrative d'appel de Paris, de ce transfert anticipé, mais s'est bornée à soutenir que les dispositions de l'article 209, II-1-b du CGI n'autorisent pas l'administration à retenir ces éléments pour justifier son refus.

II. Provision déduite à tort devenue sans objet et correction symétrique des bilans

Une société avait comptabilisé et déduit de ses résultats une provision pour risques et charges destinée à faire face au paiement de rappels de TVA.

Dans un premier temps, la société avait contesté ces rappels de TVA puis, ultérieurement, les avait payés selon un échéancier de paiements s'achevant en 2005. La société avait considéré cette provision comme déductible fiscalement au titre de l'exercice de sa dotation, cependant, elle avait considéré sa reprise au cours de l'exercice 2005 comme non imposable.

La société a fait l'objet, au titre des exercices 2004 et 2005, d'un contrôle fiscal par lequel l'administration va considérer que la provision n'était pas fiscalement déductible. Cependant, l'administration estime également que la provision, en tout état de cause, avait perdu son objet en 2005 et l'a donc réintégré dans les résultats imposables de l'exercice 2005.

La société fait l'objet, sur les exercices 2004 et 2005, d'un contrôle fiscal à l'issue duquel l'administration a considéré que cette provision n'était pas déductible fiscalement. Estimant de surcroît que la provision avait perdu son objet en 2005, l'administration en a réintégré le montant dans les résultats imposables de 2005.

La société contestait cette analyse et invoquait l'erreur comptable, puisque la provision n'était pas déductible dès l'origine ; elle devait donc être réintégré au bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit.

Le Conseil d'Etat, dans un arrêt du 13 mars dernier qui est mentionné aux tables du recueil Lebon, considère qu'en écartant le moyen invoqué par la société, la cour administrative d'appel de Versailles a commis une erreur de droit (**CE 9e-10e ch. 13-3-2020 n° 421024**).

Dans un premier temps, le Conseil d'Etat considère qu'en application des dispositions de l'article 38, 4 bis du CGI, dans l'hypothèse où le bénéfice imposable d'un exercice a été déterminé par différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de l'exercice et où son montant a servi de base à une imposition qui est devenue définitive en raison de l'expiration du délai de répétition ; les erreurs qui ont entraîné une sous-estimation ou une surestimation de l'actif net ressortant du bilan de clôture de cet exercice peuvent être ultérieurement corrigées dans les bilans des exercices non couverts par la prescription et, par suite, dans les bilans d'ouverture de ces exercices à l'exception du premier.

Dans un second temps, le Conseil d'Etat précise qu'il résulte des dispositions de l'article 39, 1-5° du CGI qu'une provision, faisant l'objet d'un emploi non conforme à sa destination ou devenue sans objet au cours d'un exercice, doit être réintégré au bilan de clôture de ce même exercice ou, si cet exercice est prescrit, dans les bilans des exercices non prescrits à l'exception du bilan d'ouverture du premier de ces exercices.

Toutefois, lorsque cette provision ne satisfaisait pas, dès l'origine, aux conditions de déductibilité, cette erreur initiale, pour autant qu'elle ne revête pas un caractère délibéré, doit être corrigée dans le bilan de clôture de l'exercice au cours duquel elle a été irrégulièrement constituée ou, si cet exercice est prescrit, dans les bilans des exercices non prescrits à l'exception du bilan d'ouverture du premier de ces exercices, rendant ainsi sans objet sa reprise ultérieure pour emploi non conforme ou perte d'objet.

Ainsi, le Conseil d'Etat considère ici que les dispositions de l'article 39, 1-5° du CGI relatives aux provisions devenues sans objet, ne s'appliquent que si la provision était déductible lors de sa constitution. En revanche, elles sont inapplicables dans le cas de figure où la provision n'était pas déductible dès l'origine (ce qui était le cas en l'espèce).

Le redressement est donc annulé, l'administration ayant réintégré la provision non pas dans le bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit (ce qu'elle aurait dû faire s'agissant d'une provision non déductible dès l'origine) mais au titre de l'exercice où elle était, selon elle, devenue sans objet.

III. TVA – Etablissement stable

Une société de droit polonais avait conclu avec une société de droit coréen un contrat de fourniture de services d'assemblage de cartes de circuits imprimés à partir de matériaux et composants (qui demeurent, tout au long du processus, la propriété de la société coréenne).

Ces matériaux et composants étaient physiquement livrés à la société polonaise par la filiale polonaise de la société coréenne.

