

**HOCHE**  
A V O C A T S

**Rencontres Fiscales 2020**  
**9 janvier 2020**

**Actualité fiscale nationale et internationale**

**ANNEXES**

# Sommaire

---

<b>1. Loi de Finances pour 2020.....</b>	<b>3</b>
<b>2. Actualité en matière de BIC – IS.....</b>	<b>14</b>
<b>3. Actualité en matière d’opérations de restructuration.....</b>	<b>84</b>
<b>4. Actualité en matière de droit communautaire et de fiscalité internationale.....</b>	<b>91</b>
<b>5. Actualité en matière patrimoniale.....</b>	<b>140</b>
<b>6. Actualité en matière de contrôle et de contentieux.....</b>	<b>193</b>

## 1. Loi de Finances pour 2020

- **Tableau récapitulatif – Suppression de la formalité obligatoire de l’enregistrement pour certains actes à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2020..... 4**
- **Tableau récapitulatif – Suppression de plusieurs taxes à faible rendement ..... 5**
- **Ordonnance n° 2019-1068 du 21 octobre 2019 relative à l’échange automatique et obligatoire d’informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l’objet d’une déclaration..... 6**

**Tableau récapitulatif – Suppression de la formalité obligatoire de l’enregistrement pour certains actes établis à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2020**

<b><u>Acte visé</u></b>	<b><u>Dispositions législatives</u></b>
Prorogation de société	Modification des articles 635, 1-5° et 638 A du CGI
Dissolution de société	
Acceptation ou répudiation de successions, legs ou communautés	Abrogation de l’article 635, 2-2° du CGI
Certificats de propriété	Abrogation de l’article 635, 2-3° du CGI
Inventaire de meubles, titres et papiers et prisées de meubles	Abrogation de l’article 635, 2-4° du CGI
Procès-verbaux d’adjudications de biens meubles	Abrogation de l’article 635, 2-6° du CGI
Testaments déposés chez les notaires ou reçus par eux	Suppression de l’article 636, alinéa 1 du CGI
Concessions perpétuelles dans les cimetières	Article 637 bis nouveau du CGI

### **Tableau récapitulatif – Suppression de plusieurs taxes à faible rendement**

<b><u>Intitulé de la taxe ou de la contribution fiscale</u></b>	<b><u>Dispositions législatives abrogées</u></b>
Droit fixe sur les renonciations pures et simples à successions, legs ou communautés <sup>1</sup>	Article 847, 2° du CGI
Droit fixe sur les certificats de propriétés <sup>1</sup>	Article 848, 1° du CGI
Droit fixe sur les inventaires de meubles, objets mobiliers, titres et papiers <sup>1</sup>	Article 848, 2° du CGI
Droit fixe sur les clôtures d'inventaires <sup>1</sup>	Article 848, 3° du CGI
Droit fixe sur les prisées de meubles <sup>1</sup>	Article 848, 4° du CGI
Droit fixe sur les testaments et libéralités soumises à l'évènement du décès <sup>1</sup>	Article 848, 5° du CGI
Droit fixe sur les acceptations pures et simples de successions, legs ou communautés <sup>1</sup>	Article 848, 6° du CGI
Contribution sur la première vente en France de dispositifs médicaux et de diagnostic in vitro <sup>2</sup>	Article L.245-5-5-1 du Code de la sécurité sociale
Taxe sur certaines dépenses de publicité <sup>3</sup>	Article 302 bis MA du CGI
Contribution au profit de l'Institut national de prévention et d'éducation pour la santé <sup>4</sup>	Article 1609 octovies du CGI
Redevance communale et redevance régionale géothermique <sup>5</sup>	Articles 1519 J et 1599 quinquies C du CGI
Cotisation de solidarité sur les céréales <sup>5</sup>	Article 564 quinquies du CGI

<sup>1</sup> Actes établis à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2020

<sup>2</sup> Ventes réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2021

<sup>3</sup> Dépenses engagées depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2019

<sup>4</sup> Imposition exigible à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2020

<sup>5</sup> Imposition dont le fait générateur intervient à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2020

**Ordonnance n° 2019-1068 du 21 octobre 2019 relative à l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration (ordonnance de transposition de la directive « DAC 6 »)**

Le Président de la République,

Sur le rapport du Premier ministre et du ministre de l'action et des comptes publics,

Vu la Constitution, notamment son article 38 ;

Vu la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE ;

Vu la directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration ;

Vu le code général des impôts ;

Vu le code de justice administrative, notamment son article R. 123-20 ;

Vu la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude, notamment son article 22 ;

Vu l'avis du Conseil supérieur de la mutualité du 1er août 2019 ;

Vu l'avis du Comité consultatif de la législation et de la réglementation financières du 19 septembre 2019 ;

Le Conseil d'Etat (section des finances) entendu ;

Le conseil des ministres entendu,

Ordonne :

**Article 1**

I.- Le OI du chapitre premier du titre premier de la troisième partie du livre premier du code général des impôts est ainsi modifié :

1° Dans son intitulé, les mots : « et aux trusts » sont remplacés les mots : « , aux trusts et aux dispositifs transfrontières » ;

2° Il est ajouté cinq articles 1649 AD à 1649 AH ainsi rédigés :

« Art. 1649 AD.-I.- Une déclaration d'un dispositif transfrontière est souscrite auprès de l'administration fiscale, sous forme dématérialisée, par l'intermédiaire ayant participé à la mise en œuvre de ce dispositif ou par le contribuable concerné.

« II.- Pour l'application des dispositions du I, est considéré comme transfrontière tout dispositif prenant la forme d'un accord, d'un montage ou d'un plan ayant ou non force exécutoire et concernant la France et un autre Etat, membre ou non de l'Union européenne, dès lors que l'une au moins des conditions suivantes est satisfaite :

« a) Au moins un des participants au dispositif n'est pas fiscalement domicilié ou résident en France ou n'y a pas son siège ;

« b) Au moins un des participants au dispositif est fiscalement domicilié, résident ou a son siège dans plusieurs Etats ou territoires simultanément ;

« c) Au moins un des participants au dispositif exerce une activité dans un autre Etat ou territoire par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans cet Etat ou territoire, le dispositif constituant une partie ou la totalité de l'activité de cet établissement stable ;

« d) Au moins un des participants au dispositif exerce une activité dans un autre Etat ou territoire sans y être fiscalement domicilié ou résident ni disposer d'établissement stable dans cet Etat ou territoire ;

« e) Le dispositif peut avoir des conséquences sur l'échange automatique d'informations entre Etats ou territoires ou sur l'identification des bénéficiaires effectifs.

« III.- Pour l'application des dispositions du I, est considéré comme devant faire l'objet d'une déclaration tout dispositif transfrontière comportant au moins l'un des marqueurs mentionnés au II de l'article 1649 AH.

« Un dispositif transfrontière comportant un marqueur relevant de la catégorie A, mentionnée au A du II du même article 1649 AH, de la catégorie B mentionnée au B du même II ou au i du b et aux c et d du 1° de la catégorie C mentionnée au C du même II, ne fait l'objet d'une déclaration que s'il satisfait au critère de l'avantage principal défini au I du même article 1649 AH.

« Un dispositif transfrontière peut être constitué par une série de dispositifs. Il peut comporter plusieurs étapes ou parties.

« IV.- Les informations contenues dans la déclaration mentionnée au I du présent article sont précisées par décret.

« Art. 1649 AE.-I.-1° L'intermédiaire mentionné à l'article 1649 AD est toute personne qui conçoit, commercialise ou organise un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, le met à disposition aux fins de sa mise en œuvre ou en gère la mise en œuvre.

« Est également considérée comme intermédiaire toute personne qui, compte tenu des faits et circonstances pertinents et sur la base des informations disponibles ainsi que de l'expertise en la matière et de la compréhension qui sont nécessaires pour fournir de tels services, sait ou pourrait raisonnablement être censée savoir qu'elle s'est engagée à fournir, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils concernant la conception, la commercialisation ou l'organisation d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ou concernant sa mise à disposition aux fins de mise en œuvre ou la gestion de sa mise en œuvre ;

« 2° L'intermédiaire souscrit la déclaration prévue à l'article 1649 AD s'il remplit l'une au moins des conditions suivantes :

« a) Etre fiscalement domicilié, résident ou avoir son siège en France.

« Les établissements stables situés hors de France d'un intermédiaire fiscalement domicilié ou résident en France, pour les dispositifs se rattachant à leur activité, ne sont pas concernés par l'obligation de déclaration mentionnée à l'article 1649 AD ;

« b) Posséder en France un établissement stable par l'intermédiaire duquel sont fournis les services concernant le dispositif ;

« c) Etre constitué en France ou régi par le droit français ;

« d) Etre enregistré auprès d'un ordre ou d'une association professionnelle en rapport avec des services juridiques, fiscaux ou de conseil, ou bénéficier d'une autorisation d'exercer en France délivrée par un tel ordre ou association professionnelle ;

« 3° Lorsque plusieurs intermédiaires participent à la mise en œuvre d'un même dispositif, l'obligation déclarative incombe à chacun d'entre eux. Un intermédiaire est cependant dispensé de l'obligation déclarative s'il peut prouver, par tout moyen :

«-qu'une déclaration comportant l'ensemble des informations requises a déjà été souscrite par un autre intermédiaire, en France ou dans un autre Etat membre de l'Union européenne ; ou

«-qu'une déclaration a déjà été souscrite par un autre intermédiaire en France ou dans un autre Etat membre de l'Union européenne, que les autres intermédiaires ou, à défaut, les contribuables

concernés par le dispositif transfrontière devant être déclaré ont reçu la notification prévue au présent article, et que lui-même n'a pas reçu une telle notification ;

« 4° L'intermédiaire soumis à une obligation de secret professionnel dont la violation est prévue et réprimée par l'article 226-13 du code pénal souscrit, avec l'accord du ou des contribuables concernés par le dispositif transfrontière, la déclaration mentionnée à l'article 1649 AD.

« A défaut de cet accord, l'intermédiaire notifie à tout autre intermédiaire l'obligation déclarative qui lui incombe.

« En l'absence d'autre intermédiaire, la notification d'obligation déclarative est adressée au contribuable concerné par le dispositif transfrontière. L'intermédiaire transmet également au contribuable concerné, le cas échéant, les informations nécessaires au respect de son obligation déclarative.

« Les notifications prévues ci-dessus sont effectuées par tout moyen permettant de leur conférer date certaine ;

« 5° Dans tous les cas, en l'absence de tout intermédiaire soumis à l'obligation déclarative de l'article 1649 AD, cette obligation incombe au contribuable concerné par le dispositif transfrontière.

« II.- Le contribuable concerné par un dispositif transfrontière est toute personne à qui un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est mis à disposition aux fins de sa mise en œuvre, ou qui est disposée à mettre en œuvre un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ou qui a mis en œuvre la première étape d'un tel dispositif.

« Lorsqu'il existe plusieurs contribuables concernés, l'obligation déclarative incombe au contribuable concerné qui occupe la première place dans la liste ci-après :

« a) Le contribuable concerné a arrêté avec l'intermédiaire le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ;

« b) Le contribuable concerné gère la mise en œuvre du dispositif.

« Tout contribuable concerné n'est dispensé de l'obligation déclarative que dans la mesure où il peut prouver, par tout moyen, qu'un autre contribuable concerné a déjà souscrit une déclaration comportant l'ensemble des informations requises.

« Art. 1649 AF.-I.- Lorsqu'un intermédiaire est soumis à une obligation déclarative similaire à celle prévue à l'article 1649 AD dans plusieurs Etats membres de l'Union européenne, le dispositif transfrontière est déclaré exclusivement auprès de l'administration fiscale française quand la France est l'Etat membre de l'Union européenne qui occupe la première place dans la liste ci-après :

« a) L'Etat membre dans lequel l'intermédiaire est fiscalement domicilié ou résident ou a son siège social ;

« b) L'Etat membre dans lequel l'intermédiaire possède un établissement stable par l'intermédiaire duquel les services concernant le dispositif sont fournis ;

« c) L'Etat membre dans lequel l'intermédiaire est constitué ou par le droit duquel il est régi ;

« d) L'Etat membre dans lequel l'intermédiaire est enregistré auprès d'un ordre ou d'une association professionnelle en rapport avec des services juridiques, fiscaux ou de conseil.

« II.- Lorsqu'en application du I, il subsiste une obligation de déclaration multiple, l'intermédiaire est dispensé de la souscription de la déclaration dès lors qu'il peut prouver par tout moyen que le dispositif transfrontière a fait l'objet d'une déclaration dans un autre Etat membre de l'Union européenne.

« III.- Lorsqu'un contribuable concerné est soumis à une obligation déclarative similaire à celle prévue à l'article 1649 AD dans plusieurs Etats membres de l'Union européenne, le dispositif transfrontière est

déclaré exclusivement auprès de l'administration fiscale française quand la France est l'Etat membre de l'Union européenne qui occupe la première place dans la liste ci-après :

« a) L'Etat membre dans lequel le contribuable concerné est fiscalement domicilié, résident ou a son siège social ;

« b) L'Etat membre dans lequel le contribuable concerné possède un établissement stable qui bénéficie du dispositif ;

« c) L'Etat membre dans lequel le contribuable concerné perçoit des revenus ou y réalise des bénéfices ;

« d) L'Etat membre dans lequel le contribuable concerné exerce une activité bien qu'il ne soit résident à des fins fiscales et ne possède d'établissement stable dans aucun Etat membre.

« IV.- Lorsqu'en application du III, il subsiste une obligation de déclaration multiple, le contribuable concerné est dispensé de la souscription de la déclaration dès lors qu'il peut prouver par tout moyen que le dispositif transfrontière a fait l'objet d'une déclaration dans un autre Etat membre de l'Union européenne.

« Art. 1649 AG.-I.-1° L'intermédiaire souscrit la déclaration prévue à l'article 1649 AD dans un délai de trente jours à compter de la première des dates suivantes :

« a) Le lendemain du jour de la mise à disposition aux fins de mise en œuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ;

« b) Le lendemain du jour où le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est prêt à être mis en œuvre ;

« c) Le jour de la réalisation de la première étape de la mise en œuvre du dispositif transfrontière ;

« 2° Nonobstant les dispositions du 1° du présent I, les intermédiaires mentionnés au second alinéa du 1° du I de l'article 1649 AE sont tenus de souscrire la déclaration prévue à l'article 1649 AD dans un délai de trente jours à compter du lendemain du jour où ils ont fourni, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils ;

« 3° Lorsque l'intermédiaire a pour obligation, en application du 3° du I de l'article 1649 AE, de notifier son obligation déclarative à tout autre intermédiaire et/ ou au contribuable concerné, cette notification est concomitante à la souscription de sa déclaration ;

« 4° L'intermédiaire communique également tous les trois mois une mise à jour des informations précisées par décret relatives à des dispositifs conçus, commercialisés, prêts à être mis en œuvre ou mis à disposition aux fins de mise en œuvre sans avoir besoin d'être adaptés de façon importante. Les modalités de cette mise à jour sont précisées par décret.

« II.-1° Le contribuable concerné à qui incombe l'obligation de déclaration prévue à l'article 1649 AD souscrit la déclaration dans un délai de trente jours à compter de la première des dates suivantes :

« a) Le lendemain du jour de la mise à disposition aux fins de mise en œuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ;

« b) Du lendemain du jour où le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est prêt à être mis en œuvre ;

« c) Du jour de la réalisation de la première étape de la mise en œuvre du dispositif transfrontière ;

« 2° Nonobstant les dispositions du 1° du présent II, lorsque le contribuable concerné a reçu notification de son obligation déclarative en application du 4° du I, il souscrit la déclaration dans un délai de trente jours à compter du jour de la réception de cette notification.

« Chaque contribuable concerné par un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration déclare chaque année l'utilisation qu'il en a faite au titre de l'année précédente selon les modalités fixées par un arrêté du ministre chargé du budget.

« III.- Pour l'application des dispositions des I et II, la première étape de la mise en œuvre s'entend de tout acte juridique ou opération économique, comptable ou d'option fiscale en vue de mettre en œuvre le dispositif transfrontière.

« Art. 1649 AH.- Pour l'application du III de l'article 1649 AD, le critère de l'avantage principal et les marqueurs des dispositifs transfrontières faisant l'objet d'une obligation déclarative sont ainsi définis :

« I.- Les marqueurs généraux relevant de la catégorie A mentionnée au A du II du présent article et les marqueurs spécifiques relevant de la catégorie B mentionnée au B du II précité ainsi que du i du b et aux c et d du 1° de la catégorie C mentionnée au C du II précité, ne peuvent être pris en compte que lorsqu'ils remplissent le critère de l'avantage principal.

« Ce critère est rempli s'il est établi que l'avantage principal ou l'un des avantages principaux qu'une personne peut raisonnablement s'attendre à retirer d'un dispositif, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents, est l'obtention d'un avantage fiscal.

« Dans le cas d'un marqueur relevant du 1° de la catégorie C précitée, la présence des conditions prévues au i du b ou aux c et d du 1° de cette catégorie, ne constitue pas à elle seule une raison de conclure qu'un dispositif remplit le critère de l'avantage principal.

« II.-A.- Un dispositif comprend un marqueur général lié au critère de l'avantage principal ou “ marqueur de catégorie A ”, lorsqu'il présente l'une des caractéristiques suivantes :

« 1° Le contribuable concerné ou un participant au dispositif s'engage à respecter une clause de confidentialité selon laquelle il peut lui être demandé de ne pas divulguer à d'autres intermédiaires ou aux autorités fiscales comment le dispositif pourrait procurer un avantage fiscal ;

« 2° L'intermédiaire est en droit de percevoir des honoraires, intérêts ou rémunération pour financer les coûts et autres frais, pour le dispositif et ces honoraires, intérêts ou rémunération sont fixés par référence :

« a) Au montant de l'avantage fiscal découlant du dispositif ; ou

« b) Au fait qu'un avantage fiscal découle effectivement du dispositif. Cela peut inclure une obligation pour l'intermédiaire de rembourser partiellement ou entièrement les honoraires si l'avantage fiscal escompté découlant du dispositif n'a pas été complètement ou partiellement généré ;

« 3° Le dispositif dont la documentation et/ ou la structure sont en grande partie normalisées et qui est à la disposition de plus d'un contribuable concerné sans avoir besoin d'être adapté de façon importante pour être mis en œuvre.

« B.-Un dispositif comprend un marqueur spécifique lié au critère de l'avantage principal, ou “ marqueur de catégorie B ”, lorsqu'il présente l'une des caractéristiques suivantes :

« 1° Un participant au dispositif prend artificiellement des mesures qui consistent à acquérir une société réalisant des pertes, à mettre fin à l'activité principale de cette société et à utiliser les pertes de celle-ci pour réduire sa charge fiscale, y compris par le transfert de ces pertes à une autre juridiction ou par l'accélération de l'utilisation de ces pertes ;

« 2° Il a pour effet de convertir des revenus en capital, en dons ou en d'autres catégories de recettes qui sont taxées à un niveau inférieur ou ne sont pas taxées ;

« 3° Il inclut des transactions circulaires ayant pour résultat un “ carrousel ” de fonds, à savoir au moyen d'entités interposées sans fonction commerciale primaire ou d'opérations qui se compensent ou s'annulent mutuellement ou qui ont d'autres caractéristiques similaires.

« C.-Un dispositif comprend un marqueur spécifique lié aux opérations transfrontières, ou “ marqueur de catégorie C ”, lorsqu'il présente l'une des caractéristiques suivantes :

« 1° Il prévoit la déduction des paiements transfrontières effectués entre deux ou plusieurs entreprises associées et l'une au moins des conditions suivantes est remplie :

- « a) Le bénéficiaire ne réside à des fins fiscales dans aucune juridiction fiscale ;
- « b) Même si le bénéficiaire réside à des fins fiscales dans une juridiction, cette juridiction :
  - « i) Ne lève pas d'impôt sur les sociétés ou lève un impôt sur les sociétés à taux zéro ou presque nul ;
  - ou
  - « ii) Figure sur une liste de juridictions de pays tiers qui ont été évaluées par les Etats membres collectivement ou dans le cadre de l'Organisation de coopération et de développement économiques comme étant non coopératives ;
- « c) Le paiement bénéficie d'une exonération fiscale totale dans la juridiction où le bénéficiaire réside à des fins fiscales ;
- « d) Le paiement bénéficie d'un régime fiscal préférentiel dans la juridiction où le bénéficiaire réside à des fins fiscales ;
- « 2° Il prévoit que des déductions pour le même amortissement d'un actif sont demandées dans plus d'une juridiction ;
- « 3° Il prévoit qu'un allègement au titre de la double imposition pour le même élément de revenu ou de capital est demandé dans plusieurs juridictions ;
- « 4° Il inclut des transferts d'actifs et il existe dans les juridictions concernées une différence importante dans le montant considéré comme étant payable en contrepartie des actifs.
- « D.-Un dispositif comprend un marqueur spécifique concernant l'échange automatique d'informations et les bénéficiaires effectifs, ou " marqueur de catégorie D ", lorsqu'il présente l'une des caractéristiques suivantes :
  - « 1° Il est susceptible d'avoir pour effet de porter atteinte à l'obligation de déclaration en vertu du droit mettant en œuvre la législation de l'Union européenne ou tout accord équivalent concernant l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers, y compris des accords avec des pays tiers, ou qui tire parti de l'absence de telles dispositions ou de tels accords. De tels dispositifs incluent au moins ce qui suit :
    - « a) L'utilisation d'un compte, d'un produit ou d'un investissement qui n'est pas ou dont l'objectif est de ne pas être un compte financier, mais qui possède des caractéristiques substantiellement similaires à celles d'un compte financier ;
    - « b) Le transfert de comptes ou d'actifs financiers vers des juridictions qui ne sont pas liées par l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers avec l'Etat de résidence du contribuable concerné, ou le recours à de telles juridictions ;
    - « c) La requalification de revenus et de capitaux en produits ou en paiements qui ne sont pas soumis à l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers ;
    - « d) Le transfert ou la conversion d'une institution financière, d'un compte financier ou des actifs qui s'y trouvent en institution financière, en compte financier ou en actifs qui ne sont pas à déclarer en vertu de l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers ;
    - « e) Le recours à des entités, constructions ou structures juridiques qui suppriment ou visent à supprimer la déclaration d'un ou plusieurs titulaires de compte ou personnes détenant le contrôle dans le cadre de l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers ;
    - « f) Les dispositifs qui portent atteinte aux procédures de diligence raisonnable utilisées par les institutions financières pour se conformer à leurs obligations de déclarer des informations sur les comptes financiers, ou qui exploitent les insuffisances de ces procédures, y compris le recours à des juridictions appliquant de manière inadéquate ou insuffisante la législation relative à la lutte contre le blanchiment de capitaux, ou ayant des exigences insuffisantes en matière de transparence en ce qui concerne les personnes morales ou les constructions juridiques ;

« 2° Il fait intervenir une chaîne de propriété formelle ou effective non transparente par le recours à des personnes, des constructions juridiques ou des structures :

« a) Qui n'exercent pas une activité économique substantielle s'appuyant sur des effectifs, des équipements, des ressources et des locaux suffisants ; et

« b) Qui sont constitués, gérés, contrôlés ou établis ou qui résident dans toute juridiction autre que la juridiction de résidence de l'un ou plusieurs des bénéficiaires effectifs des actifs détenus par ces personnes, constructions juridiques ou structures ; et

« c) Lorsque les bénéficiaires effectifs de ces personnes, constructions juridiques ou structures, au sens de la directive (UE) 2015/849 du Parlement Européen et du Conseil du 20 mai 2015 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme, modifiant le règlement (UE) n° 648/2012 du Parlement européen et du Conseil et abrogeant la directive 2005/60/ CE du Parlement européen et du Conseil et la directive 2006/70/ CE de la Commission, sont rendus impossibles à identifier.

« E.-Un dispositif comprend un marqueur spécifique concernant les prix de transfert, ou " marqueur de catégorie E ", lorsqu'il présente l'une des caractéristiques suivantes :

« 1° Il prévoit l'utilisation de régimes de protection unilatéraux ;

« 2° Il prévoit le transfert d'actifs incorporels difficiles à évaluer, qui sont des actifs incorporels ou des droits sur des actifs incorporels pour lesquels, au moment de leur transfert entre des entreprises associées :

« a) Il n'existe pas d'éléments de comparaison fiables ; et

« b) Au moment où l'opération a été conclue, les projections concernant les futurs flux de trésorerie ou revenus attendus de l'actif incorporel transféré, ou les hypothèses utilisées pour évaluer cet actif incorporel sont hautement incertaines, et il est donc difficile de prévoir dans quelle mesure l'actif incorporel débouchera finalement sur un succès au moment du transfert ;

« 3° Il met en jeu un transfert transfrontière de fonctions et/ ou de risques et/ ou d'actifs au sein du groupe, si le bénéfice avant intérêts et impôts annuel prévu, dans les trois ans suivant le transfert, du ou des cédants, est inférieur à 50 % du bénéfice avant intérêts et impôts annuel prévu de ce cédant ou de ces cédants si le transfert n'avait pas été effectué. »

II.-Le 2 du B de la section I du chapitre II du livre II du même code est complété par un article 1729 C ter ainsi rédigé :

« Art. 1729 C ter.-Les manquements à une obligation de déclaration ou de notification prévue aux articles 1649 AD, 1649 AE et 1649 AG entraînent l'application d'une amende qui ne peut excéder 10 000 €. Le montant de l'amende ne peut excéder 5 000 € lorsqu'il s'agit de la première infraction de l'année civile en cours et des trois années précédentes.

« L'amende ne s'applique pas aux manquements à l'obligation déclarative prévue au dernier alinéa du II de l'article 1649 AG.

« Le montant de l'amende appliquée à un même intermédiaire ou à un même contribuable concerné ne peut excéder 100 000 € par année civile. »

## **Article 2**

I. - Les dispositions de l'article 1er entrent en vigueur le 1er juillet 2020.

II. - Par exception aux dispositions du I, les dispositifs transfrontières dont la première étape a été mise en œuvre entre le 25 juin 2018 et le 1er juillet 2020 sont déclarés au plus tard le 31 août 2020 par les

intermédiaires mentionnés au premier alinéa du 1° du I de l'article 1649 AE du code général des impôts créé par l'article 1er et par les intermédiaires mentionnés au deuxième alinéa du même 1° ayant reçu une notification mentionnée au deuxième alinéa du 4° du I du même article.

### **Article 3**

Le Premier ministre et le ministre de l'action et des comptes publics sont responsables, chacun en ce qui le concerne, de l'application de la présente ordonnance, qui sera publiée au Journal officiel de la République française.

Fait le 21 octobre 2019.

Emmanuel Macron

Par le Président de la République :

Le Premier ministre,

Edouard Philippe

Le ministre de l'action et des comptes publics,

Gérald Darmanin

## 2. ACTUALITÉS EN MATIÈRE DE BIC – IS

➤ CE, 8 novembre 2019, n°422377, Crédit Agricole.....	15
➤ CE, 29 mai 2019, n°411209, SARL Montisambert.....	18
➤ TA Toulouse, 12 février 2019, n°1603673 et n°1603341.....	21
➤ CE, 6 février 2019, n°410248, Alternance.....	32
➤ CE, 27 février 2019, n°401938, SCI Apollo.....	36
➤ CE 4 juin 2019, n° 418357, Sté d'investissements maritimes et fonciers.....	41
➤ CE, 22 novembre 2019, avis n°432053, SA L'Auxiliaire.....	43
➤ CE 18 mars 2019, avis n° 411189, SNC Siblu.....	45
➤ CE 10 avril 2019, avis n° 429426, 429428, Sté Wheelabrator Group.....	49
➤ TA Versailles 6 décembre 2019, n° 1607393, 1806803, SAS Wheelabrator Group.....	51
➤ CE 17 juillet 2019, n° 425607, SARL Voyag'Air.....	57
➤ CE 12 avril 2019, n° 410042, SAS Sté de distribution Saint-Maximoise.....	60
➤ CE, 6 novembre 2019, n°433682, Sté Sodico.....	63
➤ CE, 5 mars 2018, n°416836, Lunalogic.....	66
➤ CAA Versailles, 22 janvier 2019, n°17VE01733 et n°17VE03361 (CapGemini) ; n°17VE01717 (SA Altran Technologies).....	70

**CE, 8 novembre 2019, n°422377, Crédit Agricole**

Vu la procédure suivante :

La société anonyme (SA) Crédit agricole a demandé au tribunal administratif de Montreuil la restitution de l'impôt sur les sociétés acquitté au titre de l'exercice clos en 2012 à hauteur de la différence en base de 2,32 milliards d'euros entre le montant du bénéfice initialement déclaré et le montant corrigé pour tenir compte de la déduction de la provision sur les nouvelles actions de la banque Emporiki acquises dans le cadre de l'augmentation de capital réalisée le 19 juillet 2012. Par un jugement n° 1403204 du 5 novembre 2015, ce tribunal a rejeté cette demande.

Par un arrêt n° 15VE04052 du 17 mai 2018, la cour administrative d'appel de Versailles a, sur appel de la société Crédit agricole, annulé ce jugement et fait droit à sa demande.

Par un pourvoi et deux nouveaux mémoires, enregistrés le 18 juillet 2018 et les 9 mai et 26 septembre 2019 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, le ministre de l'action et des comptes publics demande au Conseil d'Etat d'annuler cet arrêt.

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu :

- le code de commerce ;
- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code monétaire et financier ;
- la loi n° 84-46 du 24 janvier 1984 ;
- le code de justice administrative ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de M. Vincent Uher, maître des requêtes en service extraordinaire,
- les conclusions de M. Romain Victor, rapporteur public ;

La parole ayant été donnée, avant et après les conclusions, à la SCP Waquet, Farge, Hazan, avocat de la société Crédit agricole ;

Considérant ce qui suit :

1. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond qu'en 2006 la société Crédit agricole a acquis 100 % des titres de la société Emporiki Bank, qu'elle a inscrits dans un compte de titres de participation. Le 19 juillet 2012, elle a procédé à une opération de recapitalisation de sa filiale en souscrivant à une augmentation de capital de la société Emporiki Bank de 2,32 milliards d'euros et a inscrit ces nouveaux titres dans un compte de titres de participation, tout en enregistrant parallèlement une provision d'égal montant pour dépréciation de ces derniers titres. Cette provision n'étant pas déductible, la société Crédit agricole a réintégré ces sommes dans sa déclaration de résultats déposée au titre de l'exercice clos en 2012. Elle a cependant ensuite estimé avoir commis une erreur comptable en inscrivant les nouveaux titres dans un compte de titres de participation, ainsi qu'en réintégrant extra-comptablement la provision qu'elle avait constituée à raison de ces nouveaux titres. Par un jugement du 5 novembre 2015, le tribunal administratif de Montreuil a rejeté sa demande tendant à la restitution de l'impôt sur les sociétés qu'elle estimait avoir acquitté à tort au titre de l'exercice clos en 2012 du fait de cette erreur comptable. Par un arrêt du 17 mai 2018, la cour

administrative d'appel de Versailles a annulé ce jugement et prononcé la restitution demandée. Le ministre de l'action et des comptes publics se pourvoit en cassation contre cet arrêt.

2. D'une part, en vertu du premier alinéa du 5° du 1 de l'article 39 du code général des impôts, les charges déductibles pour la détermination du bénéfice imposable comprennent " les provisions constituées en vue de faire face à des pertes ou charges nettement précisées et que des événements en cours rendent probables, à condition qu'elles aient été effectivement constatées dans les écritures de l'exercice ". Aux termes du dix-septième alinéa du même 5°, dans sa rédaction applicable au litige : " Par dérogation aux dispositions des premier et seizième alinéas, la provision pour dépréciation qui résulte éventuellement de l'estimation du portefeuille est soumise au régime fiscal des moins-values à long terme défini au 2 du I de l'article 39 quinquies ". Aux termes du premier alinéa du 2 du I de l'article 39 quinquies du même code : " L'excédent éventuel des moins-values à long terme ne peut être imputé que sur les plus-values à long terme réalisées au cours des dix exercices suivants ". En vertu du a quinquies du I de l'article 219 du même code, le montant net des plus-values à long terme correspondant à des titres de participation fait l'objet d'une imposition séparée au taux de 0% pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2007, une quote-part de frais et charges étant toutefois prise en compte pour la détermination du résultat imposable, et ce régime des plus-values et moins-values à long terme s'applique uniquement aux cessions des parts ou actions de sociétés revêtant le caractère de titres de participation, lesquels s'entendent notamment des titres de participation revêtant ce caractère sur le plan comptable. Il résulte de la combinaison de ces dispositions que les provisions pour dépréciation qui se rapportent à des titres exclus du régime des plus-values et moins-values à long terme sont immédiatement déductibles du résultat, imposable dans les conditions de droit commun, de l'exercice au cours duquel elles sont constituées, alors que les provisions pour dépréciation de titres de participation sont seulement imputables en tant que moins-values sur les plus-values à long terme, imposables au taux de 0 %, réalisées lors des dix ans suivant leur constitution.

3. D'autre part, en vertu du premier alinéa de l'article L. 511-35 du code monétaire et financier, les obligations comptables auxquelles sont soumises les sociétés commerciales en vertu de l'article L. 232-1 du code de commerce sont applicables aux établissements de crédit dans des conditions fixées par l'Autorité des normes comptables après avis du Comité consultatif de la législation et de la réglementation financières. En vertu de l'article 9 bis du règlement n° 90-01 du Comité de la réglementation bancaire, instance alors compétente en vertu de l'article 33 de la loi du 24 janvier 1984 relative à l'activité et au contrôle des établissements de crédit, relatif à la comptabilisation des opérations sur titres dans sa rédaction alors applicable, qui définit les dispositions applicables aux titres de l'activité de portefeuille, aux autres titres détenus à long terme, ainsi qu'aux titres de participation et parts dans les entreprises liées, relèvent de cette dernière catégorie des titres de participation et parts dans les entreprises liées " les titres dont la possession durable est estimée utile à l'activité de l'entreprise, notamment parce qu'elle permet d'exercer une influence sur la société émettrice des titres, ou d'en assurer le contrôle ". Enfin, aux termes du 1 de l'article 19 de ce même règlement : " Les titres d'une même société peuvent figurer simultanément dans les catégories comptables suivantes : / - titres de transaction ; / - titres de placement ; / - titres d'investissement ; / - et l'une seulement parmi les trois autres catégories comptables dans lesquelles des titres à revenu variable peuvent être inclus. / Les titres enregistrés dans chacune des catégories doivent répondre aux conditions de détention fixées pour celles-ci ", les " trois autres catégories comptables " dont il est fait mention correspondant à celles régies par l'article 9 bis.

4. Il résulte de ces dispositions, comme l'a au demeurant relevé l'Autorité des normes comptables dans ses observations présentées à la demande du Conseil d'Etat, que, sur le plan comptable, les titres de participation détenus par des établissements de crédit sont ceux dont la possession durable est estimée utile à l'activité de l'entreprise, notamment parce qu'elle permet d'exercer une influence sur la société émettrice des titres ou d'en assurer le contrôle. Une telle utilité peut notamment être caractérisée si les conditions d'achat ou de souscription des titres en cause révèlent l'intention de l'acquéreur d'exercer une influence sur la société émettrice et lui donnent les moyens d'exercer une

telle influence. Dans les limites autorisées par la réglementation comptable applicable aux entreprises du secteur bancaire, la qualification comptable donnée aux titres issus d'une acquisition antérieure ne fait pas par elle-même obstacle à ce que les titres de la même société émettrice acquis ultérieurement par un établissement de crédit puissent recevoir une qualification comptable différente, en fonction de l'intention de l'acquéreur à la date de leur achat ou souscription.

5. En premier lieu, il résulte de ce qui précède qu'en jugeant que, dès lors que la destination d'un actif à sa date d'acquisition permet de déterminer sa comptabilisation au bilan, il convenait de se placer à la date de la souscription à l'augmentation de capital de la société Emporiki Bank, intervenue le 19 juillet 2012, pour définir la nature comptable des titres ainsi souscrits par la société Crédit agricole, indépendamment de la qualification comptable des titres de la même société émettrice acquis antérieurement, la cour administrative d'appel de Versailles n'a, contrairement à ce que soutient le ministre, pas commis d'erreur de droit.

6. En deuxième lieu, en relevant que la société Crédit agricole avait engagé au début de l'année 2012 un processus visant à la cession de la société Emporiki Bank, qu'elle avait adressé une lettre le 2 juillet 2012 au ministre de l'économie et des finances mentionnant une cession envisagée " dans les semaines à venir ", que le procès-verbal de la séance de son conseil d'administration du 17 juillet 2012 avait approuvé une opération financière s'inscrivant dans une stratégie de diminution de l'exposition directe du groupe Crédit agricole à la banque Emporiki, qu'elle avait reçu des offres fermes d'achat dès le mois d'août 2012 et que la vente de la banque Emporiki avait été conclue au mois d'octobre de cette année, et en estimant en conséquence que l'intention de la société Crédit agricole, au 19 juillet 2012, était de céder au plus vite ses participations dans la banque Emporiki, la cour a porté sur les faits qui lui étaient soumis, sans les dénaturer, une appréciation souveraine insusceptible d'être contestée devant le juge de cassation.

7. En troisième lieu, en déduisant de ces faits que le critère de possession durable des titres acquis le 19 juillet 2012 pour un montant de 2,32 milliards d'euros n'était pas rempli, de sorte que ces derniers ne constituaient pas des titres de participation sur le plan comptable, la cour leur a donné leur qualification juridique exacte.

8. Il résulte de tout ce qui précède que le pourvoi du ministre de l'action et des comptes publics doit être rejeté.

9. Il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge de l'Etat la somme de 3 000 euros à verser à la société Crédit agricole au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

D E C I D E :

-----

Article 1er : Le pourvoi du ministre de l'action et des comptes publics est rejeté.

Article 2 : L'Etat versera à la société Crédit agricole une somme de 3 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Article 3 : La présente décision sera notifiée au ministre de l'action et des comptes publics et à la société anonyme Crédit agricole.

**CE, 29 mai 2019, n°411209, SARL Montisambert**

Vu la procédure suivante :

La SARL Montisambert a demandé au tribunal administratif de Paris de prononcer la décharge de la cotisation supplémentaire d'impôt sur les sociétés à laquelle elle a été assujettie au titre de l'exercice clos en 2011. Par un jugement n° 1431288 du 22 octobre 2015, le tribunal administratif de Paris a rejeté cette demande. Par un arrêt n° 15PA04767 du 6 avril 2017, la cour administrative d'appel de Paris a rejeté l'appel que la SARL Montisambert a formé contre ce jugement.

Par un pourvoi sommaire, un mémoire complémentaire et deux mémoires en réplique, enregistrés les 6 juin et 22 août 2017 et les 15 juin et 27 novembre 2018 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, la SARL Montisambert demande au Conseil d'Etat :

- 1°) d'annuler cet arrêt ;
- 2°) réglant l'affaire au fond, de faire droit à son appel;
- 3°) de mettre à la charge de l'Etat une somme de 5 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu :

- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code de justice administrative ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de M. Christian Fournier, maître des requêtes,
- les conclusions de Mme Emmanuelle Cortot-Boucher, rapporteur public ;

La parole ayant été donnée, avant et après les conclusions, à la SCP Piwnica, Molinié, avocat de la SARL Montisambert ;

Considérant ce qui suit :

1. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que la SARL Montisambert, holding de gestion de portefeuille, a acquis, entre le 21 mars et le 3 septembre 2007, des actions de la société Sarenza, représentant 5,17 % de son capital social. Après une augmentation de capital de la société Sarenza, intervenue le 27 mai 2009 et à laquelle la SARL Montisambert n'a pas souscrit, ces actions n'ont plus représenté que 4,34 % du capital social. Par un acte du 22 décembre 2011, la SARL Montisambert a cédé ces titres. A l'issue d'une vérification de comptabilité de la SARL Montisambert, l'administration a estimé que la plus-value résultant de cette cession ne relevait pas des dispositions spéciales du a quinquies du I de l'article 219 du code général des impôts, mais du taux d'imposition de droit commun. Par un jugement du 22 octobre 2015, le tribunal administratif de Paris a rejeté la demande de la SARL Montisambert tendant à la décharge de la cotisation supplémentaire d'impôt sur

les sociétés à laquelle elle a été assujettie au titre de l'exercice clos en 2011. La SARL Montisambert se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 6 avril 2017 par lequel la cour administrative d'appel de Paris a rejeté le pourvoi qu'elle a formé contre ce jugement.

2. Aux termes du I de l'article 219 du code général des impôts, dans sa rédaction applicable au litige : " (...) / Le taux normal de l'impôt est fixé à 33, 1/3 %. / Toutefois: (...) / a quinquies. Pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2006, le montant net des plus-values à long terme afférentes à des titres de participation fait l'objet d'une imposition séparée au taux de 8 %. Ce taux est fixé à 0 % pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2007. / (...) / Les titres de participation mentionnés au premier alinéa sont les titres de participation revêtant ce caractère sur le plan comptable, les actions acquises en exécution d'une offre publique d'achat ou d'échange par l'entreprise qui en est l'initiatrice et les titres ouvrant droit au régime des sociétés mères si ces actions ou titres sont inscrits en comptabilité au compte titres de participation ou à une subdivision spéciale d'un autre compte du bilan correspondant à leur qualification comptable, à l'exception des titres des sociétés à prépondérance immobilière définis au troisième alinéa du a. ". Sur le plan comptable, les titres de participation sont ceux dont la possession durable est estimée utile à l'activité de l'entreprise, notamment parce qu'elle permet d'exercer une influence sur la société émettrice des titres ou d'en assurer le contrôle. Une telle utilité peut notamment être caractérisée si les conditions d'achat des titres en cause révèlent l'intention de l'acquéreur d'exercer une influence sur la société émettrice et lui donnent les moyens d'exercer une telle influence.

3. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que M. A..., qui était le gérant et l'unique associé de la SARL Montisambert, a été désigné comme l'un des cinq membres du conseil de surveillance de la société Sarenza en vertu des stipulations du pacte conclu entre les actionnaires de cette société, le 22 mai 2007, à une date correspondant, ainsi que l'a relevé la cour, à la prise de participation de la SARL Montisambert dans la société Sarenza.

4. Il résulte de ce qui a été dit au point 2 ci-dessus que la cour ne pouvait, sans erreur de droit, pour juger que les titres en cause n'avaient pas le caractère de titres de participation, se fonder sur la circonstance, sans rapport avec les conditions d'achat des titres, qu'aucun élément du dossier ne permettait d'établir que M. A... aurait été désigné au conseil de surveillance de la société Sarenza en tant que représentant de la SARL Montisambert. La cour a également commis une erreur de droit en se déterminant au vu des conditions d'exercice du mandat de M. A... au conseil de surveillance, alors qu'il lui appartenait d'apprécier, au vu des conditions d'achat des titres, l'intention initiale de la SARL Montisambert d'exercer une influence et ses moyens de l'exercer.

5. Il résulte de ce qui précède que la SARL Montisambert est fondée, sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens du pourvoi, à demander l'annulation de l'arrêt attaqué. Il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge de l'Etat le versement à la SARL Montisambert de la somme de 3 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

DECIDE :

-----

Article 1er : L'arrêt du 6 avril 2017 de la cour administrative d'appel de Paris est annulé.

Article 2 : L'affaire est renvoyée devant la cour d'appel administrative d'appel de Paris.

Article 3 : L'Etat versera à la SARL Montisambert la somme de 3 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Article 4 : La présente décision sera notifiée à la SARL Montisambert et au ministre de l'action et des comptes publics.

**TA Toulouse, 12 février 2019**

➤ **N°1603673**

Vu la procédure suivante :

Par une requête et un mémoire, enregistrés le 16 août 2016 et le 23 juin 2017, la SARL Kequetcorp, représentée par Me Chaouat, demande au tribunal:

1°) de la décharger du supplément d'impôt sur les sociétés mis à sa charge, par un avis de mise en recouvrement en date du 16 décembre 2015, au titre de l'année 2009 pour un montant en droits de 633 042 euros, en majoration de 252 906 euros et en intérêts de retard de 81 029 euros ;

2°) d'ordonner le remboursement des sommes déchargées assorti du paiement des intérêts moratoires de l'article L. 208 du livre des procédures fiscales ;

3°) de condamner l'Etat aux dépens et de mettre à sa charge le montant des frais exposés et non compris dans les dépens.

Elle soutient que :

- sa requête est recevable dès lors qu'elle justifie avoir envoyé une réclamation contentieuse à l'administration fiscale ;

- la plus-value qu'elle a réalisée lors de la cession des titres de la société Narmag 1, laquelle détenait des titres de la société Nardobel, est éligible au régime dit de long terme prévu par l'article 219-I-a ter du code général des impôts ;

- elle bénéficie d'une présomption posée par la jurisprudence et la doctrine 4 B-1-08 n° 36 selon laquelle la qualification de titres de participation découle de leur affectation comptable ; cette présomption ne peut être renversée qu'en cas d'erreur manifeste dans l'affectation comptable des titres et son bénéfice n'est pas conditionné à un seuil de détention minimum ;

- en l'espèce, l'administration ne conteste pas que les titres de la société Narmag 1 qu'elle détenait pour 12,19 % constituaient des titres de participation mais dénie cette qualification à ceux détenus par la société Narmag 1 dans le capital de la société Nardobel à concurrence de 3,74 % ;

- la détention des titres de la société Nardobel lui était utile en raison de l'influence qu'y exerçait M. X, président des sociétés Nardobel, Narmag 1 et de la SARL X Conseil, société actionnaire majoritaire de Narmag 1 ; M. Y, son actionnaire, était membre du directoire de la société Nardobel ; ces deux membres du directoire de Nardobel, actionnaires principaux et représentants de Narmag 1, ont joué un rôle considérable dans l'influence exercée par Narmag 1 sur Nardobel et la politique du groupe ; la circonstance que le conseil de surveillance pouvait révoquer les membres du directoire résulte de la loi et constitue la contrepartie au pouvoir de direction dévolu au directoire ; certaines limitations statutaires des pouvoirs du directoire résultent de la loi ; Narmag 1 était liée par un pacte

d'actionnaires lui interdisant de céder à des tiers les titres de la société Nardobel pendant six années sauf en cas de vente initiée par l'actionnaire majoritaire ; cette seule clause interdit la qualification en titres de placement ; le seul pourcentage de titres détenus ne peut suffire à caractériser l'influence exercée par la société détentrice et l'utilité de la détention de titres peut être établie même en l'absence de contrôle ou d'influence ; la détention des titres Nardobel constituait l'objet social de la société Narmag 1 ;

- la qualification de titres de participation est confirmée par les deux cabinets de commissaires aux comptes Pricewaterhouse Coopers et Deloitte ; la société Narmag 1 a été créée afin de détenir et conserver les titres de la société Nardobel et de regrouper les principaux dirigeants du groupe afin d'exercer les prérogatives d'actionnaires de façon coordonnée ; la finalité même de l'opération de LBO impliquait une communauté d'intérêts entre Narmag 1 et les autres actionnaires de Nardobel, matérialisée par le pacte d'actionnaires ;

- les pénalités pour manquement délibéré ne peuvent être maintenues dès lors que la qualification en titres de participation a été validée et confirmée par divers commissaires aux comptes.

Par un mémoire en défense, enregistré le 24 mai 2017, le directeur national des vérifications de situations fiscales oppose une fin de non-recevoir tirée de l'absence de réclamation préalable et conclut au rejet de la requête.

Il fait valoir que :

- la détention de moins de 10 % du capital d'une société ne permet pas de présumer qu'il s'agit de titres de participation ; il appartient à la société requérante d'établir que la société Narmag 1 dont elle détenait 12,19 % du capital exerçait une influence ou un contrôle sur la société Nardobel dont elle détenait 3,74 % du capital social ; en l'absence d'une telle preuve, les titres Nardobel détenus par Narmag 1 ne sont pas des titres de participation et les titres Narmag 1 détenus par la SARL Kequetcorp ne relèvent pas du régime des plus-values à long terme dès lors que l'actif de cette société comporte exclusivement des titres Nardobel ;

- les fonds d'investissement détiennent 85 % des droits de vote de la société Nardobel ; de plus, le pacte d'actionnaires qui lie la société requérante aux fonds d'investissements ne concerne qu'une action commune en matière patrimoniale ; dans ces conditions, Narmag 1 n'exerce pas de contrôle sur Nardobel ;

- la SARL Kequetcorp n'établit pas que la présidence de la société Nardobel exercée par M. X lui permet d'exercer une influence significative sur celle-ci ; en effet, cette société est dirigée par un directoire placé sous le contrôle d'un conseil de surveillance ; les statuts confèrent au conseil de surveillance de larges pouvoirs ; M. X n'exerce aucune fonction de direction ; M. X, gérant de la société requérante est un simple membre du directoire de la société Nardobel tandis que le président de ce directoire, M. Y, détient une voix prépondérante ; comme pour ce dernier, le conseil de surveillance peut le révoquer à tout moment ;

- la société Narmag 1 ne possède pas de minorité de blocage au sein de la société émettrice ; le pacte d'actionnaires répond uniquement à une logique patrimoniale visant à sortir rapidement du capital de

la société Nardobel afin de dégager une plus-value à court terme ; la durée de détention minimale de six ans prévue dans le pacte n'est que théorique puisqu'elle ne vaut plus en cas d'introduction en bourse ou de cession de la société Nardobel ; de façon plus générale, les sociétés Kequetcorp et Narmag 1 n'ont été créées que dans le cadre d'une opération purement financière et la société requérante n'a réalisé aucune autre opération que la détention des titres Nardobel puis Narmag 1 pendant la période du LBO allant de 2006 à 2009.

Par ordonnance du 29 août 2017, la clôture d'instruction a été fixée au 20 septembre 2017 à 12 heures.

Par un avis en date du 8 janvier 2019, les parties ont été informées, en application de l'article R. 611-7 du code de justice administrative, de ce que le jugement était susceptible d'être fondé sur un moyen relevé d'office tiré de l'irrecevabilité des conclusions tendant au remboursement des intérêts moratoires de l'article L. 208 du livre des procédures fiscales en l'absence de litige né et actuel avec le comptable public chargé du remboursement des impositions dont la restitution est demandée.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code de justice administrative.

Les parties ont été régulièrement averties du jour de l'audience.

Ont été entendus au cours de l'audience publique :

- le rapport de Mme Armelle Geslan-Demaret, président-rapporteur,
- et les conclusions de M. Thierry Teulière, rapporteur public.

Considérant ce qui suit :

1. Le 10 janvier 2006 la SAS Nardobel est créée afin de prendre le contrôle du groupe Nutrition et Santé via un montage de type LBO (Leverage Buy Out). Le 30 novembre suivant, la SARL Kequetcorp acquiert des titres Nardobel grâce aux apports réalisés par M. et Mme T. Le 18 décembre, la société requérante a apporté les titres Nardobel à la SAS Narmag 1 laquelle lui a attribué, en échange, 187 420 titres Narmag 1. Le 13 février 2009, la SARL Kequetcorp a cédé à un groupe japonais les titres Narmag 1. Lors de cette opération, elle a constaté la cession des titres Nardobel, détenus par l'intermédiaire de la société Narmag 1, et a enregistré une plus-value d'un montant de 1 996 629 euros qu'elle a soumise au régime de long terme prévu par le I de l'article 219 du code général des impôts. La quote-part de frais et charges de 5 %, soit 99 831 euros, a été soumise à l'impôt sur les sociétés. Aux termes d'une proposition de rectification en date du 21 décembre 2012, l'administration a estimé que les titres Nardobel détenus par Narmag 1 ne répondaient pas à la définition des titres de participation et que, par voie de conséquence, la SARL Kequetcorp ne pouvait prétendre au régime des plus-values à long terme pour l'imposition de la plus-value résultant de la cession des titres Narmag 1. Elle a réintégré à l'impôt sur les sociétés la somme de 1 896 798 euros. Elle a maintenu les rectifications proposées en dépit des observations formulées par la société requérante. Le 19 novembre 2015, la commission

départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires s'est déclarée incompétente pour qualifier les titres en cause. Les impositions supplémentaires ont été mises en recouvrement par un avis en date du 16 décembre 2015 pour un montant de 633 042 euros de droits, 252 906 euros de majorations pour manquement délibéré et de 81 029 euros d'intérêts de retard. La réclamation contentieuse formée le 18 janvier 2016 n'ayant pas reçu de réponse, la SARL Kequetcorp demande au tribunal de la décharger, en droits et pénalités, de la cotisation supplémentaire d'impôt sur les sociétés mise à sa charge au titre de l'année 2009.

Sur la fin de non-recevoir :

2. Aux termes de l'article R. 199-1 du livre des procédures fiscales : « L'action doit être introduite devant le tribunal compétent dans le délai de deux mois à partir du jour de la réception de l'avis par lequel l'administration notifie au contribuable la décision prise sur la réclamation, que cette notification soit faite avant ou après l'expiration du délai de six mois prévu à l'article R. 198-10. / Toutefois, le contribuable qui n'a pas reçu la décision de l'administration dans un délai de six mois mentionné au premier alinéa peut saisir le tribunal dès l'expiration de ce délai. / (...) ».

3. Il résulte de l'instruction que la SARL Kequetcorp a formé une réclamation contentieuse qui a été réceptionnée le 20 janvier 2016 à l'hôtel des Finances de Toulouse Ranguel. Cette réclamation n'ayant pas donné lieu à réponse de la part de l'administration, c'est sans méconnaître les dispositions précitées que la société contribuable a saisi le tribunal d'une requête en décharge, enregistrée le 16 août 2016, à l'expiration d'un délai de six mois suivant la réception de sa réclamation. Par suite, la fin de non-recevoir opposée en défense doit être écartée.

Sur les conclusions en décharge :

4. Aux termes de l'article 39 duodecies du même code : « 1. Par dérogation aux dispositions de l'article 38, les plus-values provenant de la cession d'éléments de l'actif immobilisé sont soumises à des régimes distincts suivant qu'elles sont réalisées à court ou à long terme. / 2. Le régime des plus-values à court terme est applicable : / a. Aux plus-values provenant de la cession d'éléments acquis ou créés depuis moins de deux ans. Le cas échéant, ces plus-values sont majorées du montant des amortissements expressément exclus des charges déductibles ainsi que de ceux qui ont été différés en méconnaissance des dispositions de l'article 39 B ; / b. Aux plus-values réalisées à l'occasion de la cession d'éléments détenus depuis deux ans au moins, dans la mesure où elles correspondent à des amortissements déduits pour l'assiette de l'impôt. Le cas échéant, ces plus-values sont majorées du montant des amortissements expressément exclus des charges déductibles ainsi que de ceux qui ont été différés en contravention aux dispositions de l'article 39 B ; / c. (Disposition périmée). / 3. Le régime des plus-values à long terme est applicable aux plus-values autres que celles définies au 2. / (...) ».

5. Aux termes de l'article 219 du code général des impôts dans sa version applicable à l'espèce : « I. Pour le calcul de l'impôt, le bénéfice imposable est arrondi à l'euro le plus proche. La fraction d'euro égale à 0,50 est comptée pour 1. / Le taux normal de l'impôt est fixé à 33, 1/3 %. / Toutefois : / a ter. Le régime des plus-values et moins-values à long terme cesse de s'appliquer au résultat de la cession de titres du portefeuille réalisée au cours d'un exercice ouvert à compter du 1er janvier 1994 à l'exclusion des parts ou actions de sociétés revêtant le caractère de titres de participation et des parts

de fonds commun de placement à risques ou de société de capital risque qui remplissent les conditions prévues au II ou au III bis de l'article 163 quinquies B à l'article 1er-1 de la loi n° 85-695 du 11 juillet 1985 portant diverses dispositions d'ordre économique et financier et qui sont détenues par l'entreprise depuis au moins cinq ans. / (...) Pour les exercices ouverts à compter de la même date, le régime des plus ou moins-values à long terme cesse également de s'appliquer en ce qui concerne les titres de sociétés dont l'actif est constitué principalement par des titres exclus de ce régime ou dont l'activité consiste de manière prépondérante en la gestion des mêmes valeurs pour leur propre compte. Il ne s'applique pas non plus aux titres émis par les organismes de placement collectif immobilier ou par les organismes de droit étranger ayant un objet équivalent mentionnés au e du I de l'article L. 214-92 du code monétaire et financier. / Pour l'application des premier et deuxième alinéas, constituent des titres de participation les parts ou actions de sociétés revêtant ce caractère sur le plan comptable. (...) ». Sur le plan comptable, les titres de participation sont ceux dont la possession durable est estimée utile à l'activité de l'entreprise, notamment parce qu'elle permet d'exercer une influence sur la société émettrice des titres ou d'en assurer le contrôle. Une telle utilité peut notamment être caractérisée si les conditions d'achat des titres en cause révèlent l'intention de l'acquéreur d'exercer une influence sur la société émettrice et lui donnent les moyens d'exercer une telle influence.

6. La SAS Narmag 1 a enregistré dans sa comptabilité les titres Nardobel en tant que titres de participation dès leur acquisition par apport de la SARL Kequetcorp. L'administration a remis en cause cette comptabilisation, ainsi qu'il a été dit au point 1. Toutefois, d'une part, le pacte conclu le 17 février 2006 par les actionnaires de la SAS Narmag 1 comporte une clause de détention des titres de la SAS Nardobel pendant une durée d'au moins six ans, sauf introduction en bourse ou cession de la totalité du capital de celle-ci. Par ailleurs, la SAS Narmag 1, en sa qualité d'actionnaire, bénéficie d'un droit de préemption sur la cession des titres Nardobel par les autres investisseurs. Au regard de cet engagement de conservation, et alors que la durée effective de possession des titres Nardobel a été supérieure à deux ans, la possession de ces titres revêtait incontestablement un caractère durable. D'autre part, il est constant que l'objet social de la société Narmag 1 est de détenir et gérer les titres de la SAS Nardobel. Si l'administration fait valoir que l'activité de Narmag 1 se borne à une détention passive de titres, elle ne conteste pas que la détention et la gestion des titres Nardobel est l'objet même de l'activité de la société Narmag 1, laquelle s'est engagée via le pacte d'actionnaires à ce que cette activité soit exclusive de toute activité de portefeuille alors même que sa création s'inscrit dans le contexte d'une opération à effet de levier. Ainsi, la possession des titres Nardobel est utile à la Société Narmag 1. Dans ces conditions, compte tenu de leur caractère durable et de leur utilité pour son activité, c'est à bon droit que la SAS Narmag 1 a enregistré dans sa comptabilité les titres Nardobel en tant que titres de participation et que la SARL Kequetcorp a appliqué le régime du long terme sur la plus-value dégagée lors de la cession des titres de la SAS Narmag 1, intervenue plus de deux ans après leur acquisition.

7. Il résulte de ce qui précède, sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens de la requête, que la SARL Kequetcorp doit être déchargée, en droits et pénalités, du supplément d'impôt sur les sociétés auquel elle a été assujettie au titre de l'année 2009.

Sur les conclusions tendant au remboursement des sommes dues avec paiement des intérêts moratoires :

8. Aux termes de l'article L. 208 du livre des procédures fiscales : « Quand l'Etat est condamné à un dégrèvement d'impôt par un tribunal ou quand un dégrèvement est prononcé par l'administration à la suite d'une réclamation tendant à la réparation d'une erreur commise dans l'assiette ou le calcul des impositions, les sommes déjà perçues sont remboursées au contribuable et donnent lieu au paiement d'intérêts moratoires dont le taux est celui de l'intérêt légal. ». Aux termes de l'article R. 208-1 du même livre : « Les intérêts moratoires prévus à l'article L. 208 (...) sont payés d'office en même temps que les sommes remboursées au contribuable par le comptable chargé du recouvrement des impôts ».

9. En l'absence de litige né et actuel avec le comptable public sur le remboursement des sommes acquittées et le paiement des intérêts moratoires prévus par l'article L. 208 du livre des procédures fiscales, les conclusions susvisées de la SARL Kequetcorp sont irrecevables et doivent, en l'état, être rejetées.

Sur les conclusions tendant au remboursement des frais d'instance :

10. Les conclusions de la SARL Kequetcorp présentées sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice administrative, faute d'être chiffrées, ne peuvent qu'être rejetées. Par ailleurs, elle ne justifie pas avoir exposé des frais au nombre de ceux énumérés par l'article R. 761-1 du code de justice administrative. Par suite, ses conclusions tendant à la condamnation de l'Etat au remboursement des dépens ne peuvent également qu'être rejetées.

DECIDE :

Article 1er : La SARL Kequetcorp est déchargée, en droits et pénalités, du supplément d'impôt sur les sociétés mis à sa charge au titre de l'année 2009.

Article 2 : Le surplus des conclusions de la requête est rejeté.

Article 3 : Le présent jugement sera notifié à la SARL Kequetcorp et au directeur national des vérifications de situations fiscales.

➤ **N°1603341**

Vu la procédure suivante :

Par une requête et deux mémoires, enregistrés le 25 juillet 2016, le 22 février et le 19 septembre 2017, la SARL A, représentée par Me Chaouat, demande au tribunal :

1°) de la décharger du supplément d'impôt sur les sociétés mis à sa charge, par un avis de mise en recouvrement en date du 30 novembre 2015, au titre de l'année 2009 pour un montant en droits de 1 686 168 euros, en majoration de 674 467 euros et en intérêts de retard de 215 830 euros ;

2°) d'ordonner le remboursement des sommes déchargées assorti du paiement des intérêts moratoires de l'article L. 208 du livre des procédures fiscales ;

3°) de condamner l'Etat aux dépens et de mettre à sa charge le montant des frais exposés et non compris dans les dépens.

Elle soutient que :

- la plus-value qu'elle a réalisée lors de la cession des titres de la société C, laquelle détenait des titres de la société D, est éligible au régime dit de long terme prévu par l'article 219- I-a ter du code général des impôts ;

- elle bénéficie d'une présomption posée par la jurisprudence et la doctrine 4 B-1-08 n° 36 selon laquelle la qualification de titres de participation découle de leur affectation comptable ; cette présomption ne peut être renversée qu'en cas d'erreur manifeste dans l'affectation comptable des titres et son bénéfice n'est pas conditionné à un seuil de détention minimum ;

- en l'espèce, l'administration ne conteste pas que les titres de la société C qu'elle détenait pour 35,32 % constituaient des titres de participation mais dénie cette qualification à ceux détenus par la société C dans le capital de la société D à concurrence de 3,74 % ;

- la détention des titres de la société D lui était utile en raison de l'influence qu'y exerçait M. X, président des sociétés D, C et de la SARL A, société actionnaire majoritaire de C ; M. Y, actionnaire de la SARL B, était membre du directoire de la société D ; ces deux membres du directoire de D actionnaires principaux et représentants de C, ont joué un rôle considérable dans l'influence exercée par C sur D et la politique du groupe ; la circonstance que le conseil de surveillance pouvait révoquer les membres du directoire résulte de la loi et constitue la contrepartie au pouvoir de direction dévolu au directoire ; certaines limitations statutaires des pouvoirs du directoire résultent de la loi ; C était liée par un pacte d'actionnaires lui interdisant de céder à des tiers les titres de la société D pendant six années sauf en cas de vente initiée par l'actionnaire majoritaire ; cette seule clause interdit la qualification en titres de placement ; le seul pourcentage de titres détenus ne peut suffire à caractériser l'influence exercée par la société détentrice et l'utilité de la détention de titres peut être établie même en l'absence de contrôle ou d'influence ;

la détention des titres D constituait l'objet social de la société C ; - la qualification de titres de participation est confirmée par les deux cabinets de commissaires aux comptes ; la société C a été créée afin de détenir et conserver les titres de la société D et de regrouper les principaux dirigeants du groupe afin d'exercer les prérogatives d'actionnaires de façon coordonnée ; la finalité même de l'opération de LBO impliquait une communauté d'intérêts entre C et les autres actionnaires de D, matérialisée par le pacte d'actionnaires ;

- les pénalités pour manquement délibéré ne peuvent être maintenues dès lors que la qualification en titres de participation a été validée et confirmée par divers commissaires aux comptes.

