

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

**Rencontres Fiscales 2021**  
**7 janvier 2021**

**Actualité fiscale nationale et internationale**

**ANNEXES**

## Table des matières

1. ACTUALITÉS EN MATIÈRE DE BIC – IS .....	4
CE, 4 novembre 2020, n°438629, EPR Epinorpa .....	5
CE, 13 novembre 2020, n°423155, Sté Iprad Group .....	8
CE, avis, 10 juillet 2019, n°429426, n°429428, SA Wheelabrator Group .....	11
CE, 10 décembre 2020, n°428522, WB Ambassador .....	13
CE, 11 décembre 2020, n°433723, SA BSA .....	16
CE, 28 septembre 2020, n°438845, Sté Securitas France Holding .....	19
CE, 9 septembre 2020, n°440523, Takima .....	21
CE, 9 juin 2020, n°427441, Hays France .....	25
CE, 22 juillet 2020, n°428127, FNAMS .....	28
2. ACTUALITÉ EN MATIÈRE D’OPÉRATIONS DE RESTRUCTURATION .....	31
CE, 21 octobre 2020, n°429626, Elixor Group .....	32
CE, 21 octobre 2020, n°434512, Sté Nouvelle Cap Management .....	36
CE, 1er juillet 2020, n°418378, Sté Lafarge .....	41
CE, 18 mars 2020, n°426473, Sté Orange France .....	45
CE, 9 juin 2020, n°436187, Sté ID Espace .....	48
3. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE DROIT COMMUNAUTAIRE ET DE FISCALITÉ INTERNATIONALE .....	51
Liste des ETNC (dernière actualisation) .....	52
Mise à jour des conventions internationales, avenants et accords d’échange de renseignement au 31 décembre 2020 ; Instrument multilatéral (liste des signataires et parties et publication des commentaires administratifs) .....	53
CE, 5 juin 2020, n°425789 et n°425962, Faraday .....	58
CE, 29 juin 2020, n°433937, Bernys .....	63
CE, 4 novembre 2020, n°436367, Héli-Union .....	67
CE, 5 juin 2020, n°423809, Sté Eqiom et Sté Enka .....	71
DAC 6 – Publication des commentaires administratifs (liens) .....	75
4. ACTUALITÉ EN MATIÈRE PATRIMONIALE .....	76
CE, 23 juin 2020, n°435562 .....	77
Cass. Com., 14 octobre 2020, n°18-17,955 FS-PB .....	79
Rép. min. Patriat n° 6410 : JO Sénat 3 sept. 2020, p. 3895 .....	83
CE, 12 février 2020, n° 411441 et n°421444, Wendel .....	85
CAA Paris, 11 février 2020, n° 18PA03132 .....	90
CE, 19 juin 2020, n° 418452 .....	95

<b>CE, 19 juin 2020, n° 429393</b> .....	99
<b>5. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE TVA</b> .....	103
<b>CJUE, 11 mars 2020, aff. C-94/19, San Domenico Vetraria SpA</b> .....	104
<b>CE, 9 septembre 2020, n°439143, SCI Emo</b> .....	110
<b>CE, 7 octobre 2020, n°426661, Résidence de la Forêt</b> .....	113
<b>6. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE CONTRÔLE ET DE CONTENTIEUX</b> .....	116
<b>CE Assemblée, 28 octobre 2020, n°428048, Charbit</b> .....	117
<b>CE, 21 octobre 2020, n°443327, Marken Trading</b> .....	122
<b>CE, 13 mars 2020, n°435634, Hasbro</b> .....	124
<b>CE, 23 octobre 2020, n°442224, Schneider Electric</b> .....	130

## **1. ACTUALITÉS EN MATIÈRE DE BIC – IS**

- **CE, 4 novembre 2020, n°438629, EPR Epinorpa**
- **CE, 13 novembre 2020, n°423155, Sté Iprad Group**
- **CE, avis, 10 juillet 2019, n°429426, 429428, SA Wheelabrator Group**
- **CE, 10 décembre 2020, n°428522, WB Ambassador**
- **CE, 11 décembre 2020, n°433723, SA BSA**
- **CE, 28 septembre 2020, n°438845, Sté Securitas France Holding**
- **CE, 9 septembre 2020, n°440523, Takima**
- **CE, 9 juin 2020, n°427441, Hays France**
- **CE, 22 juillet 2020, n°428127, FNAMS**

**CE, 4 novembre 2020, n°438629, EPR Epinorpa**

Vu la procédure suivante :

L'établissement public régional (EPR) Epinorpa a demandé au tribunal administratif de Lille, par une demande ensuite renvoyée au tribunal administratif de Montreuil, de prononcer la réduction, à hauteur d'un montant de 1 962 903 euros, de la cotisation d'impôt sur les sociétés à laquelle il a été assujéti au titre de son exercice clos en 2012. Par un jugement n° 1702561 du 18 janvier 2018, ce tribunal a fait droit à cette demande.

Par un arrêt n° 18VE00826 du 19 décembre 2019, la cour administrative d'appel de Versailles a rejeté l'appel formé par le ministre de l'action et des comptes publics contre ce jugement.

Par un pourvoi et un mémoire en réplique, enregistrés les 13 février et 16 octobre 2020 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 cet arrêt ;

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

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 Mme Karin Ciavaldini, rapporteur public ;

La parole ayant été donnée, avant et après les conclusions, au Cabinet Colin-Stoclet, avocat de l'établissement Epinorpa ;

Considérant ce qui suit :

1. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que l'établissement Epinorpa est la tête d'un groupe fiscalement intégré dont certaines entités membres ont conclu, dans le cadre d'une politique de réduction du risque de taux sur leurs emprunts, des contrats d'échange de taux d'intérêt dits contrats de swap de taux. En sa qualité de redevable légal de l'impôt sur les sociétés, l'établissement public régional a demandé au tribunal administratif de Montreuil la restitution, à hauteur de 1 962 903 euros, de la cotisation primitive d'impôt sur les sociétés qu'il avait acquittée,

selon lui à tort, au titre de l'année 2012 à raison de l'application aux charges résultant de l'exécution de ces contrats d'échange de taux du dispositif de plafonnement de la déductibilité des charges financières nettes prévu par les dispositions de l'article 223 B bis du code général des impôts. Le ministre de l'action et des comptes publics se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 19 décembre 2019 de la cour administrative d'appel de Versailles rejetant l'appel qu'il avait formé contre le jugement du 18 janvier 2018 par lequel le tribunal administratif de Montreuil, après avoir jugé que les intérêts versés et reçus dans le cadre de contrats d'échange de taux d'intérêt ne contribuaient pas au calcul des charges financières nettes au sens de l'article 212 bis du même code, a déchargé l'établissement Epinorpa d'une fraction de sa cotisation primitive d'impôt sur les sociétés acquittée au titre de l'exercice clos en 2012.

2. Aux termes de l'article 39 du code général des impôts : " 1. Le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges ". Aux termes de l'article 223 B bis du même code, dans sa rédaction applicable au litige : " I. - Les charges financières nettes afférentes aux sommes laissées ou mises à disposition de sociétés membres du groupe par des personnes qui n'en sont pas membres sont réintégrées au résultat d'ensemble pour une fraction égale à 15 % de leur montant. / II. - Le I ne s'applique pas lorsque le montant total des charges financières nettes du groupe est inférieur à trois millions d'euros. / III. - Pour l'application des I et II, le montant des charges financières nettes est entendu comme la somme des charges ou produits financiers nets de chacune des sociétés membres du groupe tels que définis au III de l'article 212 bis. ". Aux termes du III de l'article 212 bis du même code : " (...) le montant des charges financières nettes est entendu comme le total des charges financières venant rémunérer des sommes laissées ou mises à disposition de l'entreprise, diminué du total des produits financiers venant rémunérer des sommes laissées ou mises à disposition par l'entreprise ".

3. Il résulte de ces dispositions que les intérêts versés et reçus dans le cadre d'un contrat d'échange de taux d'intérêt, lequel a notamment pour objet de réduire le risque de taux pesant sur un emprunteur à taux variable en lui permettant de substituer des intérêts à taux fixe à des intérêts à taux variable, ne contribuent pas au calcul des charges financières nettes au sens et pour l'application des dispositions de l'article 212 bis précité, dès lors que ces intérêts ne rémunèrent pas des sommes laissées ou mises à disposition de l'entreprise, quand bien même ils seraient calculés sur un montant notionnel identique à celui de l'emprunt pour lequel le contrat d'échange sert d'instrument de couverture, voire sur un montant notionnel variable afin de tenir compte du calendrier de remboursement de cet emprunt.

4. Dès lors, en jugeant, après avoir constaté que les intérêts litigieux ne rémunéraient pas des sommes laissées ou mises à disposition de l'établissement requérant ou de ses entités au sens des articles 212 bis et 223 B bis précités, que les charges issues des contrats d'échange de taux n'étaient pas au nombre des charges financières nettes du groupe fiscal non déductibles ayant pour tête l'établissement Epinorpa, la cour administrative d'appel de Versailles n'a ni méconnu les dispositions précitées du code général des impôts ni inexactement qualifié les faits qui lui étaient soumis.

5. Il résulte de ce qui précède que le pourvoi du ministre de l'action et des comptes publics ne peut qu'être rejeté.

6. 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 l'établissement Epinorpa au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

DECIDE :

-----

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

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

Article 3 : La présente décision sera notifiée au ministre de l'économie, des finances et de la relance et à l'établissement public régional Epinorpa.

**CE, 13 novembre 2020, n°423155, Sté Iprad Group**

Vu la procédure suivante :

La société IPRAD GROUP a demandé au tribunal administratif de Paris de prononcer la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés et de contribution sur cet impôt auxquelles elle a été assujettie au titre des exercices 2011 à 2013 et d'en ordonner la restitution. Par un jugement n°1615835/1-2 du 19 septembre 2017, le tribunal a rejeté sa demande.

Par un arrêt n°17PA03248 du 20 juin 2018, la cour administrative d'appel de Paris a partiellement déchargé la société IPRAD GROUP des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés et de contribution sur cet impôt auxquelles elle a été assujettie au titre des exercices clos de 2011 à 2013, a réformé le jugement du tribunal administratif de Paris et a rejeté le surplus des conclusions de la société IPRAD GROUP.

Par un pourvoi enregistré le 13 août 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 1 à 4 de cet arrêt ;

2°) réglant l'affaire au fond, de rejeter dans cette mesure l'appel de la société IPRAD GROUP.

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu :

- le code général des impôts ;
- la loi n°92-1376 du 30 décembre 1992 ;
- 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. Laurent Domingo, rapporteur public ;

La parole ayant été donnée, avant et après les conclusions, à la SCP L. Poulet, Odent, avocat de la société IPRAD GROUP ;

Considérant ce qui suit :

1. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que la société IPRAD GROUP a souscrit le 1er juillet 2011 un emprunt obligataire d'un montant de 19 188 359 euros et a émis sous forme nominative 19 188 359 obligations convertibles en actions d'une valeur unitaire de 1 euro. A l'échéance de cet emprunt d'une durée de 7 ans, les obligations convertibles en actions devaient

faire l'objet d'un remboursement pour leur valeur nominale, du versement d'intérêts au taux annuel de 4% et d'une prime de non-conversion au taux annuel de 8%. Mmes B... et A... C..., associées de la société IPRAD GROUP, ont respectivement souscrit 2 464 670 et 2 103 997 obligations convertibles en actions. Au titre des exercices 2011 à 2013, la société IPRAD GROUP a comptabilisé la charge d'intérêts dus aux deux obligataires et les dotations aux amortissements constituées à raison des primes de non-conversion puis a déduit intégralement ces sommes pour la détermination de son résultat imposable à l'impôt sur les sociétés. A l'occasion d'une vérification de comptabilité, l'administration a remis en cause la déductibilité d'une partie des intérêts et des dotations aux amortissements au motif que leur montant excédait le plafond de déductibilité du 3° du 1 de l'article 39 du code général des impôts. Le ministre de l'action et des comptes publics se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 20 juin 2018 de la cour administrative d'appel de Paris en tant qu'il décharge la société IPRAD GROUP des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés auxquelles elle a été assujettie au titre des exercices 2011 à 2013 à raison de ce redressement.

2. Le 1 de l'article 39 du code général des impôts dispose que : " Le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges, celles-ci comprenant, sous réserve des dispositions du 5, notamment : (...) 1° ter Pour les emprunts contractés à compter du 1er janvier 1993, la fraction courue au cours de l'exercice, de la rémunération égale à la différence entre les sommes ou valeurs à verser, autres que les intérêts, et celles reçues à l'émission, lorsque cette rémunération excède 10 p. 100 des sommes initialement mises à la disposition de l'emprunteur./ Cette fraction courue est déterminée de manière actuarielle, selon la méthode des intérêts composés./ Pour les emprunts dont le montant à rembourser est indexé, ces dispositions s'appliquent à la fraction de la rémunération qui est certaine dans son principe et son montant dès l'origine, si cette fraction excède 10 p. 100 des sommes mises à la disposition de l'emprunteur. Elles ne sont pas applicables aux emprunts convertibles et à ceux dont le remboursement est à la seule initiative de l'emprunteur ". Le premier alinéa du 3° du 1 de l'article 39 du même code général des impôts prévoit que le bénéfice net est établi sous déduction des " 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 et les sociétés de financement pour des prêts à taux variable aux entreprises, d'une durée initiale supérieure à deux ans ". Le quatrième alinéa de ce 3° précise que " La rémunération mentionnée au 1°ter est retenue pour l'appréciation de la limitation prévue au premier alinéa ".

3. Il résulte des dispositions des 1° ter et 3° du 1 de l'article 39 du code général des impôts qui viennent d'être citées que, pour apprécier la limite de déductibilité instituée par le 3° du 1 de l'article 39, il y a lieu de faire masse des intérêts servis aux associés et de la rémunération mentionnée au 1° ter. Il ressort toutefois du troisième alinéa du 1° ter que cette rémunération n'inclut pas la rémunération des emprunts convertibles. Il s'ensuit qu'en ne prenant pas en compte les dotations aux amortissements comptabilisées par la société IPRAD GROUP à raison des primes de non-conversion des obligations convertibles en actions acquises par ses deux associées pour apprécier le plafond de déductibilité institué par le 3° du 1 de l'article 39 du code général des impôts, la cour n'a pas commis d'erreur de droit.

4. Il résulte de tout ce qui précède que le ministre de l'action et des comptes publics n'est pas fondé à demander l'annulation de l'arrêt qu'il attaque.

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

Article 3 : La présente décision sera notifiée au ministre de l'économie, des finances et de la relance et à la société IPRAD GROUP.

**CE, avis, 10 juillet 2019, n°429426, n°429428, SA Wheelabrator Group**

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.

**CE, 10 décembre 2020, n°428522, WB Ambassador**

Vu la procédure suivante :

La société WB Ambassador a demandé au tribunal administratif de Paris de prononcer la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés auxquelles elle a été assujettie au titre des exercices clos en 2010, 2011 et 2012 et le rétablissement du report en avant du déficit constaté le 1er janvier 2010. Par un jugement n° 1607683 du 7 juillet 2017, le tribunal administratif de Paris a rejeté sa demande.

Par un arrêt n° 17PA03018 du 31 décembre 2018, la cour administrative d'appel de Paris a rejeté l'appel formé par la société contre ce jugement.

Par un pourvoi sommaire et un mémoire complémentaire, enregistrés les 28 février et 28 mai 2019 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, la société WB Ambassador 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'État 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. Nicolas Agnoux, maître des requêtes,

- les conclusions de Mme Emilie Bokdam-Tognetti, rapporteur public ;

La parole ayant été donnée, avant et après les conclusions, au Cabinet Briard, avocat de la société WB Ambassador ;

Considérant ce qui suit :

1. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que la société WB Ambassador, intégralement détenue par la société holding de droit luxembourgeois Barkelay et membre d'un groupe fiscalement intégré comprenant également la société A Hôtel, a souscrit, auprès de sa société mère luxembourgeoise et de la société A Hôtel, deux emprunts rémunérés chacun à un taux annuel de 7 %. A l'issue d'une vérification de sa comptabilité, l'administration fiscale, estimant que la société ne justifiait pas que le taux d'intérêt de 7 % des prêts intra-groupes ci-dessus mentionnés

correspondait au taux qu'elle aurait pu obtenir d'établissements ou d'organismes financiers indépendants dans des conditions analogues au sens du I de l'article 212 du code général des impôts, a réintégré une fraction des intérêts supportés. La société WB Ambassador demande l'annulation de l'arrêt du 31 décembre 2018 par lequel la cour administrative d'appel de Paris a rejeté l'appel qu'elle a formé contre le jugement du 7 juillet 2017 du tribunal administratif de Paris qui a rejeté sa demande tendant au rétablissement du déficit reportable constaté au titre de l'exercice clos au 1er janvier 2010 et à la décharge des suppléments d'impôt sur les sociétés auxquels elle a été assujettie au titre des exercices clos en 2010, 2011 et 2012 à la suite de cette rectification.

2. Aux termes du I de l'article 212 du code général des impôts, 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 ". 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. 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. 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. 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. 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.

4. Il résulte de ce qui a été dit au point 3 ci-dessus qu'en excluant qu'une société, pour justifier du taux qu'elle aurait pu obtenir d'établissements ou d'organismes financiers indépendants pour un prêt consenti dans des conditions analogues, puisse se prévaloir, pour évaluer ce taux, du rendement d'émissions obligataires consenti par des entreprises se trouvant dans des conditions économiques comparables, la cour a commis une erreur de droit. Par suite, la société WB Ambassador est fondée, sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens de son 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 WB Ambassador au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

D E C I D E :

-----

Article 1er : L'arrêt du 31 décembre 2018 de la cour administrative d'appel de Paris est annulé.

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

Article 3 : L'Etat versera à la société WB Ambassador 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 WB Ambassador et au ministre de l'économie, des finances et de la relance.

**CE, 11 décembre 2020, n°433723, SA BSA**

Vu la procédure suivante :

La société anonyme (SA) BSA a demandé au tribunal administratif de Montreuil de prononcer la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés, de contribution additionnelle sur cet impôt et de contribution exceptionnelle sur cet impôt auxquelles elle a été assujettie au titre des exercices clos en 2010 et 2011. Par un jugement n° 1506904 du 30 mars 2017, ce tribunal a prononcé cette décharge.

Par un arrêt n° 17VE02163 du 25 juin 2019, la cour administrative d'appel de Versailles a, sur appel du ministre de l'action et des comptes publics, annulé l'article 1er de ce jugement et remis à la charge de la société BSA les impositions supplémentaires en litige.

Par un pourvoi sommaire, un mémoire complémentaire et un mémoire en réplique, enregistrés les 20 août et 20 novembre 2019 et le 22 septembre 2020, la société BSA demande au Conseil d'Etat :

1°) d'annuler cet arrêt ;

2°) de mettre à la charge de l'Etat le versement de 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 et le décret n° 2020-1406 du 18 novembre 2020 ;

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, au cabinet Colin-Stoclet, avocat de la société BSA ;

Considérant ce qui suit :

1. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que la société BSA Finances a bénéficié, les 29 janvier 2009, 28 janvier 2010 et 27 janvier 2011, d'un total de cinq prêts consentis par la société luxembourgeoise Nethuns, qui appartient au même groupe (le " groupe Lactalis "), rémunérés respectivement, selon la date à laquelle ils ont été accordés, aux taux de 6,196 %, 3,98 % et 4,52 %. A la suite d'une vérification de comptabilité portant sur la période du 1er janvier 2009 au

31 décembre 2011, l'administration a estimé que la société emprunteuse ne justifiait pas que les taux ainsi pratiqués n'excédaient pas les taux effectifs moyens pratiqués par les établissements de crédit pour des prêts à taux variables aux entreprises d'une durée initiale supérieure à deux ans. L'administration a réintégré dans les résultats imposables de la société la quote-part d'intérêts excédant ces taux, regardés comme non déductibles en application des dispositions du I de l'article 212 du code général des impôts. Par un jugement du 16 mars 2017, le tribunal administratif de Montreuil a prononcé la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés, de contribution additionnelle sur cet impôt et de contribution exceptionnelle sur cet impôt mis en conséquence à la charge de la société BSA, en sa qualité de société mère du groupe fiscalement intégré auquel appartenait la société BSA Finances, au titre des exercices clos en 2010 et 2011. Par un arrêt du 25 juin 2019 contre lequel la société BSA se pourvoit en cassation, la cour administrative d'appel de Versailles a, sur appel du ministre de l'action et des comptes publics, annulé ce jugement et remis à la charge de la société les impositions dont ce jugement avait prononcé la décharge.

2. D'une part, aux termes de l'article 39 du code général des impôts dans sa rédaction applicable aux années en litige : " 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. (...) ".

3. D'autre part, aux termes de l'article 212 du même code : " I.- 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 ". 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. 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.

4. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que, pour justifier de ce que les taux consentis par la société Nethuns étaient comparables à ceux qu'elle aurait pu obtenir d'établissements ou d'organismes financiers indépendants dans des conditions analogues, la société BSA a d'abord fait valoir, sans que l'administration critique le principe ou les modalités de cette décomposition, qui procède d'une construction intellectuelle que l'on ne trouve pas dans les contrats de prêts eux-mêmes, que ces taux résultent de l'addition de trois éléments qui sont le taux fixe résultant d'un contrat d'échange de taux (swap de taux) à partir du taux variable qui constitue le coût de la ressource de son prêteur, le taux de la prime d'annulation, laquelle est la contrepartie du droit

au remboursement anticipé dont les prêts étaient assortis et la marge de crédit,. Elle a par ailleurs soutenu que chacun de ces éléments était en l'espèce inférieur ou égal à sa valeur de pleine concurrence.

5. En se bornant à indiquer que la courbe produite par la société BSA, qui retraçait le taux fixe des contrats d'échange sur cinq ans de taux (swaps) contre le taux variable Euribor 6 mois, d'une part, et les comparaisons des cotations de taux fixe avec et sans option d'annulation émanant de la société Bloomberg, fournies au moyen de copies d'écran, d'autre part, n'établissaient pas que les taux des emprunts en litige correspondaient aux taux de marché, sans préciser les raisons pour lesquelles ces documents étaient selon elle insuffisants, la cour administrative d'appel a entaché son arrêt d'un défaut de motivation. Elle ne pouvait par ailleurs retenir la circonstance qu'il ne résultait pas de l'instruction que les taux de swap et d'annulation résultant de ces documents auraient été appliqués aux emprunts litigieux, eu égard à la nature, rappelée au point 4, de la décomposition en trois éléments à laquelle la société s'était livrée.

6. S'agissant de la marge de crédit, la cour a relevé que la société requérante avait produit les éléments attestant une cotation du risque de la société au moyen d'un outil financier publiquement accessible (le logiciel Riskcalc développé par l'agence de notation Moody's) et des contrats syndiqués conclus avec des organismes financiers en 2010 et 2011. En estimant que la société n'établissait pas que les taux de marge appliqués étaient conformes aux taux pratiqués sur le marché pour des emprunts effectués dans les mêmes conditions, alors que l'application Riskcalc, dont il n'était pas contesté qu'elle était alimentée à partir des bilans et comptes de résultats de la société sur plusieurs années, avait classé son niveau de risque en " BBB/BBB- " sur la base de ratios comparatifs établis par la société Moody's, que les contrats de refinancement produits, qui permettaient de déterminer le taux de marge réel des emprunts souscrits par la société requérante elle-même, étaient accompagnés des précisions permettant d'en comparer les principales conditions particulières avec les clauses des prêts en litige et qu'enfin, la combinaison de ces éléments était de nature à justifier, en l'absence d'élément contraire, que les marges de crédit pratiquées par la société Nethuns étaient conformes aux pratiques de marché, la cour a dénaturé les pièces du dossier soumis à son appréciation.

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

8. 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 BSA 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 25 juin 2019 de la cour administrative d'appel de Versailles est annulé.

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

Article 3 : L'Etat versera à la société BSA 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 société anonyme BSA et au ministre de l'économie, des finances et de la re

**CE, 28 septembre 2020, n°438845, Sté Securitas France Holding**

Vu la procédure suivante :

La société Securitas France Holding a demandé au tribunal administratif de Montreuil de prononcer la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés et de contributions sociales sur cet impôt auxquelles elle a été assujettie au titre de l'exercice clos en 2009.

Par un jugement n° 1509076 du 16 mars 2017, le tribunal administratif de Montreuil a rejeté sa demande. Par un arrêt n° 17VE01521 du 19 décembre 2019, la cour administrative d'appel de Versailles a rejeté l'appel formé par la société contre ce jugement.

Par un pourvoi sommaire et un mémoire complémentaire, enregistrés les 19 février et 15 mai 2020 au secrétariat du Conseil d'État, la société Securitas France Holding demande au Conseil d'État :

1°) d'annuler cet arrêt ;

2°) de mettre à la charge de l'État 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. Jean-Luc PrévotEAU, chargé des fonctions de maître des requêtes,
- les conclusions de Mme Marie-Astrid Nicolazo de Barmon, rapporteur public ;

La parole ayant été donnée, avant et après les conclusions, à la SCP Lesourd, avocat de la société Securitas France Holding ;

Considérant ce qui suit :

1. Aux termes de l'article L. 822-1 du code de justice administrative : "Le pourvoi en cassation devant le Conseil d'État fait l'objet d'une procédure préalable d'admission. L'admission est refusée par décision juridictionnelle si le pourvoi est irrecevable ou n'est fondé sur aucun moyen sérieux".

