

Sommaire

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

I. **Apport à une société détenue à 100 % : la valeur réelle doit être retenue pour la parité d'échange**

Dans cette affaire, la société Lafarge, société mère d'un groupe intégré, apporte à une autre société du même groupe, sa filiale à 100 %, les titres qu'elle détient dans une troisième société de ce groupe.

Cet apport a été réalisé à la valeur nette comptable et la parité d'échange entre les titres apportés et les titres reçus en contrepartie a été établie sur la base, non de la valeur réelle des apports et des titres de la société qui les reçoit, mais de leurs valeurs comptables.

À l'issue d'une vérification de comptabilité de la société bénéficiaire des apports, l'administration fiscale a considéré que la parité d'échange de titres avait été établie sans rapport avec la valeur réelle de l'apport, que cette parité avait abouti à rémunérer l'apport consenti par la société Lafarge par un nombre insuffisant de titres de la société bénéficiaire des apports. Elle en a déduit que la société Lafarge avait, en procédant à un apport à de telles conditions, consenti une subvention à sa filiale, neutralisée à l'époque pour la détermination du résultat d'ensemble de l'intégration, mais devant être déclarée sous peine d'une pénalité.

La société Lafarge a contesté cette analyse et invoqué que ni la réglementation comptable, ni aucune disposition législative, ni, s'agissant d'une opération de restructuration relevant du régime de faveur prévu aux articles 210 A et 210 B du code général des impôts (ci-après « CGI »), aucune disposition de la « Directive fusion » (Directive 90/434/CEE du 23 juillet 1990) dont ils assurent la transposition en droit interne, ne faisaient obstacle à ce que la parité d'échange soit déterminée, dans le traité d'apport, d'après la valeur comptable des actifs échangés.

Dans un arrêt du 1^{er} juillet 2020, le Conseil d'Etat a rejeté le pourvoi de la société Lafarge (*CE 9-10 ch. 01/07/2020 n°418378, Sté Lafarge SA*), retenant que quelles que soient les modalités de transcription des apports imposées par la réglementation comptable, en matière fiscale le rapport d'échange doit en principe être déterminé à partir des valeurs réelles des actifs échangés.

Il convient de noter que, par exception, l'administration fiscale admet que le rapport d'échange peut être calculé à partir des valeurs comptables, lorsque certaines conditions très restrictives sont réunies : les titres reçus par la société apporteuse en contrepartie de l'apport doivent représenter au moins 99 % du capital de la société émettrice tel qu'il résulte de l'opération, la participation détenue par l'apporteuse dans la société bénéficiaire des apports doit représenter au moins 99,99 % du capital après apport ; et tous les titres de la société bénéficiaire de l'apport doivent présenter les mêmes caractéristiques (BOI-IS-FUS-30-20 n° 40).

II. Crédit d'impôt recherche : des précisions inédites sur les travaux de recherche externalisés

La Fédération nationale des agriculteurs multiplicateurs de semences (ci-après FNAMS) a sous-traité à des organismes de recherche publics et privés agréés la réalisation de prestations nécessaires à la conduite de ses projets de recherche.

L'administration a remis en cause l'éligibilité de ces dépenses externalisées au motif qu'elles ne correspondaient pas en soi à de véritables opérations de recherche nettement individualisées, quand bien même elles s'avéraient indispensables à l'aboutissement de recherches menées par le donneur d'ordre.

La FNAMS a contesté la position de l'administration fiscale et demandé la restitution du montant du CIR remis en cause devant le tribunal administratif de Paris, puis devant la cour administrative d'appel.

Devant ces deux juridictions, les demandes de la requérante ont été rejetées.

Le Conseil d'Etat a alors été saisi de la question de savoir si, pour ouvrir droit au crédit d'impôt recherche, des travaux externalisés doivent, pris isolément, répondre à la définition d'opérations de recherche, indépendamment des recherches menées par le donneur d'ordre.

Dans un arrêt du 22 juillet 2020 (*CE 9e-10e ch. 22/07/2020 n° 428127, FNAMS*), le Conseil d'Etat énonce que lorsqu'une entreprise confie à un organisme, mentionné au d ou au d bis de l'article 244 quater B du CGI, l'exécution de prestations nécessaires à la réalisation d'opérations de recherche qu'elle mène, les dépenses correspondantes peuvent être prises en compte pour la détermination du montant de son crédit d'impôt quand bien même ces prestations sous-traitées, prises isolément, ne constitueraient pas des opérations de recherche.