Par trois mémoires en défense, enregistrés le 10 janvier, le 18 septembre et le 25 septembre 2017, le directeur national des vérifications de situations fiscales conclut au rejet de la requête. Il fait valoir que :

- la détention de moins de 10 % du capital d'une société ne permet pas de présumer qu'il s'agit de titres de participation ; il appartient à la société requérante d'établir que la société C dont elle détenait 35,32 % du capital exerçait une influence ou un contrôle sur la société D dont elle détenait 3,74 % du capital social ; en l'absence d'une telle preuve, les titres D détenus par C ne sont pas des titres de

participation et les titres C détenus par la SARL A ne relèvent pas du régime des plus-values à long terme dès lors que l'actif de cette société comporte exclusivement des titres D ;

- les fonds d'investissement détiennent 85 % des droits de vote de la société D ; de plus, le pacte d'actionnaires qui lie la société requérante aux fonds d'investissements ne concerne qu'une action commune en matière patrimoniale ; dans ces conditions, C n'exerce pas de contrôle sur D ;

- la SARL A n'établit pas que la présidence de la société D exercée par M. X lui permet d'exercer une influence significative sur celle-ci ; en effet, cette société est dirigée par un directoire placé sous le contrôle d'un conseil de surveillance ; les statuts confèrent au conseil de surveillance de larges pouvoirs ; M. X n'exerce aucune fonction de direction ; M. Y est un simple membre du directoire de la société D tandis que le président de ce directoire, M. X, détient une voix prépondérante ; comme pour ce dernier, le conseil de surveillance peut le révoquer à tout moment ;

- la société C ne possède pas de minorité de blocage au sein de la société émettrice ; le pacte d'actionnaires répond uniquement à une logique patrimoniale visant à sortir rapidement du N° 1603341 3 capital de la société D afin de dégager une plus-value à court terme ; la durée de détention minimale de six ans prévue dans le pacte n'est que théorique puisqu'elle ne vaut plus en cas d'introduction en bourse ou de cession de la société D ; de façon plus générale, les sociétés A et C n'ont été créées que dans le cadre d'une opération purement financière et la société requérante n'a réalisé aucune autre opération que la détention des titres D puis C pendant la période du LBO allant de 2006 à 2009.

Par ordonnance du 29 août 2017, la clôture d'instruction a été fixée au 20 septembre 2017 à 12 heures. Par un avis en date du 8 janvier 2019, les parties ont été informées, en application de l'article R. 611-7 du code de justice administrative, de ce que le jugement était susceptible d'être fondé sur un moyen relevé d'office tiré de l'irrecevabilité des conclusions tendant au remboursement des intérêts moratoires de l'article L. 208 du livre des procédures fiscales en l'absence de litige né et actuel avec le comptable public chargé du remboursement des impositions dont la restitution est demandée. Par un mémoire enregistré le 9 janvier 2019, le directeur national des vérifications de situations fiscales acquiesce au moyen soulevé d'office.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;

- le code de justice administrative. Les parties ont été régulièrement averties du jour de l'audience. Ont été entendus au cours de l'audience publique : - le rapport de Mme Armelle Geslan-Demaret, président-rapporteur, - et les conclusions de M. Thierry Teulière, rapporteur public.

Considérant ce qui suit :

1. Le 10 janvier 2006 la SAS D est créée afin de prendre le contrôle du groupe Z via un montage de type LBO (Leverage Buy Out). Le 17 février suivant, la SARL A, présidée par M. X, acquiert des titres D

représentant 1,21 % du capital de cette société. Le 6 décembre, la société requérante a apporté les titres D à la SAS C laquelle lui a attribué, en échange, 499 824 titres Narmag 1. Le 13 février 2009, la SARL A a cédé à un groupe japonais les titres Narmag 1. Lors de cette opération, elle a constaté la cession des titres D, détenus par l'intermédiaire de la société C, et a enregistré une plus-value d'un montant de 5 324 741 euros qu'elle a soumise au régime de long terme prévu par le I de l'article 219 du code général des impôts. La quote-part de frais et charges de 5 %, soit 266 237 euros, a été soumise à l'impôt sur les sociétés. Aux termes d'une proposition de rectification en date du 26 décembre 2012, l'administration a estimé que les titres D détenus par C ne répondaient pas à la définition des titres de participation et que, par voie de conséquence, la SARL A ne pouvait prétendre au régime des plus-values à long terme pour l'imposition de la plus-value résultant de la cession des titres C. Elle a réintégré à l'impôt sur les sociétés la somme de 5 058 741 euros. Elle a maintenu les rectifications proposées en dépit des observations formulées par la société requérante. Le 16 novembre 2015, la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires s'est déclarée N° 1603341 4 incompétente pour qualifier les titres en cause. Les impositions supplémentaires ont été mises en recouvrement par un avis en date du 30 novembre 2015 pour un montant de 1 686 168 euros de droits, 674 467 euros de majorations pour manquement délibéré et de 215 830 euros d'intérêts de retard. La réclamation contentieuse formée le 28 décembre 2015 ayant été rejetée le 28 juin 2016, la SARL A demande au tribunal de la décharger, en droits et pénalités, de la cotisation supplémentaire d'impôt sur les sociétés mise à sa charge au titre de l'année 2009. Sur les conclusions en décharge : 2. Aux termes de l'article 39 duodecies du même code : « 1. Par dérogation aux dispositions de l'article 38, les plus-values provenant de la cession d'éléments de l'actif immobilisé sont soumises à des régimes distincts suivant qu'elles sont réalisées à court ou à long terme. /

2. Le régime des plus-values à court terme est applicable :

/ a. Aux plus-values provenant de la cession d'éléments acquis ou créés depuis moins de deux ans. Le cas échéant, ces plus-values sont majorées du montant des amortissements expressément exclus des charges déductibles ainsi que de ceux qui ont été différés en méconnaissance des dispositions de l'article 39 B ;

/ b. Aux plus-values réalisées à l'occasion de la cession d'éléments détenus depuis deux ans au moins, dans la mesure où elles correspondent à des amortissements déduits pour l'assiette de l'impôt. Le cas échéant, ces plus-values sont majorées du montant des amortissements expressément exclus des charges déductibles ainsi que de ceux qui ont été différés en contravention aux dispositions de l'article 39 B ; / c. (Disposition périmée). / 3. Le régime des plus-values à long terme est applicable aux plus-values autres que celles définies au 2. / (...) ».

3. Aux termes de l'article 219 du code général des impôts dans sa version applicable à l'espèce : « I. Pour le calcul de l'impôt, le bénéfice imposable est arrondi à l'euro le plus proche. La fraction d'euro égale à 0,50 est comptée pour 1. / Le taux normal de l'impôt est fixé à 33,1 / 3 %. / Toutefois : / a ter. Le régime des plus-values et moins-values à long terme cesse de s'appliquer au résultat de la cession de titres du portefeuille réalisée au cours d'un exercice ouvert à compter du 1er janvier 1994 à l'exclusion des parts ou actions de sociétés revêtant le caractère de titres de participation et des parts de fonds commun de placement à risques ou de société de capital risque qui remplissent les conditions prévues au II ou au III bis de l'article 163 quinquies B à l'article 1er-1 de la loi n° 85-695 du 11 juillet 1985 portant diverses dispositions d'ordre économique et financier et qui sont détenues par

l'entreprise depuis au moins cinq ans. / (...) Pour les exercices ouverts à compter de la même date, le régime des plus ou moins-values à long terme cesse également de s'appliquer en ce qui concerne les titres de sociétés dont l'actif est constitué principalement par des titres exclus de ce régime ou dont l'activité consiste de manière prépondérante en la gestion des mêmes valeurs pour leur propre compte. Il ne s'applique pas non plus aux titres émis par les organismes de placement collectif immobilier ou par les organismes de droit étranger ayant un objet équivalent mentionnés au e du I de l'article L. 214- 92 du code monétaire et financier. / Pour l'application des premier et deuxième alinéas, constituent des titres de participation les parts ou actions de sociétés revêtant ce caractère sur le plan comptable. (...) ». Sur le plan comptable, les titres de participation sont ceux dont la possession durable est estimée utile à l'activité de l'entreprise, notamment parce qu'elle permet d'exercer une influence sur la société émettrice des titres ou d'en assurer le contrôle. Une telle utilité peut notamment être caractérisée si les conditions d'achat des titres en cause révèlent l'intention de l'acquéreur d'exercer une influence sur la société émettrice et lui donnent les moyens d'exercer une telle influence.

4. La SAS C a enregistré dans sa comptabilité les titres Den tant que titres de participation dès leur acquisition par apport de la SARL A. L'administration a remis en cause cette comptabilisation, ainsi qu'il a été dit au point 1. I. Toutefois, d'une part, le pacte conclu le N° 1603341 5 17 février 2006 par les actionnaires de la SAS C comporte une clause de détention des titres de la SAS D pendant une durée d'au moins six ans, sauf introduction en bourse ou cession de la totalité du capital de celle-ci. Par ailleurs, la SAS C, en sa qualité d'actionnaire, bénéficie d'un droit de préemption sur la cession des titres D par les autres investisseurs. Au regard de cet engagement de conservation, et alors que la durée effective de possession des titres D a été supérieure à deux ans, la possession de ces titres revêtait incontestablement un caractère durable. D'autre part, il est constant que l'objet social de la société C est de détenir et gérer les titres de la SAS D. Si l'administration fait valoir que l'activité de C se borne à une détention passive de titres, elle ne conteste pas que la détention et la gestion des titres D est l'objet même de l'activité de la société C, laquelle s'est engagée via le pacte d'actionnaires à ce que cette activité soit exclusive de toute activité de portefeuille alors même que sa création s'inscrit dans le contexte d'une opération à effet de levier. Ainsi, la possession des titres D est utile à la Société C. Dans ces conditions, compte tenu de leur caractère durable et de leur utilité pour son activité, c'est à bon droit que la SAS C a enregistré dans sa comptabilité les titres D en tant que titres de participation et que la SARL A a appliqué le régime du long terme sur la plus-value dégagée lors de la cession des titres de la SAS C, intervenue plus de deux ans après leur acquisition.

5. Il résulte de ce qui précède, sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens de la requête, que la SARL A doit être déchargée, en droits et pénalités, du supplément d'impôt sur les sociétés auquel elle a été assujettie au titre de l'année 2009. Sur les conclusions tendant au remboursement des sommes dues avec paiement des intérêts moratoires :

6. Aux termes de l'article L. 208 du livre des procédures fiscales : « Quand l'Etat est condamné à un dégrèvement d'impôt par un tribunal ou quand un dégrèvement est prononcé par l'administration à la suite d'une réclamation tendant à la réparation d'une erreur commise dans l'assiette ou le calcul des impositions, les sommes déjà perçues sont remboursées au contribuable et donnent lieu au paiement d'intérêts moratoires dont le taux est celui de l'intérêt légal. ». Aux termes de l'article R. 208-1 du même livre : « Les intérêts moratoires prévus à l'article L. 208 (...) sont payés d'office en même temps que les sommes remboursées au contribuable par le comptable chargé du recouvrement des impôts ».

7. En l'absence de litige né et actuel avec le comptable public sur le remboursement des sommes acquittées et le paiement des intérêts moratoires prévus par l'article L. 208 du livre des procédures fiscales, les conclusions susvisées de la SARL A sont irrecevables et doivent, en l'état, être rejetées. Sur les conclusions tendant au remboursement des frais d'instance : 8. Les conclusions de la SARL A présentées sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice administrative, faute d'être chiffrées, ne peuvent qu'être rejetées. Par ailleurs, elle ne justifie pas avoir exposé des frais au nombre de ceux énumérés par l'article R. 761-1 du code de justice administrative. Par suite, ses conclusions tendant à la condamnation de l'Etat au remboursement des dépens ne peuvent également qu'être rejetées.

**D E C I D E :**

Article 1er : La SARL A est déchargée, en droits et pénalités, du supplément d'impôt sur les sociétés mis à sa charge au titre de l'année 2009. N° 1603341 6

Article 2 : Le surplus des conclusions de la requête est rejeté.

Article 3 : Le présent jugement sera notifié à la SARL A et au directeur national des vérifications de situations fiscales.

**CE, 6 février 2019, n°410248, Alternance**

Vu la procédure suivante :

La société à responsabilité limitée (SARL) Alternance a demandé au tribunal administratif de Strasbourg de prononcer la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés auxquelles elle a été assujettie au titre de l'exercice clos en 2008 et des pénalités correspondantes. Par un jugement n° 1302933 du 23 février 2016, ce tribunal a rejeté sa demande.

Par un arrêt n° 16NC00714 du 2 mars 2017, la cour administrative d'appel de Nancy a rejeté l'appel formé par la société contre ce jugement.

Par un pourvoi sommaire et un mémoire complémentaire, enregistrés les 2 mai et 1er août 2017 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, la société Alternance demande au Conseil d'Etat :

- 1°) d'annuler cet arrêt ;
- 2°) réglant l'affaire au fond, de faire droit à son appel ;
- 3°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 4 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu :

- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code de justice administrative ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de Mme Liza Bellulo, maître des requêtes,
- les conclusions de Mme Karin Ciavaldini, rapporteur public.

La parole ayant été donnée, avant et après les conclusions, à la SCP Baraduc, Duhamel, Rameix, avocat de la société Alternance ;

Considérant ce qui suit :

1. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond qu'à l'issue d'une vérification de comptabilité de la société Alternance, l'administration fiscale a estimé que la cession par cette société à une société luxembourgeoise, le 11 février 2008, de parts qu'elle détenait dans le capital social des sociétés Alter 1 et Alter 3 au prix unitaire, dans l'un et l'autre cas, de deux euros procédait, en l'absence de contreparties, d'un acte anormal de gestion dès lors que la valeur vénale réelle des titres en cause s'élevait, selon elle, à 111 euros pour la société Alter 1 et 105 euros pour la société Alter 3. La société Alternance se pourvoit en cassation contre l'arrêt par lequel la cour administrative d'appel de Nancy a rejeté l'appel qu'elle avait formé contre le jugement du tribunal administratif de Strasbourg rejetant sa demande de décharge des impositions supplémentaires auxquelles elle a été assujettie en

conséquence de la réintégration dans ses bénéfices des sommes correspondant à la minoration du prix de cession, ainsi que des pénalités dont ces impositions ont été assorties.

Sur la régularité de la procédure d'imposition :

2. En premier lieu, aux termes du premier alinéa de l'article L. 57 du livre des procédures fiscales: "L'administration adresse au contribuable une notification de redressement qui doit être motivée de manière à lui permettre de formuler ses observations ou de faire connaître son acceptation (...)". Aux termes de l'article R. 57-1 du même livre : "La notification de redressement prévue par l'article L. 57 fait connaître au contribuable la nature et les motifs du redressement envisagé. L'administration invite, en même temps, le contribuable à faire parvenir son acceptation ou ses observations dans un délai de trente jours à compter de la réception de la notification". Il résulte de ces dispositions que, pour être régulière, une notification de redressement doit comporter la désignation de l'impôt concerné, de l'année d'imposition et de la base d'imposition et énoncer les motifs sur lesquels l'administration entend se fonder pour justifier les redressements envisagés, de façon à permettre au contribuable de formuler ses observations de façon entièrement utile. En revanche, sa régularité ne dépend pas du bien-fondé de ses motifs.

3. En jugeant que la circonstance que le vérificateur avait mentionné, comme fondements juridiques des impositions supplémentaires consécutives à la remise en cause du prix de cession des parts sociales en litige, à la fois la théorie de l'acte anormal de gestion et l'article 57 du code général des impôts relatif aux transferts indirects de bénéfices n'avait pas empêché la contribuable de comprendre chacun des motifs de la proposition de rectification ni de formuler ses observations de façon entièrement utile et en en déduisant que la proposition de rectification adressée à la société requérante le 20 décembre 2011 n'était pas entachée d'irrégularité, la cour administrative d'appel n'a pas méconnu les dispositions des articles L. 57 et R. 57-1 du livre des procédures fiscales.

4. En second lieu, aux termes de l'article L. 59 du livre des procédures fiscales, dans sa rédaction applicable à la procédure d'imposition en litige : " Lorsque le désaccord persiste sur les rectifications notifiées, l'administration, si le contribuable le demande, soumet le litige à l'avis soit de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires prévue à l'article 1651 du code général des impôts, soit de la Commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires prévue à l'article 1651 H du même code, soit de la commission départementale de conciliation prévue à l'article 667 du même code. Les commissions peuvent également être saisies à l'initiative de l'administration ". Aux termes de l'article R. 59-1 du même livre : " Le contribuable dispose d'un délai de trente jours à compter de la réception de la réponse de l'administration à ses observations pour présenter la demande prévue au premier alinéa de l'article L. 59 ". Il résulte de ces dispositions que l'administration n'est tenue, à peine d'irrégularité de la procédure d'imposition, de donner suite à une demande, formulée par le contribuable dans le délai de trente jours à compter de la réception de la réponse de l'administration à ses observations, tendant à la saisine de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires que lorsque persiste entre elle-même et le contribuable, à cette étape de la procédure, un désaccord entrant dans le champ de compétence de cette commission.

5. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que, dans les observations qu'elle a produites à la suite de la réception de la notification de redressement, la société se bornait, au soutien

de sa contestation du chef de redressement en litige, à reprocher à l'administration d'avoir, pour calculer la valeur des parts des sociétés Alter 1 et Alter 3 par application de la méthode mathématique, pris en compte la valeur des fonds de commerce de ces sociétés, dont elles n'étaient pas propriétaires mais seulement locataires-gérantes. Il ressort également des pièces du dossier soumis aux juges du fond que, dans sa réponse à ces observations, l'administration a accepté de ne pas tenir compte de la valeur desdits fonds de commerce pour calculer la valeur des sociétés par application de la méthode mathématique et que, dans la demande de la société requérante tendant à la saisine de la commission départementale, il n'était fait état d'aucun autre point de désaccord entrant dans le champ de compétence de cette commission. Il en résulte que la cour administrative d'appel n'a pas entaché son arrêt de dénaturation en jugeant que lorsque la société requérante avait sollicité la saisine de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, il n'existait plus de différend susceptible d'être soumis à cette commission, dès lors qu'à la suite de la réponse aux observations du contribuable, l'administration avait tenu compte des observations de la société Alternance pour modifier ses calculs initiaux. Elle a pu en déduire, sans commettre d'erreur de droit, que le refus de l'administration de donner suite à cette demande de saisine n'avait, dans ces conditions, pas entaché d'irrégularité la procédure d'imposition.

Sur le bien-fondé des impositions supplémentaires :

6. En vertu des dispositions combinées des articles 38 et 209 du code général des impôts, le bénéfice imposable à l'impôt sur les sociétés est celui qui provient des opérations de toute nature faites par l'entreprise, à l'exception de celles qui, en raison de leur objet ou de leurs modalités, sont étrangères à une gestion normale. Constitue un acte anormal de gestion l'acte par lequel une entreprise décide de s'appauvrir à des fins étrangères à son intérêt.

7. S'agissant de la cession d'un élément d'actif immobilisé, lorsque l'administration, qui n'a pas à se prononcer sur l'opportunité des choix de gestion opérés par une entreprise, soutient que la cession a été réalisée à un prix significativement inférieur à la valeur vénale qu'elle a retenue et que le contribuable n'apporte aucun élément de nature à remettre en cause cette évaluation, elle doit être regardée comme apportant la preuve du caractère anormal de l'acte de cession si le contribuable ne justifie pas que l'appauvrissement qui en est résulté a été décidé dans l'intérêt de l'entreprise, soit que celle-ci se soit trouvée dans la nécessité de procéder à la cession à un tel prix, soit qu'elle en ait tiré une contrepartie.

8. En premier lieu, la valeur vénale d'actions non cotées en bourse sur un marché réglementé doit être appréciée compte tenu de tous les éléments dont l'ensemble permet d'obtenir un chiffre aussi voisin que possible de celui qu'aurait entraîné le jeu normal de l'offre et de la demande à la date où la cession est intervenue. L'évaluation des titres d'une telle société doit être effectuée, par priorité, par référence au prix d'autres transactions intervenues dans des conditions équivalentes et portant sur les titres de la même société ou, à défaut, de sociétés similaires. En l'absence de telles transactions, elle peut légalement se fonder sur la combinaison de plusieurs méthodes alternatives.

9. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que, pour déterminer la valeur vénale des titres litigieux, le vérificateur a, d'une part, calculé la valeur dite mathématique de ces titres et, d'autre part, déterminé leur valeur dite de rendement, en faisant la moyenne entre la valeur de productivité et la valeur par la marge brute d'autofinancement, puis a retenu la moyenne arithmétique de ces deux

résultats. Contrairement à ce que soutient la société, la seule circonstance que des sociétés ne soient pas propriétaires du fonds de commerce qu'elles exploitent mais en disposent en vertu d'un contrat de location gérance ne fait pas, par elle-même, obstacle à la mise en oeuvre des méthodes dites " de productivité " et " par la marge brute d'autofinancement ". Par suite, la cour administrative d'appel n'a entaché son arrêt d'aucune erreur de droit en écartant, après avoir relevé que l'administration avait tenu compte des spécificités des sociétés en cause pour la mise en oeuvre de ces deux méthodes, l'argumentation tirée de ce qu'il convenait de se fonder exclusivement sur les résultats de la méthode mathématique.

10. En deuxième lieu, il résulte de ce qui a été dit au point 7 que la cour administrative d'appel n'a pas entaché son arrêt d'erreur de droit en jugeant que l'administration n'avait pas, pour démontrer que la cession par la requérante d'éléments de son actif immobilisé à un prix significativement inférieur à leur valeur vénale procédait d'un acte anormal de gestion, à établir son intention d'accorder une libéralité au cessionnaire.

11. En dernier lieu, aux termes de l'article 219 du code général des impôts, dans sa rédaction applicable au litige : " I. Pour le calcul de l'impôt, le bénéfice imposable est arrondi à l'euro le plus proche. La fraction d'euro égale à 0,50 est comptée pour 1. Le taux normal de l'impôt est fixé à 33,1 / 3 % (...) Toutefois : (...) a quinquies. Pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2006, le montant net des plus-values à long terme afférentes à des titres de participation fait l'objet d'une imposition séparée au taux de 8 %. Ce taux est fixé à 0 % pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2007. Pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2007, une quote-part de frais et charges égale à 5 % du résultat net des plus-values de cession est prise en compte pour la détermination du résultat imposable (...) " ;

12. La cession à prix minoré, par une entreprise, d'un élément de son actif peut conduire, lorsqu'elle ne relève pas d'une gestion normale pour l'application des articles 38 et 209 du code général des impôts ou constitue un transfert indirect de bénéfices au sens de l'article 57 du même code, à un rehaussement, à concurrence de l'insuffisance du prix stipulé, du bénéfice de la société cédante, imposable dans les conditions de droit commun prévues par ces dispositions. Elle ne peut en revanche, dès lors qu'elle constitue une libéralité, être imposée selon les régimes particuliers applicables aux plus-values professionnelles, notamment selon le régime prévu au a quinquies du I de l'article 219 du code général des impôts pour les plus-values à long terme sur titres de participation réalisées par une société soumise à l'impôt sur les sociétés. La cour administrative d'appel n'a par suite pas commis d'erreur de droit en jugeant que ce régime n'était pas applicable aux rehaussements du bénéfice imposable auxquels l'administration est en droit de procéder lorsqu'elle constate une minoration du prix de cession de titres de participation.

13. Il résulte de ce qui précède que le pourvoi de la société Alternance doit être rejeté, y compris ses conclusions présentées au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

**CE, 27 février 2019, n°401938, SCI Apollo**

Vu la procédure suivante :

La société civile immobilière (SCI) Apollo a demandé au tribunal administratif de Melun de prononcer la décharge, en droits et pénalités, des cotisations d'impôt sur les sociétés auxquelles elle a été assujettie au titre de l'exercice clos en 2007, de réparer les erreurs commises par l'administration dans la détermination du résultat déficitaire des exercices clos en 2006 et 2008 et de prononcer le remboursement d'un crédit de taxe sur la valeur ajoutée d'un montant de 149 703 euros. Par un jugement n° 1303516 du 18 décembre 2014, le tribunal administratif de Melun, d'une part, réduit les bases d'imposition à l'impôt sur les sociétés de la requérante pour les exercices clos en 2006, 2007 et 2008 respectivement de 70 306,83 euros, 16 026,40 euros et 1 076,40 euros et l'a déchargée des cotisations d'impôt sur les sociétés et des pénalités correspondant à la réduction de ces bases d'imposition et, d'autre part, rejeté le surplus des conclusions de sa demande.

Par un arrêt n° 15PA00797 du 10 juin 2016, la cour administrative d'appel de Paris a, premièrement, fixé le résultat déficitaire de la société au titre de l'exercice clos en 2006 à 157 583 euros et le résultat bénéficiaire au titre de l'exercice clos en 2007 à 91 648 euros, deuxièmement, déchargé la société des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés et des pénalités correspondantes mises à sa charge au titre de l'année 2007 à hauteur de la réduction des bases prononcée, enfin, rejeté le surplus de ses conclusions d'appel contre ce jugement.

Par un pourvoi sommaire et deux nouveaux mémoires, enregistrés les 29 juillet et 27 octobre 2016 et le 5 février 2018 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, la société Apollo demande au Conseil d'Etat :

- 1°) d'annuler l'article 6 de cet arrêt ;
- 2°) de mettre à la charge de L'Etat la somme de 5 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu :

- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code de justice administrative ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de M. Matias de Sainte Lorette, maître des requêtes en service extraordinaire,
- les conclusions de Mme Emilie Bokdam-Tognetti, rapporteur public.

La parole ayant été donnée, avant et après les conclusions, à la SCP Fabiani, Luc-Thaler, Pinatel, avocat de la SCI Apollo.

Considérant ce qui suit :

1. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que la société Apollo a fait l'objet d'une vérification de comptabilité portant sur la période allant du 1er janvier 2006 au 31 décembre 2008, à l'issue de laquelle l'administration a entendu l'assujettir à l'impôt sur les sociétés et à la taxe sur la valeur ajoutée. A la suite de l'abandon des redressements en matière de taxe sur la valeur ajoutée à l'issue d'un recours hiérarchique, la société a été assujettie à des cotisations d'impôt sur les sociétés au titre de l'exercice clos en 2007, pour un montant de 84 094 euros. Elle se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 10 juin 2016 par lequel la cour administrative d'appel de Paris a, premièrement, fixé son résultat déficitaire au titre de l'exercice clos en 2006 à 157 583 euros et son résultat bénéficiaire au titre de l'exercice clos en 2007 à 91 648 euros, deuxièmement, l'a déchargée des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés et des pénalités correspondantes mises à sa charge au titre de l'année 2007 à hauteur de la réduction des bases prononcée, enfin, a rejeté le surplus de ses conclusions d'appel contre le jugement du 18 décembre 2014 par lequel le tribunal administratif de Melun, d'une part, avait décidé de réduire ses bases d'imposition à l'impôt sur les sociétés pour les exercices clos en 2006, 2007 et 2008 respectivement de 70 306,83 euros, 16 026,40 euros et 1 076,40 euros et de la décharger des cotisations d'impôt sur les sociétés et des pénalités correspondant à ces réductions et, d'autre part, avait rejeté le surplus de ses demandes en matière d'impôt sur les sociétés ainsi que celle tendant au remboursement d'un crédit de taxe sur la valeur ajoutée d'un montant de 149 703 euros.

Sur le bien-fondé de l'arrêt en ce qui concerne l'impôt sur les sociétés :

S'agissant de la renonciation à recettes :

2. En vertu des dispositions combinées des articles 38 et 209 du code général des impôts, le bénéfice imposable à l'impôt sur les sociétés est celui qui provient des opérations de toute nature faites par l'entreprise, à l'exception de celles qui, en raison de leur objet ou de leurs modalités, sont étrangères à une gestion normale. Constitue un acte anormal de gestion l'acte par lequel une entreprise décide de s'appauvrir à des fins étrangères à son intérêt.

3. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que la société Apollo a vendu les lots n°s 5, 6, 7 et 8 d'un ensemble immobilier situé 10 rue Charles Deguy à Montgeron respectivement les 25 juillet 2007, 3 août 2007, 20 juillet 2007 et 30 juin 2007. A l'issue des opérations de contrôle, l'administration a estimé que la société avait vendu le lot n° 5 à un prix anormalement bas en comparaison des prix auxquels elle avait cédé les autres lots et qu'elle avait, ce faisant, commis un acte anormal de gestion.

4. En jugeant que la société requérante avait commis un acte anormal de gestion alors que l'administration se bornait à constater un écart de prix entre le lot cédé et le prix de cession d'autres lots de l'ensemble immobilier en litige, et que la société requérante soutenait que le lot litigieux n'avait pas été cédé dans le même état d'achèvement que les autres lots vendus à la même époque, la cour a donné aux faits dont elle était saisi une qualification juridique inexacte. Par suite, et sans qu'il soit besoin de statuer sur les autres moyens du pourvoi relatifs à ce chef de redressement, la société requérante est fondée à demander l'annulation de l'arrêt qu'elle attaque en tant qu'il s'est prononcé sur la renonciation à recettes résultant de la vente du lot n° 5.

S'agissant des charges déductibles :

5. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond qu'à la suite de l'entretien avec le supérieur hiérarchique du vérificateur, l'administration a abandonné les rappels en matière de taxe sur la valeur ajoutée et indiqué qu'en conséquence, les produits et les charges en litige seraient comptabilisés toutes taxes comprises.

6. La société requérante soutenait devant la cour qu'elle était en droit de déduire de son résultat imposable une somme de 691 626 euros TTC correspondant à un marché de travaux conclu avec la SARL Benincasa. Toutefois, pour juger que l'administration avait à bon droit retenu une somme de 610 000 euros TTC en déduction de son résultat imposable, la cour a relevé que la requérante n'établissait pas avoir réglé une somme de 670 249,26 euros TTC dès lors qu'elle se bornait à produire une facture éditée par la SARL Benincasa le 30 octobre 2009, qui ne récapitulait aucun des acomptes qu'elle aurait reçus et sur laquelle figurait seulement un " net à payer " de 691 526 euros, et des relevés bancaires sur lesquels le bénéficiaire des chèques n'était pas identifiable. Si la cour administrative d'appel a en outre relevé que le prix prévu par le marché, soit 610 000 euros TTC, correspondait à 510 033 euros HT une fois prise en compte une TVA au taux de 19,6%, il résulte de ce qui précède et de ce qui a été dit au point 4 ci-dessus que ce motif revêt un caractère surabondant. La requérante ne saurait, par suite, utilement soutenir qu'il serait entaché d'erreur de droit et de dénaturation.

S'agissant du déficit reportable au titre de l'année 2005 :

7. Si la société requérante soutenait devant la cour qu'un déficit reportable d'un montant de 37 850 euros au titre de 2005 " n'a pas été pris en compte par le service vérificateur ", la cour, qui a suffisamment motivé son arrêt sur ce point, a jugé, sans erreur de droit et par une appréciation souveraine non arguée de dénaturation, que ce moyen n'était pas assorti des précisions permettant d'en apprécier le bien-fondé.

Sur le bien-fondé de l'arrêt en ce qui concerne la taxe sur la valeur ajoutée :

8. Aux termes de l'article 271 du code général des impôts : " I. 1. La taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé les éléments du prix d'une opération imposable est déductible de la taxe sur la valeur ajoutée applicable à cette opération. / (...) IV. La taxe déductible dont l'imputation n'a pu être opérée peut faire l'objet d'un remboursement dans les conditions, selon les modalités et dans les limites fixées par décret en Conseil d'Etat ". Aux termes de l'article 242-0 A de l'annexe II à ce même code : " Le remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée déductible dont l'imputation n'a pu être opérée doit faire l'objet d'une demande des assujettis. Le remboursement porte sur le crédit de taxe déductible constaté au terme de chaque année civile ". Aux termes de l'article 242-0 C de la même annexe : " I. 1. Les demandes de remboursement doivent être déposées au cours du mois de janvier et porter sur un montant au moins égal à 150 euros. / (...) I.-Par dérogation aux dispositions du I, les assujettis soumis de plein droit ou sur option au régime normal d'imposition peuvent demander un remboursement lorsque la déclaration mentionnée au 2 de l'article 287 du code général des impôts fait apparaître un crédit de taxe déductible. (...) ". Aux termes du I de l'article 208 de la même annexe : " Le montant de la taxe déductible doit être mentionné sur les déclarations déposées pour le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée. Toutefois, à condition qu'elle fasse l'objet d'une inscription distincte, la taxe dont la déduction a été omise sur cette déclaration peut figurer sur les déclarations ultérieures déposées avant le 31 décembre de la deuxième année qui suit celle de l'omission ".

9. Aux termes de l'article L. 190 du livre des procédures fiscales : " Les réclamations relatives aux impôts, contributions, droits, taxes, redevances, soultes et pénalités de toute nature, établis ou recouvrés par les agents de l'administration, relèvent de la juridiction contentieuse lorsqu'elles tendent à obtenir soit la réparation d'erreurs commises dans l'assiette ou le calcul des impositions, soit le bénéfice d'un droit résultant d'une disposition législative ou réglementaire ". Aux termes de l'article R\*196-1 du même livre : " Pour être recevables, les réclamations relatives aux impôts autres que les impôts directs locaux et les taxes annexes à ces impôts, doivent être présentées à l'administration au plus tard le 31 décembre de la deuxième année suivant celle, selon le cas : / (...) c) De la réalisation de l'événement qui motive la réclamation ". Aux termes de l'article R\*196-3 du même livre : " Dans le cas où un contribuable fait l'objet d'une procédure de reprise ou de rectification de la part de l'administration des impôts, il dispose d'un délai égal à celui de l'administration pour présenter ses propres réclamations ".

10. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que l'administration a adressé le 10 mai 2010 à la société requérante une proposition de rectification portant notamment sur ses bases d'imposition à la taxe sur la valeur ajoutée au titre de la période du 1er janvier 2006 au 31 décembre 2008. La société requérante a déposé, le 23 décembre 2010, une déclaration de taxe sur la valeur ajoutée mentionnant uniquement de la taxe déductible pour un montant de 149 703 euros et a par ailleurs demandé le remboursement du crédit de taxe dont elle estimait être titulaire.

11. En premier lieu, la société requérante ne peut utilement invoquer pour la première fois devant le juge de cassation les dispositions de l'article R\*196-1 du livre des procédures fiscales pour soutenir que la cour aurait jugé à tort que sa demande de remboursement d'un crédit de taxe sur la valeur ajoutée était tardive.

12. En deuxième lieu, il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond qu'à la suite du recours hiérarchique présenté par la société requérante, l'administration a abandonné les rappels de taxe sur la valeur ajoutée au motif que la société, qui n'avait pas exercé l'option pour son assujettissement au régime de TVA sur la marge applicable aux marchands de biens, était exonérée de cette taxe pour la période du 1er janvier 2006 au 31 décembre 2008. Par suite, il résulte des dispositions précitées de l'article 271 du code général des impôts qu'elle n'était pas fondée à opérer de déduction de la taxe sur la valeur ajoutée qui avait grevé ses opérations, lesquelles n'étaient pas imposables. Ce motif de pur droit doit être substitué aux motifs retenus par l'arrêt attaqué dont il justifie légalement sur ce point le dispositif.

13. Il résulte de tout ce qui précède que la société requérante est seulement fondée à demander l'annulation de l'arrêt qu'elle attaque en tant qu'il s'est prononcé, s'agissant de l'impôt sur les sociétés, sur la renonciation à recettes résultant de la vente du lot n° 5.

14. Il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge de l'Etat une somme de 1 500 euros à verser à la société requérante au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

**D E C I D E :**

-----  
Article 1er : L'arrêt du 10 juin 2016 de la cour administrative d'appel de Paris est annulé en tant qu'il s'est prononcé, s'agissant de l'impôt sur les sociétés, sur la renonciation à recettes résultant de la vente du lot n° 5.

Article 2 : L'affaire est renvoyée, dans cette mesure, à la cour administrative d'appel de Paris.

Article 3 : L'Etat versera à la SCI Apollo une somme de 1 500 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Article 4 : Le surplus des conclusions du pourvoi est rejeté.

Article 5 : La présente décision sera notifiée à la SCI Apollo et au ministre de l'action et des comptes publics.

**CE 4 juin 2019, n° 418357, Sté d'investissements maritimes et fonciers**

Vu la procédure suivante :

La société d'investissements maritimes et fonciers a demandé au tribunal administratif de Nice de prononcer la décharge de la cotisation supplémentaire d'impôt sur les sociétés à laquelle elle a été assujettie au titre de l'exercice clos en 2006. Par un jugement n° 1302520 du 24 mars 2016, ce tribunal a fait droit à sa demande.

Par un arrêt n° 16MA02931 du 19 décembre 2017, la cour administrative d'appel de Marseille a, sur appel formé par le ministre de l'action et des comptes publics, annulé ce jugement et remis à la charge de la société l'imposition supplémentaire dont elle avait été déchargée par ce jugement.

Par un pourvoi sommaire, un mémoire complémentaire et deux nouveaux mémoires, enregistrés les 20 février, 22 mai et 25 octobre 2018 et 20 février 2019 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, la société d'investissements maritimes et fonciers demande au Conseil d'Etat :

1°) d'annuler cet arrêt ;

2°) réglant l'affaire au fond, de rejeter l'appel du ministre des finances et des comptes publics ;

3°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 4 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu :

- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code de justice administrative ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de M. Alexandre Koutchouk, Maître des Requêtes en service extraordinaire,
- les conclusions de M. Romain Victor, rapporteur public ;

La parole ayant été donnée, avant et après les conclusions, à la SCP Potier de la Varde, Buk Lament, Robillot, avocat de la Socete D'investissements Maritimes Et Fonciers ;

Considérant ce qui suit :

1. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que la société d'investissements maritimes et fonciers, qui exerce une activité de marchand de biens et d'agence immobilière, a fait l'objet d'une vérification de comptabilité, portant sur les exercices clos en 2006, 2007 et 2008, à l'issue de laquelle l'administration fiscale, estimant que la vente par cette société, le 12 janvier 2006, d'une villa située à St-Jean-Cap-Ferrat pour un prix regardé par elle comme inférieur à sa valeur vénale constituait un acte

anormal de gestion, a rehaussé ses bénéfices de l'exercice clos en 2006 de la différence entre cette dernière valeur et le prix de vente. La société d'investissements maritimes et fonciers se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 16 décembre 2018 par lequel la cour administrative d'appel de Marseille a annulé le jugement par lequel tribunal administratif de Nice avait prononcé la décharge des impositions litigieuses et a remis à sa charge les impositions en litige.

2. En vertu des dispositions combinées des articles 38 et 209 du code général des impôts, le bénéfice imposable à l'impôt sur les sociétés est celui qui provient des opérations de toute nature faites par l'entreprise, à l'exception de celles qui, en raison de leur objet ou de leurs modalités, sont étrangères à une gestion normale. Constitue un acte anormal de gestion l'acte par lequel une entreprise décide de s'appauvrir à des fins étrangères à son intérêt. Il appartient, en règle générale, à l'administration, qui n'a pas à se prononcer sur l'opportunité des choix de gestion opérés par une entreprise, d'établir les faits sur lesquels elle se fonde pour invoquer ce caractère anormal.

3. Pour juger que l'administration devait être regardée comme ayant établi que la vente en litige, qui portait sur un élément du stock de la société, était intervenue dans des conditions étrangères à une gestion commerciale normale, la cour administrative d'appel s'est fondée sur la seule circonstance que la société avait consenti un prix de vente significativement inférieur à la valeur vénale du bien immobilier en cause, sans qu'elle établisse avoir bénéficié en retour d'une contrepartie. En jugeant ainsi, sans rechercher si la société, qui exerçait l'activité de marchand de biens et soutenait sans être contredite que ce prix de vente lui avait permis de réaliser à bref délai une marge commerciale de 20 %, s'était délibérément appauvrie à des fins étrangères à son intérêt en procédant à la vente, dans ces conditions, d'éléments de son actif circulant, la cour administrative d'appel a commis une erreur de droit. Il résulte de ce qui précède, sans qu'il soit besoin de se prononcer sur les autres moyens du pourvoi, que la société d'investissements maritimes et fonciers est fondée à demander l'annulation de l'arrêt qu'elle attaque.

4. Il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge de l'Etat le versement à la société d'investissements maritimes et fonciers de la somme de 3 000 euros au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

D E C I D E :

-----

Article 1er : L'arrêt du 19 décembre 2017 de la cour administrative d'appel de Marseille est annulé.

Article 2 : L'affaire est renvoyée à la cour administrative d'appel de Marseille.

Article 3 : L'État versera la somme de 3 000 euros à la société d'investissements maritimes et fonciers au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Article 4 : La présente décision sera notifiée à la société d'investissements maritimes et fonciers et au ministre de l'action et des comptes publics.

**CE, 22 novembre 2019, avis n°432053, SA L'Auxiliaire**

Vu la procédure suivante s

Par un arrêt n° 17VE03022 du 27 juin 2019, enregistré le 28 juin 2019 au secrétariat du contentieux du Conseil d'État, la cour administrative d'appel de Versailles, avant de statuer sur la requête du ministre de l'action et des comptes publics dirigée contre le jugement du 8 juin 2017 par lequel le tribunal administratif de Montreuil a accordé à la société anonyme (SA) l'Auxiliaire la réduction qu'elle sollicitait, à hauteur de 294 928 euros en droits, de la cotisation supplémentaire à l'impôt sur les sociétés à laquelle elle a été assujettie au titre de l'exercice clos en 2008, a décidé, par application des dispositions de l'article L. 113-1 du code de justice administrative, de transmettre le dossier de cette requête au Conseil d'État, en soumettant à son examen la question suivante : " pour l'application des dispositions du a sexies-0 bis du I de l'article 219 du code général des impôts, comment et, en particulier, à quelle date s'apprécie, en l'absence de cession des titres, le caractère immobilier prépondérant de la société détenue ' ".

Des observations enregistrées les 15 juillet et 4 septembre 2019 au secrétariat de la section du contentieux du Conseil d'État, ont été présentées par la société l'Auxiliaire.

Des observations, enregistrées le 26 juillet 2019 au secrétariat de la section du contentieux du Conseil d'État, ont été présentées par le ministre de l'action et des comptes publics.

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu :

- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code de justice administrative, notamment son article L. 113-1 ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de M. Alexandre Koutchouk, maître des requêtes en service extraordinaire,
- les conclusions de Mme Karin Ciavaldini, rapporteur public ;
- la parole ayant été donnée, avant et après les conclusions, à Me Le Prado, avocat de la société l'Auxiliaire ;

REND L'AVIS SUIVANT

1. Aux termes de l'article 219 du code général des impôts, dans sa rédaction applicable aux impositions en litige devant la cour administrative d'appel : " I. (...) Le taux normal de l'impôt est fixé à 33,1/3 %. / Toutefois : / a. Le montant net des plus-values à long terme fait l'objet d'une imposition séparée au taux de 19 % (...). / Pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2005, le taux fixé au premier alinéa est fixé à 15 %. / Pour les exercices ouverts à compter du 31 décembre 2007, le montant net des plus-values à long terme afférentes aux titres des sociétés à prépondérance immobilière définies au a sexies-0 bis cotées est imposé au taux prévu au IV. (...) / a sexies-0 bis. Le régime des plus et moins-values à long terme cesse de s'appliquer à la plus ou moins-value provenant des cessions de titres de sociétés à prépondérance immobilière non cotées réalisées à compter du 26 septembre 2007. Sont

considérées comme des sociétés à prépondérance immobilière les sociétés dont l'actif est, à la date de la cession de ces titres ou a été à la clôture du dernier exercice précédant cette cession, constitué pour plus de 50 % de sa valeur réelle par des immeubles, des droits portant sur des immeubles, des droits afférents à un contrat de crédit-bail conclu dans les conditions prévues au 2 de l'article L. 313-7 du code monétaire et financier ou par des titres d'autres sociétés à prépondérance immobilière. Pour l'application de ces dispositions, ne sont pas pris en considération les immeubles ou les droits mentionnés à la phrase précédente lorsque ces biens ou droits sont affectés par l'entreprise à sa propre exploitation industrielle, commerciale ou agricole ou à l'exercice d'une profession non commerciale. / Les provisions pour dépréciation afférentes aux titres exclus du régime des plus et moins-values à long terme en application du premier alinéa cessent d'être soumises à ce même régime (...)"

2. Il résulte de ces dispositions que lorsque les titres d'une société font l'objet d'une provision pour dépréciation, cette société doit être regardée comme étant à prépondérance immobilière au sens du premier alinéa du a sexies-0 bis de l'article 219 du code général des impôts, ce qui a pour effet de soustraire la provision à l'application du régime du long terme et de permettre sa déduction des bénéfices soumis à l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun du I du même article, lorsque son actif est constitué pour plus de 50 % de sa valeur réelle par des immeubles, des droits portant sur des immeubles, des droits afférents à un contrat de crédit-bail conclu dans les conditions prévues au 2 de l'article L. 313-7 du code monétaire et financier ou par des titres d'autres sociétés à prépondérance immobilière, soit à la clôture de son dernier exercice précédant la constitution de cette provision, soit à la date à laquelle cette dernière est constituée, c'est-à-dire à la date de clôture de l'exercice de la société qui détient ses titres.

Le présent avis sera notifié à la cour administrative d'appel de Versailles, à la société l'Auxiliaire et au ministre de l'action et des comptes publics.

Il sera publié au Journal officiel de la République française.

**CE 18 mars 2019, avis n° 411189, SNC Siblu**

Vu la procédure suivante :

La SNC Siblu a demandé au tribunal administratif de Bordeaux d'augmenter son déficit reportable au titre de l'année 2007 d'un montant de 634 274 euros. Par un jugement n° 1302599 du 13 novembre 2014, le tribunal administratif a fait droit à sa demande.

Par un arrêt n° 15BX01177 du 4 avril 2017, la cour administrative d'appel de Bordeaux, sur appel du ministre de l'économie et des finances, a annulé ce jugement et rejeté la demande présentée par la société Siblu devant le tribunal administratif de Bordeaux.

Par un pourvoi sommaire, un mémoire complémentaire et un nouveau mémoire, enregistrés les 6 juin 2017, 6 septembre 2017 et 19 décembre 2018 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, la société Siblu demande au Conseil d'Etat :

- 1°) d'annuler cet arrêt ;
- 2°) réglant l'affaire au fond, de rejeter l'appel du ministre ;
- 3°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 6 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu :

- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code de justice administrative ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de M. Matias de Sainte Lorette, maître des requêtes en service extraordinaire,
- les conclusions de Mme Marie-Gabrielle Merloz, rapporteur public ;

La parole ayant été donnée, avant et après les conclusions, au cabinet Briard, avocat de la société Siblu ;

Considérant ce qui suit :

1. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond qu'au titre de l'exercice clos en 2007, la SNC Siblu a déduit en charges les intérêts qu'elle a acquittés en contrepartie d'avances qui lui ont été consenties par deux autres sociétés appartenant au même groupe, la société Siblu Holding Ltd et la société Siblu Finance Ltd. A la suite d'une vérification de comptabilité, l'administration a remis en cause le caractère déductible d'une fraction de ces intérêts, qu'elle a réintégré dans les résultats de cet exercice 2007, pour un montant de 634 274 euros venant en diminution du déficit reportable au titre de l'impôt sur les sociétés. La SNC Siblu se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 4 avril 2017 par lequel la cour administrative d'appel de Bordeaux a fait droit à l'appel du ministre de l'économie et des finances contre le jugement du 13 novembre 2014 du tribunal administratif de Bordeaux faisant droit à la demande de la société de rehausser à due concurrence son déficit reportable de l'exercice 2007.

Sur la régularité de l'arrêt attaqué :

2. Aux termes de l'article R. 411-1 du code de justice administrative : " La juridiction est saisie par requête. La requête (...) contient l'exposé des faits et moyens, ainsi que l'énoncé des conclusions soumises au juge. / L'auteur d'une requête ne contenant l'exposé d'aucun moyen ne peut la régulariser par le dépôt d'un mémoire exposant un ou plusieurs moyens que jusqu'à l'expiration du délai de recours ". Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que l'administration a présenté devant la cour administrative d'appel de Bordeaux une requête d'appel qui ne consistait pas en la seule reproduction de son mémoire de première instance mais énonçait les raisons qui lui paraissaient devoir fonder l'annulation du jugement du tribunal administratif et répondait aux conditions fixées par l'article R. 411-1, sans qu'y fasse obstacle la circonstance que le moyen de dénaturation qui y était soulevé relève de l'office du juge de cassation. Par suite, en écartant la fin de non-recevoir présentée par la SNC Siblu, la cour, qui ne s'est pas méprise sur la portée des écritures qui lui étaient soumises, n'a pas commis d'erreur de droit.

Sur le bien-fondé de l'arrêt attaqué :

3. Aux termes de l'article 39 du code général des impôts : " 1. Le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges, celles-ci comprenant (...) notamment : / (...) 3° Les intérêts servis aux associés à raison des sommes qu'ils laissent ou mettent à la disposition de la société, en sus de leur part du capital, quelle que soit la forme de la société, dans la limite de ceux calculés à un taux égal à la moyenne annuelle des taux effectifs moyens pratiqués par les établissements de crédit pour des prêts à taux variable aux entreprises, d'une durée initiale supérieure à deux ans (...) ". Aux termes du I de l'article 212 du même code dans sa rédaction applicable aux impositions en litige : " Les intérêts afférents aux sommes laissées ou mises à disposition d'une entreprise par une entreprise liée directement ou indirectement au sens du 12 de l'article 39 sont déductibles dans la limite de ceux calculés d'après le taux prévu au premier alinéa du 3° du 1 de l'article 39 ou, s'ils sont supérieurs, d'après le taux que cette entreprise emprunteuse aurait pu obtenir d'établissements ou d'organismes financiers indépendants dans des conditions analogues (...) ".

4. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond qu'afin de racheter leur entreprise à son actionnaire dans le cadre d'une opération de rachat par effet de levier ou " LBO ", les cadres du groupe britannique Siblu ont créé la société Siblu Holding Ltd qui a obtenu, en 2004, un financement auprès du groupe bancaire Barclays, lequel a été renégocié le 15 décembre 2006. Dans ce cadre, les sociétés du groupe Siblu ont, d'une part, signé avec le groupe Barclays un contrat de financement et, d'autre part, conclu entre elles un accord (" Intra-Group Funding Agreement ") définissant les conditions dans lesquelles des avances pourraient être obtenues par les filiales, notamment la SNC Siblu, auprès de la société Holding Siblu Ltd et de la société Siblu Finance Ltd, chargées de porter les dettes contractées auprès de la banque Barclays.

5. Pour établir que le taux moyen de 8,2803 % auquel elle avait rémunéré les différentes avances qui lui avaient été consenties dans les conditions énoncées au point 4 ci-dessus, et qui était supérieur au taux prévu au premier alinéa du 3° du 1 de l'article 39 du code général des impôts, n'était en revanche pas supérieur à celui qu'elle aurait obtenu d'un établissement financier indépendant, la SNC Siblu soutenait, en premier lieu, que compte tenu de ce que l'ensemble de ses actifs avaient été apportés en nantissement, à titre de garantie, dans le cadre du contrat de financement du groupe auprès de la

banque Barclays et de ce que, par l'effet du même contrat, celle-ci bénéficiait auprès d'elle d'une situation de créancier privilégié, elle n'aurait pu obtenir de prêt d'aucun établissement financier indépendant. En écartant cet argument, la cour n'a ni entaché son arrêt de dénaturation ni commis d'erreur de droit dès lors que les dispositions de l'article 212 du code général des impôts prévoient que les intérêts afférents aux sommes mises à disposition par une entreprise liée ne sont déduits que dans la limite des intérêts calculés d'après le taux prévu au premier alinéa du 3° de l'article 39 du même code, sauf pour l'entreprise emprunteuse à prouver qu'elle se serait endettée au même taux auprès d'un établissement financier indépendant et que cette preuve ne peut être regardée comme apportée dans l'hypothèse où un tel emprunt n'aurait pas été possible.

6. La cour a pu, en deuxième lieu, estimer, par une appréciation souveraine exempte de dénaturation, qu'étaient dépourvus de valeur probante les extraits de revues financières invoqués devant elle par la société requérante, lesquels présentaient des moyennes de taux pratiqués pour des opérations de LBO et étaient sans lien avec la situation propre de la société emprunteuse.

7. Pour établir que le taux moyen auquel elle avait rémunéré les différentes avances qui lui avaient été consenties, et qui était supérieur au taux prévu au premier alinéa du 3° du 1 de l'article 39 du code général des impôts, n'était en revanche pas supérieur à celui qu'elle aurait obtenu d'un établissement financier indépendant, la SNC Sibleu faisait également valoir, en troisième lieu, qu'il correspondait exactement à l'application des taux prévus, pour les divers besoins de financement qu'elle a couverts par ces avances, dans le contrat de financement du groupe auprès de la banque Barclays, qui est indépendante de ce groupe. En jugeant que, ce faisant, la société requérante n'apportait pas la preuve qui lui incombait, la cour a porté sur les faits de l'espèce une appréciation souveraine exempte de dénaturation et n'a pas méconnu la portée des articles 39 et 212 du code général des impôts, dès lors que, pour l'application de ces dispositions, le taux d'intérêt auquel l'entreprise emprunteuse aurait pu s'endetter auprès d'organismes financiers indépendants doit être apprécié au regard, d'une part, des caractéristiques des prêts et, d'autre part, des caractéristiques propres de cette entreprise et non de celles du groupe de sociétés auquel elle appartient.

8. Aux termes, en dernier lieu, du second alinéa de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales : " Lorsque le redevable a appliqué un texte fiscal selon l'interprétation que l'administration avait fait connaître par ses instructions ou circulaires publiées et qu'elle n'avait pas rapportée à la date des opérations en cause, elle ne peut poursuivre aucun rehaussement en soutenant une interprétation différente. Sont également opposables à l'administration, dans les mêmes conditions, les instructions ou circulaires publiées relatives au recouvrement de l'impôt et aux pénalités fiscales ". Aux termes du paragraphe 28 de l'instruction administrative 4 H 8-07 du 31 décembre 2007 : " Conformément au I de l'article 212, l'entreprise qui souhaite appliquer le mécanisme de preuve contraire doit être en mesure de justifier que le taux servi au titre des avances accordées par une entreprise liée n'est pas excessif par rapport à celui qu'elle aurait pu obtenir d'établissements ou d'organismes financiers indépendants dans des conditions analogues (...). L'appréciation du caractère analogue s'effectue en tenant compte du taux que l'entreprise bénéficiaire des sommes aurait obtenu en se finançant de façon autonome auprès d'établissements de crédit, compte tenu : / - des caractéristiques des avances, telles que le montant mis à sa disposition, le délai de mise à disposition des avances, l'éventuel risque de change supporté par le prêteur ; / - de la situation propre à l'entreprise emprunteuse, telle que son risque de crédit, la notation dont auraient pu bénéficier certains instruments financiers lors de leur émission récente par l'emprunteur (...). "

9. En jugeant que les dispositions de l'instruction administrative 4 H 8-07 du 31 décembre 2007, qui précisait la nécessité de tenir compte de la situation propre de la société emprunteuse, ne contenait aucune interprétation de la loi fiscale dont la requérante aurait pu se prévaloir au soutien de ses prétentions, la cour n'a pas méconnu les dispositions de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales.

10. Il résulte de tout ce qui précède que la société Siblu n'est pas fondée à demander l'annulation de l'arrêt qu'elle attaque. Les dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative font obstacle à ce qu'une somme soit mise à la charge de l'État, qui n'est pas, dans la présente instance, la partie perdante.

DECIDE :

-----

Article 1er : Le pourvoi de la société Siblu est rejeté.

Article 2 : La présente décision sera notifiée à la SNC Siblu et au ministre de l'action et des comptes publics.

**CE 10 avril 2019, avis n° 429426, 429428, Sté Wheelabrator Group**

Le Conseil d'Etat, (section du contentieux, 8e et 3e chambres réunies),

Sur le rapport de la 8e chambre de la section du contentieux,

Vu la procédure suivante :

Par un jugement nos 1607393, 1806803 du 4 avril 2019, enregistré le même jour au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, sous les nos 429426 et 429428, le tribunal administratif de Versailles, avant de statuer sur la demande de la société par actions simplifiée (SAS) Wheelabrator Group tendant à la décharge des suppléments d'impôt sur les sociétés auxquels elle a été assujettie au titre des exercices clos en 2010 et 2011, à concurrence d'un montant total, en droits et intérêts de retard, de 538 320 euros, et à ce que le tribunal rétablisse les déficits constatés au titre de l'exercice 2009, ainsi que sur la demande tendant à la décharge des suppléments d'impôt sur les sociétés auxquels elle a été assujettie au titre des exercices clos en 2013, 2014 et 2015, à concurrence d'un montant total, en droits et intérêts de retard, de 589 441 euros, et à ce que le tribunal rétablisse les déficits constatés au titre de l'exercice 2015 à hauteur de 2 551 087 euros, a décidé, par application des dispositions de l'article L. 113-1 du code de justice administrative, de transmettre les dossiers de ces demandes au Conseil d'Etat, en soumettant à son examen la question de savoir, pour l'application des dispositions du a du I de l'article 212 du code général des impôts, qui donne la possibilité à une entreprise de déroger à la limite prévue par les dispositions du 3° du 1 de l'article 39 du même code, si un contribuable est fondé à soutenir qu'il peut apporter la preuve de ce que le taux d'intérêt consenti par une société liée n'est pas supérieur à celui qu'il aurait pu obtenir d'établissements ou d'organismes financiers indépendants dans des conditions analogues, en se référant aux taux pratiqués par des sociétés tierces pour des emprunts obligataires.

Des observations, enregistrées sous les nos 429426 et 429428, les 7 et 23 mai 2019, ont été présentées par la société Wheelabrator Group ;

Des observations, enregistrées sous les nos 429426 et 429428, les 10, 20 mai et 18 juin 2019, ont été présentées par le ministre de l'action et des comptes publics ;

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu :

- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code de justice administrative, notamment son article L. 113-1.

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de M. Jean-Marc Vié, maître des requêtes ;
- les conclusions de Mme Karin Ciavaldini, rapporteur public.

La parole ayant été donnée, avant et après les conclusions, à la SCP Baraduc, Duhamel, Rameix, avocat de la société Wheelabrator Group,

Rend l'avis suivant :

1. Le I de l'article 212 du code général des impôts, dans ses rédactions successives applicables aux années 2010 à 2013, dispose que : « Les intérêts afférents aux sommes laissées ou mises à disposition d'une entreprise par une entreprise liée directement ou indirectement au sens du 12 de l'article 39 sont déductibles dans la limite de ceux calculés d'après le taux prévu au premier alinéa du 3° du 1 de l'article 39 ou, s'ils sont supérieurs, d'après le taux que cette entreprise emprunteuse aurait pu obtenir d'établissements ou d'organismes financiers indépendants dans des conditions analogues ». Dans ses rédactions successives applicables aux années 2014 et 2015, le I de l'article 212 prévoit que : « Les intérêts afférents aux sommes laissées ou mises à disposition d'une entreprise par une entreprise liée, directement ou indirectement, au sens du 12 de l'article 39, sont déductibles : / a) Dans la limite de ceux calculés d'après le taux prévu au premier alinéa du 3° du 1 du même article 39 ou, s'ils sont supérieurs, d'après le taux que cette entreprise emprunteuse aurait pu obtenir d'établissements ou d'organismes financiers indépendants dans des conditions analogues (...) ».

2. Aux termes de l'article 39 du même code : « 1. Le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges, celles-ci comprenant, sous réserve des dispositions du 5, notamment : / (...) 3° Les intérêts servis aux associés à raison des sommes qu'ils laissent ou mettent à la disposition de la société, en sus de leur part du capital, quelle que soit la forme de la société, dans la limite de ceux calculés à un taux égal à la moyenne annuelle des taux effectifs moyens pratiqués par les établissements de crédit pour des prêts à taux variable aux entreprises, d'une durée initiale supérieure à deux ans (...) ».

3. En vertu du 12 de ce même article, des liens de dépendance sont réputés exister entre deux entreprises lorsque l'une détient directement ou par personne interposée la majorité du capital social de l'autre ou y exerce en fait le pouvoir de décision ou lorsqu'elles sont placées l'une et l'autre, dans les conditions définies précédemment, sous le contrôle d'une même tierce entreprise.

4. Il résulte de la combinaison de ces dispositions que les intérêts afférents aux sommes laissées ou mises à disposition d'une entreprise par une entreprise qui en détient directement ou par personne interposée la majorité du capital social ou y exerce en fait le pouvoir de décision, ou qui est placée sous le contrôle d'une même tierce entreprise que la première, sont déductibles dans la limite de ceux calculés à un taux égal à la moyenne annuelle des taux effectifs moyens pratiqués par les établissements de crédit pour des prêts à taux variable aux entreprises d'une durée initiale supérieure à deux ans ou, s'il est plus élevé, au taux que l'entreprise emprunteuse aurait pu obtenir d'établissements ou d'organismes financiers indépendants dans des conditions analogues.

5. Le taux que l'entreprise emprunteuse aurait pu obtenir d'établissements ou d'organismes financiers indépendants dans des conditions analogues s'entend, pour l'application de ces dispositions, du taux que de tels établissements ou organismes auraient été susceptibles, compte tenu de ses caractéristiques propres, notamment de son profil de risque, de lui consentir pour un prêt présentant les mêmes caractéristiques dans des conditions de pleine concurrence.

6. Ce taux ne saurait, eu égard à la différence de nature entre un emprunt auprès d'un établissement ou organisme financier et un financement par émission obligataire, être celui que cette entreprise aurait elle-même été susceptible de servir à des souscripteurs si elle avait fait le choix, pour se financer, de procéder à l'émission d'obligations plutôt que de souscrire un prêt.

7. L'entreprise emprunteuse, à qui incombe la charge de justifier du taux qu'elle aurait pu obtenir d'établissements ou d'organismes financiers indépendants pour un prêt consenti dans des conditions analogues, a la faculté d'apporter cette preuve par tout moyen. A ce titre, pour évaluer ce taux, elle

peut le cas échéant tenir compte du rendement d'emprunts obligataires émanant d'entreprises se trouvant dans des conditions économiques comparables, lorsque ces emprunts constituent, dans l'hypothèse considérée, une alternative réaliste à un prêt intragroupe.

8. Le présent avis sera notifié au tribunal administratif de Versailles, à la société par actions simplifiée Wheelabrator Group et au ministre de l'action et des comptes publics. Il sera publié au Journal officiel de la République française.

**TA Versailles 6 décembre 2019, n° 1607393, 1806803, SAS Wheelabrator Group**

Vu les procédures suivantes :

I. Par une requête n° 1607393, et quatre mémoires, enregistrés les 27 octobre 2016, 5 mai 2017, 19 septembre 2017, 12 juillet 2018 et 8 février 2019, la SAS Wheelabrator group, représentée par Me Rontani et Me Foucher, demande au tribunal :

1<sup>o</sup>) de prononcer la décharge des suppléments d'impôt sur les sociétés auxquels elle a été assujettie, au titre des exercices clos en 2010 et 2011, à concurrence d'un montant total, en droits et intérêts de retard, de 538 320 euros et de prononcer le rétablissement des déficits constatés au titre de l'exercice 2009 ;

2<sup>o</sup>) de mettre à la charge de l'Etat une somme de 10 000 euros en application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Elle soutient que :

- le service a méconnu son obligation de loyauté, dès lors qu'il s'était engagé, par écrit, à la suite du recours hiérarchique en date du 13 février 2014, à suivre l'avis de la commission des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires du département de l'Essonne ;

- le service a méconnu la dialectique de la preuve ; s'il appartient au contribuable de démontrer le caractère non excessif du taux d'intérêt payé, d'une part, en application des

dispositions du I de l'article 212 du code général des impôts, aucune obligation de produire une offre de prêt spécifiquement consentie par un établissement de crédit à la société emprunteuse n'est prévue, condition qui ne figure d'ailleurs dans aucun texte de loi ; d'autre part, l'administration doit présenter au juge ses propres éléments de comparaison en réponse à sa propre démonstration ;

- le taux prévu au 3<sup>o</sup> du 1. de l'article 39 du code général des impôts ne constitue pas un taux de pleine concurrence dès lors qu'il est le résultat de la moyenne des taux effectifs moyens pratiqués par les établissements de crédit ou sociétés de financement pour des prêts à taux variable aux entreprises d'une durée initiale supérieure à deux ans ; en l'espèce, le taux d'intérêt de 7,41 %, prévu par la convention d'emprunt conclue avec la société Wheelabrator Technologies UK Ltd en décembre 2008, est le reflet direct du taux d'intérêt consenti par un pool bancaire, le 4 septembre 2008, à la société Hamlet holding II APS, actionnaire indirect de l'exposante ; dans le cadre de ce financement, par définition consenti à des conditions de marché, elle devait payer un taux d'intérêt effectif correspondant à des taux variables majorés de différentes primes, en conformité avec les pratiques de marché en matière de financements bancaires ; le taux d'intérêt qu'elle a payé, converti en taux fixe, est calculé par référence directe à ce taux bancaire, majoré d'un "spread" (écart de crédit) de 50 points de base ;

- la méthode appliquée par le cabinet Francis Lefebvre pour justifier du taux consenti en décembre 2008 s'appuie sur les instruments utilisés par les banques, permettant de déterminer le risque commercial et le risque financier ; elle produit des comparaisons fiables avec des entreprises ayant emprunté sur le marché obligataire sur la même période, en se référant au "spread" pour les emprunteurs notés "B + " selon la cotation réalisée avec l'outil "Capital + " de Standard&Poor 's ; les taux d'intérêts des emprunts obligataires souscrits entre le 8 octobre et le 8 décembre 2008 étaient

des taux de marché qu'auraient pu, dans des conditions analogues, consentir des établissements ou organismes financiers indépendants.