Une fois l'assemblage terminé, la société polonaise livrait les biens à la filiale polonaise de la société coréenne pour être ensuite livrés à une société allemande.

La société polonaise facture la société coréenne sans la TVA polonaise. Précisons ici que la société coréenne avait affirmé à la société polonaise qu'elle ne disposait pas en Pologne d'un établissement stable, au sens de la TVA, qu'elle n'y employait pas de salariés ni n'y possédait d'immeubles ou d'équipements techniques. Le régime B to B a donc été appliqué par la société polonaise aux services qu'elle facturait à la société coréenne.

L'administration fiscale polonaise considère que la société coréenne utilisait sa filiale polonaise comme un établissement stable, les prestations de services auraient donc dû être soumises à la TVA polonaise.

La juridiction de renvoi, saisie du litige, a décidé de surseoir à statuer et de poser à la CJUE les deux questions préjudicielles suivantes :

- Si l'existence, sur le territoire d'un Etat membre, d'une filiale d'une société établie dans un Etat tiers suffit pour considérer que cette dernière dispose d'un établissement stable preneur de services en Pologne au sens de l'article 44 de la directive TVA ;
- Ou, en cas de réponse négative, si le prestataire de services est tenu de s'enquérir des relations contractuelles entre les deux entités (le siège étranger et sa filiale locale) aux fins d'une telle appréciation.

Sur la première question préjudicielle :

La Cour rappelle sa jurisprudence antérieure (arrêt du 20 février 1997, DFDS, C 260/95, EU C – 1997/77, points 25 et 26 : cet arrêt avait conclu à l'existence d'un établissement stable d'une société étrangère au travers de sa filiale locale) pour affirmer qu'une filiale pourrait constituer un établissement stable de son siège étranger (**CJUE 7-5-2020 aff. 547/18**).

La CJUE précise toutefois que la qualification d'un établissement stable ne saurait dépendre du seul statut juridique de l'entité concernée (ici, une filiale). Il faut également tenir compte de la réalité économique et commerciale.

Ainsi, l'existence, sur le territoire d'un Etat membre, d'un établissement stable d'une société établie dans un Etat tiers ne saurait être déduite par un prestataire de services du seul fait que cette société cliente y possède une filiale.

Sur la seconde question préjudicielle :

La CJUE rappelle les dispositions des articles 21 et 22 du règlement d'exécution n° 282/2011 : le prestataire doit examiner la nature et l'utilisation du service fourni afin d'identifier l'établissement stable auquel le service est fourni. Si cela s'avère insuffisant, le prestataire doit s'attacher à un faisceau d'indices tels que le contrat, le bon de commande, le numéro d'identification TVA sous lequel le client entend se faire facturer la prestation de service ou l'entité qui paie pour le service.

La Cour souligne enfin que s'il peut être exigé du prestataire de service une diligence appropriée aux fins de la détermination du lieu exact de la prestation, cela n'englobe toutefois pas des recherches et des vérifications relatives aux relations contractuelles, auxquelles il n'a pas accès, qui lient son cocontractant et la filiale de celui-ci.

IV. Affectation d'une fraction du mali technique de fusion à des actifs situés à l'étranger

Avant janvier 2008, la société Boursin, filiale de la société néerlandaise Unilever, donnait un fonds de commerce en location-gérance à une filiale du groupe Unilever, la société UBF, laquelle la donnait à son tour en sous-location-gérance à une société de droit américain appartenant au même groupe, la société Conopco.

En vue de l'acquisition de Boursin par la société Fromageries Bel, plusieurs aménagements ont été réalisés :

- En novembre 2007 : la société Conopco a transféré divers éléments de l'activité Boursin à la société Bel Brands, filiale du groupe Bel ;
- En décembre 2007 :
 - o il a été mis fin à la location-gérance accordée par Boursin France à la société UBF et à la sous-location-gérance accordée par cette dernière à la société Conopco ;
 - o la société Fromageries Bel a déclaré la constitution d'un établissement stable aux Etats-Unis.

En janvier 2008, la société Fromageries Bel a acquis la société Boursin et a conclu un contrat de location-gérance avec cette dernière.

En juillet 2008, la société Fromageries Bel procède à la dissolution sans liquidation de la société Boursin, ce qui entraîne la transmission universelle du patrimoine de la société Boursin à son profit. Cette TUP, effectuée selon les valeurs comptables, est soumise au régime de faveur prévu à l'article 210 A. L'opération génère un mali technique de 185 millions d'euros.