III. Crédit d'impôt recherche : annulation de la doctrine relative à la sous-traitance

La société Takima a contesté devant le Conseil d'Etat le paragraphe 220 de la doctrine BOI-BIC-RICI-10-10-20-30, interprétant l'article 244 quater B du CGI régissant le crédit d'impôt recherche (ci-après CIR).

Pour rappel, en vertu de cet article, les entreprises qui engagent des dépenses de recherche fondamentale et de développement expérimental peuvent bénéficier du CIR égal à 30 % de ces dépenses jusqu'à 100 millions d'euros, 5 % au-delà, en le déduisant de leur impôt.

Figurent au titre des dépenses de recherche éligibles au CIR les sommes versées pour la réalisation d'opérations de recherche confiées à des organismes de recherche privés agréés par le Ministère chargé de la recherche.

Les organismes privés agréés peuvent, en outre, réaliser des opérations de recherche indépendamment des opérations qui leur sont sous-traitées. Dans cette hypothèse, l'article 244 quater B III dispose que ces organismes doivent déduire des bases de calcul de leur propre CIR les sommes reçues des donneurs d'ordre.

Commentant cet article, la doctrine administrative prévoit que les organismes de recherche privés agréés doivent déduire de la base de calcul de leur propre CIR les sommes perçues par des organismes pour lesquels les opérations de recherche sont réalisées et facturées.

Le Conseil d'Etat, saisi d'une requête aux fins d'annulation de ces dispositions du BOFiP, retient que l'article 244 quater B III du CGI doit être interprété comme se bornant à interdire aux organismes agréés d'inclure dans la base de calcul de leur propre CIR les dépenses exposées pour réaliser des opérations de recherche pour le compte de tiers à l'exclusion donc de la marge qu'ils réalisent à l'occasion de ces opérations qui leur sont sous-traitées (*CE 09/09/2020 n°440523, Sté Takima*).

En conséquence, le Conseil d'Etat annule le 2^{ème} alinéa du paragraphe de 220 des commentaires administratifs publiés le 4 avril 2014 au BOFiP sous la référence BOI-BIC-RICI-10-10-20-30.

IV. Compatibilité de l'article 119 ter 2. avec la directive mère-fille

Deux sociétés françaises avaient distribué des dividendes à leur actionnaire, une société luxembourgeoise, elle-même détenue à 99,9 % par une société chypriote détenue à son tour par une société suisse.

Les dividendes versés n'ont pas été soumis à la retenue à la source prévue par l'article 119 bis du CGI compte tenu de l'exonération prévue à l'article 119 ter du CGI relatif aux distributions réalisées au profit de sociétés mères établies dans l'UE.

Pour l'administration fiscale, les sociétés françaises auraient dû s'acquitter de la retenue à la source prévue par l'article 119 bis du CGI dans la mesure où notamment, l'administration faisait valoir que la société luxembourgeoise interposée n'était pas le bénéficiaire effectif des distributions (au cas d'espèce, aucun élément ne permettait de prouver que cette société était bien le titulaire du compte bancaire suisse sur lequel les dividendes litigieux avaient été versés).

Pour rendre sa décision, le Conseil d'Etat s'est appuyé sur des décisions de la CJUE (CJUE gr. ch. 26-2-2019 aff. 116/16 et 117/16, Skatteministeriet c/ T Danmark et Y Denmark Aps) dans lesquelles la CJUE a consacré l'existence d'un principe général de droit de l'Union selon lequel les justiciables ne sauraient frauduleusement ou abusivement se prévaloir des normes du droit de l'Union et en déduit qu'un Etat membre doit (et non simplement peut) refuser sur ce fondement, quand bien même le droit national ne disposerait pas de règles anti-abus propres, le bénéfice des dispositions du droit de l'Union lorsqu'elles sont invoquées, non pas en vue de réaliser les objectifs de ces dispositions, mais dans le but de bénéficier d'un avantage du droit de l'Union, alors que les conditions pour en bénéficier ne sont que formellement remplies et que l'invocation de cet avantage n'est ainsi pas cohérente avec les finalités que visent les règles l'ayant institué.