Par trois mémoires en défense, enregistrés les 16 mars 2017, 25 mai 2018 et 5 février 2019, le directeur du contrôle fiscal d'Ile-de-France conclut au rejet de la requête.

Il fait valoir qu'aucun des moyens soulevés n'est fondé.

II. Par une requête n° 1806803, et deux mémoires, enregistrés les 28 septembre 2018, 16 janvier 2019 et 8 février 2019, la SAS Wheelabrator Group, représentée par Me Rontani et Me Foucher, demande au tribunal, par les mêmes moyens que ceux soulevés dans la requête n° 1607393 :

1<sup>o</sup>) de prononcer la décharge des suppléments d'impôt sur les sociétés auxquels elle a été assujettie, au titre des exercices clos en 2013, 2014 et 2015, à concurrence d'un montant total, en droits et intérêts de retard, de 589 441 euros et de prononcer le rétablissement des déficits constatés au titre de l'exercice 2015 à hauteur de 2 551 087 euros ;

2<sup>o</sup>) de mettre à la charge de l'Etat une somme de 10 000 euros en application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Par deux mémoires en défense, enregistrés les 26 novembre 2018 et 6 février 2019, le directeur du contrôle fiscal d'Ile de France conclut au rejet de la requête par les mêmes motifs que ceux développés dans la requête n° 1607393.

Vu les autres pièces des dossiers.

Vu :

- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code de justice administrative.

Les parties ont été régulièrement averties du jour de l'audience.

Ont été entendus au cours de l'audience publique :

- le rapport de Mme Cerf,
- les conclusions de Mme Amar-Cid, rapporteur public,
- et les observations de Me Rontani et Me Foucher, représentant la SAS Wheelabrator Group.

Considérant ce qui suit :

1. Les requêtes n° 1607393 et n° 1806803, présentées pour la SAS Wheelabrator Group, présentent à juger des questions semblables et ont fait l'objet d'une instruction commune. Il y a lieu de les joindre pour statuer par un seul jugement.

2. La SAS Wheelabrator Group, qui a pour activité principale la conception, la fabrication, l'achat, la vente et la distribution de toutes machines industrielles, et qui est détenue à 100 % par la société de droit britannique Wheelabrator Technologies Ltd, a fait l'objet de deux vérifications de comptabilité qui ont porté respectivement sur les périodes du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2011 et du 1er janvier 2013 au 31 décembre 2015 à l'issue desquelles des rectifications lui ont été notifiées, notamment en

matière d'impôt sur les sociétés, à raison de la remise en cause partielle de la déductibilité de charges financières exposées pour l'acquisition de la société Disa Industrie AG. La SAS Wheelabrator Group demande au tribunal de prononcer la décharge des suppléments d'impôt sur les sociétés auxquels elle a été assujettie de ce chef, au titre des exercices clos en 2010, 2011, 2013, 2014 et 2015 ainsi que le rétablissement de déficits au titre des exercices 2009 et 2015.

3. Le I de l'article 212 du code général des impôts, dans sa rédaction applicable au litige, dispose : "Les intérêts afférents aux sommes laissées ou mises à disposition d'une entreprise par une entreprise liée directement ou indirectement au sens du 12 de l'article 39 sont déductibles : a) dans la limite de ceux calculés d'après le taux prévu au premier alinéa du 3<sup>o</sup> du 1 de l'article 39 ou, s'ils sont supérieurs, d'après le taux que cette entreprise emprunteuse aurait pu obtenir d'établissements ou d'organismes financiers indépendants dans des conditions analogues (...)." Aux termes de l'article 39 du même code : "1. Le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges, celles-ci comprenant, sous réserve des dispositions du 5, notamment : / (...) 3<sup>o</sup> Les intérêts servis aux associés à raison des sommes qu'ils laissent ou mettent à la disposition de la société, en sus de leur part du capital, quelle que soit la forme

de la société, dans la limite de ceux calculés à un taux égal à la moyenne annuelle des taux effectifs moyens pratiqués par les établissements de crédit pour des prêts à taux variable aux entreprises, d'une durée initiale supérieure à deux ans (...)" En vertu des dispositions du 12 de l'article 39 du code général des impôts, des liens de dépendance sont réputés exister entre deux entreprises lorsque l'une détient directement ou par personne interposée la majorité du capital social de l'autre ou y exerce en fait le pouvoir de décision. Pour l'application du I de l'article 212 du code général des impôts, il appartient, en cas de litige, à une entreprise ayant déduit des intérêts versés à une entreprise liée à un taux supérieur à la limite prévue par le premier alinéa du 3<sup>o</sup> du 1 de l'article 39, de prouver qu'elle aurait pu obtenir le même taux d'établissements ou d'organismes financiers indépendants dans des conditions analogues.

4. Aux termes de l'article L. 113-1 du code de justice administrative : "Avant de statuer sur une requête soulevant une question de droit nouvelle, présentant une difficulté sérieuse et se posant dans de nombreux litiges, le tribunal administratif ou la cour administrative d'appel peut, par une décision qui n'est susceptible d'aucun recours, transmettre le dossier de l'affaire au Conseil d'Etat, qui examine dans un délai de trois mois la question soulevée. Il est sursis à toute décision au fond jusqu'à un avis du Conseil d'Etat ou, à défaut, jusqu'à l'expiration de ce délai".

5. Il résulte de l'instruction que la société danoise Hamlet Holding II APS, société tête du groupe Wheelabrator et actionnaire indirect de la société requérante, a acquis, le 4 septembre 2008, la totalité des titres de la société Disa Holding II A/S afin de former le nouveau groupe "Norican Group". Cette acquisition a été financée par un prêt "senior" comprenant plusieurs tranches et consenti le 1er septembre 2008 par un pool bancaire. Dans le cadre de la restructuration des sociétés du groupe Norican, la SAS Wheelabrator Group a acquis, le 3 décembre 2008, auprès de la société de droit britannique Wheelabrator Technologies Ltd, sa société mère, les titres de la société Disa Industrie AG au moyen d'un prêt d'un montant de 28 100 000 euros au taux de 7,41 % pour une durée de sept ans, supérieur aux taux de référence définis au 3<sup>o</sup> du 1. de l'article 39 du code général des impôts, qui s'élevaient à 6,21 % en 2008, 4,81 % en 2009, 3,82 % en 2010, 3,99 % en 2011, 2,79 % en 2013 et 2014 et 2,15 % en 2015. L'administration fiscale a remis en cause le caractère déductible des charges financières induites par cette opération à hauteur de la fraction des intérêts versés à la société Wheelabrator Technologies Ltd excédant les taux fixés par le 3<sup>o</sup> du I de l'article 39 du code général des impôts, au titre des exercices 2010, 2011, 2013, 2014 et 2015 en litige.

6. Dans le cadre de la procédure de rectification, le conseil de la SAS Wheelabrator Group a réalisé, en octobre 2016, une étude permettant de déterminer la note de crédit applicable à l'intéressée, sur la base de ses comptes sociaux au 31 décembre 2008 et selon une méthodologie de l'agence de notation Standard & Poor's utilisant l'outil Capital IQ, ainsi qu'un taux de crédit applicable en 2008. La société requérante a ainsi obtenu une note de crédit de B +, correspondant à un risque de défaut important et au caractère très spéculatif d'un placement pour le prêteur. Le taux d'intérêt servi au titre du prêt intra-groupe a ensuite été comparé avec les taux pratiqués entre le 8 octobre et le 8 décembre 2008 pour des emprunts obligataires émis en euros sur une durée de sept ans par des entreprises du secteur industriel ayant un profil de risque comparable ou un risque de défaut sensiblement inférieur, à partir de la base de données éditée par Bloomberg, plus particulièrement les taux de rendement agrégés des obligations émises sur le marché au jour le jour en fonction de la devise, de leur maturité et du risque de crédit de l'emprunteur. L'étude ainsi réalisée a conclu que l'intervalle interquartile de taux d'intérêts appliqués pour des transactions financières comparables au prêt au titre de la même période était

compris entre 8,17 % et 9,85 % avec une médiane située à 9,31 %, le taux de 7,41 % litigieux se situant ainsi en dessous des taux de marché.

7. L'administration fiscale soutient que des comparables tirés du marché obligataire ne sont pas pertinents. Pour justifier que le taux qu'elle aurait pu obtenir sur le marché obligataire constituait un comparable pertinent, la requérante soutient au contraire que les dispositions du I de l'article 212 du code général des impôts n'excluent pas les comparaisons avec les émissions obligataires qui, en l'espèce, dans le contexte de crise des liquidités bancaires de la fin de l'année 2008, auraient constitué la seule alternative à un prêt intra-groupe. Elle en déduit qu'un souscripteur d'obligations peut être regardé comme un organisme financier au sens du I de l'article 212 du code général des impôts.

Compte tenu de ce qui précède, les requêtes de la SAS Wheelabrator Group posent la question suivante :

8. Pour l'application des dispositions du a du I de l'article 212 du code général des impôts, qui donne la possibilité à une entreprise de déroger à la limite prévue par les dispositions du 3<sup>o</sup> du 1 de l'article 39 du même code, un contribuable est-il fondé à soutenir qu'il peut apporter la preuve que le taux d'intérêt consenti par une société liée n'est pas supérieur à celui qu'il aurait pu obtenir d'établissements ou d'organismes financiers indépendants dans des conditions analogues, en se référant aux taux pratiqués par des sociétés tierces pour des emprunts obligataires ?

9. Cette question de droit nouvelle présente une difficulté sérieuse et est susceptible de se poser dans de nombreux litiges. Il y a lieu, dès lors, en application de l'article L. 113-1 du code de justice administrative cité ci-dessus, de surseoir à statuer sur les requêtes de la SAS Wheelabrator Group et de transmettre les dossiers correspondants, pour avis, au Conseil d'Etat.

DECIDE :

Article 1er : Les dossiers des requêtes de la SAS Wheelabrator Group sont transmis au Conseil d'Etat pour examen de la question de droit définie dans les motifs du présent jugement.

Article 2 : Il est sursis à statuer sur les requêtes n° 1607393 et n° 1806803 de la SAS Wheelabrator Group jusqu'à l'avis du Conseil d'Etat ou, à défaut, jusqu'à l'expiration du délai de trois mois à compter de la transmission au Conseil d'Etat des dossiers de ces requêtes.

Article 3 : Tous droits et moyens des parties sur lesquels il n'est pas expressément statué par le présent jugement sont réservés jusqu'au terme de l'instance.

Article 4 : Le présent jugement sera notifié au président de la section du contentieux du Conseil d'Etat, à la SAS Wheelabrator Group et au directeur du contrôle fiscal d'Ile-de-France.

**CE 17 juillet 2019, n° 425607, SARL Voyag'Air**

Vu la procédure suivante :

La société à responsabilité limitée (SARL) Voyag'Air a demandé au tribunal administratif de Strasbourg de rétablir le déficit qu'elle avait déclaré au titre des exercices clos en 2009 et 2010, de prononcer la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés auxquelles elle a été assujettie au titre de l'exercices clos en 2011 et des rappels de taxe sur la valeur ajoutée qui lui ont été réclamés pour la période du 1er janvier 2009 au 29 février 2012, ainsi que des majorations correspondantes. Par un jugement n° 1406621 du 29 juin 2017, ce tribunal a prononcé la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés établies au titre de l'année 2011 à concurrence de la différence résultant de la rectification des déficits reportables enregistrés au titre des exercices clos en 2010 et 2011, pour des montants respectifs de 33 727 et 74 437 euros, des rappels de taxe sur la valeur ajoutée, ainsi que des majorations correspondant aux impositions supplémentaires ainsi réduites, et rejeté le surplus de cette demande.

Par un arrêt n° 17NC02118 du 27 septembre 2018, la cour administrative d'appel de Nancy a rejeté l'appel formé par la société Voyag'Air contre l'article 5 de ce jugement.

Par un pourvoi sommaire, un mémoire complémentaire et un mémoire en réplique, enregistrés les 23 novembre 2018, 6 février 2019 et 28 mai 2019 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, la société Voyag'Air demande au Conseil d'Etat :

- 1°) d'annuler cet arrêt ;
- 2°) réglant l'affaire au fond, de faire droit à son appel ;
- 3°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 5 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu :

- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code de justice administrative ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de Mme Liza Bellulo, maître des requêtes,
- les conclusions de Mme Karin Ciavaldini, rapporteur public ;

La parole ayant été donnée, avant et après les conclusions, à la SCP Baraduc, Duhamel, Rameix, avocat de la société Voyag'Air ;

Considérant ce qui suit :

1. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond qu'à l'issue d'une vérification de comptabilité de la société Voyag'Air, l'administration fiscale a estimé que des prestations de location d'avion d'affaires avaient été facturées par cette société à M. A...et à l'association AGIPI, que ce dernier

préside, à un prix minoré, sans contrepartie. Regardant les conditions dans lesquelles cette société exploitait son activité de location d'avion comme constitutives d'un acte anormal de gestion, l'administration a évalué un montant de recettes à réintégrer dans ses résultats déclarés au titre des exercices clos de 2007 à 2011, déterminé à partir d'une marge qu'elle a considérée comme normale, a réduit en conséquence les déficits déclarés au titre des exercices clos de 2007 à 2010, et a assujéti la SARL à des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés au titre de l'exercice clos en 2011. L'administration a également assujéti la société à des rappels de taxe sur la valeur ajoutée au titre de la période du 1er janvier 2009 au 29 février 2012. Par un jugement du 29 juin 2017, le tribunal administratif de Strasbourg a réduit les résultats de la société pour les exercices clos en 2010 et 2011 d'un montant respectif de 33 727 et 74 437 euros, prononcé la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés mises à sa charge au titre de l'exercice clos en 2011 en conséquence de la rectification du bénéfice de cet exercice ainsi que des majorations correspondantes, prononcé la décharge des rappels de taxe sur la valeur ajoutée et rejeté le surplus de la demande de la société. Celle-ci se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 27 septembre 2018 par lequel la cour administrative d'appel de Nancy a rejeté l'appel qu'elle avait formé contre ce jugement en tant qu'il a rejeté le surplus des conclusions de sa demande.

2. En vertu des dispositions combinées des articles 38 et 209 du code général des impôts, le bénéfice imposable à l'impôt sur les sociétés est celui qui provient des opérations de toute nature faites par l'entreprise, à l'exception de celles qui, en raison de leur objet ou de leurs modalités, sont étrangères à une gestion normale. Constitue un acte anormal de gestion l'acte par lequel une entreprise décide de s'appauvrir à des fins étrangères à son intérêt.

3. Pour juger que la société Voyag'Air avait fixé le prix des prestations de location d'avion d'affaires assurées au bénéfice de M. A...et de l'association AGIPI, ses deux clients exclusifs, dans des conditions caractérisant une renonciation à recettes constitutive d'un acte anormal de gestion, la cour administrative d'appel s'est fondée, après avoir relevé, par des motifs non contestés en cassation, que la société entretenait une communauté d'intérêts avec ces clients, sur ce que le niveau des tarifs pratiqués ne permettait pas, lors des exercices clos de 2006 à 2009, de couvrir les charges d'exploitation de l'aéronef, sans que la société justifie avoir reçu aucune autre contrepartie. En déduisant de ces seules circonstances que les décisions tarifaires de la société Voyag'Air devaient être regardées comme tendant à l'appauvrir à des fins étrangères à son intérêt, sans avoir, notamment, recherché si les prix pratiqués à l'égard de M. A...et de l'association AGIPI différaient de ceux pratiqués par des entreprises similaires exploitées normalement à l'égard de clients non liés à elles par une communauté d'intérêt, la cour a commis une erreur de droit.

4. Il résulte de ce qui précède, sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens du pourvoi, que la société Voyag'Air est fondée à demander l'annulation de l'arrêt qu'elle attaque.

5. Il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge de l'Etat la somme de 3 000 euros à verser à la société Voyag'Air au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

DECIDE :

-----

Article 1er : L'arrêt de la cour administrative d'appel de Nancy du 27 septembre 2018 est annulé.

Article 2 : L'affaire est renvoyée à la cour administrative d'appel de Nancy.

Article 3 : L'Etat versera la somme de 3 000 euros à la société Voyag'Air au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Article 4 : La présente décision sera notifiée à la société à responsabilité limitée Voyag'Air et au ministre de l'action et des comptes publics.

**CE 12 avril 2019, n° 410042, SAS Sté de distribution Saint-Maximoise**

Vu la procédure suivante :

La société par actions simplifiée (SAS) Société de distribution Saint-Maximoise (SDSM) a demandé au tribunal administratif de Toulon de prononcer la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés et de contribution additionnelle à cet impôt auxquelles elle a été assujettie au titre des exercices clos en 2009 et 2010 ainsi que des pénalités correspondantes et des amendes prévues à l'article 1759 du code général des impôts. Par un jugement n° 1301072 du 10 avril 2015, le tribunal administratif de Toulon a fait droit à sa demande.

Par un arrêt n° 15MA03323 du 23 février 2017, la cour administrative d'appel de Marseille, sur recours du ministre des finances et des comptes publics, a annulé l'article 1er de ce jugement prononçant la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés et de contribution additionnelle à cet impôt auxquelles la société avait été assujettie au titre des exercices clos en 2009 et 2010, remis ces impositions à la charge de la société et rejeté le surplus des conclusions du ministre.

Par un pourvoi sommaire, un mémoire complémentaire et un mémoire en réplique, enregistrés les 24 avril 2017, 19 juillet 2017 et 18 octobre 2018 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, la Société de distribution Saint-Maximoise (SDSM) demande au Conseil d'Etat :

1°) d'annuler les articles 1er, 2 et 4 de cet arrêt ;

2°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 5 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu :

- le code général des impôts ;
- le code de justice administrative ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de M. Sylvain Humbert, maître des requêtes,
- les conclusions de Mme Emilie Bokdam-Tognetti, rapporteur public ;

La parole ayant été donnée, avant et après les conclusions, à la SCP Monod, Colin, Stoclet, avocat de la Société de distribution Saint-Maximoise ;

Considérant ce qui suit :

1. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que la Société de distribution Saint-Maximoise (SDSM), qui exploite à Saint-Maximin-la-Sainte-Baume (Var) une grande surface, a déduit les sommes de 124 803 euros et 10 000 euros au titre des exercices clos en 2009 et 2010, correspondant à des vols de billets de banque livrés par une société de transport de fonds et destinés à

alimenter le distributeur automatique attenant au supermarché. A l'issue de la vérification de comptabilité dont la société a fait l'objet, l'administration fiscale a remis en cause la déductibilité de ces sommes au motif que des carences dans l'organisation de la société et l'absence de dispositif de contrôle avaient été directement ou indirectement à l'origine de ces vols. La société se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 23 février 2017 en tant que la cour administrative d'appel de Marseille, faisant partiellement droit au recours du ministre, a annulé le jugement du tribunal administratif de Toulon du 10 avril 2015 en tant qu'il l'avait déchargée des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés et de contribution sur cet impôt auxquelles elle avait été assujettie au titre des exercices clos en 2009 et 2010 résultant de la réintégration des sommes détournées et que la cour a remis ces impositions à sa charge.

2. Il résulte des dispositions combinées des articles 38 et 39 du code général des impôts, applicables en matière d'impôt sur les sociétés en vertu des dispositions de l'article 209 du même code, que le bénéfice imposable à l'impôt sur les sociétés est celui qui provient des opérations de toute nature faites par l'entreprise, à l'exception de celles qui, en raison de leur objet ou de leurs modalités, sont étrangères à une gestion commerciale normale. C'est au regard du seul intérêt propre de l'entreprise que l'administration doit apprécier si les opérations litigieuses correspondent à des actes relevant d'une gestion commerciale normale, sans qu'il y ait lieu pour elle, dans ce cadre, de se prononcer sur l'opportunité des choix de gestion faits par l'entreprise et notamment sur l'ampleur des risques pris par elle pour améliorer ses résultats.

3. En cas de détournements de fonds commis au détriment d'une société, les pertes qui en résultent sont, en principe, déductibles des résultats de la société. Il en va ainsi, en particulier, lorsque ces détournements ont été commis par des tiers. En revanche, ne sont pas déductibles les détournements commis par les dirigeants, mandataires sociaux ou associés ainsi que ceux, commis par un salarié de la société, qui ont pour origine, directe ou indirecte, le comportement délibéré des dirigeants, mandataires sociaux ou associés ou leur carence manifeste dans l'organisation de la société et la mise en oeuvre des dispositifs de contrôle, contraires à l'intérêt de la société.

4. Pour juger en l'espèce que les sommes détournées au détriment de la société requérante n'étaient pas déductibles des bénéfices de cette dernière, la cour administrative d'appel a recherché si le comportement délibéré des dirigeants, associés ou des personnes investies de la qualité de mandataire social, ou leur carence manifeste dans l'organisation de la société et la mise en oeuvre des dispositifs de contrôles, avaient été à l'origine, directe ou indirecte, de ces détournements et jugé que " l'attentisme et l'abstention inexplicables dont la société a fait preuve face aux détournements dont elle a été victime faisaient (...) obstacle à ce que ces vols puissent être regardés comme faisant partie des risques normaux de la vie de l'entreprise dans le cadre d'une gestion commerciale normale ". En statuant ainsi, alors qu'il n'était ni établi ni même allégué que les détournements litigieux auraient été commis par un salarié de la société, la cour a commis une erreur de droit. La société requérante est, par suite, fondée, sans qu'il soit besoin de se prononcer sur les autres moyens de son pourvoi, à demander l'annulation de l'arrêt qu'elle attaque en tant qu'il statue sur la réintégration des sommes détournées.

5. Il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge de l'Etat la somme de 3 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

DECIDE :

-----

Article 1er : Les articles 1er et 2, en tant qu'ils ont statué sur la réintégration des sommes détournées, et l'article 4 de l'arrêt de la cour administrative d'appel de Marseille du 23 février 2017 sont annulés.

Article 2 : L'affaire est renvoyée, dans la limite de la cassation ainsi prononcée, à la cour administrative d'appel de Marseille.

Article 3 : L'Etat versera à la Société de distribution Saint-Maximoise une somme de 3 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Article 4 : La présente décision sera notifiée à la SAS Société de distribution Saint- Maximoise (SDSM) et au ministre de l'action et des comptes publics.

**CE, 6 novembre 2019, n°433682, Sté Sodico**

Vu la procédure suivante :

La société de diffusion et de conditionnement (Sodico), à l'appui de la demande qu'elle a formée devant le tribunal administratif de La Réunion tendant à la restitution de son crédit d'impôt au titre des dépenses de recherche pour les années 2011 et 2012, a présenté un mémoire, enregistré le 17 juillet 2019 au greffe de ce tribunal, en application de l'article 23-1 de l'ordonnance n° 58-1067 du 7 novembre 1958, par lequel elle a soulevé une question prioritaire de constitutionnalité.

Par une ordonnance n° 1900199 du 12 août 2019, enregistrée le 13 août 2019 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, le magistrat désigné par le président du tribunal administratif de La Réunion a décidé, par application des dispositions de l'article 23-2 de l'ordonnance n° 58-1067 du 7 novembre 1958, de transmettre au Conseil d'Etat la question prioritaire de constitutionnalité ainsi soulevée portant sur la conformité aux droits et libertés garantis par la Constitution de l'article 199 ter B du code général des impôts et des articles L. 169 et L. 190 du livre des procédures fiscales.

Par un mémoire, enregistré le 6 septembre 2019, la société Sodico soutient que ces dispositions, applicables au litige et qui n'ont pas déjà été déclarées conformes à la Constitution, méconnaissent les principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques garantis par les articles 6 et 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen.

Par un mémoire, enregistré le 6 septembre 2019, le ministre de l'action et des comptes publics soutient que les conditions posées par l'article 23-4 de l'ordonnance du 7 novembre 1958 ne sont pas remplies et, en particulier, que la question soulevée ne présente pas un caractère sérieux.

- Vu les autres pièces du dossier ;

Vu :

- la Constitution, notamment son Préambule et son article 61-1 ;
- l'ordonnance n° 58-1067 du 7 novembre 1958 ;
- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code de justice administrative ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de M. Sylvain Humbert, maître des requêtes,
- les conclusions de Mme Emilie Bokdam-Tognetti, rapporteur public ;

La parole ayant été donnée, avant et après les conclusions, à la SCP Baraduc, Duhamel, Rameix, avocat de la société Sodico ;

Vu la note en délibéré, enregistrée le 9 octobre 2019, présentée par la société Sodico ;

Considérant ce qui suit :

1. Il résulte des dispositions de l'article 23-4 de l'ordonnance du 7 novembre 1958 portant loi organique sur le Conseil constitutionnel que, lorsqu'une juridiction relevant du Conseil d'Etat a transmis à ce dernier, en application de l'article 23-2 de cette même ordonnance, la question de la conformité à la Constitution d'une disposition législative, le Conseil constitutionnel est saisi de cette question de constitutionnalité à la triple condition que la disposition contestée soit applicable au litige ou à la procédure, qu'elle n'ait pas déjà été déclarée conforme à la Constitution dans les motifs et le dispositif d'une décision du Conseil constitutionnel, sauf changement des circonstances, et que la question soit nouvelle ou présente un caractère sérieux.

2. En posant une question prioritaire de constitutionnalité sur une disposition législative, tout justiciable a le droit de contester la constitutionnalité de la portée effective qu'une interprétation jurisprudentielle constante confère à cette disposition.

3. Aux termes de l'article 244 quater B du code général des impôts : " Les entreprises industrielles et commerciales ou agricoles imposées d'après leur bénéfice réel (...) peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt (...) ". Aux termes du I de l'article 199 ter B de ce code : " Le crédit d'impôt pour dépenses de recherche défini à l'article 244 quater B est imputé sur l'impôt sur le revenu dû par le contribuable au titre de l'année au cours de laquelle les dépenses de recherche prises en compte pour le calcul du crédit d'impôt ont été exposées. L'excédent de crédit d'impôt constitue au profit de l'entreprise une créance sur l'Etat d'égal montant. Cette créance est utilisée pour le paiement de l'impôt sur le revenu dû au titre des trois années suivant celle au titre de laquelle elle est constatée puis, s'il y a lieu, la fraction non utilisée est remboursée à l'expiration de cette période. (...) ". Aux termes de l'article L. 169 du livre des procédures fiscales : " Pour l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés, le droit de reprise de l'administration des impôts s'exerce jusqu'à la fin de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due ". Aux termes de l'article L. 172 G de ce livre : " Pour le crédit d'impôt défini à l'article 244 quater B du code général des impôts, le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à la fin de la troisième année suivant celle du dépôt de la déclaration spéciale prévue pour le calcul de ce crédit d'impôt (...) ". Enfin, aux termes de l'article L. 190 du même livre : " Les réclamations relatives aux impôts, contributions, droits, taxes, redevances, soultes et pénalités de toute nature, établis ou recouvrés par les agents de l'administration, relèvent de la juridiction contentieuse lorsqu'elles tendent à obtenir soit la réparation d'erreurs commises dans l'assiette ou le calcul des impositions, soit le bénéfice d'un droit résultant d'une disposition législative ou réglementaire (...) ".

4. Il résulte des dispositions citées au point 3 ci-dessus que la demande de remboursement d'une créance de crédit d'impôt recherche présentée sur le fondement des dispositions de l'article 199 ter B du code général des impôts constitue une réclamation au sens de l'article L. 190 du livre des procédures fiscales et que la décision par laquelle l'administration fiscale rejette tout ou partie d'une telle réclamation n'a pas le caractère d'une procédure de reprise ou de redressement. Par suite, ni les dispositions de l'article L. 169 du livre des procédures fiscales relatives au délai général de reprise s'imposant à l'administration pour procéder à des rectifications, ni celles de l'article L. 172 G du même livre fixant un délai spécial de reprise pour les créances de crédit d'impôt recherche, ne sont applicables lorsque l'administration statue sur une demande de remboursement d'une créance de crédit d'impôt recherche.

5. Il en résulte que l'administration fiscale ne peut remettre en cause le montant du crédit d'impôt recherche imputé sur l'impôt dû par un contribuable que dans les limites temporelles

fixées par l'article L. 172 G du livre des procédures fiscales. En revanche, lorsque le contribuable qui dispose d'une créance qu'il n'a pu imputer, partiellement ou en totalité, sur l'impôt dû, en demande la restitution à l'administration fiscale au terme de la période prévue par l'article 199 ter B du code général des impôts, l'administration peut remettre en cause le montant de cette créance dès lors que ni l'article L. 169 ni l'article L. 172 G du livre des procédures fiscales ne sont alors applicables.

6. La société Sodico soutient que les dispositions des articles 199 ter B du code général des impôts et celles des articles L. 190 et L. 169 du livre des procédures fiscales méconnaissent le principe d'égalité devant la loi et devant les charges publiques, en tant qu'elles ne prévoient pas, en raison de l'inapplicabilité des dispositions de l'article L. 169 et de l'article L. 172 G du livre des procédures fiscales, de règle de prescription lorsque l'administration instruit une réclamation tendant à obtenir la restitution d'une créance de crédit d'impôt recherche.

7. Aux termes de l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 : " La loi (...) doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse ". Le principe d'égalité ne s'oppose ni à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes, ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général, pourvu que, dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit. Aux termes de l'article 13 de cette Déclaration : " Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés ". En vertu de l'article 34 de la Constitution, il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives. En particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, il doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose. Cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques.

8. Un contribuable qui fait l'objet d'une procédure de reprise décidée par l'administration ne se trouve pas dans la même situation qu'un autre contribuable qui demande la restitution d'une créance fiscale. En raison de cette différence de situation, la société requérante n'est pas fondée à soutenir que les règles qui lui sont applicables quant à l'exercice par l'administration de ses pouvoirs de contrôle, en particulier l'absence de règle de prescription du droit de celle-ci de remettre en cause le montant de la créance dont elle demande le remboursement, seraient contraires au principe d'égalité. Par suite, le moyen selon lequel la différence de traitement résultant des dispositions mentionnées au point 6 ci-dessus constituerait une rupture d'égalité devant la loi et devant les charges publiques ne peut être regardé comme soulevant une question sérieuse.

9. Il résulte de ce qui précède qu'il n'y a pas lieu de renvoyer au Conseil constitutionnel la question prioritaire de constitutionnalité soulevée.

DECIDE :

-----

Article 1er : Il n'y a pas lieu de renvoyer au Conseil constitutionnel la question prioritaire de constitutionnalité soulevée par société Sodico.

Article 2 : La présente décision sera notifiée à la société Sodico et au ministre de l'action et des comptes publics.

Copie en sera adressée au Conseil constitutionnel et au Premier ministre.

**CE, 5 mars 2018, n°416836, Lunalogic**

Vu la procédure suivante :

Par une requête, enregistrée le 26 décembre 2017 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, la société Lunalogic demande au Conseil d'Etat :

1°) d'annuler pour excès de pouvoir les paragraphes 200 à 245 des commentaires administratifs publiés les 12 septembre 2012, 4 avril 2014, 2 mars 2016, 15 mars 2016, 7 décembre 2016 et 5 avril 2017 au bulletin officiel des finances publiques (BOFiP) - impôts sous la référence BOI-BIC-RICI-10-10-20-30 ;

2°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 3 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu :

- la Constitution, notamment son Préambule et son article 61-1 ;
- l'ordonnance n° 58-1067 du 7 novembre 1958 ;
- le code général des impôts, notamment le III de son article 244 quater B ;
- le code de justice administrative ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de M. Vincent Ploquin-Duchefdelaville, auditeur,
- les conclusions de M. Romain Victor, rapporteur public ;

Vu la note en délibéré, enregistrée le 23 février 2018, présentée par la société Lunalogic ;

Considérant ce qui suit :

1. La société Lunalogic demande l'annulation pour excès de pouvoir des paragraphes 200 à 245 des commentaires administratifs publiés les 12 septembre 2012, 4 avril 2014, 2 mars 2016, 15 mars 2016, 7 décembre 2016 et 5 avril 2017 au bulletin officiel des finances publiques (BOFiP) - impôts sous la référence BOI-BIC-RICI-10-10-20-30, par lesquels l'administration fiscale donne son interprétation des dispositions du III de l'article 244 quater B du code général des impôts.

2. L'article 244 quater B du code général des impôts, dans ses rédactions successivement applicables à la date des différents commentaires administratifs attaqués, prévoit, dans son I, que les entreprises industrielles et commerciales ou agricoles imposées d'après leur bénéfice réel, ou exonérées en application de dispositifs qu'il énumère, peuvent bénéficier, au titre des dépenses de recherche qu'elles exposent au cours de l'année, d'un crédit d'impôt égal à 30 % de ces dépenses, pour leur fraction inférieure ou égale à 100 millions d'euros, et de 5 % pour leur fraction supérieure à ce montant. Ce même article définit, dans son II, les dépenses de recherche ouvrant droit au crédit

d'impôt et précise que sont également éligibles, notamment, sous des règles de plafond spécifiques , " d bis) Les dépenses exposées pour la réalisation d'opérations de même nature confiées à des organismes de recherche privés agréés par le ministre chargé de la recherche ". Le III du même article, dans sa version issue de la loi du 28 décembre 2011 de finances pour 2012, et dont la substance est demeurée inchangée par la suite, dispose que sont déduites des bases de calcul de ce crédit les subventions publiques reçues par les entreprises à raison des opérations ouvrant droit au crédit d'impôt, qu'elles soient définitivement acquises par elles ou remboursables, et précise qu'il " en est de même des sommes reçues par les organismes ou experts désignés au d et au d bis du II, pour le calcul de leur propre crédit d'impôt. (...) ". Il résulte de ces dernières dispositions que les sommes reçues par les organismes de recherche privés agréés mentionnés au d bis du II de l'article 244 quater B du code général des impôts pour la réalisation d'opérations de recherche qui leur sont confiées par des entreprises entrant elles-mêmes dans le champ des bénéficiaires du crédit d'impôt recherche, et qui constituent pour ces entreprises des dépenses éligibles à ce crédit, ne peuvent être incluses dans la base de calcul du crédit d'impôt recherche propre de l'organisme sous-traitant, alors même qu'elles ne seraient pas effectivement prises en compte dans l'assiette du crédit d'impôt recherche de l'entreprise donneuse d'ordre, soit par l'effet des règles de plafonnement prévues à ce même d bis et au d ter du même II, soit du fait d'une renonciation volontaire au bénéfice du crédit d'impôt auquel cette dernière pourrait prétendre.

Sur la question prioritaire de constitutionnalité :

3. Aux termes du premier alinéa de l'article 23-5 de l'ordonnance du 7 novembre 1958 portant loi organique sur le Conseil constitutionnel : " Le moyen tiré de ce qu'une disposition législative porte atteinte aux droits et libertés garantis par la Constitution peut être soulevé, y compris pour la première fois en cassation, à l'occasion d'une instance devant le Conseil d'Etat (...) ". Il résulte des dispositions de ce même article que le Conseil constitutionnel est saisi de la question prioritaire de constitutionnalité à la triple condition que la disposition contestée soit applicable au litige ou à la procédure, qu'elle n'ait pas déjà été déclarée conforme à la Constitution dans les motifs et le dispositif d'une décision du Conseil constitutionnel, sauf changement des circonstances, et qu'elle soit nouvelle ou présente un caractère sérieux.

4. En instituant le dispositif du crédit d'impôt recherche, le législateur a entendu inciter les entreprises industrielles et commerciales imposées en France d'après leur bénéfice réel à investir davantage dans la recherche et le développement, en augmentant le volume des dépenses qu'elles consacrent à de telles opérations. Il a néanmoins subordonné le bénéfice de ce dispositif de faveur à des conditions tenant notamment à la qualification des opérations financées par ces dépenses et à la réalité de ces opérations. Dans un objectif de bon usage de la dépense publique, il l'a également assorti de plusieurs règles de plafonnement des dépenses éligibles et de mécanismes de contrôle de celles-ci.

5. D'une part, si le législateur a admis dans ce cadre que des dépenses exposées pour la réalisation d'opérations de recherche effectuées non pas directement par l'entreprise mais sous-traitées par elle à des organismes ou experts extérieurs puissent constituer, pour l'entreprise donneuse d'ordre, des dépenses éligibles au crédit d'impôt recherche, il a subordonné cette possibilité à la condition que le sous-traitant, lorsqu'il est de statut privé, ait été agréé par le ministère chargé de la recherche et a exclu que ce sous-traitant puisse lui-même prendre en compte dans la base de son propre crédit d'impôt les sommes facturées à l'entreprise donneuse d'ordre au titre des opérations en cause. En

accordant ainsi le bénéfice du crédit d'impôt, dans le cadre spécifique du recours à la sous-traitance prévue au III de l'article 244 quater B précité, aux sociétés donneuses d'ordre, qui sont à l'initiative des opérations de recherche et en supportent le coût, et non aux organismes tiers qui réalisent matériellement ces opérations, le législateur s'est fondé sur un critère objectif et rationnel en rapport avec l'objectif d'incitation poursuivi. Est à cet égard sans incidence la circonstance que la société donneuse d'ordre n'aurait pas effectivement pris en compte pour le calcul de son crédit d'impôt, du fait d'une renonciation volontaire ou par l'effet des règles de plafonnement, tout ou partie des dépenses qui lui ont été facturées par l'organisme sous-traitant agréé.

6. D'autre part, les organismes de recherche agréés et les organismes non agréés sont placés dans des situations objectivement distinctes au regard du dispositif du crédit d'impôt recherche, de même que les organismes agréés selon qu'ils font le choix de répondre à des demandes émanant de donneurs d'ordre entrant eux-mêmes ou non dans le champ du I de l'article 244 quater B du code général des impôts.

7. Il résulte de tout ce qui précède que la société requérante n'est pas fondée à soutenir que les dispositions du III de l'article 244 quater B du code général des impôts méconnaîtraient le principe d'égalité devant la loi fiscale et d'égalité devant les charges publiques, énoncés par les articles 6 et 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen. Il suit de là que la question soulevée par la société Lunalogic, qui n'est pas nouvelle, est dépourvue de caractère sérieux. Il n'y a ainsi pas lieu de la transmettre au Conseil constitutionnel.

Sur les autres moyens de la requête :

8. En premier lieu, il résulte de ce qui a été dit au point 2 qu'en énonçant, d'une part, que le montant des dépenses qui excède les plafonds prévus aux d bis et d ter du II de l'article 244 quater B du code général des impôts, qui ne peut pas être pris en compte dans l'assiette du crédit d'impôt recherche de l'entreprise qui confie la réalisation d'opérations de recherche à l'organisme de recherche privé agréé " ne peut davantage être inclus dans la base de calcul du CIR propre de ce dernier " et, d'autre part, que le fait que l'entreprise donneuse d'ordre, qui satisfait à l'ensemble des conditions prévues à l'article 244 quater B du CGI, " renonce volontairement au bénéfice du CIR au titre de l'année considérée (soit pour la seule fraction des dépenses de recherche qu'elle a externalisées, soit pour l'ensemble des dépenses de recherche qu'elle a exposées, y compris en interne) n'est pas de nature à permettre à l'organisme agréé de prendre les sommes correspondantes en compte pour le calcul de son propre crédit d'impôt (l'organisme agréé doit donc les déduire de son propre CIR) ", les commentaires administratifs attaqués ne méconnaissent pas les dispositions législatives qu'ils interprètent.

9. En deuxième lieu, il résulte de ce qui précède que le moyen tiré de ce que les commentaires attaqués réitéreraient des dispositions législatives portant atteinte aux droits et libertés garantis par la Constitution ne peut qu'être écarté.

10. En troisième lieu, le dispositif du crédit d'impôt recherche, fondé sur des critères objectifs et revêtant un caractère général, n'est pas sélectif et ne saurait, dès lors, être regardé comme une aide d'Etat, au sens des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne. La société Lunalogic ne peut, par suite, utilement soutenir qu'il méconnaîtrait le principe d'égalité de traitement consacré par la Cour de justice de l'Union européenne en matière d'aides d'Etat.

11. Il résulte de tout ce qui précède que la société Lunalogic n'est pas fondée à demander l'annulation des commentaires administratifs qu'elle attaque. Ses conclusions présentées au titre de l'article L. 761-I du code de justice administrative ne peuvent, par suite, qu'être rejetées.

D E C I D E :

-----

Article 1er : Il n'y a pas lieu de renvoyer au Conseil constitutionnel la question prioritaire de constitutionnalité soulevée par la société Lunalogic.

Article 2 : La requête de la société Lunalogic est rejetée.

Article 3 : La présente décision sera notifiée à la société Lunalogic et au ministre de l'action et des comptes publics.

Copie en sera adressée au Conseil constitutionnel et au Premier ministre.

**CAA Versailles, 22 janvier 2019**

➤ **N°17VE01733 (CapGemini)**

Vu la procédure suivante :

Procédure contentieuse antérieure :

La société CAPGEMINI a demandé au Tribunal administratif de Montreuil, d'une part, le rétablissement des créances de crédit d'impôt pour les dépenses de recherche au profit des sociétés Sogeti High Tech et Capgemini Technology Services, remises en cause par l'administration fiscale, au titre de l'exercice clos en 2009 et, d'autre part, la restitution des montants de crédit d'impôt sur les dépenses de recherche au profit de ces mêmes sociétés, initialement remboursés par l'administration fiscale au titre de ce même exercice et postérieurement annulés par celle-ci, à hauteur, respectivement, des montants de 12 055 607 euros et 3 073 989 euros.

Par un jugement n° 1602317 du 30 mars 2017, le Tribunal administratif de Montreuil a rejeté sa demande.

Procédure devant la Cour :

Par une requête et des mémoires, enregistrés le 30 mai 2017 et les 2 février, 23 juillet et 21 et 30 novembre 2018, la société CAPGEMINI, représentée par Me Quentin, avocat, demande à la Cour :

1° d'annuler ce jugement ;

2° de prononcer le rétablissement ou la restitution des créances de crédit d'impôt pour les dépenses de recherche au profit des sociétés Sogeti High Tech et Capgemini Technology Services au titre de l'exercice clos en 2009, à hauteur d'un montant de 15 129 596 euros ;

3° de la rétablir en sa qualité de société mère du groupe fiscal intégré formé avec ses filiales dans ses droits à la restitution de ses créances ;

4° de mettre à la charge de l'État une somme de 10 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Elle soutient que :

- les dispositions combinées du d bis) du II et du III de l'article 244 quater B du code général des impôts dans leur rédaction applicable au présent litige, telles que les a interprétées le Tribunal administratif de Montreuil, sont contraires au principe, à valeur constitutionnelle, d'égalité devant les charges publiques découlant de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen ;
- les sommes prises en compte dans le crédit d'impôt pour les dépenses de recherche de l'article 244 quater B du code général des impôts dont disposaient ses filiales, les sociétés Sogeti High Tech et Cap Technology Services, portent sur des opérations de recherche que ces sociétés ont, de leur propre initiative, décidé d'engager en vue de la réalisation des contrats de prestations d'ingénierie ou de

bureau d'études conclus avec divers donneurs d'ordres, dont la société Airbus qui, pour ce qui la concerne, n'a pas imputé les dépenses correspondantes dans l'assiette de son propre crédit d'impôt pour les dépenses de recherche ; ces contrats de sous-traitance n'impliquaient en aucune façon que les sociétés Sogeti High Tech et Capgemini Technology Services réalisent des opérations de recherche pour le compte de leurs donneurs d'ordre, à l'égard desquels elles sont tenues par une obligation de résultat incompatible avec le principe même de la recherche ; les termes des différents cahiers des charges correspondant aux contrats de sous-traitance en cause, ainsi que le contrat-cadre régissant les relations de ses filiales avec la société Airbus, éclairé par l'expertise réalisée à sa demande par M.A..., établissent que les sociétés Sogeti High Tech et Capgemini Technology Services ne sont tenues vis-à-vis de leurs donneurs d'ordre qu'à la fourniture de " déivrables " correspondant à des prestations d'ingénierie ou de travaux informatiques qui ne sont pas des prestations de recherche et développement, et qu'elles conservent, de ce fait, la propriété des résultats des opérations de recherche engagées pour les besoins de la production de ces " déivrables " ; ses filiales étaient donc fondées à intégrer les dépenses litigieuses dans l'assiette de leur crédit d'impôt ;

- subsidiairement, les dispositions du III de l'article 244 quater B du code général des impôts n'interdisent d'inclure dans l'assiette du crédit d'impôt pour les dépenses de recherche que les seules subventions publiques ; ses filiales pouvaient donc inclure dans l'assiette de leur crédit d'impôt pour les dépenses de recherche les sommes versées par leurs donneurs d'ordre et ayant contribué au financement de leurs opérations de recherche, dans la mesure où ces mêmes donneurs d'ordre n'ont pas, eux-mêmes, comptabilisé ces mêmes sommes pour le calcul de leur propre crédit d'impôt ;

- un organisme privé de recherche agréé peut prendre en compte dans son crédit d'impôt recherche les sommes engagées pour la recherche par le donneur d'ordre, soit parce qu'il aurait atteint un plafonnement légal, soit parce qu'il y aurait renoncé, ainsi que l'autorisent les paragraphes 146 et 147 de l'instruction administrative référencée 4 A-1-00 du 8 février 2000, dont elle est fondée à se prévaloir en vertu des dispositions de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales.

.....  
Vu :

- les mémoires, enregistrés les 13 septembre et 3 octobre 2017, présentés pour la société CAPGEMINI, représentée par Mes Austray, Dardour-Attali et Quentin, avocats, posant la question prioritaire de constitutionnalité relative à la conformité aux droits et libertés garantis par la Constitution des dispositions combinées du d bis) du II et du III de l'article 244 quater B du code général des impôts dans leur rédaction issue de l'article 67 de la loi n° 82-1126 du

29 décembre 1982 de finances pour 1983 modifiée par les articles 91 de la loi n° 98-1266 du

30 décembre 1998 de finances pour 1999 et 69 de la loi n° 2007-1822 du 24 décembre 2007 de finances pour 2008 ;

- les mémoires, enregistrés les 26 septembre et 6 octobre 2017, présentés par le ministre de l'action et des comptes publics en réponse à la communication de la question prioritaire de constitutionnalité ;

- l'ordonnance n° 17VE01733 du 26 octobre 2017 par laquelle le président de la

3ème chambre a décidé qu'il n'y avait pas lieu de transmettre au Conseil d'État la question prioritaire de constitutionnalité présentée par la société CAPGEMINI.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;

- le code de justice administrative.

Les parties ont été régulièrement averties du jour de l'audience.

Ont été entendus au cours de l'audience publique :

- le rapport de M. Livenais,
- les conclusions de M. Huon, rapporteur public,
- et les observations de Me Quentin, avocat, pour la société CAPGEMINI et de M.A..., expert agréé par les Cours administratives d'appel de Paris et de Versailles.

Une note en délibéré, présentée par Me Quentin, a été enregistrée le 21 décembre 2018.

Considérant ce qui suit :

1. La société CAPGEMINI est la société mère d'un groupe fiscal intégré dont sont membres notamment les sociétés Sogeti High Tech et Capgemini Technology Services, qui exercent une activité de prestataire de services d'ingénierie et de services informatiques. La société CAPGEMINI a, dans un premier temps, obtenu de l'administration fiscale, le 22 juin 2010, la restitution immédiate d'un montant de crédit d'impôt pour les dépenses de recherche s'élevant à 10 327 112 euros, constaté au titre de l'exercice clos en 2009 au profit de diverses filiales de son groupe, dont les sociétés Sogeti High Tech et Capgemini Technology Services. Dans un second temps, elle a sollicité, par courrier en date du 31 octobre 2014, le remboursement d'un complément de crédit d'impôt pour les dépenses de recherche au titre de ce même exercice, correspondant à des dépenses exposées par ses deux filiales précitées, pour un montant global de 15 411 793 euros. Toutefois, par décision du 26 janvier 2016, l'administration fiscale n'a fait droit que partiellement à cette demande et refusé, à hauteur de la somme de 12 055 607 euros, le remboursement du crédit d'impôt sollicité, correspondant à des dépenses de recherche exposées par les sociétés Sogeti High Tech et Capgemini Technology Services dans le cadre de la réalisation de prestations en sous-traitance pour le compte de sociétés tierces. Par ailleurs, les sociétés Sogeti High Tech et Capgemini Technology Services ont fait l'objet de vérifications ponctuelles de leur comptabilité, à l'issue desquelles l'administration fiscale, pour le même motif, a annulé leurs créances initiales de crédit d'impôt pour les dépenses de recherche au titre de l'exercice clos en 2009, dont la société CAPGEMINI avait obtenu la restitution, pour un montant global de 3 073 989 euros. La société CAPGEMINI relève appel du jugement du 30 mars 2017 par lequel le Tribunal administratif de Montreuil a rejeté sa demande tendant au rétablissement de la totalité de ces créances de crédit d'impôt.

Sur le bien-fondé de la remise en cause des créances de crédit d'impôt pour les dépenses de recherche :

2. Aux termes de l'article 244 quater B du code général des impôts : " II. Les dépenses de recherche ouvrant droit au crédit d'impôt sont : (...) d bis) Les dépenses exposées pour la réalisation d'opérations de même nature confiées à des organismes de recherche privés agréés par le ministre chargé de la recherche, ou à des experts scientifiques ou techniques agréés dans les mêmes conditions. (...) d ter) Les dépenses mentionnées aux d et d bis entrent dans la base de calcul du crédit d'impôt recherche dans la limite globale de deux millions d'euros par an. Cette limite est portée à 10 millions d'euros pour les dépenses de recherche correspondant à des opérations confiées aux organismes mentionnés aux d

et d bis, à la condition qu'il n'existe pas de lien de dépendance au sens des deuxième à quatrième alinéas du 12 de l'article 39 entre l'entreprise qui bénéficie du crédit d'impôt et ces organismes ; (...) III. Les subventions publiques reçues par les entreprises à raison des opérations ouvrant droit au crédit d'impôt sont déduites des bases de calcul de ce crédit, qu'elles soient définitivement acquises par elles ou remboursables. Il en est de même des sommes reçues par les organismes ou experts désignés au d et au d bis du II, pour le calcul de leur propre crédit d'impôt ".

3. Il résulte de ces dernières dispositions que les sommes reçues par les organismes de recherche privés agréés mentionnés au d bis du II de l'article 244 quater B du code général des impôts pour la réalisation d'opérations de recherche qui leur sont confiées par des entreprises entrant elles-mêmes dans le champ des bénéficiaires du crédit d'impôt recherche, et qui constituent pour ces entreprises des dépenses éligibles à ce crédit, ne peuvent être incluses dans la base de calcul du crédit d'impôt recherche propre de l'organisme sous-traitant, alors même qu'elles ne seraient pas effectivement prises en compte dans l'assiette du crédit d'impôt recherche de l'entreprise donneuse d'ordre, soit par l'effet des règles de plafonnement prévues à ce même d bis et au d ter du même II, soit du fait d'une renonciation volontaire au bénéfice du crédit d'impôt auquel cette dernière pourrait prétendre. En revanche, lorsqu'un tel organisme, chargé de réaliser en sous-traitance des prestations qui ne portent pas contractuellement sur la réalisation d'opérations de recherche et de développement, expose lui-même à cette occasion, pour son propre compte, des dépenses de recherche nettement individualisées des prestations faisant l'objet du contrat de sous-traitance, dont il assume la charge financière sans la répercuter intégralement au donneur d'ordre en cause, et dont il conserve la propriété et donc l'usage des résultats pour sa propre activité, il peut inclure ces dépenses dans l'assiette de son propre crédit d'impôt pour les dépenses de recherche.

4. L'administration fiscale, pour remettre en cause le calcul du crédit d'impôt pour les dépenses de recherche dont disposaient les filiales précitées de la société CAPGEMINI au titre de l'exercice clos en 2009, a estimé que ces dernières, qui sont des organismes de recherche privés agréés au sens du d bis du II de l'article 244 quater B du code général des impôts, avaient inclus à tort dans l'assiette de ce crédit d'impôt des dépenses de recherche exposées pour la réalisation de diverses prestations d'ingénierie, de bureau d'études ou de services informatiques commandées par les sociétés Airbus, Astrium, Eurocopter, Sopra Group et Nexter, au motif que ces dépenses étaient exposées dans l'intérêt de ces donneurs d'ordre, et sans qu'y fasse obstacle la circonstance, qui n'est d'ailleurs établie en l'espèce qu'en ce qui concerne la société Airbus, que ces donneurs d'ordre n'auraient pas pris en compte le montant de ces dépenses pour le calcul de leur propre crédit d'impôt pour les dépenses de recherche.

5. Il appartient au juge de l'impôt de constater, au vu de l'instruction dont le litige qui lui est soumis fait l'objet, et compte tenu, le cas échéant, de l'abstention d'une des parties à produire les éléments qu'elle est seule en mesure d'apporter et qui ne sauraient être réclamés qu'à elle-même, qu'une entreprise remplit ou non les conditions lui permettant de se prévaloir de l'avantage fiscal institué par ces dispositions.

6. Il résulte de l'instruction, en premier lieu, que les contrats de sous-traitance liant, au titre de la période litigieuse, les sociétés Sogeti High Tech et Capgemini Technology Services aux sociétés Airbus, Eurocopter, Astrium, Sopra Group et Nexter, portaient exclusivement sur la réalisation de prestations d'ingénierie ou de développement d'applications informatiques, sans que l'objet de ces conventions de

sous-traitance n'inclue la réalisation en sous-traitance d'opérations de recherche pour le compte de ces donneurs d'ordre. En deuxième lieu, la société CAPGEMINI soutient que ses filiales n'ont pas intégralement répercuté le coût, d'ailleurs aléatoire en raison de la nature même des opérations de recherche, des travaux de recherche et de développement qu'elles ont été amenées à réaliser pour répondre aux commandes qui leurs étaient confiées dans la détermination du prix, à caractère forfaitaire, qu'elles ont facturé à leurs donneurs d'ordre en contrepartie de l'exécution des prestations d'ingénierie et de développement d'applications informatiques qui leur étaient demandées, et qu'elle n'ont, de ce fait, pas fait supporter directement et exclusivement à ces donneurs d'ordre le coût de leurs propres opérations de recherche. L'administration fiscale ne contredit pas utilement cette affirmation en se bornant à faire valoir, mais sans l'établir, qu'elle n'aurait remis en cause que l'inclusion dans l'assiette du crédit d'impôt dont disposait les filiales de la société requérante des dépenses de recherche et développement refacturées à leurs donneurs d'ordre. En troisième lieu, la société CAPGEMINI soutient également, sans être davantage contredite, que ses filiales ont utilisé pour leur propre compte le fruit des opérations de recherche en cause à l'occasion de la réalisation de prestations d'ingénierie pour le compte d'autres donneurs d'ordre. En quatrième et dernier lieu, il ressort des stipulations des cahiers des charges relatifs aux contrats de sous-traitance conclus par les sociétés Sogeti High Tech et Capgemini Technology Services avec leurs différents donneurs d'ordre que le transfert à ces derniers de la propriété intellectuelle des prestations fournies par les filiales de la société requérante ne porte que sur l'objet même, quelle que soit sa forme, des commandes passées par les donneurs d'ordre et non sur le résultat des travaux de recherche et développement qu'auraient été amenés à engager le sous-traitant, à son initiative et pour son propre compte, en vue de réaliser cette commande. Dans ces conditions, les dépenses de recherche en litige doivent être regardées comme ayant été exposées dans l'intérêt propre des filiales de la société CAPGEMINI et non dans celui de leurs donneurs d'ordre dans le cadre de contrats de sous-traitance ayant cet objet. Par suite, les sociétés Sogeti High Tech et Capgemini Technology Services pouvaient inclure ces dépenses dans l'assiette de leur crédit d'impôt pour les dépenses de recherches et la société CAPGEMINI bénéficiaire, en qualité de société tête de groupe, des créances de crédit d'impôt en résultant. Dès lors, l'administration fiscale n'était pas fondée à remettre en cause ces créances.

7. Il résulte de tout ce qui précède, sans qu'il soit besoin de statuer sur les autres moyens de la requête, que la société CAPGEMINI est fondée à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le Tribunal administratif de Montreuil a rejeté sa demande.

Sur les conclusions présentées au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative :

8. Il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge de l'État le versement à la société CAPGEMINI d'une somme de 2 000 euros au titre des frais exposés par elle dans la présente instance et non compris dans les dépens.

DÉCIDE :

Article 1er : Le jugement n° 1602317 du Tribunal administratif de Montreuil en date du 30 mars 2017 est annulé.

Article 2 : Les créances de crédit d'impôt pour les dépenses de recherche dont disposaient les sociétés Sogeti High Tech et Capgemini Technology Services au titre de l'exercice clos en 2009 sont rétablies à hauteur, respectivement, des montants de 12 055 607 euros et 3 073 989 euros.

Article 3 : L'État versera à la société CAPGEMINI une somme de 2 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

➤ **N°17VE03361 (CapGemini)**

Vu la procédure suivante :

Procédure contentieuse antérieure :

La société CAPGEMINI a demandé au Tribunal administratif de Montreuil le rétablissement des créances de crédit d'impôt pour les dépenses de recherche au profit de la société Sogeti High Tech, remises en cause par l'administration fiscale au titre de l'exercice clos en 2008 à hauteur d'un montant de 17 709 066 euros.

Par un jugement n° 1604237 du 21 septembre 2017, le Tribunal administratif de Montreuil a rejeté sa demande.

Procédure devant la Cour :

Par une requête et des mémoires, enregistrés le 14 novembre 2017 et les 1er juin et 30 novembre 2018, la société CAPGEMINI, représentée par Me Quentin, avocat, demande à la Cour :

1° d'annuler ce jugement ;

2° de prononcer le rétablissement ou la restitution des créances de crédit d'impôt pour les dépenses de recherche au profit de la société Sogeti High Tech au titre de l'exercice clos en 2008, à hauteur d'un montant de 17 709 066 euros ;

3° de la rétablir en sa qualité de société mère du groupe fiscal intégré formé avec sa filiale dans ses droits à la restitution de ses créances ;

4° de mettre à la charge de l'État une somme de 10 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Elle soutient que :

- les sommes prises en compte dans le crédit d'impôt pour les dépenses de recherche de l'article 244 quater B du code général des impôts dont disposait sa filiale, la société Sogeti High Tech, porte sur des opérations de recherche que cette société a, par sa propre initiative, décidé d'engager en vue de la réalisation des contrats de prestations d'ingénierie ou de bureau d'études conclus avec divers donneurs d'ordres ; ces contrats de sous-traitance n'impliquaient en aucune façon que la société Sogeti High Tech réalise des opérations de recherche pour le compte de ses donneurs d'ordre, à l'égard desquels elle est tenue par une obligation de résultat incompatible avec le principe même de la recherche ; les termes des différents cahiers des charges correspondant aux contrats de sous-traitance en cause, ainsi que le contrat-cadre régissant les relations de sa filiale avec la société Airbus, éclairé par l'expertise réalisée à sa demande par

M.A..., établissent que la société Sogeti High Tech n'est tenue vis-à-vis de ses donneurs d'ordre qu'à la fourniture de " déivrables " correspondant à des prestations d'ingénierie ou de travaux informatiques qui ne sont pas des prestations de recherche et développement, et qu'elle conserve, de ce fait, la propriété des résultats des opérations de recherche engagées pour les besoins de la production de ces " déivrables " ; sa filiale était donc fondée à intégrer les dépenses litigieuses dans l'assiette de son crédit d'impôt ;

- subsidiairement, les dispositions du III de l'article 244 quater B du code général des impôts n'interdisent d'inclure dans l'assiette du crédit d'impôt pour les dépenses de recherche que les seules subventions publiques ; la société Sogeti High Tech pouvait donc inclure dans l'assiette de son crédit d'impôt pour les dépenses de recherche les sommes versées par ses donneurs d'ordre et ayant contribué au financement de leurs opérations de recherche, dans la mesure où ces mêmes donneurs d'ordre n'ont pas, eux-mêmes, comptabilisé ces mêmes sommes pour le calcul de leur propre crédit d'impôt ;

- un organisme privé de recherche agréé peut prendre en compte dans son crédit d'impôt recherche les sommes engagées pour la recherche par le donneur d'ordre, soit parce qu'il aurait atteint un plafonnement légal, soit parce qu'il y aurait renoncé, ainsi que l'autorisent les paragraphes 146 et 147 de l'instruction administrative référencée 4 A-1-00 du 8 février 2000, dont elle est fondée à se prévaloir en vertu des dispositions de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales.

.....

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code de justice administrative.

Les parties ont été régulièrement averties du jour de l'audience.

Ont été entendus au cours de l'audience publique :

- le rapport de M. Livenais,
- les conclusions de M. Huon, rapporteur public,
- et les observations de Me Quentin, avocat, pour la société CAPGEMINI et de M.A..., expert agréé par les Cours administratives d'appel de Paris et de Versailles.

Une note en délibéré, présentée par Me Quentin, a été enregistrée le 21 décembre 2018.

Considérant ce qui suit :

1. La société CAPGEMINI est la société-mère d'un groupe fiscal intégré dont est membre, notamment, la société Sogeti High Tech, qui exerce une activité de prestataire de services d'ingénierie. Elle a sollicité, en dernier lieu, par courrier en date du 31 octobre 2014, le remboursement d'un complément de crédit d'impôt pour les dépenses de recherche au titre de l'exercice clos en 2008, correspondant à des dépenses exposées par sa filiale précitée, pour un montant global de 23 369 969 euros. Toutefois, par décision du 4 avril 2016, l'administration fiscale n'a fait droit que partiellement à cette demande et refusé, à hauteur de la somme

de 18 128 816 euros, le remboursement du crédit d'impôt sollicité, correspondant à des dépenses de recherche exposées par la société Sogeti High Tech dans le cadre de la réalisation de prestations en sous-traitance pour le compte de sociétés tierces. La société CAPGEMINI relève appel du jugement du 21 septembre 2017 par lequel le Tribunal administratif de Montreuil a rejeté sa demande tendant au rétablissement de ces créances de crédit d'impôt.

Sur le bien-fondé de la remise en cause des créances de crédit d'impôt :

2. Aux termes de l'article 244 quater B du code général des impôts : " II. Les dépenses de recherche ouvrant droit au crédit d'impôt sont : (...) d bis) Les dépenses exposées pour la réalisation d'opérations de même nature confiées à des organismes de recherche privés agréés par le ministre chargé de la recherche, ou à des experts scientifiques ou techniques agréés dans les mêmes conditions. (...) d ter) Les dépenses mentionnées aux d et d bis entrent dans la base de calcul du crédit d'impôt recherche dans la limite globale de deux millions d'euros par an. Cette limite est portée à 10 millions d'euros pour les dépenses de recherche correspondant à des opérations confiées aux organismes mentionnés aux d et d bis, à la condition qu'il n'existe pas de lien de dépendance au sens des deuxième à quatrième alinéas du 12 de l'article 39 entre l'entreprise qui bénéficie du crédit d'impôt et ces organismes ; (...) III. Les subventions publiques reçues par les entreprises à raison des opérations ouvrant droit au crédit d'impôt sont déduites des bases de calcul de ce crédit, qu'elles soient définitivement acquises par elles ou remboursables. Il en est de même des sommes reçues par les organismes ou experts désignés au d et au d bis du II, pour le calcul de leur propre crédit d'impôt ".

3. Il résulte de ces dernières dispositions que les sommes reçues par les organismes de recherche privés agréés mentionnés au d bis du II de l'article 244 quater B du code général des impôts pour la réalisation d'opérations de recherche qui leur sont confiées par des entreprises entrant elles-mêmes dans le champ des bénéficiaires du crédit d'impôt recherche, et qui constituent pour ces entreprises des dépenses éligibles à ce crédit, ne peuvent être incluses dans la base de calcul du crédit d'impôt recherche propre de l'organisme sous-traitant, alors même qu'elles ne seraient pas effectivement prises en compte dans l'assiette du crédit d'impôt recherche de l'entreprise donneuse d'ordre, soit par l'effet des règles de plafonnement prévues à ce même

d bis et au d ter du même II, soit du fait d'une renonciation volontaire au bénéfice du crédit d'impôt auquel cette dernière pourrait prétendre. En revanche, lorsqu'un tel organisme, chargé de réaliser en sous-traitance des prestations qui ne portent pas contractuellement sur la réalisation d'opérations de recherche et de développement, expose lui-même à cette occasion, pour son propre compte, des dépenses de recherche nettement individualisées des prestations faisant l'objet du contrat de sous-traitance, dont il assume la charge financière sans la répercuter intégralement au donneur d'ordre en cause, et dont il conserve la propriété et donc l'usage des résultats pour sa propre activité, il peut inclure ces dépenses dans l'assiette de son propre crédit d'impôt pour les dépenses de recherche.