2. Pour demander l'annulation de l'arrêt qu'elle attaque, la société Securitas France Holding soutient que la cour administrative d'appel de Versailles :

- l'a insuffisamment motivé, a commis une erreur de droit et a dénaturé les pièces du dossier en jugeant que la proposition de rectification du 4 décembre 2012 avait pu interrompre la prescription du droit de reprise de l'administration à hauteur de la réintégration aux bases imposables de la somme de 12 299 555 euros, alors qu'aucun montant n'était indiqué dans la rubrique "Rehaussement en base" au titre des conséquences financières ;
- a méconnu l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales ainsi que les termes de l'instruction administrative BOI-REC-PREA-10-10-20-2012 en jugeant que celle-ci concernait la procédure d'imposition et n'était dès lors pas invocable ;
- a commis une erreur de droit en jugeant que le moyen tiré du devoir de loyauté dans les rapports entre l'administration et le contribuable n'était pas opérant ;
- l'a insuffisamment motivé en ne répondant pas au moyen tiré de ce qu'il résulte des dispositions du a quinquies du I de l'article 219 du code général des impôts et des dispositions du plan comptable général que la plus-value de long terme en litige ne pouvait être calculée en imputant la perte de change et a, en conséquence, fait une application erronée des articles 38 et 209 du même code.

3. Aucun de ces moyens n'est de nature à permettre l'admission du pourvoi.

Décide :

Article 1<sup>er</sup> : Le pourvoi de la société Securitas France Holding n'est pas admis. Article 2 : La présente décision sera notifiée à la société Securitas France Holding. Copie en sera adressée au ministre de l'économie, des finances et de la relance.

**CE, 9 septembre 2020, n°440523, Takima**

Vu la procédure suivante :

Par une requête, enregistrée le 11 mai 2020 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, la société Takima demande au Conseil d'Etat :

1°) d'annuler pour excès de pouvoir le paragraphe 220 des commentaires administratifs publiés le 4 avril 2014 au bulletin officiel des finances publiques - impôts sous la référence BOI-BIC-RICI-10-10-20-30 ;

2°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 10 000 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 article 61-1 ;
- l'ordonnance n° 58-1067 du 7 novembre 1958 ;
- le code général des impôts, notamment son article 244 quater B ;
- le code de justice administrative ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de M. Charles-Emmanuel Airy, auditeur,
- les conclusions de M. Romain Victor, rapporteur public ;

Considérant ce qui suit :

1. La société Takima demande l'annulation pour excès de pouvoir du paragraphe 220 des commentaires administratifs publiés le 4 avril 2014 au bulletin officiel des finances publiques - impôts sous la référence BOI-BIC-RICI-10-10-20-30, par lesquels l'administration donne son interprétation des dispositions du III de l'article 244 quater B du code général des impôts.

2. Eu égard aux moyens qu'elle soulève, cette société doit être regardée comme demandant seulement l'annulation du deuxième alinéa du paragraphe 220 des commentaires litigieux, lequel énonce que les organismes de recherche privés agréés mentionnés au d bis du II de l'article 244 quater B du code général des impôts doivent " déduire de la base de calcul de (leur) propre crédit d'impôt recherche les sommes reçues des organismes pour lesquels les opérations de recherche sont réalisées et facturées (III de l'article 244 quater B du CGI). Cette disposition a pour objet d'éviter que les mêmes opérations de recherche ouvrent droit deux fois au crédit d'impôt. " ainsi que de l'illustration chiffrée de la règle ainsi énoncée qui figure à la suite de cet alinéa sous la dénomination " Exemple " .

3. L'article 244 quater B du code général des impôts, dans sa rédaction applicable à la date des 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 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. (...) ".

4. 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 constituent, pour ces entreprises donneuses d'ordre, des dépenses éligibles à ce crédit. S'agissant des organismes de recherche sous-traitants, ils ne peuvent inclure les dépenses exposées pour réaliser de telles opérations dans la base de calcul de leur crédit d'impôt recherche.

Sur la question prioritaire de constitutionnalité :

5. 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 que la question soit nouvelle ou présente un caractère sérieux.

6. La société Takima soutient qu'en ce qu'il obligerait les organismes de recherche privés agréés à inclure dans la base de leur propre crédit d'impôt recherche le montant des dépenses éligibles réalisées dans le cadre d'opérations de recherche conduites pour le compte de tiers puis à déduire de cette même base les sommes qu'ils facturent à ces donneurs d'ordre, l'article 244 quater B du code général des impôts instituerait une différence de traitement injustifiée entre les organismes de recherche privés agréés selon qu'ils réalisent ou non, en sus de celles conduites pour le compte de tiers, des opérations de recherche pour leur propre compte, différence constitutive d'une rupture d'égalité devant la loi fiscale et devant les charges publiques dans la mesure où ceux ayant fait le

choix de réaliser des opérations de recherche pour leur compte propre se verraient contraints de déduire de la base de leur propre crédit d'impôt la fraction des sommes facturées à des donneurs d'ordre pour la réalisation d'opérations de recherche pour leur compte qui excèderait le montant des dépenses de recherche éligibles afférentes à ces mêmes opérations. Cette société soutient également qu'en instituant une telle règle, l'article 244 quater B aurait pour effet de dissuader les organismes agréés de recherche privés réalisant des opérations de recherche pour le compte de tiers de réaliser conjointement de telles opérations pour leur propre compte, de sorte qu'il méconnaît le principe de liberté d'entreprendre garanti par l'article 4 de la Déclaration de 1789.

7. Toutefois, il résulte de ce qui a été dit au point 4 que les dispositions litigieuses de l'article 244 quater B du code général des impôts doivent être interprétées comme se bornant à interdire aux organismes de recherche privés agréés d'inclure dans la base de calcul de leur propre crédit d'impôt recherche les dépenses exposées pour réaliser des opérations de recherche pour le compte de tiers. Elles ne sauraient être lues comme imposant à ces organismes de recherche de déduire de l'assiette de leur crédit d'impôt la fraction des sommes facturées à des donneurs d'ordre pour la réalisation d'opérations de recherche pour le compte de ces derniers qui excèderait le montant des dépenses de recherche éligibles afférentes à ces mêmes opérations. Il en résulte que l'article 244 quater B n'est, par lui-même, à l'origine ni de la différence de traitement, ni de l'atteinte au principe de libre entreprise alléguées. Par suite, il n'y a pas lieu de renvoyer au Conseil constitutionnel la question prioritaire de constitutionnalité soulevée par la société Takima, qui ne revêt pas de caractère sérieux.

Sur la requête :

8. Il résulte de ce qui a été dit aux points 4 et 7 que les commentaires administratifs attaqués ajoutent à la loi en ce que, en énonçant au deuxième alinéa de leur paragraphe 220 que les organismes de recherche privés agréés doivent " déduire " de la base de calcul de leur crédit d'impôt recherche les sommes reçues des donneurs d'ordre pour le compte desquels ils réalisent des opérations de recherche, et ainsi qu'il ressort de l'exemple qui suit, ils interprètent la loi fiscale comme ayant pour effet d'obliger les organismes de recherche privés agréés sous-traitant à inclure dans la base de leur crédit d'impôt le montant des dépenses éligibles réalisées dans le cadre d'opérations de recherche conduites pour le compte de tiers éligibles, avant de déduire de cette base le montant total des sommes facturées en rémunération de ces prestations. Les commentaires administratifs en litige sont donc entachés d'incompétence en tant qu'ils énoncent la règle contenue dans le deuxième alinéa du paragraphe 220, illustrée par l'exemple chiffré figurant à sa suite. Par suite, sans qu'il soit besoin d'examiner les moyens de la requête, la société Takima est fondée à demander leur annulation.

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 Takima au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

DECIDE :

-----

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

Article 2 : Le deuxième alinéa du paragraphe 220 des commentaires administratifs publiés le 4 avril 2014 au bulletin officiel des finances publiques impôts sous la référence BOI-BIC-RICI-10-10-20-30 et l'illustration chiffrée figurant à la suite de cet alinéa sous la dénomination "Exemple" sont annulés.

Article 3 : L'Etat versera à la société Takima 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 société Takima et au ministre de l'économie, des finances et de la relance.

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

**CE, 9 juin 2020, n°427441, Hays France**

Vu la procédure suivante :

La société Hays France a demandé au tribunal administratif de Paris la restitution de crédits d'impôt recherche s'élevant à 678 581 euros et à 824 837 euros, respectivement au titre des années 2011 et 2012.

Par un jugement du 29 novembre 2017, le tribunal administratif a rejeté ses demandes.

Par un arrêt n° 18PA00276 du 29 novembre 2018, la cour administrative d'appel de Paris a rejeté l'appel formé par la société Hays France contre ce jugement.

Par un pourvoi sommaire, un mémoire complémentaire et un mémoire en réplique, enregistrés les 29 janvier, 12 avril et 19 novembre 2019 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, la société Hays France 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 et l'ordonnance n° 2020-305 du 25 mars 2020 modifiée ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de Mme Pauline Berne, 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 Hays France ;

Considérant ce qui suit :

1. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que la société Hays France est la société mère d'un groupe fiscalement intégré incluant les sociétés Hays Pharm (HP), Hays Pharma Consulting (HPC) et Hays Pharma Services (HPS). La société HP, qui a la qualité d'organisme privé de recherche

agréé, au sens du d bis) du II de l'article 244 quater B du code général des impôts, a confié aux sociétés HPC et HPS le soin de réaliser des travaux de recherche dans le domaine pharmaceutique, qui lui avaient été commandés par des entreprises extérieures au groupe. Les sociétés HPC et HPS ont estimé qu'elles avaient droit, à raison des dépenses de recherche qu'elles ont engagées à cette occasion et qu'elles ont facturées à la société HP, laquelle les a elle-même refacturées aux donneurs d'ordres extérieurs, à des crédits d'impôt recherche, s'élevant, au total, pour les deux sociétés, à 678 581 euros pour l'année 2011 et à 824 837 euros pour l'année 2012. En application des dispositions du b du 1 de l'article 223 O du code général des impôts, la société Hays France s'est substituée aux sociétés HPC et HPS pour demander la restitution de ces crédits d'impôt à l'administration fiscale. Celle-ci ayant rejeté sa demande, la société Hays France a porté le litige devant le tribunal administratif de Paris. Elle demande l'annulation de l'arrêt du 29 novembre 2018 par lequel la cour administrative d'appel de Paris, confirmant le jugement du tribunal administratif du 29 novembre 2017, a rejeté cette demande.

2. Aux termes de l'article 244 quater B du code général des impôts, dans sa rédaction applicable au litige : I. Les entreprises industrielles et commerciales ou agricoles imposées d'après leur bénéfice réel (...) peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt au titre des dépenses de recherche qu'elles exposent au cours de l'année. Le taux du crédit d'impôt est de 30 % pour la fraction des dépenses de recherche inférieure ou égale à 100 millions d'euros et de 5 % pour la fraction des dépenses de recherche supérieure à ce montant (...) / II. Les dépenses de recherche ouvrant droit au crédit d'impôt sont : / a) Les dotations aux amortissements des immobilisations, créées ou acquises à l'état neuf et affectées directement à la réalisation d'opérations de recherche scientifique et technique (...) / b) Les dépenses de personnel afférentes aux chercheurs et techniciens de recherche directement et exclusivement affectés à ces opérations (...) / b bis) Les rémunérations supplémentaires et justes prix mentionnés aux 1 et 2 de l'article L. 611-7 du code de la propriété intellectuelle, au profit des salariés auteurs d'une invention résultant d'opérations de recherche ; / c) Les autres dépenses de fonctionnement exposées dans les mêmes opérations (...) / d) Les dépenses exposées pour la réalisation d'opérations de même nature confiées à : / 1° des organismes de recherche publics ; (...) / 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. / Le plafond de 10 millions d'euros mentionné au premier alinéa est majoré de 2 millions d'euros à raison des dépenses correspondant aux opérations confiées aux organismes mentionnés au d (...) / 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. Lorsque ces subventions sont remboursables, elles sont ajoutées aux bases de calcul du crédit d'impôt de l'année au cours de laquelle elles sont remboursées à l'organisme qui les a versées (...).

3. Il résulte des dispositions précitées de l'article 244 quater B que seule l'entreprise qui expose les dépenses de recherche visées au II, qu'elle effectue les opérations de recherche en cause pour son propre compte ou pour le compte d'une entreprise qui lui en confie la réalisation, est, en principe, en droit de bénéficier à ce titre du crédit d'impôt qu'elles instituent. Il n'en va autrement que dans le cas prévu au d) bis du II, les dépenses exposées par l'organisme agréé au titre des opérations de recherche dont la réalisation lui est confiée entrant alors, dans les limites par ailleurs prévues par les dispositions suivantes du II, dans l'assiette du crédit d'impôt susceptible d'être demandé par l'entreprise qui lui a confié ces opérations de recherche, et étant déduites, en vertu des dispositions du III, de l'assiette du crédit d'impôt susceptible d'être demandé par l'organisme agréé. Toutefois, en l'état du droit résultant de ces dispositions, la circonstance qu'une entreprise effectue des opérations de recherche pour le compte d'un organisme agréé au titre du d) bis du II n'est pas en soi de nature à la priver du bénéfice du crédit d'impôt recherche, sauf à ce que l'administration, si elle s'y croit fondée, invoque sa participation à un montage constitutif d'une fraude à la loi.

4. Il résulte de ce qui précède qu'en se fondant, pour exclure tout droit des sociétés HPS et HPC au bénéfice d'un crédit d'impôt au titre des opérations de recherche qu'elles avaient effectuées, et qui leur avaient été confiées par la société HP, organisme agréé auquel la réalisation de ces travaux avait été demandée par des sociétés tierces, sur le seul motif que les sociétés HPS et HPC n'avaient pas la qualité de donneur d'ordre, la cour a commis une erreur de droit. La société Hays France est pour ce motif, et sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens du pourvoi, 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 une somme de 3000 euros à verser à la société Hays France 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 de la cour administrative d'appel de Paris du 29 novembre 2018 est annulé.

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

Article 3 : L'Etat versera la somme de 3 000 euros à la société Hays France 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 Hays France et au ministre de l'action et des comptes publics.

**CE, 22 juillet 2020, n°428127, FNAMS**

Vu la procédure suivante :

La Fédération nationale des agriculteurs multiplicateurs de semences (FNAMS) a demandé au tribunal administratif de Paris de prononcer la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés auxquelles elle a été assujettie au titre des exercices clos en 2010, 2011, 2012 et 2013. Par un jugement n° 1611618 du 21 novembre 2017, le tribunal administratif de Paris a rejeté sa demande.

Par un arrêt n° 18PA00256 du 20 décembre 2018, la cour administrative d'appel de Paris a rejeté l'appel formé par la FNAMS contre ce jugement.

Par un pourvoi sommaire, un mémoire complémentaire et un mémoire en réplique, enregistrés les 18 février, 17 mai et 2 décembre 2019 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, la FNAMS demande au Conseil d'Etat :

1°) d'annuler cet arrêt ;

2°) 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 et l'ordonnance n° 2020-305 du 25 mars 2020 ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de M. Sylvain Humbert, maître des requêtes,
- les conclusions de Mme Marie-Astrid Nicolazo de Barmon, rapporteur public ;

La parole ayant été donnée, avant et après les conclusions, à la SCP Colin-Stoclet, avocat de la Fédération nationale des agriculteurs multiplicateurs de semences ;

Considérant ce qui suit :

1. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que la Fédération nationale des agriculteurs multiplicateurs de semences (FNAMS) a fait l'objet d'une vérification de comptabilité à l'issue de laquelle l'administration fiscale a remis en cause l'éligibilité au crédit d'impôt recherche des dépenses externalisées engagées dans le cadre de ses projets de recherche au titre des exercices clos de 2010 à 2013. La FNAMS se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 20 décembre 2018 par lequel la

cour administrative d'appel de Paris a rejeté son appel contre le jugement du 21 novembre 2017 du tribunal administratif de Paris rejetant sa demande de restitution du montant du crédit d'impôt recherche remis en cause.

2. Aux termes de l'article 244 quater B du code général des impôts : " I. Les entreprises industrielles et commerciales ou agricoles imposées d'après leur bénéfice réel (...) peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt au titre des dépenses de recherche qu'elles exposent au cours de l'année. (...) II. Les dépenses de recherche ouvrant droit au crédit d'impôt sont : (...) / d) Les dépenses exposées pour la réalisation d'opérations de même nature confiées à : / 1° Des organismes de recherche publics ; / 2° Des établissements d'enseignement supérieur (...) ; / 3° Des fondations de coopération scientifique agréées conformément au d bis ; / 4° Des établissements publics de coopération scientifique ; / 5° Des fondations reconnues d'utilité publique du secteur de la recherche agréées conformément au d bis ; / 6° Des associations régies par la loi du 1er juillet 1901 relative au contrat d'association ayant pour fondateur et membre l'un des organismes mentionnés aux 1° ou 2° ou des sociétés de capitaux dont le capital ou les droits de vote sont détenus pour plus de 50 % par l'un de ces mêmes organismes. Ces associations et sociétés doivent être agréées conformément au d bis et avoir conclu une convention en application de l'article L. 313-2 du code de la recherche ou de la recherche ou de l'article L. 762-3 du code de l'éducation avec l'organisme précité. (...) / 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. (...) ".

3. Lorsqu'une entreprise confie à un organisme mentionné au d ou au d bis du II de l'article 244 quater B du code général des impôts l'exécution de prestations nécessaires à la réalisation d'opérations de recherche qu'elle mène, les dépenses correspondantes peuvent être prises en compte pour la détermination du montant de son crédit d'impôt quand bien même les prestations sous-traitées, prises isolément, ne constitueraient pas des opérations de recherche.

4. Il ressort des énonciations de l'arrêt attaqué que, dans le cadre de projets de recherche qu'elle menait et dont l'éligibilité au crédit d'impôt recherche n'était pas contestée, la FNAMS a confié à des organismes de recherche publics et privés agréés la réalisation de prestations nécessaires à la conduite de ses projets de recherche. Il résulte de ce qui a été dit précédemment qu'en jugeant que les prestations sous-traitées ne pouvaient être qualifiées d'opérations de recherche au sens de l'article 244 quater B du code général des impôts au motif que, quand bien même elles s'avéraient indispensables à l'aboutissement des recherches menées par la FNAMS, elles ne correspondaient pas en soi à de véritables opérations de recherche et développement nettement individualisées, pour en déduire que les dépenses correspondantes ne pouvaient être prises en compte pour le calcul du crédit d'impôt recherche auquel la fédération avait droit au titre des exercices en litige, la cour administrative d'appel a commis une erreur de droit. Par suite, la FNAMS est fondée à demander l'annulation de l'arrêt qu'elle attaque, sans qu'il soit besoin de se prononcer sur les autres moyens du pourvoi.

5. Il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de régler l'affaire au fond en application de l'article L. 821-2 du code de justice administrative.

6. Il résulte de l'instruction que la FNAMS a confié à divers prestataires des études analytiques et des tests permettant, notamment, d'étudier l'impact de nouvelles solutions de lutte contre les bio-agresseurs ou la dynamique d'absorption de l'azote pour une espèce donnée, faute de disposer elle-même des équipements scientifiques nécessaires, tels que des chambres de culture, des laboratoires de pathologie sécurisés, ou des outils de détection lui permettant d'effectuer elle-même ces opérations. Il n'est pas contesté que les prestations en cause, qui s'inscrivaient dans le cadre scientifique des projets de recherche entrepris, étaient nécessaires à la réalisation des opérations de recherche menées par la FNAMS. Il résulte de ce qui a été dit précédemment que les dépenses correspondant à ces prestations pouvaient être prises en compte pour la détermination du montant du crédit d'impôt auquel celle-ci avait droit, au titre de ces opérations. Par suite, la FNAMS est fondée à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Paris a rejeté sa demande tendant à la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés auxquelles elle a été assujettie au titre des exercices clos de 2010 à 2013 résultant de la remise en cause du montant du crédit d'impôt qu'elle avait déclaré.

7. Il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge de l'Etat, pour l'ensemble de la procédure, la somme de 4 000 euros à verser à la FNAMS au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

DECIDE :

-----

Article 1er : L'arrêt du 20 décembre 2018 de la cour administrative d'appel de Paris et le jugement du 21 novembre 2017 du tribunal administratif de Paris sont annulés.

Article 2 : La FNAMS est déchargée des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés auxquelles elle a été assujettie au titre des exercices clos en 2010, 2011, 2012 et 2013.

Article 3 : L'Etat versera à la FNAMS la somme de 4 000 euros sur au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Article 4 : La présente décision sera notifiée à la Fédération nationale des agriculteurs multiplicateurs de semences et au ministre de l'économie, des finances et de la relance.

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

- **CE, 21 octobre 2020, n°429626, Elior Group**
- **CE, 21 octobre 2020, n°434512, Sté Nouvelle Cap Management**
- **CE, 1er juillet 2020, n°418378, Sté Lafarge**
- **CE, 18 mars 2020, n°426473, Sté Orange France**
- **CE, 9 juin 2020, n°436187, Sté ID Espace**

**CE, 21 octobre 2020, n°429626, Elior Group**

Vu la procédure suivante :

La société anonyme (SA) Elior Group, venant aux droits de la société par actions simplifiée (SAS) Financière Elior, de la SAS Eurelior, de la SAS Fidelior et de la SAS Sofilior, a demandé au tribunal administratif de Paris de prononcer la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés et de contribution sociale sur l'impôt sur les sociétés auxquelles ces sociétés ont été assujetties au titre de l'exercice clos le 30 septembre 2007, ainsi que des intérêts de retard correspondants. L'administratrice générale des finances publiques chargée de la direction des vérifications nationales et internationales a également transmis d'office au tribunal administratif de Paris, en application des dispositions combinées des articles R. 199-1 et R. 200-3 du livre des procédures fiscales, la réclamation en date du 30 décembre 2013 présentée par la société anonyme Elior Group par laquelle elle demandait l'abandon de la réduction, à hauteur de 9 363 321 euros, du montant de son résultat déficitaire déclaré au titre de l'exercice clos le 30 septembre 2007.

Par un jugement nos 1507556, 1507563, 1507568, 1507574, 1520242 du 15 juin 2016, le tribunal administratif de Paris, après avoir joint les cinq requêtes, a prononcé la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés et de contribution sociale sur l'impôt sur les sociétés auxquelles ont été assujetties les sociétés Financière Elior, Eurelior, Fidelior et Sofilior au titre de l'exercice clos en 2007 et a accordé le rétablissement du déficit de la société Elior Group au titre de l'exercice clos en 2007.

Par un arrêt n° 16PA02963 du 7 février 2019, la cour administrative d'appel de Paris a rejeté l'appel du ministre de l'économie et des finances contre ce jugement.

Par un pourvoi et un mémoire en réplique, enregistrés les 10 avril 2019 et 27 mai 2020 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 cet arrêt ;

2°) statuant au fond, d'une part, de remettre à la charge de la société Elior Group, les impositions supplémentaires auxquelles ont été assujetties les sociétés Financière Elior, Eurelior, Fidelior et Sofilior sur le fondement du 2° du 1 de l'article 109 du code général des impôts ou, à titre subsidiaire, sur celui du c de l'article 111 du même code ou, à titre plus subsidiaire encore, sur le fondement de l'article 38-2 de ce code et, d'autre part, de réduire de 9 363 321 euros le montant du résultat déficitaire déclaré par la société Elior Group au titre de son exercice clos en 2007.

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. Jean-Marc Vié, maître des requêtes,
- les conclusions de M. Romain Victor, rapporteur public ;

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

Considérant ce qui suit :

1. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond qu'au terme d'une vérification de comptabilité, l'administration a estimé que le prix de souscription des actions à bons de souscription d'actions (ABSA), émises par la société Elior Group pour un montant total de 14 727 euros de nominal et 20 552 382 euros de prime d'émission et souscrites par les SAS Financière Elior, Eurelior, Fidelior et Sofilior le 20 mars 2007, avait été minoré à hauteur de la somme de 9 363 321 euros. Regardant cette minoration comme un acte anormal de gestion, elle en a réintégré le montant dans les résultats de la société Elior Group et, estimant qu'elle constituait en outre une libéralité consentie aux profit des SAS Financière Elior, Eurelior, Fidelior et Sofilior, a rehaussé les résultats taxables à l'impôt sur les sociétés de ces dernières sur le fondement du 2° du 1 de l'article 109 et du c de l'article 111 du code général des impôts. Le ministre de l'action et des comptes publics se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 7 février 2019 par lequel la cour administrative d'appel de Paris a rejeté son appel contre le jugement du 15 juin 2016 du tribunal administratif de Paris qui a prononcé la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés et de contribution sociale sur l'impôt sur les sociétés auxquelles ont été assujetties les sociétés Financière Elior, Eurelior, Fidelior et Sofilior au titre de l'exercice clos en 2007 et a accordé le rétablissement du déficit de la Société Elior Group au titre de l'exercice clos en 2007.