Le Conseil d'Etat cite la CJUE en indiquant à propos de la directive mère-fille, que ces mécanismes sont "conçus pour des situations dans lesquelles, sans leur application, l'exercice par les Etats membres de leurs pouvoirs d'imposition pourrait conduire à ce que les bénéfices distribués par la société filiale à sa société mère soient soumis à une double imposition (). De tels mécanismes n'ont en revanche pas vocation à s'appliquer lorsque le bénéficiaire effectif des dividendes est une société ayant sa résidence fiscale en dehors de l'Union puisque, dans un tel cas, l'exonération de la retenue à la source desdits dividendes dans l'Etat membre à partir duquel ils sont versés risquerait d'aboutir à ce que ces dividendes ne soient pas imposés de façon effective dans l'Union".

Le Conseil d'Etat en conclut que la qualité de bénéficiaire effectif des dividendes doit être regardée comme « **une condition** du bénéfice de l'exonération de retenue à la source » prévue par la directive mère-fille autonome, en dehors de toute pratique frauduleuse ou abusive.

Ainsi, lorsque des dividendes sont versés à une société mère considérée comme le « relais » d'une entité située hors de l'Union, l'exonération de retenue à la source prévue à l'article 119 ter du CGI ne doit pas s'appliquer, et ce même si le bénéficiaire effectif a sa résidence fiscale dans un Etat ayant conclu une convention fiscale avec la France, prévoyant - comme au cas particulier la convention fiscale franco-suisse - une exonération de retenue à la source sur les dividendes litigieux, autrement dit même si l'interposition de sociétés « relais » ne peut être vue comme procédant d'un montage abusif destiné à éluder un quelconque impôt.

V. Notion de résident et obligation fiscale illimitée

Un contribuable, qui travaillait et résidait en Chine avec sa famille, n'avait payé l'impôt chinois que sur ses seuls salaires de source chinoise et non sur ses dividendes de source française.

Il demandait le bénéfice du taux réduit de retenue à la source sur les dividendes prévu par l'article 9,1 de la convention (10 % au lieu de 30 %).

La cour administrative d'appel avait jugé qu'il ne pouvait être regardé comme ayant sa résidence en France au sens de l'article 4 B du CGI et n'était pas davantage résident chinois dans la mesure où il n'établissait pas être assujéti dans ce pays à une obligation fiscale illimitée.

Le Conseil d'Etat annule la décision de la cour administrative d'appel car il résulte des stipulations de l'article 4 de la convention franco-chinoise en vigueur à l'époque des faits que, pour son application, la qualité de résident d'un Etat contractant est subordonnée à la seule condition que la personne qui s'en prévaut soit assujéti dans cet Etat en raison de son domicile, de sa résidence ou d'un lien personnel analogue (CE 9 juin 2020 N°434972).

En conséquence, l'étendue de l'obligation fiscale à laquelle le contribuable est tenue dans cet Etat est, par elle-même, sans incidence sur la qualification de résident, ces stipulations n'excluant pas, dans leur rédaction applicable, que puissent être regardées comme résidents des personnes dont les seuls revenus pris en compte pour leur assujétiement à l'impôt dans cet Etat sont, en application des règles d'assiette applicables, les revenus qui y trouvent leur source.

Le Conseil d'Etat fait une stricte application des textes dès lors que l'ancienne rédaction de la convention franco-chinoise qui ne reprenait pas la réserve prévue à la deuxième phrase du premier paragraphe de l'article 4 de la convention modèle OCDE selon laquelle l'expression « résident d'un Etat contractant » ne comprend pas les personnes qui ne sont assujétiées à l'impôt dans cet Etat que pour les revenus de sources situées dans cet Etat ou pour la fortune qui y est située. Selon le commentaire de la convention modèle, cette stipulation ne peut être interprétée comme conduisant à faire échec à la qualification de résidents et au bénéfice de la convention les contribuables des Etats qui ne connaissent pas la distinction entre l'imposition des résidents sur leurs revenus mondiaux et celle des non-résidents limités aux revenus ayant leur source dans l'Etat et ne taxent les contribuables que sur leurs revenus de source nationale.