4. L'administration fiscale, pour remettre en cause le calcul du crédit d'impôt pour les dépenses de recherche dont disposait la filiale précitée de la société CAPGEMINI au titre de l'exercice clos en 2008, a estimé que cette dernière, qui est un organisme de recherche privé agréé au sens du d bis du II de l'article 244 quater B du code général des impôts, avait inclus à tort dans l'assiette de ce crédit d'impôt des dépenses de recherche exposées pour la réalisation de diverses prestations d'ingénierie, de bureau d'études ou de services informatiques commandées par les sociétés Airbus, Astrium, Eurocopter et Arcelor Mittal, au motif que ces dépenses étaient exposées dans l'intérêt de ces donneurs d'ordre, et

sans qu'y fasse obstacle la circonstance que ces donneurs d'ordre n'auraient pas pris en compte le montant de ces dépenses pour le calcul de leur propre crédit d'impôt pour les dépenses de recherche.

5. Il appartient au juge de l'impôt de constater, au vu de l'instruction dont le litige qui lui est soumis fait l'objet, et compte tenu, le cas échéant, de l'abstention d'une des parties à produire les éléments qu'elle est seule en mesure d'apporter et qui ne sauraient être réclamés qu'à elle-même, qu'une entreprise remplit ou non les conditions lui permettant de se prévaloir de l'avantage fiscal institué par ces dispositions.

6. Il résulte de l'instruction, en premier lieu, que les contrats de sous-traitance liant, au titre de la période litigieuse, la société Sogeti High Tech aux sociétés Airbus, Astrium, Eurocopter et Arcelor Mittal, portaient exclusivement sur la réalisation de prestations d'ingénierie ou de développement d'applications informatiques, sans que l'objet de ces conventions de sous-traitance n'inclue la réalisation en sous-traitance d'opérations de recherche pour le compte de ces donneurs d'ordre. En deuxième lieu, la société CAPGEMINI soutient que la société Sogeti High Tech n'a pas intégralement répercuté le coût, d'ailleurs aléatoire en raison de la nature même des opérations de recherche, des travaux de recherche et de développement qu'elle a été amenée à réaliser pour répondre aux commandes qui lui étaient confiées dans la détermination du prix, à caractère forfaitaire, qu'elle a facturé à ses donneurs d'ordre en contrepartie de l'exécution des prestations d'ingénierie et de développement d'applications informatiques qui lui étaient demandées, et qu'elle n'a, ainsi, pas fait supporter directement et exclusivement à ces donneurs d'ordre le coût de ses propres opérations de recherche. L'administration fiscale ne contredit pas utilement cette affirmation en se bornant à faire valoir, mais sans l'établir, qu'elle n'aurait remis en cause que l'inclusion dans l'assiette du crédit d'impôt dont disposait la filiale de la société requérante des dépenses de recherche et développement refacturées à ses donneurs d'ordre. En troisième lieu, la société CAPGEMINI soutient également, sans être davantage contredite, que sa filiale a utilisé pour son propre compte le fruit des opérations de recherche en cause à l'occasion de la réalisation de prestations d'ingénierie pour le compte d'autres donneurs d'ordre. En quatrième et dernier lieu, il ressort des stipulations des cahiers des charges relatifs aux contrats de sous-traitance conclus par la société Sogeti High Tech avec ses différents donneurs d'ordre que le transfert à ces derniers de la propriété intellectuelle des prestations fournies par les filiales de la société requérante ne porte que sur l'objet même, quelle que soit sa forme, des commandes passées par les donneurs d'ordre et non sur le résultat des travaux de recherche et développement qu'auraient été amené à engager le sous-traitant, à son initiative et pour son propre compte, en vue de réaliser cette commande. Dans ces conditions, les dépenses de recherche en litige doivent être regardées comme ayant été exposées dans l'intérêt propre de la filiale de la société CAPGEMINI et non dans celui de ses donneurs d'ordre dans le cadre de contrats de sous-traitance ayant cet objet. Par suite, la société Sogeti High Tech pouvait inclure ces dépenses dans l'assiette de son crédit d'impôt pour les dépenses de recherches et la société CAPGEMINI bénéficiaire, en qualité de société tête de groupe, des créances de crédit d'impôt en résultant. Dès lors, l'administration fiscale n'était pas fondée à remettre en cause ces créances.

7. Il résulte de tout ce qui précède, sans qu'il soit besoin de statuer sur les autres moyens de la requête, que la société CAPGEMINI est fondée à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le Tribunal administratif de Montreuil a rejeté sa demande.

Sur les conclusions présentées au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

8. Il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge de l'État le versement à la société CAPGEMINI d'une somme de 2 000 euros au titre des frais exposés par elle dans la présente instance et non compris dans les dépens.

DÉCIDE :

Article 1er : Le jugement n° 1604237 du Tribunal administratif de Montreuil en date du 21 septembre 2017 est annulé.

Article 2 : Les créances de crédit d'impôt pour les dépenses de recherche dont disposait la société Sogeti High Tech au titre de l'exercice clos en 2008 sont rétablies à hauteur du montant de 17 709 066 euros.

Article 3 : L'État versera à la société CAPGEMINI une somme de 2 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

➤ **N°17VE01717 (SA Altran Technologies)**

Vu la procédure suivante :

Procédure contentieuse antérieure :

La SA ALTRAN TECHNOLOGIES a demandé au Tribunal administratif de Montreuil le rétablissement des créances de crédit d'impôt pour les dépenses de recherche, remises en cause par l'administration fiscale, dont elle disposait au titre des exercices clos en 2011 et 2012, à hauteur des montants respectifs de 4 453 531 euros et 5 010 835 euros.

Par un jugement n° 1604404 du 30 mars 2017, le Tribunal administratif de Montreuil a rejeté sa demande.

Procédure devant la Cour :

Par une requête et des mémoires, enregistrés le 30 mai 2017 et les 24 mai et 25 septembre 2018, la SA ALTRAN TECHNOLOGIES, représentée par Me A...et Me Lefèvre, avocats, demande à la Cour :

1° d'annuler ce jugement ;

2° de prononcer le rétablissement des créances de crédit d'impôt pour les dépenses de recherche litigieuses ;

3° de mettre à la charge de l'État le versement de la somme de 8 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Elle soutient que :

- les sommes prises en compte dans son crédit d'impôt pour les dépenses de recherche de l'article 244 quater B du code général des impôts portent sur des opérations de recherche que la société a, par sa propre initiative, décidé d'engager en vue de la réalisation des contrats de prestations d'ingénierie la liant à la société Airbus qui, d'ailleurs, n'a pas imputé les dépenses correspondantes dans l'assiette de son propre crédit d'impôt pour les dépenses de recherche ; ces contrats de sous-traitance n'impliquaient en aucune façon qu'elle réalise des opérations de recherche pour le compte de la société Airbus, à l'égard de laquelle elle était d'ailleurs tenue par une obligation de résultat incompatible avec le caractère nécessairement aléatoire des opérations de recherche ; elle a, d'ailleurs, pu utiliser les résultats de ses travaux de recherche réalisés pour l'exécution de prestations d'ingénierie portant sur les ailerons et les spoilers des Airbus A 350-800/900 dans le cadre d'un contrat avec la société Turkish Aerospace Industries et d'un mécénat de compétences conclu avec la société Groupama ; elle était donc fondée à intégrer les dépenses litigieuses dans l'assiette de son crédit d'impôt :

- un organisme privé de recherche agréé peut prendre en compte dans son crédit d'impôt pour les dépenses de recherche les sommes engagées pour la recherche par le donneur d'ordre, soit parce que ce dernier aurait atteint un plafonnement légal, soit parce qu'il y aurait renoncé, ainsi que l'autorisent les paragraphes 146 et 147 de l'instruction administrative référencée 4 A-1-00 du 8 février 2000, dont elle est fondée à se prévaloir en vertu des dispositions de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales.

.....

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code de justice administrative.

Les parties ont été régulièrement averties du jour de l'audience.

Ont été entendus au cours de l'audience publique :

- le rapport de M. Livenais,
- les conclusions de M. Huon, rapporteur public,
- et les observations de Me Lefèvre, avocat de la SA ALTRAN TECHNOLOGIES.

Considérant ce qui suit :

1. La SA ALTRAN TECHNOLOGIES, qui exerce une activité de prestataire de services en ingénierie, a fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre de la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2012. A l'issue de cette dernière, le service a, notamment, remis en cause des créances de crédit d'impôt pour les dépenses de recherche dont disposait la société vérifiée au titre des exercices clos 2011 et 2012, pour des montants s'élevant respectivement à 4 453 531 euros et 5 010 835 euros. La SA ALTRAN TECHNOLOGIES relève appel du jugement en date du 30 mars 2017 par lequel le Tribunal administratif de Montreuil a rejeté sa demande tendant au rétablissement de ces créances de crédit d'impôt.

Sur le bien-fondé de la remise en cause des créances de crédit d'impôt pour les dépenses de recherche :

2. Aux termes de l'article 244 quater B du code général des impôts : " II. Les dépenses de recherche ouvrant droit au crédit d'impôt sont : (...) d bis) Les dépenses exposées pour la réalisation d'opérations de même nature confiées à des organismes de recherche privés agréés par le ministre chargé de la recherche, ou à des experts scientifiques ou techniques agréés dans les mêmes conditions. (...) d ter) Les dépenses mentionnées aux d et d bis entrent dans la base de calcul du crédit d'impôt recherche dans la limite globale de deux millions d'euros par an. Cette limite est portée à 10 millions d'euros pour les dépenses de recherche correspondant à des opérations confiées aux organismes mentionnés aux d et d bis, à la condition qu'il n'existe pas de lien de dépendance au sens des deuxième à quatrième alinéas du 12 de l'article 39 entre l'entreprise qui bénéficie du crédit d'impôt et ces organismes ; (...) III. Les subventions publiques reçues par les entreprises à raison des opérations ouvrant droit au crédit d'impôt sont déduites des bases de calcul de ce crédit, qu'elles soient définitivement acquises par elles ou remboursables. Il en est de même des sommes reçues par les organismes ou experts désignés au d et au d bis du II, pour le calcul de leur propre crédit d'impôt".

3. Il résulte de ces dernières dispositions que les sommes reçues par les organismes de recherche privés agréés mentionnés au d bis du II de l'article 244 quater B du code général des impôts pour la réalisation d'opérations de recherche qui leur sont confiées par des entreprises entrant elles-mêmes dans le champ des bénéficiaires du crédit d'impôt recherche, et qui constituent pour ces entreprises des dépenses éligibles à ce crédit, ne peuvent être incluses dans la base de calcul du crédit d'impôt recherche propre de l'organisme sous-traitant, alors même qu'elles ne seraient pas effectivement prises en compte dans l'assiette du crédit d'impôt recherche de l'entreprise donneuse d'ordre, soit par l'effet des règles de plafonnement prévues à ce même d bis et au d ter du même II, soit du fait d'une renonciation volontaire au bénéfice du crédit d'impôt auquel cette dernière pourrait prétendre. En revanche, lorsqu'un tel organisme, chargé de réaliser en sous-traitance des prestations qui ne portent pas contractuellement sur la réalisation d'opérations de recherche et de développement, expose lui-même à cette occasion, pour son propre compte, des dépenses de recherche nettement individualisées des prestations faisant l'objet du contrat de sous-traitance, dont il assume la charge financière sans la répercuter intégralement au donneur d'ordre en cause, et dont il conserve la propriété et donc l'usage des résultats pour sa propre activité, il peut inclure ces dépenses dans l'assiette de son propre crédit d'impôt pour les dépenses de recherche.

4. L'administration fiscale, pour remettre en cause le calcul du crédit d'impôt pour les dépenses de recherche dont disposait la SA ALTRAN TECHNOLOGIES au titre des exercices clos en 2011 et 2012, a estimé que cette dernière, qui est un organisme de recherche privé agréé au sens du d bis du II de l'article 244 quater B du code général des impôts, avait inclus à tort dans l'assiette de ce crédit d'impôt des dépenses de recherche exposées pour la réalisation de prestations d'ingénierie commandées par la société Airbus et portant, respectivement, sur le développement d'un livre de bord numérique dit " eLogbook ", sur la conception de programmes de formation portant sur les travaux électriques réalisés sur les avions et sur le développement de nouveaux ailerons et déporteurs pour les Airbus A 350-800/900, au motif que ces dépenses étaient exposées dans l'intérêt du donneur d'ordre, et sans qu'y

fasse obstacle la circonstance que la société Airbus n'a pas pris en compte le montant de ces dépenses pour le calcul de son propre crédit d'impôt pour les dépenses de recherche.

5. Il appartient au juge de l'impôt de constater, au vu de l'instruction dont le litige qui lui est soumis fait l'objet, et compte tenu, le cas échéant, de l'abstention d'une des parties à produire les éléments qu'elle est seule en mesure d'apporter et qui ne sauraient être réclamés qu'à elle-même, qu'une entreprise remplit ou non les conditions lui permettant de se prévaloir de l'avantage fiscal institué par ces dispositions.

6. Il résulte de l'instruction, en premier lieu, que les contrats de sous-traitance liant, au titre de la période litigieuse, la SA ALTRAN TECHNOLOGIES à son donneur d'ordre portaient exclusivement sur la réalisation de prestations d'ingénierie ou de développement d'applications informatiques, sans que l'objet de ces conventions de sous-traitance n'inclue la réalisation en sous-traitance d'opérations de recherche pour le compte de la société Airbus. En deuxième lieu, la SA ALTRAN TECHNOLOGIES soutient, sans être sérieusement contredite par l'administration, qu'elle n'a pas intégralement répercuté le coût, d'ailleurs aléatoire en raison de la nature même des opérations de recherche, des travaux de recherche et de développement qu'elle a été amenée à réaliser pour répondre aux commandes de la société Airbus dans la détermination du prix, à caractère forfaitaire, qu'elle a facturé à son donneur d'ordre en contrepartie de l'exécution des prestations d'ingénierie et de développement d'applications informatiques qui lui était demandées, et qu'elle n'a, de ce fait, pas fait supporter directement et exclusivement à la société Airbus le coût de ses propres opérations de recherche. En troisième lieu, la SA ALTRAN TECHNOLOGIES soutient également, sans être contredite, avoir utilisé pour son propre compte le fruit des opérations de recherche en cause à l'occasion de la réalisation de prestations d'ingénierie pour le compte d'autres donneurs d'ordres, et établit, d'ailleurs, par les pièces versées au dossier, avoir mis en oeuvre le résultat de recherches mécaniques entreprises au cours de l'année 2012 pour répondre à une demande de la société Airbus relative au développement de nouveaux ailerons et déporteurs pour les Airbus A 350-800/900 Airbus dans le cadre d'un autre contrat de sous-traitance conclu avec un autre donneur d'ordre, la société Turkish Aerospace Industries, ainsi qu'à l'occasion d'une convention de mécénat de compétences unissant la société requérante à la Fondation du Sport Français. En quatrième et dernier lieu, il ressort des stipulations des cahiers des charges relatifs aux contrats de sous-traitance conclus avec la société Airbus que le transfert à cette dernière de la propriété intellectuelle des prestations fournies par la SA ALTRAN TECHNOLOGIES ne porte que sur l'objet même, quelle que soit sa forme, de la commande passée par le donneur d'ordre et non sur le résultat des travaux de recherche et développement qu'aurait été amené à engager le sous-traitant, à son initiative et pour son propre compte, en vue de réaliser cette commande. Dans ces conditions, les dépenses de recherche en litige doivent être regardées comme ayant été exposées dans l'intérêt propre de la SA ALTRAN TECHNOLOGIES et non dans celui du donneur d'ordre dans le cadre d'un contrat de sous-traitance ayant cet objet. Par suite, la société requérante pouvait inclure ces dépenses dans l'assiette de son crédit d'impôt pour les dépenses de recherches. Dès lors, l'administration fiscale n'était pas fondée à remettre en cause les créances de crédit d'impôt litigieuses.

7. Il résulte de tout ce qui précède, sans qu'il soit besoin de statuer sur l'autre moyen de la requête, que la SA ALTRAN TECHNOLOGIES est fondée à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le Tribunal administratif de Montreuil a rejeté sa demande.

Sur les conclusions présentées au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

8. Il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge de l'État le versement à la SA ALTRAN TECHNOLOGIES d'une somme de 2 000 euros au titre des frais exposés par elle dans la présente instance et non compris dans les dépens.

DÉCIDE :

Article 1er : Le jugement n° 1604404 du Tribunal administratif de Montreuil en date du 30 mars 2017 est annulé.

Article 2 : Les créances de crédit d'impôt pour les dépenses de recherche dont disposait la SA ALTRAN TECHNOLOGIES au titre des exercices clos en 2011 et 2012 sont rétablies à hauteur, respectivement, des sommes de 4 453 531 euros et 5 010 835 euros.

Article 3 : L'État versera à la SA ALTRAN TECHNOLOGIES une somme de 2 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

### **3. ACTUALITÉ EN MATIÈRE D'OPÉRATIONS DE RESTRUCTURATION**

➤ CE, 9 octobre 2019, n°414122, Sté Printemps.....	85
➤ BOI-RES-000028-20190328.....	87
➤ BOI-RES-000040-20190529.....	89

**CE, 9 octobre 2019, n°414122, Sté Printemps**

Vu la procédure suivante :

La société Printemps a demandé au tribunal administratif de Versailles de prononcer la réduction de la cotisation de taxe professionnelle à laquelle la société France Printemps, aux droits de laquelle elle vient, a été assujettie au titre de l'année 2009 dans les rôles de la commune du Chesnay (Yvelines). Par un jugement n° 1101626 du 1er décembre 2015, le tribunal administratif de Versailles a prononcé une réduction partielle de la cotisation de taxe professionnelle contestée.

Par un arrêt n° 16VE00802 du 20 juillet 2017, la cour administrative d'appel de Versailles a partiellement rétabli la société France Printemps dans les rôles de taxe professionnelle de la commune du Chesnay au titre de l'année 2009, réformé le jugement en ce qu'il avait de contraire et rejeté le surplus des conclusions de l'appel formé par le ministre de l'action et des comptes publics contre ce jugement.

Par un pourvoi enregistré le 7 septembre 2017 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, le ministre de l'action et des comptes publics demande au Conseil d'Etat :

1°) d'annuler l'article 4 de cet arrêt ;

2°) réglant l'affaire au fond, de faire entièrement droit à son appel.

Il soutient que la cour administrative d'appel de Versailles a commis une erreur de droit en jugeant que la société Printemps avait qualité pour demander une réduction de la cotisation de taxe professionnelle à laquelle la société France Printemps avait été assujettie.

Le pourvoi a été communiqué à la société Printemps, qui n'a pas produit de mémoire en défense.

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu :

- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code de justice administrative ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de Mme Céline Guibé, maître des requêtes,
- les conclusions de Mme Marie-Astrid Nicolazo de Barmon, rapporteur public ;

Considérant ce qui suit :

1. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond qu'à compter du 31 janvier 2009, la société France Printemps a apporté sa branche d'activité " distribution " à la société Printemps Participations, renommée par la suite société Printemps, qui comportait notamment un immeuble à usage de magasin situé au Chesnay (Yvelines). Par une réclamation du 16 décembre 2010, la société Printemps a

demandé la réduction de la taxe professionnelle établie au nom de la société France Printemps pour cet établissement au titre de l'année 2009. Cette réclamation ayant été rejetée, la société Printemps a saisi le tribunal administratif de Versailles, qui a fait droit à sa demande par un jugement du 1er décembre 2015. Le ministre de l'action et des comptes publics se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 20 juillet 2017 par lequel la cour administrative d'appel de Versailles a, sur son appel, accordé à la société Printemps une réduction partielle de la taxe en litige et réformé le jugement en ce qu'il avait de contraire.

2. D'une part, lorsqu'une société apporte une partie de son actif à une autre société et que, d'un commun accord entre les parties, cette opération est, comme le permet l'article L. 236-22 du code de commerce, soumise aux dispositions des articles L. 236-16 à L. 236-21 de ce code, relatives aux scissions de société, la société apporteuse reste, sauf dérogation prévue à l'article L. 236-21 du même code, solidairement obligée avec la société bénéficiaire au paiement des dettes transmises à cette dernière. Il en résulte que la société apporteuse et la société bénéficiaire de l'apport deviennent débitrices solidaires des impositions relatives à la branche d'activité concernée dont le fait générateur est intervenu antérieurement à la réalisation de l'opération d'apport, bien que la société apporteuse conserve seule la qualité de redevable légal de ces impositions.

3. D'autre part, le débiteur solidaire d'un impôt, ou la personne légalement reconnue comme telle, justifie d'un intérêt lui conférant qualité pour contester, dans la limite des sommes dont il peut être déclaré redevable au titre de cette solidarité, le bien-fondé de cet impôt.

4. Il ressort des énonciations de l'arrêt attaqué que l'apport de la branche d'activité " distribution " de la société France Printemps à la société Printemps Participations a été placé sous le régime des scissions prévu par les articles L. 236-16 à L. 236-21 du code de commerce. Il résulte de ce qui a été dit au point 2 ci-dessus que ces deux sociétés sont ainsi devenues débitrices solidaires de la taxe professionnelle établie au nom de la société France Printemps dans les rôles de la commune du Chesnay au titre de l'année 2009. Par suite, la société Printemps, venant aux droits de la société Printemps Participations, justifiait, en sa qualité de débitrice solidaire de cette taxe, d'un intérêt lui conférant qualité pour en contester le bien-fondé. Il s'ensuit que le ministre n'est pas fondé à soutenir que la cour a commis une erreur de droit en écartant la fin de non-recevoir qu'il avait opposée à la demande de la société Printemps, tirée de l'absence de qualité pour agir de cette dernière.

5. Il résulte de ce qui précède que le ministre n'est pas fondé à demander l'annulation de l'article 4 de l'arrêt qu'il attaque.

D E C I D E :

-----

Article 1er : Le pourvoi du ministre de l'action et des comptes publics est rejeté.

Article 2 : La présente décision sera notifiée au ministre de l'action et des comptes publics.

Copie en sera adressée à la société Printemps.

**RESCRIT - IS - FUS - Régime spécial des fusions - Cession ou apport de plein droit de titres grevés de l'engagement de conservation de trois ans pris à l'occasion d'opérations d'apport partiel d'actifs réalisées avant le 1er janvier 2018**

Question :

La société A a procédé en 2017 à l'apport partiel d'actifs d'une branche complète d'activité à la société B. L'opération a été placée de plein droit sous le régime spécial des fusions prévu à l'article 210 A du code général des impôts (CGI) et n'a donc pas donné lieu à un agrément prévu au 3 de l'article 210 B du CGI.

Conformément aux dispositions du a du 1 de l'article 210 B du CGI en vigueur à cette date, un engagement de conserver pendant trois ans les titres de la société B remis en contrepartie de l'apport a été pris dans l'acte d'apport par la société A.

La société A envisage la cession des titres de la société B à une société C.

Compte tenu des modifications apportées au régime spécial des fusions en loi de finances rectificative pour 2017, il est demandé, si une cession de titres grevés d'un engagement de conservation, soit avant l'expiration du délai d'engagement de conservation de ces titres, est susceptible de remettre en cause rétroactivement le bénéfice du régime spécial des fusions accordé lors de l'opération d'apport partiel d'actifs réalisée en 2017 par la société A au profit de la société B ?

Réponse :

L'article 23 de la loi n° 2017-1775 du 28 décembre 2017 de finances rectificative pour 2017 a supprimé l'engagement de conserver pendant trois ans les titres remis en contrepartie de l'apport, prévu au a du 1 de l'article 210 B du CGI, pour les opérations d'apport partiel d'actifs non soumises à un agrément réalisées à compter du 1er janvier 2018.

Corrélativement, l'article 210 B bis du CGI qui prévoyait un dispositif autorisant de plein droit, sous réserve du respect de certaines conditions, l'apport des titres grevés de l'engagement de conservation de trois ans sans que soit remis en cause le régime spécial appliqué à l'opération initiale d'apport partiel d'actifs, a été abrogé pour les opérations de fusion, de scission ou d'apport partiel d'actifs non soumises à un agrément réalisées à compter du 1er janvier 2018.

Au cas présent, la société A, en sa qualité d'apporteuse, s'est engagée en 2017 dans l'acte d'apport à conserver pendant trois ans les titres de la société B remis en contrepartie de son apport partiel d'actifs.

Si la société A cède à la société C ses titres de la société B, titres grevés d'un engagement de conservation suite à l'opération d'apport partiel d'actifs réalisée en 2017, il ne peut pas être exigé que la société C reprenne cet engagement.

Le bénéfice du régime spécial des fusions accordé pour l'opération initiale d'apport partiel d'actifs réalisée en 2017 ne pourra pas être remis en cause de manière rétroactive sur le seul motif de la rupture de l'engagement de trois ans souscrits par la société A en 2017.

Il en irait de même en cas d'apport de titres grevés d'un engagement de conservation à l'occasion d'une opération de fusion-absorption de la société A, de scission ou d'apport partiel d'actifs placée sous le régime spécial des fusions

**RESCRIT - SJ - AGR - Agréments concernant la rénovation de la structure des sociétés - Cession ou apport de titres grevés de l'engagement de conservation de trois ans pris à l'occasion d'opérations d'apport partiel d'actifs réalisées avant le 1er janvier 2018 et placées sur agrément prévu à l'article 210 B ou 210 C du code général des impôts (CGI) sous le régime spécial des fusions**

Question :

La société A a procédé en 2017 au profit de la société B à un apport de titres venant renforcer la détention déjà majoritaire de la société B. Cette opération a été placée, sur agrément prévu à l'article 210 B du code général des impôts (CGI) dans sa version en vigueur avant le 1er janvier 2018, sous le régime spécial des fusions prévu à l'article 210 A du CGI.

Au regard des modifications apportées au régime spécial des fusions par l'article 23 de la loi n° 2017-1775 du 28 décembre 2017 de finances rectificative pour 2017, l'opération d'apport telle que décrite supra, si elle avait été réalisée à compter du 1er janvier 2018, en relèverait de plein droit et ne donnerait plus lieu à un agrément.

Or, conformément aux dispositions du a du 3 de l'article 210 B du CGI en vigueur en 2017, un engagement de conserver pendant trois ans les titres de la société B remis en contrepartie de l'apport a été pris dans l'acte d'apport par la société A.

En 2019, la société A envisage la cession des titres de la société B à une société C.

Il est demandé si une cession de titres grevés d'un engagement de conservation, intervenant avant l'expiration du délai dudit engagement, est susceptible de remettre en cause rétroactivement le bénéfice du régime spécial des fusions accordé sur agrément à l'opération d'apport réalisée en 2017 par la société A au profit de la société B qui relèverait, au regard des dispositions actuellement en vigueur, du même régime de plein droit si elle avait été réalisée à compter du 1er janvier 2018.

Réponse :

L'article 23 de la loi n° 2017-1775 du 28 décembre 2017 de finances rectificative pour 2017 a élargi le champ des opérations susceptibles d'être placées de plein droit sous le régime spécial des fusions, prévu à l'article 210 A du CGI, aux opérations d'apport de participations venant renforcer une détention déjà majoritaire. Il a également supprimé l'engagement, prévu au a du 1 de l'article 210 B du CGI, de conserver pendant trois ans les titres remis en contrepartie de l'apport, pour les opérations d'apport partiel d'actifs non soumises à un agrément réalisées à compter du 1er janvier 2018.

Au cas présent, l'opération d'apport par la société A à la société B a donné lieu à un agrément sur le fondement des dispositions du 3 de l'article 210 B du CGI en vigueur en 2017. La société A, en sa qualité d'apporteuse, s'est donc engagée alors, dans l'acte d'apport, à conserver pendant trois ans les titres de la société B remis en contrepartie de son apport.

Au regard des modifications apportées au régime spécial des fusions par l'article 23 de la loi n° 2017-1775 du 28 décembre 2017 de finances rectificative pour 2017, cette opération, si elle avait été réalisée à compter du 1er janvier 2018, relèverait du régime spécial des fusions de plein droit et ne donnerait plus lieu à un agrément, dans la mesure où les apports de titres venant renforcer une détention déjà majoritaire sont désormais assimilés à une branche complète d'activité.

Si la société A cède à la société C ses titres de la société B, grevés d'un engagement de conservation à la suite de l'opération d'apport réalisée en 2017, il ne peut pas être exigé que la société C reprenne cet engagement pour la durée restant à courir.

Le bénéfice du régime spécial des fusions accordé sur agrément pour l'opération initiale d'apport de titres réalisée en 2017 ne pourra pas être remis en cause de manière rétroactive au seul motif de la rupture de l'engagement de trois ans souscrit alors par la société A .

Il en irait de même en cas d'apport de titres grevés d'un engagement de conservation à l'occasion d'une opération de fusion-absorption de la société A, de scission ou d'apport partiel d'actifs placée sous le régime spécial des fusions.

L'article 23 de la loi n° 2017-1775 du 28 décembre 2017 de finances rectificative pour 2017 a également supprimé à compter du 1er janvier 2018 la procédure d'agrément, prévue alors à l'article 210 C du CGI. Dès lors, les engagements de conservation souscrits dans ce cadre n'ont pas à être respectés et les entreprises titulaires d'un agrément en sont déliées depuis cette date.

## **4. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE DROIT COMMUNAUTAIRE ET DE FISCALITÉ INTERNATIONALE**

➤ Liste des ETNC.....	92
➤ Mise à jour des conventions internationales, avenants et accords d'échange de renseignements au 31 décembre 2019.....	94
➤ Signataires et parties à la convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices.....	95
➤ CE, 24 avril 2019, n°413129, SAS Control Union Inspections France (CUIF).....	99
➤ CE, 24 avril 2019, n°412284, Sté Gemar Lumitec.....	100
➤ CJUE, 26 février 2019, aff. C-116/16, T Danmark et aff. C-117/16, Y Danmark.....	105
➤ CE, 4 octobre 2019, n°418817, SAS Piaggio France.....	137

## Liste des ETNC

**Liste UE au 14 novembre 2019 (Cons. UE, communiqué, 8 nov. 2019 ; JOUE 14 nov. 2019, n° 2019/C 386/02) (8 Etats) :** Samoa américaines, Fidji, Guam, Oman, Samoa, Trinité-et-Tobago, Îles Vierges américaines, Vanuatu

### **Arrêté du 6 janvier 2020 modifiant l'arrêté du 12 février 2010 pris en application du deuxième alinéa du 1 de l'article 238-0 A du code général des impôts**

#### Article 1

L'article 1er de l'arrêté du 12 février 2010 susvisé est ainsi modifié :

1° Au premier alinéa, les mots : « , à compter du 1er janvier 2016, » sont supprimés ;

2° Le tableau du second alinéa est remplacé par le tableau suivant :

«

Etats et territoires non coopératifs	Motif justifiant l'ajout (application du 2 ter de l' <a href="#">article 238-0 A du code général des impôts</a> )
Anguilla	En application du <a href="#">b du 2 de l'article 238-0 A du code général des impôts</a>
Bahamas	
Îles Vierges britanniques	
Panama	
Seychelles	
Vanuatu	En application du 1° du 2 bis de l' <a href="#">article 238-0 A du code général des impôts</a>
Fidji	En application du 2° du 2 bis de l' <a href="#">article 238-0 A du code général des impôts</a>
Guam	
Îles Vierges américaines	
Oman	
Samoa américaines	
Samoa	
Trinité et Tobago	

».

## Article 2

1° En application du a du 2 de l'article 238-0 A du code général des impôts, sont retirés de la liste de l'article 1er de l'arrêté du 12 février 2010 susvisé, dans sa rédaction antérieure au présent arrêté, les Etats et territoires suivants :

- « Botswana » ;
- « Brunei » ;
- « Guatemala » ;
- « Iles Marshall » ;
- « Nauru » ;
- « Niue ».

2° En application du b du 2 de l'article 238-0 A du code général des impôts, sont ajoutés à la liste de l'article 1er de l'arrêté du 12 février 2010 susvisé, dans sa rédaction antérieure au présent arrêté, les Etats et territoires suivants :

- « Anguilla » ;
- « Bahamas » ;
- « Iles Vierges britanniques » ;
- « Seychelles ».

3° En application du 1° du 2 bis de l'article 238-0 A du code général des impôts, sont ajoutés à la liste de l'article 1er de l'arrêté du 12 février 2010 susvisé, dans sa rédaction antérieure au présent arrêté, les Etats et territoires suivants :

- « Vanuatu ».

4° En application du 2° du 2 bis de l'article 238-0 A du code général des impôts, sont ajoutés à la liste de l'article 1er de l'arrêté du 12 février 2010 susvisé, dans sa rédaction antérieure au présent arrêté, les Etats et territoires suivants :

- « Fidji » ;
- « Guam » ;
- « Iles Vierges américaines » ;
- « Oman » ;
- « Samoa américaines » ;
- « Samoa » ;
- « Trinité-et-Tobago ».

## Article 3

Le directeur général des finances publiques est chargé de l'exécution du présent arrêté, qui sera publié au Journal officiel de la République française.

Fait le 6 janvier 2020.

Le ministre de l'économie et des finances,

Bruno Le Maire

Le ministre de l'action et des comptes publics,

Gérald Darmanin

## **Mise à jour des conventions internationales, avenants et accords d'échange de renseignement au 31 décembre 2019**

### **Avenants et accords – Textes récemment entrés en vigueur**

#### **Convention franco-luxembourgeoise signée le 20 mars 2018 – Entrée en vigueur**

Le décret n°2019-1274 du 2 décembre 2019, portant publication de la convention entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement du Grand-Duché de Luxembourg en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales en matière d'impôts sur le revenu et la fortune (signée à Paris le 20 mars 2018), a été publié au Journal officiel le 4 décembre 2019.

### **Avenants et accords – Signés non encore en vigueur (en cours de ratification)**

#### **Avenant à la convention franco-luxembourgeoise du 20 mars 2018 signé le 10 octobre 2019 – non entré en vigueur**

Cet avenant modifie les dispositions relatives à l'élimination des doubles impositions figurant à l'article 22 de la convention précitée du 20 mars 2018.

#### **Convention avec la Colombie signée le 25 juin 2015 – non entrée en vigueur**

La France et la Colombie ont signé le 25 juin 2015 à Bogotá une convention en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune. Cette convention n'est pas encore en vigueur.

**Signataires et parties à la convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices**

**Dernière mise à jour le 19 décembre 2019**

Ce document contient la liste des signataires et parties à la Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices.

En vertu de la Convention, chaque juridiction doit transmettre une liste des réserves et notifications (la position sur l'IM) au moment de la signature.

**IMPORTANT:** Les positions sur l'IM transmises au moment de la signature par les juridictions qui sont listées ci-dessous sont sujettes à changement. La version définitive de la position sur l'IM de chaque juridiction sera transmise au moment du dépôt de l'instrument de ratification, d'acceptation ou d'approbation de la Convention.

<b>No</b>	<b>Juridiction</b>	<b>Signature</b>	<b>Dépôt de l'instrument de ratification, d'acceptation ou d'approbation</b>	<b>Entrée en vigueur</b>
<u>1</u>	<u>Afrique du Sud</u>	<u>07-06-2017</u>		
<u>2</u>	<u>Albanie</u>	<u>28-05-2019</u>		
<u>3</u>	<u>Allemagne</u>	<u>07-06-2017</u>		
<u>4</u>	<u>Andorre</u>	<u>07-06-2017</u>		
<u>5</u>	<u>Arabie Saoudite</u>	<u>18-09-2018</u>		
<u>6</u>	<u>Argentine</u>	<u>07-06-2017</u>		
<u>7</u>	<u>Arménie</u>	<u>07-06-2017</u>		
<u>8</u>	<u>Australie</u>	<u>07-06-2017</u>	<u>26-09-2018</u>	<u>01-01-2019</u>
<u>9</u>	<u>Autriche</u>	<u>07-06-2017</u>	<u>22-09-2017</u>	<u>01-07-2018</u>
<u>10</u>	<u>Barbade</u>	<u>24-01-2018</u>		
<u>11</u>	<u>Belgique</u>	<u>07-06-2017</u>	<u>26-06-2019</u>	<u>01-10-2019</u>
<u>12</u>	<u>Belize</u>	<u>11-01-2019</u>		
<u>13</u>	<u>Bosnie-Herzégovine</u>	<u>30-10-2019</u>		
<u>14</u>	<u>Bulgarie</u>	<u>07-06-2017</u>		
<u>15</u>	<u>Burkina Faso</u>	<u>07-06-2017</u>		
<u>16</u>	<u>Cameroun</u>	<u>11-07-2017</u>		
<u>17</u>	<u>Canada</u>	<u>07-06-2017</u>	<u>29-08-2019</u>	<u>01-12-2019</u>
<u>18</u>	<u>Chili</u>	<u>07-06-2017</u>		
<u>19</u>	<u>Chine (République populaire de)</u>	<u>07-06-2017</u>		
<u>20</u>	<u>Chypre</u>	<u>07-06-2017</u>		
<u>21</u>	<u>Colombie</u>	<u>07-06-2017</u>		
<u>22</u>	<u>Corée</u>	<u>07-06-2017</u>		
<u>23</u>	<u>Costa Rica</u>	<u>07-06-2017</u>		

24	<u>Côte d'Ivoire</u>	<u>24-01-2018</u>		
25	<u>Croatie</u>	<u>07-06-2017</u>		
26	<u>Curaçao</u>	<u>20-12-2017<sup>6</sup></u>	<u>29-03-2019</u>	<u>01-07-2019</u>
27	<u>Danemark</u>	<u>07-06-2017</u>	<u>30-09-2019</u>	<u>01-01-2020</u>
28	<u>Égypte</u>	<u>07-06-2017</u>		
29	<u>Émirats Arabes Unis</u>	<u>27-06-2018</u>	<u>29-05-2019</u>	<u>01-09-2019</u>
30	<u>Espagne</u>	<u>07-06-2017 2</u>		
31	<u>Estonie</u>	<u>29-06-2018</u>		
32	<u>Fidji</u>	<u>07-06-2017</u>		
33	<u>Finlande</u>	<u>07-06-2017</u>	<u>25-02-2019</u>	<u>01-06-2019</u>
34	<u>France</u>	<u>07-06-2017</u>	<u>26-09-2018</u>	<u>01-01-2019</u>
35	<u>Gabon</u>	<u>07-06-2017</u>		
36	<u>Géorgie</u>	<u>07-06-2017</u>	<u>29-03-2019</u>	<u>01-07-2019</u>
37	<u>Grèce</u>	<u>07-06-2017</u>		
38	<u>Guernesey</u>	<u>07-06-2017</u>	<u>12-02-2019</u>	<u>01-06-2019</u>
39	<u>Hong Kong (Chine)</u>	<u>07-06-2017</u>		
40	<u>Hongrie</u>	<u>07-06-2017</u>		
41	<u>Ile de Man</u>	<u>07-06-2017</u>	<u>25-10-2017</u>	<u>01-07-2018</u>
42	<u>Inde</u>	<u>07-06-2017</u>	<u>25-06-2019</u>	<u>01-10-2019</u>
43	<u>Indonésie</u>	<u>07-06-2017</u>		
44	<u>Irlande</u>	<u>07-06-2017</u>	<u>29-01-2019</u>	<u>01-05-2019</u>
45	<u>Islande</u>	<u>07-06-2017</u>	<u>26-09-2019</u>	<u>01-01-2020</u>
46	<u>Israël</u>	<u>07-06-2017</u>	<u>13-09-2018</u>	<u>01-01-2019</u>
47	<u>Italie</u>	<u>07-06-2017</u>		
48	<u>Jamaïque</u>	<u>24-01-2018</u>		
49	<u>Japon</u>	<u>07-06-2017</u>	<u>26-09-2018</u>	<u>01-01-2019</u>
50	<u>Jersey</u>	<u>07-06-2017</u>	<u>15-12-2017</u>	<u>01-07-2018</u>
51	<u>Jordanie</u>	<u>19-12-2019</u>		
52	<u>Kazakhstan</u>	<u>25-06-2018</u>		
53	<u>Kenya</u>	<u>26-11-2019</u>		
54	<u>Koweït</u>	<u>07-06-2017</u>		
55	<u>Lettonie</u>	<u>07-06-2017</u>	<u>29-10-2019</u>	<u>01-02-2020</u>
56	<u>Liechtenstein</u>	<u>07-06-2017</u>	<u>19-12-2019</u>	<u>01-04-2020</u>
57	<u>Lituanie</u>	<u>07-06-2017</u>	<u>11-09-2018</u>	<u>01-01-2019</u>
58	<u>Luxembourg</u>	<u>07-06-2017</u>	<u>09-04-2019</u>	<u>01-08-2019</u>
59	<u>Malaisie</u>	<u>24-01-2018</u>		
60	<u>Malte</u>	<u>07-06-2017</u>	<u>18-12-2018</u>	<u>01-04-2019</u>

<sup>6</sup> A cette date, le Royaume des Pays-Bas a communiqué une liste provisoire de réserves et de notifications concernant Curaçao et a informé l'OCDE de son intention de déposer, au moment du dépôt de son instrument d'acceptation, une liste définitive de réserves et notifications, conformément à l'article 28(4) et (5) et à l'article 29(1) et (2) de la Convention.

61	<u>Maroc</u>	<u>25-06-2019</u>		
62	<u>Maurice</u>	<u>05-07-2017</u> <sup>7</sup>	<u>18-10-2019</u>	<u>01-02-2020</u>
63	<u>Mexique</u>	<u>07-06-2017</u>		
64	<u>Monaco</u>	<u>07-06-2017</u>	<u>10-01-2019</u>	<u>01-05-2019</u>
65	<u>Nigeria</u>	<u>17-08-2017</u>		
66	<u>Norvège</u>	<u>07-06-2017</u>	<u>17-07-2019</u>	<u>01-11-2019</u>
67	<u>Nouvelle-Zélande</u>	<u>07-06-2017</u>	<u>27-06-2018</u>	<u>01-10-2018</u>
68	<u>Oman</u>	<u>26-11-2019</u>		
69	<u>Pakistan</u>	<u>07-06-2017</u>		
70	<u>Panama</u>	<u>24-01-2018</u>		
71	<u>Papouasie-Nouvelle-Guinée</u>	<u>23-01-2019</u>		
72	<u>Pays-Bas</u>	<u>07-06-2017</u>	<u>29-03-2019</u>	<u>01-07-2019</u>
73	<u>Pérou</u>	<u>27-06-2018</u>		
74	<u>Pologne</u>	<u>07-06-2017</u>	<u>23-01-2018</u>	<u>01-07-2018</u>
75	<u>Portugal</u>	<u>07-06-2017</u>		
76	<u>Qatar</u>	<u>04-12-2018</u>		
77	<u>République slovaque</u>	<u>07-06-2017</u>	<u>20-09-2018</u>	<u>01-01-2019</u>
78	<u>République tchèque</u>	<u>07-06-2017</u>		
79	<u>Roumanie</u>	<u>07-06-2017</u>		
80	<u>Royaume-Uni</u>	<u>07-06-2017</u>	<u>29-06-2018</u>	<u>01-10-2018</u>
81	<u>Russie (Fédération de)</u>	<u>07-06-2017</u>	<u>18-06-2019</u>	<u>01-10-2019</u>
82	<u>Saint-Marin</u>	<u>07-06-2017</u>		
83	<u>Sénégal</u>	<u>07-06-2017</u>		
84	<u>Serbie</u>	<u>07-06-2017</u>	<u>05-06-2018</u>	<u>01-10-2018</u>
85	<u>Seychelles</u>	<u>07-06-2017</u>		
86	<u>Singapour</u>	<u>07-06-2017</u>	<u>21-12-2018</u>	<u>01-04-2019</u>
87	<u>Slovénie</u>	<u>07-06-2017</u>	<u>22-03-2018</u>	<u>01-07-2018</u>
88	<u>Suède</u>	<u>07-06-2017</u>	<u>22-06-2018</u>	<u>01-10-2018</u>
89	<u>Suisse</u>	<u>07-06-2017</u>	<u>29-08-2019</u>	<u>01-12-2019</u>
90	<u>Tunisie</u>	<u>24-01-2018</u>		
91	<u>Turquie</u>	<u>07-06-2017</u>		
92	<u>Ukraine</u>	<u>23-07-2018</u>	<u>08-08-2019</u>	<u>01-12-2019</u>
93	<u>Uruguay</u>	<u>07-06-2017</u>		

<sup>7</sup> Le 10 octobre 2018, Maurice a transmis au Secrétariat de l'OCDE un projet de position sur l'IM qui sera utilisé afin d'élaborer la position définitive de sa position sur l'IM. Cette dernière sera déposée au moment du dépôt de l'instrument de ratification de Maurice.

Les juridictions suivantes ont déclaré qu'elles ont l'intention de signer la Convention :

- Algérie
- Eswatini
- Liban
- Thaïlande

**CE, 24 avril 2019, n°413129, SAS Control Union Inspections France (CUIF)**

Vu la procédure suivante :

La SAS Control Union Inspections France a demandé au tribunal administratif de Rouen de prononcer la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés auxquelles elle a été assujettie au titre des années 2007 à 2009, la réduction des cotisations de taxe professionnelle auxquelles elle a été assujettie au titre des années 2008 et 2009, la décharge de la retenue à la source auxquelles elle a été assujettie au titre des années 2007 à 2009 ainsi que des pénalités correspondantes.

Par deux jugements n° 1300278 et n° 1300280 du 21 mai 2015, le tribunal administratif de Rouen a fait droit à ces demandes et a prononcé la décharge des impositions en litige.

Par un arrêt n° 15DA01008, 15DA01022 du 6 juin 2017, la cour administrative d'appel de Douai, faisant droit aux appels du ministre des finances et des comptes publics, a annulé ces jugements et remis à la charge de la société les impositions en litige.

Par un pourvoi sommaire, un mémoire complémentaire et un mémoire en réplique, enregistrés les 7 août et 7 novembre 2017 et le 7 décembre 2018 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, la société Control Union Inspections France demande au Conseil d'Etat :

1°) d'annuler cet arrêt ;

2°) réglant l'affaire au fond, de rejeter les appels du ministre ;

3°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 5 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu :

- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code de justice administrative ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de Mme Déborah Coricon, maître des requêtes en service extraordinaire,
- les conclusions de M. Laurent Cytermann, rapporteur public ;

La parole ayant été donnée, avant et après les conclusions, à la SCP Baraduc, Duhamel, Rameix, avocat de la société Contrôle Union Inspections France (CUIF) ;

Considérant ce qui suit :

1. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond qu'à l'issue d'une vérification de comptabilité, l'administration a remis en cause, en application de l'article 238 A du code général des impôts, la déductibilité de sommes versées par la société Control Union Inspection France (CUIF), de 2007 à 2009, à la société Control Union Western Hemisphere (CUWH) NV en rémunération de la garantie des risques liés à l'exécution du contrat signé le 11 juillet 2006 avec l'Office Algérien Interprofessionnel des Céréales (OAIC) par lequel celui-ci lui a confié l'inspection et le contrôle des cargaisons de céréales qu'il importe par voie maritime. La société a été assujettie, par voie de conséquence, en premier lieu, à des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés au titre de chacun des exercices vérifiés, assorties de la majoration de 40 % pour manquement délibéré, en deuxième lieu, à des retenues à la source au titre des mêmes exercices, en application de l'article 119 bis de ce code, également assorties de la majoration pour manquement délibéré, dès lors que les sommes en cause ont été regardées comme des revenus réputés distribués au sens du 1° de l'article 109 du même code, et, en troisième lieu, à des cotisations minimales de taxe professionnelle au titre des années 2008 et 2009, faute pour les sommes versées à la société CUWH NV de pouvoir être déduites de la valeur ajoutée de la société CUIF. Par deux jugements du 21 mai 2015, le tribunal administratif de Rouen a fait droit aux demandes de la société CUIF de décharge de ces impositions. La société demande l'annulation de l'arrêt du 6 juin 2017 par lequel la cour administrative d'appel de Douai, faisant droit aux appels du ministre, a annulé ces jugements et remis à sa charge les impositions en litige.

2. Aux termes des deux premiers alinéas de l'article 238 A du code général des impôts, alors applicables: " Les intérêts, (...), les rémunérations de services, payés ou dus par une personne physique ou morale domiciliée ou établie en France à des personnes physiques ou morales qui sont domiciliées ou établies dans un Etat étranger ou un territoire situé hors de France et y sont soumises à un régime fiscal privilégié, ne sont admis comme charges déductibles pour l'établissement de l'impôt que si le débiteur apporte la preuve que les dépenses correspondent à des opérations réelles et qu'elles ne présentent pas un caractère anormal ou exagéré./ Pour l'application du premier alinéa, les personnes sont regardées comme soumises à un régime fiscal privilégié dans l'Etat ou le territoire considéré si elles n'y sont pas imposables ou si elles y sont assujetties à des impôts sur les bénéfices ou les revenus dont le montant est inférieur de plus de la moitié à celui de l'impôt sur les bénéfices ou sur les revenus dont elles auraient été redevables dans les conditions de droit commun en France, si elles y avaient été domiciliées ou établies. "

3. Pour l'application de ces dispositions, la charge de la preuve de ce que le bénéficiaire des rémunérations en cause est soumis à un régime fiscal privilégié incombe à l'administration. Il lui appartient à cet égard d'apporter tous éléments circonstanciés non seulement sur le taux d'imposition, mais sur l'ensemble des modalités selon lesquelles des activités du type de celles qu'exerce ce bénéficiaire sont imposées dans le pays où il est domicilié ou établie en France. Le contribuable peut, de son côté, faire valoir, en réponse à l'administration, tous éléments propres à la situation du bénéficiaire en cause. Dans le cas où l'administration doit être regardée, au vu de l'ensemble des éléments ainsi produits par les parties, comme ayant établi que le bénéficiaire n'est pas imposable ou est assujetti à des impôts sur les bénéfices ou les revenus dont le montant est inférieur de plus de la moitié à celui de l'impôt sur les bénéfices ou sur les revenus dont il aurait été redevable dans les conditions de droit commun en France, il appartient au contribuable d'apporter la

preuve que les dépenses en cause correspondent à des opérations réelles et ne présentent pas un caractère anormal ou exagéré.

4. Après avoir seulement relevé que la société requérante ne contestait pas qu'aux Antilles Néerlandaises où était établie la société CUWH NV, le taux d'imposition du bénéfice des sociétés variait de 2,4 % à 6 %, alors que le taux d'imposition à l'impôt sur les sociétés était fixé en France à 33,33 %, la cour en a déduit que l'administration devait être regardée comme établissant que la société CUWH NV était, en l'espèce, soumise à un régime fiscal privilégié. Elle a ainsi méconnu la règle exposée au point 3 ci-dessus et commis une erreur de droit. Par suite, la société CUIF est fondée, sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens du pourvoi, à demander l'annulation de l'arrêt qu'elle attaque.

5. Il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge de l'Etat la somme de 3 000 euros à verser à la société CUIF au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

#### DECIDE :

-----

Article 1er : L'arrêt du 6 juin 2017 de la cour administrative d'appel de Douai est annulé.

Article 2 : L'affaire est renvoyée à la cour administrative d'appel de Douai.

Article 3 : L'Etat versera à la société CUIF la somme de 3 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Article 4 : La présente décision sera notifiée à la société Control Union Inspections France et au ministre de l'action et des comptes publics.

**CE, 24 avril 2019, n°412284, Sté Gemar Lumitec**

Vu la procédure suivante :

La société Gemar Lumitec a demandé au tribunal administratif de Montreuil de prononcer la décharge de la retenue à la source à laquelle elle a été assujettie au titre des exercices clos de 2009 à 2011, ainsi que des intérêts de retard correspondants. Par un jugement n° 1409831 du 14 décembre 2015, le tribunal administratif de Montreuil a rejeté cette demande.

Par un arrêt n° 16VE00568 du 9 mai 2017, la cour administrative d'appel de Versailles a rejeté l'appel formé par la société Gemar Lumitec contre ce jugement.

Par un pourvoi sommaire, un mémoire complémentaire et un mémoire en réplique, enregistrés les 10 juillet et 3 octobre 2017 et le 3 juillet 2018 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, la société Gemar Lumitec demande au Conseil d'Etat :

1°) d'annuler cet arrêt ;

2°) réglant l'affaire au fond, de faire droit à son appel ;

3°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 5 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu :

- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 ;
- le code de justice administrative ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de M. Géraud Sajust de Bergues, conseiller d'Etat,
- les conclusions de M. Laurent Cytermann, rapporteur public ;

La parole ayant été donnée, avant et après les conclusions, à la SCP Baraduc, Duhamel, Rameix, avocat de la société Gemar Lumitec ;

Considérant ce qui suit :

1. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond qu'à l'issue d'une vérification de comptabilité, l'administration, après avoir remis en cause la déductibilité, en application de l'article 238 A du code général des impôts, de sommes versées par la société Gemar Lumitec, de 2009 à 2011,

sur un compte bancaire ouvert à Hong Kong, en rémunération de services que la société Taiwan Georgia Corp lui aurait rendus, a regardé ces sommes comme des revenus distribués au sens des articles 109 et 110 du code et a soumis ces revenus à une retenue à la source de 25 % en application des dispositions combinées de l'article 119 bis et de l'article 187 du même code, au titre de chacun des exercices en cause. Après rejet, par un jugement du 14 décembre 2015 du tribunal administratif de Montreuil, de sa demande de décharge de ces retenues à la source, la société Gemar Lumitec se pourvoit contre l'arrêt du 9 mai 2017 de la cour administrative d'appel de Versailles rejetant son appel contre ce jugement.

2. Aux termes du premier alinéa de l'article 238 A du code général des impôts : " Les intérêts, arrérages et autres produits des obligations, créances, dépôts et cautionnements, les redevances de cession ou concession de licences d'exploitation, de brevets d'invention, de marques de fabrique, procédés ou formules de fabrication et autres droits analogues ou les rémunérations de services, payés ou dus par une personne physique ou morale domiciliée ou établie en France à des personnes physiques ou morales qui sont domiciliées ou établies dans un Etat étranger ou un territoire situé hors de France et y sont soumises à un régime fiscal privilégié, ne sont admis comme charges déductibles pour l'établissement de l'impôt que si le débiteur apporte la preuve que les dépenses correspondent à des opérations réelles et qu'elles ne présentent pas un caractère anormal ou exagéré. ". Aux termes, par ailleurs, du deuxième alinéa du même article, alors applicable : " Pour l'application du premier alinéa, les personnes sont regardées comme soumises à un régime fiscal privilégié dans l'Etat ou le territoire considéré si elles n'y sont pas imposables ou si elles y sont assujetties à des impôts sur les bénéfices ou les revenus dont le montant est inférieur de plus de la moitié à celui de l'impôt sur les bénéfices ou sur les revenus dont elles auraient été redevables dans les conditions de droit commun en France, si elles y avaient été domiciliées ou établies ". En vertu, enfin, du dernier alinéa du même article, les dispositions du premier alinéa " s'appliquent également à tout versement effectué sur un compte tenu dans un organisme financier établi dans un des Etats ou territoires " visés au même alinéa.

3. Pour l'application des dispositions précitées du dernier alinéa de l'article 238 A du code général des impôts, le titulaire d'un compte qui est tenu par un organisme financier et sur lequel des sommes sont versées par un contribuable français, est regardé comme soumis à un régime fiscal privilégié lorsque, dans l'hypothèse où il serait domicilié ou établi dans l'Etat ou le territoire où l'organisme financier est lui-même établi et où il réaliserait depuis cet Etat ou ce territoire l'activité ayant donné lieu au versement, il n'y serait pas imposable ou y serait assujetti à des impôts sur les bénéfices ou les revenus dont le montant serait inférieur de plus de la moitié à celui de l'impôt sur les bénéfices ou sur les revenus dont il aurait été redevable dans les conditions de droit commun en France, s'il y avait été domicilié ou établi et s'il avait réalisé depuis la France l'activité en cause

4. Il ressort des énonciations de l'arrêt attaqué que, pour retenir le caractère privilégié, au sens des dispositions précitées, du régime fiscal applicable au cas d'espèce, la cour s'est fondée sur l'absence de contestation des indications données par l'administration, selon lesquelles les revenus provenant d'activités réalisées en dehors de du territoire de Hong Kong n'y sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés. Elle a ainsi méconnu la règle mentionnée au point 3 et commis une erreur de droit.

5. Il résulte de ce qui précède, sans qu'il soit besoin de se prononcer sur les autres moyens du pourvoi, que la société Gemar Lumitec est fondée à demander l'annulation de l'arrêt qu'elle attaque. Il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge de l'Etat la somme de 3 000 euros à verser à cette société au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

D E C I D E :

-----

Article 1er : L'arrêt n° 16VE00568 du 9 mai 2017 de la cour administrative d'appel de Versailles est annulé.

Article 2 : L'affaire est renvoyée devant la cour administrative d'appel de Versailles.

Article 3 : L'Etat versera une somme de 3 000 euros à la société Gemar Lumitec au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Article 4 : La présente décision sera notifiée à la société Gemar Lumitec et au ministre de l'action et des comptes publics.

**CJUE, 26 février 2019, aff. C-116/16, T Danmark et aff. C-117/16, Y Danmark**

1 Les demandes de décision préjudicielle portent sur l'interprétation de la directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents (JO 1990, L 225, p. 6), telle que modifiée par la directive 2003/123/CE du Conseil, du 22 décembre 2003 (JO 2003, L 7, p. 41) (ci-après la « directive 90/435 »), ainsi que des articles 49, 54 et 63 TFUE.

2 Ces demandes ont été présentées dans le cadre de litiges opposant le Skatteministeriet (ministère des Impôts, Danemark) à T Danmark et Y Denmark Aps au sujet de l'obligation faite à ces sociétés d'acquitter un impôt retenu à la source en raison du paiement, par celles-ci, de dividendes à des sociétés non-résidentes considérées, par l'autorité fiscale, comme n'étant pas les bénéficiaires effectifs de ces dividendes et ne pouvant pas, dès lors, bénéficier de l'exonération de la retenue à la source prévue par la directive 90/435.

Le cadre juridique

Le modèle de convention fiscale de l'OCDE

3 Le Conseil de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) a adopté, le 30 juillet 1963, une recommandation concernant la suppression des doubles impositions et a invité les gouvernements des pays membres à se conformer, à l'occasion de la conclusion ou de la révision de conventions bilatérales, à un « modèle de convention en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune », élaboré par le comité des affaires fiscales de l'OCDE et annexé à ladite recommandation (ci-après le « modèle de convention fiscale de l'OCDE »). Ce modèle de convention fiscale est réexaminé et modifié régulièrement. Il fait l'objet de commentaires approuvés par le Conseil de l'OCDE.

4 Les points 7 à 10 des commentaires sur l'article 1er du modèle de convention fiscale de l'OCDE, dans sa version issue de la modification intervenue au cours de l'année 1977 (ci-après le « modèle de convention fiscale de l'OCDE de 1977 »), aux termes duquel cette convention s'applique aux personnes qui sont des résidents d'un État contractant ou des deux États contractants, attirent l'attention sur le fait qu'il pourrait être fait un usage incorrect de cette dernière, dans un objectif d'évasion fiscale, grâce à des constructions juridiques artificielles. Le texte de ces points des commentaires souligne l'importance du concept de « bénéficiaire effectif » introduit notamment à l'article 10 (taxation des dividendes) et à l'article 11 (taxation des intérêts) de ce modèle de convention, ainsi que la nécessité de la lutte contre la fraude fiscale.

5 L'article 10, paragraphes 1 et 2, du modèle de convention fiscale de l'OCDE de 1977 est ainsi libellé :

« 1. Les dividendes payés par une société qui est un résident d'un État contractant à un résident de l'autre État contractant sont imposables dans cet autre État.

2. Toutefois, ces dividendes sont aussi imposables dans l'État contractant dont la société qui paie les dividendes est un résident, et selon la législation de cet État, mais si la personne qui reçoit les dividendes en est le bénéficiaire effectif, l'impôt ainsi établi ne peut excéder :

a) 5 pour cent du montant brut des dividendes si le bénéficiaire effectif est une société (autre qu'une société de personnes) qui détient directement au moins 25 pour cent du capital de la société qui paie les dividendes ;

b) 15 pour cent du montant brut des dividendes, dans tous les autres cas. »

6 Lors d'une révision des commentaires intervenue au cours de l'année 2003, ceux-ci ont été complétés par des remarques concernant les « sociétés relais », c'est-à-dire des sociétés qui, bien qu'étant propriétaires du revenu dans la forme, ne disposent dans la pratique que de pouvoirs très limités, faisant d'elles de simples fiduciaires ou de simples administrateurs agissant pour le compte des parties intéressées, si bien qu'elles ne doivent pas être considérées comme étant les bénéficiaires effectifs de ce revenu. Le point 12 des commentaires sur l'article 10, dans leur version issue de la révision intervenue au cours de l'année 2003, prévoit notamment que « [l]e terme "bénéficiaire effectif" n'est pas utilisé dans une acception étroite et technique, mais doit être entendu dans son contexte et à la lumière de l'objet et du but de la Convention, notamment pour éviter la double imposition et prévenir l'évasion et la fraude fiscales ». Quant au point 12.1 de cette même version des commentaires, il indique qu'« [il] serait [...] contraire à l'objet et au but de la convention que l'État de la source accorde une réduction ou une exonération d'impôt à un résident d'un État contractant qui agit, autrement que dans le cadre d'une relation d'agent ou autre mandataire, comme un simple relais pour le compte d'une autre personne qui bénéficie réellement du revenu en cause » et qu'« une société relais ne peut pas être considérée normalement comme le bénéficiaire effectif si, bien qu'étant le propriétaire du revenu dans la forme, elle ne dispose dans la pratique que de pouvoirs très limités qui font d'elle un simple fiduciaire ou un simple administrateur agissant pour le compte des parties intéressées ».

7 Lors d'une nouvelle révision des commentaires intervenue au cours de l'année 2014, des précisions ont été apportées concernant les notions de « bénéficiaire effectif » ainsi que de « société relais ». Le point 10.3 de cette version des commentaires indique ainsi qu'« il existe de nombreux moyens de traiter le problème des sociétés relais et, plus généralement, les risques de chalandage fiscal, notamment par des dispositions spécifiques anti-abus dans les conventions, les règles générales anti-abus, les règles faisant primer le fond sur la forme et les règles de "substance économique" ».

La directive 90/435

8 Les premier et troisième considérants de la directive 90/435 sont rédigés comme suit :

« considérant que les regroupements de sociétés d'États membres différents peuvent être nécessaires pour créer dans la Communauté des conditions analogues à celles d'un marché intérieur et pour assurer ainsi l'établissement et le bon fonctionnement du marché commun ; que ces

opérations ne doivent pas être entravées par des restrictions, des désavantages ou des distorsions particuliers découlant des dispositions fiscales des États membres ; qu'il importe, par conséquent, d'instaurer pour ces regroupements des règles fiscales neutres au regard de la concurrence afin de permettre aux entreprises de s'adapter aux exigences du marché commun, d'accroître leur productivité et de renforcer leur position concurrentielle sur le plan international ;

[...]

considérant que les dispositions fiscales actuelles régissant les relations entre sociétés mères et filiales d'États membres différents varient sensiblement d'un État membre à l'autre et sont, en général, moins favorables que celles applicables aux relations entre sociétés mères et filiales d'un même État membre ; que la coopération entre sociétés d'États membres différents est, de ce fait, pénalisée par rapport à la coopération entre sociétés d'un même État membre ; qu'il convient d'éliminer cette pénalisation par l'instauration d'un régime commun et de faciliter ainsi les regroupements de sociétés à l'échelle communautaire ».

9 L'article 1er de la directive 90/435 dispose :

« 1. Chaque État membre applique la présente directive :

[...]

– aux distributions de bénéfices effectuées par des sociétés de cet État à des sociétés d'autres États membres dont elles sont les filiales,

– [...]

2. La présente directive ne fait pas obstacle à l'application de dispositions nationales ou conventionnelles nécessaires afin d'éviter les fraudes et abus. »

10 L'article 2 de cette directive indique les conditions de forme de société, de résidence fiscale et d'assujettissement à l'impôt qui doivent être remplies pour bénéficier de la directive.

11 L'article 3 de la directive 90/435 énonce :

« 1. Aux fins de l'application de la présente directive :

a) la qualité de société mère est reconnue au moins à toute société d'un État membre qui remplit les conditions énoncées à l'article 2 et qui détient, dans le capital d'une société d'un autre État membre remplissant les mêmes conditions, une participation minimale de 20 %.