Sur le rehaussement du résultat de la société Elior Group :

2. Aux termes du 2 de l'article 38 du code général des impôts : " Le bénéfice net est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt diminuée des suppléments d'apport et augmentée des prélèvements effectués au cours de cette période par l'exploitant ou par les associés. L'actif net s'entend de l'excédent des valeurs d'actif sur le total formé au passif par les créances des tiers, les amortissements et les provisions justifiés. ".

3. Les actions à bons de souscription d'actions non cessibles séparément constituent des valeurs mobilières qui, lors de leur émission par une société, réunissent en un même instrument financier des actions de cette société et la faculté d'acquérir des actions supplémentaires de cette même société, pendant une période donnée, dans une proportion et à un prix fixés à l'avance. L'émission d'ABSA dont la valeur est acquittée en numéraire par leurs acquéreurs présente le caractère d'un

supplément d'apport au sens du 2 de l'article 38 du code général des impôts. Elle entraîne une augmentation de capital et fait l'objet comptablement, ainsi que le prévoient de manière constante les règlements successifs de l'Autorité des normes comptables relatif au plan comptable général, de mouvements affectant des comptes de capitaux de classe 1, et en particulier les comptes de classe 101 - Capital et 104 - Primes liées au capital social, distincts des comptes d'immobilisation de classe 2. En vertu des dispositions citées au point 2 de l'article 38 du code général des impôts, le supplément d'apport résultant de l'émission d'ABSA n'entraîne, hormis l'exception prévue au 3° du 8 du même article qui ne s'applique qu'en cas d'absence d'exercice des droits de souscription jusqu'à la date de péremption de ces droits, et à supposer même que la valeur de la composante bons de souscription d'actions (BSA) de l'ABSA aurait été sous-estimée, aucune variation de l'actif net susceptible de rentrer dans la base d'imposition à l'impôt sur les sociétés de l'émetteur. Par suite, la cour administrative d'appel n'a ni inexactement qualifié les faits soumis à son appréciation ni commis d'erreur de droit en jugeant, par un arrêt suffisamment motivé sur ce point, que la circonstance que le montant perçu par la société émettrice d'actions à bons de souscription d'actions aurait été minoré était sans incidence sur le montant de son bénéfice imposable.

Sur les rectifications des sociétés Financière Elior, Eurelior, Fidelior et Sofilior :

4. Aux termes de l'article 209 du code général des impôts dans sa rédaction applicable au litige : " I. Sous réserve des dispositions de la présente section, les bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés sont déterminés d'après les règles fixées par les articles 34 à 45, 53 A à 57, 237 ter A et 302 septies A bis et en tenant compte uniquement des bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France ainsi que de ceux dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions ".

5. Il résulte de ces dispositions que les revenus distribués au sens du 1 de l'article 109 ou du c de l'article 111 du code général des impôts ne sont pas compris parmi les bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés. Il n'en va autrement qu'à compter de la modification du I de l'article 209 du même code résultant de l'article 88 I-G de la loi du 29 décembre 2014 de finances rectificative pour 2014, qui a expressément prévu que les bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés étaient également déterminés d'après les règles fixées par les articles 108 à 117.

6. Ainsi, la cour n'a pas inexactement qualifié les faits soumis à son appréciation ni commis d'erreur de droit en jugeant que l'administration ne pouvait en tout état de cause fonder les rappels notifiés aux SAS Financière Elior, Eurelior, Fidelior et Sofilior sur le 2° du 1 de l'article 109 du code général des impôts pas plus que sur celui du c de l'article 111 au motif que l'article 209 ne renvoyait pas à ces articles, alors même que le champ d'application de l'impôt sur les sociétés précisé à l'article 206 inclut notamment les sociétés anonymes.

7. La cour n'a pas davantage dénaturé les écritures de l'administration en estimant que seule l'imposition de la minoration du prix des actions à bons de souscription d'actions concernant la SA Elior était fondée sur l'article 38-2 du code général des impôts au titre d'une variation d'actif net et non les impositions supplémentaires des SAS Financière Elior, Eurelior, Fidelior et Sofilior, quand bien même les propositions de rectification adressées aux quatre SAS mentionnaient cet article parmi

d'autres.

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 SA Elior Group au titre des dispositions 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 Elior Group 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'économie, des finances et de la relance et à la société anonyme Elior Group.

**CE, 21 octobre 2020, n°434512, Sté Nouvelle Cap Management**

Vu la procédure suivante :

La société par actions simplifiée (SAS) Société Nouvelle Cap Management (SNCM) a demandé au tribunal administratif de Cergy-Pontoise 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 2008 ainsi que des pénalités correspondantes. Par un jugement n° 1308441 du 8 octobre 2015, ce tribunal a rejeté cette demande.

Par un arrêt n° 15VE03250 du 28 février 2017, la cour administrative d'appel de Versailles a rejeté l'appel formé par la société SNCM contre ce jugement.

Par une décision n° 410166 du 26 juillet 2018, le Conseil d'État, statuant au contentieux a, sur pourvoi de la société SNCM, annulé cet arrêt et renvoyé l'affaire à la cour administrative d'appel de Versailles.

Par un arrêt n° 18VE02721 du 11 juillet 2019, la cour administrative d'appel de Versailles, statuant sur renvoi, a rejeté l'appel formé par la société SNCM.

Par un pourvoi sommaire, un mémoire complémentaire et un mémoire en réplique, enregistrés les 11 septembre et 11 décembre 2019 et le 8 septembre 2020 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, la société SNCM 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'État la somme de 10 000 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 Célice, Texidor, Perier, avocat de

la société Nouvelle Cap Management ;

Considérant ce qui suit :

1. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que, dans le cadre de la restructuration du groupe à la tête duquel la Société Nouvelle Cap Management (SNCM) a été placée, M. A... a apporté à cette société, le 4 février 2008, les 1 319 titres qu'il détenait dans la société à responsabilité limitée (SARL) Cap Management, correspondant à la moitié du capital social de cette dernière, dont il était l'un des deux gérants. Conformément au protocole d'accord conclu le 2 octobre 2007 entre toutes les parties au processus de restructuration, ces titres ont été évalués forfaitairement à un montant de 500 000 euros et ont été inscrits pour cette valeur à l'actif du bilan de la société bénéficiaire. À la suite d'une vérification de comptabilité, l'administration a estimé que cet apport avait été sous-évalué, au regard du prix de 1 387 400 euros payé par la société requérante, le 7 mars 2008, pour l'acquisition auprès de M. B..., l'autre gérant, des 1 319 autres titres de la société Cap Management, auquel s'était ajouté un complément de prix, d'un montant de 550 000 euros, payé en 2009. Compte tenu de la discordance constatée entre la valeur d'apport des titres de M. A... et le coût d'acquisition des titres détenus en nombre égal par M. B..., elle a regardé cette opération comme constitutive d'une libéralité à concurrence de la somme résultant de cette discordance, soit 1 437 400 euros. Elle a, par conséquent, assujetti la société SNCM à un rehaussement d'impôt sur les sociétés au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2008, procédant de la réintégration de cette somme dans ses bénéfices sur le fondement du 2 de l'article 38 du code général des impôts. Par une décision du 26 juillet 2018, le Conseil d'Etat, statuant au contentieux a annulé l'arrêt du 28 février 2017 de la cour administrative d'appel de Versailles rejetant l'appel formé par la société SNCM contre le jugement du 8 octobre 2015 par lequel le tribunal administratif de Cergy-Pontoise avait rejeté sa demande en décharge des cotisations supplémentaires litigieuses et lui a renvoyé l'affaire. La société SNCM se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 11 juillet 2019 par lequel la cour administrative d'appel de Versailles, statuant sur renvoi, a de nouveau rejeté sa demande.

2. Aux termes du 2 de l'article 38 du code général des impôts : " Le bénéfice net est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt diminuée des suppléments d'apport et augmentée des prélèvements effectués au cours de cette période par l'exploitant ou par les associés (...) ". Aux termes de l'article 38 quinquies de l'annexe III au même code : " Les immobilisations sont inscrites au bilan pour leur valeur d'origine. / Cette valeur d'origine s'entend : / a. Pour les immobilisations acquises à titre onéreux, du coût d'acquisition (...) ; / b. Pour les immobilisations acquises à titre gratuit, de la valeur vénale ; / c. Pour les immobilisations apportées à l'entreprise par des tiers, de la valeur d'apport (...) ". Il résulte de ces dispositions combinées que si les opérations d'apport sont, en principe, sans influence sur la détermination du bénéfice imposable, tel n'est toutefois pas le cas lorsque la valeur d'apport des immobilisations, comptabilisée par l'entreprise bénéficiaire de l'apport, a été volontairement minorée par les parties pour dissimuler une libéralité faite par l'apporteur à l'entreprise bénéficiaire. Dans une telle hypothèse, l'administration est fondée à corriger la valeur d'origine des immobilisations apportées à l'entreprise pour y substituer leur valeur vénale, augmentant ainsi l'actif net de l'entreprise dans la mesure de l'apport effectué à titre gratuit. La

preuve d'une telle libéralité doit être regardée comme apportée par l'administration lorsqu'est établie l'existence, d'une part, d'un écart significatif entre la rémunération convenue pour l'apport et la valeur vénale du bien apporté et, d'autre part, d'une intention, pour l'apporteur, d'octroyer et, pour la société bénéficiaire, de recevoir une libéralité du fait des conditions de l'apport. Cette intention est présumée lorsque les parties sont en relation d'intérêts.

3. Il ressort des énonciations de l'arrêt attaqué que, pour constater l'existence d'un écart significatif entre la rémunération convenue pour l'apport et la valeur vénale des titres apportés par M. A..., la cour s'est contentée de relever, d'une part, que la valeur d'apport des 1 319 titres de M. A... avait été forfaitairement évaluée à 500 000 euros et, d'autre part, que le prix d'acquisition par la société requérante des 1 319 autres titres détenus par M. B... s'était élevé à un montant de 1 387 400 euros majoré d'un complément de prix de 550 000 euros, sans se prononcer, alors qu'elle y était expressément invitée par la société requérante, sur l'incidence qu'aurait pu avoir, sur la valeur des titres de M. B... comme sur celle de M. A..., le contexte dans lequel se sont déroulées les opérations litigieuses et, en particulier, tant l'éventualité que la société ait pu majorer le prix payé à M. B... pour obtenir que celui-ci quitte rapidement le capital des sociétés du groupe et sa gouvernance, que la possibilité que M. A... ait été dans l'obligation de minorer la valeur d'apport de ses titres afin de se conformer au souhait de ses deux nouveaux associés d'apporter chacun en numéraire une même somme de 500 000 euros. La cour a ainsi insuffisamment motivé son arrêt, qui, sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens du pourvoi, doit être annulé.

4. Aux termes du second alinéa de l'article L. 821-2 du code de justice administrative : " Lorsque l'affaire fait l'objet d'un second pourvoi en cassation, le Conseil d'Etat statue définitivement sur cette affaire ". Il y a lieu, par suite, de régler l'affaire au fond.

5. La valeur vénale des actions non admises à la négociation 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 ou l'apport est intervenu. Cette valeur doit être établie, en priorité, par référence à la valeur qui ressort de transactions portant, à la même époque, sur des titres de la société, dès lors que cette valeur ne résulte pas d'un prix de convenance. Toutefois, en l'absence de transactions intervenues dans des conditions équivalentes et portant sur les titres de la même société ou, à défaut, de sociétés similaires, l'administration peut légalement se fonder sur l'une des méthodes destinées à déterminer la valeur de l'actif ou sur la combinaison de plusieurs de ces méthodes.

6. En premier lieu, il résulte de l'instruction que la société Cap Management, détenue à parts égales par ses deux créateurs et dirigeants, MM. A... et B..., et dont le portefeuille était constitué de participations majoritaires dans ses deux filiales, les sociétés GMS et Extendis, a fait l'objet d'un processus de restructuration au terme duquel elle a d'abord acquis le solde du capital de ses deux filiales auprès de leurs autres associés, incluant un prix payé à M. B... de 505 350 euros. Dans un deuxième temps, la SNCM, société holding nouvellement créée a, d'une part, bénéficié de l'apport des 1 319 titres de la société Cap Management détenus par M. A... valorisés forfaitairement à hauteur de 500 000 euros et d'une augmentation de capital en numéraire d'un million d'euros souscrite à parts égales par les deux nouveaux associés de M. A... et, d'autre part, acquis ensuite les 1

319 autres titres de la société Cap Management, détenus par M. B..., pour un prix de 1 387 400 euros majoré d'un complément de prix de 550 000 euros, soit 1 937 400 euros.

7. Il s'en déduit que, pour obtenir le contrôle de l'intégralité du capital de la société Cap Management, après acquisition du solde du capital de ses filiales, la société SNCM, procédant en partie par apport des 1 319 titres de M. A... pour 500 000 euros et, pour le solde, par achat des 1 319 titres de M. B... pour 1 937 400 euros, a valorisé cette société à un montant total de 2 437 400 euros, inégalement réparti entre ses deux associés d'origine. Cette opération a notamment été rendue possible par les apports en numéraire, à hauteur d'un million d'euros, des deux nouveaux actionnaires de la SNCM, jusque-là dénués de tout intérêt dans le groupe Cap Management, qui ont ainsi manifesté leur accord sur la valorisation de la société SNCM et, par voie de conséquence, sur l'évaluation de son seul actif non monétaire, la société Cap Management, à la valeur de 2 437 400 euros inscrite au bilan de la SNCM. Il en résulte que cette valeur globale, seule significative pour ces apporteurs de capitaux, indépendamment de sa répartition en deux parts inégales, est aussi voisine que possible de celle qu'aurait entraîné le jeu normal de l'offre et de la demande à la date où l'apport est intervenu.

8. Dès lors, si l'administration était fondée à considérer qu'il existait une discordance significative entre la valeur d'apport des titres de M. A..., soit 500 000 euros, et la valeur vénale de ces titres représentant la moitié du capital social, celle-ci doit néanmoins être établie à hauteur de la différence entre cette valeur d'apport et la moitié des rémunérations exposées par les associés de la SNCM pour obtenir l'entier contrôle de la société Cap Management, soit 718 700 euros.

9. En second lieu, pour combattre la présomption d'une intention libérale dans l'apport consenti à la société SNCM par M. A..., qui était le dirigeant social de la SNCM, ce qui suffit à caractériser une relation d'intérêts, la société soutient que la minoration de cet apport s'est inscrite dans le contexte d'une restructuration qu'il a souhaitée en vue d'organiser le départ rapide du capital et de la gouvernance de la société Cap Management de son associé M. B..., avec lequel il ne s'entendait plus mais qui exigeait pour le rachat de l'ensemble de ses parts, tant dans la société Cap Management que dans ses filiales, la somme de 2,5 millions d'euros, somme qui n'a pu être financée que par l'entrée, à hauteur d'un tiers chacun, au capital de la société holding nouvelle, de deux partenaires souhaitant limiter leur apport en numéraire à une somme égale à une valorisation, elle-même minorée, des parts que M. A... détenait dans la société Cap Management et représentant le dernier tiers du capital de la société holding.

10. Contrairement à ce que soutient l'administration, ces éléments permettent d'établir l'existence, pour M. A..., d'une contrepartie pouvant justifier l'écart significatif entre la valeur des titres et leur valeur vénale et, par conséquent, l'intérêt de ce dernier à consentir un apport dans de telles conditions, dès lors qu'une telle valorisation permettait à la société de stabiliser au bénéfice de M. A... son actionnariat et sa gouvernance, de reprendre son développement entravé par le conflit entre associés et de financer le rachat des parts de M. B... au prix exigé par celui-ci tout en permettant à M. A... de se maintenir seul à la direction du groupe en détenant un tiers de la holding malgré un apport dont la valeur n'a été fixée qu'au cinquième de l'évaluation globale de la société.

11. La société requérante est par conséquent fondée à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Cergy-Pontoise a rejeté sa demande de décharge de la cotisation supplémentaire d'impôt sur les sociétés à laquelle elle a été assujettie au titre de son exercice clos en 2008 ainsi que des pénalités correspondantes et à demander à être déchargée de cette imposition.

12. Il y a lieu de mettre à la charge de l'État la somme de 5 000 euros au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

DECIDE :

-----

Article 1er : L'arrêt du 11 juillet 2019 de la cour administrative d'appel de Versailles est annulé.

Article 2 : Le jugement du 8 octobre 2015 du tribunal administratif de Cergy-Pontoise est annulé.

Article 3 : La société SNCM est déchargée de la cotisation supplémentaire d'impôt sur les sociétés à laquelle elle a été assujettie au titre de l'exercice clos en 2008 ainsi que des pénalités correspondantes.

Article 4 : L'État versera à la société SNCM la somme de 5 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Article 5 : La présente décision sera notifiée à la société par actions simplifiée Société Nouvelle Cap Management et au ministre de l'économie, des finances et de la relance.

**CE, 1er juillet 2020, n°418378, Sté Lafarge**

Vu la procédure suivante :

La société Lafarge SA a demandé au tribunal administratif de Paris de prononcer la décharge de l'amende fiscale prévue par les dispositions du c du I de l'article 1763 du code général des impôts à laquelle elle a été assujettie, à hauteur de 5 107 210 euros, au titre de l'année 2011. Par un jugement n° 1512669 du 14 mars 2017, le tribunal administratif de Paris a rejeté sa demande.

Par un arrêt n° 17PA01635 du 21 décembre 2017, la cour administrative d'appel de Paris a rejeté l'appel formé par la société Lafarge SA contre ce jugement.

Par un pourvoi sommaire, un mémoire complémentaire et deux nouveaux mémoires, enregistrés les 20 février 2018, 18 mai 2018, 17 janvier 2019 et 12 décembre 2019 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, la société Lafarge SA 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 :

- 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'Etats membres différents ;
- le code général des impôts ;
- la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 ;
- le code de justice administrative ;
- le code de justice administrative et l'ordonnance n° 2020-305 du 25 mars 2020 ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de M. Nicolas Agnoux, 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 Lafarge ;

Vu la note en délibéré, enregistrée le 24 juin 2020, présentée par la société Lafarge SA.

Considérant ce qui suit :

1. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que, par un traité signé le 25 novembre 2011, la société Lafarge SA, à la tête d'un groupe fiscal intégré, a apporté à sa filiale à 100 %, la société Sofimo, les titres des sociétés Lafarge Ciments (LC) et Lafarge Ciments Distribution (LCD) dont elle détenait respectivement 99,99 % et 99,77 % du capital. A l'issue d'une vérification de la comptabilité de la société Sofimo, l'administration fiscale a mis à la charge de la société requérante l'amende de 5 % prévue au c du I de l'article 1763 du code général des impôts pour défaut de déclaration de l'avantage résultant de l'écart entre la valeur réelle des titres apportés et celle des titres reçus en contrepartie. La société Lafarge SA se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 21 décembre 2017 par lequel la cour administrative d'appel de Paris a confirmé le jugement du 14 mars 2017 du tribunal administratif de Paris rejetant sa demande tendant à la décharge de cette amende.

2. D'une part, aux termes du I de l'article 1763 du code général des impôts, dans sa rédaction applicable au litige : " Entraîne l'application d'une amende égale à 5 % des sommes omises le défaut de production ou le caractère inexact ou incomplet des documents suivants : / (...) c. Etat prévu au premier alinéa de l'article 223 Q (...) ". Aux termes de l'article 223 Q du même code, dans sa rédaction applicable au litige : " La société mère souscrit la déclaration du résultat d'ensemble de chaque exercice dans les conditions prévues à l'article 223. Elle y joint un état des rectifications prévues au sixième alinéa de l'article 223 B (...) ". Aux termes du sixième alinéa de l'article 223 B du même code, dans sa rédaction applicable au litige : " L'abandon de créance ou la subvention directe ou indirecte consenti entre des sociétés du groupe (...) n'est pas pris en compte pour la détermination du résultat d'ensemble ".

3. L'option pour le régime dit de " l'intégration fiscale " ne dispense pas chacune des sociétés du groupe fiscal intégré de déterminer son résultat dans les conditions de droit commun, ainsi que le prévoit le premier alinéa de l'article 223 B du code général des impôts, sous la seule réserve des dérogations expressément autorisées par les dispositions propres à ce régime d'exception. Aucune de ces dispositions n'autorise une société membre du groupe à déclarer selon des règles différentes des règles de droit commun un abandon de créance ou une subvention directe ou indirecte qu'elle a consenti ou dont elle a bénéficié. La neutralisation d'un tel abandon de créance ou d'une subvention directe ou indirecte consenti entre sociétés du même groupe est effectuée, conformément aux dispositions du sixième alinéa de ce même article 223 B cité ci-dessus, pour la détermination du résultat d'ensemble, après l'établissement des résultats individuels des sociétés membres du groupe. Le premier alinéa de l'article 223 Q du même code prescrit de joindre à la déclaration du résultat d'ensemble un état des rectifications apportées au résultat d'ensemble à raison des abandons de créances ou des subventions directes ou indirectes consentis entre sociétés du groupe. Cette obligation déclarative a pour objet de permettre à l'administration fiscale de suivre les mouvements financiers à l'intérieur du groupe quand bien même ces mouvements seraient sans incidence tant sur le résultat des sociétés du groupe, déterminé dans les conditions de droit commun, que sur le résultat d'ensemble du groupe.

4. D'autre part, dans le cas où une entreprise industrielle et commerciale aliène, par voie d'apport à une société, un bien constituant un élément de son actif immobilisé et inscrit comme tel à son bilan,

la cession de ce bien est génératrice d'une plus-value ou d'une moins-value égale à la différence entre, d'une part, la valeur réelle, à la date de l'apport, des titres remis au cédant en contrepartie de l'apport et, d'autre part, la valeur active nette pour laquelle le bien apporté figurait au bilan de clôture de l'exercice précédant l'apport. Toutefois, si la valeur réelle du bien apporté est supérieure à celle des titres reçus en contrepartie, la différence ainsi constatée doit être regardée comme une renonciation à la réalisation de la plus-value correspondante et, par suite, comme un avantage consenti par l'apporteur à la société bénéficiaire de l'apport.

5. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que la transcription de l'apport de titres en litige au bilan de la société Sofimo a été réalisée à la valeur nette comptable et que la parité d'échange entre les titres apportés par la société Lafarge SA à sa filiale et les titres émis en contrepartie par cette dernière a été déterminée, ainsi qu'il ressort du traité d'apport, d'après leur valeur nette comptable. La cour administrative d'appel de Paris a regardé l'écart de 102 144 196 euros entre la valeur réelle des titres apportés et celle des titres émis en contrepartie comme constitutif d'une subvention soumise à déclaration en application des articles 223 B et 223 Q du code général des impôts.

6. En premier lieu, si la cour a, au point 4 de son arrêt, implicitement fait référence aux dispositions de l'article 223 B du code général des impôts dans sa rédaction antérieure à la loi du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009 et non aux dispositions des articles 223 B et 223 Q résultant de cette loi, qui étaient applicables au litige, cette erreur est restée sans incidence sur la solution retenue dès lors qu'il ressort des autres points de son arrêt qu'elle s'est fondée sur les dispositions législatives alors en vigueur et qu'en toute hypothèse, les modifications introduites par la loi du 30 décembre 2009 n'ont pas modifié la portée des obligations déclaratives en cause.

7. En deuxième lieu, il résulte de ce qui a été dit aux points 3 et 4 ci-dessus que, lorsqu'une société d'un groupe fiscalement intégré apporte à une autre société du groupe des titres de participation, la différence positive entre la valeur réelle des titres apportés et celle des titres reçus en contrepartie, qui traduit une insuffisante rémunération de la société apporteuse, doit, alors même que cette minoration du nombre de titres émis en contrepartie de l'apport est sans incidence sur l'actif net de la société bénéficiaire de cet apport, être regardée, ainsi que l'a jugé la cour sans erreur de droit, comme une subvention de la société apporteuse à la société bénéficiaire de l'apport, soumise à déclaration en application des articles 223 B et 223 Q du code général des impôts alors applicables. Par ailleurs, en jugeant que la circonstance que l'avantage consenti par la société Lafarge SA aurait eu pour contrepartie un accroissement de la valorisation de sa filiale n'était pas de nature à retirer à cet avantage son caractère de subvention au sens et pour l'application des mêmes dispositions, la cour n'a pas commis d'erreur de droit.

8. En troisième lieu, la société requérante ne conteste pas utilement les motifs énoncés au point 5 ci-dessus en faisant valoir que ni la réglementation comptable, ni aucune disposition législative, ni enfin, s'agissant d'une opération de restructuration relevant du régime de faveur prévu aux articles 210 A et 210 B du code général des impôts, aucune disposition de la directive 90/434/CEE du 23 juillet 1990 dont ils assurent la transposition en droit interne, ne faisaient obstacle à ce que la parité d'échange soit déterminée, dans le traité d'apport, d'après la valeur comptable des actifs échangés.