A noter que l'actuelle convention franco-chinoise du 26 novembre 2013 (entrée en vigueur en 2015) a repris la réserve de la convention modèle et prévoit désormais expressément que pour être résident chinois il ne suffit pas d'y être imposé sur ses revenus de source chinoise. La solution du Conseil sous l'empire de la nouvelle rédaction de la convention franco-chinoise serait donc différente.

En effet, le Conseil d'Etat a jugé que, s'agissant de la convention franco-russe, ni les déclarations fiscales souscrites en Russie ni l'attestation des autorités fiscales selon laquelle une personne aurait acquitté l'impôt dans un Etat pour l'année d'imposition en litige ne suffisent à établir son assujétiement à l'impôt en Russie pour les revenus de sources situées en dehors de cet Etat (CE 25 mars 2020 n°433829).

La convention franco-russe prévoit en effet que l'expression « résident d'un Etat contractant » ne comprend pas les personnes qui ne sont assujétiées à l'impôt dans cet Etat que pour les revenus de sources situées dans cet Etat ou pour la fortune qui y est située.

VI. L'information de la « tête de groupe » sur les modalités de détermination des pénalités infligées à une filiale à la suite d'un contrôle

En vertu des articles 223 A et B du CGI, la société mère d'un groupe fiscalement intégré est seule redevable de l'impôt ayant pour base le résultat d'ensemble du groupe, ainsi que des droits et pénalités résultant d'une procédure de vérification de comptabilité et de redressement suivie à l'égard d'une ou plusieurs sociétés du groupe. Les sociétés intégrées demeurent néanmoins des sujets fiscaux à part entière de sorte que les procédures de rectification sont conduites avec chacune des sociétés intégrées concernées.

Ainsi, afin d'offrir une certaine garantie à la société tête de groupe, l'article R 256-1 du livre des procédures fiscales (ci-après « LPF ») relatif aux modalités de recouvrement a été modifié en 2004 afin d'instaurer la remise à la société mère, préalablement à la notification de l'avis de mise en recouvrement correspondant, d'un document d'information quant au montant global des droits, des pénalités et des intérêts de retard dont elle est redevable auprès de l'administration. Cette exigence d'information permet à la société tête de groupe de comprendre les pénalités mises à sa charge et d'organiser utilement sa défense.

La jurisprudence a par la suite admis que l'information, adressée à la société tête de groupe, devait comporter les modalités de détermination des pénalités mises en œuvre par l'administration (*CE, 13 décembre 2013, n° 338133, EURL Pub Finance*).

Par deux décisions du 25 juin 2020 (*CE, 25 juin 2020, n°421095 et n°421096, Min. c/ Sté BNP Paribas*), le Conseil d'Etat est venu préciser les contours de l'information dont l'administration est redevable lorsqu'elle redresse la filiale d'un groupe fiscalement intégré.

Les sociétés membres d'un groupe fiscal intégré avaient fait l'objet d'une vérification de comptabilité au terme de laquelle elles avaient été redressées sur le terrain de l'abus de droit. À l'issue de la procédure de rectification, et préalablement à l'envoi de l'avis de mise en recouvrement, la société tête de groupe avait reçu une lettre d'information conformément aux dispositions de l'article R 256-1 du LPF. Néanmoins, le montant des pénalités inscrit sur la lettre ne correspondait pas à 80 % des cotisations supplémentaires assignées à la société tête de groupe. A défaut d'explication justifiant la discordance entre les différents montants mentionnés dans la lettre d'information, la société tête de groupe a estimé que l'administration ne lui avait pas indiqué les modalités de détermination des pénalités en cause et que dès lors elle n'avait pas respecté son obligation d'information.

La Cour Administrative d'Appel de Versailles (*CAA Versailles, 29 mars 2018, n°15VE04030, SA BNP Paribas*) puis le Conseil d'Etat, ont tous deux suivi le raisonnement de la société tête de groupe et ont rappelé que l'administration était tenue d'informer la société tête de groupe des modalités de détermination des pénalités.

Le Conseil d'Etat a alors considéré que l'information donnée à la société tête de groupe était insuffisante dès lors qu'elle était dépourvue de toute indication sur les modalités de détermination des pénalités.

Cette solution est applicable dans toutes les hypothèses où une société tête de groupe se voit notifier des pénalités à raison du contrôle d'une filiale intégrée, quelle que soit la nature de ces pénalités (abus de droit, manquement délibéré, etc.), y compris dans l'hypothèse où la société dont les résultats individuels ont été redressés est la société tête de groupe elle-même.