Cette qualité est également reconnue, dans les mêmes conditions, à une société d'un État membre qui détient une participation d'au moins 20 % dans le capital d'une société du même État membre,

participation détenue en tout ou en partie par un établissement stable de la première société situé dans un autre État membre.

À partir du 1er janvier 2007, le pourcentage minimal de participation sera de 15 %.

À partir du 1er janvier 2009, le pourcentage minimal de participation sera de 10 %.

b) on entend par “société filiale” une société dont le capital comprend la participation visée au point a).

2. Par dérogation au paragraphe 1, les États membres ont la faculté :

– par voie d’accord bilatéral, de remplacer le critère de participation dans le capital par celui de détention des droits de vote,

– de ne pas appliquer la présente directive à celles de leurs sociétés qui ne conservent pas, pendant une période ininterrompue d’au moins deux ans, une participation donnant droit à la qualité de société mère, ni aux sociétés dans lesquelles une société d’un autre État membre ne conserve pas, pendant une période ininterrompue d’au moins deux ans, une telle participation. »

12 L’article 4, paragraphe 1, de ladite directive laisse aux États membres le choix entre deux systèmes, à savoir le système de l’exonération ou celui de l’imputation.

13 L’article 5 de la même directive est rédigé comme suit :

« Les bénéfices distribués par une filiale à sa société mère sont exonérés de retenue à la source. »

Les conventions visant à éviter la double imposition

14 L’article 10, paragraphes 1 et 2, de la convention entre le gouvernement du Grand-Duché de Luxembourg et le gouvernement du Royaume de Danemark tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d’assistance administrative réciproque en matière d’impôts sur le revenu et sur la fortune, signée à Luxembourg le 17 novembre 1980 (ci-après la « convention fiscale entre le Luxembourg et le Danemark »), répartit le pouvoir d’imposition entre ces deux États membres en matière de dividendes et est ainsi rédigé :

« 1. Les dividendes payés par une société qui est un résident d’un État contractant à un résident de l’autre État contractant sont imposables dans cet autre État.

2. Toutefois, ces dividendes sont aussi imposables dans l’État contractant dont la société qui paie les dividendes est un résident, et selon la législation de cet État, mais si la personne qui reçoit les dividendes en est le bénéficiaire effectif, l’impôt ainsi établi ne peut excéder :

a) 5 pour cent du montant brut des dividendes si le bénéficiaire effectif est une société (autre qu'une société de personnes) qui détient directement au moins 25 pour cent du capital de la société qui paie les dividendes ;

b) 15 pour cent du montant brut des dividendes, dans tous les autres cas. »

15 L'article 10, paragraphes 1 et 2, de la convention entre le gouvernement du Royaume de Danemark et le gouvernement de la République de Chypre tendant à éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et le capital, signée le 26 mai 1981, répartissait le pouvoir d'imposition en ce qui concerne les dividendes et stipulait ce qui suit :

« 1. Les dividendes payés par une société qui est un résident d'un État contractant à un résident de l'autre État contractant sont imposables dans cet autre État.

2. Toutefois, ces dividendes sont aussi imposables dans l'État contractant dont la société qui paie les dividendes est un résident, et selon la législation de cet État, mais si la personne qui reçoit les dividendes en est le bénéficiaire effectif, l'impôt ainsi établi ne peut excéder:

a) 10 pour cent du montant brut des dividendes si le bénéficiaire effectif est une société (autre qu'une société de personnes ou une société en commandite) qui détient directement au moins 25 pour cent du capital de la société qui paie les dividendes;

b) 15 pour cent du montant brut des dividendes, dans tous les autres cas. »

16 Selon l'article 10, paragraphe 2, de la convention entre le gouvernement des États-Unis d'Amérique et le gouvernement du Royaume de Danemark tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôt sur le revenu, signée à Washington le 19 août 1999, l'État contractant dont la société qui paie les dividendes est un résident peut imposer les dividendes distribués à une société résidente de l'autre État qui en est le « bénéficiaire effectif » au taux de 5 % de leur montant brut.

17 Il n'existe pas de convention fiscale entre le Royaume de Danemark et les Bermudes.

18 Il ressort de ces conventions bilatérales que l'État de la source, à savoir, dans les affaires au principal, le Royaume de Danemark, peut imposer les dividendes versés à une société établie dans un autre État membre dès lors que ladite société n'en est pas le bénéficiaire effectif à un taux supérieur à celui prévu par lesdites conventions. Aucune de ces conventions ne définit toutefois la notion de « bénéficiaire effectif ».

Le droit danois

La taxation des dividendes

19 L'article 2, paragraphe 1, sous c), de la selskabsskattelov (loi relative à l'impôt sur les sociétés) prévoit :

« Sont [...] assujetties à l'impôt en vertu de la présente loi les sociétés et les associations, notamment mentionnées à l'article 1er, paragraphe 1, qui ont leur résidence à l'étranger, dès lors que

[...]

c) elles perçoivent des dividendes relevant de l'article 16 A, paragraphes 1 et 2, de la loi relative à l'établissement de l'impôt d'État sur les revenus [...]. Sont exclus de l'obligation fiscale les dividendes au titre d'actions de filiales (voir article 4 A de la loi relative à l'imposition des plus-values) lorsque les dividendes versés par la filiale bénéficient d'une exonération ou d'une réduction de l'imposition en application des dispositions de la directive [90/435] ou d'une convention fiscale conclue avec les îles Féroé, le Groenland ou l'État dont cette société mère est un résident. Sont également exclus de l'obligation fiscale les dividendes au titre d'actions de sociétés apparentées (voir article 4 B de la loi relative à l'imposition des plus-values) qui ne sont pas des actions de filiales lorsque la société bénéficiaire qui est membre d'un groupe est résidente dans un État membre de l'[Union/Espace économique européen (EEE)] et que les dividendes auraient bénéficié d'une exonération ou d'une réduction de l'imposition en application des dispositions de la directive [90/435] ou de la convention fiscale conclue avec l'État en question s'il s'était agi d'actions de filiales. Sont également exclus de l'obligation fiscale les dividendes perçus par des détenteurs de participations dans des sociétés mères qui figurent sur la liste des sociétés visées à l'article 2, paragraphe 1, sous a), de la directive [90/435], mais qui sont considérés, aux fins de leur imposition au Danemark, comme des entités transparentes. L'application de cette disposition est subordonnée à la condition que le détenteur de participations dans la société ne soit pas résident au Danemark. »

La retenue à la source

20 Si, en application de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la loi relative à l'impôt sur les sociétés, une obligation fiscale limitée naît en raison de dividendes en provenance du Danemark, l'article 65 de la kildeskattelov (loi sur les retenues à la source) fait obligation à la société danoise distributrice de procéder à une retenue à la source au taux de 28 %.

21 L'article 65, paragraphes 1 et 5, de la loi sur les retenues à la source, dans sa rédaction pertinente pour les faits au principal, énonçait :

« 1. Pour toute adoption ou décision de distribution ou de passation au crédit de dividendes au titre d'actions ou de parts sociales de sociétés ou d'associations etc. visées à l'article 1er, paragraphe 1, points 1, 2, 2e et 4 de la loi relative à l'impôt sur les sociétés, lesdites sociétés, associations, etc. doivent procéder à une retenue de 28 % du total distribué, sauf dispositions contraires du paragraphe 4 ou résultant des paragraphes 5 à 8. [...] Le montant ainsi retenu est dénommé "impôt sur les dividendes".

[...]

5. Il n'est pas retenu d'impôt sur les dividendes perçus par une société résidente à l'étranger en provenance d'une société résidente au Danemark lorsque ces dividendes ne font pas naître d'obligation fiscale [voir article 2, paragraphe 1, sous c), de la loi relative à l'impôt sur les sociétés]. »

22 Il ressort des dispositions de l'article 2, paragraphe 2, point 2, de la loi relative à l'impôt sur les sociétés qu'il est définitivement satisfait à l'obligation fiscale résultant de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de cette loi par le prélèvement de la retenue à la source prévue à l'article 65 de la loi sur les retenues à la source. Par ailleurs, le taux de l'impôt sur les bénéfices s'élevait, pendant la période en cause au principal, à 28 %.

23 Les sociétés mères danoises bénéficient d'une exonération de l'impôt sur les dividendes perçus de filiales danoises, conformément à l'article 13, paragraphe 1, point 2, de la loi relative à l'impôt sur les sociétés. Par ailleurs, il ressort de l'article 31, paragraphe 1, point 2, du kildeskattebekendtgørelsen (arrêté sur les retenues à la source) que, lors de la distribution de tels dividendes, la société danoise distributrice n'a pas à procéder à une retenue à la source.

24 En revanche, dans la mesure où une société danoise est imposable sur les dividendes distribués par une autre société danoise, il appartient à cette dernière de procéder à la retenue à la source en application de l'article 65, paragraphe 1, de la loi sur les retenues à la source.

25 Le ministère des Impôts a reconnu devant la juridiction nationale, notamment dans le cadre de l'affaire au principal C-116/16, que c'est en méconnaissance des dispositions du traité FUE que le Royaume de Danemark avait prélevé, au cours de l'année 2011, sur les dividendes perçus par une société d'un autre État membre, un impôt au taux plus élevé que le taux de l'impôt sur les sociétés alors applicable. Par voie de conséquence, le ministère des Impôts a réduit le montant réclamé à 25 %, soit à un taux égal à celui de l'impôt sur les sociétés alors applicable.

26 La date d'exigibilité de la retenue à la source est précisée à l'article 66, paragraphe 1, deuxième phrase, de la loi sur les retenues à la source, qui est ainsi rédigé :

« La retenue à la source est exigible à compter de l'adoption d'un dividende ou d'une décision de distribution d'un dividende ou de passation au crédit de celui-ci et doit être payée au plus tard le mois suivant, à la date d'échéance du paiement par la société des impôts perceptibles à la source [dits "A skat"] et de la contribution spéciale des travailleurs qui auront été retenus. »

27 Le payeur de dividendes est responsable, envers l'État, du paiement des montants retenus.

28 En cas de retard de paiement de l'impôt retenu à la source, le taux des intérêts moratoires est plus élevé que celui prévu en cas de retard de paiement de l'impôt sur les sociétés dû par une société danoise. Toutefois, la juridiction nationale indique que, en vertu d'une modification législative ayant pris effet le 1er août 2013, les intérêts moratoires sont fixés au même taux, tant pour les retenues à la source que pour l'impôt sur les sociétés.

29 Le paiement des intérêts moratoires incombe à la personne tenue de procéder à la retenue à la source. Pour une société soumise à une obligation fiscale illimitée au Danemark, les dividendes imposables constituent l'un de ses revenus imposables. C'est la société distributrice qui doit procéder à la retenue à la source et s'en acquitter auprès du Trésor, ainsi que des intérêts moratoires en cas de paiement tardif.

30 En application de l'article 65 C, paragraphe 1, de la loi sur les retenues à la source, le payeur de redevances ayant leur source au Danemark est en principe tenu de procéder à une retenue à la source, que le bénéficiaire soit ou non résident au Danemark.

#### Le droit applicable à la fraude et à l'abus

31 Jusqu'à l'adoption de la loi no 540 du 29 avril 2015, il n'existait pas, au Danemark, de disposition législative générale visant à lutter contre les abus. Toutefois, la jurisprudence a développé le principe dit « de réalité », selon lequel l'imposition doit être déterminée sur la base d'une appréciation concrète des faits. Cela signifie notamment que les montages fiscaux artificiels peuvent, selon les circonstances, être écartés afin que l'imposition tienne compte de la réalité, en vertu du principe de la prééminence du fond sur la forme (substance-over-form).

32 Il ressort des décisions de renvoi que, dans chacune des affaires au principal, les parties s'accordent sur le fait que le principe de réalité ne constitue pas une justification suffisante pour écarter les montages en cause dans lesdites affaires.

33 Ainsi qu'il ressort de ces décisions de renvoi, la jurisprudence a également développé le principe dit du « bénéficiaire légitime des revenus » (rette indkomstmodtager). Ce principe repose sur les dispositions fondamentales relatives à l'imposition des revenus, figurant à l'article 4 de la statskatteloven (loi relative aux impôts de l'État), qui ont pour effet que les autorités fiscales ne sont pas tenues d'admettre une dissociation artificielle entre l'entreprise ou l'activité qui génère les revenus et l'affectation des revenus qui en découlent. Ce principe vise donc à déterminer la personne qui – quelles que soient les apparences formelles – est le véritable bénéficiaire d'un revenu donné et donc celle qui est redevable de l'impôt y afférent.

#### Les litiges au principal et les questions préjudicielles

34 Dans les deux affaires au principal, le ministère des Impôts conteste les décisions par lesquelles la Landskatteret (commission fiscale nationale, Danemark) a considéré que T Danmark (affaire C-116/16) et Y Denmark (affaire C-117/16) devaient bénéficier de l'exonération de la retenue à la source, prévue par la directive 90/435, sur des dividendes versés à des entités établies dans un autre État membre.

35 Pour bénéficier des avantages fiscaux prévus par la directive 90/435, l'entité qui perçoit les dividendes doit répondre aux conditions que cette directive énonce. Toutefois, ainsi que l'expose le gouvernement danois dans ses observations, il peut arriver que des groupes de sociétés ne satisfaisant pas à ces conditions créent, entre la société qui distribue les dividendes et l'entité qui a

vocation à en disposer réellement, une ou plusieurs sociétés artificielles, répondant aux conditions formelles de ladite directive. C'est au sujet de telles constructions financières que portent les questions de la juridiction de renvoi relatives à l'abus de droit ainsi qu'à la notion de « bénéficiaire effectif ».

36 Les faits tels que décrits par la juridiction de renvoi et illustrés, dans les décisions de renvoi, par plusieurs schémas de structure des groupes de sociétés concernés sont particulièrement complexes et détaillés. Il n'en sera retenu que les éléments nécessaires aux réponses à donner aux questions préjudicielles.

### **1) Affaire C-116/16, T Danmark**

37 Il ressort de la décision de renvoi que cinq fonds de capital investissement, dont aucun n'est une société résidente d'un État membre ou d'un pays avec lequel le Royaume de Danemark a signé une convention fiscale visant à éviter la double imposition, ont constitué, au cours de l'année 2005, un groupe composé de plusieurs sociétés dans le but de racheter T Danmark, un important prestataire danois de services.

38 Dans ses observations, le gouvernement danois a indiqué que l'affaire C-116/16 concerne le même groupe de sociétés que celui en cause dans l'affaire C-115/16, relative à l'imposition d'intérêts et qui fait l'objet de l'arrêt de ce jour, N Luxembourg 1 e.a. (C-115/16, C-118/16, C-119/16 et 299/16).

39 Ainsi que l'expose la juridiction de renvoi, les fonds de capital investissement ont créé des sociétés au Luxembourg. L'une d'entre elles, N Luxembourg 2, a acquis, au cours de l'année 2010, une participation importante dans le capital de T Danmark, si bien qu'elle détenait, pendant la période en cause au principal, plus de 50 % des actions de T Danmark. Les autres actions de T Danmark étaient détenues par des milliers d'actionnaires.

40 À la demande des autorités danoises, l'administration fiscale luxembourgeoise a établi, au printemps 2011, un « certificat de résidence », certifiant notamment que N Luxembourg 2 était assujettie à l'impôt sur le revenu des collectivités et était le bénéficiaire effectif de tous les dividendes payés sur les parts qu'elle possédait dans T Danmark ou de tout autre revenu dérivé de celles-ci. Dans ses observations, le gouvernement danois relève que ce certificat ne précise pas sur le fondement de quelles informations factuelles il a été établi.

41 Conformément à sa politique en matière de dividendes, T Danmark a versé à ses actionnaires, au cours de l'été 2011, des dividendes pour un montant total d'environ 1,8 milliard de couronnes danoises (DKK) (environ 241,4 millions d'euros). Des dividendes ont également été versés au printemps 2012.

42 Au cours de l'année 2011, T Danmark a saisi SKAT (administration fiscale, Danemark) d'une demande de réponse contraignante aux fins de savoir si les dividendes qu'elle distribuait à N

Luxembourg 2 étaient exonérés en vertu de l'article 2, paragraphe 1, sous c), troisième phrase, de la loi relative à l'impôt sur les sociétés et, par suite, s'ils échappaient à la retenue à la source.

43 Il était indiqué, dans la demande de réponse contraignante, que le montant envisagé des dividendes qui seraient distribués à N Luxembourg 2 au troisième trimestre de 2011 était d'environ 6 milliards de DKK (environ 805 millions d'euros). Il était également souligné que N Luxembourg 2 était une entité autonome dotée de sa propre direction et de l'autonomie de décision, si bien qu'il n'était à l'évidence pas possible de savoir à l'avance et avec certitude si et de quelle façon la direction de N Luxembourg 2 déciderait en fait d'utiliser ces dividendes. Enfin, il était précisé qu'une partie importante des investisseurs ultimes étaient résidents aux États-Unis.

44 Le ministère des Impôts a répondu qu'il ne pouvait être apporté de réponse à cette demande, faute de savoir comment N Luxembourg 2 utiliserait les dividendes versés par T Danmark.

45 T Danmark a répondu qu'il pouvait être tenu pour établi, aux fins de la réponse contraignante, que les dividendes seraient versés par T Danmark à N Luxembourg 2, laquelle distribuerait elle-même des dividendes à sa propre société mère. Selon ces indications, il pouvait être supposé que celle-ci distribuerait une partie de ces montants (à titre de dividendes et/ou d'intérêts et/ou de remboursement de dettes) à des sociétés contrôlées par les différents fonds de capital investissement ou par ses créanciers. T Danmark supposait également que des montants versés par la société mère de N Luxembourg 2 à des sociétés contrôlées par les différents fonds de capital investissement seraient transférés aux investisseurs ultimes dans les fonds de capital investissement, mais T Danmark précisait ne pas savoir de quelle manière ces transferts auraient lieu, ni comment ils seraient traités d'un point de vue fiscal.

46 Le Skatterådet (Conseil national des impôts, Danemark) a répondu par la négative à la demande de réponse contraignante.

47 Saisie par T Danmark d'une réclamation contre cette décision, la commission fiscale nationale a, en revanche, considéré que les dividendes distribués par cette dernière à N Luxembourg 2 étaient exonérés d'impôt. Elle a en effet jugé qu'une obligation fiscale limitée était exclue en application de la directive 90/435, puisque le Royaume de Danemark n'avait pas adopté de dispositions législatives visant à éviter les fraudes et les abus, comme le prévoit l'article 1er, paragraphe 2, de cette directive, et ne pouvait pas imposer, par conséquent, les dividendes en vertu de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la loi relative à l'impôt sur les sociétés. Le ministère des Impôts a formé un recours juridictionnel contre cette décision de la commission fiscale nationale.

48 Dans ce contexte, l'Østre Landsret (cour d'appel de la région Est, Danemark) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1) a) L'invocation par un État membre de l'article 1er, paragraphe 2, de la directive [90/435], relatif à l'application des dispositions nationales nécessaires afin d'éviter les fraudes et abus, suppose-t-elle que ledit État membre ait adopté une disposition nationale spécifique pour transposer l'article 1er, paragraphe 2, de cette directive ou que le droit national comporte des dispositions

générales ou des principes généraux sur la fraude et l'abus pouvant être interprétés conformément audit article 1er, paragraphe 2 ?

b) S'il est répondu par l'affirmative à la première question, l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la loi relative à l'impôt sur les sociétés, selon lequel "les dividendes bénéficient d'une exonération ou d'une réduction de l'imposition en application des dispositions de la directive 90/435 [...]", peut-il être considéré comme étant une telle disposition nationale spécifique au sens de l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 90/435 ?

2) Une disposition figurant dans une convention en vue d'éviter les doubles impositions conclue entre deux États membres et rédigée conformément au [modèle de convention fiscale de l'OCDE], selon laquelle l'imposition des dividendes distribués dépend du point de savoir si leur bénéficiaire est considéré comme le bénéficiaire effectif de ces dividendes, constitue-t-elle une disposition conventionnelle anti-abus au sens de l'article 1er, paragraphe 2 [de la directive 90/435] ?

3) S'il est répondu par l'affirmative à la deuxième question, incombe-t-il alors au juge national de définir la notion de "bénéficiaire effectif" ou bien est-ce que, lors de l'application de la directive 90/435, cette notion doit être interprétée en ce sens qu'elle doit recevoir une définition en droit de l'Union soumise au contrôle de la Cour ?

4) a) S'il est répondu par l'affirmative à la deuxième question et qu'il est répondu à la troisième question qu'il n'incombe pas au juge national de définir la notion de "bénéficiaire effectif", cette notion doit-elle être interprétée en ce sens qu'une société résidente d'un État membre qui, dans les circonstances du litige au principal, perçoit des dividendes d'une filiale résidente d'un autre État membre, est le "bénéficiaire effectif" de ces dividendes au sens où cette notion doit être comprise en droit de l'Union ?

b) La notion de "bénéficiaire effectif" doit-elle alors être comprise dans le sens que cette même notion reçoit à l'article 1er, paragraphe 1, de la directive 2003/49/CE du Conseil, du 3 juin 2003, concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents (JO 2003, L 157, p. 49), ainsi qu'à l'article 1er, paragraphe 4, de celle-ci ?

c) Cette notion doit-elle être interprétée en tenant uniquement compte des commentaires sur l'article 10 du [modèle de convention fiscale de l'OCDE de 1977] (point 12) ou peut-il être tenu compte de commentaires plus récents, notamment ceux de 2003 sur les "sociétés relais" et ceux de 2014 sur les "obligations contractuelles ou légales" ?

d) Pour l'appréciation du point de savoir si le bénéficiaire des dividendes en est le "bénéficiaire effectif", quelle est l'incidence du fait que ledit bénéficiaire est tenu par une obligation contractuelle ou légale de reverser ces dividendes à un tiers ?

e) Pour l'appréciation du point de savoir si le bénéficiaire des dividendes doit être considéré comme le "bénéficiaire effectif", quelle est l'incidence du fait que la juridiction de renvoi pourrait

conclure, au terme d'une appréciation des circonstances de fait de l'affaire au principal, que, "fondamentalement", le bénéficiaire – sans être tenu par une obligation contractuelle ou légale de reverser les dividendes reçus à un tiers – ne disposait pas du droit "d'utiliser le dividende et d'en jouir" au sens des commentaires de 2014 sur le [modèle de convention fiscale de l'OCDE de 1977] ?

5) S'il est constaté en l'espèce

– qu'il existe des "dispositions nationales ou conventionnelles nécessaires afin d'éviter les fraudes et abus" (voir article 1er, paragraphe 2, de la directive 90/435),

– que la société A, résidente d'un État membre, a versé des dividendes à sa société mère B, résidente d'un autre État membre, qui les transfère ensuite à sa société mère C, résidente en dehors de l'Union européenne ou de l'[EEE] et qui, à son tour, les transfère à sa société mère D, également résidente en dehors de l'Union ou de l'[EEE],

– qu'aucune convention fiscale n'a été conclue entre le premier de ces États et l'État de résidence de la société C,

– qu'une convention fiscale a été conclue entre le premier de ces États et l'État de résidence de la société D et

– qu'en application de sa loi, le premier de ces États ne pourrait exiger de retenue à la source sur les dividendes versés par la société A à la société D si cette dernière détenait directement la société A,

y a-t-il alors abus au sens de ladite directive, de telle sorte que la société B ne peut bénéficier de la protection qu'elle confère ?

6) Lorsque, concrètement, une société résidente d'un État membre (la société mère) ne peut être considérée comme pouvant bénéficier, en application de l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 90/435, d'une exonération de la retenue à la source au titre de dividendes perçus d'une société résidente d'un autre État membre (la filiale), les dispositions combinées de l'article 49 et de l'article 54 TFUE font-elles obstacle à une législation selon laquelle le dernier de ces États membres impose la société mère résidente de l'autre État membre sur les dividendes lorsque ce même État membre considère que, dans des circonstances similaires, les sociétés mères résidentes sont exonérées d'impôt sur ces dividendes ?

7) Lorsque, concrètement, une société résidente d'un État membre (la société mère) ne peut être considérée comme pouvant bénéficier, en application de l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 90/435, d'une exonération de la retenue à la source au titre de dividendes perçus d'une société résidente d'un autre État membre (la filiale) et que ce dernier État membre considère que la société mère y est tenue par une obligation fiscale limitée au titre de ces dividendes, les dispositions combinées de l'article 49 et de l'article 54 TFUE font-elles obstacle à une législation selon laquelle le dernier de ces États membres impose au débiteur de l'obligation de retenue à la source (la filiale) de

s'acquitter d'intérêts moratoires en cas de retard de paiement de la retenue à la source, et ce à un taux plus élevé que celui appliqué par ce même État membre en matière de recouvrement de l'impôt sur les sociétés à l'encontre d'une société résidente dudit État membre ?

8) S'il est répondu par l'affirmative à la deuxième question et qu'il est répondu à la troisième question dans le sens qu'il n'incombe pas au juge national de définir la notion de "bénéficiaire effectif" et si, concrètement, il s'ensuit qu'une société résidente d'un État membre (la société mère) ne peut être considérée comme pouvant bénéficier, en application de la directive 90/435, d'une exonération de la retenue à la source au titre de dividendes perçus d'une société résidente d'un autre État membre (la filiale), ce dernier État membre est-il alors tenu, en application de la directive 90/435 ou de l'article 4, paragraphe 3, TUE, d'indiquer quelle personne ou entité il considère être le bénéficiaire effectif ?

9) Lorsque, concrètement, une société résidente d'un État membre (la société mère) ne peut être considérée comme pouvant bénéficier, en application de la directive 90/435, d'une exonération de la retenue à la source au titre de dividendes perçus d'une société résidente d'un autre État membre (la filiale), les dispositions combinées de l'article 49 et de l'article 54 TFUE (et/ou de l'article 63 TFUE) font-elles obstacle, ensemble ou séparément, à une législation :

– selon laquelle le dernier de ces États membres fait obligation à la filiale de procéder à une retenue à la source au titre des dividendes et la rend responsable envers l'État des retenues à la source non prélevées, alors qu'une telle obligation de retenue n'est pas applicable si la société mère est résidente de ce même État membre ?

– selon laquelle ce dernier État membre impose des intérêts moratoires sur la retenue à la source due ?

Pour la réponse à la neuvième question, il est demandé à la Cour de tenir compte des réponses aux sixième et septième questions.

10) Dans une situation où :

– une société résidente d'un État membre (la société mère) satisfait à la condition de détention d'au moins 10 % du capital d'une société résidente d'un autre État membre (la filiale) posée par la directive 90/435 (en 2011),

– concrètement, la société mère n'est pas considérée comme pouvant bénéficier, en application de l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 90/435, d'une exonération de la retenue à la source au titre de dividendes perçus de la filiale,

– l'actionnaire (ou les actionnaires) (directs ou indirects) de la société mère, résident(s) d'un pays tiers, est (sont) considéré(s) comme le(s) bénéficiaire(s) effectif(s) des dividendes en question,

– l'actionnaire (ou les actionnaires) en question (directs ou indirects) satisfont également à cette condition relative au taux de participation,

les dispositions de l'article 63 TFUE font-elles alors obstacle à une législation selon laquelle l'État membre de résidence de la filiale impose les dividendes en question lorsque ce même État membre considère que des sociétés résidentes satisfaisant à la condition de la directive 90/435 relative au taux de participation, c'est-à-dire détenant au moins 10 % du capital de la société distributrice au cours de l'exercice 2011, sont exonérées d'impôt sur de tels dividendes ? »

## **2) Affaire C-117/16, Y Denmark**

49 Ainsi qu'il ressort de la décision de renvoi, Y Inc., établie aux États-Unis (ci-après « Y USA ») et société faîtière du groupe Y, est cotée en bourse. Ses filiales établies à l'étranger sont détenues par l'intermédiaire de Y Global Ltd, établie aux Bermudes (ci-après « Y Bermudes »), dont l'unique activité, en dehors de la détention des participations dans ses filiales, est la détention de droits de propriété intellectuelle sur les produits du groupe. Sa gestion administrative est assurée par une société de gestion indépendante.

50 Y Denmark, constituée au Danemark au cours de l'année 2000 par Y USA et qui a toujours compté une vingtaine de salariés, a pour objet la vente et le soutien, et rend compte de ses activités à Y BV, société établie aux Pays-Bas (ci-après « Y Holland »), laquelle a la responsabilité opérationnelle des ventes du groupe en dehors des États-Unis, du Canada et du Mexique. Y Denmark est également la société mère pour la partie européenne du groupe Y.

51 À la suite de l'adoption, aux États-Unis, de l'American Jobs Creation Act of 2004 (loi de 2004 sur la création d'emplois américains), les sociétés établies aux États-Unis ont bénéficié de la faculté temporaire de rapatrier des dividendes de filiales étrangères à des conditions fiscales particulièrement favorables moyennant l'engagement d'en utiliser les produits à des fins spécifiques aux États-Unis, notamment la recherche et le développement. C'est dans ces conditions que Y USA a décidé de rapatrier le plus de dividendes possible de Y Bermudes au cours de l'exercice allant du 1er mai 2005 au 30 avril 2006. La contribution totale, devant notamment provenir de dividendes versés par les filiales de Y Bermudes, a été fixée à 550 millions de dollars des États-Unis (USD) (environ 450,82 millions d'euros).

52 Avant qu'il ne soit procédé à ces distributions, la partie européenne du groupe Y a fait l'objet d'une restructuration. Dans ce cadre, le 9 mai 2005, Y Bermudes a constitué à Chypre la société Y Chypre avec un capital social initial de 20 000 USD (environ 16 400 euros), dont 2 000 USD (environ 1 640 euros) libérés à la constitution. Par convention du 16 septembre 2005, Y Bermudes a cédé à Y Chypre la participation détenue dans Y Denmark pour 90 millions d'euros. Le prix a été réglé par une reconnaissance de dette.

53 Ainsi qu'il ressort de la décision de renvoi, Y Chypre est une société de portefeuille (holding) qui exerce également quelques activités de gestion de trésorerie, tels des prêts à des filiales. Il ressort des rapports de gestion figurant dans les comptes annuels de cette société pour les exercices 2005-

2006 et 2006-2007 que son activité principale était la gestion des participations. En outre, la société a versé des jetons de présence pour respectivement 571 USD (environ 468 euros) et 915 USD (environ 750 euros). D'après les comptes annuels, la société n'a pas été imposée, en l'absence de résultat fiscal bénéficiaire.

54 La juridiction de renvoi précise que, le 26 septembre 2005, Y Holland a décidé de distribuer un dividende de 76 millions d'euros à Y Denmark au titre de l'exercice 2004-2005. Ce dividende a été payé le 25 octobre 2005 à Y Denmark. Le 28 septembre 2005, l'assemblée générale des associés de Y Denmark a approuvé, au titre de ce même exercice comptable, le versement d'un dividende à Y Chypre, également de 76 millions d'euros. Cette somme a été payée à Y Chypre le 27 octobre 2005. Le 28 octobre 2005, Y Chypre a transféré cette même somme à Y Bermudes en remboursement partiel du prêt consenti lors de l'acquisition de Y Denmark.

55 Le 21 octobre 2005, Y Chypre a constitué une société aux Pays-Bas dénommée Y Holding BV. Par convention du 25 octobre 2005, Y Denmark a cédé sa participation dans Y Holland à Y Holding pour 14 millions d'euros.

56 Le 3 avril 2006, Y Bermudes a distribué un dividende de 550 millions USD (environ 450,82 millions d'euros) à Y USA. Le versement de ce dividende a été financé sur fonds propres et par emprunt bancaire.

57 Le 13 octobre 2006, l'assemblée générale des associés de Y Denmark a approuvé le versement d'un dividende au titre de l'exercice 2005-2006 d'un montant de 92 012 000 DKK (environ 12,3 millions d'euros) à Y Chypre. Y Denmark a fait savoir que ce montant faisait partie (en tant que dividende à percevoir) du dividende total de 550 millions USD (environ 450,82 millions d'euros) que Y Bermudes avait distribué à Y USA le 3 avril 2006, ce que le ministère des Impôts a contesté en l'absence de pièces justificatives. Y Denmark a transféré au cours de l'année 2010 un montant de 92 012 000 DKK (environ 12,3 millions d'euros) à Y Chypre.

58 Selon la juridiction de renvoi, la principale question qui se pose en l'espèce est de savoir si Y Chypre est tenue par une obligation fiscale limitée au Danemark au titre des dividendes en question. D'après le droit interne, une société mère étrangère n'est pas, en principe, tenue par une obligation fiscale limitée au Danemark en raison de dividendes. L'exonération des dividendes ou leur imposition réduite est cependant subordonnée à l'application soit de la directive 90/435, soit d'une convention en vue d'éviter les doubles impositions. Or, la plupart des conventions fiscales conclues par le Royaume de Danemark prévoient comme condition à l'exonération ou à la réduction de l'imposition que l'entité qui a perçu les dividendes en soit le « bénéficiaire effectif » (retmæssig ejer). La directive 90/435 ne prévoit pas de condition équivalente.

59 SKAT est d'avis que Y Chypre est tenue par une obligation fiscale limitée au Danemark au titre des dividendes en question, car ladite société ne saurait être considérée comme étant le bénéficiaire effectif de ces dividendes, au sens de la convention fiscale entre le Royaume de Danemark et la République de Chypre. De même, elle ne relèverait pas des dispositions de la directive 90/435, relatives à l'exonération de la retenue à la source.

60 Par décision du 17 septembre 2010, SKAT a constaté que Y Denmark aurait dû procéder à une retenue à la source sur deux versements de dividendes effectués au cours des années 2005 et 2006 en faveur de sa société mère, Y Chypre, et que Y Denmark devait être considérée comme étant responsable du paiement desdites retenues à la source.

61 Cette décision a fait l'objet d'une réclamation devant la commission fiscale nationale. Le 16 décembre 2011, cette dernière, à l'instar de SKAT, a constaté que Y Chypre n'était pas le bénéficiaire effectif des dividendes au sens de la convention fiscale entre le Royaume de Danemark et la République de Chypre, mais a accueilli le moyen soulevé par Y Denmark selon lequel il n'y avait pas lieu de procéder à une retenue à la source au motif que Y Chypre devait bénéficier des règles d'exonération prévues par la directive 90/435.

62 Le ministère des Impôts a saisi la juridiction de renvoi d'un recours contre la décision de la commission fiscale nationale.

63 Dans la décision de renvoi, la juridiction de renvoi relève que les parties au litige s'accordent sur le fait que le principe dit de « réalité » ne permet pas d'écarter les montages réalisés et que la société ayant perçu les dividendes, en l'occurrence Y Chypre, est le bénéficiaire légitime des revenus au sens du droit danois.

64 Dans ce contexte, l'Østre Landsret (cour d'appel de la région Est) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1) a) L'invocation par un État membre de l'article 1er, paragraphe 2, de la directive [90/435], relatif à l'application des dispositions nationales nécessaires afin d'éviter les fraudes et abus, suppose-t-elle que ledit État membre ait adopté une disposition nationale spécifique pour transposer l'article 1er, paragraphe 2, de cette directive ou que le droit national comporte des dispositions générales ou des principes généraux sur la fraude et l'abus pouvant être interprétés conformément audit article 1er, paragraphe 2 ?

b) S'il est répondu par l'affirmative à la première question, sous a), l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la loi relative à l'impôt sur les sociétés, selon lequel "les dividendes bénéficient d'une exonération ou d'une réduction de l'imposition en application des dispositions de la directive 90/435 [...]", peut-il être considéré comme étant une telle disposition nationale spécifique au sens de l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 90/435 ?

2) a) Une disposition figurant dans une convention en vue d'éviter les doubles impositions conclue entre deux États membres et rédigée conformément au [modèle de convention fiscale de l'OCDE], selon laquelle l'imposition des dividendes distribués dépend du point de savoir si leur bénéficiaire est considéré comme le bénéficiaire effectif de ces dividendes, constitue-t-elle une disposition conventionnelle anti-abus au sens de l'article 1er, paragraphe 2 ?

b) Dans l’affirmative, le terme “conventionnelles” figurant à l’article 1er, paragraphe 2, de la directive 90/435 doit-il être interprété en ce sens qu’il suppose que, suivant son droit interne, un État membre puisse invoquer la convention fiscale au détriment du contribuable ?

3) S’il est répondu par l’affirmative à la deuxième question, sous a), incombe-t-il alors au juge national de définir la notion de “bénéficiaire effectif” ou bien est-ce que, lors de l’application de la directive 90/435, cette notion doit être interprétée en ce sens qu’elle doit recevoir une définition en droit de l’Union soumise au contrôle de la Cour ?

4) a) S’il est répondu par l’affirmative à la deuxième question, sous a), et qu’il est répondu à la troisième question qu’il n’incombe pas au juge national de définir la notion de “bénéficiaire effectif”, cette notion doit-elle être interprétée en ce sens qu’une société résidente d’un État membre qui, dans les circonstances du litige au principal, perçoit des dividendes d’une filiale résidente d’un autre État membre, est le “bénéficiaire effectif” de ces dividendes au sens où cette notion doit être comprise en droit de l’Union ?

b) La notion de “bénéficiaire effectif” doit-elle alors être comprise dans le sens que cette même notion reçoit à l’article 1er, paragraphe 1, de la directive [2003/49] ainsi qu’à l’article 1er, paragraphe 4, de celle-ci ?

c) Cette notion doit-elle être interprétée en tenant uniquement compte des commentaires sur l’article 10 du [modèle de convention fiscale de l’OCDE de 1977] (point 12) ou peut-il être tenu compte de commentaires plus récents, notamment ceux de 2003 sur les “sociétés relais” et ceux de 2014 sur les “obligations contractuelles ou légales” ?

d) Pour l’appréciation du point de savoir si le bénéficiaire des dividendes en est le “bénéficiaire effectif”, quelle est l’incidence du fait que ledit bénéficiaire est tenu par une obligation contractuelle ou légale de reverser ces dividendes à un tiers ?

e) Pour l’appréciation du point de savoir si le bénéficiaire des dividendes doit être considéré comme le “bénéficiaire effectif”, quelle est l’incidence du fait que la juridiction de renvoi pourrait conclure, au terme d’une appréciation des circonstances de fait de l’affaire au principal, que, “fondamentalement”, le bénéficiaire – sans être tenu par une obligation contractuelle ou légale de reverser les dividendes reçus à un tiers – ne disposait pas du droit “d’utiliser le dividende et d’en jouir” au sens des commentaires de 2014 sur le [modèle de convention fiscale de l’OCDE de 1977] ?

5) S’il est constaté en l’espèce

– qu’il existe des “dispositions nationales ou conventionnelles nécessaires afin d’éviter les fraudes et abus” (voir article 1er, paragraphe 2, de la directive 90/435),

– que la société A, résidente d’un État membre, a versé des dividendes à sa société mère B, résidente d’un autre État membre, qui les transfère ensuite à sa société mère C, résidente en dehors

de l'Union [ou de l'EEE] et qui, à son tour, les transfère à sa société mère D, également résidente en dehors de l'Union ou de l'EEE,

- qu'aucune convention fiscale n'a été conclue entre le premier de ces États et l'État de résidence de la société C,
- qu'une convention fiscale a été conclue entre le premier de ces États et l'État de résidence de la société D et
- qu'en application de sa loi, le premier de ces États ne pourrait exiger de retenue à la source sur les dividendes versés par la société A à la société D si cette dernière détenait directement la société A,

y a-t-il alors abus au sens de ladite directive de telle sorte que la société B ne peut bénéficier de la protection qu'elle confère ?

6) Lorsque, concrètement, une société résidente d'un État membre (la société mère) ne peut être considérée comme pouvant bénéficier, en application de l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 90/435, d'une exonération de la retenue à la source au titre de dividendes perçus d'une société résidente d'un autre État membre (la filiale), les dispositions de l'article 43 CE, lues avec celles de l'article 48 CE (et/ou de l'article 56 CE) font-elles obstacle à une législation selon laquelle le dernier de ces États membres impose la société mère résidente de l'autre État membre sur les dividendes lorsque ce même État membre considère que, dans des circonstances similaires, les sociétés mères résidentes sont exonérées d'impôt sur ces dividendes ?

7) Lorsque, concrètement, une société résidente d'un État membre (la société mère) ne peut être considérée comme pouvant bénéficier, en application de l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 90/435, d'une exonération de la retenue à la source au titre de dividendes perçus d'une société résidente d'un autre État membre (la filiale) et que ce dernier État membre considère que la société mère y est tenue par une obligation fiscale limitée au titre de ces dividendes, les dispositions de l'article 43 CE, lues avec celles de l'article 48 CE (et/ou de l'article 56 CE) font-elles obstacle à une législation selon laquelle le dernier de ces États membres impose au débiteur de l'obligation de retenue à la source (la filiale) de s'acquitter d'intérêts moratoires en cas de retard de paiement de la retenue à la source, et ce à un taux plus élevé que celui appliqué par ce même État membre en matière de recouvrement de l'impôt sur les sociétés à l'encontre d'une société résidente dudit État membre ?

8) S'il est répondu par l'affirmative à la deuxième question, sous a), et qu'il est répondu à la troisième question dans le sens qu'il n'incombe pas au juge national de définir la notion de "bénéficiaire effectif" et si, concrètement, il s'ensuit qu'une société résidente d'un État membre (la société mère) ne peut être considérée comme pouvant bénéficier, en application de la directive 90/435, d'une exonération de la retenue à la source au titre de dividendes perçus d'une société résidente d'un autre État membre (la filiale), ce dernier État membre est-il alors tenu, en application

de la directive 90/435 ou de l'article 10 CE, d'indiquer quelle personne ou entité il considère être le bénéficiaire effectif ?

9) Lorsque, concrètement, une société résidente d'un État membre (la société mère) ne peut être considérée comme pouvant bénéficier, en application de la directive 90/435, d'une exonération de la retenue à la source au titre de dividendes perçus d'une société résidente d'un autre État membre (la filiale), les dispositions de l'article 43 CE, lues avec celles de l'article 48 CE (et/ou de l'article 56 CE) font-elles obstacle, ensemble ou séparément, à une législation :

- selon laquelle le dernier de ces États membres fait obligation à la filiale de procéder à une retenue à la source au titre des dividendes et la rend responsable envers l'État des retenues à la source non prélevées, alors qu'une telle obligation de retenue n'est pas applicable si la société mère est résidente de ce même État membre ?
- selon laquelle ce dernier État membre impose des intérêts moratoires sur la retenue à la source due ?

Pour la réponse à la neuvième question, il est demandé à la Cour de tenir compte des réponses aux sixième et septième questions.

10) Dans une situation où :

- une société résidente d'un État membre (la société mère) satisfait à la condition de détention d'au moins 20 % du capital d'une société résidente d'un autre État membre (la filiale) posée par la directive 90/435 (en 2005 et en 2006),
- concrètement, la société mère n'est pas considérée comme pouvant bénéficier, en application de l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 90/435, d'une exonération de la retenue à la source au titre de dividendes perçus de la filiale,
- l'actionnaire (ou les actionnaires) (directs ou indirects) de la société mère, résident(s) d'un pays tiers, est (sont) considéré(s) comme le(s) bénéficiaire(s) effectif(s) des dividendes en question,
- l'actionnaire (ou les actionnaires) en question (directs ou indirects) satisfont également à cette condition relative au taux de participation,

les dispositions de l'article 56 CE font-elles alors obstacle à une législation selon laquelle l'État membre de résidence de la filiale impose les dividendes en question lorsque ce même État membre considère que des sociétés résidentes satisfaisant à la condition de la directive 90/435 relative au taux de participation, c'est-à-dire détenant au moins 20 % du capital de la société distributrice au cours des exercices 2005 et 2006 (15 % en 2007 et en 2008, puis 10 % après), sont exonérées d'impôt sur de tels dividendes ? »

La procédure devant la Cour

65 En raison de la connexité des deux affaires au principal, qui portent toutes deux sur l'interprétation de la directive 90/435 et des libertés fondamentales consacrées par les traités, il y a lieu de les joindre aux fins de l'arrêt.

66 Par lettre du 2 mars 2017, le gouvernement danois a demandé, conformément à l'article 16, troisième alinéa, du statut de la Cour de justice de l'Union européenne, que ces affaires soient jugées par la grande chambre de la Cour. Par ailleurs, eu égard aux similitudes entre ces affaires et les affaires C-115/16, C-118/16, C-119/16 et C-299/16, qui font l'objet de l'arrêt de ce jour, N Luxembourg 1 e.a. (C-115/16, C-118/16, C-119/16 et C-299/16, EU:C:2019:134), le gouvernement danois a également suggéré que, en application de l'article 77 de son règlement de procédure, la Cour décide d'organiser une audience de plaidoiries commune à l'ensemble de ces affaires. La Cour a fait droit aux demandes du gouvernement danois.

Sur les questions préjudicielles

67 Les questions posées par la juridiction nationale portent sur trois thèmes. Le premier thème est relatif à l'existence d'une base juridique permettant à un État membre de refuser, en raison de la commission d'un abus de droit, le bénéfice de l'exonération prévue à l'article 5 de la directive 90/435 à une société ayant distribué des bénéfices à une société d'un autre État membre et dont elle est la filiale. Pour autant qu'une telle base juridique existe, le deuxième thème abordé par les questions porte sur les éléments constitutifs d'un éventuel abus de droit et sur les modalités de preuve y afférentes. Enfin, le troisième thème des questions, également posées dans l'hypothèse de l'existence d'une possibilité pour un État membre de refuser de faire bénéficier une telle société des avantages de la directive 90/435, porte sur l'interprétation des dispositions du traité FUE relatives à la liberté d'établissement et à la libre circulation des capitaux, afin de permettre à la juridiction de renvoi de vérifier si la législation danoise viole ces libertés.

Sur les premières à troisièmes questions ainsi que sur les quatrièmes questions, sous a) à c), dans les affaires au principal

68 Par les premières à troisièmes questions ainsi que par les quatrièmes questions, sous a) à c), dans les affaires au principal, la juridiction de renvoi demande en substance, en premier lieu, si la lutte contre la fraude ou les abus, permise par l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 90/435, suppose l'existence d'une disposition nationale ou conventionnelle anti-abus au sens dudit article. En deuxième lieu, elle demande si une convention rédigée conformément au modèle de convention fiscale de l'OCDE et contenant la notion de « bénéficiaire effectif » peut constituer une disposition conventionnelle anti-abus, au sens de l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 90/435. En troisième lieu, elle cherche à savoir si cette notion de « bénéficiaire effectif » est une notion du droit de l'Union et doit être comprise dans le même sens que celle de « bénéficiaire » figurant à l'article 1er, paragraphe 1, de la directive 2003/49 et s'il est possible de tenir compte, pour l'interprétation de cette disposition, de l'article 10 du modèle de convention fiscale de l'OCDE de 1977. Elle demande notamment si une disposition contenant la notion de « bénéficiaire effectif » peut être considérée comme constituant une base juridique permettant de lutter contre l'abus de droit.

69 Il convient, tout d'abord, d'examiner les premières questions dans les affaires au principal, par lesquelles la juridiction de renvoi demande si, pour lutter contre un abus de droit dans le cadre de l'application de la directive 90/435, un État membre doit avoir adopté une disposition nationale spécifique de transposition de cette directive ou s'il peut se référer à des principes ou à des dispositions anti-abus nationaux ou conventionnels.

70 À cet égard, il est de jurisprudence constante qu'il existe, dans le droit de l'Union, un principe général de droit selon lequel les justiciables ne sauraient frauduleusement ou abusivement se prévaloir des normes du droit de l'Union (arrêts du 9 mars 1999, *Centros*, C-212/97, EU:C:1999:126, point 24 et jurisprudence citée ; du 21 février 2006, *Halifax e.a.*, C-255/02, EU:C:2006:121, point 68 ; du 12 septembre 2006, *Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, EU:C:2006:544, point 35 ; du 22 novembre 2017, *Cussens e.a.*, C-251/16, EU:C:2017:881, point 27, ainsi que du 11 juillet 2018, *Commission/Belgique*, C-356/15, EU:C:2018:555, point 99).

71 Le respect de ce principe général de droit s'impose aux justiciables. En effet, l'application de la réglementation de l'Union ne saurait être étendue jusqu'à couvrir les opérations qui sont réalisées dans le but de bénéficier frauduleusement ou abusivement des avantages prévus par le droit de l'Union (voir, en ce sens, arrêts du 5 juillet 2007, *Kofoed*, C-321/05, EU:C:2007:408, point 38 ; du 22 novembre 2017, *Cussens e.a.*, C-251/16, EU:C:2017:881, point 27, ainsi que du 11 juillet 2018, *Commission/Belgique*, C-356/15, EU:C:2018:555, point 99).

72 Il découle ainsi de ce principe qu'un État membre doit refuser le bénéfice des dispositions du droit de l'Union lorsque celles-ci 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 bénéficier de cet avantage ne sont que formellement remplies.

73 Tel est le cas, par exemple, lorsque l'accomplissement de formalités douanières ne s'inscrit pas dans le cadre de transactions commerciales normales, mais est purement formel et vise seulement à bénéficier abusivement de l'octroi de montants compensateurs (voir, en ce sens, arrêts du 27 octobre 1981, *Schumacher e.a.*, 250/80, EU:C:1981:246, point 16, ainsi que du 3 mars 1993, *General Milk Products*, C-8/92, EU:C:1993:82, point 21) ou de restitutions à l'exportation (voir, en ce sens, arrêt du 14 décembre 2000, *Emsland-Stärke*, C-110/99, EU:C:2000:695, point 59).

74 Par ailleurs, le principe de l'interdiction de l'abus de droit trouve à s'appliquer dans des matières aussi variées que la libre circulation des marchandises (arrêt du 10 janvier 1985, *Association des Centres distributeurs Leclerc et Thouars Distribution*, 229/83, EU:C:1985:1, point 27), la libre prestation des services (arrêt du 3 février 1993, *Veronica Omroep Organisatie*, C-148/91, EU:C:1993:45, point 13), les marchés publics de services (arrêt du 11 décembre 2014, *Azienda sanitaria locale n. 5 « Spezzino » e.a.*, C-113/13, EU:C:2014:2440, point 62), la liberté d'établissement (arrêt du 9 mars 1999, *Centros*, C-212/97, EU:C:1999:126, point 24), le droit des sociétés (arrêt du 23 mars 2000, *Diamantis*, C-373/97, EU:C:2000:150, point 33), la sécurité sociale (arrêts du 2 mai 1996, *Paletta*, C-206/94, EU:C:1996:182, point 24 ; du 6 février 2018, *Altun e.a.*, C-359/16, EU:C:2018:63, point 48, ainsi que du 11 juillet 2018, *Commission/Belgique*, C-356/15, EU:C:2018:555, point 99), les

transports (arrêt du 6 avril 2006, Agip Petroli, C-456/04, EU:C:2006:241, points 19 à 25), la politique sociale (arrêt du 28 juillet 2016, Kratzer, C-423/15, EU:C:2016:604, points 37 à 41), les mesures restrictives (arrêt du 21 décembre 2011, Afrasiabi e.a., C-72/11, EU:C:2011:874, point 62) ou encore la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) (arrêt du 21 février 2006, Halifax e.a., C-255/02, EU:C:2006:121, point 74).

75 S'agissant de cette dernière matière, la Cour a relevé à plusieurs reprises que, si la lutte contre la fraude, l'évasion fiscale et les abus éventuels est un objectif reconnu et encouragé par la sixième directive 77/388 du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme (JO 1977, L 145, p. 1), le principe d'interdiction des pratiques abusives n'en constitue pas moins un principe général du droit de l'Union qui s'applique indépendamment du point de savoir si les droits et les avantages dont il est abusé trouvent leur fondement dans les traités, dans un règlement ou dans une directive (voir, en ce sens, arrêt du 22 novembre 2017, Cussens e.a., C-251/16, EU:C:2017:881, points 30 et 31).

76 Il s'ensuit que le principe général d'interdiction des pratiques abusives doit être opposé à une personne lorsque celle-ci se prévaut de certaines règles du droit de l'Union prévoyant un avantage d'une manière qui n'est pas cohérente avec les finalités que visent ces règles. La Cour a ainsi jugé que ce principe est opposable à un assujetti en vue de lui refuser le bénéfice, notamment, du droit à exonération de la TVA, même en l'absence de dispositions du droit national prévoyant un tel refus (voir, en ce sens, arrêts du 18 décembre 2014, Schoenimport « Italmoda » Mariano Previti e.a., C-131/13, C-163/13 et C-164/13, EU:C:2014:2455, point 62, ainsi que du 22 novembre 2017, Cussens e.a., C-251/16, EU:C:2017:881, point 33).

77 Si l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 90/435 prévoit que celle-ci ne fait pas obstacle à l'application des dispositions nationales ou conventionnelles nécessaires afin d'éviter les fraudes et les abus, cette disposition ne saurait être interprétée comme excluant l'application du principe général du droit de l'Union de l'interdiction des pratiques abusives, rappelé aux points 70 à 72 du présent arrêt. En effet, les opérations dont SKAT allègue qu'elles sont constitutives d'abus de droit relèvent du champ d'application du droit de l'Union (voir, en ce sens, arrêt du 22 décembre 2010, Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, point 42) et pourraient s'avérer incompatibles avec l'objectif poursuivi par cette directive.

78 À cet égard, ainsi qu'il ressort des premier et troisième considérants de la directive 90/435, celle-ci a pour objet de faciliter les regroupements de sociétés à l'échelle de l'Union en instaurant des règles fiscales neutres au regard de la concurrence afin de permettre aux entreprises de s'adapter aux exigences du marché commun, d'accroître leur productivité et de renforcer leur position concurrentielle sur le plan international.

79 Or, autoriser la création de montages financiers ayant pour seul but de bénéficier des avantages fiscaux résultant de l'application de la directive 90/435 ne serait pas cohérent avec de tels objectifs et, au contraire, porterait atteinte au bon fonctionnement du marché intérieur en faussant les conditions de concurrence. Ainsi que l'a relevé en substance Mme l'avocate générale au point 51

de ses conclusions dans l'affaire C-116/16, il en irait ainsi également même si les opérations en cause ne poursuivent pas exclusivement un tel but, la Cour ayant jugé que le principe d'interdiction des pratiques abusives s'applique, en matière fiscale, lorsque la recherche d'un avantage fiscal constitue le but essentiel des opérations en cause (voir, en ce sens, arrêts du 21 février 2008, *Part Service*, C-425/06, EU:C:2008:108, point 45, ainsi que du 22 novembre 2017, *Cussens e.a.*, C-251/16, EU:C:2017:881, point 53).

80 Au demeurant, il ne saurait être opposé à l'application du principe général d'interdiction des pratiques abusives le droit pour les contribuables de tirer avantage de la concurrence que se livreraient les États membres en raison du défaut d'harmonisation de l'imposition des revenus. À cet égard, il y a lieu de rappeler que la directive 90/435 avait pour objectif une harmonisation en matière d'impôts directs par l'instauration de règles fiscales neutres au regard de la concurrence et qu'elle n'entendait pas priver les États membres de la possibilité de prendre les mesures nécessaires pour combattre les fraudes et les abus.

81 Si la recherche, par un contribuable, du régime fiscal le plus avantageux pour lui ne saurait, en tant que telle, fonder une présomption générale de fraude ou d'abus (voir, en ce sens, arrêts du 12 septembre 2006, *Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, EU:C:2006:544, point 50 ; du 29 novembre 2011, *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, point 84, ainsi que du 24 novembre 2016, *SECIL*, C-464/14, EU:C:2016:896, point 60), il n'en demeure pas moins qu'un tel contribuable ne saurait bénéficier d'un droit ou d'un avantage découlant du droit de l'Union lorsque l'opération en cause est purement artificielle sur le plan économique et vise à échapper à l'emprise de la législation de l'État membre concerné (voir, en ce sens, arrêts du 12 septembre 2006, *Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, EU:C:2006:544, point 51 ; du 7 novembre 2013, *K*, C-322/11, EU:C:2013:716, point 61, ainsi que du 25 octobre 2017, *Polbud – Wykonawstwo*, C-106/16, EU:C:2017:804, points 61 à 63).

82 Il résulte de ces éléments qu'il incombe aux autorités et aux juridictions nationales de refuser le bénéfice des droits prévus par la directive 90/435, lorsque ceux-ci sont invoqués frauduleusement ou abusivement.

83 Ainsi, au regard du principe général du droit de l'Union d'interdiction des pratiques abusives et de la nécessité de faire respecter ce principe dans le cadre de la mise en œuvre du droit de l'Union, l'absence de dispositions anti-abus nationales ou conventionnelles est sans incidence sur l'obligation, pour les autorités nationales, de refuser le bénéfice de droits prévus par la directive 90/435, invoqués frauduleusement ou abusivement.

84 Les défenderesses au principal se prévalent de l'arrêt du 5 juillet 2007, *Kofoed* (C-321/05, EU:C:2007:408), qui concernait le bénéfice d'une exonération prévue par la directive 90/434/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents (JO L 225, p. 1), pour soutenir que, en raison de l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 90/435, le bénéfice des avantages prévus par cette directive ne peut être refusé par l'État membre concerné que lorsque la législation nationale comporte une base juridique distincte et spécifique à cet égard.

85 Cette argumentation ne saurait toutefois être retenue.

86 La Cour a certes rappelé, au point 42 de l'arrêt du 5 juillet 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408), que le principe de sécurité juridique s'oppose à ce que les directives puissent, par elles-mêmes, créer des obligations dans le chef des particuliers et, partant, être invoquées en tant que telles par l'État membre à l'encontre des particuliers.

87 Elle a également rappelé qu'un tel constat est sans préjudice de l'exigence pour toutes les autorités d'un État membre, lorsqu'elles appliquent le droit national, d'interpréter celui-ci dans toute la mesure du possible à la lumière du texte et de la finalité des directives, afin d'atteindre le résultat visé par celles-ci, lesdites autorités étant ainsi en mesure d'opposer une interprétation conforme du droit national à des particuliers (voir, en ce sens, arrêt du 5 juillet 2007, Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, point 45 et jurisprudence citée).

88 C'est sur la base de ces considérations que la Cour a invité la juridiction de renvoi à examiner s'il existait, en droit danois, une disposition ou un principe général selon lequel l'abus de droit est prohibé ou bien d'autres dispositions sur la fraude ou l'évasion fiscales qui pourraient être interprétés conformément à la disposition de la directive 90/434 en vertu de laquelle, en substance, un État membre peut refuser le droit à déduction prévu par cette directive en présence d'une opération visant pour l'essentiel une telle fraude ou évasion et à vérifier ensuite, le cas échéant, si les conditions pour l'application de ces dispositions internes étaient réunies dans l'affaire au principal (voir, en ce sens, arrêt du 5 juillet 2007, Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, points 46 et 47).

89 Néanmoins, même s'il s'avérait, dans les affaires au principal, que le droit national ne comporte pas de règles susceptibles d'une interprétation conforme à l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 90/435, il ne saurait, nonobstant ce que la Cour a jugé dans l'arrêt du 5 juillet 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408), en être déduit que les autorités et les juridictions nationales seraient empêchées de refuser l'avantage tiré du droit à l'exonération prévu à l'article 5 de cette directive dans l'hypothèse d'une fraude ou d'un abus de droit (voir, par analogie, arrêt du 18 décembre 2014, Schoenimport « Italmoda » Mariano Previti e.a., C-131/13, C-163/13 et C-164/13, EU:C:2014:2455, point 54).

90 En effet, un refus opposé à un contribuable en présence de telles circonstances ne relève pas du cas de figure évoqué au point 86 du présent arrêt, dès lors qu'il répond au principe général du droit de l'Union selon lequel nul ne saurait frauduleusement ou abusivement se prévaloir des normes du droit de l'Union (voir, par analogie, arrêt du 18 décembre 2014, Schoenimport « Italmoda » Mariano Previti e.a., C-131/13, C-163/13 et C-164/13, EU:C:2014:2455, points 55 et 56 ainsi que jurisprudence citée).

91 Ainsi, dans la mesure où, comme il a été rappelé au point 70 du présent arrêt, des faits frauduleux ou abusifs ne sauraient fonder un droit prévu par l'ordre juridique de l'Union, le refus d'un avantage au titre d'une directive, telle que la directive 90/435, ne revient pas à imposer une obligation au particulier concerné en vertu de cette directive, mais n'est que la simple conséquence

de la constatation selon laquelle les conditions objectives requises aux fins de l'obtention de l'avantage recherché, prévues par ladite directive en ce qui concerne ce droit, ne sont que formellement remplies (voir, par analogie, arrêt du 18 décembre 2014, Schoenimport « Italmoda » Mariano Previti e.a., C-131/13, C-163/13 et C-164/13, EU:C:2014:2455, point 57 ainsi que jurisprudence citée).

92 Dans de telles circonstances, les États membres doivent, dès lors, refuser l'avantage résultant de la directive 90/435, conformément au principe général d'interdiction des pratiques abusives selon lequel le droit de l'Union ne saurait couvrir les pratiques abusives d'opérateurs économiques (voir, en ce sens, arrêt du 11 juillet 2018, Commission/Belgique, C-356/15, EU:C:2018:555, point 99 et jurisprudence citée).

93 Eu égard au constat opéré au point 72 du présent arrêt, il n'y a pas lieu de répondre aux deuxième questions posées par la juridiction de renvoi, portant en substance sur le point de savoir si une disposition d'une convention bilatérale visant à éviter la double imposition et se référant à la notion de « bénéficiaire effectif » est susceptible de constituer une base juridique pour lutter contre les pratiques frauduleuses et abusives dans le cadre de la directive 90/435.

94 Dans ces conditions, il n'y a pas lieu non plus de répondre aux troisième questions ainsi qu'aux quatrième questions, sous a) à c), relatives à l'interprétation de cette même notion de « bénéficiaire effectif », dès lors que celles-ci n'ont été posées que dans l'hypothèse d'une réponse affirmative aux deuxième questions.

95 Compte tenu de l'ensemble de ces éléments, il y a lieu de répondre aux première questions que le principe général du droit de l'Union selon lequel les justiciables ne sauraient frauduleusement ou abusivement se prévaloir des normes du droit de l'Union doit être interprété en ce sens que le bénéfice de l'exonération de la retenue à la source sur les bénéfices distribués par une filiale à sa société mère, prévue à l'article 5 de ladite directive, doit, en présence d'une pratique frauduleuse ou abusive, être refusé à un contribuable par les autorités et les juridictions nationales, même en l'absence de dispositions du droit national ou conventionnel prévoyant un tel refus.

Sur les quatrième questions, sous d) et e), ainsi que sur les cinquième et huitième questions dans les affaires au principal

96 Par les quatrième questions, sous d) et e), ainsi que par les cinquième questions dans les affaires au principal, la juridiction de renvoi demande, en substance, quels sont les éléments constitutifs d'un abus de droit et comment ces éléments peuvent être établis. À cet égard, elle s'interroge notamment sur le point de savoir si une société peut être considérée comme ayant réellement perçu des dividendes de sa filiale lorsqu'elle est tenue par une obligation contractuelle ou légale de reverser ces dividendes à un tiers ou lorsqu'il ressort des circonstances de fait que, « fondamentalement », cette société, sans être tenue par une telle obligation, ne dispose pas du droit « d'utiliser le dividende et d'en jouir » au sens des commentaires, adoptés au cours de l'année 2014, sur le modèle de convention de l'OCDE de 1977. Elle s'interroge aussi sur le point de savoir s'il peut exister un abus de droit lorsque les dividendes, transférés par des sociétés relais, ont finalement pour

bénéficiaire effectif une société ayant son siège dans un État tiers avec lequel l'État membre concerné a conclu une convention fiscale. Par les huitièmes questions, la juridiction de renvoi demande encore, en substance, si un État membre qui refuse de reconnaître à une société d'un autre État membre la qualité de bénéficiaire des dividendes est tenu d'identifier la société qu'il considère, le cas échéant, comme étant le bénéficiaire effectif.

Sur les éléments constitutifs d'un abus de droit et les preuves y afférentes

97 Ainsi qu'il ressort de la jurisprudence de la Cour, la preuve d'une pratique abusive nécessite, d'une part, un ensemble de circonstances objectives d'où il résulte que, malgré un respect formel des conditions prévues par la réglementation de l'Union, l'objectif poursuivi par cette réglementation n'a pas été atteint et, d'autre part, un élément subjectif consistant en la volonté d'obtenir un avantage résultant de la réglementation de l'Union en créant artificiellement les conditions requises pour son obtention (arrêts du 14 décembre 2000, *Emsland-Stärke*, C-110/99, EU:C:2000:695, points 52 et 53, ainsi que du 12 mars 2014, *O. et B.*, C-456/12, EU:C:2014:135, point 58).