9. En quatrième lieu, si la cour a d'abord décrit la subvention comme résultant de l'écart entre la valeur réelle des titres apportés et leur valeur comptable, cette erreur de plume n'entache pas son arrêt de dénaturation ni d'erreur de droit, dès lors qu'il ressort de l'ensemble de ses motifs que la cour a analysé cette subvention comme correspondant à la différence entre la valeur réelle des titres apportés par la société Lafarge SA et celle des titres de sa filiale reçus en rémunération de cet apport.

10. Il résulte de tout ce qui précède que la société Lafarge SA n'est pas fondée à soutenir que la cour aurait méconnu le c du I de l'article 1763 du code général des impôts en jugeant que l'administration était fondée à mettre à sa charge l'amende prévue à cet alinéa, faute pour elle d'avoir déclaré la subvention consentie à sa filiale. Par suite, et sans qu'il soit besoin de saisir la Cour de justice de l'Union européenne d'une question préjudicielle, la société requérante n'est pas fondée à demander l'annulation de l'arrêt qu'elle attaque.

11. 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, dans la présente instance, la partie perdante.

DECIDE :

-----

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

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

**CE, 18 mars 2020, n°426473, Sté Orange France**

Vu la procédure suivante :

La société Orange, venant aux droits de la société Orange France, a demandé au tribunal administratif de Montreuil de prononcer la décharge des suppléments d'impôts mis à sa charge, notamment en matière d'impôt sur les sociétés, résultant, d'une part, de la minoration de la moins-value d'annulation des titres CGBC subie par la société Orange France pour un montant de 18 592 484 euros au titre de l'exercice clos en 2010 et, d'autre part, de l'inscription en immobilisation des cartes SIM au titre des exercices clos en 2009 et 2010.

Par un jugement n° 1404051 du 3 décembre 2015, le tribunal administratif de Montreuil, après avoir constaté un non-lieu à statuer sur les conclusions relatives aux cartes SIM, a rejeté le surplus des conclusions de la société Orange.

Par un arrêt n° 16VE00247 du 6 novembre 2018, la cour administrative d'appel de Versailles a, en premier lieu, annulé ce jugement, en deuxième lieu, donné acte du désistement d'instance des conclusions de la société Orange tendant à l'annulation du rehaussement pour absence d'inscription en immobilisation des cartes SIM au titre des exercices clos en 2009 et 2010, en troisième lieu, a rétabli la moins-value d'annulation des titres CGBC à hauteur de 18 592 484 euros, se décomposant en une moins-value à long terme de 10 932 819 euros et une moins-value à court-terme de 7 659 665 euros, au titre de l'exercice clos en 2010.

Par un pourvoi et un mémoire en réplique, enregistrés les 20 décembre 2018 et le 6 janvier 2020 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 a rétabli la moins-value d'annulation des titres CGBC.

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu :

- le code civil ;
- 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 Monteillet, maître des requêtes en service extraordinaire,
- les conclusions de M. Laurent Cytermann, rapporteur public ;

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

Vu la note en délibéré, enregistrée le 3 mars 2020, présentée par la société Orange ;

Considérant ce qui suit :

1. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que la société Orange France est devenue détentrice de la totalité des titres de sa filiale CGBC après l'acquisition, le 19 janvier 2010, de 5,15 % de ces titres auprès des fondateurs de cette dernière. Le 5 février 2010, la société Orange France a procédé à une augmentation de capital de six millions d'euros de cette filiale, à laquelle elle a intégralement souscrit. Le 11 février 2010, elle a prononcé la dissolution sans liquidation de celle-ci, en faisant application du régime de la transmission universelle de patrimoine prévu à l'article 1844-5 du code civil. Un effet rétroactif a été donné à cette opération, sur le plan fiscal, au 1er janvier 2010. Après s'être placée sous le régime de faveur prévu à l'article 210 A du code général des impôts, la société Orange France a évalué une moins-value globale, du fait de l'annulation des titres CGBC, à 18 592 484 euros prenant notamment en compte l'augmentation de capital intervenue le 11 février 2010. A la suite d'une vérification de comptabilité, l'administration a remis en cause le montant de cette moins-value en estimant qu'il n'y avait pas lieu de tenir compte de l'augmentation de capital intervenue le 5 février 2010 et a fixé cette moins-value à 13 177 484 euros. La société Orange, société mère du groupe fiscalement intégré venant aux droits de la société Orange France, a demandé au tribunal administratif de Montreuil de prononcer la décharge du rehaussement, notamment d'impôt sur les sociétés, résultant de la minoration de cette moins-value. Par un jugement du 3 décembre 2015, le tribunal administratif de Montreuil a rejeté cette demande. Le ministre de l'action et des comptes publics se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 6 novembre 2018 en tant que la cour administrative d'appel de Versailles, saisie par la société Orange, a rétabli la moins-value d'annulation des titres CGBC à hauteur de 18 592 484 euros.

2. Aux termes du 2 de l'article 38 du code général des impôts, applicable en matière d'impôt sur les sociétés en vertu du I de l'article 209 du même code : " Le bénéfice net est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt diminuée des suppléments d'apport et augmentée des prélèvements effectués au cours de cette période par l'exploitant ou par les associés. L'actif net s'entend de l'excédent des valeurs d'actif sur le total formé au passif par les créances des tiers, les amortissements et les provisions justifiés ".

3. Il résulte de ces dispositions qu'un bilan doit être établi à la date de clôture de chaque période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt et que ce bilan doit exprimer de manière régulière et sincère la situation de l'entreprise, telle qu'elle résulte à cette date des opérations de toute nature faites par l'entreprise. Si, parmi ces opérations, figure la dissolution sans liquidation d'une filiale, les conséquences de cette dissolution pour la société confondante doivent être reprises dans le bilan établi à la date de clôture de la période au cours de laquelle cette opération est intervenue, mais ne peuvent l'être dans le bilan précédent. Lorsqu'un effet rétroactif est attaché, sur le plan fiscal, à cette dissolution à une date déterminée, laquelle ne peut être antérieure à la date de clôture du bilan de l'exercice précédent, la société confondante est tenue de prendre en compte, au besoin au moyen de retraitements extra-comptables, toutes les conséquences de la date ainsi stipulée, à laquelle les effets de la fusion remontent.

4. Pour rétablir la moins-value d'annulation des titres CGBC à hauteur de 18 592 484 euros, la cour a jugé qu'il convenait de prendre en compte l'ensemble des éléments constituant le prix d'acquisition des titres annulés, y compris l'augmentation de capital intervenue après la date d'effet rétroactif de l'absorption. En statuant ainsi, alors que la société confondante est réputée s'être substituée fiscalement à la société absorbée à la date d'effet rétroactif et qu'elle doit être regardée comme ayant reçu elle-même les apports pour leur valeur à la date où l'augmentation du capital est intervenue, la cour a commis une erreur de droit.

5. Il résulte de ce qui précède, sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens du pourvoi, que le ministre de l'action et des comptes publics est fondé à demander l'annulation de l'arrêt de la cour administrative d'appel de Versailles qu'il attaque.

6. 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'Etat qui n'est pas, dans la présente instance, la partie perdante.

DECIDE :

-----

Article 1er : L'arrêt n° 16VE00247 de la cour administrative de Versailles du 6 novembre 2018 est annulé en tant qu'il a rétabli la moins-value d'annulation des titres CGBC à hauteur de 18 592 484 euros.

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

Article 3 : Les conclusions de la société Orange présentées au titre des dispositions 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 société Orange.

**CE, 9 juin 2020, n°436187, Sté ID Espace**

Vu la procédure suivante :

La société ID Espace a demandé au tribunal administratif de Paris d'annuler pour excès de pouvoir la décision du 27 février 2018 par laquelle le directeur régional des finances publiques d'Ile-de-France et du département de Paris lui a refusé le bénéfice de l'agrément prévu au II de l'article 209 du code général des impôts. Par un jugement n° 1805974/1-1 du 13 mars 2019, ce tribunal a rejeté sa demande.

Par un arrêt n° 19PA01149 du 26 septembre 2019, la cour administrative d'appel de Paris a rejeté l'appel formé par la société ID Espace contre ce jugement.

Par un pourvoi sommaire, un mémoire complémentaire et un mémoire en réplique, enregistrés les 25 novembre 2019, 27 janvier 2020 et 22 mai 2020 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, la société ID Espace demande au Conseil d'Etat d'annuler cet arrêt et de mettre à la charge de l'Etat une 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 ;
- la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 ;
- le code de justice administrative et l'ordonnance n° 2020-305 du 25 mars 2020 ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de M. Bastien Lignereux, maître des requêtes,
- les conclusions de Mme Karin Ciavaldini, rapporteur public ;

La parole ayant été donnée, avant et après les conclusions, à la SCP L. Poulet, Odent, avocat de la société Id Espace ;

Considérant ce qui suit :

1. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que le patrimoine de la société Idweblogs a été transmis le 29 novembre 2017, en raison de sa dissolution sans liquidation placée sous le régime prévu par l'article 210 A du code général des impôts, à la société ID Espace, qui a sollicité l'agrément prévu par les dispositions du II de l'article 209 du même code en vue de bénéficier du transfert des déficits antérieurs non encore déduits de la société lweblogs. La société ID Espace se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 26 septembre 2019 par lequel la cour administrative d'appel de Paris a rejeté l'appel qu'elle avait formé contre le jugement du tribunal administratif de Paris du 13 mars 2019 rejetant sa requête tendant à l'annulation pour excès de pouvoir du refus opposé par

l'administration fiscale à cette demande.

2. En premier lieu, aux termes de l'article R. 611-8 du code de justice administrative : " Lorsqu'il apparaît au vu de la requête que la solution de l'affaire est d'ores et déjà certaine, le président du tribunal administratif ou le président de la formation de jugement ou, à la cour administrative d'appel, le président de la chambre ou, au Conseil d'Etat, le président de la sous-section peut décider qu'il n'y a pas lieu à instruction ". La circonstance que le président de la deuxième chambre de la cour administrative d'appel de Paris a fait application de cette disposition en dispensant d'instruction l'appel formé par la société ID Espace n'affecte pas le respect du caractère contradictoire de la procédure à son égard et ne saurait, dès lors, être utilement invoquée par elle à l'appui de son pourvoi en cassation.

3. En deuxième lieu, aux termes du II de l'article 209 du code général des impôts : " En cas de fusion ou opération assimilée placée sous le régime de l'article 210 A, les déficits antérieurs (...) non encore déduits par la société absorbée ou apporteuse sont transférés, sous réserve d'un agrément délivré dans les conditions prévues à l'article 1649 nonies, à la ou aux sociétés bénéficiaires des apports, et imputables sur ses ou leurs bénéfices ultérieurs dans les conditions prévues (...) au troisième alinéa du I (...). / (...) L'agrément est délivré lorsque : / (...) b) L'activité à l'origine des déficits (...) dont le transfert est demandé n'a pas fait l'objet par la société absorbée ou apporteuse, pendant la période au titre de laquelle ces déficits (...) ont été constatés, de changement significatif, notamment en termes de clientèle, d'emploi, de moyens d'exploitation effectivement mis en oeuvre, de nature et de volume d'activité ; / c) L'activité à l'origine des déficits (...) dont le transfert est demandé est poursuivie par la ou les sociétés absorbantes ou bénéficiaires des apports pendant un délai minimal de trois ans, sans faire l'objet, pendant cette période, de changement significatif, notamment en termes de clientèle, d'emploi, de moyens d'exploitation effectivement mis en oeuvre, de nature et de volume d'activité ; / (...) ".

4. Il résulte des dispositions du b du II de cet article que la condition qu'elles énoncent tient à ce qu'examinée pour elle-même, l'activité transférée à la société absorbante n'ait pas fait l'objet de changements significatifs pendant la période au titre de laquelle ont été constatés les déficits dont le transfert est demandé. Cette période s'étend de l'exercice de naissance des déficits en cause jusqu'à celui au cours duquel est effectuée la demande tendant à leur transfert. Il résulte toutefois de ces dispositions, interprétées à la lumière des travaux préparatoires de la loi du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012 de laquelle elles sont issues, que la circonstance que l'activité à l'origine des déficits ait été en tout ou partie transférée par anticipation, avant l'opération de fusion ou assimilée, à la société qui la poursuit et demande à ce titre le transfert des déficits qui y trouvent leur origine, ne saurait être regardée comme un changement significatif d'activité justifiant le refus de l'agrément sollicité.

5. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que, pour refuser l'octroi de l'agrément prévu par ces dispositions, l'administration fiscale s'est fondée sur ce que la société Idweblogs avait connu une forte baisse de son chiffre d'affaires avant la transmission universelle de son patrimoine à la société ID Espace et qu'elle n'employait plus aucun salarié au terme de l'exercice clos le 30 juin 2017. Si la société ID Espace avait fait valoir, dans sa demande de première instance, que ces

circonstances résultaient d'un transfert anticipé de l'activité de la société Idweblogs à son profit, elle s'est en revanche bornée, dans sa requête d'appel, à soutenir que les dispositions du b du II de l'article 209 du code général des impôts faisaient obstacle à ce que l'administration tienne compte de circonstances postérieures aux exercices de naissance des déficits transférés pour caractériser un changement significatif dans l'activité où ils ont trouvé leur origine. Il résulte de ce qui a été dit au point 4 qu'en jugeant que la période au titre de laquelle l'intervention de tels changements fait obstacle à l'octroi de l'agrément s'étend de l'exercice de naissance des déficits en cause jusqu'à celui au cours duquel est effectuée la demande tendant à leur transfert et en écartant pour ce motif le moyen soulevé devant elle, la cour n'a pas commis d'erreur de droit. Elle n'a pas davantage entaché son arrêt d'insuffisance de motivation en écartant ce moyen sans répondre aux arguments soulevés à son soutien, tirés de l'invocation des travaux préparatoires de la loi du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012.

6. Enfin, en jugeant que la baisse prononcée du chiffre d'affaires de la société Idweblogs et la circonstance qu'elle n'employait plus aucun salarié étaient constitutives, en termes notamment de volume et de moyens, d'un changement significatif de son activité au sens et pour l'application des dispositions du b du II de l'article 209 du code général des impôts, la cour a, contrairement à ce que soutient le pourvoi, retenu une exacte qualification des faits soumis à son examen.

7. Il résulte de tout ce qui précède que le pourvoi de la société ID Espace doit être rejeté. 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, dans la présente instance, la partie perdante.

D E C I D E :

-----

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

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

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

- Liste des ETNC (dernière actualisation)
- Mise à jour des conventions internationales, avenants et accords d'échanges de renseignements au 31 décembre 2020 ; Instrument multilatéral (liste des signataires et parties et publication des commentaires administratifs)
- CE, 5 juin 2020, n°425789 et n°425962, Faraday
- CE, 29 juin 2020, n°433937, Bernys
- CE, 4 novembre 2020, n°436367, Héli-Union
- CE, 5 juin 2020, n°423809, Sté Eqiom et Sté Enka
- DAC 6 – Publication des commentaires administratifs (liens)

**Liste des ETNC (dernière actualisation)**

**Liste UE au 7 octobre 2020 (Cons. UE, communiqué, 6 oct. 2020 ; JOUE 7 oct. 2020, n° 2020/C 331/03) (12 Etats)** : Samoa américaines, Anguilla, Barbade, Fidji, Guam, Palaos, Panama, Samoa, Trinité-et-Tobago, Îles Vierges américaines, Vanuatu, Seychelles

**Liste française au 6 janvier 2020 (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) (inchangée) (13 Etats)** : Anguilla, Bahamas, Fidji, Guam, Îles Vierges américaines, Îles Vierges britanniques, Oman, Panama, Samoa américaines, Samoa, Seychelles, Trinité-et-Tobago, Vanuatu

**Mise à jour des conventions internationales, avenants et accords d'échange de renseignement au 31 décembre 2020 ; Instrument multilatéral (liste des signataires et parties et publication des commentaires administratifs)**

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

Avenant à la convention entre la France et l'Argentine du 4 avril 1979 signé le 6 décembre 2019 – non entré en vigueur

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.

## Instrument multilatéral

- **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 des bénéfices**

### Dernière mise à jour le 18 décembre 2020

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

Les positions sur l'IM de chaque juridiction transmises au moment du dépôt de l'instrument de ratification, d'acceptation ou d'approbation et/ou de la signature, les notifications faites en vertu de l'article 35(7)(b) de l'IM et les notifications faites après être devenue une Partie à la Convention sont accessibles en cliquant sur les hyperliens ci-dessous.

**IMPORTANT :** La position sur l'IM pour chaque juridiction est la plus tardive entre celle transmise au moment du dépôt de l'instrument de ratification, d'acceptation ou d'approbation de la Convention et celle déposée après être devenue une Partie à la Convention.

No	Juridiction	Signature	Dépôt de l'instrument de ratification, d'acceptation ou d'approbation	Entrée en vigueur	Notifications faites en vertu de l'article 35(7)(b) de l'IM	Notifications faites après être devenue une Partie
1	Afrique du Sud	<a href="#">07-06-2017</a>				
2	Albanie	<a href="#">28-05-2019</a>	<a href="#">22-09-2020</a>	01-01-2021		
3	Allemagne	<a href="#">07-06-2017</a>	<a href="#">18-12-2020</a>	01-04-2021		
4	Andorre	<a href="#">07-06-2017</a>				
5	Arabie Saoudite	<a href="#">18-09-2018</a>	<a href="#">23-01-2020</a>	01-05-2020		
6	Argentine	<a href="#">07-06-2017</a>				
7	Arménie	<a href="#">07-06-2017</a>				
8	Australie	<a href="#">07-06-2017</a>	<a href="#">26-09-2018</a>	01-01-2019		<a href="#">02-10-2020</a>
9	Autriche	<a href="#">07-06-2017</a>	<a href="#">22-09-2017</a>	01-07-2018		
10	Bahreïn	<a href="#">27-11-2020</a>				
11	Barbade	<a href="#">24-01-2018</a>				
12	Belgique	<a href="#">07-06-2017</a>	<a href="#">26-06-2019</a>	01-10-2019		
13	Belize	<a href="#">11-01-2019</a>				
14	Bosnie-Herzégovine	<a href="#">30-10-2019</a>	<a href="#">16-09-2020</a>	01-01-2021		
15	Bulgarie	<a href="#">07-06-2017</a>				
16	Burkina Faso	<a href="#">07-06-2017</a>	<a href="#">30-10-2020</a>	01-02-2021		
17	Cameroun	<a href="#">11-07-2017</a>				
18	Canada	<a href="#">07-06-2017</a>	<a href="#">29-08-2019</a>	01-12-2019		<a href="#">08-10-2020</a>

19	Chili	<a href="#">07-06-2017</a>	<a href="#">26-11-2020</a>	01-03-2021		
20	Chine (République populaire de)	<a href="#">07-06-2017</a>				
21	Chypre	<a href="#">07-06-2017</a>	<a href="#">23-01-2020</a>	01-05-2020		
22	Colombie	<a href="#">07-06-2017</a>				
23	Corée	<a href="#">07-06-2017</a>	<a href="#">13-05-2020</a>	01-09-2020		
24	Costa Rica	<a href="#">07-06-2017</a>	<a href="#">22-09-2020</a>	01-01-2021		
25	Côte d'Ivoire	<a href="#">24-01-2018</a>				
26	Croatie	<a href="#">07-06-2017</a>				
27	Curaçao	<a href="#">20-12-2017</a> <sup>1</sup>	<a href="#">29-03-2019</a>	01-07-2019		
28	Danemark	<a href="#">07-06-2017</a>	<a href="#">30-09-2019</a>	01-01-2020		
29	Égypte	<a href="#">07-06-2017</a>	<a href="#">30-09-2020</a>	01-01-2021		
30	Émirats Arabes Unis	<a href="#">27-06-2018</a>	<a href="#">29-05-2019</a>	01-09-2019		
31	Espagne	<a href="#">07-06-2017</a>				
32	Estonie	<a href="#">29-06-2018</a>				
33	Fidji	<a href="#">07-06-2017</a>				
34	Finlande	<a href="#">07-06-2017</a>	<a href="#">25-02-2019</a>	01-06-2019		
35	France	<a href="#">07-06-2017</a>	<a href="#">26-09-2018</a>	01-01-2019		<a href="#">22-09-2020</a>
36	Gabon	<a href="#">07-06-2017</a>				
37	Géorgie	<a href="#">07-06-2017</a>	<a href="#">29-03-2019</a>	01-07-2019		
38	Grèce	<a href="#">07-06-2017</a>				
39	Guernesey	<a href="#">07-06-2017</a>	<a href="#">12-02-2019</a>	01-06-2019		
40	Hong Kong (Chine)	<a href="#">07-06-2017</a>				
41	Hongrie	<a href="#">07-06-2017</a>				
42	Ile de Man	<a href="#">07-06-2017</a>	<a href="#">25-10-2017</a>	01-07-2018		
43	Inde	<a href="#">07-06-2017</a>	<a href="#">25-06-2019</a>	01-10-2019		
44	Indonésie	<a href="#">07-06-2017</a>	<a href="#">28-04-2020</a>	01-08-2020	<a href="#">26-11-2020</a>	
45	Irlande	<a href="#">07-06-2017</a>	<a href="#">29-01-2019</a>	01-05-2019		
46	Islande	<a href="#">07-06-2017</a>	<a href="#">26-09-2019</a>	01-01-2020		
47	Israël	<a href="#">07-06-2017</a>	<a href="#">13-09-2018</a>	01-01-2019		
48	Italie	<a href="#">07-06-2017</a>				
49	Jamaïque	<a href="#">24-01-2018</a>				
50	Japon	<a href="#">07-06-2017</a>	<a href="#">26-09-2018</a>	01-01-2019		<a href="#">22-07-2020</a>
51	Jersey	<a href="#">07-06-2017</a>	<a href="#">15-12-2017</a>	01-07-2018		
52	Jordanie	<a href="#">19-12-2019</a>	<a href="#">29-09-2020</a>	01-01-2021		
53	Kazakhstan	<a href="#">25-06-2018</a>	<a href="#">24-06-2020</a>	01-10-2020		<a href="#">26-11-2020</a>
54	Kenya	<a href="#">26-11-2019</a>				
55	Koweït	<a href="#">07-06-2017</a>				
56	Lettonie	<a href="#">07-06-2017</a>	<a href="#">29-10-2019</a>	01-02-2020		
57	Liechtenstein	<a href="#">07-06-2017</a>	<a href="#">19-12-2019</a>	01-04-2020		

58	Lituanie	<a href="#">07-06-2017</a>	<a href="#">11-09-2018</a>	01-01-2019		
59	Luxembourg	<a href="#">07-06-2017</a>	<a href="#">09-04-2019</a>	01-08-2019		
60	Macédoine du Nord	<a href="#">29-01-2020</a>				
61	Malaisie	<a href="#">24-01-2018</a>				
62	Malte	<a href="#">07-06-2017</a>	<a href="#">18-12-2018</a>	01-04-2019		
63	Maroc	<a href="#">25-06-2019</a>				
64	Maurice	<a href="#">05-07-2017</a>	<a href="#">18-10-2019</a>	01-02-2020		
65	Mexique	<a href="#">07-06-2017</a>				
66	Monaco	<a href="#">07-06-2017</a>	<a href="#">10-01-2019</a>	01-05-2019		
67	Nigeria	<a href="#">17-08-2017</a>				
68	Norvège	<a href="#">07-06-2017</a>	<a href="#">17-07-2019</a>	01-11-2019		
69	Nouvelle-Zélande	<a href="#">07-06-2017</a>	<a href="#">27-06-2018</a>	01-10-2018		
70	Oman	<a href="#">26-11-2019</a>	<a href="#">07-07-2020</a>	01-11-2020		
71	Pakistan	<a href="#">07-06-2017</a>	<a href="#">18-12-2020</a>	01-04-2021		
72	Panama	<a href="#">24-01-2018</a>	<a href="#">05-11-2020</a>	01-03-2021		
73	Papouasie-Nouvelle-Guinée	<a href="#">23-01-2019</a>				
74	Pays-Bas <sup>1</sup>	<a href="#">07-06-2017</a>	<a href="#">29-03-2019</a>	01-07-2019		
75	Pérou	<a href="#">27-06-2018</a>				
76	Pologne	<a href="#">07-06-2017</a>	<a href="#">23-01-2018</a>	01-07-2018		
77	Portugal	<a href="#">07-06-2017</a>	<a href="#">28-02-2020</a>	01-06-2020		
78	Qatar	<a href="#">04-12-2018</a>	<a href="#">23-12-2019</a>	01-04-2020		
79	République slovaque	<a href="#">07-06-2017</a>	<a href="#">20-09-2018</a>	01-01-2019		
80	République tchèque <sup>2</sup>	<a href="#">07-06-2017</a>	<a href="#">13-05-2020</a>	01-09-2020		
81	Roumanie	<a href="#">07-06-2017</a>				
82	Royaume-Uni	<a href="#">07-06-2017</a>	<a href="#">29-06-2018</a>	01-10-2018		
83	Russie (Fédération de)	<a href="#">07-06-2017</a>	<a href="#">18-06-2019</a>	01-10-2019	<a href="#">26-11-2020</a>	
84	Saint-Marin	<a href="#">07-06-2017</a>	<a href="#">11-03-2020</a>	01-07-2020		
85	Sénégal	<a href="#">07-06-2017</a>				
86	Serbie	<a href="#">07-06-2017</a>	<a href="#">05-06-2018</a>	01-10-2018		
87	Seychelles	<a href="#">07-06-2017</a>				
88	Singapour	<a href="#">07-06-2017</a>	<a href="#">21-12-2018</a>	01-04-2019		
89	Slovénie	<a href="#">07-06-2017</a>	<a href="#">22-03-2018</a>	01-07-2018		
90	Suède	<a href="#">07-06-2017</a>	<a href="#">22-06-2018</a>	01-10-2018		
91	Suisse	<a href="#">07-06-2017</a>	<a href="#">29-08-2019</a>	01-12-2019	<a href="#">18-12-2020</a>	

<sup>1</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.