Au terme d'une vérification de comptabilité, l'administration fiscale réintègre le mali technique qui a été affecté comptablement au bilan de la succursale américaine au résultat imposable de la société confondante.

Selon l'administration, le fonds de commerce aux Etats-Unis était resté jusque-là compris dans le fonds universel et indivis de la société Boursin et l'affectation du mali technique à un établissement stable américain devait s'analyser comme une « cession » (transfert d'actif à l'étranger) au sens et pour l'application des articles 38 et 210-A du CGI.

L'analyse de l'administration fiscale va être confirmée par le tribunal administratif de Montreuil puis par la cour administrative d'appel de Versailles.

Ainsi, en application des articles 209-I du CGI et 7 de la convention fiscale franco-américaine, le profit correspondant à cette « cession » est imposable en France dès lors que les fonds de commerce sur lesquels porte le mali technique n'étaient pas rattachés, antérieurement à la TUP, à un établissement stable situé à l'étranger. En l'espèce, la société mère confondante ne justifiait pas, au regard des dispositions de l'article 209 du CGI et des articles 5 et 7 de la convention fiscale franco-américaine, que les fonds de commerce se rattachaient à un établissement stable existant aux Etats-Unis antérieurement à l'opération de transmission universelle de patrimoine. En effet, la société n'avait jamais établi qu'elle avait immatriculé d'établissement stable aux Etats-Unis.

Le Conseil d'Etat a confirmé cette analyse et cette interprétation extensive de la notion de cession (**CE n°434412 du 27 mai 2020**).

V. Transfert de siège au sein de l'Union européenne et imputation des pertes

Dans les faits présentés devant la CJUE, il s'agissait d'une société néerlandaise qui, en 2009, avait transféré son siège de direction effective, et donc sa résidence fiscale, vers la République tchèque où elle avait créé en 2008 une succursale constitutive d'un établissement stable. Elle conservait cependant son siège statutaire et son inscription au registre du commerce aux Pays-Bas.

Ainsi, à compter de l'exercice 2009, la société n'a plus d'activité économique aux Pays-Bas et n'est donc pas susceptible d'y générer des profits sur lesquels elle pourrait imputer les pertes fiscales reportables qu'elle avait constatées au titre de l'exercice 2007.

Elle demande donc à l'administration fiscale tchèque de pouvoir imputer ses pertes réalisées aux Pays-Bas en 2007 sur les résultats imposables au titre de l'exercice 2012 en République Tchèque. Ce qui va lui être refusé.

Cette décision va être contestée devant la juridiction suprême tchèque qui décide de surseoir à statuer et de poser à la Cour les deux questions préjudicielles suivantes :

- Peut-on d'emblée faire relever le seul transfert du siège de direction d'une société d'un Etat membre vers un autre Etat membre de la notion de liberté d'établissement visée à l'article 49 du TFUE ?
- En cas de réponse affirmative à la première question, les articles 49, 52 et 54 du TFUE s'opposent-ils à une réglementation nationale qui ne permet pas à une entité d'un autre Etat membre, en cas de transfert du lieu où elle exerce son activité économique ou de son siège de direction en République tchèque, de faire valoir une perte fiscale subie dans cet autre Etat membre ?

La CJUE s'est déjà prononcée sur la première question (CJUE, 29 novembre 2011, National Grid Indus, C-371/10) : si une société constituée selon le droit d'un Etat membre transfère son siège de direction effective dans un autre Etat membre, sans que ce transfert de siège n'affecte sa qualité de société constituée selon le droit du 1^{er} Etat membre, elle peut se prévaloir de l'article 49 de TFUE aux fins de mettre en cause les conséquences fiscales attachées à ce transfert dans l'Etat membre de départ.

Concernant la première question préjudicielle, la CJUE juge qu'une société ayant opéré un tel transfert peut se prévaloir de l'article 49 du TFUE aux fins de mettre en cause le traitement fiscal qui lui est réservé dans l'Etat membre d'arrivée (**CJUE 27-2-2020 aff. 405/18**).

Concernant la 2^{de} question, la CJUE reconnaît qu'il existe bien ici une différence de traitement fiscal, puisque la législation tchèque permet à une société résidente qui subit des pertes au cours des cinq derniers exercices précédents de les déduire du bénéfice imposable, alors que sont exclues du bénéfice de ce régime, les sociétés résidentes mais constituées en vertu du droit d'un autre Etat membre, pour les pertes qu'elles ont subies dans cet autre Etat membre au cours d'une période d'imposition pendant laquelle elle en était résidente.