98 C'est ainsi l'examen d'un ensemble de faits qui permet de vérifier si les éléments constitutifs d'une pratique abusive sont réunis, et notamment si des opérateurs économiques ont effectué des opérations purement formelles ou artificielles dénuées de toute justification économique et commerciale dans le but essentiel de bénéficier d'un avantage indu (voir, en ce sens, arrêts du 20 juin 2013, *Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409, points 47 à 49 ; du 13 mars 2014, *SICES e.a.*, C-155/13, EU:C:2014:145, point 33, ainsi que du 14 avril 2016, *Cervati et Malvi*, C-131/14, EU:C:2016:255, point 47).

99 Il n'appartient pas à la Cour d'apprécier les faits au principal. Toutefois, la Cour, statuant sur renvoi préjudiciel, peut, le cas échéant, fournir des indices à la juridiction nationale afin de la guider dans l'appréciation des cas d'espèce dont elle a à connaître. Dans les affaires au principal, si la présence d'un certain nombre de ces indices pourrait permettre de conclure à l'existence d'un abus de droit, il incombe néanmoins à la juridiction de renvoi de vérifier si ces indices sont objectifs et concordants, et si les défenderesses au principal ont eu la possibilité d'apporter la preuve contraire.

100 Peut être considéré comme étant un montage artificiel un groupe de sociétés qui n'est pas mis en place pour des motifs qui reflètent la réalité économique, a une structure purement formelle et a pour principal objectif ou pour l'un de ses objectifs principaux l'obtention d'un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité du droit fiscal applicable. Tel est le cas notamment lorsque, grâce à une entité relais insérée dans la structure du groupe entre la société qui verse des dividendes et la société du groupe qui en est le bénéficiaire effectif, le paiement d'impôts sur les dividendes est évité.

101 Ainsi, constitue un indice de l'existence d'un montage visant à bénéficier indument de l'exonération prévue à l'article 5 de la directive 90/435 le fait que lesdits dividendes sont reversés, en totalité ou quasi-totalité et dans un délai très bref suivant leur perception, par la société qui les a perçus à des entités qui ne répondent pas aux conditions d'application de la directive 90/435, soit parce qu'elles ne sont établies dans aucun État membre, soit parce qu'elles ne sont pas constituées

sous l'une des formes visées par cette directive, soit parce qu'elles ne sont pas assujetties à l'un des impôts énumérés à l'article 2, sous c), de ladite directive, soit encore parce qu'elles n'ont pas la qualité de « société mère » et ne répondent pas aux conditions prévues à l'article 3 de la même directive.

102 Or, ne répondent pas aux conditions d'application de la directive 90/435 des entités ayant leur résidence fiscale en dehors de l'Union, telles que, semble-t-il, les sociétés en cause dans l'affaire C-117/16 ou les fonds d'investissement en cause dans l'affaire C-116/16. Dans ces affaires, si les dividendes avaient été payés directement par la société danoise débitrice aux entités qui, selon le ministère des Impôts, en ont été les bénéficiaires effectifs, le Royaume de Danemark aurait pu percevoir l'impôt retenu à la source.

103 De même, le caractère artificiel d'un montage est susceptible d'être corroboré par la circonstance que le groupe de sociétés concerné est structuré de manière telle que la société qui perçoit les dividendes payés par la société débitrice doit elle-même reverser ces dividendes à une troisième société ne répondant pas aux conditions d'application de la directive 90/435, ce qui a pour conséquence qu'elle ne réalise qu'un bénéfice taxable insignifiant lorsqu'elle agit en qualité de société relais afin de permettre le flux financier de la société débitrice vers l'entité qui est le bénéficiaire effectif des sommes versées.

104 La circonstance qu'une société agit comme société relais peut être établie lorsque celle-ci a pour unique activité la perception des dividendes et la transmission de ceux-ci au bénéficiaire effectif ou à d'autres sociétés relais. L'absence d'activité économique effective doit, à cet égard, à la lumière des spécificités caractérisant l'activité économique en question, être déduite d'une analyse de l'ensemble des éléments pertinents relatifs, notamment, à la gestion de la société, à son bilan comptable, à la structure de ses coûts et aux frais réellement exposés, au personnel qu'elle emploie ainsi qu'aux locaux et à l'équipement dont elle dispose.

105 Peuvent également constituer des indices d'un montage artificiel les différents contrats existant entre les sociétés impliquées dans les opérations financières en cause, donnant lieu à des flux financiers intragroupes, les modalités de financement des opérations, l'évaluation des fonds propres des sociétés intermédiaires, ainsi que l'absence de pouvoir des sociétés relais de disposer économiquement des dividendes perçus. À cet égard, sont susceptibles de constituer de tels indices non seulement une obligation contractuelle ou légale, pour la société mère qui perçoit les dividendes, de les reverser à un tiers, mais également le fait que, « fondamentalement », ainsi que le mentionne la juridiction de renvoi, cette société, sans être tenue par une telle obligation contractuelle ou légale, ne dispose pas du droit d'utiliser ces dividendes et d'en jouir.

106 Au demeurant, de tels indices peuvent être confortés par des coïncidences ou des proximités temporelles entre, d'un côté, l'entrée en vigueur de nouvelles législations fiscales importantes, telle la législation danoise en cause dans les affaires au principal ou la législation des États-Unis mentionnée au point 51 du présent arrêt, et, de l'autre, la mise sur pied d'opérations financières complexes et l'octroi de prêts au sein d'un même groupe.

107 La juridiction de renvoi s'interroge également sur le point de savoir, en substance, s'il peut y avoir abus de droit lorsque des dividendes transférés par des sociétés relais ont finalement pour bénéficiaire effectif une société ayant son siège dans un État tiers avec lequel l'État membre d'origine a conclu une convention fiscale, en vertu de laquelle les dividendes n'auraient fait l'objet d'aucune retenue s'ils avaient été directement versés à la société ayant son siège dans cet État tiers.

108 À cet égard, lors de l'examen de la structure du groupe, il est sans pertinence que certains des bénéficiaires effectifs des dividendes versés par la société relais aient leur résidence fiscale dans un État tiers ayant conclu une convention de prévention de la double imposition avec l'État membre d'origine. Force est en effet de constater que l'existence d'une telle convention ne saurait exclure, en soi, un abus de droit. Ainsi, une convention de cette nature ne saurait remettre en question l'existence d'un abus de droit dûment établie sur la base d'un ensemble de faits attestant que des opérateurs économiques ont effectué des opérations purement formelles ou artificielles dénuées de toute justification économique et commerciale dans le but essentiel de bénéficier indûment de l'exonération de la retenue à la source prévue à l'article 5 de la directive 90/435.

109 Il convient d'ajouter que, alors qu'une taxation doit correspondre à une réalité économique, l'existence d'une convention de prévention de la double imposition n'est pas comme telle de nature à établir la réalité d'un paiement effectué à des bénéficiaires résidents de l'État tiers avec lequel cette convention a été conclue. Si la société débitrice des dividendes souhaite bénéficier des avantages d'une telle convention, il lui est loisible de verser ces dividendes directement aux entités ayant leur résidence fiscale dans un État ayant conclu une convention de prévention de la double imposition avec l'État d'origine.

110 Cela étant, il ne saurait non plus être exclu, en présence d'une situation dans laquelle les dividendes auraient été exonérés en cas de versement direct à la société ayant son siège dans un État tiers, que le but de la structure du groupe soit étranger à tout abus de droit. Dans un tel cas, il ne saurait être reproché au groupe d'avoir opté pour une telle structure plutôt que pour un versement direct des dividendes à ladite société.

111 De surcroît, lorsque le bénéficiaire effectif d'un paiement de dividendes a sa résidence fiscale dans un État tiers, le refus de l'exonération prévue à l'article 5 de la directive 90/435 n'est nullement soumis au constat d'une fraude ou d'un abus de droit.

112 En effet, cette directive, ainsi qu'il ressort notamment de son troisième considérant, vise à éliminer, par l'instauration d'un régime fiscal commun, toute pénalisation de la coopération entre sociétés d'États membres différents par rapport à la coopération entre sociétés d'un même État membre et à faciliter ainsi le regroupement de sociétés à l'échelle de l'Union (arrêt du 8 mars 2017, *Wereldhave Belgium e.a.*, C-448/15, EU:C:2017:180, point 25 ainsi que jurisprudence citée). Ainsi qu'il a été souligné au point 78 du présent arrêt, ladite directive tend ainsi à assurer la neutralité, sur le plan fiscal, de la distribution de bénéfices par une société filiale sise dans un État membre à sa société mère établie dans un autre État membre dès lors qu'il résulte de l'article 1er de celle-ci qu'elle vise les seules distributions reçues par des sociétés d'un État membre et provenant de leurs filiales ayant leur siège dans d'autres États membres (voir, en ce sens, ordonnance du 4 juin 2009,

KBC Bank et Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, C-439/07 et C-499/07, EU:C:2009:339, point 62 ainsi que jurisprudence citée).

113 Les mécanismes de la directive 90/435, en particulier son article 5, sont, dès lors, conçus pour des situations dans lesquelles, sans leur application, l'exercice par les États membres de leurs pouvoirs d'imposition pourrait conduire à ce que les bénéficiaires distribués par la société filiale à sa société mère soient soumis à une double imposition (arrêt du 8 mars 2017, Wereldhave Belgium e.a., C-448/15, EU:C:2017:180, point 39). 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'État 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.

114 Eu égard à l'ensemble de ces éléments, il y a lieu de répondre aux quatrième questions, sous d) et e), dans les affaires au principal que la preuve d'une pratique abusive nécessite, d'une part, un ensemble de circonstances objectives d'où il résulte que, malgré un respect formel des conditions prévues par la réglementation de l'Union, l'objectif poursuivi par cette réglementation n'a pas été atteint et, d'autre part, un élément subjectif consistant en la volonté d'obtenir un avantage résultant de la réglementation de l'Union en créant artificiellement les conditions requises pour son obtention. La réunion d'un certain nombre d'indices peut attester de l'existence d'un abus de droit, pour autant que ces indices sont objectifs et concordants. Peuvent constituer de tels indices, notamment, l'existence de sociétés relais n'ayant pas de justification économique ainsi que le caractère purement formel de la structure du groupe de sociétés, du montage financier et des prêts.

Sur la charge de la preuve de l'abus de droit

115 Il y a lieu de constater que la directive 90/435 ne contient pas de dispositions relatives à la charge de la preuve de l'existence d'un abus de droit.

116 Toutefois, ainsi que le soutiennent les gouvernements danois et allemand, c'est en principe aux sociétés qui demandent à bénéficier de l'exonération de la retenue à la source sur les dividendes prévue à l'article 5 de la directive 90/435 d'établir qu'elles remplissent les conditions objectives imposées par celle-ci. En effet, rien n'empêche les autorités fiscales concernées d'exiger du contribuable les preuves qu'elles jugent nécessaires pour l'établissement concret des impôts et des taxes concernés et, le cas échéant, de refuser l'exonération demandée si ces preuves ne sont pas fournies (arrêt du 28 février 2013, Petersen et Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, point 51 ainsi que jurisprudence citée).

117 En revanche, dans le cas où une autorité fiscale de l'État membre d'origine entend, pour un motif tiré de l'existence d'une pratique abusive, refuser à une société ayant versé des dividendes à une société établie dans un autre État membre l'exonération prévue à l'article 5 de la directive 90/435, il lui appartient d'établir l'existence d'éléments constitutifs d'une telle pratique abusive en tenant compte de l'ensemble des éléments pertinents, notamment du fait que la société à laquelle les dividendes ont été versés n'en est pas le bénéficiaire effectif.

118 À cet égard, il appartient à une telle autorité non pas d'identifier les bénéficiaires effectifs de ces dividendes, mais d'établir que le prétendu bénéficiaire effectif n'est qu'une société relais par l'intermédiaire de laquelle un abus de droit a été commis. En effet, pareille identification peut s'avérer impossible, notamment parce que les bénéficiaires effectifs potentiels sont inconnus. L'autorité fiscale nationale ne dispose pas nécessairement, compte tenu de la complexité de certains montages financiers et de la possibilité que les sociétés intermédiaires impliquées dans les montages soient établies en dehors de l'Union, des renseignements lui permettant d'identifier ces bénéficiaires. Or, il ne saurait être exigé de cette autorité qu'elle fournisse des preuves qu'il lui serait impossible d'apporter.

119 Par ailleurs, même si les bénéficiaires effectifs potentiels sont connus, il n'est pas nécessairement établi lesquels d'entre eux sont ou seront les bénéficiaires effectifs réels. Ainsi, en l'occurrence, dans l'affaire C-117/16, la juridiction de renvoi indique que, si Y Chypre a pour société mère Y Bermudes, ayant son siège aux Bermudes, cette dernière a elle-même pour société mère Y USA, établie aux États-Unis. Or, dans l'hypothèse où la juridiction de renvoi estimerait que Y Chypre n'est pas le bénéficiaire effectif des dividendes, les autorités fiscales et les juridictions de l'État membre d'origine des dividendes se trouveraient, selon toute vraisemblance, dans l'impossibilité de déterminer laquelle de ces deux sociétés mères est ou sera le bénéficiaire effectif de ces dividendes. En particulier, l'attribution desdits dividendes pourrait avoir été décidée postérieurement aux constatations de l'autorité fiscale relatives à la société relais.

120 Par conséquent, il y a lieu de répondre aux huitièmes questions dans les affaires au principal que, en vue de refuser de reconnaître à une société la qualité de bénéficiaire effectif de dividendes ou d'établir l'existence d'un abus de droit, une autorité nationale n'est pas tenue d'identifier la ou les entités qu'elle considère comme étant les bénéficiaires effectifs de ces dividendes.

Sur les sixièmes, septièmes, neuvièmes et dixièmes questions dans les affaires au principal

121 Par ses sixièmes, septièmes, neuvièmes et dixièmes questions dans les affaires au principal, la juridiction de renvoi cherche, en substance, à savoir, pour le cas où le régime, prévu à l'article 5, paragraphe 1, de la directive 90/435, d'exonération de la retenue à la source sur les dividendes versés par une société résidente d'un État membre à une société résidente d'un autre État membre ne serait pas applicable, si les articles 49 et 54 TFUE ou l'article 63 TFUE doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à différents aspects de la réglementation du premier État membre, telle que celle en cause au principal, relative à l'imposition de ces dividendes.

122 À cet égard, il y a lieu de relever d'emblée que ces questions reposent sur la prémisse selon laquelle l'inapplicabilité de ce régime d'exonération découle du constat de l'existence d'une fraude ou d'un abus, au sens de l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 90/435. Or, en pareil cas, une société résidente d'un État membre ne saurait, eu égard à la jurisprudence rappelée au point 70 du présent arrêt, revendiquer le bénéfice des libertés consacrées par le traité FUE pour mettre en cause la réglementation nationale régissant l'imposition des dividendes versés à une société résidente d'un autre État membre.

123 Il convient, par conséquent, de répondre aux sixièmes, septièmes, neuvièmes et dixièmes questions dans les affaires au principal que, dans une situation dans laquelle le régime, prévu par la directive 90/435, d'exonération de la retenue à la source sur les dividendes versés par une société résidente d'un État membre à une société résidente d'un autre État membre n'est pas applicable en raison de la constatation de l'existence d'une fraude ou d'un abus, au sens de l'article 1er, paragraphe 2, de cette directive, l'application des libertés consacrées par le traité FUE ne saurait être invoquée pour mettre en cause la réglementation du premier État membre régissant l'imposition de ces dividendes.

Sur les dépens

124 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (grande chambre) dit pour droit :

- 1) Les affaires C-116/16 et C-117/16 sont jointes aux fins de l'arrêt.
- 2) Le principe général du droit de l'Union selon lequel les justiciables ne sauraient frauduleusement ou abusivement se prévaloir des normes du droit de l'Union doit être interprété en ce sens que le bénéfice de l'exonération de la retenue à la source sur les bénéfices distribués par une filiale à sa société mère, prévue à l'article 5 de la directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, telle que modifiée par la directive 2003/123/CE du Conseil, du 22 décembre 2003, doit, en présence d'une pratique frauduleuse ou abusive, être refusé à un contribuable par les autorités et les juridictions nationales, même en l'absence de dispositions du droit national ou conventionnel prévoyant un tel refus.
- 3) La preuve d'une pratique abusive nécessite, d'une part, un ensemble de circonstances objectives d'où il résulte que, malgré un respect formel des conditions prévues par la réglementation de l'Union, l'objectif poursuivi par cette réglementation n'a pas été atteint et, d'autre part, un élément subjectif consistant en la volonté d'obtenir un avantage résultant de la réglementation de l'Union en créant artificiellement les conditions requises pour son obtention. La réunion d'un certain nombre d'indices peut attester de l'existence d'un abus de droit, pour autant que ces indices sont objectifs et concordants. Peuvent constituer de tels indices, notamment, l'existence de sociétés relais n'ayant pas de justification économique ainsi que le caractère purement formel de la structure du groupe de sociétés, du montage financier et des prêts.
- 4) En vue de refuser de reconnaître à une société la qualité de bénéficiaire effectif de dividendes ou d'établir l'existence d'un abus de droit, une autorité nationale n'est pas tenue d'identifier la ou les entités qu'elle considère comme étant les bénéficiaires effectifs de ces dividendes.

5) Dans une situation dans laquelle le régime, prévu par la directive 90/435, telle que modifiée par la directive 2003/123, d'exonération de la retenue à la source sur les dividendes versés par une société résidente d'un État membre à une société résidente d'un autre État membre n'est pas applicable en raison de la constatation de l'existence d'une fraude ou d'un abus, au sens de l'article 1er , paragraphe 2, de cette directive, l'application des libertés consacrées par le traité FUE ne saurait être invoquée pour mettre en cause la réglementation du premier État membre régissant l'imposition de ces dividendes.

**CE, 4 octobre 2019, n°418817, SAS Piaggio France**

Vu la procédure suivante :

La société par actions simplifiée (SAS) Piaggio France a demandé au tribunal administratif de Montreuil la décharge des cotisations supplémentaires de retenue à la source auxquelles elle a été assujettie au titre de l'exercice clos en 2007 qui ont résulté de cette rectification impôt d'un montant de 7 969 529 euros et l'a déchargée des impositions correspondantes. qui ont résulté de cette rectification impôt d'un montant de 7 969 529 euros et l'a déchargée des impositions correspondantes Par un jugement n° 1309996 du 7 juillet 2015, le tribunal administratif de Montreuil a rejeté sa demande.

La SAS Piaggio France a également demandé au tribunal administratif de Cergy-Pontoise la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés et de contribution sociale assise sur cet impôt auxquelles elle a été assujettie au titre de l'exercice clos en 2007. Par un jugement n° 1307898 du 4 mai 2016, le tribunal administratif de Cergy-Pontoise a rejeté cette demande.

Par un arrêt n° 15VE02906, 16VE02158 du 30 janvier 2018, la cour administrative d'appel de Versailles, sur appel de la SAS Piaggio France, a réformé ces deux jugements, a réduit ses bases imposables à la retenue à ... qui ont résulté de cette rectification impôt d'un montant de 7 969 529 euros et l'a déchargée des impositions correspondantes. qui ont résulté de cette rectification impôt d'un montant de 7 969 529 euros et l'a déchargée des impositions correspondantes

Par un pourvoi et deux mémoires en réplique enregistrés respectivement les 6 mars et 15 novembre 2018 et le 4 avril 2019 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, le ministre de l'action et des comptes publics demande au Conseil d'Etat d'annuler cet arrêt en tant qu'il réduit les bases imposables à la retenue à ... qui ont résulté de cette rectification impôt d'un montant de 7 969 529 euros et l'a déchargée des impositions correspondantes d'un montant de 7 969 529 euros.

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu :

- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code de justice administrative ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de M. Laurent Roulaud, maître des requêtes en service extraordinaire,
- les conclusions de M. Alexandre Lallet, rapporteur public ;

La parole ayant été donnée, avant et après les conclusions, au Cabinet Briard, avocat de la société Piaggio France ;

Considérant ce qui suit :

1. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond qu'à la suite d'une restructuration du groupe auquel elle appartient, la SAS Piaggio France, détenue indirectement, pour l'intégralité de son capital, par la société de droit italien Piaggio et C SpA, est passée, par un contrat en date du 2 janvier 2007, du statut de distributeur exclusif de véhicules de la marque " Piaggio " en France à celui d'agent commercial de sa société mère italienne. A l'issue d'une vérification de comptabilité, l'administration fiscale, estimant notamment que ce changement de statut avait entraîné un transfert sans contrepartie de la clientèle de la SAS Piaggio France à la société Piaggio et C SpA, a fait application des dispositions de l'article 57 du code général des impôts et procédé à la réintégration de l'indemnité de cession de clientèle à laquelle la SAS Piaggio France devait être regardée comme ayant renoncé au titre de l'exercice clos en 2007. Par deux jugements des 7 juillet 2015 et 4 mai 2016, les tribunaux administratifs de Montreuil et de Cergy-Pontoise ont respectivement rejeté les demandes de la SAS Piaggio France en décharge des cotisations supplémentaires de retenue à ... qui ont résulté de cette rectification impôt d'un montant de 7 969 529 euros et l'a déchargée des impositions correspondantes. qui ont résulté de cette rectification impôt d'un montant de 7 969 529 euros et l'a déchargée des impositions correspondantes Par un arrêt du 30 janvier 2018, la cour administrative d'appel de Versailles a partiellement fait droit à l'appel formé par la SAS Piaggio France contre ces deux jugements et réduit ses bases imposables à hauteur de l'indemnité de cession de clientèle réintégrée par l'administration. Le ministre de l'action et des comptes publics se pourvoit en cassation contre cet arrêt en tant qu'il réforme ces deux jugements.

2. L'article 57 du code général des impôts dispose que : " Pour l'établissement de l'impôt sur le revenu dû par les entreprises qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises situées hors de France, les bénéfices indirectement transférés à ces dernières, soit par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente, soit par tout autre moyen, sont incorporés aux résultats accusés par les comptabilités (...) ". Ces dispositions instituent, dès lors que l'administration établit l'existence d'un lien de dépendance et d'une pratique entrant dans leurs prévisions, une présomption de transfert indirect de bénéfices par les entreprises qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises situées hors de France au profit de ces dernières, qui ne peut être utilement combattue par les entreprises imposables en France qu'à charge, pour elles, d'apporter la preuve que les avantages qu'elles ont consentis ont été justifiés par l'obtention de contreparties favorables à leur propre exploitation.

3. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que la SAS Piaggio France, créée en 1977, a exercé jusqu'en 2007 une activité de distribution exclusive sur le territoire français des véhicules à moteur de la marque " Piaggio ", qu'elle achetait, importait puis revendait elle-même en son nom propre à des concessionnaires. En vue de cette activité, la SAS Piaggio France, qui disposait du droit exclusif d'utiliser et d'exploiter la marque " Piaggio " dont la société Piaggio et C SpA est propriétaire, a développé une stratégie autonome d'implantation des produits du groupe Piaggio et de pénétration du marché français. Pour ce faire, elle a, d'une part, constitué et animé un vaste réseau de concessionnaires à l'égard desquels elle déterminait elle-même les volumes et modèles à acheter ainsi que sa propre politique commerciale en matière de fixation des prix et de service après-vente et, d'autre part, assumé seule les risques de gestion du stock dont elle était propriétaire ainsi que les risques commerciaux résultant d'éventuels impayés ou invendus. Dans ces conditions, la SAS Piaggio

France doit être regardée comme ayant créé, d'une part, sa propre clientèle constituée, indépendamment de la forte notoriété dont jouit la marque " Piaggio " en France, par le réseau des concessionnaires et, d'autre part, le fonds de commerce correspondant. Il s'ensuit qu'en jugeant que la transformation de la SAS Piaggio France de distributeur exclusif en simple agent commercial de la société Piaggio et C SpA n'avait pas révélé de transfert de clientèle à titre gratuit au bénéfice de cette dernière, la cour administrative d'appel a entaché son arrêt d'inexacte qualification juridique des faits.

4. Il résulte de ce qui précède que le ministre de l'action et des comptes publics est fondé à demander l'annulation de l'arrêt qu'il attaque en tant qu'il a réduit les bases imposables à la retenue à ... qui ont résulté de cette rectification impôt d'un montant de 7 969 529 euros et l'a déchargée des impositions correspondantes au titre de l'exercice clos en 2007.

5. Les dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative font obstacle à ce que soit mise à la charge de l'Etat, qui n'est pas la partie perdante dans la présente instance, la somme que la SAS Piaggio France demande au titre des frais exposés par elle et non compris dans les dépens.

DECIDE :

-----

Article 1er : L'arrêt de la cour administrative d'appel de Versailles du 30 janvier 2018 est annulé en tant qu'il a réduit les bases imposables à la retenue à ... qui ont résulté de cette rectification impôt d'un montant de 7 969 529 euros et l'a déchargée des impositions correspondantes au titre de l'exercice clos en 2007 d'un montant de 7 969 529 euros.

Article 2 : L'affaire est renvoyée, dans cette mesure, à la cour administrative d'appel de Versailles.

Article 3 : Les conclusions de la SAS Piaggio France présentées au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative sont rejetées.

Article 4 : La présente décision sera notifiée au ministre de l'action et des comptes publics et à la SAS Piaggio France.

## 5. ACTUALITÉ EN MATIÈRE PATRIMONIALE

➤ CE, 7 mars 2019, n°420094.....	141
➤ CE, 10 juillet 2019, n°411474.....	144
➤ TA Montreuil, 16 juillet 2019, n°1811897.....	147
➤ CJUE, 18 septembre 2019, aff. C-662/18 et aff. C-672/18.....	156
➤ Cass. Com., 19 juin 2019, n°17-20.556.....	167
➤ CA Grenoble, 3 décembre 2019, n°17/02275.....	174
➤ Cass. Com., 10 avril 2019, n°17-19.733.....	179
➤ CE, 14 octobre 2019, n°417095, Techmeta Participations.....	188

**CE, 7 mars 2019, n°420094**

Vu la procédure suivante :

M. et Mme B...A...ont demandé au tribunal administratif de Strasbourg de prononcer la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales ainsi que des pénalités correspondantes auxquelles ils ont été assujettis au titre des années 2009 et 2010. Par un jugement n° 1303842 du 31 mai 2016, ce tribunal a rejeté leur demande.

Par un arrêt n° 16NC01660 du 22 février 2018, la cour administrative d'appel de Nancy, après avoir prononcé un non lieu à statuer à concurrence d'un dégrèvement intervenu en cours d'instance a, sur appel de M. et MmeA..., réduit leur base d'imposition au titre de l'année 2010 d'un montant de 613 335,87 euros et accordé aux intéressés la décharge des impositions correspondantes.

Par un pourvoi, enregistré le 23 avril 2018 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, le ministre de l'action et des comptes publics demande au Conseil d'Etat :

1°) d'annuler les articles 2 et 3 de cet arrêt ;

2°) réglant l'affaire au fond dans cette mesure, de rejeter l'appel de M. et Mme A....

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu :

- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code de justice administrative ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de M. Laurent Domingo, maître des requêtes,
- les conclusions de M. Romain Victor, rapporteur public.

La parole ayant été donnée, avant et après les conclusions, à la SCP Piwnica, Molinié, avocat de M. et MmeA....

Considérant ce qui suit :

1. Il ressort des pièces du dossier soumis au juge du fond que le 1er octobre 2002, M. A...a apporté à la société civile (SC) Jennifer, soumise à l'impôt sur les sociétés et dont il détient l'intégralité du capital avec son épouse, 175 actions qu'il détenait dans le capital de la société anonyme Etablissements Berthold Marx et Cie, qu'il avait acquises pour un prix total de 40 775 euros. Il a reçu, en contrepartie de cet apport, 105 838 actions de la SC Jennifer, d'une valeur totale de 1 613 500 euros, ainsi que 4,97 euros en numéraire. La plus-value réalisée à l'occasion de cette opération a été placée sous le régime du sursis d'imposition prévu par l'article 150-0 B du code général des impôts, dans sa rédaction alors applicable. Après avoir procédé, en mai 2005, à une première réduction de

son capital d'un montant de 152 449 euros, la SC Jennifer a, le 30 juin 2010, décidé de réduire son capital social de 613 335,87 euros, en le ramenant de 1 613 504, 97 euros à 1 000 169,10 euros, la valeur nominale de chaque part sociale étant réduite de 15,24 euros à 9,45 euros. La somme de 613 335,87 euros résultant de cette réduction de capital a été inscrite au crédit du compte courant d'associé de M. A... ouvert dans les écritures de la SC Jennifer et n'a pas été incluse par M. et Mme A... dans les revenus qu'ils ont déclarés au titre de cette année. L'administration fiscale, après avoir vérifié la comptabilité de la SC Jennifer, a notamment estimé que cette somme de 613 335,87 euros constituait, pour M. et Mme A..., des revenus de capitaux mobiliers imposables au titre de l'année 2010. Elle a, par une proposition de rectification du 18 juillet 2012, rehaussé en conséquence le revenu imposable de M. et Mme A... au titre de l'année 2010. Le ministre de l'action et des comptes publics se pourvoit en cassation contre les articles 2 et 3 de l'arrêt du 22 février 2018 par lesquels la cour administrative d'appel de Nancy a, sur appel de M. et Mme A..., réduit leur base d'imposition au titre de l'année 2010 d'un montant de 613 335,87 euros et leur a accordé la décharge correspondante, en droits et pénalités, des impositions supplémentaires mises à leur charge à l'issue de cette procédure de rectification.

2. D'une part, aux termes de l'article 109 du code général des impôts : " 1. Sont considérés comme revenus distribués : (...) 2° Toutes les sommes ou valeurs mises à la disposition des associés, actionnaires ou porteurs de parts et non prélevées sur les bénéfices (...) ". Aux termes de l'article 112 du même code, dans sa rédaction applicable au litige : " Ne sont pas considérés comme revenus distribués : 1° Les répartitions présentant pour les associés ou actionnaires le caractère de remboursements d'apports ou de primes d'émission. Toutefois, une répartition n'est réputée présenter ce caractère que si tous les bénéfices et les réserves autres que la réserve légale ont été auparavant répartis. Les dispositions prévues à la deuxième phrase ne s'appliquent pas lorsque la répartition est effectuée au titre du rachat par la société émettrice de ses propres titres (...) ".

3. D'autre part, aux termes de l'article 150-0 A du code général des impôts : " I.-1. Sous réserve des dispositions propres aux bénéfices industriels et commerciaux, aux bénéfices non commerciaux et aux bénéfices agricoles ainsi que des articles 150 UB et 150 UC, les gains nets retirés des cessions à titre onéreux, effectuées directement, par personne interposée ou par l'intermédiaire d'une fiducie, de valeurs mobilières, de droits sociaux, de titres mentionnés au 1° de l'article 118 et aux 6° et 7° de l'article 120, de droits portant sur ces valeurs, droits ou titres ou de titres représentatifs des mêmes valeurs, droits ou titres, sont soumis à l'impôt sur le revenu (...) ". Aux termes de l'article 150-0 B du même code, dans sa rédaction applicable au litige : " Les dispositions de l'article 150-0 A ne sont pas applicables, au titre de l'année de l'échange des titres, aux plus-values réalisées dans le cadre d'une opération d'offre publique, de fusion, de scission, d'absorption d'un fonds commun de placement par une société d'investissement à capital variable, de conversion, de division, ou de regroupement, réalisée conformément à la réglementation en vigueur ou d'un apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés (...) ".

4. En adoptant les dispositions précitées de l'article 150-0 B, le législateur a entendu faciliter les opérations de restructuration d'entreprises, en vue de favoriser la création et le développement de celles-ci, par l'octroi automatique d'un sursis d'imposition pour les plus-values résultant de certaines de ces opérations, notamment d'échanges de titres. Il a, pour ce faire, entendu assurer la neutralité

au plan fiscal de ces opérations d'échanges de titres et, à cette fin, sauf lorsqu'il en a disposé autrement, regarder de telles opérations comme des opérations intercalaires. Il en résulte qu'en regard à cet objectif et en l'absence de dispositions contraires, lorsque les titres d'une société sont apportés par un contribuable soumis à l'impôt sur le revenu qui reçoit, en échange, des titres de la société bénéficiaire de l'apport et bénéficie, s'agissant du gain le cas échéant réalisé à cette occasion, du régime du sursis automatique d'imposition prévu par l'article 150-0 B, les titres reçus en rémunération de l'apport doivent être réputés être entrés dans le patrimoine de l'apporteur aux conditions dans lesquelles y étaient entrés les titres dont il a fait apport.

5. Si la société bénéficiaire de l'apport procède à une réduction de son capital social, non motivée par des pertes, par réduction de la valeur nominale de ses titres, les sommes mises en conséquence à la disposition d'un associé qui a acquis ces titres en rémunération de l'apport de titres d'une autre société ne peuvent constituer des remboursements d'apports non constitutifs de revenus distribués, au sens du 1° de l'article 112 du code général des impôts et sous réserve du respect des conditions auxquelles ces dispositions subordonnent leur application, que dans la limite des apports initialement consentis par cet associé à la société dont il a apporté les titres.

6. La cour, pour juger que la somme de 613 335,87 euros inscrite au crédit du compte courant d'associé de M. A..., constituait un remboursement d'apports au sens du 1° de l'article 112 du code général des impôts et qu'elle n'était dès lors pas imposable en tant que revenu distribué, a seulement tenu compte de la valeur à laquelle M. A...avait apporté à la SC Jennifer les titres qu'il détenait de la SA Etablissements Berthold Marx et Cie, du montant des sommes réparties par cette société et de celui de ses réserves, et a omis de prendre en considération les conséquences, rappelées au point 5, du caractère intercalaire de l'opération d'apport de titres effectuée par M. A...et placée sous le régime de l'article 150-0 B du code général des impôts. Elle a ainsi commis une erreur de droit. Il en résulte que le ministre de l'action et des comptes publics est fondé à demander, sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens de son pourvoi, l'annulation de l'arrêt qu'il attaque.

7. Les dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative font obstacle à ce qu'une somme soit mise à ce titre à la charge de l'Etat, qui n'est pas la partie perdante dans la présente instance.

D E C I D E :

-----

Article 1er : Les articles 2 et 3 de l'arrêt n° 16NC01660 du 22 février 2018 de la cour administrative d'appel de Nancy sont annulés.

Article 2 : L'affaire est renvoyée, dans cette mesure, à la cour administrative d'appel de Nancy.

Article 3 : Les conclusions de M. et Mme A...présentées au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative sont rejetées.

Article 4 : La présente décision sera notifiée au ministre de l'action et des comptes publics et à M. et Mme B...A....

**CE, 10 juillet 2019, n°411474**

Vu la procédure suivante :

M. et Mme A...B...ont demandé au tribunal administratif de Marseille de prononcer la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales auxquelles ils ont été assujettis au titre des années 2006 et 2007 ainsi que des pénalités correspondantes. Par un jugement n° 1304806 du 15 avril 2015, le tribunal administratif de Marseille a rejeté leur demande.

Par un arrêt n° 15MA02553 du 13 avril 2017, la cour administrative d'appel de Marseille a rejeté l'appel formé par M. et Mme B...contre ce jugement.

Par un pourvoi sommaire et un mémoire complémentaire, enregistrés les 13 juin et 13 septembre 2017 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, M. et Mme B... demandent au Conseil d'Etat :

- 1°) d'annuler cet arrêt en tant qu'il s'est prononcé sur la remise en cause du sursis d'imposition de la plus-value réalisée à l'occasion de l'apport de titres à la société Valmer en 2006 ;
- 2°) réglant l'affaire au fond, de faire droit à leur appel ;
- 3°) de mettre à la charge de L'Etat la somme de 5 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu :

- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code de justice administrative ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de M. Matias de Sainte Lorette, maître des requêtes en service extraordinaire,
- les conclusions de Mme Emilie Bokdam-Tognetti, rapporteur public ;

La parole ayant été donnée, avant et après les conclusions, à la SCP Célice, Soltner, Texidor, Périer, avocat de M. et Mme B...;

Considérant ce qui suit :

1. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que la société civile Valmer, qui a opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, a été créée le 20 septembre 2006. M. B... a apporté au capital de cette société les cent trente-deux actions qu'il détenait dans la société Alpes Assainissement, pour un montant total évalué à 3 771 240 euros. M. et Mme B... ont placé la plus-value réalisée à l'occasion de cette opération d'apport en sursis d'imposition sur le fondement des dispositions de l'article 150-0 B du code général des impôts. Par acte du 2 novembre 2006, la société Valmer a cédé l'ensemble des actions de la société Alpes Assainissement à la société Sud-Est Assainissement, pour un montant de 3 771 430 euros. A l'occasion d'un examen contradictoire

d'ensemble de leur situation fiscale personnelle, l'administration fiscale a notamment remis en cause le bénéfice du sursis d'imposition de la plus-value d'apport et réintégré le montant de celle-ci dans les revenus imposables des contribuables au titre de l'année 2006. M. et Mme B...se pourvoient en cassation contre l'arrêt du 13 avril 2017 par lequel la cour administrative d'appel de Marseille a rejeté leur appel contre le jugement du 15 avril 2015 du tribunal administratif de Marseille qui a rejeté leur demande tendant notamment à la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales ainsi que des pénalités correspondantes auxquelles ils ont été assujettis au titre de l'année 2006 en conséquence de cette rectification.

2. Aux termes de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales : " Afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles. ". Il résulte de ces dispositions que, lorsque l'administration use des pouvoirs que lui confère ce texte dans des conditions telles que la charge de la preuve lui incombe, elle est fondée à écarter comme ne lui étant pas opposables certains actes passés par le contribuable, dès lors que ces actes ont un caractère fictif ou que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, s'il n'avait pas passé ces actes, aurait normalement supportées, eu égard à sa situation ou à ses activités réelles. L'administration fiscale apporte cette preuve par la production de tous éléments suffisamment précis attestant du caractère fictif des actes en cause ou de l'intention du contribuable d'éluder ou d'atténuer ses charges fiscales normales. Dans l'hypothèse où l'administration s'acquitte de cette obligation, il incombe ensuite au contribuable, s'il s'y croit fondé, d'apporter la preuve de la réalité des actes contestés ou de ce que l'opération litigieuse est justifiée par un motif autre que celui d'éluder ou d'atténuer ses charges fiscales normales.

3. En vertu de l'article 150-0 B du code général des impôts dans sa rédaction applicable à l'année 2006, les dispositions de l'article 150-0 A du code général des impôts relatives à l'imposition des plus-values de cession, " (...) ne sont pas applicables, au titre de l'année de l'échange des titres, aux plus-values réalisées dans le cadre (...) d'un apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés (...) ".

4. Il résulte des dispositions de l'article 150-0 B du code général des impôts, éclairées par les travaux préparatoires de la loi du 30 décembre 1999 de finances pour 2000 de laquelle elles sont issues, que le législateur a, en les adoptant, entendu faciliter les opérations de restructuration d'entreprises, en vue de favoriser la création et le développement de celles-ci, par l'octroi automatique d'un sursis d'imposition pour les plus-values résultant de certaines opérations qui ne dégagent pas de liquidités. L'opération par laquelle des titres d'une société sont apportés par un contribuable à une société qu'il contrôle, puis sont immédiatement cédés par cette dernière, répond à l'objectif économique ainsi poursuivi par le législateur, lorsque le produit de cession fait l'objet d'un réinvestissement à caractère économique, à bref délai, par cette société. En revanche, en l'absence de réinvestissement

à caractère économique, une telle opération doit, en principe, être regardée comme poursuivant un but exclusivement fiscal dans la mesure où elle conduit, en différant l'imposition de la plus-value, à minorer l'assiette de l'année au titre de laquelle l'impôt est normalement dû à raison de la situation et des activités réelles du contribuable. L'acquisition par la société de biens appartenant au contribuable ne peut être regardée comme un réinvestissement à caractère économique dès lors qu'elle permet à celui-ci d'appréhender tout ou partie du produit de cession des titres ayant fait l'objet de l'opération d'apport.

5. En premier lieu, en jugeant que l'acquisition par la société Valmer, le 20 avril 2009, des parts que M. et Mme B...détenaient dans trois sociétés ne pouvait être regardée comme un réinvestissement à caractère économique au motif que cette opération avait permis aux contribuables d'appréhender la trésorerie de la société Valmer constituée à la suite de la cession, par celle-ci, des parts de la société Alpes Assainissement ayant fait l'objet de l'apport initial, la cour n'a pas commis d'erreur de droit.

6. En deuxième lieu, en jugeant qu'en l'absence de circonstances particulières de nature à lui retirer son caractère patrimonial, un prêt ne pouvait, par principe, constituer un investissement à caractère économique, alors qu'un prêt peut, au regard notamment de la qualité de l'emprunteur, de son objet et de ses modalités, s'analyser comme un investissement à caractère économique, la cour a commis une erreur de droit.

7. En troisième lieu, en se fondant, pour dénier le caractère de réinvestissement économique à l'acquisition par la société Valmer d'un terrain en juin 2007, sur la seule circonstance que cette acquisition n'avait été suivie d'aucun investissement économique, sans rechercher quel était l'objectif poursuivi par cette acquisition, la cour a commis une seconde erreur de droit.

8. Il résulte de tout ce qui précède que, sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens du pourvoi, les requérants sont fondés à demander l'annulation de l'arrêt qu'ils attaquent, en tant qu'il s'est prononcé sur la remise en cause du sursis d'imposition de la plus-value réalisée à l'occasion de l'apport de titres à la société Valmer en 2006 et sur les pénalités correspondantes.

9. Il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge de l'Etat la somme de 2 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

D E C I D E :

-----

Article 1er : L'arrêt du 13 avril 2017 de la cour administrative d'appel de Marseille est annulé en tant qu'il s'est prononcé sur la remise en cause du sursis d'imposition de la plus-value réalisée à l'occasion de l'apport de titres à la société Valmer en 2006 et sur les pénalités correspondantes.

Article 2 : L'affaire est renvoyée, dans cette mesure, à la cour administrative d'appel de Marseille.

Article 3 : L'Etat versera à M. et Mme B...la somme de 2 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Article 4 : La présente décision sera notifiée à M. et Mme A... B... et au ministre de l'action et des comptes publics.

**TA Montreuil, 16 juillet 2019, n°1811897**

Vu la procédure suivante :

Par une requête et des mémoires, enregistrés les 24 juillet 2017, 21 février 2018, 30 janvier et 13 mars 2019, M. et Mme Daniel Roullier, représentés par Me Vailhen et Me Plumerault, demandent au tribunal :

1º) de prononcer la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et des contributions sociales mises à leur charge au titre de l'année 2010 pour un montant global de 41 526 081 euros en droits et pénalités ;

2º) à titre subsidiaire, de ramener la pénalité pour abus de droit à 40 % ;

3º) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 5 000 euros en application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Ils soutiennent que :

S'agissant de la procédure d'imposition :

- La proposition de rectification n'est pas correctement motivée, dès lors qu'elle entretient une confusion sur la notion d'abus de droit retenue par l'administration ;

- L'avis de mise en recouvrement méconnaît les dispositions de l'article 212-1 du code des relations entre le public et l'administration ;

S'agissant du bienfondé de l'imposition :

- La procédure de l'abus de droit n'est pas applicable en l'absence d'acte ; au cas présent, le versement des soultes ne constitue pas un acte, mais une modalité de paiement d'un transfert de titres et s'inscrit dans une opération d'apport d'ensemble qui doit être examinée globalement au regard de la procédure d'abus de droit ; l'administration n'a pas remis en cause l'opération d'apport et ne l'a pas considérée comme fictive ;

- La doctrine administrative, invocable au regard des dispositions de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales, confirme qu'une soulte d'apport bénéficie du sursis d'imposition ; une telle doctrine n'effectue aucune distinction en fonction des différents contextes dans lesquels les soultes peuvent être versées ;

- La démonstration d'un abus de droit est radicalement viciée, dès lors qu'en premier lieu l'administration ne peut valablement invoquer simultanément le caractère fictif de la soulte et l'existence d'une fraude à la loi, qu'en deuxième lieu la distribution de la soulte ne dissimule pas une distribution de la société CFPR qui n'aurait pu bénéficier aux mêmes personnes physiques compte tenu du démembrement des titres et du régime incertain des distributions de réserves en présence d'un démembrement des titres et qu'en dernier lieu, la distribution envisagée par l'administration n'aurait pas été conforme aux droits respectifs des associés ;

- La soulte en droit français ne peut se limiter à une facilité pour rendre aisées les parités de change dans une opération d'apport et de fusion et n'aurait pas pour objet de permettre de manière délibérée l'appréhension de liquidité ; le Conseil Constitutionnel a validé cette analyse ;

- Le versement de la soulte n'avait pas un but exclusivement fiscal, mais s'analyse comme la contrepartie au transfert d'une fraction des titres CFPR au regard des contraintes réelles impliquées par la nouvelle organisation familiale et nécessaire à la pérennité du groupe familial au regard des intérêts distincts des membres de la famille ; il évite des effets de dilution / relution des droits créant une rupture dans l'équilibre familial ;

- Le financement de la soulte par un financement externe puis par une remontée de dividende est une modalité normale de financement des holdings, sans impact réel sur la valeur de la société acquise par échange de titre au regard du montant limité des dividendes reçus.

S'agissant des pénalités :

- L'application automatique de la pénalité de 80 % prévue par l'article 1729 du code général des impôts ne respecte pas le principe de légalité des infractions et des peines et méconnaît les stipulations de l'article 7 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales ;

- La proposition de rectification ne comporte aucune indication sur l'identité du contribuable qui a eu l'initiative principale du ou des actes constitutifs de l'abus droit.

Par des mémoires en défense, enregistré le 25 octobre 2017 et le 19 février 2019, la direction des vérifications nationales et internationales conclut au rejet de la requête.

Elle soutient que les moyens invoqués par les requérants sont infondés.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales ;

- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;

- le code de justice administrative.

Les parties ont été régulièrement averties du jour de l'audience.

Ont été entendus au cours de l'audience publique :

- le rapport de M. Quenette, rapporteur,

- les conclusions de M. Noël, rapporteur public,

- et les observations de Me Vailhen et Me Plumerault pour M. et Mme Roulher.

Une note en délibéré présentée pour M. et Mme Roullier a été enregistrée le 12 juillet 2019.

Considérant ce qui suit

1. La société anonyme Compagnie Financière et de Participation Roullier (CFPR) est la holding du groupe familial Roullier, créé par M. Daniel Roullier, spécialisé dans la fabrication de fertilisants et de spécialités nutritionnelles pour les cultures et les animaux. M. Roullier a eu cinq filles de son premier mariage. Au décès de son épouse en 1994, ses cinq filles ont reçu la moitié des actions de la société CFPR en nue-propiété. M. Roullier en a quant à lui conservé l'usufruit. Il s'est remarié en 2001 avec Mme Brigitte Rungeard, qui était elle-même mère de deux filles, et a constitué avec sa seconde épouse une société d'acquêts à laquelle il a fait apport de 10 % du capital de la société CFPR. A la fin de l'année 2010, M. Roullier a décidé d'établir une transmission et une administration de son groupe dans un cadre strictement familial. Il a décidé de réserver à ses cinq filles, nées de son premier mariage, la charge et la responsabilité de pérenniser l'outil de travail sur les fondements familiaux et entrepreneuriaux ayant conduit à son développement. La séparation des deux pôles familiaux a été matérialisée par la création, le 6 décembre 2010, de deux sociétés civiles holding qui ont opté pour l'impôt sur les sociétés : la société civile Famille Roullier Avenir Développement (FRAD) au capital de 10 000 euros divisé en 1 000 parts sociales de 10 euros chacune constituée à l'origine entre M. Roullier et deux de ses deux filles et la société civile Daniel Roullier Rungeard (D2R) au capital de 10 000 euros divisé en 1 000 parts sociales de 10 euros chacune constituée entre M. Roullier et Mme Rungeard. Le 15 décembre 2010, la société FRAD et la société D2R ont reçu en apport en nature respectivement 35 758 et 3 997 actions de la société CFPR. En contrepartie de cet apport, les actionnaires de la société CFPR ont reçu des parts sociales nouvelles, respectivement des sociétés civiles FRAD et D2R, d'une valeur nominale de 10 euros ainsi qu'une soulte en espèces d'un montant de 0,907643 euro par part sociale. La société CFPR a été valorisée pour un montant global de 749 874 720 euros, soit 18 760 euros par action.

2. L'apport à la société FRAD, d'un montant de 670 820 080 euros (35 758 actions de 18 760 euros) a ainsi été rémunéré par la création de 61 500 000 parts sociales nouvelles de cette société civile, et par le versement d'une soulte de 55 820 080 euros. Cette soulte est inférieure à 10 % du montant de la valeur nominale des titres reçus. Compte tenu du démembrement d'une partie des actions de la société CFPR, certaines des nouvelles parts de la société FRAD ont été démembrées, ce qui a également conduit à un démembrement d'une partie de la soulte, générant ainsi un quasi-usufruit. La soulte correspondant aux parts

démembrées, s'élevant globalement à 28 689 000 euros, a été répartie sur cinq comptes bancaires en indivision entre M. Roullier et chacune de ses cinq filles. Pour financer le règlement de la soulte, la société civile FRAD a signé le 8 décembre 2010 avec un établissement de crédit une autorisation de découvert d'un montant maximum de 58 millions d'euros, allant jusqu'au 31 janvier 2011 dans l'attente du versement des dividendes par la société CFPR. Le 21 janvier 2011, la société CFPR a décidé le versement de dividendes s'élevant à 58 285 540 euros à la société FRAD. Ces dividendes ont été comptabilisés en produits dans les comptes de la société le 24 janvier 2011. Les plus-values d'apport réalisées par les actionnaires de la société CFPR ont bénéficié du régime du sursis d'imposition prévu par l'article 150-0 B du code général des impôts, y compris la partie correspondant aux soultes dès lors que leur montant n'excédait pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus. Par acte authentique du 16 décembre 2010, M. Roullier a effectué des donations de la nue-propiété de 5 448 724 parts de la société FRAD à chacune de ses cinq filles et des donations de

la pleine propriété de 100 000 parts de la société FRAD à chacun de ses douze petits-enfants. La plus-value en sursis d'imposition attachée à ces donations a été définitivement purgée.

3. L'apport à la société D2R, d'un montant de 74 983 720 euros (3 997 actions de 18 760 euros) a quant à lui été rémunéré par la création de 6 874 420 parts sociales nouvelles de cette société civile, et par le versement d'une soulte de 6 239 520 euros. Cette soulte est inférieure à 10 % du montant de la valeur nominale des titres reçus. Pour financer le règlement de la soulte, la société civile D2R a signé le 8 décembre 2010 avec un établissement de crédit une autorisation de découvert, allant jusqu'au 31 janvier 2011 dans l'attente du versement des dividendes par la société CFPR. Le 21 janvier 2011, la société CFPR a décidé le versement de dividendes à la société D2R. Ces dividendes ont été comptabilisés en produits dans les comptes de la société le 24 janvier 2011. Les plus-values d'apport réalisées par les actionnaires de la société CFPR ont bénéficié du régime du sursis d'imposition prévu par l'article 150-0 B du code général des impôts, y compris la partie correspondant aux soultes dès lors que leur montant n'excédait pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus.

4. Par une proposition de rectification en date du 12 novembre 2013, l'administration a considéré, sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, que les soultes versées par les sociétés civiles FRAD et D2R avaient un objectif exclusivement fiscal d'appréhension de liquidité du groupe en franchise d'impôt et constituaient une fraude à la loi en ne répondant pas aux objectifs du législateur. Elle a, par suite, soumis à l'imposition sur le revenu et aux contributions sociales les soultes versées par les sociétés FRAD et D2R à M. et Mme Roullier en tant que revenu distribué sur le fondement de l'article 109 du code général des impôts. Les requérants demandent de prononcer la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et des contributions sociales mises à leur charge au titre de l'année 2010 pour un montant global de 41 526 081 euros en droits et pénalités.

Sur la procédure d'imposition :

5. En premier lieu, les moyens relatifs à la régularité de l'avis d'imposition sont inopérants s'agissant d'un contentieux d'assiette. Par suite, et en tout état de cause, les requérants ne sont pas fondés à soulever l'absence de signature sur l'avis d'imposition pour contester les cotisations supplémentaires d'impositions sur le revenu et les contributions sociales afférentes mises à leur charge.

6. En deuxième lieu, aux termes de l'article L. 57 du livre des procédures fiscales : "L'administration adresse au contribuable une proposition de rectification qui doit être

motivée de manière à lui permettre de formuler ses observations ou de faire connaître son acceptation. (...)". Aux termes de l'article R. 57-1 du même livre : a La proposition de rectification prévue par l'article L. 57 fait connaître au contribuable la nature et les motifs de la rectification envisagée. (...) Il résulte de ces dispositions que, pour être régulière, une proposition de rectification doit comporter la désignation de l'impôt, de l'année et de la base d'imposition concernés, et énoncer les motifs sur lesquels l'administration entend se fonder pour justifier les rectifications envisagées, de façon à permettre au contribuable de formuler ses observations de façon entièrement utile. En revanche, sa régularité ne dépend pas du bien-fondé de ces motifs.

7. Si les requérants soutiennent que l'administration aurait introduit une ambiguïté dans la proposition de rectification sur la branche de l'abus de droit qu'elle entendait retenir pour la motiver en sorte qu'ils n'étaient pas en mesure de faire part utilement de leurs observations, il ressort de la proposition de rectification que l'administration a mis en oeuvre la procédure d'abus de droit uniquement sur la notion de fraude à la loi. Par suite, et en tout état de cause, le moyen tiré du défaut de motivation ne peut qu'être écarté.

Sur le bienfondé de l'imposition :

8. Aux termes de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, dans sa rédaction applicable au litige : "Afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles. / En cas de désaccord sur les rectifications notifiées sur le fondement du présent article, le litige est soumis, à la demande du contribuable, à l'avis du comité de l'abus de droit fiscal. L'administration peut également soumettre le litige à l'avis du comité. / Si l'administration ne s'est pas conformée à l'avis du comité, elle doit apporter la preuve du bien-fondé de la rectification (...)". Il résulte de ces dispositions que, lorsque l'administration use des pouvoirs que lui confère ce texte dans des conditions telles que la charge de la preuve lui incombe, elle est fondée à écarter comme ne lui étant pas opposables certains actes passés par le contribuable dès lors qu'elle établit que ces actes ont un caractère fictif, ou bien, à défaut, recherchent le bénéfice d'une application littérale des textes à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs et n'ont pu être inspirés par aucun motif autre que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, s'il n'avait pas passé ces actes, aurait normalement supportées eu égard à sa situation et à ses activités réelles. L'administration fiscale apporte cette preuve par la production de tous éléments suffisamment précis attestant du caractère fictif des actes en cause ou de l'intention du contribuable d'éluder ou d'atténuer ses charges fiscales normales ; que dans l'hypothèse où l'administration s'acquitte de cette obligation, il incombe ensuite au contribuable, s'il s'y croit fondé, d'apporter la preuve de la réalité des actes contestés ou de ce que l'opération litigieuse est justifiée par un motif autre que celui d'éluder ou d'atténuer ses charges fiscales normales.

9. En application de l'article 150-0 A du code général des impôts, la plus-value qu'une personne physique retire d'une cession de titres est soumise à l'impôt sur le revenu au titre de l'année de sa réalisation. Toutefois, dans la version des textes applicable au litige, le contribuable peut bénéficier, en vertu de l'article 150-0 B du même code, d'un sursis

d'imposition si cette cession intervient, notamment, dans le cadre d'une opération d'échange de titres. Selon le troisième alinéa de ce même article, sont cependant exclus du bénéfice de ce sursis d'imposition les échanges avec soulte, lorsque le montant de la soulte reçue par le contribuable excède 10 % de la valeur nominale des titres reçus.

10. En instaurant le sursis d'imposition intégrant les opérations donnant lieu dans une certaine proportion à versement d'une soulte prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts issu de la

loi n° 99-1172 du 30 décembre 1999 de finances pour 2000, éclairé par les travaux préparatoires, le législateur a entendu favoriser les restructurations d'entreprises nécessaire à leur développement susceptibles d'intervenir par échanges de titres. Toutefois, il a voulu éviter, au nom de la lutte contre l'évasion fiscale, que bénéficient d'un tel sursis d'imposition celles de ces opérations qui ne se limitent pas à un échange de titres, mais dégagent également une proportion significative de liquidités qu'il a fixée à 10 % de la valeur nominale des titres reçus.

11. Il résulte de ce qui précède que la soulte, au sens de l'article 150-B du code général des impôts, ne répond pas à un objectif d'ajustement de parité d'échange ainsi que le soutient l'administration dans ses mémoires en défense mais doit être regardée comme une mesure d'appréhension de liquidités que les parties peuvent librement décider dans la limite fixée par la loi pour rendre acceptable l'adhésion des apporteurs à une opération de restructuration d'entreprises nécessaire à leur développement. Ce but n'est pas respecté si l'octroi de la soulte n'est manifestement pas nécessaire à l'opération de restructuration d'entreprise mais est en réalité uniquement motivé par la volonté de rapporteur des titres d'appréhender en franchise immédiate d'impôt des liquidités détenues soit par la société dont les titres sont apportés, soit par la société bénéficiaire de l'apport. Dans ce cas, l'administration est fondée, sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, à considérer que cette soulte, alors même qu'elle s'inscrit dans une opération de restructuration d'entreprise nécessaire à son développement, constitue un désinvestissement de l'entreprise bénéficiaire des apports.

En ce qui concerne la soulte versée par la société FRAD

12. Il n'est pas contesté que l'apport de titres de la société CFPR à la société FRAD par une partie des membres de la famille Roullier constitue une opération de restructuration dont l'objectif est d'assurer la pérennité et le développement du groupe Roullier par la mise en place d'une structure actionnariale familiale contraignante et pérenne. Il résulte de l'instruction qu'en apportant leurs titres à la société FRAD, les actionnaires de la société CFPR perdent aux termes des statuts de la société civile leur liberté de négociation des titres qu'ils possédaient jusqu'alors, en soumettant toute opération de cession de titres à une procédure interne à la société civile d'agrément ou de substitution, afin de pérenniser et développer le groupe familial par la détention majoritaire et stable que la société FRAD y détient. Ces nouvelles contraintes, qui portent sur la liquidité des parts désormais détenues dans la société FRAD, ont nécessairement un impact négatif sur la valorisation des titres reçus en échange des titres apportés susceptible de freiner l'adhésion des actionnaires de CFPR à la nouvelle organisation. Par suite, la soulte versée en rémunération partielle des titres apportés, financée par un prêt gagé sur le versement de dividende à venir de la société CFPR, doit être regardée comme une mesure incitative à l'adhésion des anciens actionnaires de la société CFPR à la nouvelle organisation du groupe que les parties prenantes ont librement fixée à 9,08 % de la valeur nominale des titres reçus et non comme une opération visant exclusivement à percevoir des liquidités en sursis d'imposition.

13. S'agissant toutefois du cas particulier des titres détenus en pleine propriété par M. Roullier dans la société CFPR apportés à la société FRAD, il résulte des propres écritures des requérants que l'opération de restructuration a été réalisée par la seule décision de M. Roullier, lequel "a imposé sa propre volonté aux membres de sa famille, qui n'ont fait que respecter l'organisation souhaitée par un seul et même contribuable", en sorte que la soulte qu'il s'est versé sur les actions non

démembrées n'était manifestement pas nécessaire à sa propre adhésion à l'opération de restructuration. Il ne résulte pas de l'instruction que la relation dans la société FRAD qui aurait résulté de l'absence de versement de soultes sur les titres CFPR apportés et détenus en pleine propriété serait de nature à remettre en cause l'économie générale de l'opération, dès lors que M. Roullier détenait déjà l'usufruit ou la pleine propriété de l'essentiel des titres CFPR. Dès lors, eu égard à l'absence manifeste de nécessité d'octroi d'une soulte à ladite opération, l'administration est fondée à considérer que la soulte versée en sursis d'imposition en rémunération partielle des titres apportés par M. Roullier en pleine propriété à la société FRAD doit être regardée comme un versement visant exclusivement à appréhender des revenus en éludant l'impôt. Cette opération ne portant pas sur des titres démembrés, les requérants ne sont pas fondés à soutenir, en tout état de cause, que les incertitudes liées au régime fiscal des titres démembrés justifiaient une telle opération ni que le versement de dividendes aurait conduit à une répartition autre des sommes appréhendées. De surcroît, l'administration ne reproche pas aux requérants l'appréhension de dividendes mais de revenus réputés distribués au sens des dispositions du 2<sup>o</sup> de l'article 109-1 du code général des impôts.

14. Par suite, l'administration était fondée à assimiler à des revenus distribués au sens du 2<sup>o</sup> de l'article 109-1 du code général des impôts les soultes versées à M. Roullier au titre des actions apportées à la société FRAD qu'il détenait en pleine propriété dans la société CFPR, sur le fondement de l'abus de droit par la fraude à la loi, ainsi qu'elle l'a clairement indiqué dans sa proposition de rectification, et non sur celui de la Activité des actes dès lors que l'existence de l'apport de titres n'est pas remis en cause. L'administration n'était en revanche pas fondée à assimiler à des revenus réputés distribués le versement de soulte sur les actions démembrées apportées à la société FRAD.

15. Les requérants ne sont pas fondés à opposer au redressement, sur le fondement des dispositions de l'article L. 80 À du livre des procédures fiscales, les paragraphes 26 et 29 de la doctrine administrative référencée B.O.I N<sup>o</sup> 119 du 3 juillet 2001, qui n'ajoutent rien à la loi.

En ce qui concerne la soulte versée par la société D2R

16. M. Daniel Roullier est, à l'issue de l'opération d'apports à la société D2R. des titres de la société CFPR qu'il détenait avec son épouse par une société d'acquêt, le seul porteur des 6 875 420 parts de la société civile D2R à l'exclusion d'une unique part détenue par son épouse, en sorte que l'octroi d'une soulte n'était manifestement pas nécessaire à l'adhésion des parties à l'opération de restructuration, M. Roullier étant à la fois le seul initiateur et le seul bénéficiaire avec son épouse de l'opération. La seule circonstance que l'absence de versement de soulte aurait eu un effet relatif de 1 % de la société D2R dans le capital de CFPR n'est pas de nature à justifier à elle seule le versement d'une soulte, dès lors que cet effet est limité et ne remet pas en cause l'économie générale de l'opération de restructuration du groupe familial. Ainsi, eu égard à l'absence manifeste de nécessité d'octroi d'une soulte à ladite opération, l'administration est fondée à considérer que la soulte versée en sursis d'imposition en rémunération partielle des titres apportés doit être regardée comme un

versement visant exclusivement à appréhender des revenus en éludant l'impôt. Cette opération ne portant pas sur des titres démembrés, les requérants ne sont pas fondés à. soutenir, en tout état de cause, que les incertitudes liées au régime fiscal des titres démembrés justifiaient une telle opération ni que le versement de dividendes aurait conduit à une répartition autre des sommes appréhendées

De surcroît, l'administration ne reproche pas aux requérants l'appréhension de dividendes mais de revenus réputés distribués au sens des dispositions du 2<sup>o</sup> de l'article 109-1 du code général des impôts. Par suite, l'administration était fondée à assimiler les soultes versées à des revenus distribués sur le fondement du 2<sup>o</sup> de l'article 109-1 du code général des impôts sur le seul fondement de l'abus de droit par la fraude à la loi, ainsi qu'elle l'a clairement indiqué dans sa proposition de rectification, et non sur celui de la fictivité des actes, l'existence de l'apport de titres n'étant pas remise en cause.

17. Les requérants ne sont pas fondés à opposer au redressement, sur le fondement des dispositions de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales, les paragraphes 26 et 29 de la doctrine administrative référencée B.O.I. N<sup>o</sup> 119 du 3 juillet 2001, qui n'ajoutent rien à la loi.

Sur les pénalités restant en litige :

18. Aux termes de l'article 1729 du code général des impôts : "Les inexactitudes ou les omissions relevées dans une déclaration ou un acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt ainsi que la restitution d'une créance de nature fiscale dont le versement a été indûment obtenu de l'Etat entraînent l'application d'une majoration de : (...) / b. 80 % en cas d'abus de droit au sens de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales ; elle est ramenée à 40 % lorsqu'il n'est pas établi que le contribuable a eu l'initiative principale du ou des actes constitutifs de l'abus de droit ou en a été le principal bénéficiaire (...) ;".

19. En premier lieu, aux termes des stipulations de l'article 7 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales : "Nul ne peut être condamné pour une action ou une omission qui, au moment où elle a été commise, ne constituait pas une infraction d'après le droit national ou international. De même il n'est infligé aucune peine plus forte que celle qui était applicable au moment où l'infraction a été commise".