Cette décision confirme ainsi la nécessité pour chaque société tête de groupe de vérifier attentivement le contenu de la lettre d'information envoyée par l'administration.

Enfin, il convient de préciser que dans un autre arrêt BNP Paribas, également rendu par la Cour administrative d'appel de Versailles mais pour un autre exercice d'imposition, cette Cour (*CAA Versailles, 29 mars 2018, n°15VE04031, SA BNP Paribas*) a jugé que dès lors que le montant des pénalités correspondait exactement à 80 % des cotisations supplémentaires assignées à la société tête de groupe (en d'autres termes, qu'aucune irrégularité de calcul n'apparaissait) et qu'en l'absence de toute difficulté dans l'identification des éléments rentrant dans le calcul des pénalités assignées au contribuable, la société n'était pas fondée à demander la décharge des pénalités. Dans cette hypothèse, l'omission des modalités importait peu. Cette affaire est actuellement pendante devant le Conseil d'Etat.

La décision à venir est attendue afin de pouvoir évaluer la portée de l'information qui doit être donnée à une société tête de groupe sur les modalités de détermination des pénalités infligées à une de ses filiales à la suite d'un contrôle.

VII. Intérêts versés entre entreprises liées : non-conformité au taux de marché

L'article 212 du CGI dispose que les intérêts versés entre entreprises liées (au sens de l'article 39.12 du CGI) sont déductibles dans la limite de la moyenne annuelle des taux effectifs moyens pratiqués par les établissements de crédit pour des prêts à taux variable consentis aux entreprises ou, s'il est supérieur, d'après le taux que l'entreprise emprunteuse aurait pu obtenir d'établissements ou d'organismes financiers indépendants dans des conditions analogues.

Il incombe à la société emprunteuse de justifier par tout moyen du taux qu'elle aurait pu obtenir d'établissements ou d'organismes financiers indépendants pour un prêt consenti dans des conditions analogues.

La Cour administrative d'appel de Paris (*CAA Paris, 10 mars 2020, n°18PA00608, Sté Apex Tool Group*) fournit une nouvelle illustration de la notion de « conditions économiques comparables » en considérant qu'une telle preuve n'était pas rapportée alors que la société emprunteuse avait produit les justificatifs suivants :

- Un rapport établi par son cabinet de conseil fondé sur la méthode du prix comparable sur le marché libre qui consiste à attribuer une note de crédit puis à déterminer le taux d'intérêt de pleine concurrence en utilisant les données d'autres obligations ayant la même note de crédit que l'emprunt ;
- Une étude complémentaire et rétrospective des conditions auxquelles elle aurait pu se financer par emprunt bancaire fondée sur l'outil LoanConnector d'une agence de presse.

Selon la Cour, la note de crédit attribuée à l'emprunt ne correspond pas à la situation intrinsèque de la société emprunteuse dès lors qu'elle tient compte des états financiers agrégés du sous-groupe que cette société forme avec quatre de ses filiales et sous-filiales.

Il est admis de se référer à des entreprises à condition qu'elles se trouvent dans des « conditions économiques comparables ». Or, cette condition ne peut être regardée comme remplie pour les entreprises retenues dans l'échantillon pour lesquelles il est seulement soutenu, d'une part, qu'elles ont des notes de crédit proches de celle attribuée à l'emprunt de la société emprunteuse, et, d'autre part, qu'elles ont eu recours au marché obligataire pour des opérations ayant la même durée et la même maturité.

De plus, l'étude complémentaire ne peut être prise en compte dès lors qu'il n'est pas établi que les sociétés retenues dans l'échantillon de l'étude, appartenant à des secteurs d'activités hétérogènes, auraient, pour un banquier, présenté le même niveau de risque que celui auquel la société emprunteuse a été confrontée à la même époque.

En conséquence, la Cour fait une application des principes dégagés par la jurisprudence du Conseil d'Etat (*CE, 18 mars 2019, n°411189*) en retenant que le taux de marché s'apprécie au regard des caractéristiques propres de l'entreprise emprunteuse. La note de crédit attribuée aux emprunts dans le cadre d'études produites pour démontrer la conformité des taux d'intérêts pratiqués au taux du marché doit correspondre à la situation propre de la société emprunteuse.