92	Tunisie	<a href="#">24-01-2018</a>				
93	Turquie	<a href="#">07-06-2017</a>				
94	Ukraine	<a href="#">23-07-2018</a>	<a href="#">08-08-2019</a>	01-12-2019		
95	Uruguay	<a href="#">07-06-2017</a>	<a href="#">06-02-2020</a>	01-06-2020		

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

- Algérie
- Eswatini
- Liban
- Thaïlande

➤ **Publication des commentaires administratifs**

(BOI-INT-DG-20-25 ; 16/12/2020)

<https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/12502-PGP.html/identifiant%3DBOI-INT-DG-20-25-20201216>

**CE, 5 juin 2020, n°425789 et n°425962, Faraday**

Vu les procédures suivantes :

La société Faraday a demandé au tribunal administratif de Paris de prononcer la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés auxquelles elle a été assujettie au titre des exercices clos en 2011 et 2012, ainsi que des pénalités correspondantes et de l'amende prévue à l'article 1759 du code général des impôts. Par un jugement n° 1608850 du 19 avril 2017, le tribunal administratif de Paris a rejeté sa demande.

Par un arrêt n° 17PA01759 du 4 octobre 2018, la cour administrative d'appel de Paris, faisant partiellement droit à l'appel formé par la société Faraday contre ce jugement, a prononcé la décharge de la cotisation d'impôt sur les sociétés à laquelle elle a été assujettie au titre de l'exercice clos en 2012 à raison de la réintégration dans les résultats de cet exercice des sommes versées à la société Eagle Vantage Ltd et a rejeté le surplus de ses conclusions.

1° Sous le numéro 425789, par un pourvoi et un mémoire en réplique enregistrés le 28 novembre 2018 et le 25 novembre 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 les articles 1er à 3 de cet arrêt.

2° Sous le numéro 425962, par un pourvoi sommaire, un mémoire complémentaire et un nouveau mémoire, enregistrés les 4 décembre 2018, 4 mars 2019 et 20 janvier 2020 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, la société Faraday demande au Conseil d'État :

1°) d'annuler l'article 4 du même arrêt ;

2°) réglant l'affaire au fond, de faire dans cette mesure 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 des dossiers ;

Vu :

- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code de justice administrative et l'ordonnance n° 2020-305 du 25 mars 2020 ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de M. Nicolas Agnoux, 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 Célice, Texidor, Perier, avocat de la société Faraday ;

Considérant ce qui suit :

1. Les pourvois présentés par le ministre de l'action et des comptes publics et la société Faraday sont dirigés contre le même arrêt. Il y a lieu de les joindre pour statuer par une seule décision.

2. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que l'activité de la société Faraday, qui exploite une boutique d'articles destinés à une clientèle de touristes chinois à Paris, a fait l'objet d'une vérification de comptabilité à l'issue de laquelle l'administration fiscale a, d'une part, réintégré dans les résultats imposables des exercices clos en 2011 et 2012 la fraction des commissions versées en espèces à des guides et à des agences de voyage excédant 10 % du montant des achats effectués par les clients apportés par ceux-ci et, d'autre part, sur le fondement de l'article 238 A du code général des impôts, réintégré dans le résultat de l'exercice clos en 2012 les sommes versées à la société Eagle Vantage Limited, établie à Hong-Kong, en vertu d'un contrat de prestations de services, conclu le 29 février 2012, prévoyant notamment le règlement par l'intermédiaire de cette société des commissions dues aux guides et aux agences de voyage apporteurs d'affaires. Par un jugement du 19 avril 2017, le tribunal administratif de Paris a rejeté la demande de la société Faraday tendant à la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés auxquelles elle a été assujettie au titre des exercices clos en 2011 et 2012, ainsi que des pénalités correspondantes et de l'amende prévue par l'article 1759 du code général des impôts. Par un arrêt du 4 octobre 2018, la cour administrative d'appel de Paris a réformé ce jugement, prononcé la décharge de la cotisation supplémentaire d'impôt sur les sociétés à laquelle la société Faraday a été assujettie à raison de la réintégration des sommes versées à la société Eagle Vantage Ltd dans les résultats de l'exercice clos en 2012, et rejeté le surplus des conclusions de l'appel de la société. Le ministre de l'action et des comptes publics se pourvoit en cassation contre l'arrêt de la cour en tant qu'il prononce cette décharge partielle. La société Faraday se pourvoit en cassation contre ce même arrêt, en tant qu'il rejette le surplus de sa demande en décharge des impositions supplémentaires résultant de la réintégration dans les résultats des exercices clos en 2011 et 2012 d'une fraction des commissions versées en espèces.

Sur le pourvoi de la société Faraday :

3. Aux termes de l'article 39 du code général des impôts, rendu applicable à l'impôt sur les sociétés par l'article 209 du même code : " 1. Le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges, celles-ci comprenant (...) notamment : 1° Les frais généraux de toute nature (...) ". Si, en vertu des règles gouvernant l'attribution de la charge de la preuve devant le juge administratif, applicables sauf loi contraire, il incombe, en principe, à chaque partie d'établir les faits qu'elle invoque au soutien de ses prétentions, les éléments de preuve qu'une partie est seule en mesure de détenir ne sauraient être réclamés qu'à celle-ci. Il appartient, dès lors, au contribuable, pour l'application des dispositions précitées du code général des impôts, de justifier tant du montant des charges qu'il entend déduire du bénéfice net défini à l'article 38 du même code que de la correction de leur inscription en

comptabilité, c'est-à-dire du principe même de leur déductibilité. Le contribuable apporte cette justification par la production de tous éléments suffisamment précis portant sur la nature de la charge en cause, ainsi que sur l'existence et la valeur de la contrepartie qu'il en a retirée. Dans l'hypothèse où le contribuable s'acquitte de cette obligation, il incombe ensuite à l'administration, si elle s'y croit fondée, d'apporter la preuve de ce que la charge en cause n'est pas déductible par nature, qu'elle est dépourvue de contrepartie, qu'elle a une contrepartie dépourvue d'intérêt pour le contribuable ou que la rémunération de cette contrepartie est excessive.

4. En vertu de ces principes, lorsqu'une entreprise a déduit en charges une dépense réellement supportée, conformément à une facture régulière relative à un achat de prestations ou de biens dont la déductibilité par nature n'est pas contestée par l'administration, celle-ci peut demander à l'entreprise qu'elle lui fournisse tous éléments d'information en sa possession susceptibles de justifier la réalité et la valeur des prestations ou biens ainsi acquis. La seule circonstance que l'entreprise n'aurait pas suffisamment répondu à ces demandes d'explication ne saurait suffire à fonder en droit la réintégration de la dépense litigieuse, l'administration devant alors fournir devant le juge tous éléments de nature à étayer sa contestation du caractère déductible de la dépense. Le juge de l'impôt doit apprécier la valeur des explications qui lui sont respectivement fournies par le contribuable et par l'administration.

5. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que la société Faraday a déduit de ses résultats imposables, au cours des exercices 2011 et 2012, des commissions versées en espèces à des guides et à des agences de voyage, correspondant à 25 % du montant des achats effectués par les clients apportés par ceux-ci. L'administration fiscale, qui n'a pas remis en cause la réalité des prestations d'apport de clientèle fournies à la société Faraday, a considéré que ce taux de commission était excessif et a remis en cause la déduction de la fraction des commissions versées excédant 10 % du chiffre d'affaires de la société. Après avoir relevé que l'administration fiscale s'était fondée, pour remettre en cause le taux de commission de 25 % pratiqué par la société Faraday, sur un article de presse ainsi que sur un contrat conclu entre une agence de voyage et une enseigne de luxe, la cour a jugé que les documents produits par la société requérante ne permettaient pas d'établir que le taux de 10 % retenu par l'administration ne correspondrait pas aux pratiques habituellement constatées dans ce secteur d'activité.

6. D'une part, en estimant que les commissions versées étaient excessives sans rechercher, conformément aux principes rappelés au point 4, si la société Faraday produisait, à hauteur des sommes litigieuses, des factures régulières, la cour administrative d'appel de Paris a commis une erreur de droit.

7. D'autre part, il résulte de ce qui a été dit au point 3 qu'en retenant comme probants les éléments dont l'administration se prévalait, qui concernaient une grande enseigne parisienne disposant d'une notoriété internationale, dont la situation n'est en rien similaire à celle de la société requérante, laquelle exploite une boutique éloignée des principaux itinéraires touristiques, se consacre exclusivement à la clientèle de touristes chinois, n'engage aucune dépense de publicité et se trouve ainsi placée dans une situation de dépendance marquée à l'égard de ses apporteurs d'affaires, la cour a entaché son arrêt d'erreur de droit.

8. Il résulte de ce qui précède que la société Faraday est fondée à demander l'annulation de l'arrêt qu'elle attaque en tant qu'il s'est prononcé sur ses conclusions relatives aux rectifications fondées sur le 1° du 1 de l'article 39 du code général des impôts.

Sur le pourvoi du ministre de l'action et des comptes publics :

9. Aux termes du premier alinéa de l'article 238 A du code général des impôts : " 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 ". Ces dispositions sont applicables aux sommes payées ou dues à des personnes domiciliées ou établies dans un Etat étranger ou un territoire situé hors de France et qui y sont soumises à un régime fiscal privilégié, sans qu'il y ait lieu de rechercher, lorsque ces conditions sont remplies, si ces personnes les reversent ensuite à des tiers.

10. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que, sur le fondement des dispositions de l'article 238 A du code général des impôts, l'administration fiscale a réintégré dans les résultats imposables de la société Faraday, au titre de l'exercice clos en 2012, les sommes versées à la société Eagle Vantage Limited, établie à Hong-Kong, en application d'un contrat de prestations de services conclu entre ces deux sociétés le 29 février 2012 et correspondant, d'une part, à une commission égale à 25 % du montant des achats effectués dans sa boutique par les clients apportés par les guides et les agences de voyage et, d'autre part, à une commission fixe de 8 000 euros par mois.

11. En premier lieu, pour écarter l'application des dispositions de l'article 238 A du code général des impôts aux sommes correspondant aux commissions proportionnelles au chiffre d'affaires de la société Faraday, la cour a relevé que ces sommes étaient, en vertu du contrat de prestations de services du 29 février 2012, destinées à rémunérer les guides et les agences de voyage apporteurs d'affaires et ne faisaient que transiter par la société Eagle Vantage Limited avant d'être remises aux intéressés, et en a déduit que cette société ne pouvait être regardée comme en étant le bénéficiaire. Il résulte de ce qui a été dit au point 9 qu'en se fondant sur un tel motif, alors qu'il lui appartenait seulement de rechercher si le destinataire du paiement des rémunérations était domicilié ou établi dans un Etat étranger ou un territoire situé hors de France et y était soumis à un régime fiscal privilégié, la cour a commis une erreur de droit. Par suite, 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 s'est prononcé sur les conclusions de la société Faraday relatives aux rectifications correspondant aux commissions proportionnelles à son chiffre d'affaires, versées à la société Eagle Vantage Limited au cours de l'exercice 2012.

12. En second lieu, pour écarter l'application des dispositions de l'article 238 A du code général des impôts aux commissions mensuelles fixes de 8 000 euros versées à la société Eagle Vantage Limited, la cour a relevé, au terme d'une appréciation souveraine des faits, que la conclusion du contrat de

prestations de services du 29 février 2012, en exécution duquel étaient versées ces sommes, était destinée à mettre un terme aux versements en espèces de commissions aux apporteurs d'affaire en recourant aux services d'un intermédiaire, interlocuteur unique des guides et agences de voyage, et que l'administration fiscale, qui ne contestait pas que les apporteurs d'affaires étaient, jusqu'au début de l'année 2012, rétribués en espèces, reconnaissait que ces paiements en espèces avaient cessé après la conclusion de cette convention. La cour a, en outre, relevé que la société Faraday avait produit les factures détaillées émises par la société Eagle Vantage Limited en application de cette convention. En déduisant de ces éléments que la société requérante établissait la réalité des prestations d'intermédiation effectuées pour son compte par la société Eagle Vantage Limited, la cour a porté sur les faits de l'espèce une appréciation souveraine exempte de dénaturation. Par suite, le ministre de l'action et des comptes publics n'est pas fondé à demander l'annulation de l'arrêt qu'il attaque en tant qu'il s'est prononcé sur les conclusions de la société Faraday relatives aux rectifications correspondant aux commissions fixes versées à la société Eagle Vantage Limited au cours de l'exercice 2012.

13. Il résulte de tout ce qui précède que l'arrêt attaqué doit être annulé, d'une part, en tant qu'il s'est prononcé sur les rectifications des résultats de la société Faraday au titre des exercices clos en 2011 et 2012 fondées sur le 1° du 1 de l'article 39 du code général des impôts et, d'autre part, en tant qu'il s'est prononcé sur les rectifications des résultats de la société Faraday au titre de l'exercice clos en 2012 fondées sur l'article 238 A du code général des impôts et correspondant aux commissions proportionnelles au chiffre d'affaires versées à la société Eagle Vantage Limited.

14. 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 Faraday 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 de la cour administrative d'appel de Paris du 4 octobre 2018 est annulé, d'une part, en tant qu'il s'est prononcé sur les rectifications du résultat imposable de la société Faraday au titre des exercices clos en 2011 et 2012 fondées sur le 1° du 1 de l'article 39 du code général des impôts et, d'autre part, en tant qu'il s'est prononcé sur les rectifications du résultat imposable de la société Faraday au titre de l'exercice clos en 2012 fondées sur l'article 238 A du code général des impôts et correspondant aux commissions proportionnelles au chiffre d'affaires versées à la société Eagle Vantage Limited.

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

Article 3 : Le surplus des conclusions du pourvoi du ministre de l'action et des comptes publics est rejeté.

Article 4 : L'Etat versera la somme de 3 000 euros à la société Faraday au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

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

**CE, 29 juin 2020, n°433937, Bernys**

Vu la procédure suivante :

La société à responsabilité limitée (SARL) Bernys a demandé au tribunal administratif de Toulouse de prononcer la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés, de contribution à cet impôt, de retenue à la source ainsi que des pénalités correspondantes auxquelles elle a été assujettie au titre des exercices clos en 2007 et 2008. Par un jugement n° 1403162 du 1er décembre 2016, ce tribunal a rejeté cette demande.

Par un arrêt n° 17BX00358 du 25 juin 2019, la cour administrative d'appel de Bordeaux a déchargé la société Bernys de la pénalité pour manquement délibéré et rejeté le surplus de ses conclusions dirigées contre ce jugement.

Par un pourvoi sommaire, un mémoire complémentaire et un mémoire en réplique, enregistrés les 26 août et 26 novembre 2019 ainsi que le 8 juin 2020 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, la société Bernys demande au Conseil d'Etat :

1°) d'annuler l'article 4 de 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 4 500 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 et l'ordonnance n° 2020-305 du 25 mars 2020 ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de M. Charles-Emmanuel Airy, auditeur,
- les conclusions de M. Romain Victor, rapporteur public ;

La parole ayant été donnée, avant et après les conclusions, à la SCP Gatineau, Fattaccini, Rebeyrol, avocat de la société Bernys et de la société Vitani-A... représentée Par Me B... A... ;

Considérant ce qui suit :

1. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que la société Bernys, qui exerce une activité de fabrication et de pose de charpentes, a fait l'objet d'une vérification de comptabilité

portant sur la période du 1er janvier 2006 au 31 décembre 2008. A l'issue de ce contrôle, l'administration a remis en cause la déduction de son résultat imposable des honoraires facturés par la société andorrane IEG au cours des exercices 2007 et 2008 en regardant ces charges comme des revenus distribués au bénéfice d'une société de droit étranger. L'administration a, en conséquence, mis à sa charge des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés et de contribution à cet impôt et appliqué la retenue à la source prévue au 2 de l'article 119 bis du code général des impôts, les intérêts de retard et la pénalité de 40 % pour manquement délibéré. Le tribunal administratif de Toulouse a rejeté, par un jugement du 1er décembre 2016, la demande de la société Bernys tendant à la décharge de ces impositions et majorations. La société se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 25 juin 2019 de la cour administrative d'appel de Bordeaux en tant que, après lui avoir accordé la décharge de la pénalité pour manquement délibéré, il rejette le surplus de son appel contre ce jugement. Par un pourvoi incident, le ministre de l'action et des comptes publics demande l'annulation de cet arrêt, en tant qu'il donne partiellement satisfaction à la société contribuable.

Sur le pourvoi de la société Bernys :

2. Aux termes de l'article 238 A du code général des impôts, dans sa version applicable au litige : " (...) les rémunérations de services, (payées) ou (dues) 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 (admises) 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 établi. 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. Pour juger que l'administration apportait la preuve que la société IEG était soumise à un régime

fiscal privilégié au sens des dispositions citées au point 2, la cour administrative d'appel de Bordeaux a fait droit à son argumentation selon laquelle la société n'était pas soumise à l'impôt sur les bénéfices en Andorre au titre des années en litige, alors qu'il ressort des pièces du dossier qui lui était soumis que l'administration se prévalait de la seule absence, au cours des exercices litigieux, d'un impôt sur les sociétés en Andorre, sans prendre en compte les autres impositions directes sur les bénéfices et les revenus prévues, le cas échéant, par la législation andorrane. Il résulte de ce qui a été dit au point 3 qu'en statuant ainsi, la cour a commis une erreur de droit. Par suite, et sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens du pourvoi, la société Bernys est fondée à demander, dans cette mesure, l'annulation de l'arrêt qu'elle attaque.

Sur le pourvoi incident du ministre de l'action et des comptes publics :

5. L'article 1729 du code général des impôts dispose que : " 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 (...) entraînent l'application d'une majoration de : / a. 40 % en cas de manquement délibéré ; (...) ".

6. La cour a relevé que les prestations réalisées par la société IEG ne correspondaient pas aux stipulations du contrat conclu le 11 décembre 2006 avec la société Bernys, lesquelles prévoyaient notamment la certification par la société andorrane de la conformité des opérations de pose de charpente aux réglementations techniques en vigueur et la préparation d'un rapport complet à l'issue de chaque visite, que cette société, dont l'objet social est la gestion, l'investissement et l'immobilier, ne possédait aucune habilitation pour délivrer de telles certifications et que la société Bernys s'était bornée, pour justifier de la réalité des prestations litigieuses, à produire des bordereaux de visite joints aux factures, lacunaires et imprécis, ainsi que des feuillets manuscrits intitulés " relevés de visite ". Il ressort, en outre, des pièces du dossier soumis aux juges du fond que ces relevés ne portent que sur une minorité de chantiers sur les 140 chantiers facturés par la société IEG et que certains présentent un caractère stéréotypé et comportent des incohérences de nature à mettre en doute la réalité des opérations litigieuses. Dans ces conditions, en jugeant que l'administration n'établissait pas l'intention de la société Bernys de se soustraire à l'impôt et, par suite, le caractère délibéré du manquement commis, la cour a inexactement qualifié les faits soumis à son appréciation. Le ministre de l'action et des comptes publics est donc fondé à demander l'annulation des articles 1er et 2 de l'arrêt du 25 juin 2019 de la cour administrative d'appel de Bordeaux.

7. Il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge de l'Etat la somme de 1 000 euros à verser à la société Bernys 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 Bordeaux du 25 juin 2019 est annulé.

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

Article 3 : L'Etat versera une somme de 1 000 euros à la société Bernys au titre des dispositions de

l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

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

**CE, 4 novembre 2020, n°436367, Héli-Union**

Vu la procédure suivante :

M. B... A... a demandé au tribunal administratif de Grenoble de prononcer la décharge des cotisations d'impôt sur le revenu et de contribution pour le remboursement de la dette sociale auxquelles son épouse Mme C... A... et lui-même ont été assujettis au titre de l'année 2009, ainsi que des majorations correspondantes. Par un jugement n° 1601389 du 15 mars 2018 ce tribunal a prononcé la décharge des cotisations de contribution pour le remboursement de la dette sociale et, à l'article 2, a rejeté le surplus des conclusions de la demande.

Par un arrêt n° 18LY01765 du 1er octobre 2019, la cour administrative d'appel de Lyon a rejeté l'appel formé par Mme A... contre l'article 2 de ce jugement.

Par un pourvoi sommaire, un mémoire complémentaire et un nouveau mémoire, enregistrés les 2 décembre 2019, 2 mars 2020 et 16 octobre 2020 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, Mme A... 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 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 la SCP Waquet, Farge, Hazan, avocat de Mme A... ;

Considérant ce qui suit :

1. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond qu'en particulier au cours de l'année 2009, en contrepartie de son activité professionnelle de pilote d'hélicoptères, M. A... a perçu de la

société Ofsets (Jersey) Limited (ci-après la société Ofsets), établie à Jersey, elle-même prestataire de la société Héli-Union, établie en France, des rémunérations qu'il a déclarées en tant que revenus de source étrangère exonérés en application des dispositions de l'article 81 A du code général des impôts. A l'issue d'opérations de contrôle, l'administration fiscale a réintégré les sommes correspondantes aux revenus imposables de l'intéressé dans la catégorie des traitements et salaires, avant d'assujettir M. et Mme B... et Catherine A..., au titre de l'année 2009, à des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales. Mme A... se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 1er octobre 2019 par lequel la cour administrative d'appel de Lyon, statuant sur l'appel qu'elle avait formé en qualité d'héritière de son époux, a confirmé l'article 2 du jugement du 15 mars 2018 du tribunal administratif de Grenoble rejetant la demande de M. A... tendant à la décharge de ces suppléments d'imposition à l'exception de la contribution pour le remboursement de la dette sociale établie au titre de 2009.

Sur l'intervention du syndicat national des pilotes de ligne :

2. Le syndicat national des pilotes de lignes ne justifie pas d'un intérêt suffisant à l'annulation de l'arrêt attaqué. Ainsi, son intervention au soutien du pourvoi de Mme A... ne peut être admise.

Sur le pourvoi :

3. Aux termes du I de l'article 155 A du code général des impôts : " Les sommes perçues par une personne domiciliée ou établie hors de France en rémunération de services rendus par une ou plusieurs personnes domiciliées ou établies en France sont imposables au nom de ces dernières : / (...) - soit, en tout état de cause, lorsque la personne qui perçoit la rémunération des services est domiciliée ou établie dans un Etat étranger ou un territoire situé hors de France où elle est soumise à un régime fiscal privilégié au sens mentionné à l'article 238 A. " Les prestations dont la rémunération est susceptible d'être imposée, en application de ces dispositions, entre les mains de la personne qui les a effectuées correspondent à un service rendu pour l'essentiel par elle et pour lequel la facturation par une personne domiciliée ou établie hors de France ne trouve aucune contrepartie réelle dans une intervention propre de cette dernière, permettant de regarder ce service comme ayant été rendu pour son compte. Ces dispositions ne dispensent pas l'administration, pour soumettre cette rémunération à l'impôt sur le revenu entre les mains de la personne ayant rendu les services, de faire application des règles de taxation relatives à la catégorie de revenus dont elle relève. La détermination de cette catégorie ne saurait dépendre que de l'analyse des relations existant entre la personne domiciliée ou établie en France qui a rendu pour l'essentiel les services facturés et le bénéficiaire de ces services.

4. Il résulte de ce qui précède qu'en se fondant, pour juger que les sommes versées par la société Héli-Union en rémunération des prestations effectuées par M. A... devaient être imposées entre les mains de celui-ci, en application des dispositions précitées de l'article 155 A du code général des impôts, dans la catégorie des traitements et salaires, après avoir relevé qu'il n'était pas dans un lien de subordination avec la société Héli-Union, sur ce que l'intéressé avait conclu un contrat de travail avec la société Ofsets, société établie hors de France ayant facturé les services qu'il rendait, la cour a fait une inexacte application de ces dispositions du code général des impôts.