20. L'article L. 64 du livre des procédures fiscales et le b de l'article 1729 du code général des impôts, en tant qu'il institue une majoration en cas d'abus de droit, ne présentent aucune ambiguïté en ce qui concerne la définition des infractions qu'ils sanctionnent. Le moyen tiré de la méconnaissance des stipulations de l'article 7 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales doit être écarté. En tout état de cause, en absence de question prioritaire de constitutionnalité soulevée dans un mémoire distinct, les requérants ne sont pas fondés à soutenir que les dispositions législatives précitées méconnaissent le principe de légalité des délits et des peines garanti par l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789.

21. En second lieu, et contrairement à ce que soutiennent les requérants, l'administration a clairement indiqué dans la proposition de rectification que M. Daniel Roullier était le gérant de la société D2R bénéficiaire des apports ayant donné lieu au versement de soulte, qu'il était bénéficiaire de la soulte versée en sursis d'imposition et qu'il avait expressément indiqué vouloir bénéficier de ce sursis d'imposition à l'occasion de

l'assemblée générale de la société D2R du 15 décembre 2010. Par suite, l'administration était fondée à considérer que M. Roullier était à l'initiative de l'acte constitutif de l'abus de droit et en a été le principal bénéficiaire. Les requérants ne sont, dès lors, pas fondés à remettre en cause la pénalité de

80 % mise à leur charge en application des dispositions de l'article 1729 du code général des impôts. Les conclusions subsidiaires tendant à ramener la pénalité à 40 % ne peuvent qu'être rejetées.

22. Il résulte de tout ce qui précède que les requérants ne sont fondés à demander que la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et des contributions sociales mises à leur charge au titre de l'année 2010 sur l'opération d'apport à la société FRAD en droits et pénalités pour les seules actions qu'ils détenaient en usufruit de la société CFPR. Il

sera mis à la charge de l'Etat, dans les circonstances de l'espèce, la somme de 1500 euros en application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

DECIDE :

Article 1er : M. et Mme Daniel Roullier sont déchargés des cotisations supplémentaires d'impôts sur les revenus et des contributions sociales mises à leur charge au titre de l'année 2010 sur l'opération d'apport à la société FRAD en droits et pénalités, pour les seules actions qu'ils détenaient dans la société CFPR en usufruit.

Article 2 : L'Etat versera à M. et Mme Daniel Roullier une somme de 1500 (mille cinq cents) euros au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Article 3 : Le surplus des conclusions de la requête est rejeté.

Article 4 : Le présent jugement sera notifié à M. et Mme Daniel Roullier et au ministre de l'action et des comptes publics (direction des vérifications nationales et internationales).

**CJUE, 18 septembre 2019, aff. C-662/18 et aff. C-672/18**

1 Les demandes de décision préjudicielle portent sur l'interprétation de l'article 8 de la directive 2009/133/CE du Conseil, du 19 octobre 2009, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, ainsi qu'au transfert du siège statuaire d'une SE ou d'une SCE d'un État membre à un autre (JO 2009, L 310, p. 34), et de l'article 8 de la directive 90/434/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents (JO 1990, L 225, p. 1).

2 Ces demandes ont été présentées dans le cadre de litiges opposant respectivement AQ (C-662/18) et DN (C-672/18) à l'administration fiscale au sujet du refus de celle-ci, lors de l'imposition des plus-values placées en report d'imposition au titre de l'article 8 de chacune de ces directives et de celles réalisées à l'occasion de la cession de titres reçus dans le cadre d'une opération d'échange de titres, de leur appliquer un abattement global décompté à partir de la date d'acquisition des titres échangés.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3 Ainsi que le mentionne le considérant 1 de la directive 2009/133, cette directive a procédé à la codification de la directive 90/434, cette dernière ayant été modifiée à plusieurs reprises et de façon substantielle.

4 Les considérants 2 à 5 et 10 de la directive 2009/133 correspondent en substance, respectivement, aux considérants 1 à 4 et 8 de la directive 90/434. En outre, l'article 8, paragraphes 1, 4, 6 et 7, de la première de ces directives correspond, en substance, à l'article 8, paragraphes 1 et 2, de la seconde de celles-ci.

5 Aux termes des considérants 2 à 5 et 10 de la directive 2009/133 :

« (2) Les fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents peuvent être nécessaires pour créer dans la Communauté des conditions analogues à celles d'un marché intérieur et pour assurer ainsi le bon fonctionnement d'un tel marché intérieur. Ces opérations ne devraient pas être entravées par des restrictions, des désavantages ou des distorsions particuliers découlant en particulier des dispositions fiscales des États membres. Il importe, par conséquent, de prévoir pour ces opérations des règles fiscales neutres au regard de la concurrence afin de permettre aux entreprises de s'adapter aux exigences du marché intérieur, d'accroître leur productivité et de renforcer leur position concurrentielle sur le plan international.

(3) Des dispositions d'ordre fiscal pénalisent actuellement ces opérations par rapport à celles qui intéressent des sociétés d'un même État membre. Il est nécessaire d'éliminer cette pénalisation.

(4) Il n'est pas possible d'atteindre cet objectif par une extension, au plan communautaire, des régimes internes en vigueur dans les États membres, les différences entre ces régimes étant susceptibles de provoquer des distorsions. Seul un régime fiscal commun peut constituer une solution satisfaisante à cet égard.

(5) Le régime fiscal commun devrait éviter une imposition à l'occasion d'une fusion [...], tout en sauvegardant les intérêts financiers de l'État membre de la société apporteuse ou acquise.

[...]

(10) L'attribution aux associés de la société apporteuse de titres de la société bénéficiaire ou acquérante ne devrait, par elle-même, donner lieu à aucune imposition dans le chef de ces associés.  
»

6 Aux termes de l'article 2, sous e), de ladite directive, on entend par « "échange d'actions", l'opération par laquelle une société acquiert, dans le capital social d'une autre société, une participation ayant pour effet de lui conférer la majorité des droits de vote de cette société ».

7 L'article 8 de la même directive prévoit :

« 1. L'attribution, à l'occasion d'une fusion, d'une scission ou d'un échange d'actions, de titres représentatifs du capital social de la société bénéficiaire ou acquérante à un associé de la société apporteuse ou acquise, en échange de titres représentatifs du capital social de cette dernière société, ne doit, par elle-même, entraîner aucune imposition sur le revenu, les bénéfices ou les plus-values de cet associé.

[...]

4. Les paragraphes 1 et 3 ne s'appliquent que si l'associé n'attribue pas aux titres reçus en échange une valeur fiscale supérieure à la valeur que les titres échangés avaient immédiatement avant la fusion, la scission ou l'échange des actions.

[...]

6. L'application [du paragraphe] 1 [...] n'empêche pas les États membres d'imposer le profit résultant de la cession ultérieure des titres reçus de la même manière que le profit qui résulte de la cession des titres existant avant l'acquisition.

7. Aux fins du présent article, on entend par "valeur fiscale" la valeur qui servirait de base pour le calcul éventuel d'un profit ou d'une perte prise en compte pour déterminer l'assiette d'un impôt frappant les revenus, les bénéfices ou les plus-values de l'associé de la société.

[...] »

Le droit français

La législation nationale

– La législation nationale applicable dans les affaires C-662/18 et C-672/18

8 L'article 150-0 D du code général des impôts (ci-après le « CGI »), dans sa version issue de la loi no 2013-1278, du 29 décembre 2013, de finances pour 2014, applicable aux gains réalisés et aux distributions perçues à compter du 1er janvier 2013, énonce :

« 1. [...]

Les gains nets de cession à titre onéreux d'actions, de parts de sociétés, de droits portant sur ces actions ou parts, ou de titres représentatifs de ces mêmes actions, parts ou droits, mentionnés au I de l'article 150-0 A, ainsi que les distributions mentionnées aux 7, 7 bis et aux deux derniers alinéas du 8 du II du même article, à l'article 150-0 F et au 1 du II de l'article 163 quinquies C sont réduits d'un abattement déterminé dans les conditions prévues, selon le cas, au 1 ter ou au 1 quater du présent article.

[...]

1 ter. L'abattement mentionné au 1 est égal à :

a) 50 % du montant des gains nets ou des distributions lorsque les actions, parts, droits ou titres sont détenus depuis au moins deux ans et moins de huit ans à la date de la cession ou de la distribution ;

b) 65 % du montant des gains nets ou des distributions lorsque les actions, parts, droits ou titres sont détenus depuis au moins huit ans à la date de la cession ou de la distribution. »

9 Le III de l'article 17 de la loi no 2013-1278 dispose :

« Les I et II s'appliquent aux gains réalisés et aux distributions perçues à compter du 1er janvier 2013, à l'exception des 1° et 4° du D, du E, des vingt-troisième et vingt-quatrième alinéas du 2° du F, des G et H, des b et c du 1° du K, du L, des 1° et 3° du N, des O, R et W du I et du 2° du II, qui s'appliquent aux gains réalisés et aux distributions perçues à compter du 1er janvier 2014. Les M et V ne s'appliquent pas aux contribuables qui bénéficient, au 31 décembre 2013, du report d'imposition mentionné à l'article 150-0 D bis, dans sa version en vigueur à cette date. »

– La législation nationale applicable dans l'affaire C-662/18

10 Le I de l'article 150-0 B ter du CGI, dans sa version issue de l'article 18 de la loi no 2012-1510, du 29 décembre 2012, de finances rectificative pour 2012, applicable aux plus-values réalisées à compter du 14 novembre 2012, dispose :

« L'imposition de la plus-value réalisée, directement ou par personne interposée, dans le cadre d'un apport de valeurs mobilières, de droits sociaux, de titres ou de droits s'y rapportant tels que définis à l'article 150-0 A à une société soumise à l'impôt sur les sociétés ou à un impôt équivalent est reportée si les conditions prévues au III du présent article sont remplies [...] »

11 L'article 200 A du CGI, dans sa rédaction résultant de l'article 34 de la loi no 2016-1918, du 29 décembre 2016, de finances rectificative pour 2016, dispose :

« [...] »

2. Les gains nets obtenus dans les conditions prévues à l'article 150-0 A sont pris en compte pour la détermination du revenu net global défini à l'article 158.

[...]

2 ter. a. Les plus-values mentionnées au I de l'article 150-0 B ter sont imposables à l'impôt sur le revenu au taux égal au rapport entre les deux termes suivants :

- le numérateur, constitué par le résultat de la différence entre, d'une part, le montant de l'impôt qui aurait résulté, au titre de l'année de l'apport, de l'application de l'article 197 à la somme de l'ensemble des plus-values mentionnées au premier alinéa du présent a ainsi que des revenus imposés au titre de la même année dans les conditions de ce même article 197 et, d'autre part, le montant de l'impôt dû au titre de cette même année et établi dans les conditions dudit article 197 ;
- le dénominateur, constitué par l'ensemble des plus-values mentionnées au premier alinéa du présent a retenues au deuxième alinéa du présent a.

Pour la détermination du taux mentionné au premier alinéa du présent a, les plus-values mentionnées au même premier alinéa sont, le cas échéant, réduites du seul abattement mentionné au 1 de l'article 150-0 D.

Par dérogation, le taux applicable aux plus-values résultant d'opérations d'apport réalisées entre le 14 novembre et le 31 décembre 2012 est déterminé conformément au A du IV de l'article 10 de la loi no 2012-1509 du 29 décembre 2012 de finances pour 2013.

[...] »

12 En vertu du A du IV de l'article 10 de la loi no 2012-1509 les plus-values mentionnées au I de l'article 150-0 B ter résultant d'opérations d'apport réalisées entre le 14 novembre et le 31 décembre 2012 sont imposables au taux forfaitaire de 24 % ou, lorsque l'ensemble des conditions prévues au 2 bis de l'article 200 A dans sa rédaction résultant de cette même loi sont remplies, au taux forfaitaire de 19 % fixé par ce même 2 bis.

13 Selon le III de l'article 17 de la loi no 2013-1278, les abattements pour durée de détention prévus au 1 ter et au 1 quater de l'article 150-0 D du CGI, applicables aux gains nets obtenus dans les conditions prévues à l'article 150-0 A du même code et pris en compte pour la détermination du revenu net global soumis au barème progressif de l'impôt sur le revenu en vertu du 2 de l'article 200 A, s'applique aux gains réalisés à compter du 1er janvier 2013.

– La législation nationale applicable dans l'affaire C-672/18

14 Le II de l'article 92 B du CGI, dans sa rédaction applicable aux plus-values réalisées antérieurement au 1er janvier 2000, dispose :

« 1. À compter du 1er janvier 1992 ou du 1er janvier 1991 pour les apports de titres à une société passible de l'impôt sur les sociétés, l'imposition de la plus-value réalisée en cas d'échange de titres résultant d'une opération d'offre publique, de fusion, de scission, d'absorption d'un fonds commun de placement par une société d'investissement à capital variable réalisée conformément à la réglementation en vigueur ou d'un apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés, peut être reportée au moment où s'opérera la cession, le rachat, le remboursement ou l'annulation des titres reçus lors de l'échange [...] »

15 Le I ter de l'article 160 de ce code, dans sa version applicable aux plus-values réalisées antérieurement au 1er janvier 2000, prévoit :

« 4. L'imposition de la plus-value réalisée à compter du 1er janvier 1991 en cas d'échange de droits sociaux résultant d'une opération de fusion, scission ou d'apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés peut être reportée dans les conditions prévues au II de l'article 92 B [...] »

16 En vertu du 2 de l'article 200 A dudit code, dans sa rédaction applicable aux revenus perçus à compter du 1er janvier 2013 et résultant de la loi no 2012-1509, les gains nets obtenus dans les conditions prévues à l'article 150-0 A sont pris en compte pour la détermination du revenu net global soumis au barème progressif de l'impôt sur le revenu.

#### La doctrine administrative

17 Aux termes du paragraphe no 130 des commentaires administratifs publiés au Bulletin officiel des finances publiques le 24 juillet 2017 sous la référence BOI-RPPM-PVBMI-20-20-10 (ci-après le « paragraphe no 130 des commentaires administratifs ») :

« [...]L'abattement pour durée de détention ne s'applique pas [...] aux gains nets de cession, d'échange ou d'apport réalisés avant le 1er janvier 2013 et placés en report d'imposition dans les conditions prévues au II de l'article 92 B, au I ter de l'article 160 du CGI et à l'article 150 A bis du CGI dans leur rédaction en vigueur avant le 1er janvier 2000 [...] »

#### Les litiges au principal et les questions préjudicielles

18 En ce qui concerne l'affaire C-662/18, il ressort du dossier dont dispose la Cour que, dans le cadre d'une opération d'échange d'actions, le 14 décembre 2012, AQ a fait apport des titres qu'il détenait dans une société de droit français à une autre société de droit français, en échange de titres de cette dernière. Selon AQ, cette opération d'échange d'actions n'a pas conféré à la société acquérante la majorité des droits de vote de la société acquise. À l'occasion de cette opération, une plus-value correspondant à la valeur des titres échangés à la date de cet apport, diminuée du prix d'acquisition de ces titres, a été constatée et placée en report d'imposition. Au cours de l'année 2015, la cession ultérieure des titres reçus en échange ayant mis fin à ce report d'imposition, cette plus-value et la plus-value issue de la cession des titres reçus en échange ont été imposées.

19 Conformément à la pratique administrative, en vertu du paragraphe no 130 des commentaires administratifs, la plus-value placée en report d'imposition a, dans un premier temps, été imposée au taux applicable pendant l'année de la cession des titres reçus en échange, mais sans le bénéfice de l'application de l'abattement pour durée de détention prévu par la législation nationale pour les plus-values réalisées à compter du 1er janvier 2013. En outre, l'abattement pour durée de détention des titres reçus en échange a été calculé en tenant compte de la date de l'échange et non pas de la date d'acquisition des titres échangés. En vertu d'une décision du Conseil constitutionnel (France), ladite plus-value, placée en report d'imposition a, par la suite, été imposée au taux d'imposition en vigueur lors de l'apport des titres en cause, soit au taux applicable pendant l'année 2012.

20 S'agissant de l'affaire C-672/18, il ressort du dossier dont dispose la Cour que, à l'occasion d'une opération de fusion entre deux sociétés de droit français pendant l'année 1998, DN a reçu, en échange de ses titres, des titres de l'autre société faisant partie de cette fusion. À cette occasion, une plus-value afférente aux titres échangés a été constatée et placée en report d'imposition. Au cours de l'année 2016, la cession ultérieure des titres reçus en échange a mis fin à ce report d'imposition. Ainsi, cette plus-value et les plus-values issues de la cession des titres reçus en échange ont été imposées.

21 Conformément à la pratique administrative, en vertu du paragraphe no 130 des commentaires administratifs, la plus-value placée en report d'imposition a été imposée au taux applicable pendant l'année de la cession des titres reçus en échange, mais sans que soit appliqué l'abattement pour durée de détention prévu par la législation nationale pour les plus-values réalisées à compter du 1er janvier 2013. En outre, l'abattement pour durée de détention des titres reçus en échange a été calculé en tenant compte de la date de l'échange et non pas de la date d'acquisition des titres échangés.

22 Estimant que le traitement fiscal auquel aboutit ce paragraphe no 130 n'est conforme ni à l'objectif de la directive 2009/133 ni à l'article 8 de celle-ci, AQ et DN ont formé un recours devant le Conseil d'État (France), tendant à l'annulation dudit paragraphe no 130. Ils considèrent que, en raison de cette non-conformité, l'application des dispositions nationales en cause au principal devrait être écartée dans l'hypothèse d'un litige relatif à une situation transfrontalière. Il en résulterait une discrimination à rebours, au détriment des situations qui, comme la leur, sont purement internes,

contraire aux principes constitutionnels d'égalité devant la loi et d'égalité devant les charges publiques.

23 La juridiction de renvoi indique, en substance, que l'interprétation du droit de l'Union, plus particulièrement de l'article 8 de la directive 2009/133, est nécessaire à la solution des litiges qui lui sont soumis.

24 Dans ces conditions, le Conseil d'État a décidé, dans les deux affaires au principal, de surseoir à statuer et de poser à la Cour, dans chacune de celles-ci, les mêmes questions préjudicielles, rédigées dans les termes suivants :

« 1) Les dispositions de l'article 8 de la directive [2009/133] doivent-elles être interprétées en ce sens qu'elles font obstacle à ce que la plus-value réalisée à l'occasion de la cession des titres reçus à l'échange et la plus-value en report soient imposées selon des règles d'assiette et de taux distinctes ?

2) Ces mêmes dispositions doivent-elles en particulier être interprétées en ce sens qu'elles s'opposent à ce que les abattements d'assiette destinés à tenir compte de la durée de détention des titres ne s'appliquent pas à la plus-value en report, compte tenu de ce que cette règle d'assiette ne s'appliquait pas à la date à laquelle cette plus-value a été réalisée, et s'appliquent à la plus-value de cession des titres reçus à l'échange en tenant compte de la date de l'échange et non de la date d'acquisition des titres remis à l'échange ? »

25 Par une décision du président de la Cour du 14 novembre 2018, les affaires C-662/18 et C-672/18 ont été jointes aux fins des procédures écrites et orales ainsi que de l'arrêt.

Sur les questions préjudicielles

Sur la recevabilité

26 Il y a lieu de relever qu'il ressort du dossier dont dispose la Cour que les faits à l'origine des litiges au principal portent sur des opérations impliquant des sociétés établies dans un seul et même État membre, en l'occurrence la République française. En outre, s'agissant de l'affaire C-662/18, AQ a indiqué que l'opération en cause au principal ne constitue pas une opération d'échange d'actions, au sens de la directive 2009/133, dès lors que ladite opération n'a pas conféré à la société acquérante la majorité des droits de vote de la société acquise.

27 Toutes les parties ayant présenté des observations écrites relèvent, en substance, que la législation nationale concernée apporte à des situations ne relevant pas du droit de l'Union des solutions conformes à celles retenues par le droit de l'Union et estiment que les questions préjudicielles sont recevables.

28 Il convient de rappeler que la Cour a déjà déclaré comme étant recevables des demandes de décision préjudicielle dans des cas où, même si les faits au principal ne relevaient pas directement du champ d'application du droit de l'Union, les dispositions de ce droit avaient été rendues applicables

par la législation nationale, laquelle s'était conformée, pour les solutions apportées à des situations dont tous les éléments se cantonnaient à l'intérieur d'un seul État membre, à celles retenues par le droit de l'Union (arrêt du 22 mars 2018, Jacob et Lassus, C-327/16 et C-421/16, EU:C:2018:210, point 33 ainsi que jurisprudence citée).

29 En outre, la Cour a déclaré comme étant recevables de telles demandes également dans des cas où, même si la disposition du droit de l'Union dont l'interprétation est demandée est appelée à s'appliquer, dans le cadre du droit national, dans des conditions différentes de celles prévues par la disposition du droit de l'Union correspondante (voir, en ce sens, arrêts du 11 octobre 2001, Adam, C-267/99, EU:C:2001:534, points 27 à 29, ainsi que du 7 novembre 2018, C et A, C-257/17, EU:C:2018:876, point 33 et jurisprudence citée).

30 En effet, dans de tels cas, il existe un intérêt certain de l'Union européenne à ce que, pour éviter des divergences d'interprétation futures, les dispositions ou les notions reprises du droit de l'Union reçoivent une interprétation uniforme, quelles que soient les conditions dans lesquelles elles sont appelées à s'appliquer (arrêts du 22 mars 2018, Jacob et Lassus, C-327/16 et C-421/16, EU:C:2018:210, point 34 et jurisprudence citée, ainsi que du 7 novembre 2018, C et A, C-257/17, EU:C:2018:876, point 32 et jurisprudence citée).

31 En l'occurrence, en premier lieu, il convient de relever que les questions préjudicielles portent sur l'interprétation des dispositions du droit de l'Union. En second lieu, il découle du dossier dont dispose la Cour que la législation nationale applicable dans les affaires au principal, adoptée pour mettre en œuvre la directive 90/434, remplacée par la directive 2009/133, se conforme, pour les solutions apportées à des situations telles que celles en cause dans ces affaires, à celles retenues par ces directives.

32 Dès lors, il y a lieu de constater que les demandes de décision préjudicielle sont recevables.

Sur le fond

33 À titre liminaire, il convient de relever que, premièrement, les questions posées portent uniquement sur la directive 2009/133, qui a remplacé la directive 90/434. Toutefois, l'opération de fusion en cause dans l'affaire C-672/18 ayant eu lieu avant que la première de ces directives soit entrée en vigueur, il y a lieu de comprendre que, par ses questions, la juridiction de renvoi demande à la Cour d'interpréter aussi bien la directive 2009/133 que la directive 90/434.

34 Deuxièmement, ainsi qu'il découle des points 3 et 4 du présent arrêt, ces deux directives ont le même objectif et les dispositions de la directive 2009/133 qui sont pertinentes en l'occurrence correspondent à celles de la directive 90/434. Dès lors, d'une part, les références faites, dans le présent arrêt, à l'article 8, paragraphes 1, 4, 6 et 7, de la directive 2009/133 doivent être comprises comme des références à l'article 8, paragraphe 1 et paragraphe 2, premier à troisième alinéas, de la directive 90/434. D'autre part, la jurisprudence de la Cour relative à l'une de ces deux directives est également applicable à l'autre.

35 Troisièmement, il ressort de la décision de renvoi que le régime fiscal en cause au principal aboutit à ce que l'abattement prévu par le droit national n'est appliqué qu'à la fraction de la plus-value issue de la cession des titres reçus en échange, cela en décomptant la durée de la détention depuis la date de l'échange des titres et non depuis celle de l'acquisition des titres échangés.

36 Dès lors, il y a lieu de considérer que, par ses questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 8, paragraphes 1 et 6, de la directive 2009/133 et l'article 8, paragraphe 1 et paragraphe 2, deuxième alinéa, de la directive 90/434 doivent être interprétés en ce sens que, dans le cadre d'une opération d'échange de titres, ils requièrent que soit appliqué à la plus-value afférente aux titres échangés et placée en report d'imposition ainsi qu'à celle issue de la cession des titres reçus en échange, le même traitement fiscal, aux regards du taux d'imposition et de l'application d'un abattement fiscal pour tenir compte de la durée de détention des titres, que celui que se serait vu appliquer la plus-value qui aurait été réalisée lors de la cession des titres existant avant l'opération d'échange, si cette dernière n'avait pas eu lieu.

37 Il y a lieu de constater que, dans les affaires au principal, il n'a pas été allégué que les contribuables concernés ont attribué aux titres reçus en échange « une valeur fiscale » plus élevée que celle que les titres échangés avaient immédiatement avant les opérations d'échange concernées ou que cette valeur fiscale n'a pas été calculée conformément à l'article 8, paragraphe 7, de la directive 2009/133. Il s'ensuit, ainsi que cela découle de l'article 8, paragraphe 4, de cette directive, que l'article 8, paragraphe 1, de celle-ci est applicable à ces opérations.

38 En vertu de l'article 8, paragraphe 1, de la directive 2009/133, l'attribution, à l'occasion d'une fusion ou d'un échange d'actions, de titres représentatifs de la société bénéficiaire ou acquérante à un associé de la société apporteuse ou acquise, en échange de titres représentatifs du capital social de cette dernière société, ne doit, par elle-même, entraîner aucune imposition sur le revenu, les bénéfices ou les plus-values de cet associé.

39 Le paragraphe 6 de l'article 8 de cette directive prévoit néanmoins que l'application du paragraphe 1 dudit article n'empêche pas les États membres d'imposer le profit résultant de la cession ultérieure des titres reçus de la même manière que le profit qui résulte de la cession des titres existant avant l'acquisition.

40 À cet égard, la Cour a déjà considéré que, si, en prévoyant qu'une opération d'échange de titres ne peut pas par elle-même donner lieu à l'imposition de la plus-value issue de cette opération, l'article 8, paragraphe 1, de ladite directive assure la neutralité fiscale d'une telle opération, cette neutralité fiscale n'entend pas, toutefois, soustraire une telle plus-value à l'imposition des États membres disposant de la compétence fiscale sur celle-ci, mais interdit uniquement de considérer cette opération d'échange comme étant le fait générateur de l'imposition (voir, en ce sens, arrêt du 22 mars 2018, Jacob et Lassus, C-327/16 et C-421/16, EU:C:2018:210, point 50 et jurisprudence citée).

41 En outre, la Cour a précisé que, la directive 2009/133 ne contenant pas de dispositions relatives aux mesures fiscales appropriées aux fins de la mise en œuvre de son article 8, les États membres disposent, dans le respect du droit de l'Union, d'une certaine marge de manœuvre en ce qui concerne cette mise en œuvre (voir, en ce sens, arrêt du 22 mars 2018, Jacob et Lassus, C-327/16 et C-421/16, EU:C:2018:210, points 51 et 52 ainsi que jurisprudence citée).

42 Dans ce contexte, la Cour a déjà reconnu qu'une mesure qui consiste à constater la plus-value issue de l'opération d'échange de titres et à reporter le fait générateur de l'imposition de cette plus-value jusqu'à l'année au cours de laquelle intervient l'évènement mettant fin à ce report d'imposition, constitue uniquement une « technique » qui, tout en permettant de sauvegarder la compétence fiscale des États membres et, partant, leurs intérêts financiers, conformément à l'article 8, paragraphe 6, de la directive 2009/133 respecte le principe de neutralité fiscale établi par l'article 8, paragraphe 1, de cette directive en ce qu'elle conduit à ce que l'opération d'échange de titres ne donne lieu, par elle-même, à aucune imposition de ladite plus-value (voir, en ce sens, arrêt du 22 mars 2018, Jacob et Lassus, C-327/16 et C-421/16, EU:C:2018:210, points 54 et 55).

43 Or, le report du fait générateur de l'imposition de la plus-value afférente aux titres échangés implique nécessairement que l'imposition de cette plus-value suive les règles fiscales et le taux en vigueur à la date où intervient ce fait générateur, en l'occurrence à la date de la cession ultérieure des titres reçus en échange. Il s'ensuit que, si à cette date la législation fiscale concernée prévoit un régime d'abattement pour la durée de détention des titres, la plus-value placée en report d'imposition doit également bénéficier d'un tel régime d'abattement, dans les mêmes conditions que celles que se serait vu appliquer la plus-value qui aurait été réalisée lors de la cession des titres existant avant l'opération d'échange, si cette dernière n'avait pas eu lieu.

44 En effet, toute autre mesure irait au-delà d'une simple constatation de la plus-value afférente aux titres échangés issue de l'opération d'échange de titres à l'occasion de cette dernière et pourrait entraîner de réelles conséquences fiscales désavantageuses sur l'imposition de cette plus-value à la date où intervient le fait générateur de celle-ci, en l'occurrence à la date de la cession ultérieure des titres reçus en échange, ce qui serait contraire au principe de neutralité fiscale visé à l'article 8, paragraphe 1, de la directive 2009/133.

45 Quant à la plus-value afférente aux titres reçus en échange, ainsi qu'il découle du libellé de l'article 8, paragraphe 6, de la directive 2009/133, ces titres sont simplement substitués aux titres existant avant l'échange. Dès lors, il y a lieu d'appliquer, à la plus-value résultant de l'échange et placée en report d'imposition et à la plus-value afférente à la cession des titres reçus en échange, le même traitement fiscal et, en particulier, le même abattement fiscal que celui que se serait vu appliquer la plus-value qui aurait été réalisée lors de la cession des titres existant avant l'opération d'échange, si cette dernière n'avait pas eu lieu.

46 Cette appréciation n'est pas remise en cause par l'objectif visant à sauvegarder les intérêts financiers des États membres. En effet, ces intérêts, ainsi qu'il résulte de l'article 8, paragraphe 6, de la directive 2009/133, se limitent au prélèvement d'un impôt égal à celui auquel ils auraient eu droit si l'opération d'échange de titres n'avait pas eu lieu.

47 Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre aux questions posées que l'article 8, paragraphes 1 et 6, de la directive 2009/133 et l'article 8, paragraphe 1 et paragraphe 2, deuxième alinéa, de la directive 90/434 doivent être interprétés en ce sens que, dans le cadre d'une opération d'échange de titres, ils requièrent que soit appliqué, à la plus-value afférente aux titres échangés et placée en report d'imposition ainsi qu'à celle issue de la cession des titres reçus en échange, le même traitement fiscal, au regard du taux d'imposition et de l'application d'un abattement fiscal pour tenir compte de la durée de détention des titres, que celui que se serait vu appliquer la plus-value qui aurait été réalisée lors de la cession des titres existant avant l'opération d'échange, si cette dernière n'avait pas eu lieu.

Sur les dépens

48 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (huitième chambre) dit pour droit :

L'article 8, paragraphes 1 et 6, de la directive 2009/133/CE du Conseil, du 19 octobre 2009, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, ainsi qu'au transfert du siège statuaire d'une SE ou d'une SCE d'un État membre à un autre, et l'article 8, paragraphe 1 et paragraphe 2, deuxième alinéa, de la directive 90/434/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, doivent être interprétés en ce sens que, dans le cadre d'une opération d'échange de titres, ils requièrent que soit appliqué, à la plus-value afférente aux titres échangés et placée en report d'imposition ainsi qu'à celle issue de la cession des titres reçus en échange, le même traitement fiscal, au regard du taux d'imposition et de l'application d'un abattement fiscal pour tenir compte de la durée de détention des titres, que celui que se serait vu appliquer la plus-value qui aurait été réalisée lors de la cession des titres existant avant l'opération d'échange, si cette dernière n'avait pas eu lieu.

**Cass. Com., 19 juin 2019, n°17-20.556**

LA COUR DE CASSATION, CHAMBRE COMMERCIALE, a rendu l'arrêt suivant :

Sur le moyen unique :

Attendu, selon l'arrêt attaqué (Paris, 27 mars 2017, n° RG : 15/09818), que L... T... détenait, au 1er janvier 2003, 83,07 % du capital de la société Européenne de participations industrielles (la société EPI) dont il était le président et le directeur général, laquelle possédait des participations majoritaires dans le capital des sociétés J-M Weston, Pinet et La Verrerie ainsi qu'une participation minoritaire dans le capital de la société Vivarte ; que dans leur déclaration d'impôt de solidarité sur la fortune (ISF), au titre de l'année 2003, M. et Mme T... n'ont inclus dans l'assiette taxable que la quote-part de la valeur des titres de la société EPI correspondant à la participation détenue dans la société Vivarte ; que le 11 décembre 2006, l'administration fiscale leur a notifié une proposition de rectification de l'ISF, en réintégrant dans l'assiette taxable la totalité de la valeur des parts détenues dans la société EPI, au motif qu'elles ne pouvaient recevoir la qualification de biens professionnels dès lors que cette dernière, qui n'exerçait, dans la société Vivarte, que ses droits d'actionnaire, ne pouvait être considérée comme une société holding animatrice de son groupe ; qu'après mise en recouvrement du supplément d'imposition en résultant et rejet de leur réclamation, M. et Mme L... T... ont saisi le tribunal de grande instance afin d'en être déchargés ; que postérieurement au décès du premier, l'instance, d'abord reprise par O... G..., sa veuve, aujourd'hui décédée, a été poursuivie par son fils, M. Y... T... ;

Attendu que le directeur régional des finances publiques d'Ile-de-France fait grief à l'arrêt de prononcer la décharge des droits supplémentaires rappelés alors, selon le moyen, qu'il résulte des dispositions de l'article 885 O quater du code général des impôts que les parts ou actions de sociétés ayant pour activité principale la gestion de leur propre patrimoine mobilier ou immobilier ne sont pas considérées comme des biens professionnels ; que la doctrine administrative a toutefois adopté une solution plus favorable s'agissant de la société holding, à la condition que cette société soit animatrice effective de son groupe et que ses parts ou actions remplissent par ailleurs les conditions posées par l'article 885 O bis du code général des impôts ; que les sociétés holding animatrices de leur groupe s'entendent des sociétés qui participent activement à la conduite de sa politique et au contrôle des filiales et rendent, le cas échéant et à titre purement interne au groupe, des services spécifiques administratifs, juridiques, comptables, financiers ou immobiliers ; que s'agissant d'une exception doctrinale dérogatoire au principe légal d'exclusion, le rôle d'animation effective de la holding doit nécessairement être apprécié rigoureusement au niveau du groupe, c'est-à-dire au niveau de l'ensemble des sociétés qui composent le groupe, et non en distinguant selon les filiales afin d'exonérer celles d'entre elles pour lesquelles les conditions d'animation seraient effectivement remplies ; qu'en jugeant le contraire, en retenant en particulier par motifs adoptés que la doctrine administrative « n'exige pas expressément, pour qu'une société holding soit qualifiée d'animatrice, que l'intégralité des sociétés dans lesquelles elle détient des titres soient effectivement animées par cette dernière » puis par motifs propres que le fait que la société EPI « détienne de manière résiduelle une participation minoritaire dans une autre société n'est pas susceptible de lui retirer son statut principal de holding animatrice » la cour a méconnu la notion d'animation du groupe telle

qu'elle résulte de la doctrine administrative et dès lors violé les dispositions de l'article 885 O quater du code général des impôts ;

Mais attendu qu'après avoir énoncé qu'aux termes de l'article 885 A du code général des impôts, dans sa rédaction applicable à l'espèce, les biens professionnels, qui sont ceux nécessaires à l'exercice par le contribuable d'une activité commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou libérale, ne sont pas inclus dans l'assiette de l'ISF, l'arrêt retient qu'en application de l'article 885 O ter du même code, seule la fraction de la valeur des parts ou actions de société correspondant aux éléments du patrimoine social nécessaires à l'exercice de ces activités est considérée comme un bien professionnel ; qu'il relève ensuite que l'instruction administrative 7 S 3323 du 1er octobre 1999, qui institue une exception au principe d'exclusion des parts de société holding ayant pour activité principale la gestion de leur propre patrimoine posé par l'article 885 O quater du code général des impôts, assimile à des biens professionnels les titres de ces sociétés lorsqu'elles participent à l'animation des sociétés de leur groupe et leur rendent des services spécifiques, administratifs, juridiques, comptables, financiers ou immobiliers, sans qu'il soit prévu que cette activité, porte sur l'intégralité des participations ; qu'ayant constaté que la société EPI avait pour activité principale l'animation de trois filiales, au sein desquelles elle détenait une participation majoritaire, puis retenu, à bon droit, que le fait qu'elle détienne également une participation minoritaire dans une autre société, dont elle n'assurait pas l'animation, n'était pas de nature à lui retirer son statut de holding animatrice, la cour d'appel en a exactement déduit que O... G... était fondée à exclure de l'assiette de calcul de son impôt la quote-part de la valeur des titres de la société EPI correspondant aux participations de cette dernière dans les trois filiales dont elle assurait l'animation ; que le moyen n'est pas fondé ;

PAR CES MOTIFS :

REJETTE le pourvoi ;

Condamne le directeur régional des finances publiques d'Ile-de-France et du département de Paris aux dépens ;

Vu l'article 700 du code de procédure civile, rejette sa demande et le condamne à payer à M. T... la somme de 2 000 euros ;

Ainsi fait et jugé par la Cour de cassation, chambre commerciale, financière et économique, et prononcé par le président en son audience publique du dix-neuf juin deux mille dix-neuf.

MOYEN ANNEXE au présent arrêt

Moyen produit par la SCP Foussard et Froger, avocat aux Conseils, pour le directeur régional des finances publiques d'Ile-de-France et du département de Paris, agissant sous l'autorité du directeur général des finances publiques

L'arrêt attaqué encourt la censure ;

EN CE QU' il a confirmé le jugement déféré, d'abord en ce qu'il a infirmé la décision de rejet du 8 février 2013 s'agissant du refus d'exonération partielle des titres de la société E.P.I. au titre de l'I.S.F. 2003 sur le fondement des articles 885 N et suivants du code général des impôts (C.G.I.), ensuite en ce qu'il a prononcé le dégrèvement des droits et pénalités y afférents mis en recouvrement ;

AUX MOTIFS PROPRES QU' « en application de l'article 885 A du C.G.I. dans sa rédaction applicable à l'espèce les biens professionnels ne sont pas pris en compte pour l'assiette de l'ISF; qu'en application de l'article 885 N du même code les biens nécessaires à l'exercice, à titre principal d'une profession industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale sont considérés comme des biens professionnels; qu'en application de l'article 885 O ter, seule la fraction de la valeur des parts ou actions correspondant aux éléments du patrimoine social nécessaires à l'activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale sont considérés comme un bien professionnel; que, selon l'article 885 O, ne sont pas considérés comme des bien professionnels les parts ou actions des sociétés ayant pour activité principale la gestion de leur propre patrimoine mobilier ou immobilier; que, dans la présente espèce, il est constant et non contesté qu'au 1er janvier 2003, M. L... T... aux droits duquel se trouve Madame O... G..., détenait 83,07 % des actions de la société EPI, société par actions simplifiée dont il était le président directeur général, société qui détenait directement des participations majoritaires dans trois filiales (JM Weston, Pinet, La Verrerie), ainsi qu'une participation indirecte et minoritaire au sein de Vivarte; que M. T... a considéré que les titres de la société EPI qu'il détenait pouvaient être qualifiés de biens professionnels exonérés au regard de l'impôt sur la fortune (ISF) pour l'année 2003, seule la valeur correspondant à la participation minoritaire dans Vivarte étant ainsi retenue pour l'assiette de l'impôt ; que, pour contester à M. L... T... aux droits duquel se trouve Mme O... G... l'exonération à l'ISF de titres qu'il détenait au sein de la société EPI, l'administration fiscale rappelle qu'une société holding n'exerce pas une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale au sens de l'article 885 I bis du C.G.I.; qu'elle admet une dérogation à ce principe pour les sociétés holding qui sont « animatrices effectives de leur groupe », toutes autres conditions prévues pour l'octroi de ce régime de faveur devant par ailleurs être satisfaites; qu'elle considère que dès lors que la société EPI n'exerce aucun rôle d'animation dans la société Vivarte, la qualité de holding animatrice ne peut pas lui être reconnue ; mais que s'il est avéré et non contesté que la société EPI remplit les conditions de holding animatrice vis à vis de ses filiales JM Weston, Pinet et La Verrerie, la question en litige porte sur le fait qu'elle détient également une participation au sein de la société Vivarte dont elle admet ne pas être animatrice en raison de sa participation indirecte et minoritaire et présenter ainsi le caractère d'une holding passive à son encontre; que, selon l'administration fiscale, l'appréciation du rôle d'animation de la holding doit relever d'une appréciation rigoureuse s'agissant d'une exception doctrinale dérogatoire au principe légal d'exclusion; que la société EPI ne peut y prétendre puisque son animation partielle du groupe est limitée aux seules filiales sous contrôle effectif ; mais considérant, ainsi que relevé par les premiers juges, que l'instruction administrative 7 S 3323 du 1er octobre 1999 distingue les holdings qui exercent uniquement les prérogatives usuelles d'un actionnaire dont les titres ne peuvent pas constituer des biens professionnels de celles qui rendent à leurs filiales des services spécifiques, administratifs, juridiques, comptables, financiers et immobiliers et sont dès lors animatrices de leur groupe; que les titres des holdings animatrices relèvent des biens professionnels

exonérés de la soumission à l'ISF, ces sociétés holdings actives s'opposant aux holdings passives; qu'il n'est pas mentionné que cette animation doit porter sur l'intégralité des filiales; que l'activité principale de la société EPI porte ainsi sur l'animation des trois filiales au sein desquelles elle détient une participation majoritaire; que, contrairement à ce que soutient l'administration fiscale, le fait qu'elle détienne de manière résiduelle une participation minoritaire dans une autre société n'est pas susceptible de lui retirer son statut principal de holding animatrice ; que les titres ainsi détenus rentrent dans les biens professionnels non soumis à l'ISF ; que Mme G... est ainsi fondée à exclure de l'assiette de calcul de l'ISF la quote-part de la valeur des titres EPI correspondant aux participations de cette dernière dans les 3 filiales « animées », et d'inclure dans son ISF la quote-part de la valeur des titres correspondant à la participation minoritaire détenue dans la filiale « non animée » Vivarte » ;

ET AUX MOTIFS ADOPTES QU'« aux termes de l'article 885 A du C.G.I. dans sa rédaction applicable aux faits de l'espèce, les biens professionnels définis aux articles 885 N à 885 R ne sont pas pris en compte pour l'assiette de l'impôt de solidarité sur la fortune , que l'article 885 N du même code précise que les biens nécessaires à l'exercice, à titre principal, tant par leur propriétaire que par le conjoint de celui-ci, d'une profession industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale sont considérés comme des biens professionnels ; que l'article 885 O énonce que sont également considérées comme des biens professionnels les parts de sociétés de personnes soumises à l'impôt sur le revenu visés aux articles 8 et 8 ter lorsque le redevable exerce dans la société son activité professionnelle principale ; que l'article 885 O bis ajoute que les parts et actions de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés, de plein droit ou sur option, sont également considérées comme des biens professionnels si leur propriétaire remplit les conditions suivantes : 1° Être, soit gérant nommé conformément aux statuts d'une société à responsabilité limitée ou en commandite par actions, soit associé en nom d'une société de personnes, soit président, directeur général, président du conseil de surveillance ou membre du directoire d'une société par actions ; que les fonctions énumérées ci-dessus doivent être effectivement exercées et donner lieu à une rémunération normale. Celle-ci doit représenter plus de la moitié des revenus à raison desquels l'intéressé est soumis à l'impôt sur le revenu dans les catégories des traitements et salaires, bénéfices industriels et commerciaux, bénéfices agricoles, bénéfices non commerciaux, revenus des gérants et associés mentionnés à l'article 62. 2° Posséder 25 % au moins des droits financiers et des droits de vote attachés aux titres émis par la société, directement ou par l'intermédiaire de son conjoint ou de leurs ascendants ou descendants ou de leurs frères et soeurs ; que les titres détenus dans les mêmes conditions dans une société possédant une participation dans la société dans laquelle le redevable exerce ses fonctions sont pris en compte dans la proportion de cette participation ; que la valeur de ces titres qui sont la propriété personnelle du redevable est exonérée à concurrence de la valeur réelle de l'actif brut de la société qui correspond à la participation dans la société dans laquelle le redevable exerce ses fonctions. Les parts ou actions détenues par une même personne dans plusieurs sociétés sont présumées constituer un seul bien professionnel lorsque, compte tenu de l'importance des droits détenus et de la nature des fonctions exercées, chaque participation, prise isolément, satisfait aux conditions prévues pour avoir la qualité de biens professionnels, et que les sociétés en cause ont respectivement des activités soit similaires, soit connexes et complémentaires ; qu'aux termes de l'article 885 O ter, seule la fraction de la valeur des parts ou actions correspondant aux éléments du patrimoine social nécessaires à l'activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale de

la société est considérée comme un bien professionnel ; que l'article 885 O quater indique que ne sont pas considérées comme des biens professionnels les parts ou actions de sociétés ayant pour activité principale la gestion de leur propre patrimoine mobilier ou immobilier ; qu'aux termes de ces dispositions légales telles que commentées par la doctrine administrative, les titres des sociétés holding, dont l'actif est principalement composé de participations financières dans d'autres entreprises et qui ont par nature une activité de gestion patrimoniale sont par principe concernés par l'exclusion légale du régime de faveur des biens professionnels prévue par l'article 885 O quater ; que néanmoins, il est constant que les parts ou actions des sociétés holding dites "animatrices" font l'objet d'une exception doctrinale à cette exclusion légale, et peuvent de ce fait bénéficier de l'exonération au titre des biens professionnels ; qu'ainsi, la documentation administrative 7 S 3323 applicable aux faits d'espèce précise concernant l'activité des sociétés dont les titres sont susceptibles de bénéficier de l'exonération prévue pour les biens professionnels, que : « I. Nature de l'activité: 11 résulte des dispositions de l'article 885 O ter du C.G.1. que la société doit exercer une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale ; (...) qu'il est seulement précisé que le fait pour une entreprise de relever de l'impôt sur les sociétés n'est pas suffisant à lui seul pour permettre aux associés détenteurs des parts ou actions de cette entreprise de considérer ces dernières comme des biens professionnels. Il faut encore que la nature même de son activité soit industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale ; que dès lors, les parts ou actions de sociétés, quelle que soit leur forme, exerçant une activité civile autre qu'agricole ou libérale ne peuvent être regardées comme des biens professionnels. C'est ainsi notamment que les parts ou actions de sociétés ayant pour activité la gestion de leur propre patrimoine mobilier (société de gestion de portefeuille) ou immobilier (société immobilière ayant pour objet la gestion de leurs immeubles nus) sont expressément exclues des biens professionnels par l'article 885 O quater du C.G.I., sous réserve cependant des cas particuliers mentionnés ci-après ; qu'enfin, les parts ou actions de sociétés exerçant à la fois une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale et une activité civile ne peuvent pas bénéficier du régime des biens professionnels pour la fraction de leur valeur correspondant à cette dernière activité (...) III. Exclusion des sociétés dont l'activité principale consiste à gérer leur propre patrimoine. 1. Principe ; que conformément aux dispositions de l'article 885 O quater du C.G.I., les parts ou actions de sociétés ayant pour activité la gestion de leur propre patrimoine mobilier (société de gestion de portefeuille notamment) ou immobilier (société immobilière ayant pour objet la gestion de leurs immeubles nus) ne sont pas considérées comme des biens professionnels. 2. Cas particulier des sociétés holding. a. Dispositions générales ; qu'en ce qui concerne les sociétés dont l'actif est principalement composé de participations dans d'autres entreprises (sociétés holding), il y a lieu de distinguer : - celles qui ne font qu'exercer les prérogatives usuelles d'un actionnaire (exercice du droit de vote, c'est-à-dire décisions lorsque l'importance de la participation le permet, et des droits financiers). Les parts et actions de ces sociétés dont l'activité principale est la gestion de leur patrimoine ne peuvent constituer des biens professionnels; elles peuvent toutefois faire l'objet d'une exonération partielle si la société détient une participation dans une autre société où le redevable exerce des fonctions de direction ; - celles qui sont les animatrices effectives de leur groupe, participent activement à la conduite de sa politique et au contrôle des filiales et rendent, le cas échéant et à titre purement interne au groupe, des services spécifiques administratifs, juridiques, comptables, financiers ou immobiliers. Ces sociétés utilisent ainsi leur participation dans le cadre d'une activité industrielle ou commerciale qui mobilise des moyens spécifiques ; que les règles prévues en faveur des associés ou actionnaires de

sociétés holdings qui sont animatrices de leur groupe, sont applicables aux sociétés holdings quelle que soit la forme de ces sociétés (SA, Sarl, sociétés civiles, société en commandite par actions ...) ; que les parts ou actions de ces sociétés holding animatrices peuvent être exonérées si le redevable y exerce l'une des fonctions de direction énumérées par la loi et détient 25 % au moins du capital ou si la participation représente plus de 75 % du patrimoine taxable (...)" ; qu'en l'espèce, les titres de la société EPI, qui est une société holding, relèvent en principe de l'article 885 quater du code général des impôts prévoyant une exclusion du régime de faveur prévu par 885 O et O bis du même code sauf à établir sa qualification de « holding animatrice » lui permettant de bénéficier de ce fait des dispositions favorables d'exonération fiscale des biens professionnels, en vertu de l'exception dérogatoire au principe légal d'exclusion prévue par la doctrine administrative susmentionnée ; (...) qu'en l'espèce, il n'est pas contesté que, durant l'année concernée, la société EPI assurait l'animation effective de l'intégralité de ses filiales, dans lesquelles elle était l'associé unique ou majoritaire, à l'exception de la société Vivarte, filiale non animée dans laquelle elle détenait une participation indirecte minoritaire ; que la notion doctrinale de "sociétés holding animatrices" est définie par documentation administrative 7 S 3323 précitée comme l'ensemble des sociétés "qui sont les animatrices effectives de leur groupe, participent activement à la conduite de sa politique et au contrôle des filiales et rendent, le cas échéant et à titre purement interne au groupe, des services spécifiques administratifs, juridiques, comptables, financiers ou immobiliers; ces sociétés utilisent ainsi leur participation dans le cadre d'une activité industrielle ou commerciale qui mobilise des moyens spécifiques" ; que force est de constater que cette définition doctrinale n'exige pas expressément, pour qu'une société holding soit qualifiée d'animatrice, que l'intégralité des sociétés dans lesquelles elle détient des titres soient effectivement animées par cette dernière. Cette exigence est au demeurant contraire à l'esprit des articles 885 O bis et ter du C.G.I., dont l'objectif est d'exclure de l'assiette de calcul de l'impôt de solidarité sur la fortune la part de la valeur des titres sociaux correspondant à l'actif nécessaire à l'exercice d'une activité opérationnelle effective ; que dès lors, et dans la mesure où l'administration fiscale ne conteste nullement que l'activité principale de la société EPI est l'animation effective de l'ensemble de ses filiales sous contrôle effectif, le seul fait que cette société possède également une participation minoritaire dans la société Vivarte dont elle n'assure pas l'animation n'est pas de nature à remettre en cause sa qualité de holding animatrice ; que par ailleurs, dans le cadre de la réponse ministérielle apportée le 19 mai 2003 à Monsieur Z... J... (RM n° 9030, JO AN 19 mai 2003, p. 3885), le Ministre de l'économie, des finances et de l'industrie a eu l'occasion d'indiquer que s'appliquent aux holdings animatrices, comme à l'ensemble des sociétés, les règles de détermination du caractère professionnel de l'actif prévues à l'article 885 O ter du C.G.I. ;

que c'est donc à bon droit que Mme T... a exclu de l'assiette de calcul de son ISF la quote-part de la valeur des titres EPI correspondant aux participations de cette dernière dans ses filiales animées, et y a inclus la quotepart de la valeur des titres correspondant à la participation minoritaire détenue dans sa filiale non animée Vivarte.».

ALORS QU' il résulte des dispositions de l'article 885 O quater du C.G.I. que les parts ou actions de sociétés ayant pour activité principale la gestion de leur propre patrimoine mobilier ou immobilier ne sont pas considérées comme des biens professionnels ; que la doctrine administrative a toutefois adopté une solution plus favorable s'agissant de la société holding, à la condition que cette société soit animatrice effective de son groupe et que ses parts ou actions remplissent par ailleurs les

conditions posées par l'article 885 O bis du C.G.I ; que les sociétés holding animatrices de leur groupe s'entendent des sociétés qui participent activement à la conduite de sa politique et au contrôle des filiales et rendent, le cas échéant et à titre purement interne au groupe, des services spécifiques administratifs, juridiques, comptables, financiers ou immobiliers ; que s'agissant d'une exception doctrinale dérogatoire au principe légal d'exclusion, le rôle d'animation effective de la holding doit nécessairement être apprécié rigoureusement au niveau du groupe, c'est-à-dire au niveau de l'ensemble des sociétés qui composent le groupe, et non en distinguant selon les filiales afin d'exonérer celles d'entre elles pour lesquelles les conditions d'animation seraient effectivement remplies; qu'en jugeant le contraire, en retenant en particulier par motifs adoptés que la doctrine administrative « n'exige pas expressément, pour qu'une société holding soit qualifiée d'animatrice, que l'intégralité des sociétés dans lesquelles elle détient des titres soient effectivement animées par cette dernière » puis par motifs propres que le fait que la société E.P.I. « détienne de manière résiduelle une participation minoritaire dans une autre société n'est pas susceptible de lui retirer son statut principal de holding animatrice » la cour a méconnu la notion d'animation du groupe telle qu'elle résulte de la doctrine administrative et dès lors violé les dispositions de l'article 885 O quater du C.G.I.

**CA Grenoble, 3 décembre 2019, n°17/02275**

Le 12 avril 2005, le groupe familial Z composé de Laurent Z et son épouse, Jeanine ..., et de leurs deux filles, Sylvie et Christine Z, a cédé à la société américaine Quiksilver sa participation dans la société Skis Rossignol et ses filiales, dont la société Roger Cleveland Golf Company, dont il a conservé 36,37 % du capital.

Le 1er août 2005, les conjoints Z ont créé la société en commandite par actions 'Services Expansion International' (SCA SEI) dont l'objet est la prise de participation dans les entreprises industrielles et commerciales.

Ils ont apporté au capital de cette société 34,04 % d'actions de la société Roger Cleveland Golf Company.

En contrepartie de cet apport, ils ont reçu des titres de la SCA SEI.

En 2010, Christine Z épouse Z a fait l'objet d'un contrôle fiscal portant sur l'impôt de solidarité sur la fortune des années 2006 et 2007.

Une proposition de rectification du 7 septembre 2012 leur a été adressée, l'administration fiscale considérant d'une part que les actions de la SCA SEI ne pouvaient pas bénéficier de l'exonération applicables aux biens professionnels et d'autre part qu'ils avaient omis de déclarer leur participation dans la société de droit suisse, SA SDI Société de Service et Développement.

Christine Z épouse Z a formulé une réclamation en date du 1er mars 2013, qui a été rejetée le 5 septembre 2013.

Par acte du 15 octobre 2013, elle a assigné le directeur régional des finances publiques de Provence, Alpes, Côte d'Azur et des Bouches du Rhône devant le tribunal de grande instance de Grenoble. Par jugement du 2 janvier 2017, le tribunal l'a déboutée de ses demandes et condamnée aux dépens. Christine Z a relevé appel le 2 mai 2017.

Dans ses dernières conclusions du 14 septembre 2017, elle demande à la cour d'infirmier le jugement et, statuant à nouveau, de :

- dire que la décision de rejet en date du 5 septembre 2013 est infondée,
- prononcer la décharge des rappels d'impôt de solidarité sur la fortune au titre des années 2006 et 2007 à raison de la participation de Christine Z dans la SCA SEI, aux motifs de l'exonération prévue pour les biens professionnels et de la prescription abrégée de trois ans,
- condamner l'État à lui verser la somme de 15.000 euros en application de l'article 700 du code de procédure civile et à supporter les dépens.

Elle soutient que les titres de la SCA SEI qu'elle a reçus en contrepartie de l'apport des titres de

la société Roger Cleveland sont des biens professionnels qui bénéficient de l'exonération prévue par l'article 885 O quater du code général des impôts et ne doivent pas être assujettis à l'impôt de solidarité sur la fortune.

A l'appui de son appel, elle fait valoir que les titres de la SCA SEI sont des biens professionnels qui sont exonérés d'impôt de solidarité sur la fortune, en ce que la société participe de façon active à la conduite de la politique de la société Roger Cleveland Golf.

Elle invoque à cet égard le contrat de prestations de services du 14 décembre 2005 qui lie les deux sociétés et le rôle déterminant de Laurent Z, co-gérant de la société SEI, au sein de la société Roger Cleveland en sa qualité de 'Chairman of the Board', étant le seul à disposer des compétences et de la vision stratégique de la société.

Elle relève que la circonstance que la société SEI n'est pas l'actionnaire majoritaire de la société Roger Cleveland Golf ne saurait faire obstacle à ce qu'elle puisse être qualifiée de société animatrice, dès lors qu'elle participe activement à la détermination de la politique du groupe et exerce une influence sur les décisions de sa filiale.

S'agissant du rappel d'imposition afférent aux actions de la société SDI Société de Service et Développement, elle fait valoir qu'il y a lieu d'appliquer le délai de prescription abrégée de trois ans, dès lors qu'elle a mentionné sa participation dans cette société dans le cadre réservé aux biens professionnels exonérés, avec la mention 'en attente de la décision de l'administration', et que celle-ci disposait de tous les éléments nécessaires pour déterminer l'exigibilité des droits omis.

Dans ses dernières conclusions du 8 août 2017, le directeur régional des finances publiques demande à la cour de confirmer le jugement, confirmer que Christine Z est redevable des impositions et pénalités demandées pour un montant de 250.231 euros et la condamner à lui verser la somme de 2.000 euros au titre de l'article 700 du code de procédure civile et à supporter les dépens.

Il rappelle que les parts ou actions de sociétés ayant pour activité la gestion de leur propre patrimoine immobilier ne sont pas considérées comme des biens professionnels, sauf si la société holding est l'animatrice effective de son groupe, c'est-à-dire qu'elle participe activement à la politique du groupe ainsi qu'au contrôle des filiales ou lui rend des services spécifiques.

Il indique que la SCA SEI n'exerce pas un rôle d'animatrice à l'égard de sa filiale, la société Roger

Cleveland Golf ; que, même si elle lui fournit des conseils et des services, elle n'a qu'un pouvoir d'incitation ou d'opposition, mais pas de pouvoir décisionnel.

Sur le délai de prescription applicable aux rehaussements afférents aux titres de la société SDI Société de Service et Développement, il fait valoir que les informations contenues dans les déclarations 2006 et 2007 ne permettaient pas, par elles-mêmes, de remettre en cause le caractère professionnel des titres et que des recherches ultérieures ont été nécessaires, ce qui justifie un délai de reprise de longue durée.

## MOTIFS DE LA DÉCISION

Pour un plus ample exposé des faits, de la procédure et des moyens des parties, la cour se réfère à la décision attaquée et aux dernières conclusions déposées.

· Sur les actions de la SCA SEI

Les parts ou actions des sociétés holding peuvent bénéficier de l'exonération d'impôt de solidarité sur la fortune accordée aux biens professionnels, si la société holding est l'animatrice effective de son groupe et si ses parts ou actions remplissent par ailleurs les conditions posées à l'article 885 O bis du code général des impôts, ce qui n'est en l'occurrence pas contesté.

Il incombe à Christine Z épouse Z d'établir que la société SEI exerce au sein du groupe qu'elle forme avec sa filiale un rôle d'animation effective, c'est-à-dire qu'elle participe à la direction de la société Cleveland en prenant des décisions de politique commerciale ou d'orientation stratégique qui s'imposent.

Christine Z épouse Z invoque le rôle tenu par la société SEI dans le cadre du contrat de prestations de service qui la lie à la société Cleveland.

Il ressort de ce contrat en date du 14 décembre 2005, que la société Roger Cleveland Golf Company souhaitant 'accroître sa connaissance du marché du golf dans lequel elle opère, en vue de continuer à développer ses activités de manière sûre et pérenne', a conclu avec la société SEI un contrat de prestations de services aux termes duquel la société SEI assurera (article 1) 'des conseils et prestations dans le domaine de la stratégie de développement de la société, de l'organisation, du marketing, de la promotion et / ou de la communication'.

Le contrat prévoit que les conseils et l'assistance visent 'une aide à la décision dans le cadre du développement stratégique et commercial de la société'.

Il est toutefois précisé (article 3) que la société SEI 'ne pourra prendre aucune position au nom de la société Cleveland, sauf à en avoir reçu préalablement l'accord de la société Cleveland et que la position ait été préalablement discutée et approuvée par la société Cleveland'.

Si le rôle de conseil et d'assistance de la société SEI ressort des courriers, notes de travail et procès-verbaux des réunions des gérants et du conseil de surveillance de la société SEI versés aux débats, il n'est pas démontré que les analyses et conseils ainsi prodigués ont eu pour effet de modifier ou infléchir les décisions prises par les dirigeants de la société Cleveland, ni que la position de 'Chairman of the Board' occupée par Laurent Z au sein de la société Cleveland lui ait conféré un pouvoir décisionnel.

En effet, Laurent Z a exprimé à plusieurs reprises sa déception des 'résultats provenant de mauvaises décisions'(réunion des gérants du 6 janvier 2006), son inquiétude 'quant à la dégradation des résultats'(réunion des gérants du 19 décembre 2006), ses interrogations sur 'la fiabilité des prévisions

de l'exercice qui semblent beaucoup trop élevées '(réunion des gérants du 16 janvier 2007).

Il a constaté, lors du conseil de surveillance du 11 avril 2006, que plusieurs mesures qui avaient considérablement affecté le résultat 2005, avaient été 'prises chez ..., sans l'avoir consulté'.

Pour autant, ainsi que cela ressort de l'analyse du rapport de l'audit décidé en réunion des gérants du 19 décembre 2006, qui pointe notamment 'la recherche à tout prix de résultats financiers par Quiksilver chaque fin de trimestre' qui a 'bouleversé l'entreprise et sa culture', et des termes mêmes de l'article 3 du contrat susvisé, le pouvoir décisionnel n'était pas entre les mains de la société SEI.

C'est donc par une exacte appréciation des faits de la cause que le tribunal a jugé que la SCA SEI n'avait pas exercé un rôle de holding animatrice lui permettant de bénéficier de l'exonération au titre des biens professionnels.

En cause d'appel, Christine Z épouse Z ne reprend pas son argumentation sur l'exercice, par la société SEI, d'une activité industrielle, commerciale ou libérale.

Le jugement sera donc confirmé.

· Sur les titres de la société SDI Société de Service et Développement

Le droit de reprise décennal n'est ramené à un délai de trois ans que si l'exigibilité des droits a été suffisamment révélée à l'administration par le document enregistré, sans qu'il soit nécessaire de procéder à des recherches ultérieures.

La mention manuscrite apposée sur les déclarations d'impôt de solidarité sur la fortune 2006 et 2007 dans le cadre réservé aux biens professionnels exonérés : 'SDI Service et Développement SA : dossier en attente d'examen par l'Administration', n'est pas suffisante pour révéler à l'administration l'exigibilité des droits, sans que celle-ci ait à procéder à des recherches.

C'est dès lors à bon droit que le tribunal a dit n'y avoir lieu à application du délai de prescription abrégée.

Le jugement sera intégralement confirmé.

Aucune considération d'équité ne commande de faire application des dispositions de l'article 700 du code de procédure civile.

PAR CES MOTIFS

La cour statuant publiquement, contradictoirement,

- Confirme le jugement déferé en toutes ses dispositions,

y ajoutant,

- Dit n'y avoir lieu à condamnation sur le fondement de l'article 700 du code de procédure civile,
- Condamne Christine Z épouse Z aux dépens d'appel.