La CJUE rappelle qu'une telle différence de traitement ne saurait être admise que si elle concerne des situations qui ne sont pas objectivement comparables ou si elle est justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général (CJUE 17 juillet 2014, Nordea Bank Danmark, C-48/13 et du 17 décembre 2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14).

La CJUE précise alors qu'il ressort du dossier que la législation tchèque en cause tend à préserver la répartition du pouvoir d'imposition entre les Etats membres et à prévenir les risques de double déduction des pertes.

En effet, la CJUE relève que la société ayant transféré sa résidence fiscale d'un Etat membre à un autre relève successivement de la compétence fiscale de deux Etats membres ; cette circonstance est « *de nature à générer un risque accru de double prise en compte des pertes, dès lors qu'une telle société pourrait être conduite à faire valoir les mêmes pertes auprès des autorités de ces deux Etats membres.* ». Notons qu'en l'espèce, le risque est d'autant plus important que la société avait conservé son siège statutaire aux Pays-Bas et que la législation de ce pays autorise l'imputation des pertes générées au cours des 9 années précédentes.

Ensuite, la CJUE écarte l'application de la jurisprudence Bevola et Jens W. Trock (12 juin 2018, C-650/16) au motif que cet arrêt traite de circonstances différentes du cas jugé. Pour rappel, la CJUE y avait alors conclu que l'impossibilité d'imputer au niveau d'une société membre de l'UE les pertes définitives subies par un établissement stable situé dans un autre Etat membre est contraire à la liberté d'établissement.

Ainsi, au sujet de la 2nde question préjudicielle, la CJUE juge que : « *L'article 49 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à une réglementation d'un Etat membre qui exclut la possibilité pour une société, qui a transféré son siège de direction effective et, ce faisant, sa résidence fiscale dans cet Etat membre, de faire valoir une perte fiscale subie, préalablement à ce transfert, dans un autre Etat membre, dans lequel elle conserve son siège statutaire.* ».

VI. CIR et cas de la sous-traitance en cascade

Une société, ayant la qualité d'organisme privé de recherche agréé (au sens du d bis du II de l'article 244 quater B du CGI), va confier à deux sociétés appartenant au même groupe, non agréées, le soin de réaliser des travaux de recherche, qui lui avaient été commandés par des entreprises extérieures au groupe. Il s'agit ici d'un cas de sous-traitance « en cascade ».

Les sociétés sous-traitantes estiment avoir droit, au titre de ces dépenses, à des crédits d'impôt recherche. Cette demande va être rejetée par l'administration fiscale qui va, a contrario, considérer que seul le donneur d'ordre (c'est-à-dire le client de la société agréée) peut, dans ce cas, bénéficier du crédit d'impôt recherche sur ces travaux.

Cette position est suivie par le tribunal administratif de Paris puis la cour administrative d'appel de Paris ; elle ne le sera pas, en revanche, par le Conseil d'Etat.

Dans un arrêt du 9 juin dernier, le Conseil d'Etat juge que la circonstance qu'une entreprise effectue des opérations de recherche pour le compte d'un organisme agréé n'est pas en soi de nature à la priver du bénéfice du crédit d'impôt recherche, sauf à ce que l'administration invoque sa participation à un montage frauduleux (**CE 3e-8e ch. 9-6-2020 n° 427441, Sté Hays France**).

Précisons toutefois que la loi de finances pour 2020 a modifié les dispositions de l'article 244 quater B du CGI avec pour objectif de mettre un terme à ce type de schéma qui permettait à ce qu'une même dépense de recherche soit prise en compte au niveau du donneur d'ordre mais également au niveau du sous-traitant non agréé de deuxième niveau.

Ainsi, à compter du 1^{er} janvier 2020, sont exclus du bénéfice du crédit d'impôt recherche chez le donneur d'ordre les travaux de recherche et développement non réalisés directement par l'organisme agréé, sauf si ces travaux sont confiés à des sous-traitants de second rang eux-mêmes agréés).

VII. Exercice d'une activité occulte en France : les bénéficiaires de la société étrangère sont réputés distribués

Une société anonyme de droit suisse fait l'objet d'une enquête pour fraude fiscale à raison de l'exercice en France, de manière occulte, d'une activité de vente en ligne (le site internet était hébergé en France) de produits fabriqués en France. Sa clientèle était essentiellement française.