5. Toutefois, lorsque l'administration a donné dans sa proposition de rectification une exacte base légale à des redressements, la circonstance qu'elle ait par ailleurs ou, le cas échéant, par la suite devant le juge, invoqué une base légale erronée, voire contradictoire avec la précédente, est sans incidence sur le bien-fondé de ces impositions. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que, dans la proposition de rectification du 10 décembre 2012 qu'elle a adressée à M. et Mme A..., l'administration fiscale a estimé que les dispositions du I de l'article 155 A du code général des impôts justifiaient la réintégration aux revenus de M. A..., dans la catégorie des traitements et salaires, du montant des rémunérations que la société Ofsets lui avait versées, au motif que ce montant aurait été représentatif d'une fraction du prix que cette société avait facturé à la société Héli-Union en contrepartie de services de pilotage effectués par lui, alors qu'il était domicilié en France et que la société Ofsets était établie à Jersey où elle bénéficiait d'un régime fiscal privilégié. Mais il en ressort aussi que l'administration a retenu concurremment pour motif du redressement que les dispositions du premier alinéa de l'article 79 du code général des impôts, aux termes desquelles " Les traitements, indemnités, émoluments, salaires, pensions et rentes viagères concourent à la formation du revenu global servant de base à l'impôt sur le revenu ", justifiaient également la réintégration, dans la catégorie des traitements et salaires et à concurrence de leur montant, des sommes versées par la société Ofsets à l'intéressé à titre de salaire. Ce dernier motif, qui répond au moyen soulevé dans la requête d'appel et dont l'examen en cassation n'implique l'appréciation d'aucune circonstance de fait nouvelle dès lors que la cour a, par ailleurs, expressément retenu l'existence d'un lien de subordination juridique entre la société Ofsets et M. A..., est susceptible de justifier à lui seul l'imposition contestée. Il y a lieu de le substituer aux motifs retenus par la cour, dont il justifie le dispositif sur ce point.

6. Eu égard au motif ainsi substitué, Mme A... ne peut utilement soutenir ni que la cour, en estimant imposées des sommes versées par la société Héli-Union à la société Ofsets, aurait dénaturé la décision d'imposition en litige, ni qu'elle aurait, à quelque autre titre que ce soit, inexactement appliqué l'article 155 A du code général des impôts, ni qu'elle aurait entaché son arrêt de contradiction de motifs en confirmant le bien-fondé de l'imposition sur ce fondement dans la catégorie des traitements et salaires tout en excluant l'existence d'un rapport de subordination entre M. A... et la société Heli-Union.

7. Enfin, aux termes du premier alinéa du I de l'article 81 A du code général des impôts : " Les personnes domiciliées en France au sens de l'article 4 B qui exercent une activité salariée et sont envoyées par un employeur dans un Etat autre que la France et que celui du lieu d'établissement de cet employeur peuvent bénéficier d'une exonération d'impôt sur le revenu à raison des salaires perçus en rémunération de l'activité exercée dans l'Etat où elles sont envoyées. / L'employeur doit être établi en France ou dans un autre Etat membre de la Communauté européenne, ou dans un Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale. " Pour juger que l'employeur de M. A... avait été, non pas la société Héli-Union, établie en France, mais la société Ofsets, établie à Jersey et, partant, que la condition tenant au lieu d'établissement de cet employeur, prévue au deuxième alinéa de l'article 81 A du code général des impôts, n'était pas satisfaite, la cour a retenu que c'est avec la seconde seulement que M. A... avait

conclu un contrat de travail et que seule cette société, au cours de l'année 2009, avait rémunéré l'intéressé et assuré sa couverture sociale. La cour a corrélativement relevé que les constatations de fait effectuées par le juge répressif, qui avait été saisi d'une action publique dirigée contre la société Heli-Union, que, d'ailleurs, il n'avait pas encore tranchée par une décision définitive, ne suffisaient pas à établir que M. A... aurait été placé vis-à-vis de cette dernière dans un rapport de subordination. En statuant ainsi, la cour s'est livrée à une appréciation souveraine exempte de dénaturation.

8. Il résulte de ce qui précède que Mme A... 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 ce titre à la charge de l'Etat, qui n'est pas, dans la présente instance, la partie perdante.

D E C I D E :

-----

Article 1er : L'intervention du syndicat national des pilotes de ligne n'est pas admise

Article 2 : Le pourvoi de Mme A... est rejeté.

Article 3 : La présente décision sera notifiée à Mme C... A..., au ministre de l'économie, des finances et de la relance et au syndicat national des pilotes de ligne.

**CE, 5 juin 2020, n°423809, Sté Eqiom et Sté Enka**

Vu la procédure suivante :

La société Atlantique Négoce 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 de l'année 2007 ainsi que des pénalités correspondantes. Par un jugement n° 1204412 du 7 février 2013, le tribunal administratif de Montreuil a rejeté sa demande.

Par un arrêt n° 13VE01079 du 8 juillet 2015, la cour administrative d'appel de Versailles a rejeté l'appel formé contre ce jugement par la société Atlantique Négoce, aux droits de laquelle est venue la société Holcim France.

Par une décision n° 393279 du 7 février 2018, le Conseil d'Etat statuant au contentieux a annulé cet arrêt et renvoyé l'affaire à la cour administrative d'appel de Versailles.

Par un arrêt n° 18VE00457 du 3 juillet 2018, la cour administrative d'appel de Versailles a rejeté la requête de la société Holcim France, devenue la société Eqiom, et de la société Enka.

Par un pourvoi sommaire, un mémoire complémentaire et un mémoire en réplique, enregistrés les 3 septembre et 3 décembre 2018 et le 12 mai 2020 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, les sociétés Eqiom et Enka demandent au Conseil d'Etat :

1°) d'annuler 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 traité sur le fonctionnement de l'Union européenne ;
- la directive 90/435/CEE du Conseil du 23 juillet 1990 ;
- l'arrêt du 26 février 2019 de la Cour de justice de l'Union européenne, aff. C-116/16 et C-117/16, Skatteministeriet contre T Danmark et Y Denmark Aps ;
- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code de justice administrative et l'ordonnance n° 2020-305 du 25 mars 2020 ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de M. Nicolas Agnoux, 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 Célice, Texidor, Perier, avocat de la Société Eqiom et de la Société Enka ;

Considérant ce qui suit :

1. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que la société par actions simplifiée (SAS) Atlantique Négoce, qui a pour activité le négoce de ciment, a fait l'objet d'une vérification de comptabilité portant sur la période du 1er janvier 2007 au 31 décembre 2009, à l'issue de laquelle l'administration, après avoir relevé que la société déclarait avoir versé au cours de l'année 2007 des dividendes à sa société mère de droit luxembourgeois Enka, a mis à sa charge, en application de l'article 119 bis du code général des impôts, une retenue à la source au taux de 25 % à raison des dividendes ainsi distribués. La société Eqiom, anciennement SAS Holcim France, venant aux droits de la société Atlantique Négoce, et la société Enka demandent l'annulation de l'arrêt du 3 juillet 2018 par lequel la cour administrative d'appel de Versailles a rejeté leur appel contre le jugement du 7 février 2013 du tribunal administratif de Montreuil rejetant leur demande tendant à la décharge de cette retenue à la source, ainsi que des pénalités correspondantes.

2. En premier lieu, aux termes de l'article 1er de la directive 90/435/CEE du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents, telle que modifiée par la directive 2003/123/CE du Conseil du 22 décembre 2003 : " 1. Chaque Etat membre applique la présente directive : / - aux distributions de bénéfices reçues par des sociétés de cet Etat et provenant de leurs filiales d'autres Etats membres, / - aux distributions de bénéfices effectuées par des sociétés de cet Etat à des sociétés d'autres Etats 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 ". Aux termes de l'article 5 de cette même directive : " 1. Les bénéfices distribués par une filiale à sa société mère sont exonérés de retenue à la source ".

3. Aux termes de l'article 119 ter du code général des impôts, pris pour la transposition de la directive 90/435/CEE, dans sa rédaction applicable au litige : " 1. La retenue à la source prévue au 2 de l'article 119 bis n'est pas applicable aux dividendes distribués à une personne morale qui remplit les conditions énumérées au 2 du présent article par une société ou un organisme soumis à l'impôt sur les sociétés au taux normal. / 2. Pour bénéficier de l'exonération prévue au 1, la personne morale doit justifier auprès du débiteur ou de la personne qui assure le paiement de ces revenus qu'elle est le bénéficiaire effectif des dividendes et qu'elle remplit les conditions suivantes : / a) Avoir son siège de direction effective dans un Etat membre de la Communauté européenne et n'être pas considérée, aux termes d'une convention en matière de double imposition conclue avec un Etat tiers, comme ayant sa résidence fiscale hors de la Communauté ; / b) Revêtir l'une des formes énumérées sur une liste établie par arrêté du ministre chargé de l'économie conformément à l'annexe à la directive du Conseil des communautés européennes n° 90-435 du 23 juillet 1990 modifiée par la directive 2003/123/CE du Conseil, du 22 décembre 2003 ; / c) Détenir directement, de façon ininterrompue depuis deux ans ou plus, 25 p. 100 au moins du capital de la personne morale qui distribue les dividendes, ou prendre l'engagement de conserver cette participation de façon ininterrompue pendant un délai de deux ans au moins (...) / d) Etre passible, dans l'Etat membre où elle a son siège

de direction effective, de l'impôt sur les sociétés de cet Etat, sans possibilité d'option et sans en être exonérée. / (...) 3. Les dispositions du 1 ne s'appliquent pas lorsque les dividendes distribués bénéficient à une personne morale contrôlée directement ou indirectement par un ou plusieurs résidents d'Etats qui ne sont pas membres de la Communauté, sauf si cette personne morale justifie que la chaîne de participations n'a pas comme objet principal ou comme un de ses objets principaux de tirer avantage des dispositions du 1 (...)." .

4. La Cour de justice de l'Union européenne a relevé dans les motifs de son arrêt du 26 février 2019 *Skatteministeriet contre T Danmark et Y Denmark Aps* (aff. C-116/16 et C-117/16, point 113) que les mécanismes de la directive 90/435/CEE, en particulier son article 5, sont " 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 bénéfices distribués par la société filiale à sa société mère soient soumis à une double imposition (...). De tels mécanismes n'ont en revanche pas vocation à s'appliquer lorsque le bénéficiaire effectif des dividendes est une société ayant sa résidence fiscale en dehors de l'Union puisque, dans un tel cas, l'exonération de la retenue à la source desdits dividendes dans l'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 " .

5. Il résulte de ces motifs que la qualité de bénéficiaire effectif des dividendes doit être regardée comme une condition du bénéfice de l'exonération de retenue à la source prévue par l'article 5 de la directive. Par suite, la cour n'a pas commis d'erreur de droit en jugeant que les sociétés requérantes n'étaient pas fondées à soutenir que les dispositions du 2 de l'article 119 ter du code général des impôts, en ce qu'elles subordonnent le bénéfice de l'exonération à la condition que la personne morale justifie auprès du débiteur ou de la personne qui assure le paiement des dividendes qu'elle en est le bénéficiaire effectif, seraient incompatibles avec les objectifs de la directive 90/435/CEE du 23 juillet 1990. Si, dans ses motifs, la cour a mentionné improprement la directive 2003/123/CE et non la directive 90/435/CEE telle que modifiée par cette directive, cette erreur de plume est dépourvue d'incidence sur son raisonnement.

6. En second lieu, sous réserve des cas où la loi attribue la charge de la preuve au contribuable, il appartient au juge de l'impôt, au vu de l'instruction 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, d'apprécier si la situation du contribuable entre dans le champ de l'assujettissement à l'impôt ou, le cas échéant, s'il remplit les conditions légales d'une exonération.

7. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que l'administration contestait devant la cour le fait que la société mère luxembourgeoise Enka ait été le bénéficiaire effectif des dividendes en litige, en l'absence d'élément, tel qu'un relevé d'identité bancaire, établissant que cette société était bien la titulaire du compte bancaire ouvert en Suisse sur lequel les dividendes ont été versés. En retenant, au terme d'une appréciation souveraine exempte de dénaturation, qu'aucune des pièces produites par les requérantes n'était de nature à établir que cette société avait appréhendé les dividendes litigieux versés en 2007, la cour n'a pas méconnu les règles de dévolution de la charge de la preuve ni commis d'erreur de droit.

8. Il résulte de ce qui précède que les sociétés Eqiom et Enka ne sont pas fondées à demander l'annulation de l'arrêt qu'elles attaquent. 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 : Le pourvoi des sociétés Eqiom et Enka est rejeté.

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

## **DAC 6 – Publication des commentaires administratifs (liens)**

(BOI-CF-CPF-30-40 à BOI-CF-CPF-30-40-30-20 ; 25/11/2020)

<https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/12272-PGP.html/identifiant=BOI-CF-CPF-30-40-20201125>

<https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/12277-PGP.html/identifiant=BOI-CF-CPF-30-40-10-20201125>

<https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/12276-PGP.html/identifiant=BOI-CF-CPF-30-40-10-10-20201125>

<https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/12274-PGP.html/identifiant%3DBOI-CF-CPF-30-40-20-20201125>

<https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/12328-PGP.html/identifiant=BOI-CF-CPF-30-40-30-20201125>

<https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/12325-PGP.html/identifiant=BOI-CF-CPF-30-40-30-10-20201125>

<https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/12327-PGP.html/identifiant=BOI-CF-CPF-30-40-30-20-20201125>

## 4. ACTUALITÉ EN MATIÈRE PATRIMONIALE

- CE, 23 juin 2020, n°435562
- Cass. Com., 14 octobre 2020, n°18-17,955 FS-PB
- Rép. min. Patriat n° 6410 : JO Sénat 3 sept. 2020, p. 3895
- CE, 12 février 2020, n° 411441 et n°421444, Wendel
- CAA Paris, 11 février 2020, n° 18PA03132
- CE, 19 juin 2020, n° 418452
- CE, 19 juin 2020, n° 429393

**CE, 23 juin 2020, n°435562**

Vu la procédure suivante :

Par une requête et un mémoire en réplique enregistrés les 25 octobre et 10 décembre 2019 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, M. D... A... et Mme B... C... demandent au Conseil d'Etat :

1°) d'annuler pour excès de pouvoir le dernier alinéa du paragraphe n° 20 des commentaires administratifs publiés le 19 mai 2014 au Bulletin officiel des finances publiques - impôts (BOFiP-impôts) sous la référence BOI-ENR-DMTG-10-20-40-10 ;

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 son article 787 B ;
- le code de justice administrative ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de M. Guillaume de La Taille Lolainville, maître des requêtes,
- les conclusions de M. Romain Victor, rapporteur public ;

Considérant ce qui suit :

1. Par une instruction publiée au BOFiP-impôts sous la référence BOI-ENR-DMTG-10-20-40-10 le 19 mai 2014, l'administration a commenté les dispositions de l'article 787 B du code général des impôts, qui exonèrent partiellement de droits de mutation à titre gratuit les parts ou actions de certaines sociétés définies par la nature de leur activité. Dans sa partie " I. Mutations et biens concernés ", et sous le titre " A. Sociétés concernées et nature de l'activité ", le paragraphe n° 10 de cette instruction rappelle que les biens susceptibles d'en bénéficier sont les parts ou les actions d'une société ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale. A son paragraphe n° 20, énonçant qu'il n'est pas exigé, néanmoins, que la société exerce à titre exclusif ces activités, l'instruction en conclut que : " le bénéfice du régime de faveur ne pourra pas être refusé aux parts ou actions d'une société qui exerce à la fois une activité civile, autre qu'agricole ou libérale, et une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale dans la mesure où cette activité

civile n'est pas prépondérante. " Enfin, au dernier alinéa de son paragraphe n° 20, elle précise que : " Le caractère prépondérant de l'activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale s'apprécie au regard de deux critères cumulatifs que sont le chiffre d'affaires procuré par cette activité (au moins 50 % du montant du chiffre d'affaires total) et le montant de l'actif brut immobilisé (au moins 50 % du montant total de l'actif brut)". Eu égard à leurs écritures, M. A... et Mme C... doivent être regardés comme demandant l'annulation pour excès de pouvoir de ce dernier alinéa.

2. Le recours formé à l'encontre des dispositions impératives de circulaires ou d'instructions par lesquelles l'autorité administrative interprète les lois et règlements qu'elle a pour mission de mettre en oeuvre doit être accueilli s'il est soutenu à bon droit que l'interprétation qu'elles prescrivent d'adopter, soit méconnaît le sens et la portée des dispositions législatives ou réglementaires qu'elle entendait expliciter, soit réitère une règle contraire à une norme juridique supérieure.

3. Aux termes du premier alinéa de l'article 787 B du code général des impôts, dans sa rédaction issue de l'article 28 de la loi du 2 août 2005 en faveur des petites et moyennes entreprises, et à la condition que ces parts ou actions aient fait l'objet d'un engagement collectif de conservation présentant certaines caractéristiques, sont " exonérées de droits de mutation à titre gratuit, à concurrence de 75 % de leur valeur, les parts ou les actions d'une société ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale transmises par décès ou entre vifs ". Il résulte de ces dispositions que sont susceptibles de bénéficier, dans les conditions et limites qu'elles prévoient, de la mesure d'exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit ainsi instituée, les parts ou actions d'une société qui, ayant également une activité civile autre qu'agricole ou libérale, exerce principalement une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, cette prépondérance s'appréciant en considération d'un faisceau d'indices déterminés d'après la nature de l'activité et les conditions de son exercice. Par suite, et alors de surcroît que la faiblesse du taux d'immobilisation de l'actif brut n'est pas davantage l'indice d'une activité civile autre qu'agricole ou libérale, que son importance celle d'une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, ces dispositions ne subordonnent pas l'avantage qu'elles instituent, s'agissant des parts et actions d'une société d'activité mixte, à la condition que le montant de l'actif brut immobilisé représente au moins 50 % du montant total de l'actif brut.

4. Dès lors, il ne saurait être fait grief à ces dispositions, en ce qu'elles subordonneraient l'entrée dans le champ de la mesure d'exonération à une telle condition, de méconnaître les articles 6 et 13 de la Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen du 26 août 1789, qui consacrent les principes d'égalité devant la loi et d'égalité devant les charges publiques. Il en résulte que la question prioritaire de constitutionnalité que soulèvent M. A... et Mme C..., qui n'est pas nouvelle, n'est pas non plus sérieuse et que les conditions prévues au premier alinéa de l'article 23-5 de l'ordonnance du 7 novembre 1958 portant loi organique sur le Conseil constitutionnel ne sont pas réunies.

5. Mais pour les mêmes motifs, l'interprétation que ces commentaires administratifs prescrivent d'adopter méconnaît le sens et la portée des dispositions du premier alinéa de l'article 787 B du code général des impôts.

6. Il résulte de ce qui précède que M. A... et Mme C... sont fondés à demander l'annulation du

dernier alinéa du paragraphe n° 20 de l'instruction publiée au BOFiP-impôts sous la référence BOI-ENR-DMTG-10-20-40-10. Il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge de l'Etat une somme de 3 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

DECIDE :

-----

Article 1er : Il n'y a pas lieu de renvoyer au Conseil constitutionnel la question prioritaire de constitutionnalité soulevée par M. A... et Mme C....

Article 2 : Le dernier alinéa du paragraphe n° 20 de l'instruction publiée au BOFiP-impôts sous la référence BOI-ENR-DMTG-10-20-40-10 est annulé.

Article 3 : L'Etat versera à M. A... et Mme C... 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 M. D... A... et Mme B... C... et au ministre de l'action et des comptes publics.

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

### **Faits et procédure**

1. Selon l'arrêt attaqué (Paris, 5 mars 2018), M. L... I... a, par acte du 20 décembre 2007, fait donation à son fils, M. M... B... I... , de la nue-propriété de plusieurs actions de la société Financière de Rosario, holding animatrice d'un groupe.
2. Contestant que cette donation puisse bénéficier du régime de faveur de l'article 787 B du code général des impôts, sous lequel elle avait été déclarée, et, en conséquence, qu'un abattement de 75 % soit appliqué sur la valeur des titres transmis pour le calcul des droits de mutation, au motif que l'activité développée par la société était, à titre prépondérant, une activité civile de gestion de valeurs mobilières, non éligible à ce régime de faveur, l'administration fiscale a, le 15 décembre 2010, notifié à M. M... B... I... et Mme W... Y... , son épouse, une proposition de rectification.
3. Après rejet de leur réclamation, M. et Mme I... ont assigné la directrice chargée de la direction nationale des vérifications de situations fiscales en annulation de cette décision et en décharge des impositions et intérêts de retard réclamés.

### **Examen du moyen**

#### **Sur le moyen, pris en sa première branche**

##### Enoncé du moyen

4. La directrice chargée de la direction nationale des vérifications des situations fiscales, agissant sous l'autorité du directeur général des finances publiques, fait grief à l'arrêt d'infirmier la décision de rejet de l'administration fiscale du 27 juin 2014 et de prononcer le dégrèvement de la totalité des impositions, alors « *qu'il résulte de l'article 787 B du code général des impôts que sont exonérées de droits de mutation à titre gratuit, à concurrence de 75 % de leur valeur, les parts ou actions d'une société ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale transmises par décès ou entre vifs ; que le 9 mai 2006, une réponse ministérielle, publiée au JO n° 94 047, a précisé que l'application du régime de faveur visé à l'article 787 B pouvait s'appliquer aux sociétés ayant une activité mixte et n'entrant que partiellement dans l'une des catégories visées par le texte, à la condition que l'activité civile ne soit pas prépondérante ; qu'il ressort de la doctrine fiscale que la prépondérance de l'activité s'apprécie au regard de deux critères cumulatifs que sont le chiffre d'affaires, au moins 50 % du montant du chiffre d'affaires total, et le montant de l'actif brut immobilisé, au moins 50 % du montant total de l'actif brut ; qu'au cas particulier relatif à une holding animatrice ayant une activité mixte, la cour d'appel de Paris reconnaît qu'il se dégage de l'ensemble de ces textes que le dénominateur commun est que l'activité civile ne doit pas être prépondérante. Il s'en déduit que contrairement à ce qu'affirment les contribuables, le critère de la prépondérance civile s'applique également aux sociétés holdings animatrices de leur groupe* » ; que pour déterminer cette prépondérance, la cour écarte le critère relatif au chiffre d'affaires regardé comme inopérant pour les sociétés holdings animatrices de leur

*groupe et considère qu'il reste donc à examiner le critère de l'actif brut immobilisé retenu par la doctrine"; que, par suite, la cour d'appel se contente d'affirmer sans explication que la société Financière de Rosario établit que l'analyse du bilan montre que le montant de l'actif brut immobilisé représente 61,24 % du montant de l'actif brut, à la clôture de l'exercice, le 31 décembre 2007", alors même que ce calcul des requérants, fondé sur la valeur comptable des actifs, était contesté au motif que, seule leur valeur réelle permet de déterminer le caractère prépondérant de l'activité de la société holding ; qu'en se prononçant de la sorte, sans répondre à l'administration sur cette donnée fondamentale, comme elle y était invitée, la cour d'appel a nécessairement privé sa décision de base légale au regard des dispositions de 787 B du code général des impôts. »*

### **Réponse de la Cour**

Vu l'article 787 B du code général des impôts, dans sa rédaction issue de la loi n° 2007-1822 du 24 décembre 2007 :

5. Selon ce texte, les parts ou les actions d'une société ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale transmises par décès ou entre vifs sont, à condition qu'elles aient fait l'objet d'un engagement collectif de conservation présentant certaines caractéristiques, exonérées de droits de mutation à titre gratuit, à concurrence de 75 % de leur valeur.

6. Il en résulte que ce régime de faveur s'applique aussi à la transmission de parts ou actions de sociétés qui, ayant pour partie une activité civile autre qu'agricole ou libérale, exercent principalement une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, cette prépondérance s'appréciant en considération d'un faisceau d'indices déterminés d'après la nature de l'activité et les conditions de son exercice.

7. Doit être assimilée à ces sociétés ayant une activité mixte, dont la transmission des parts est éligible au régime de faveur, une société holding qui, outre la gestion d'un portefeuille de participations, a pour activité principale la participation active à la conduite de la politique de son groupe et au contrôle de ses filiales exerçant une activité commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou libérale, et, le cas échéant et à titre purement interne, la fourniture à ces filiales de services spécifiques, administratifs, juridiques, comptables, financiers et immobiliers, le caractère principal de son activité d'animation de groupe devant être retenu notamment lorsque la valeur vénale, au jour du fait générateur de l'imposition, des titres de ces filiales détenus par la société holding représente plus de la moitié de son actif total.

8. Pour infirmer la décision de rejet de l'administration et prononcer le dégrèvement de la totalité des impositions, l'arrêt, après avoir énoncé à bon droit que le critère de la non-prépondérance civile s'applique également aux sociétés holdings animatrices de leur groupe et que la seule analyse du bilan de la société Financière de Rosario ne saurait suffire, sans considération des activités du groupe, à vérifier que son activité civile n'était pas prépondérante, relève qu'il résulte de l'analyse de ce bilan que le montant de l'actif brut immobilisé représente 61,24 % du montant de l'actif brut à la clôture de l'exercice, le 31 décembre 2007, ce qui démontre que le critère de l'actif brut immobilisé est rempli, et en

déduit que l'administration échoue à établir la prépondérance de l'activité civile de la société Financière de Rosario.

9. En se déterminant ainsi, par des motifs impropres à établir que la société Financière de Rosario avait pour activité principale l'animation de son groupe, ce que l'administration contestait en soutenant que la valeur vénale réelle des actifs de la société relatifs à son activité civile de gestion de valeurs mobilières représentait une part prépondérante de son actif total, réévalué au jour de la mutation, la cour d'appel a privé sa décision de base légale.