**Cass. Com., 10 avril 2019, n°17-19.733**

Attendu, selon l'arrêt attaqué (Chambéry, 11 avril 2017, RG n°15/01707), que par acte du 10 mai 2006, Mme ... a abandonné à la société Techmeta participations (la société), dont ses quatre enfants étaient les principaux associés, l'usufruit de deux mille cinq cent soixante actions qu'elle détenait dans le capital de la société Techmeta ; que considérant que cet abandon d'usufruit constituait une donation indirecte en faveur de la société, l'administration fiscale a notifié à cette dernière une proposition de rectification ; que la société ayant contesté cette proposition, puis demandé son annulation ainsi que celle de l'avis de mise en recouvrement qui avait été établi, une cour d'appel a, par arrêt du 27 novembre 2012, déclaré la procédure suivie irrégulière et annulé l'avis de mise en recouvrement ; que le 13 décembre 2012, l'administration fiscale a notifié à la société et à Mme ... une nouvelle proposition de rectification ; qu'après mise en recouvrement des impositions en résultant et rejet de sa réclamation contentieuse, la société a saisi le tribunal de grande instance afin d'en être déchargée ;

Sur le deuxième moyen, qui est préalable :

Attendu que la société fait grief à l'arrêt de confirmer la décision de rejet de sa réclamation et de la déclarer débitrice des sommes mises en recouvrement le 7 août 2013 alors, selon le moyen :

1°/ que toutes les parties qui ont figuré dans un acte sont tenues solidairement aux droits d'enregistrement auxquels cet acte est soumis ; que si l'administration fiscale peut choisir de notifier les redressements à l'un seulement des redevables solidaires de la dette fiscale, la procédure doit être contradictoire et la loyauté des débats oblige l'administration à notifier, en cours de procédure, à l'ensemble des personnes qui peuvent être poursuivies, les actes de la procédure les concernant ; que dans une donation indirecte, le donataire est partie à l'acte même si l'acte juridique support de la donation n'a été conclu par le donateur qu'avec un tiers interposé, en sorte qu'il doit se voir notifier les actes de la procédure de redressement ; qu'au cas d'espèce, en estimant que seules Mme ... et la société Techmeta participations étaient parties à l' " acte de donation " (abandon d'un usufruit) et que les actes de la procédure n'avaient donc pas à être notifiés aux enfants de Mme ... pour assurer la régularité de la procédure, sans s'expliquer sur le point de savoir si, comme le soutenait la société Techmeta participations, en s'appuyant sur la propre position de l'administration fiscale, lesdits enfants, qui étaient par ailleurs les actionnaires quasi exclusifs de la société Techmeta participations, n'étaient pas les bénéficiaires de la donation qualifiée d'indirecte par l'administration puis les juges du fond, en sorte qu'ils devaient être tenus pour parties à l'acte litigieux et se voir appelés à la procédure de rectification, la cour d'appel a statué par des motifs inopérants et n'a pas donné de base légale à sa décision au regard de l'article 1705 du code général des impôts, ensemble les articles 894, 931 et 1103 ancien du code civil ;

2°/ que lorsque l'administration fiscale entend requalifier un acte unilatéral abdicatif de droit en donation indirecte, de manière à lui appliquer les droits d'enregistrement réellement dus, elle doit utiliser la procédure de répression des abus de droit de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et respecter les garanties de procédure alors prévues au profit du contribuable ; qu'au cas d'espèce, en jugeant que l'administration fiscale avait pu poursuivre le redressement sur le fondement du seul

article L. 55 du livre des procédures fiscales, sans avoir besoin de recourir à la procédure de répression des abus de droit, motif pris de ce que l'administration n'invoquait pas la dissimulation d'un acte par un autre mais entendait seulement requalifier en donation indirecte l'acte d'abandon d'usufruit impliquant Mme ... et la société Techmeta participations, sans s'expliquer sur le point de savoir si, comme le soutenait la société Techmeta participations, en s'appuyant sur la propre position de l'administration fiscale, lesdits enfants, qui étaient par ailleurs les actionnaires quasi exclusifs de la société Techmeta participations, n'étaient pas les bénéficiaires de la donation qualifiée d'indirecte, en sorte que la procédure visait bien, selon l'administration, à tenir en échec la dissimulation, sous couvert d'un abandon d'usufruit à la société, d'une donation indirecte de Mme ... faite à ses enfants, la cour d'appel n'a pas donné de base légale à sa décision au regard des articles L. 55 et L. 64 du livre des procédures fiscales, ensemble les articles 894, 931 et 1103 ancien du code civil ;

Mais attendu, d'une part, qu'il résulte de l'article 1705, 5° du code général des impôts que l'obligation au paiement des droits d'enregistrement des actes qu'il vise incombe aux seules parties à l'acte ;

qu'ayant relevé que la proposition de rectification notifiée à la société était fondée sur la donation indirecte dont elle avait bénéficié, l'arrêt constate que les enfants de Mme ... ne sont pas parties à l'acte litigieux ; que de ces motifs, la cour d'appel a exactement déduit que, la société étant la seule bénéficiaire de la donation, les actes de la procédure n'avaient pas à être notifiés aux enfants de la donatrice ;

Et attendu, d'autre part, que la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales n'est pas applicable lorsque l'administration fiscale ne fonde pas son redressement sur une dissimulation d'un acte par un autre, mais entend seulement donner leur effet légal aux actes et conventions tels qu'ils lui ont été soumis ; qu'ayant relevé que l'administration fiscale n'invoquait pas la dissimulation d'un acte par un autre mais qu'elle avait seulement entendu donner à l'acte d'abandon d'usufruit toute sa portée en constatant qu'il s'agissait d'une donation indirecte au profit de la société et non des enfants de Mme ..., ce dont il résultait qu'elle ne s'était pas placée sur le terrain implicite de l'abus de droit pour établir le redressement, la cour d'appel, qui en a déduit que seules les dispositions de l'article L. 55 du livre des procédures fiscales étaient applicables, a légalement justifié sa décision ;

D'où il suit que le moyen n'est pas fondé ;

Sur le premier moyen :

Attendu que la société fait le même grief à l'arrêt alors, selon le moyen :

1°/ que le juge est tenu de respecter l'objet du litige tel qu'il est déterminé par les conclusions des parties ; qu'au cas d'espèce, la société Techmeta participations et l'administration fiscale s'accordaient sur le fait que l'acte d'abandon d'usufruit du 10 mai 2006, consenti par Mme ... à la société Techmeta participations, à le supposer générateur d'une imposition, l'était en tant qu'il réalisait une donation indirecte, non pas au profit de la société Techmeta participations, mais au

profit des quatre enfants de Mme ..., par ailleurs actionnaires quasi exclusifs de la société Techmeta participations, leur propre patrimoine se trouvant censément enrichi par l'augmentation de celui de cette dernière société ; qu'en estimant au contraire être en présence d'une donation indirecte consentie par Mme Eva ... à la société Techmeta participations, et non aux enfants de Mme ..., et en fondant tout son raisonnement subséquent sur ce postulat erroné, la cour d'appel a violé l'article 4 du code de procédure civile ;

2°/que constitue une donation indirecte l'acte d'appauvrissement définitif, mû par une intention libérale, du patrimoine du donateur au profit du patrimoine du donataire, qui l'accepte, par l'intermédiaire d'un patrimoine tiers ; qu'au cas d'espèce, en n'expliquant pas pour quelles raisons il convenait de considérer que l'acte d'abandon d'usufruit conclu entre Mme Eva ... et la société Techmeta participations devait s'analyser en une donation " indirecte " de la première à la seconde, et exclure corrélativement qu'il matérialisât une donation indirecte de Mme ... à ses quatre enfants, par ailleurs actionnaires quasi exclusifs de la société Techmeta participations, tandis au surplus que c'est précisément ce que l'administration fiscale avait soutenu tout au long de la procédure de redressement et que la société Techmeta participations fondait également sa défense sur ce postulat, la cour d'appel a privé sa décision de base légale au regard de l'article 1705 du code général des impôts, ensemble les articles 894, 931 et 1103 ancien du code civil ;

3°/ que toute donation suppose une intention libérale chez le donateur, laquelle désigne sa volonté de gratifier le donataire et ne se confond donc pas avec son appauvrissement ; qu'au cas d'espèce, en estimant être en présence d'une donation " indirecte " effectuée par Mme Eva ... au profit d'une personne morale à but lucratif, soit la société Techmeta participations, excluant ainsi que la prétendue donation " indirecte " eût pour bénéficiaires les quatre enfants de Mme ..., et en fondant tout son raisonnement sur cette idée, sans s'expliquer à aucun moment sur l'intention libérale - laquelle ne se confondait pas avec le seul appauvrissement - qui aurait ainsi pu animer le donateur envers la personne morale, la cour d'appel n'a en tout état de cause pas donné de base légale à sa décision au regard des articles 894 et 931 du code civil, ensemble l'article 1705 du code général des impôts ;

4°/ qu'en considérant tout à la fois que la donation avait pour bénéficiaire la seule société Techmeta participations et non les enfants de Mme ..., par ailleurs associés quasi exclusifs de cette dernière, puis que, sous l'angle de l'intention libérale, " l'opération ne pouvait profiter qu'aux associés en leur permettant de céder leurs actions ", ce qui supposait qu'ils fussent donc considérés comme les bénéficiaires de la donation, la cour d'appel, qui a statué par des motifs contradictoires, a violé l'article 455 du code de procédure civile ;

Mais attendu que l'arrêt constate que l'usufruit dont Mme ... a fait l'abandon sans contrepartie n'était pas dépourvu de valeur, que cet abandon la privait de tout pouvoir de décision au sein de la société et que, s'il profitait aux associés en leur permettant de céder leurs actions, la société l'avait immédiatement accepté et avait perçu les dividendes lui revenant dès leur mise en distribution ; que de ces motifs, dont il ressort que Mme ... entendait gratifier la société en accroissant la valeur de ses actions et ses biens dès lors que cette dernière était la bénéficiaire de la donation intervenue en sa faveur et non les enfants de Mme ..., la cour d'appel, qui ne s'est pas contredite et n'a pas méconnu

l'objet du litige, a légalement justifié sa décision ; que le moyen n'est pas fondé ;

Et sur le troisième moyen :

Attendu que la société fait encore le même grief à l'arrêt alors, selon le moyen, que les bénéfices réalisés par une société ne participent de la nature des fruits que lors de leur attribution sous forme de dividendes, lesquels n'ont pas d'existence juridique avant la constatation de l'existence de sommes distribuables par l'organe social compétent et la détermination de la part attribuée à chaque associé ; qu'au cas d'espèce, à supposer, comme l'a retenu la cour d'appel, que la société Techmeta participations fût bien la bénéficiaire de la " donation indirecte " résultant de l'abandon d'usufruit consenti par Mme ... le 10 mai 2006, en considérant que la société donataire avait donné son acceptation tacite à la donation dès le 10 mai 2006 en percevant les dividendes distribués en 2007 au titre de l'exercice 2006, quand ces dividendes ne pouvaient avoir eu d'existence juridique avant leur constatation par l'assemblée générale et la détermination des parts dues à chaque associé, de sorte que leur perception ne pouvait valoir acceptation implicite de la donation à une date antérieure à la clôture de l'exercice social concerné, la cour d'appel a violé les articles 894 et 1842 du code civil, ensemble l'article 1705 du code général des impôts ;

Mais attendu que l'arrêt constate que la preuve de l'acceptation de la donation du 10 mai 2006 résultait de la perception par la société des dividendes distribués pour l'exercice clos en 2006 ; qu'en l'état de ces motifs dont il ressort, en l'absence de toute contestation de la régularité de cette distribution, que la perception de ces fruits valait acceptation rétroactive et implicite de la donation, la cour d'appel, qui a souverainement apprécié les éléments de preuve qui lui étaient soumis, a exactement retenu que la donation avait été acceptée par la société ; que le moyen n'est pas fondé ;

PAR CES MOTIFS

Rejette le pourvoi ;

Condamne la société Techmeta participations aux dépens ;

Vu l'article 700 du code de procédure civile, la condamne à payer au directeur général des finances publiques la somme de 3 000 euros et rejette sa demande ;

Ainsi fait et jugé par la Cour de cassation, chambre commerciale, financière et économique, et prononcé par le président en son audience publique du dix avril deux mille dix-neuf et signé par lui et Mme ..., greffier de chambre, qui a assisté au prononcé de l'arrêt.

MOYENS ANNEXES au présent arrêt

Moyens produits par la SCP Rocheteau et Uzan-Sarano, avocat aux Conseils, pour la société Techmeta participations

## PREMIER MOYEN DE CASSATION

Il est fait grief à l'arrêt infirmatif attaqué d'AVOIR confirmé la décision de rejet du 17 février 2014 et d'AVOIR dit en conséquence que la société Techmeta Participations était débitrice des sommes dues en vertu de l'avis de mise en recouvrement du 7 août 2013 pour 578.495 euros de droits assortis de l'intérêt de retard pour 180.490 euros soit au total 758.995 euros ;

AUX MOTIFS QUE 2- sur la régularité de la procédure : que la société Techmeta participations fait valoir que ses enfants (sic - lire : " les enfants de Mme ... ") seraient les bénéficiaires de la donation indirecte retenue par l'administration, lesquels n'ont pas participé à la procédure de rectification, qu'en effet, les enfants de Mme ... seraient les bénéficiaires de la donation indirecte retenue par l'administration, lesquels n'ont pas participé à la procédure de rectification ; que cependant, selon l'article 1705 du code général des impôts, sont tenus au paiement des droits les parties, pour les actes sous signature privée, et les héritiers, légataires et donataires, leurs tuteurs et curateurs, et les exécuteurs testamentaires, pour les testaments et autres actes de libéralité à cause de mort ; qu'il en résulte en l'espèce que seules les parties à l'acte de donation, c'est-à-dire Mme ... et la société Techmeta participations peuvent être tenus au paiement des droits, de sorte qu'il n'était pas utile d'associer les enfants de Mme ... à la procédure de rectification ; que par ailleurs, selon la société Techmeta participations, s'il fallait analyser la distribution de résultats comme la preuve de l'acceptation par son bénéficiaire de la donation litigieuse, le fait générateur des droits se situerait alors en 2007 ce qui aurait pour conséquence de vicier la procédure de rectification ; que la donation indirecte peut être acceptée par le donataire en l'absence même d'acceptation expresse du seul fait de l'appréhension des fruits, de sorte que l'administration fait valoir à juste titre que la preuve de l'acceptation, intervenue dès le 10 mai 2006, résultait de la perception des dividendes distribués pour l'exercice clos en 2006 ; qu'il est ainsi établi que la donation a été immédiatement acceptée par la société Techmeta participations ; qu'enfin, Mme ... (sic - lire : " la société Techmeta Participations ") se prévaut de la méconnaissance de la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales ; mais que l'administration n'invoque pas la dissimulation d'un acte par un autre mais entend seulement requalifier en donation indirecte l'acte d'abandon d'usufruit de sorte que les dispositions de l'article L. 55 du livre des procédures fiscales sont seules applicables ; 3- sur le bien-fondé de la rectification : que la société Techmeta participations rappelle que la donation indirecte suppose : l'intention libérale du donateur, l'acceptation du donataire, le dessaisissement irrévocable du donateur qui entraîne son appauvrissement ; que selon elle, l'intention libérale ne pourrait exister à défaut d'un lien de parenté entre les parties à l'acte d'abandon d'usufruit, alors en outre que Mme ... avait un intérêt économique à abandonner son usufruit ; que cependant l'administration relève à juste titre que l'usufruit dont Mme ... a fait l'abandon n'était pas dépourvu de valeur, alors en outre que l'abandon avait pour conséquence de priver Mme ... de son pouvoir de décision dans la gestion de la société, et qu'enfin, elle a fait cet abandon sans aucune contrepartie, que l'opération ne pouvait profiter qu'aux associés en leur permettant de céder leurs actions ; qu'il résulte des explications données au précédent paragraphe que la société Techmeta participations a accepté immédiatement la donation indirecte, qu'il en est résulté pour Mme ... un appauvrissement irrévocable ; qu'enfin la société Techmeta participations critique le calcul des droits opérés par application des dispositions des articles 777 et 790 du code général des impôts, lesquelles ne seraient applicables qu'aux personnes physiques ; que selon l'article 777, les droits de mutation à

titre gratuit sont fixés aux taux indiqués dans les tableaux ci-après, pour la part nette revenant à chaque ayant droit, et plus particulièrement, selon le tableau III intitulé " tarif des droits applicables en ligne collatérale et entre non parents ", " Entre parents au-delà du 4e degré et entre personnes non-parentes, 60 % " ; que pour l'application de ces dispositions, la société Techmeta participations doit être considérée comme une personne non parente de Mme ... ;

1) ALORS QUE le juge est tenu de respecter l'objet du litige tel qu'il est déterminé par les conclusions des parties ; qu'au cas d'espèce, la société Techmeta Participations (conclusions d'appel du 22 décembre 2015) et l'administration fiscale (conclusions d'appel du 22 février 2016) s'accordaient sur le fait que l'acte d'abandon d'usufruit du 10 mai 2006, consenti par Mme ... à la société Techmeta Participations, à le supposer générateur d'une imposition, l'était en tant qu'il réalisait une donation indirecte, non pas au profit de la société Techmeta Participations, mais au profit des quatre enfants de Mme ..., par ailleurs actionnaires quasi exclusifs de la société Techmeta Participations, leur propre patrimoine se trouvant censément enrichi par l'augmentation de celui de cette dernière société ; qu'en estimant au contraire être en présence d'une donation indirecte consentie par Mme Eva ... à la société Techmeta Participations, et non aux enfants de Mme ..., et en fondant tout son raisonnement subséquent sur ce postulat erroné, la cour d'appel a violé l'article 4 du code de procédure civile ;

2) ALORS QUE constitue une donation indirecte l'acte d'appauvrissement définitif, mû par une intention libérale, du patrimoine du donateur au profit du patrimoine du donataire, qui l'accepte, par l'intermédiaire d'un patrimoine tiers ; qu'au cas d'espèce, en n'expliquant pas pour quelles raisons il convenait de considérer que l'acte d'abandon d'usufruit conclu entre Mme Eva ... et la société Techmeta Participations devait s'analyser en une donation " indirecte " de la première à la seconde, et exclure corrélativement qu'il matérialisât une donation indirecte de Mme ... à ses quatre enfants, par ailleurs actionnaires quasi exclusifs de la société Techmeta Participations, tandis au surplus que c'est précisément ce que l'administration fiscale avait soutenu tout au long de la procédure de redressement et que la société Techmeta Participations fondait également sa défense sur ce postulat, la cour d'appel a privé sa décision de base légale au regard de l'article 1705 du code général des impôts, ensemble les articles 894, 931 et 1103 ancien du code civil ;

3) ALORS QUE toute donation suppose une intention libérale chez le donateur, laquelle désigne sa volonté de gratifier le donataire et ne se confond donc pas avec son appauvrissement ; qu'au cas d'espèce, en estimant être en présence d'une donation " indirecte " effectuée par Mme Eva ... au profit d'une personne morale à but lucratif, soit la société Techmeta Participations, excluant ainsi que la prétendue donation " indirecte " eût pour bénéficiaires les quatre enfants de Mme ..., et en fondant tout son raisonnement sur cette idée, sans s'expliquer à aucun moment sur l'intention libérale - laquelle ne se confondait pas avec le seul appauvrissement - qui aurait ainsi pu animer le donateur envers la personne morale, la cour d'appel n'a en tout état de cause pas donné de base légale à sa décision au regard des articles 894 et 931 du code civil, ensemble l'article 1705 du code général des impôts ;

4) ALORS, en tout cas, QU'en considérant tout à la fois que la donation avait pour bénéficiaire la seule société Techmeta Participations et non les enfants de Mme ..., par ailleurs associés quasi exclusifs de cette dernière, puis que, sous l'angle de l'intention libérale, " l'opération ne pouvait

profiter qu'aux associés en leur permettant de céder leurs actions " (arrêt p. 4, alinéa 10), ce qui supposait qu'ils fussent donc considérés comme les bénéficiaires de la donation, la cour d'appel, qui a statué par des motifs contradictoires, a violé l'article 455 du code de procédure civile.

## DEUXIÈME MOYEN DE CASSATION

Il est fait grief à l'arrêt infirmatif attaqué d'AVOIR confirmé la décision de rejet du 17 février 2014 et d'AVOIR dit en conséquence que la société Techmeta participations était débitrice des sommes dues en vertu de l'avis de mise en recouvrement du 7 août 2013 pour 578.495 euros de droits assortis de l'intérêt de retard pour 180.490 euros soit au total 758.995 euros ;

AUX MOTIFS QUE 2- sur la régularité de la procédure : que la société Techmeta participations fait valoir que ses enfants (sic - lire : " les enfants de Mme ... ") seraient les bénéficiaires de la donation indirecte retenue par l'administration, lesquels n'ont pas participé à la procédure de rectification, qu'en effet, les enfants de Mme ... seraient les bénéficiaires de la donation indirecte retenue par l'administration, lesquels n'ont pas participé à la procédure de rectification ; que cependant, selon l'article 1705 du code général des impôts, sont tenus au paiement des droits les parties, pour les actes sous signature privée, et les héritiers, légataires et donataires, leurs tuteurs et curateurs, et les exécuteurs testamentaires, pour les testaments et autres actes de libéralité à cause de mort ; qu'il en résulte en l'espèce que seules les parties à l'acte de donation, c'est-à-dire Mme ... et la société Techmeta participations peuvent être tenus au paiement des droits, de sorte qu'il n'était pas utile d'associer les enfants de Mme ... à la procédure de rectification ; (...)qu'enfin, Mme ... (sic - lire : " la société Techmeta Participations ") se prévaut de la méconnaissance de la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales ; mais que l'administration n'invoque pas la dissimulation d'un acte par un autre mais entend seulement requalifier en donation indirecte l'acte d'abandon d'usufruit de sorte que les dispositions de l'article L. 55 du livre des procédures fiscales sont seules applicables ;

1) ALORS QUE toutes les parties qui ont figuré dans un acte sont tenues solidairement aux droits d'enregistrement auxquels cet acte est soumis ; que si l'administration fiscale peut choisir de notifier les redressements à l'un seulement des redevables solidaires de la dette fiscale, la procédure doit être contradictoire et la loyauté des débats oblige l'administration à notifier, en cours de procédure, à l'ensemble des personnes qui peuvent être poursuivies, les actes de la procédure les concernant ; que dans une donation indirecte, le donataire est partie à l'acte même si l'acte juridique support de la donation n'a été conclu par le donateur qu'avec un tiers interposé, en sorte qu'il doit se voir notifier les actes de la procédure de redressement ; qu'au cas d'espèce, en estimant que seules Mme ... et la société Techmeta Participations étaient parties à l' " acte de donation" (abandon d'un usufruit) et que les actes de la procédure n'avaient donc pas à être notifiés aux enfants de Mme ... pour assurer la régularité de la procédure, sans s'expliquer sur le point de savoir si, comme le soutenait la société Techmeta Participations (conclusions d'appel du 22 décembre 2015, p. 13 et s.), en s'appuyant sur la propre position de l'administration fiscale, lesdits enfants, qui étaient par ailleurs les actionnaires quasi exclusifs de la société Techmeta Participations, n'étaient pas les bénéficiaires de la donation qualifiée d'indirecte par l'administration puis les juges du fond, en sorte qu'ils devaient être tenus pour parties à l'acte litigieux et se voir appelés à la procédure de

rectification, la cour d'appel a statué par des motifs inopérants et n'a pas donné de base légale à sa décision au regard de l'article 1705 du code général des impôts, ensemble les articles 894, 931 et 1103 ancien du code civil ;

2) ALORS QUE lorsque l'administration fiscale entend requalifier un acte unilatéral abdicatif de droit en donation indirecte, de manière à lui appliquer les droits d'enregistrement réellement dus, elle doit utiliser la procédure de répression des abus de droit de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et respecter les garanties de procédure alors prévues au profit du contribuable ; qu'au cas d'espèce, en jugeant que l'administration fiscale avait pu poursuivre le redressement sur le fondement du seul article L. 55 du LPF, sans avoir besoin de recourir à la procédure de répression des abus de droit, motif pris de ce que l'administration n'invoquait pas la dissimulation d'un acte par un autre mais entendait seulement requalifier en donation indirecte l'acte d'abandon d'usufruit impliquant Mme ... et la société Techmeta Participations, sans s'expliquer sur le point de savoir si, comme le soutenait la société Techmeta Participations (conclusions d'appel du 22 décembre 2015, p. 19 et s.), en s'appuyant sur la propre position de l'administration fiscale, lesdits enfants, qui étaient par ailleurs les actionnaires quasi exclusifs de la société Techmeta Participations, n'étaient pas les bénéficiaires de la donation qualifiée d'indirecte, en sorte que la procédure visait bien, selon l'administration, à tenir en échec la dissimulation, sous couvert d'un abandon d'usufruit à la société, d'une donation indirecte de Mme ... faite à ses enfants, la cour d'appel n'a pas donné de base légale à sa décision au regard des articles L. 55 et L. 64 du livre des procédures fiscales, ensemble les articles 894, 931 et 1103 ancien du code civil.

TROISIÈME MOYEN DE CASSATION (subsidaire) Il est fait grief à l'arrêt infirmatif attaqué d'AVOIR confirmé la décision de rejet du 17 février 2014 et d'AVOIR dit en conséquence que la société Techmeta participations était débitrice des sommes dues en vertu de l'avis de mise en recouvrement du 7 août 2013 pour 578.495 euros de droits assortis de l'intérêt de retard pour 180.490 euros soit au total 758.995 euros ;

AUX MOTIFS QUE par ailleurs, selon la société Techmeta participations, s'il fallait analyser la distribution de résultats comme la preuve de l'acceptation par son bénéficiaire de la donation litigieuse, le fait générateur des droits se situerait alors en 2007 ce qui aurait pour conséquence de vicier la procédure de rectification ; que la donation indirecte peut être acceptée par le donataire en l'absence même d'acceptation expresse du seul fait de l'appréhension des fruits, de sorte que l'administration fait valoir à juste titre que la preuve de l'acceptation, intervenue dès le 10 mai 2006, résultait de la perception des dividendes distribués pour l'exercice clos en 2006 ; qu'il est ainsi établi que la donation a été immédiatement acceptée par la société Techmeta participations ;

ALORS QUE les bénéfices réalisés par une société ne participent de la nature des fruits que lors de leur attribution sous forme de dividendes, lesquels n'ont pas d'existence juridique avant la constatation de l'existence de sommes distribuables par l'organe social compétent et la détermination de la part attribuée à chaque associé ; qu'au cas d'espèce, à supposer, comme l'a retenu la cour d'appel, que la société Techmeta Participations fût bien la bénéficiaire de la " donation indirecte " résultant de l'abandon d'usufruit consenti par Mme ... le 10 mai 2006, en considérant que la société donataire avait donné son acceptation tacite à la donation dès le 10 mai 2006 en percevant

les dividendes distribués en 2007 au titre de l'exercice 2006, quand ces dividendes ne pouvaient avoir eu d'existence juridique avant leur constatation par l'assemblée générale et la détermination des parts dues à chaque associé, de sorte que leur perception ne pouvait valoir acceptation implicite de la donation à une date antérieure à la clôture de l'exercice social concerné, la cour d'appel a violé les articles 894 et 1842 du code civil, ensemble l'article 1705 du code général des impôts.

**Cass. Com., 7 mai 2019, n°17-15-621, Sté Harmonie**

LA COUR DE CASSATION, CHAMBRE COMMERCIALE, a rendu l'arrêt suivant :

Attendu, selon l'arrêt attaqué (Rennes, 31 janvier 2017), que, par un acte authentique du 7 janvier 2003, la société Harmonie a cédé une parcelle de terrain à M. V..., qui était président du conseil d'administration de cette société ; que l'administration fiscale a constaté que, au moment de cette acquisition, un immeuble à usage d'habitation, construit par une société civile immobilière administrée par la société Harmonie, était implanté sur le terrain vendu ; que, considérant que la vente du terrain nu constituait une donation indirecte de la valeur de l'immeuble construit et prenant en compte l'évaluation de celle-ci faite par la commission départementale de conciliation, l'administration fiscale a rehaussé la valeur du bien et notifié à M. V... une proposition de rectification au titre des droits de mutation à titre gratuit et de la publicité foncière ; qu'après règlement de ces droits et rejet de sa réclamation, M. V... a assigné le directeur régional des finances publiques des Pays de la Loire en restitution du surplus d'imposition versé ;

Sur le moyen unique, pris en ses première et deuxième branches :

Attendu que M. V... fait grief à l'arrêt de rejeter ses demandes alors, selon le moyen :

1°/ que la vente d'un bien immobilier à un prix minoré par rapport à sa valeur vénale réelle contractée par une société commerciale au profit de son dirigeant est constitutive, à hauteur de la minoration de prix constatée par le service, d'un avantage occulte au sens de l'article 111 c) du code général des impôts, taxable en tant que revenu distribué dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers par application de l'article 158 du même code ; que cette qualification légale de revenu distribué, avec le régime d'imposition qui lui est associé, est exclusive de l'application de l'article 677 du code général des impôts, qui ne soumet à des droits de mutation les transmissions entre vifs de propriété ou d'usufruit de biens meubles ou immeubles que « sous réserve de dispositions particulières » ; qu'en l'espèce, la cour d'appel a constaté par motifs propres et adoptés que M. V... avait acquis de la société anonyme Harmonie, dont il était le président du conseil d'administration, une parcelle de terrain décrite dans l'acte de vente comme une parcelle à bâtir moyennant la somme de 2 744 euros, alors que cette parcelle était déjà construite au jour de la vente et qu'ainsi, la société vendeuse s'était irrévocablement dépouillée au profit de son dirigeant de la différence de valeur entre la valeur vénale du bien cédé et le prix de cession ; qu'en jugeant néanmoins l'administration fondée à assujettir M. V... à des rappels de droits d'enregistrement prévus aux articles 677, 750 ter et 777 du code général des impôts et de la taxe de publicité foncière, au motif inopérant que la vente à prix minorée ainsi intervenue entre la société Harmonie et son dirigeant s'analysait comme une libéralité, cependant qu'il résultait de ses propres constatations que l'avantage ainsi retiré par ce dernier n'aurait pu être imposé qu'au titre d'un revenu distribué, la cour d'appel a violé les textes susvisés ;

2°/ que les articles 677 et 750 ter du code général des impôts, qui soumettent les transmissions d'immeubles à titre gratuit intervenues entre vifs à des droits de mutation dont les taux, fixés par l'article 777 du même code, dépendent du lien de parenté entre le donateur et le donataire, ne sont applicables qu'aux libéralités consenties par des personnes physiques ; qu'en jugeant l'administration

fondée à assujettir M. V... à des rappels de droits de mutation prévus aux articles 677, 750 ter et 777 du code général des impôts, au titre de la libéralité que lui avait accordée la société Harmonie en lui cédant un bien immobilier moyennant un prix minoré, la cour d'appel a derechef violé les textes susvisés ;

Mais attendu, d'une part, qu'il ne résulte ni de l'arrêt ni des conclusions de M. V... que celui-ci ait soutenu devant la cour d'appel que la donation litigieuse constituait en réalité un avantage occulte ;

Et attendu, d'autre part, qu'ayant relevé, par des motifs non critiqués, que l'article 902 du code civil, selon lequel toutes personnes, sauf celles déclarées incapables, peuvent disposer par donation entre vifs ou par testament, n'exclut pas les personnes morales et retenu, par motifs propres et adoptés, que l'article 777 du code général des impôts, qui vise notamment les dons et legs faits aux établissements publics ou d'utilité publique pour les soumettre aux tarifs fixés pour les successions entre frères et soeurs et qui prévoit un taux pour les personnes non-parentes, est également applicable par nature aux personnes morales, la cour d'appel en a, à bon droit, déduit que la donation dont avait bénéficié M. V... de la part de la société Harmonie était soumise aux dispositions de ce dernier texte ;

D'où il suit que le moyen, irrecevable, comme nouveau et mélangé de fait et de droit en sa deuxième branche, n'est pas fondé pour le surplus ;

Et attendu qu'il n'y a pas lieu de statuer par une décision spécialement motivée sur le moyen, pris en sa troisième branche, qui n'est manifestement pas de nature à entraîner la cassation ;

PAR CES MOTIFS :

REJETTE le pourvoi ;

Condamne M. V... aux dépens ;

Vu l'article 700 du code de procédure civile, rejette sa demande et le condamne à payer au directeur général des finances publiques la somme de 3 000 euros ;

Ainsi fait et jugé par la Cour de cassation, chambre commerciale, financière et économique, et prononcé par le président en son audience publique du sept mai deux mille dix-neuf, signé par Mme Riffault-Silk, conseiller doyen faisant fonction de président et par Mme Orsini, conseiller, qui en a délibéré, en remplacement de M. Gauthier, conseiller référendaire rapporteur, empêché. MOYEN ANNEXE au présent arrêt

Moyen produit par la SCP Célice, Soltner, Texidor et Périer, avocat aux Conseils, pour M. V...

Il est fait grief à l'arrêt confirmatif attaqué d'AVOIR débouté M. V... de l'ensemble de ses demandes et d'avoir mis à sa charge les dépens ;

AUX MOTIFS PROPRES QUE : « la société Harmonie, société anonyme, avait acquis diverses parcelles de terre à Saint-Brévin-les-Pins et obtenu, le 11 avril 1996, un permis de construire un immeuble collectif à usage d'habitation de vingt logements ; qu'elle a obtenu, le 21 décembre 2001, un second permis de construire un immeuble comportant un parking souterrain et trois logements ; qu'elle a ainsi agi comme un professionnel de l'immobilier, qui n'ignore ni les dispositions de l'article 546 du code civil ni la différence de valeur entre un terrain nu et un immeuble d'habitation ; qu'elle a, en janvier 2003, vendu à M. V..., par ailleurs son dirigeant, au prix de 2 744,08 euros comme terrain à bâtir, les parcelles [...] , [...] et [...], qui faisaient l'objet du permis de construire du 21 décembre 2001 ; que l'administration fiscale a estimé d'abord la valeur vénale réelle de l'ensemble immobilier, comprenant le bâtiment construit sur ces parcelles, à 278 000 euros ; que la commission départementale de conciliation a fixé cette valeur au moment de la cession à 200 000 euros, au regard d'une qualité modérée de la construction qui y était édifiée ; que M. V... a revendu le 13 novembre 2009 à la SCI Yophil l'ensemble immobilier au prix de 285 000 euros, en déclarant que celui-ci était achevé depuis plus de cinq ans, soit avant le 13 novembre 2004, de sorte que la mutation n'entraîne ainsi pas dans le champ de la TVA, tout en ayant déclaré néanmoins, au titre de l'assujettissement à la taxe foncière, l'achèvement des travaux au 1er avril 2006 ; qu'il ressort de l'ensemble de ces considérations qu'à l'évidence, le bâtiment était construit lorsque M. V... a acquis le terrain, et que ce dernier a en conséquence également acquis la propriété du bâtiment, en application des dispositions de l'article 546 du code civil ; qu'il n'appartient pas à la cour, qui n'est pas saisie de cette question, de porter une appréciation sur la régularité, au plan comptable, de l'affectation ou non d'un bien à l'actif social, non plus que sur la régularité, au regard du droit des sociétés, de la décision prise par la société Harmonie, représentée à l'acte de vente par M. V..., de céder au même et à ce prix son bien ; que cette décision, comme toute décision d'une personne morale, n'a à l'évidence été prise que par les organes physiques de la société qui en sont les mandataires sociaux, ainsi que l'a relevé le tribunal, en l'occurrence son représentant légal lors de la signature de l'acte, lequel répondra le cas échéant d'une faute de gestion si elle lui est reprochée, dans le cadre du droit applicable ; qu'il ne lui appartient pas davantage d'examiner le litige entre l'administration fiscale et M. V... sous l'angle de l'article 121-2, alinéa 1er, du code pénal cité par ce dernier, disposition étrangère au litige ; qu'il y a lieu seulement : - de rappeler que, selon l'article 902 du code civil, toutes personnes, sauf celles que la loi en déclare incapables, peuvent disposer par donation entre vifs ou par testament, ce qui n'exclut nullement les personnes morales ; - de relever que l'article 777 du code général des impôts, qui vise d'ailleurs notamment les dons et legs faits aux établissements publics ou d'utilité publique pour les soumettre aux tarifs fixés pour les successions entre frères et sœurs, n'est pas moins applicable par nature aux personnes morales ; - et de constater qu'en cédant à M. V..., par un acte qui produit ses effets à l'égard de ce dernier ainsi que des tiers, un terrain supportant un bâtiment d'habitation pour le prix du terrain nu, la société Harmonie s'est elle-même irrévocablement dépouillée au profit de celui-ci de la différence de valeur entre la valeur vénale du bien cédé et le prix de cession, l'intention libérale exprimée à travers l'acte de son dirigeant étant caractérisée par l'absence de toute contrepartie, ce qui répond à la définition de la donation prévue aux articles 893 et 894 du code civil » ;

ET AUX MOTIFS ADOPTES QUE : « M. V... convient aujourd'hui que la société Harmonie n'était pas seulement propriétaire du sol mais également de tout ce qui s'y unissait accessoirement soit naturellement soit artificiellement (article 546 du code civil) ; qu'il a initialement soutenu que la

venderesse n'était propriétaire que du sol car elle n'avait pas financé la construction ; qu'en vertu des articles 546, 552 et 555 du code civil, la société Harmonie était propriétaire par accession de toutes les constructions réalisées sur le terrain, y compris par des tiers avec des matériaux appartenant à ces derniers ; qu'il convient de rappeler que l'objet social de la SA Harmonie était l'achat et la vente de biens immobiliers ; que cette société, de par son activité, ne pouvait ignorer qu'en l'absence de convention particulière, elle était propriétaire par accession des bâtiments ; qu'elle agissait par l'intermédiaire de M. R... V..., son représentant légal, qui était un professionnel de l'immobilier et gérant de plusieurs sociétés ayant une activité dans le domaine de l'immobilier et de la construction ; que les parties conviennent aujourd'hui que l'immeuble avait une valeur de 200 000 euros au jour de la vente et non de 2 744,08 euros ; que l'éventuel inachèvement de la construction ne rendait pas nulle la plus-value apportée par les bâtiments ; qu'en tout état de cause, il est acquis aux débats que l'immeuble était achevé, nonobstant l'absence de déclaration administrative en ce sens ; que la SA Harmonie et M. V... le savaient parfaitement : l'immeuble était construit par la SCI Boréale, administrée par la SA Harmonie, elle-même administrée par M. V... ; que l'acte de vente du 7 janvier 2003 a entraîné la cession irrévocable du terrain et des bâtiments ; qu'en l'absence de mention des bâtiments dans l'acte et en présence d'un prix ne correspondant qu'à la valeur du terrain nu, la vente est susceptible d'avoir entraîné une donation indirecte au profit de M. V... ; que pour caractériser cette donation, l'intention libérale de la SA Harmonie doit être établie ; qu'en l'espèce, cette intention résulte, d'une part, de la connaissance qu'avait la société Harmonie de la valeur de l'immeuble vendu et, d'autre part, de l'identité même de l'acquéreur ; que M. V... ne prétend pas que la SA Harmonie aurait vendu l'immeuble aux mêmes conditions à un tiers ; que lui seul, en qualité de représentant de la société Harmonie pouvait acquérir l'immeuble à ce prix, sans contrepartie pour les bâtiments ; qu'il doit être relevé à cet égard que dès le 2 mars 2007, l'administration des impôts demandait à M. V... de préciser si en dehors de l'acte de cession du 7 janvier 2003 des conventions particulières se rapportant à l'ensemble immobilier avaient été établies entre lui et la société Harmonie ou toute autre personne ; l'administration n'a pas reçu réponse sur ce point y compris dans le cadre de la présente instance : M. V... ne prétend pas qu'il a payé à la SCI Boréale du prix des travaux, éventuellement par une cession des fruits de l'immeuble ; que l'intention libérale de la société Harmonie est ainsi établie ; qu'indépendamment des actions qui pouvaient être diligentées contre la société Harmonie, c'est à juste titre que l'administration a effectué la rectification des droits de mutation dûs par le bénéficiaire de la donation en application des articles 677, 750 ter, 777 et 1712 du code général des impôts » ;

1) ALORS QUE la vente d'un bien immobilier à un prix minoré par rapport à sa valeur vénale réelle contractée par une société commerciale au profit de son dirigeant est constitutive, à hauteur de la minoration de prix constatée par le service, d'un avantage occulte au sens de l'article 111 c) du code général des impôts, taxable en tant que revenu distribué dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers par application de l'article 158 du même code ; que cette qualification légale de revenu distribué, avec le régime d'imposition qui lui est associé, est exclusive de l'application de l'article 677 du code général des impôts, qui ne soumet à des droits de mutation les transmissions entre vifs de propriété ou d'usufruit de biens meubles ou immeubles que « sous réserve de dispositions particulières » ; qu'en l'espèce, la Cour d'appel a constaté par motifs propres et adoptés que M. V... avait acquis de la société anonyme Harmonie, dont il était le Président du conseil d'administration, une parcelle de terrain décrite dans l'acte de vente comme une parcelle à bâtir moyennant la somme

de 2.744 euros, alors que cette parcelle était déjà construite au jour de la vente et qu'ainsi, la société venderesse s'était irrévocablement dépouillée au profit de son dirigeant de la différence de valeur entre la valeur vénale du bien cédé et le prix de cession ; qu'en jugeant néanmoins l'administration fondée à assujettir M. V... à des rappels de droits d'enregistrement prévus aux articles 677, 750 ter et 777 du code général des impôts et de la taxe de publicité foncière, au motif inopérant que la vente à prix minorée ainsi intervenue entre la société Harmonie et son dirigeant s'analysait comme une libéralité, cependant qu'il résultait de ses propres constatations que l'avantage ainsi retiré par ce dernier n'aurait pu être imposé qu'au titre d'un revenu distribué, la cour d'appel a violé les textes susvisés ;

2) ALORS, de surcroît, QUE les articles 677 et 750 ter du code général des impôts, qui soumettent les transmissions d'immeubles à titre gratuit intervenues entre vifs à des droits de mutation dont les taux, fixés par l'article 777 du même code, dépendent du lien de parenté entre le donateur et le donataire, ne sont applicables qu'aux libéralités consenties par des personnes physiques ; qu'en jugeant l'administration fondée à assujettir M. V... à des rappels de droits de mutation prévus aux articles 677, 750 ter et 777 du code général des impôts, au titre de la libéralité que lui avait accordée la société Harmonie en lui cédant un bien immobilier moyennant un prix minoré, la Cour d'appel a derechef violé les textes susvisés ;

3) ALORS, en toute hypothèse, QU'IL résulte des dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, dans sa version applicable aux faits de l'espèce, que ne peuvent être opposés à l'administration des impôts les actes qui dissimulent la portée véritable d'un contrat ou d'une convention à l'aide de clauses : a) qui donnent ouverture à des droits d'enregistrement ou à une taxe de publicité foncière moins élevée ; b) ou qui déguisent soit une réalisation, soit un transfert de bénéfices ou de revenus c) ou qui permettent d'éviter, en totalité ou en partie, le paiement des taxes sur le chiffre d'affaires correspondant aux opérations effectuées en exécution d'un contrat ou d'une convention ; qu'en application de cet article, l'administration fiscale a l'obligation de mettre en oeuvre la procédure de répression des abus de droit lorsqu'elle invoque une intention de déguisement du contribuable ; qu'il résulte des énonciations mêmes de l'arrêt attaqué qu'en l'espèce, l'administration fiscale avait requalifié en une donation indirecte la vente intervenue entre la société Harmonie et M. V..., son dirigeant, d'une parcelle de terrain en réalité construite, mais décrite dans l'acte de vente comme à bâtir, puis avait notifié à M. V... une pénalité de 40% pour manquement délibéré aux motifs qu'il ne pouvait ignorer les inexactitudes avec leurs conséquences contenues dans l'acte d'acquisition sur le descriptif du bien et que l'infraction a été commise sciemment en vue de se soustraire à une partie de l'impôt dû ; qu'en considérant que l'acte litigieux était une donation indirecte, cependant qu'il résultait de ses propres constatations que l'administration avait regardé cet acte comme renfermant une donation déguisée, ce dont il résultait que l'administration fiscale aurait dû mettre en oeuvre la procédure de répression des abus de droit, la cour d'appel a violé l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

## 6. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE CONTRÔLE ET DE CONTENTIEUX

- BOI-IS-BASE-70 publié le 3 juillet 2019..... 194
- CC, 27 septembre 2019, n°2019-804 QPC, Association française des entreprises  
privées "AFEP" ..... 198

## **IS - Base d'imposition - Exclusion des montages mis en place dans un but principalement fiscal**

**Actualité liée : [03/07/2019 : IS - RPPM - Clause générale anti-abus applicable en matière d'impôt sur les sociétés \(loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019, art. 108\)](#)**

1

Conformément aux dispositions de l'[article 205 A du CGI](#), il n'est pas tenu compte, pour l'établissement de l'impôt sur les sociétés, d'un montage ou d'une série de montages qui, ayant été mis en place pour obtenir, à titre d'objectif principal ou au titre d'un des objectifs principaux, un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité du droit fiscal applicable, ne sont pas authentiques compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents.

Pour l'application de cette clause anti-abus, un montage ou une série de montages, qui peut comprendre plusieurs étapes ou parties, est considéré comme non authentique dans la mesure où ce montage ou cette série de montages n'est pas mis en place pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique.

Cette clause anti-abus transpose l'article 6 de la [directive 2016/1164/UE du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur](#) (dite « ATAD » pour anti-tax avoidance directive).

Cette disposition est applicable aux exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019.

La date à laquelle le montage a été mis en place est sans incidence pour apprécier si la clause anti-abus générale est applicable : cette dernière s'applique à toutes les opérations ayant une incidence sur le calcul du résultat des sociétés au titre de leurs exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019.

Corrélativement, le dispositif anti-abus propre au régime des sociétés mères et filiales jusqu'alors prévu au k du 6 de l'[article 145 du CGI](#) est abrogé.

### **I. Montages visés par la clause anti-abus générale**

10

La clause anti-abus générale prévue à l'[article 205 A du CGI](#) s'applique en matière d'impôt sur les sociétés.

Elle s'applique indifféremment à une opération ou un acte isolé ou à des opérations ou actes pris dans leur ensemble.

Par ailleurs, un montage peut comprendre plusieurs étapes ou parties et la règle anti-abus peut ne s'appliquer qu'à l'une de ces étapes ou parties.

L'application de la clause anti-abus nécessite la réunion de deux conditions :

- le montage, ou la série de montages, est mis en place avec pour objectif principal l'obtention d'un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité du droit fiscal applicable ;

- le montage, ou la série de montages, n'est pas considéré comme authentique, ce qui signifie qu'il n'a pas de justification économique.

La combinaison de ces deux conditions conduit à appliquer la clause anti-abus générale prévue à l'article 205 A du CGI aux opérations ou actes dont le but essentiel est l'obtention d'un avantage fiscal à l'encontre de l'objet ou de la finalité du droit fiscal applicable.

## A. Montage à objectif principalement fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité du droit fiscal applicable

---

20

La notion d'objectif principal est plus large que la notion de but exclusivement fiscal au sens de l'[article L. 64 du livre des procédures fiscales \(LPF\)](#), qui définit la procédure de l'abus de droit fiscal commentée au [BOI-CF-IOR-30](#).

Lorsqu'un montage est mis en place avec plusieurs objectifs différents, l'analyse du caractère principal d'un des objectifs résulte d'une appréciation de fait tenant notamment compte de l'évaluation de l'avantage fiscal qui serait obtenu à l'encontre de la finalité du régime fiscal en question, en proportion de l'ensemble des gains ou avantages de toute nature obtenus au moyen de montage considéré.

Il est précisé qu'un montage peut entrer dans le champ de la clause anti-abus même s'il poursuit plusieurs objectifs concurrents.

30

La notion d'objet ou de finalité du droit fiscal applicable renvoie à l'objectif poursuivi par le législateur au travers de la mise en œuvre des dispositions en cause.

Ainsi, par exemple, l'objectif du régime des sociétés mères et filiales, en cherchant à supprimer ou à limiter la succession d'impositions susceptibles de frapper les produits que les sociétés mères perçoivent de leurs participations dans des sociétés filles et de ceux qu'elles redistribuent à leurs propres actionnaires, est de favoriser l'implication des sociétés mères dans le développement économique des sociétés filles pour les besoins de la structuration et du renforcement de l'économie française.

*Voir en ce sens : [CE, arrêt du 23 juin 2014, n° 360708, ECLI:FR:CESSR:2014:360708.20140623](#) et [CE, arrêt du 23 juin 2014, n° 360709, ECLI:FR:CESSR:2014:360709.20140623](#).*

## B. Montage non authentique

---

40

Selon les termes de l'[article 205 A du CGI](#), un montage est considéré comme non authentique dans la mesure où il n'est pas mis en place pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique.

Pour l'application de cette disposition, la notion de motifs commerciaux s'entend au sens large de toute justification économique, même si elle n'est pas liée à l'exercice d'une activité commerciale au sens de l'[article 34 du CGI](#). Sont donc susceptibles d'être considérées comme répondant à des motifs valables au sens de l'article 205 A du CGI des structures de détention patrimoniale, ayant des activités financières ou encore des structures répondant à un objectif organisationnel.

50

Dans le cas où un montage procure des avantages d'ordre à la fois économique et fiscal, mais où l'avantage d'ordre économique est très marginal par rapport à l'avantage fiscal obtenu, le motif économique est susceptible d'être considéré comme non valable.

*Voir en ce sens : [CJUE, décision du 10/11/2011, aff. C-126/10 Foggia-SGPC ECLI:EU:C:2011:718](#).*

L'analyse du caractère valable du motif économique résulte d'une appréciation au cas par cas, au regard tant des objectifs que des effets du montage considéré.

60

Ainsi, pour apprécier si une opération relève des dispositions de l'[article 205 A du CGI](#), il convient de rechercher si, dans la mesure où elle n'est pas mise en place pour des motifs commerciaux valables, l'obtention d'un avantage fiscal constitue la finalité essentielle de l'opération.

## II. Articulation avec les autres dispositifs anti-abus

### A. Articulation avec l'abus de droit fiscal

---

#### 1. Abus de droit fiscal prévu à l'article L. 64 du LPF

---

70

La clause anti-abus générale est une règle d'assiette de l'impôt sur les sociétés, insérée en tant que telle à l'[article 205 A du CGI](#). Elle est distincte de la procédure de l'abus de droit fiscal de l'[article L. 64 du LPF](#), qui permet à l'administration d'écarter les actes fictifs ou à but exclusivement fiscal et qui prévoit des garanties et des sanctions spécifiques applicables en cas de montages abusifs.

A l'instar de la clause anti-abus spécifique au régime des sociétés mères, dont elle reprend les termes, elle constitue une condition supplémentaire d'appréciation des modalités de détermination de l'impôt sur les sociétés ne modifiant pas les dispositions de l'article L. 64 du LPF, ainsi que l'a jugé le Conseil Constitutionnel dans une décision relative au régime des sociétés mères, transposable à la clause anti-abus générale en matière d'impôt sur les sociétés.

*Voir en ce sens : [Conseil Constitutionnel, décision du 29 décembre 2015, n° 2015-726 DC, ECLI:FR:CC:2015:2015.726.DC](#).*

Elle s'applique pour l'établissement de l'impôt sur les sociétés, et peut être mise en œuvre lorsque la situation constitutive de l'abus porte notamment sur le taux ou l'assiette de l'impôt, ou encore sur des réductions ou crédits d'impôt, que la société soit ou non bénéficiaire.

80

En pratique, s'agissant de l'impôt sur les sociétés, deux dispositifs coexistent.

Si l'opération est constitutive d'un montage qui vérifie les conditions d'application de l'[article 205 A du CGI \(I § 10 à § 60\)](#), il convient d'en écarter les conséquences sur le fondement de cet article. Dans ce cas de figure, l'administration peut en outre, à condition de les justifier au regard des circonstances de fait et de droit propres à l'opération considérée, appliquer les pénalités pour insuffisances, omissions ou inexactitudes prévues aux a et c de l'[article 1729 du CGI \(BOI-CF-INF-10-20-20\)](#). L'application de ces pénalités ne saurait se déduire uniquement du fait que les conditions d'application de l'article 205 A du CGI sont remplies. La mise en œuvre de ces dispositions ne relève pas de la compétence du comité de l'abus de droit fiscal.

En présence d'actes fictifs ou d'actes ou de montages mis en place dans un but exclusivement fiscal, il convient d'appliquer la procédure de répression des abus de droit prévue à l'[article L. 64 du LPF](#) avec les garanties spécifiques qu'elle comporte. Il est rappelé que, lorsque le motif autre que fiscal apparaît négligeable et sans commune mesure avec l'avantage fiscal retiré de l'opération, l'abus de droit fiscal de l'article L 64 du LPF peut être caractérisé ([CE, arrêt du 17 juillet 2013, n° 352989, ECLI:FR:XX:2013:352989.20130717](#)).

#### 2. Abus de droit fiscal prévu à l'article L 64 A du LPF

---

90

La procédure prévue à l'[article L. 64 A du LPF](#), concerne tous les impôts, à l'exception de l'impôt sur les sociétés.

Conformément à l'[article 109, II-A de la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019](#), l'article L. 64 A du LPF, dans sa rédaction résultant du 1° du I de l'article 109 de la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 précité, s'applique aux rectifications notifiées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2021 portant sur des actes passés ou réalisés à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2020.

## B. Articulation avec la clause anti-abus prévue au III de l'article 210-0 A du CGI

---

100

La clause anti-abus générale prévue à l'[article 205 A du CGI](#) s'applique sous réserve de celle prévue au III de l'[article 210-0 A du CGI](#).

Ainsi, si l'opération litigieuse concerne une opération de fusion, scission ou apport partiel d'actif et vise à bénéficier abusivement de l'un des régimes spéciaux mentionnés au I de l'article 210-0 A du CGI, l'administration pourra la remettre en cause sur le fondement du III de ce même article ([BOI-IS-FUS-10-20-20 au II-D-1 § 193](#)) et la clause anti-abus générale prévue à l'article 205 A du CGI ne s'appliquera pas.

## III. Procédure de rescrit fiscal prévue au 9° bis de l'article L 80 B du LPF

110

En application des dispositions du 9° bis de l'[article L. 80 B du LPF](#), les entreprises qui souhaitent sécuriser le traitement fiscal d'un acte ou d'une opération qu'elles envisagent de réaliser peuvent demander à l'administration la confirmation que la clause anti-abus générale prévue à l'[article 205 A du CGI](#) ne leur est pas applicable.

**CC, 27 septembre 2019, n°2019-804 QPC, Association française des entreprises privées "AFEP"**

LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL A ÉTÉ SAISI le 2 juillet 2019 par le Conseil d'État (décision n° 429742 du 1er juillet 2019), dans les conditions prévues à l'article 61-1 de la Constitution, d'une question prioritaire de constitutionnalité. Cette question a été posée pour l'Association française des entreprises privées par Mes Stéphane Austry et Sarah Dardour-Attali, avocats au barreau des Hauts-de-Seine, et Me Gauthier Blanluet, avocat au barreau de Paris. Elle a été enregistrée au secrétariat général du Conseil constitutionnel sous le n° 2019-804 QPC. Elle est relative à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit de l'article L. 228 du livre des procédures fiscales, dans sa rédaction résultant de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude.

Au vu des textes suivants :

la Constitution ;

l'ordonnance n° 58-1067 du 7 novembre 1958 portant loi organique sur le Conseil constitutionnel ;

le livre des procédures fiscales ;

la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude ;

le règlement du 4 février 2010 sur la procédure suivie devant le Conseil constitutionnel pour les questions prioritaires de constitutionnalité ;

Au vu des pièces suivantes :

les observations présentées pour l'association requérante par Mes Austry, Blanluet et Dardour-Attali, enregistrées le 23 juillet 2019 ;

les observations présentées par le Premier ministre, enregistrées le 24 juillet 2019 ;

les secondes observations présentées pour l'association requérante par Mes Austry, Blanluet et Dardour-Attali, enregistrées le 1er août 2019 ;

les autres pièces produites et jointes au dossier ;

Après avoir entendu Mes Austry et Blanluet pour l'association requérante et M. Philippe Blanc, désigné par le Premier ministre, à l'audience publique du 17 septembre 2019 ;

Et après avoir entendu le rapporteur ;

LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL S'EST FONDÉ SUR CE QUI SUIT :

1. L'article L. 228 du livre des procédures fiscales, dans sa rédaction résultant de la loi du 23 octobre 2018 mentionnée ci-dessus, prévoit :

« I. - Sans préjudice des plaintes dont elle prend l'initiative, l'administration est tenue de dénoncer au procureur de la République les faits qu'elle a examinés dans le cadre de son pouvoir de contrôle prévu à l'article L. 10 qui ont conduit à l'application, sur des droits dont le montant est supérieur à 100 000 € :

« 1° Soit de la majoration de 100 % prévue à l'article 1732 du code général des impôts ;

« 2° Soit de la majoration de 80 % prévue au c du 1 de l'article 1728, aux b ou c de l'article 1729, au I de l'article 1729-0 A ou au dernier alinéa de l'article 1758 du même code ;

« 3° Soit de la majoration de 40 % prévue au b du 1 de l'article 1728 ou aux a ou b de l'article 1729 dudit code, lorsqu'au cours des six années civiles précédant son application le contribuable a déjà fait l'objet lors d'un précédent contrôle de l'application des majorations mentionnées aux 1° et 2° du présent I et au présent 3° ou d'une plainte de l'administration.

« L'administration est également tenue de dénoncer les faits au procureur de la République lorsque des majorations de 40 %, 80 % ou 100 % ont été appliquées à un contribuable soumis aux obligations prévues à l'article LO 135-1 du code électoral et aux articles 4 et 11 de la loi n° 2013-907 du 11 octobre 2013 relative à la transparence de la vie publique, sur des droits dont le montant est supérieur à la moitié du montant prévu au premier alinéa du présent I.

« L'application des majorations s'apprécie au stade de la mise en recouvrement. Toutefois, lorsqu'une transaction est conclue avant la mise en recouvrement, l'application des majorations s'apprécie au stade des dernières conséquences financières portées à la connaissance du contribuable dans le cadre des procédures prévues aux articles L. 57 et L. 76 du présent livre.

« Lorsque l'administration dénonce des faits en application du présent I, l'action publique pour l'application des sanctions pénales est exercée sans plainte préalable de l'administration.

« Les dispositions du présent I ne sont pas applicables aux contribuables ayant déposé spontanément une déclaration rectificative.

« II. - Sous peine d'irrecevabilité, les plaintes portant sur des faits autres que ceux mentionnés aux premier à cinquième alinéas du I et tendant à l'application de sanctions pénales en matière d'impôts directs, de taxe sur la valeur ajoutée et autres taxes sur le chiffre d'affaires, de droits d'enregistrement, de taxe de publicité foncière et de droits de timbre sont déposées par l'administration à son initiative, sur avis conforme de la commission des infractions fiscales.

« La commission examine les affaires qui lui sont soumises par le ministre chargé du budget. Le contribuable est avisé de la saisine de la commission qui l'invite à lui communiquer, dans un délai de trente jours, les informations qu'il jugerait nécessaires.

« Le ministre est lié par les avis de la commission.

« Un décret en Conseil d'État fixe les conditions de fonctionnement de la commission.

« Toutefois, l'avis de la commission n'est pas requis lorsqu'il existe des présomptions caractérisées qu'une infraction fiscale a été commise pour laquelle existe un risque de dépérissement des preuves et qui résulte :

« 1° Soit de l'utilisation, aux fins de se soustraire à l'impôt, de comptes ouverts ou de contrats souscrits auprès d'organismes établis à l'étranger ;

« 2° Soit de l'interposition de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiducie ou institution comparable établis à l'étranger ;

« 3° Soit de l'usage d'une fausse identité ou de faux documents au sens de l'article 441-1 du code pénal, ou de toute autre falsification ;

« 4° Soit d'une domiciliation fiscale fictive ou artificielle à l'étranger ;

« 5° Soit de toute autre manœuvre destinée à égarer l'administration.

« Cette commission est également chargée de donner un avis à l'administration lorsque celle-ci envisage de rendre publiques des sanctions administratives, en application de l'article 1729 A bis du code général des impôts ».

2. L'association requérante reproche à plusieurs titres à ces dispositions d'instaurer des différences de traitement inconstitutionnelles. En premier lieu, elle considère injustifiée la distinction établie

entre les contribuables pour lesquels l'administration est tenue de dénoncer au procureur de la République des faits susceptibles de caractériser le délit de fraude fiscale et les autres contribuables. En deuxième lieu, en prévoyant que cette dénonciation, qui ne requiert pas l'avis conforme de la commission des infractions fiscales, dépend de l'application par l'administration de certaines pénalités fiscales, ces dispositions subordonneraient le bénéfice de la garantie que constitue cet avis à l'appréciation discrétionnaire de l'administration. En troisième lieu, en retenant également, comme critère de dénonciation obligatoire, le montant des droits éludés, elles établiraient une différence de traitement injustifiée entre les sociétés bénéficiaires et déficitaires. En dernier lieu, une autre différence de traitement inconstitutionnelle serait établie entre les sociétés contribuables ayant fait l'objet d'une majoration de 40 % en situation de réitération, selon qu'elles appartiennent ou non à un groupe fiscalement intégré. Il en résulterait une méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant la procédure pénale. Par ailleurs, l'association requérante dénonce une méconnaissance du principe de personnalité des peines.

3. Par conséquent, la question prioritaire de constitutionnalité porte sur le premier alinéa et les 1° à 3° du paragraphe I de l'article L. 228 du livre des procédures fiscales.

4. Selon l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, la loi « doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse ». Son article 16 dispose : « Toute société dans laquelle la garantie des droits n'est pas assurée, ni la séparation des pouvoirs déterminée, n'a point de Constitution ». S'il est loisible au législateur, compétent pour fixer les règles de la procédure pénale en vertu de l'article 34 de la Constitution, de prévoir des règles de procédure différentes selon les faits, les situations et les personnes auxquelles elles s'appliquent, c'est à la condition que ces différences ne procèdent pas de distinctions injustifiées et que soient assurées aux justiciables des garanties égales.

5. Les dispositions contestées du paragraphe I de l'article L. 228 du livre des procédures fiscales imposent à l'administration de dénoncer au procureur de la République les faits qu'elle a examinés dans le cadre de son pouvoir de contrôle et qui l'ont conduite à appliquer, sur des droits d'un certain montant, une pénalité fiscale. Pour les autres faits, l'administration ne peut déposer plainte que sur avis conforme de la commission des infractions fiscales.

6. En premier lieu, en adoptant les dispositions contestées, le législateur a entendu soumettre systématiquement au procureur de la République, aux fins de poursuites pénales, les faits de fraude fiscale les plus graves dont a connaissance l'administration. À cette fin, il a retenu comme critères de dénonciation obligatoire le fait que les droits éludés sont supérieurs à 100 000 euros et qu'ils sont assortis de l'une des pénalités prévues dans les cas suivants : l'opposition à contrôle fiscal ; la découverte d'une activité occulte faisant suite à une omission déclarative ; l'abus de droit ou les manœuvres frauduleuses constatés au titre d'une insuffisance de déclaration ; la rectification à raison du défaut de déclaration d'avoirs financiers détenus à l'étranger ; la taxation forfaitaire à partir des éléments du train de vie en lien avec des trafics illicites ou, en cas de réitération, le défaut de déclaration dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure, le manquement délibéré ou l'abus de droit, dans l'hypothèse où le contribuable n'a pas eu l'initiative principale de cet

abus ou n'en a pas été le principal bénéficiaire. Ces critères, objectifs et rationnels, sont en lien avec le but poursuivi par le législateur.

7. En deuxième lieu, l'administration est soumise, pour l'application des pénalités fiscales correspondant aux agissements précités, au respect des principes de légalité et d'égalité.

8. En dernier lieu, d'une part, les sociétés contribuables dont le résultat apparaît bénéficiaire ne sont pas dans la même situation que celles déficitaires dont les manquements ne causent pas de préjudice financier au Trésor public. De ce fait, ces manquements n'entrent pas dans les catégories retenues par le législateur pour définir les cas de fraude fiscale les plus graves appelant une transmission automatique au parquet.

9. D'autre part, le caractère réitéré des manquements des contribuables faisant l'objet d'une majoration de 40 % pour certaines omissions ou insuffisances déclaratives ne pouvant être établi qu'à l'égard d'un même contribuable, les sociétés membres d'un groupe fiscalement intégré, au sein duquel chaque société demeure contribuable, ne sont pas traitées différemment des autres sociétés.

10. Il résulte de ce qui précède que, en retenant les critères de dénonciation obligatoire précités, le législateur n'a pas instauré de discrimination injustifiée entre les contribuables.

11. Par ailleurs, dès lors que les dispositions contestées instituent un mécanisme de dénonciation de plein droit au procureur de la République, l'absence d'avis conforme de la commission des infractions fiscales, qui a pour objet de filtrer parmi les dossiers transmis par l'administration ceux justifiant effectivement des poursuites pénales, ne prive les contribuables d'aucune garantie.

12. Il résulte de tout ce qui précède que les dispositions contestées ne portent pas atteinte au principe d'égalité devant la procédure pénale. Ces dispositions qui ne méconnaissent ni le principe de personnalité des peines, ni aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, doivent être déclarées conformes à la Constitution.

LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL DÉCIDE :

Article 1er. - Le premier alinéa et les 1° à 3° du paragraphe I de l'article L. 228 du livre des procédures fiscales, dans sa rédaction résultant de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude, sont conformes à la Constitution.

Article 2. - Cette décision sera publiée au Journal officiel de la République française et notifiée dans les conditions prévues à l'article 23-11 de l'ordonnance du 7 novembre 1958 susvisée.