Le domicile, en France, de l'administrateur unique de la société suisse a fait l'objet, à cette occasion, d'une perquisition sur le fondement de l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales.

Parallèlement, l'administrateur unique de la société suisse fait l'objet d'un ESFP, par lequel l'administration l'a assujéti à des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales, sur le fondement du 1^o de l'article 109 et du c de l'article 111 du CGI, à raison de revenus réputés distribués par la société suisse.

Le Conseil d'Etat, confirmant l'analyse des juges du fond, relève qu'il ressort du dossier que la rectification procédait non de l'imputation à un établissement stable situé en France de bénéfices réalisés par la société suisse mais de la mise en évidence de l'exercice par cette société d'une activité occulte en France, dont il n'a jamais été sérieusement soutenu qu'elle aurait été retracée dans sa comptabilité, ni que les bénéficiaires en résultant auraient été déclarés et soumis à l'impôt en Suisse (**CE 27-3-2020 n° 421627**).

Ensuite, en second lieu, en cas de refus des propositions de rectification par le contribuable que l'administration entend imposer comme bénéficiaire de sommes regardées comme distribuées, il lui incombe d'apporter la preuve que celui-ci en a effectivement disposé.

Toutefois, le contribuable qui, disposant seul des pouvoirs les plus étendus au sein de la société, est en mesure d'user sans contrôle de ses biens comme de biens qui lui sont propres et doit ainsi être regardé comme le seul maître de l'affaire est présumé avoir appréhendé les distributions effectuées par la société qu'il contrôle.

Avec cet arrêt, mentionné aux tables du Lebon, le Conseil d'Etat vient de compléter l'arrêt du 8 février 2019 (n° 410301) par lequel il avait jugé que, lorsque l'administration, dans le cadre d'une proposition de rectification, impute à un établissement stable situé en France des bénéfices réalisés par une société étrangère, ni ce redressement ni l'identification du maître de l'affaire ne sont de nature à révéler l'existence d'une distribution de revenus.

VIII. Réduction d'impôt mécénat et distinction d'un avantage publicitaire

L'article 238 bis du code général des impôts met en place une réduction d'impôt en faveur des entreprises versant des dons à certains organismes. Cette réduction s'élève à 60 % des versements éligibles (40 % pour la fraction des dons excédant à 2 M€, pour les versements effectués au cours des exercices clos à compter du 31 décembre 2020) pris dans la limite de 20 000 € ou à 5 pour mille du chiffre d'affaires lorsque ce dernier montant est plus élevé. C'est la réduction d'impôt en faveur du mécénat.

Le fait pour une entreprise mécène d'associer son nom aux opérations réalisées par l'organisme bénéficiaire des dons n'empêche pas celle-ci de bénéficier du dispositif.

Dans les faits présentés au Conseil d'Etat, il s'agissait d'une société qui avait consenti des dons à une association d'intérêt général dont l'objet était de promouvoir le sport automobile féminin.

La société avait considéré que ces versements lui donnaient droit à la réduction d'impôt mécénat, alors même que son nom était apposé sur les véhicules de course. En raison de l'apposition du nom de la société sur les véhicules, l'administration, puis le tribunal administratif de Lyon, avaient remis en cause la qualification de mécénat.

Au contraire, la cour administrative d'appel de Lyon avait fait droit aux arguments de la société en considérant que le mécénat ne s'oppose pas à ce que le nom de la société versante soit associé aux opérations réalisées par l'organisme bénéficiaire.

La circonstance que la société ait, de ce fait, bénéficié d'une couverture médiatique à l'occasion des courses des pilotes ne fait pas obstacle au bénéfice de la réduction d'impôt, quelle que soit la valeur économique qui pourrait être attribuée à cet avantage.

Le Conseil d'Etat annule pour erreur de droit cet arrêt : en cas d'apposition du nom de l'entreprise versante, il convient de rechercher la valeur économique de l'avantage ainsi obtenu par le donataire et sa corrélation ou non avec le montant versé. Ce n'est que si la valeur économique est très inférieure au montant versé que ce dernier peut être qualifié de don, et donc ouvrir droit à la réduction d'impôt mécénat (**CE 20-3-2020 n° 423664**).

Il appartient alors au juge de rechercher s'il existe une disproportion marquée entre le montant du don et celui de la contrepartie.