**PAR CES MOTIFS, et sans qu'il y ait lieu de statuer sur les autres griefs, la Cour :**

CASSE ET ANNULE, en toutes ses dispositions, l'arrêt rendu le 5 mars 2018, entre les parties, par la cour d'appel de Paris ;

Remet l'affaire et les parties dans l'état où elles se trouvaient avant cet arrêt et les renvoie devant la cour d'appel de Paris, autrement composée ;

Question écrite n° 06410 de M. François Patriat (Côte-d'Or - LaREM)  
publiée dans le JO Sénat du 02/08/2018 - page 3929

M. François Patriat interroge M. le ministre de l'action et des comptes publics sur les modalités d'application des apports en phase d'engagement individuel du dispositif dit « Dutreil » (prévu au f de l'article 787 B du code général des impôts).

Aux termes du f de l'article 787 B du code général des impôts, le régime de faveur du dispositif Dutreil prévu audit article n'est pas remis en cause lorsque le non-respect de l'engagement individuel de conservation résulte de l'apport - à titre pur et simple ou partiellement rémunéré par la prise en charge d'une soulte consécutive à un partage - des titres à une société holding dont l'objet unique est la gestion de son propre patrimoine constitué exclusivement de participations dans une ou plusieurs sociétés du même groupe que la société exploitante dont les titres ont été transmis et ayant une activité soit similaire, soit connexe et complémentaire, à condition que : la société holding soit détenue en totalité par les héritiers ou légataires (ou donataires) ayant souscrit l'engagement individuel de conservation. En cas de donation, le donateur peut toutefois détenir une participation minoritaire dans le capital de la société holding ; la société holding soit dirigée directement par un ou plusieurs des héritiers ou légataires (ou donataires) bénéficiaires de l'exonération ; la société holding ainsi que les héritiers ou légataires (ou donataires) prennent respectivement l'engagement de conserver les titres apportés et les titres reçus en contrepartie de l'apport jusqu'au terme de l'engagement individuel de conservation.

Deux enfants sont attributaires dans une donation-partage, des titres d'une holding animatrice (éligible au dispositif Dutreil), à charge pour chacun d'eux de régler une soulte au troisième codonataire, ce dernier ne recevant ainsi pas d'actions mais uniquement la soulte (la quote-part d'actions complémentaires étant attribuée à chacun des deux autres donataires débiteurs de la soulte). La soulte entre les deux premiers donataires n'est pas d'un montant équivalent, l'un recevant plus d'actions en provenance du lot théorique du troisième donataire qui ne se voit attribuer que la soulte. Le bénéfice du dispositif Dutreil et les abattements corrélatifs sont appliqués sur l'ensemble des lots composant la donation (lots d'actions pour les deux premiers enfants, et soulte pour le troisième enfant).

Dans cette situation, il souhaiterait obtenir les précisions suivantes. Il lui demande si l'apport, par chacun des enfants, des titres reçus et de la soulte (passif), dans des holdings distinctes (répondant par ailleurs aux autres conditions rappelées ci-dessus prévues au f de l'article 787 B), remplit les conditions fixées par le f de l'article 787 B du CGI. Autrement dit, il lui demande si les enfants donataires sont obligés d'apporter leurs titres à une holding commune pour conserver le régime de faveur, ou s'ils peuvent le faire à leur propre société holding de manière séparée.

Si le bénéfice de l'exonération de droits de mutation à titre gratuit dite « Dutreil » prévue à l'article 787 B du code général des impôts (CGI) est subordonné à une condition de conservation des titres de l'entreprise sur lesquels porte le pacte, le f de cet article dispose que cette condition ne s'oppose pas, sous certaines conditions, à ce que les héritiers, donataires ou légataires de ces titres les apportent en cours d'engagement de conservation individuel à une holding, cet apport pouvant être pur et simple ou partiellement rémunéré par la prise en charge d'une soulte consécutive à un partage. La loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019 a aménagé les conditions d'application de cette dérogation et l'étend aux apports en période d'engagement collectif. Elle a par ailleurs admis que cette dérogation s'applique, sous les mêmes conditions, à l'apport de titres d'une société possédant directement une participation dans l'entreprise dont les titres font l'objet de l'engagement de conservation. Aux termes de ces dispositions, l'apport n'emporte pas rupture de l'engagement de conservation sous réserve, notamment, que l'actif brut de la société bénéficiaire de l'apport soit composé à plus de 50 % de participations dans la société soumises aux engagements de conservation, que les bénéficiaires de l'exonération en détiennent au moins les 75 % du capital et des droits de vote et que l'un d'entre eux en assure la direction. En outre, la société bénéficiaire de l'apport et les apporteurs doivent conserver respectivement les titres apportés et les parts reçues en échange de l'apport jusqu'au terme des engagements de conservation. En cas d'apport de titres d'une société possédant directement une participation dans l'entreprise faisant l'objet du « pacte Dutreil », l'actif brut de la société bénéficiaire de l'apport doit être composé à plus de 50 % de participations directes, ou indirectes avec un niveau d'interposition au plus, soumises aux obligations de conservation et la société bénéficiaire de l'apport doit s'engager à conserver ces participations jusqu'au terme des engagements de conservation. Les héritiers, donataires ou légataires associés de la société bénéficiaire des apports doivent conserver, pendant cette même durée, les titres reçus en contrepartie de l'apport. La circonstance que les apporteurs apportent chacun à une holding distincte ne fait pas en elle-même a priori obstacle à l'application de cette dérogation sous réserve que chacun des apporteurs et chacune des sociétés bénéficiaires des apports, pris isolément, respectent l'ensemble des conditions précitées. Par ailleurs, dans le cadre d'une donation-partage de titres réalisée avec stipulation d'une soulte, la doctrine administrative publiée sous la référence BOI-ENR-DMTG-10-20-40-10 §340 précise que la liquidation des droits de mutation à titre gratuit est effectuée en fonction des droits théoriques de chaque donataire dans la masse transmise et à partager. Cela étant, l'engagement individuel de conservation des titres doit être souscrit par le bénéficiaire effectif des titres. Enfin, dans la mesure où la demande vise une situation spécifique, l'administration ne pourra se prononcer avec précision sur la situation de fait concernée qu'en présence d'une demande de rescrit comportant l'ensemble des circonstances de l'espèce.

**CE, 12 février 2020, n° 411441 et n°421444, Wendel**

Vu la procédure suivante :

M. et Mme A... B... ont demandé au tribunal administratif de Paris de prononcer la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales auxquelles ils ont été assujettis au titre de l'année 2007 et des pénalités correspondantes. Par un jugement n° 1400260 du 4 février 2016, le tribunal administratif de Paris a prononcé la réduction, en droits et en pénalités, des impositions résultant de la taxation de la somme de 12 620 523 euros correspondant à la fraction de la plus-value réalisée par M. B... le 29 mai 2007, dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, et a rejeté le surplus des conclusions de leur demande.

Par un arrêt n° 16PA01157 du 12 avril 2018, la cour administrative d'appel de Paris a annulé ce jugement en tant qu'il a rejeté les conclusions de M. et Mme B... tendant à la décharge des pénalités qui leur ont été infligées sur le fondement du b) de l'article 1729 du code général des impôts, a déchargé M. et Mme B... de la cotisation supplémentaire de contributions sociales auxquelles ils ont été assujettis au titre de l'année 2007, ainsi que des pénalités correspondantes, a réformé en ce sens le jugement du tribunal administratif de Paris du 4 février 2016 et a rejeté le surplus des conclusions de leur appel.

Par un pourvoi sommaire, deux mémoires complémentaires et deux mémoires en réplique, enregistrés les 12 juin, 12 septembre et 21 décembre 2018 et les 6 mai et 12 août 2019 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, M. et Mme B... demandent au Conseil d'Etat :

1°) d'annuler cet arrêt ;

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 Mme Christelle Thomas, maître des requêtes en service extraordinaire,
- les conclusions de Mme Anne Iljic, rapporteur public ;

La parole ayant été donnée, avant et après les conclusions, à la SCP Piwnica, Molinié, avocat de M. et Mme A... B... ;

Vu la note en délibéré, enregistrée le 31 janvier 2020, présentée par M. et Mme B... ;

Considérant ce qui suit :

1. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que M. et Mme B... ont créé la société civile BJPG Participations, qui a pour objet la constitution et la gestion d'un portefeuille de valeurs mobilières et qui a opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés. Le 3 mai 2007, M. B... a fait apport de 1 890 476 titres de la société Compagnie de l'Audon à la société civile BJPG Participations. La plus-value alors réalisée, d'un montant de 36 058 637 euros, a été placée automatiquement sous le régime du sursis d'imposition prévu par l'article 150-0 B du code général des impôts. Le 29 mai 2007, la société Compagnie de l'Audon a procédé au rachat de ses propres titres auprès de la société BJPG Participations, pour un prix identique à leur valeur d'apport. A l'issue d'un contrôle, l'administration fiscale a considéré que l'apport des titres de la société Compagnie de l'Audon à la société BJPG Participations, préalablement au rachat de ses propres titres par la société Compagnie de l'Audon, avait eu pour seul objet d'éviter l'imposition immédiate que M. B... aurait dû supporter si, à défaut d'interposition de la société BJPG Participations, la société Compagnie de l'Audon lui avait directement racheté ses titres. L'administration fiscale a, pour ce motif, remis en cause le bénéfice du sursis d'imposition en mettant en oeuvre la procédure de répression des abus de droit prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. Elle a, par ailleurs, estimé que le gain correspondant au montant de la plus-value d'apport devait être taxé à concurrence de 65 % de son montant total dans la catégorie des traitements et salaires et, pour le surplus, dans celle des revenus de capitaux mobiliers. M. et Mme B... ont, en conséquence de cette rectification, été assujettis à des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales au titre de l'année 2007, assorties notamment de la majoration de 80 % pour abus de droit prévue au b) de l'article 1729 du code général des impôts. Par un jugement en date du 4 février 2016, le tribunal administratif de Paris, après avoir estimé que la fraction de la plus-value imposée dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers devait être taxée selon le régime des plus-values de cession de valeurs mobilières, a prononcé la décharge partielle des impositions mises à la charge de M. et Mme B.... Ces derniers se pourvoient en cassation contre l'arrêt du 12 avril 2018 de la cour administrative d'appel de Paris en tant qu'il rejette leur demande de décharge complémentaire de la cotisation supplémentaire d'impôt sur le revenu à laquelle ils ont été assujettis.

Sur la charge de la preuve :

2. L'article L. 64 du livre des procédures fiscales, dans sa version applicable au litige dispose que : " 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 supportés 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. / (...) ". Aux termes de l'article 1653 E du code général des impôts, " lorsque le comité de l'abus de droit fiscal est saisi, le contribuable et l'administration sont invités par le président à présenter leurs observations ".

3. En premier lieu, le comité de l'abus de droit fiscal, qui est seulement saisi pour avis sur l'existence d'un abus de droit, n'a pas à se prononcer sur la catégorie d'imposition des sommes en litige. Il s'ensuit que la cour n'a pas commis d'erreur de droit en jugeant que l'avis rendu le 3 mai 2012 par le comité de l'abus de droit fiscal n'était pas irrégulier au motif qu'il se bornait à confirmer le bien-fondé de la mise en oeuvre, par l'administration fiscale, de la procédure de répression des abus de droit prévue à l'article L. 64 précité du livre des procédures fiscales.

4. En second lieu, c'est par une appréciation souveraine exempte de dénaturation que la cour administrative d'appel a jugé que l'avis du 3 mai 2012 avait été rendu dans des conditions conformes aux dispositions de l'article 1653 E du code général des impôts citées au point 2 ci-dessus.

5. Après avoir écarté les deux moyens rappelés aux points précédents par lesquels la régularité de l'avis du comité était contestée, la cour a pu juger, sans erreur de droit, que la charge de la preuve pesait sur les contribuables.

Sur l'existence d'un abus de droit :

6. Il résulte des dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, citées au point 2 ci-dessus, que l'administration 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 supportés, eu égard à sa situation ou à ses activités réelles.

7. En vertu du premier alinéa de l'article 150-0 B du code général des impôts, dans sa rédaction applicable à l'année d'imposition en litige, les plus-values réalisées dans le cadre d'un apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés bénéficient d'un sursis d'imposition au titre de l'année de l'échange des titres. Il résulte de ces dispositions, 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. Lorsque l'administration entend remettre en cause les conséquences fiscales d'une opération qui s'est traduite par un sursis d'imposition au motif que les actes passés par le contribuable ne lui sont pas opposables, elle est fondée à se prévaloir des dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. En effet, une telle opération, dont l'intérêt fiscal est de différer l'imposition, entre dans le champ d'application de cet article dès lors qu'elle a nécessairement pour effet de 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.

8. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que la société Compagnie de l'Audon (CDA) a été constituée par trois dirigeants du groupe Wendel. Son capital a ensuite été ouvert aux principaux cadres dirigeants du groupe. Le 3 avril 2007, la société CDA a acquis la société Solfur auprès de la société Wendel Investissement. Le 3 mai 2007, l'assemblée générale de la société CDA a autorisé ses associés à apporter leurs titres dans des sociétés civiles dont ils détenaient les parts. Elle a décidé en même temps une réduction de capital, non motivée par des pertes, par voie de rachat de ses titres. M. B... a apporté le même jour les titres de la société CDA qu'il détenait à la société civile BJPG Participations. La plus-value d'apport qu'il a alors réalisée a été placée automatiquement sous le régime du sursis d'imposition prévu par l'article 150-0 B du code général des impôts. Dès le 29 mai 2007, la société CDA a procédé au rachat de ses propres titres auprès de la société BJPG Participations pour un prix identique à leur valeur d'apport, sans que cette opération ne donne donc lieu à aucune plus-value pour la société civile BJPG Participations. Cette dernière a reçu en échange, principalement, des titres de la société Wendel Investissement et, accessoirement, des parts de Sicav monétaire.

9. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que la succession des opérations rappelées au point précédent - notamment l'intervention presque simultanée de l'apport des titres CDA par M. B... à la société BJPG Participations, qu'il avait créée et qu'il contrôlait avec son épouse, dont la gestion patrimoniale de titres était le seul objet et qui avait opté pour l'imposition à l'impôt sur les sociétés, et du rachat par la société CDA de ses propres titres - a permis aux requérants d'entrer artificiellement dans les prévisions de l'article 150-0-B du code général des impôts en évitant l'imposition à laquelle ils auraient été soumis si la société CDA leur avait directement racheté leurs titres et que l'interposition de la société civile BJPG Participations et l'apport des titres de la société CDA à cette société doivent être regardés comme ayant poursuivi un but exclusivement fiscal et comme nécessairement contraires à l'objectif poursuivi par le législateur. Dans ces conditions, alors même que les requérants soutiennent qu'ils n'ont reçu aucune liquidité et qu'aucun désinvestissement n'a eu lieu, la cour administrative d'appel n'a pas inexactement qualifié les faits qui lui étaient soumis en retenant l'existence d'un abus de droit.

Sur la catégorie d'imposition du gain en litige :

10. L'article 79 du code général des impôts dispose que : " Les traitements, indemnités, émoluments, salaires, pensions et rentes viagères concourent à la formation du revenu global servant de base à l'impôt sur le revenu ". Aux termes de l'article 82 du même code : " Pour la détermination des bases d'imposition, il est tenu compte du montant net des traitements,

indemnités et émoluments, salaires, pensions et rentes viagères, ainsi que de tous les avantages en argent ou en nature accordés aux intéressés en sus des traitements, indemnités, émoluments, salaires, pensions et rentes viagères proprement dits. (...) ". Aux termes de l'article 150-0 A du même code, dans sa rédaction applicable aux impositions en litige : " Sous réserve des dispositions propres aux bénéficiaires industriels et commerciaux, aux bénéficiaires non commerciaux et aux bénéficiaires agricoles ainsi que des articles 150 UB et 150 UC, les gains nets retirés des cessions à titre onéreux, effectuées directement ou par personne interposée, de valeurs mobilières (...) sont soumis à l'impôt sur le revenu lorsque le montant de ces cessions excède, par foyer fiscal, 20 000 euros pour l'imposition des revenus de l'année 2007."

11. Il ressort des énonciations de l'arrêt attaqué que, pour juger que le gain réalisé par les requérants devait être imposé dans la catégorie des traitements et salaires, la cour s'est bornée à relever, d'une part, la volonté du groupe Wendel d'intéresser ses cadres dirigeants aux résultats de la société Wendel Investissement et, d'autre part, l'absence de risque de l'investissement réalisé par les requérants. En jugeant ainsi que le gain litigieux devait être regardé comme un complément de salaire, sans caractériser l'existence d'un avantage financier consenti à M. B... par la société Wendel Investissement à raison de ses fonctions de cadre dirigeant dont procéderait ce gain, la cour a commis une erreur de droit.

12. Il résulte de tout ce qui précède, sans qu'il soit besoin de se prononcer sur les autres moyens du pourvoi, que M. et Mme B... sont fondés à demander l'annulation de l'arrêt qu'ils attaquent. 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 M. et Mme B... au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

D E C I D E :

-----

Article 1er : L'arrêt de la cour administrative d'appel de Paris du 12 avril 2018 est annulé.

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

Article 3 : L'Etat versera à M. et Mme B... 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 M. et Mme A... B... et au ministre de l'action et des comptes publics.

**CAA Paris, 11 février 2020, n° 18PA03132**

Vu la procédure suivante :

Procédure contentieuse antérieure :

M. et Mme B C ont demandé au Tribunal administratif de Paris, d'une part, de prononcer la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu auxquelles ils ont été assujettis au titre de l'année 2010, ainsi que des pénalités correspondantes, et, d'autre part, de mettre à la charge de l'État la somme de 10 000 euros sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Par un jugement n° 1607987/1-1 du 30 mai 2018, le Tribunal administratif de Paris a accordé à M. et Mme C la décharge sollicitée, en droits et pénalités, et mis à la charge de l'État la somme de 1 500 euros au titre des frais de justice.

Procédure devant la Cour :

Par une requête et des mémoires, enregistrés le 19 septembre 2018, le 1<sup>er</sup> avril 2019 et le 17 octobre 2019, le ministre de l'action et des comptes publics demande à la Cour :

- 1°) d'annuler le jugement n° 1607987/1-1 du 30 mai 2018 du Tribunal administratif de Paris ;
- 2°) de rétablir M. et Mme C au rôle de l'impôt sur le revenu de l'année 2010, à concurrence des droits et pénalités dont le Tribunal administratif de Paris les a déchargés.

Il soutient que :

- contrairement à ce qu'ont retenu les premiers juges, le gain réalisé par M. C, qui ne s'est pas comporté comme un investisseur ordinaire à l'occasion du débouclage de l'opération de leverage buy out concernant le groupe BetB, révèle l'octroi d'un avantage préférentiel dépourvu de tout risque ;
- comme le prévoit la doctrine référencée BOI-RSA-ES-20-10-20-50, le gain en cause ne pouvait donc être regardé comme imposable dans la catégorie des plus-values.

Par des mémoires en défense, enregistrés le 13 décembre 2018, le 22 janvier 2019 et le 23 septembre 2019, M. et Mme C, représentés par Me D, concluent au rejet de la requête du ministre et à ce que l'État supporte les dépens de l'instance ainsi que les frais de justice, à concurrence de 7 000 euros, sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Ils soutiennent qu'aucun des moyens soulevés par le ministre n'est fondé.

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 A,

- et les conclusions de Mme Stoltz-Valette, rapporteur public.

Considérant ce qui suit :

1. En 2005, la société Eurazeo a décidé de monter une opération d'achat-revente avec effet de levier, dite leverage buy out (LBO), concernant le groupe hôtelier BetB, conjointement détenu, à. À cette fin, la société Eurazeo a procédé, le 29 juillet 2005, à l'acquisition des titres de la société Financière Galaxie détenus par la société Duke Street Capital, tandis que par un traité d'apport conclu le même jour, les dirigeants du groupe associés à l'opération ont apporté leurs titres de cette même société à deux sociétés constituées pour les besoins de l'opération par la société Eurazeo, Diringinvest 1 et 2 (D1 et D2), en échange d'une partie de leurs propres actions. Dans le cadre d'un second traité d'apport du même jour, la société D1 a immédiatement apporté ses actions de la société Financière Galaxie à la société Groupe BetB Hôtels (GBBH), constituée par la société Eurazeo qui en était l'unique associée, en échange de quoi elle a reçu, outre une action ordinaire, 166 003 actions à bons de souscription de la société, chacune étant constituée d'une action d'une valeur nominale de dix euros et de cinq bons de souscription d'actions d'une valeur unitaire de un euro. Une promesse d'achat et de vente et un pacte d'actionnaires, conclus respectivement les 13 juillet et 31 août 2005, ont prévu que ces bons permettraient de souscrire des actions nouvelles de la société GBBH à leur valeur nominale, leur exercice étant toutefois subordonné à un changement d'actionnaire majoritaire du groupe BetB ou à son introduction en bourse. Ces mêmes documents ont prévu que le nombre d'actions nouvelles de la société GBBH susceptibles d'être ainsi souscrites serait fonction, d'une part, de l'année de sortie de l'investissement, c'est-à-dire de la cession globale et définitive des titres de la société GBBH, et, d'autre part, de la rentabilité de l'opération d'achat-revente du groupe BetB, évaluée au débouclage de l'opération de LBO par un multiple d'investissement de la société Eurazeo.

2. Le 28 septembre 2010, le fonds d'investissement américain Carlyle, représenté par la société Build, s'est porté acquéreur du groupe BetB, de sorte que la société D1, qui détenait 166 004 actions de la société GBBH, a pu exercer l'intégralité des bons de souscription d'actions qui y étaient attachés et se voir ainsi attribuer 279 834 actions nouvelles, soit un total de 445 838, 37,23 % issues de l'opération d'apport de 2005, 62,77 % de l'exercice en 2010 des bons de souscription d'actions. Cet accroissement d'actif de la société D1 a entraîné un enrichissement de ses actionnaires à due concurrence, raison pour laquelle M. C, en cédant à la société Build les 107 153 actions de la société D1 qu'il détenait en propre, a réalisé un gain net de 4 773 649 euros, qu'il a considéré comme une plus-value devant bénéficier du sursis d'imposition prévu par l'article 150-0 B du code général des impôts.

3. A la suite de l'examen contradictoire de situation fiscale personnelle de M. et Mme C, l'administration fiscale a pour sa part estimé que l'opération de LBO initiée en 2005 s'était accompagnée d'un mécanisme d'intéressement consistant à rétrocéder à certains cadres dirigeants associés à l'opération, dont M. C, une partie du gain attendu de la revente du groupe BetB. À l'issue de ce contrôle, conduit selon la procédure de rectification contradictoire, elle a donc décidé qu'à concurrence de 62,77 % de son montant, la plus-value dégagée par M. C

devait être imposée dans la catégorie des traitements et salaires, en tant qu'avantage en argent constitutif d'un complément de rémunération. Le ministre de l'action et des comptes publics relève appel du jugement du 30 mai 2018 par lequel le Tribunal administratif de Paris a accordé à M. et Mme C la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu auxquelles ils ont été subséquentement assujettis au titre de l'année 2010, ainsi que des pénalités correspondantes.

Sur le bien-fondé du jugement attaqué :

4. Aux termes de l'article 79 du code général des impôts : " Les traitements, indemnités, émoluments, salaires, pensions et rentes viagères concourent à la formation du revenu global servant de base à l'impôt sur le revenu ". L'article 82 du même code dispose que : " Pour la détermination des bases d'imposition, il est tenu compte du montant net des traitements, indemnités, émoluments, salaires, pensions et rentes viagères, ainsi que de tous les avantages en argent ou en nature accordés aux intéressés en sus des traitements, indemnités, émoluments, salaires, pensions et rentes viagères proprement dits. () ".

5. En premier lieu, l'opération de LBO décrite aux points 1 et 2 ci-dessus a associé au projet d'achat-revente du groupe BetB ses cadres salariés à fort potentiel, afin qu'ils contribuent à sa valorisation grâce à leurs qualités managériales et à leur connaissance du marché de l'hôtellerie, par un mécanisme destiné à leur permettre de bénéficier des gains éventuellement réalisés à l'occasion de son débouclage. Comme l'ont relevé les premiers juges, cette opération, qui était susceptible d'aboutir sans satisfaire les espérances de gains des investisseurs, ne pouvait en tant que telle laisser présumer l'octroi d'un avantage salarial procédant de la rétrocession aux dirigeants salariés de la plus-value finalement dégagée.

6. En deuxième lieu, si le ministre soutient que M. C a participé à une opération dénuée de tout risque, il ne conteste pas que dans les hypothèses où la société Eurazeo aurait réalisé un multiple d'investissement compris entre 1 et 1,2, c'est-à-dire aurait simplement récupéré sa mise initiale ou réalisé une plus-value n'excédant pas 20 %, les cadres salariés du groupe BetB associés à son opération de LBO auraient alors pu perdre jusqu'à 67 % de leur investissement. Pour soutenir que ce risque de perte n'était que virtuel, le ministre se prévaut de l'article 5.3 du pacte d'actionnaires signé le 31 août 2005, par lequel il a été prévu d'exempter les investisseurs de l'obligation de céder leurs titres, dans l'hypothèse où le prix de cession envisagé des actions de la société GBBH ne leur aurait pas permis de couvrir la valeur initiale à laquelle les actions à bons de souscription d'actions avaient été émises. Toutefois, il ne ressort pas d'une telle clause, qui soumettait la mise en œuvre de cette exception à la condition que la société Eurazeo décide d'accepter une offre de rachat globale avant le 29 juillet 2007, qu'elle aurait eu pour conséquence de prémunir les dirigeants impliqués dans l'opération, seulement assurés de pouvoir conserver leurs titres, contre un éventuel risque de perte ultérieure. Le ministre soutient également que, toutes choses égales par ailleurs, si la société D1 n'avait pas exercé ses bons de souscription d'actions, M. C se serait assuré un gain de 2 203 712 euros, soit 92 % de plus que sa mise initiale. Toutefois, il ne conteste pas utilement l'analyse de l'intimé selon laquelle le gain ainsi allégué procède de la seule hypothèse où la valeur du groupe BetB aurait

permis à la plus-value latente sur les actions de la société GBBH de compenser la perte sur le prix de souscription des bons de souscription d'actions. Enfin, la circonstance, à la supposer établie, que l'investissement initial de M. C ait représenté plusieurs années de salaires ne suffit pas, à elle seule, à justifier de l'absence de risque pris à l'origine de l'opération, pas plus que la rentabilité exceptionnelle de l'investissement en cause, qui, s'il a permis à l'intimé de multiplier par presque cinq son investissement de départ, aurait également pu se dénouer par une perte non sérieusement contestée de 351 926 euros. Le ministre n'est donc pas fondé à soutenir que M. C n'aurait pas adopté un comportement d'investisseur en participant en 2005 à l'opération de LBO en débat.

7. En troisième lieu, si le ministre se prévaut de ce que M. C ne s'est pas comporté comme un investisseur ordinaire, dès lors, d'une part, qu'il est entré dans le dispositif en subissant le choix de la société Eurazeo quant au nombre d'actions de la société D1 qu'il pouvait acquérir, et, d'autre part, qu'il n'a eu aucune maîtrise sur l'orientation ultérieure de son investissement, il est constant qu'il s'agit de là de contraintes propres à tout montage de LBO assorti d'un management package, où l'investisseur principal, au regard de sa surface financière, est nécessairement en situation de force par rapport à ses co-investisseurs. En tout état de cause, comme il a été dit au point 6, cette circonstance n'enlève rien au risque qu'a pris M. C à l'origine de l'opération, en 2005. D'ailleurs, comme l'ont relevé les premiers juges, le service n'a remis en cause ni les valeurs d'apport des titres des sociétés Financière Galaxie et D1 en amont de l'opération, ni la valeur des actions GBBH et des bons de souscription d'actions y afférents. Il n'a pas davantage invoqué de condition préférentielle dont aurait bénéficié M. C lors de la souscription de ses titres D1 en 2005 ou de l'apport de sa participation dans la société D1 en 2010.

8. En dernier lieu, le ministre ne saurait utilement se prévaloir de sa propre doctrine référencée BOI-RSA-ES-20-10-20-50 pour soutenir que, dans le silence de la loi, tout salarié bénéficiant d'options de souscription ou d'achat d'actions en dehors du dispositif légal des stock-options devrait voir ses gains imposés dans la catégorie des traitements et salaires.

9. Il résulte de tout ce qui précède que le ministre de l'action et des comptes publics n'est pas fondé à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le Tribunal administratif de Paris a accordé à M. et Mme C la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu auxquelles ils ont été assujettis au titre de l'année 2010, ainsi que des pénalités correspondantes.

Sur les dépens de l'instance :

10. M. et Mme C n'établissent pas avoir engagé de dépens dans la présente instance. Leur demande tendant à ce qu'ils soient mis à la charge de l'État ne peut donc, en tout état de cause, qu'être rejetée.

Sur les frais de justice :

11. Dans les circonstances de l'espèce, il y a lieu de mettre une somme de 2 000 euros à la

charge de l'État sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

DÉCIDE :

Article 1<sup>er</sup> : La requête du ministre de l'action et des comptes publics est rejetée.

Article 2 : L'État versera à M. et Mme C la somme de 2 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Article 3 : Le surplus des conclusions de M. et Mme C est rejeté.

Article 4 : Le présent arrêt sera notifié au ministre de l'action et des comptes publics et à M. et Mme C.

**CE, 19 juin 2020, n° 418452**

Vu la procédure suivante :

M. et Mme B... C... ont demandé au tribunal administratif de Paris de prononcer la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales auxquelles ils ont été assujettis au titre de l'année 2008 et des pénalités correspondantes. Par un jugement n° 1307870 du 11 février 2014, le tribunal administratif de Paris a rejeté leur demande.

Par un arrêt n° 14PA01656 du 21 décembre 2017, la cour administrative d'appel de Paris a rejeté l'appel formé par M. et Mme C... contre ce jugement.

Par un pourvoi sommaire, deux mémoires complémentaires et un mémoire en réplique, enregistrés les 21 février, 22 mai et 11 septembre 2018 et le 7 mars 2019 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, M. et Mme C... demandent au Conseil d'Etat :

1°) d'annuler cet arrêt ;

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

3°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 10 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Ils soutiennent que la cour administrative d'appel de Paris a entaché son arrêt :

- d'erreur de droit en ne censurant pas l'absence de débat oral et contradictoire avec le vérificateur dès lors qu'était en cause un abus de droit ;
- d'erreur de droit en déduisant la finalité purement fiscale de la création de la société Financière RKW Holding de son caractère de société holding et de la circonstance que sa participation dans la société opérationnelle KR Média avait été son seul actif pendant près de quatre ans ;
- d'erreur de droit à avoir exigé que le contribuable démontre non seulement que les actes juridiques qu'il avait passés présentaient une rationalité économique suffisante, mais aussi que ces actes étaient nécessaires, en tant qu'ils constituaient le seul moyen d'atteindre les objectifs non fiscaux qu'il mettait en avant ;
- d'insuffisance de motivation en ne répondant pas au moyen tiré de ce que le choix de constituer une société holding minoritaire au capital de la société opérationnelle KR Média et de cantonner l'investissement en capital du groupe publicitaire WPP au niveau de cette holding était une réponse rationnelle à la préoccupation des deux associés fondateurs d'organiser de manière pérenne leurs relations de pouvoir et de contrôle avec ce groupe publicitaire ;
- d'erreur de qualification juridique des faits en refusant de considérer qu'ils apportaient suffisamment d'éléments pour justifier des multiples intérêts qui étaient attachés à la constitution de la société holding ;
- d'erreur de droit en jugeant que M. C... avait, en créant la société financière RKW Holding, et en inscrivant les titres de cette société à son plan d'épargne en actions, recherché le bénéfice d'une application littérale des dispositions de l'article 163 quinquies D du code général des impôts contraire

à l'objectif poursuivi par le législateur.

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu :

- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code de justice administrative et l'ordonnance n° 2020-305 du 25 mars 2020 modifiée ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de M. A... E...,
- les conclusions de Mme Anne Iljic, rapporteur public ;

La parole ayant été donnée, avant et après les conclusions, à la SCP Célice, Texidor, Perier, avocat de M. et Mme C... ;

Considérant ce qui suit :

1. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que M. C... a créé, le 28 décembre 2004, avec M. D... et la société Cavendish Square Holding BV, filiale du groupe WPP, la société Financière RKW Holding, qui avait pour objet l'acquisition et la gestion de titres sociaux. Le même jour, il a cédé à cette société des titres de la société par actions simplifiée KR Media France (KRM), qu'il avait constituée le 7 janvier 2004 avec M. D..., et qui exerce l'activité de centrale d'achats d'espaces publicitaires. Il a alors inscrit, pour leur valeur nominale, les titres qu'il détenait de la société Financière RKW Holding dans son plan d'épargne en actions. Le 20 juin 2008, M. C... a cédé l'intégralité de sa participation dans la société Financière RKW Holding à la société Cavendish Square Holding BV. A raison de l'inscription des titres de la société Financière RKW Holding sur le plan d'épargne en actions de M. C..., M. et Mme C... ont regardé la plus-value réalisée à l'occasion de la cession de ces titres comme exonérée d'impôt en application du 5 bis de l'article 157 du code général des impôts. A la suite d'un contrôle sur pièces du dossier fiscal de M. et Mme C..., l'administration fiscale a remis en cause, en recourant à la procédure de répression des abus de droit prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, l'exonération dont avaient ainsi entendu bénéficier les contribuables au double motif, d'une part, que la société Financière RKW Holding avait été interposée afin de permettre à M. C... de respecter en apparence la condition, mentionnée au I de l'article 163 quinquies D du code général des impôts, relative à la détention directe ou indirecte des droits dans les bénéfices sociaux inférieure ou égale à 25 %, et, d'autre part, que la valeur des titres de la société Financière RKW Holding avait été volontairement minorée lors de leur inscription sur le plan d'épargne en actions de M. C..., pour assurer le respect formel du plafond de 132 000 euros applicable afin de bénéficier de l'exonération d'imposition des produits et plus-values procurés par des placements effectués dans le cadre d'un plan d'épargne en actions. M. et Mme C... ont, en conséquence, été assujettis à des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales au titre de l'année 2008, majorées des intérêts de retard et de pénalités de 80 % pour abus de droit sur le fondement de l'article 1729 du code général des impôts. Ils se pourvoient

en cassation contre l'arrêt du 21 décembre 2017 de la cour administrative d'appel de Paris rejetant leur appel contre le jugement du tribunal administratif de Paris du 11 février 2017 rejetant leur demande de décharge de ces impositions.

2. L'article 157 du code général des impôts dispose que : " N'entrent pas en compte pour la détermination du revenu net global : / (...) 5° bis Les produits et plus-values que procurent les placements effectués dans le cadre du plan d'épargne en actions défini à l'article 163 quinquies D (...) ". Aux termes de l'article 163 quinquies D du même code, dans sa rédaction applicable au présent litige : " I. Les contribuables dont le domicile fiscal est situé en France peuvent ouvrir un plan d'épargne en actions dans les conditions définies par la loi n° 92-666 du 16 juillet 1992 modifiée. / Chaque contribuable ou chacun des époux soumis à imposition commune ne peut être titulaire que d'un plan. Un plan ne peut avoir qu'un titulaire. /Le titulaire d'un plan effectue des versements en numéraire dans une limite de 132 000 euros. Il (...) 3. Le titulaire du plan, son conjoint et leurs ascendants et descendants ne doivent pas, pendant la durée du plan, détenir ensemble, directement ou indirectement, plus de 25 p. 100 des droits dans les bénéficiaires de sociétés dont les titres figurent au plan ou avoir détenu cette participation à un moment quelconque au cours des cinq années précédant l'acquisition de ces titres dans le cadre du plan ".

3. L'article L. 64 du livre des procédures fiscales, dans sa rédaction alors applicable, dispose que : " 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 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.

4. En premier lieu, il ressort des énonciations de l'arrêt attaqué que pour écarter l'argumentation des

requérants tirée de ce que la société Financière RKW Holding avait une réalité économique et que sa constitution avait pour objectif d'associer le groupe WPP au développement de la société KRM tout en préservant l'indépendance de cette dernière, la cour s'est fondée sur la circonstance que les éléments apportés par les contribuables ne démontraient pas la nécessité de l'interposition de la société Financière RKW Holding. En exigeant ainsi que ces derniers justifient de ce que l'architecture d'ensemble mise en place était la seule possible pour atteindre l'objectif économique poursuivi, la cour a commis une erreur de droit.

5. En second lieu, il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond qu'après avoir créé, en janvier 2004, une société ayant notamment pour activité l'achat d'espaces publicitaires, la société KRM, M. C... et M. D... avaient constitué, en décembre 2004, deux sociétés holding dont ils détenaient chacun 25 % des parts, l'autre moitié étant détenue, s'agissant de la société Financière RKW Holding, par le groupe de publicité WPP, et s'agissant de la société RK Private, par plusieurs investisseurs. M. C... et M. D... avaient alors cédé les parts de la société KRM à ces deux sociétés holding à concurrence de 924 parts pour la société Financière RKW Holding et de 926 parts pour la société RK Private. En se prononçant sur la réalité économique de la constitution de la société Financière RKW Holding sans prendre en compte l'ensemble des éléments de l'architecture mise en place par M. C... et M. D..., la cour a commis une erreur de droit.

6. Il résulte de tout ce qui précède que, sans qu'il soit besoin de se prononcer sur les autres moyens du pourvoi, M. et Mme C... sont fondés à demander l'annulation de l'arrêt qu'ils attaquent. Il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge de l'Etat une somme de 3 000 euros à verser à M. et Mme C... au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

D E C I D E :

-----

Article 1er : L'arrêt de la cour administrative d'appel de Paris du 21 décembre 2017 est annulé.

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

Article 3 : L'Etat versera une somme de 3 000 euros à M. et Mme C... au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Article 4 : La présente décision sera notifiée à M. et Mme B... C... et au ministre de l'action et des comptes publics.

**CE, 19 juin 2020, n° 429393**

Vu la procédure suivante :

M. et Mme A... C... ont demandé au tribunal administratif de Cergy-Pontoise de prononcer, à titre principal, la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales auxquelles ils ont été assujettis au titre de l'année 2008 et des pénalités correspondantes, et, à titre subsidiaire, la restitution de la somme de 138 131,12 euros prélevée au titre des contributions sociales à la suite d'un retrait opéré par M. C... sur son plan d'épargne en actions le 31 décembre 2008. Par un jugement n° 1304471 du 8 décembre 2015, le tribunal administratif de Cergy-Pontoise a rejeté leur demande.

Par un arrêt n° 16VE00384 du 29 novembre 2018, la cour administrative d'appel de Versailles a rejeté l'appel formé par M. et Mme C... contre ce jugement.

Par un pourvoi sommaire et un mémoire complémentaire, enregistrés les 3 avril et 2 juillet 2019 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, M. et Mme C... demandent au Conseil d'Etat :

1°) d'annuler cet arrêt ;

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

3°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 10 000 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 et l'ordonnance n° 2020-305 du 25 mars 2020 modifiée ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de M. Réda Wadjinny-Green, auditeur,
- les conclusions de Mme Anne Iljic, rapporteur public ;

La parole ayant été donnée, avant et après les conclusions, à la SCP Célice, Texidor, Perier, avocat de M. et Mme A... C... ;

Considérant ce qui suit :

1. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que M. C... a créé, le 28 décembre 2004, avec M. B... et la société Cavendish Square Holding BV, filiale du groupe WPP, la société Financière

RKW Holding, qui avait pour objet l'acquisition et la gestion de titres sociaux. Le même jour, il a cédé à cette société des titres de la société par actions simplifiée KR Media France (KRM), qu'il avait constituée le 7 janvier 2004 avec M. B..., et qui exerce l'activité de centrale d'achats d'espaces publicitaires. Il a alors inscrit, pour leur valeur nominale, les titres qu'il détenait de la société Financière RKW Holding sur son plan d'épargne en actions. Le 20 juin 2008, M. C... a cédé l'intégralité de sa participation dans la société Financière RKW Holding à la société Cavendish Square Holding BV. A raison de l'inscription des titres de la société Financière RKW Holding sur le plan d'épargne en actions de M. C..., M. et Mme C... ont regardé la plus-value réalisée à l'occasion de la cession de ces titres comme exonérée d'impôt en application du 5 bis de l'article 157 du code général des impôts. A la suite d'un contrôle sur pièces du dossier fiscal de M. et Mme C..., l'administration fiscale a remis en cause, en recourant à la procédure de répression des abus de droit prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, l'exonération dont avaient ainsi entendu bénéficier les contribuables au double motif, d'une part, que la société Financière RKW Holding avait été interposée afin de permettre à M. C... de respecter en apparence la condition, mentionnée au I de l'article 163 quinquies D du code général des impôts, relative à la détention directe ou indirecte des droits dans les bénéfices sociaux inférieure ou égale à 25 %, et, d'autre part, que la valeur des titres de la société Financière RKW Holding avait été volontairement minorée lors de leur inscription sur le plan d'épargne en actions de M. C..., pour assurer le respect formel du plafond de 132 000 euros applicable afin de bénéficier de l'exonération d'imposition des produits et plus-values procurés par des placements effectués dans le cadre d'un plan d'épargne en actions. M. et Mme C... ont, en conséquence, été assujettis à des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales au titre de l'année 2008, majorées des intérêts de retard et de pénalités de 80 % pour abus de droit sur le fondement de l'article 1729 du code général des impôts. Ils se pourvoient en cassation contre l'arrêt du 29 novembre 2018 de la cour administrative d'appel de Versailles rejetant leur appel contre le jugement du tribunal administratif de Cergy-Pontoise du 8 décembre 2015 rejetant leur demande de décharge de ces impositions.

2. L'article 157 du code général des impôts dispose que : " N'entrent pas en compte pour la détermination du revenu net global : / (...) 5° bis Les produits et plus-values que procurent les placements effectués dans le cadre du plan d'épargne en actions défini à l'article 163 quinquies D (...) ". Aux termes de l'article 163 quinquies D du même code, dans sa rédaction applicable au présent litige : " I. Les contribuables dont le domicile fiscal est situé en France peuvent ouvrir un plan d'épargne en actions dans les conditions définies par la loi n° 92-666 du 16 juillet 1992 modifiée. / Chaque contribuable ou chacun des époux soumis à imposition commune ne peut être titulaire que d'un plan. Un plan ne peut avoir qu'un titulaire. / Le titulaire d'un plan effectue des versements en numéraire dans une limite de 132 000 euros. Il (...) 3. Le titulaire du plan, son conjoint et leurs ascendants et descendants ne doivent pas, pendant la durée du plan, détenir ensemble, directement ou indirectement, plus de 25 p. 100 des droits dans les bénéfices de sociétés dont les titres figurent au plan ou avoir détenu cette participation à un moment quelconque au cours des cinq années précédant l'acquisition de ces titres dans le cadre du plan ".

3. L'article L. 64 du livre des procédures fiscales, dans sa rédaction alors applicable, dispose que : " 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'éluider 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 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'éluider 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'éluider 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'éluider ou d'atténuer ses charges fiscales normales.

4. En premier lieu, il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que pour remettre en cause le bénéfice de l'exonération de l'imposition de la plus-value réalisée par M. C... lors de la cession des titres de la société Financière RKW Holding inscrits sur son plan d'épargne en actions, l'administration fiscale a retenu un premier motif d'abus de droit tiré de l'absence de substance économique de l'interposition de la société Financière RKW Holding qui n'aurait été créée que pour permettre au contribuable de respecter en apparence la condition, mentionnée au II de l'article 163 quinquies D du code général des impôts, cité au point 2, relative à la détention directe ou indirecte des droits dans les bénéfices sociaux inférieure ou égale à 25 %. Il ressort des énonciations de l'arrêt attaqué que pour écarter l'argumentation des requérants tirée de ce que la société Financière RKW Holding avait une réalité économique et que sa constitution avait pour objectif d'associer le groupe WPP au développement de la société KRM tout en préservant l'indépendance de cette dernière, la cour s'est fondée sur la circonstance que les éléments apportés par les contribuables ne démontraient pas la nécessité de l'interposition de la société Financière RKW Holding. En exigeant ainsi que les requérants justifient de ce que l'architecture d'ensemble mise en place était la seule possible pour atteindre l'objectif économique poursuivi, la cour a commis une erreur de droit.

5. En second lieu, il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que pour remettre en cause le bénéfice de l'exonération de l'imposition de la plus-value réalisée par M. C... lors de la cession des titres de la société Financière RKW Holding inscrits sur son plan d'épargne en actions, l'administration fiscale a retenu un second motif d'abus de droit tiré de la minoration volontaire de la valeur des titres de la société Financière RKW Holding afin d'assurer le respect formel du plafond de 132 000 euros applicable afin de bénéficier de l'exonération d'imposition des produits et plus-values

procurés par des placements effectués dans le cadre d'un plan d'épargne en actions. En se bornant à écarter le moyen des requérants tiré de ce que la valorisation des titres retenue par l'administration était excessive faute d'avoir pris en compte le risque résultant du contentieux judiciaire opposant l'ancien employeur de M. C..., la société Aegis, à la société KRM au seul motif que les contrats d'achats d'espaces publicitaires conclus par la société KRM ne comportaient aucune clause unilatérale de résiliation tenant au litige entre la société Aegis et la société KRM, sans évaluer le risque d'une condamnation de la société KRM et les conséquences s'y attachant, la cour a commis une erreur de droit.

6. Il résulte de tout ce qui précède que, sans qu'il soit besoin de se prononcer sur les autres moyens du pourvoi, M. et Mme C... sont fondés à demander l'annulation de l'arrêt qu'ils attaquent. Il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge de l'Etat une somme de 3 000 euros à verser à M. et Mme C... au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

D E C I D E :

-----

Article 1er : L'arrêt de la cour administrative d'appel de Versailles du 29 novembre 2017 est annulé.

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

Article 3 : L'Etat versera une somme de 3 000 euros à M. et Mme C... au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

## 5. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE TVA

- CJUE, 11 mars 2020, aff. C-94/19, San Domenico Vetraria SpA
- CE, 9 septembre 2020, n°439143, SCI Emo
- CE, 7 octobre 2020, n°426661, Résidence de la Forêt

**CJUE, 11 mars 2020, aff. C-94/19, San Domenico Vetraria SpA**

ARRÊT DE LA COUR (septième chambre)

11 mars 2020 (\*)

« Renvoi préjudiciel – Fiscalité – Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Sixième directive 77/388/CEE – Articles 2 et 6 – Champ d’application – Opérations imposables – Prestation de services effectuée à titre onéreux – Détachement de personnel par une société mère à sa filiale – Remboursement par la filiale limité aux coûts exposés »

Dans l’affaire C-94/19,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l’article 267 TFUE, introduite par la Corte suprema di cassazione (Cour de cassation, Italie), par décision du 27 novembre 2018, parvenue à la Cour le 6 février 2019, dans la procédure

San Domenico Vetraria SpA

contre

Agenzia delle Entrate,

en présence de :

Ministero dell’Economia e delle Finanze,

LA COUR (septième chambre),

composée de M. P. G. Xuereb, président de chambre, MM. T. von Danwitz et A. Kumin (rapporteur), juges,

avocat général : M. M. Szpunar,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

– pour la Commission européenne, par M<sup>mes</sup> J. Jokubauskaitė et S. Mortoni, en qualité d’agents,

vu la décision prise, l’avocat général entendu, de juger l’affaire sans conclusions,

rend le présent Arrêt

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des articles 2 et 6 de la sixième directive 77/388/CEE 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, ci-après la « sixième directive »), ainsi que du principe de neutralité de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA).
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant San Domenico Vetraria SpA à l'Agenzia delle Entrate (administration fiscale, Italie) au sujet de déductions opérées par San Domenico Vetraria, au titre de l'exercice fiscal 2005, de la TVA payée sur les montants remboursés à sa société mère Avir SpA pour le détachement d'un dirigeant.

Le cadre juridique

*Le droit de l'Union*

- 3 L'article 2 de la sixième directive dispose :  
« Sont soumises à la [TVA] :
  1. les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel ;

[...] »

- 4 L'article 6 de cette directive énonce, à son paragraphe 1, premier alinéa :  
« Est considérée comme "prestation de services" toute opération qui ne constitue pas une livraison d'un bien au sens de l'article 5. »

*Le droit italien*

- 5 Aux termes de l'article 30 du decreto legislativo n. 276 – Attuazione delle deleghe in materia di occupazione e mercato del lavoro, di cui alla legge 14 febbraio 2003, n. 30 (décret législatif n° 276 portant mise en œuvre des délégations dans le domaine de l'emploi et du marché du travail instituées par la loi n° 30, du 14 février 2003), du 10 septembre 2003 (supplément ordinaire à la GURI n° 235, du 9 octobre 2003) :

« 1. Le détachement existe lorsqu'un employeur, pour répondre à un intérêt propre, met temporairement un ou plusieurs travailleurs à la disposition d'une autre personne pour l'exécution d'une activité professionnelle déterminée.

2. En cas de détachement, l'employeur demeure responsable du régime pécuniaire et juridique du travailleur. »

- 6 L'article 8, paragraphe 35, de la legge n. 67 – Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 1988) [loi n° 67 portant dispositions en vue de la formation du budget annuel et pluriannuel de l'État (loi de finances 1988)], du 11 mars 1988 (supplément ordinaire à la GURI n° 61, du 14 mars 1988, ci-après la « loi n° 67/88 »), dispose :

« Ne sont pas considérés pertinents aux fins de la [TVA] les prêts ou détachements de personnel en contrepartie desquels n'est versé que le remboursement de leur coût. »

#### Le litige au principal et la question préjudicielle

- 7 Au cours de l'année 2004, Avir a détaché un de ses dirigeants auprès de sa filiale, San Domenico Vetraria, pour occuper le poste de directeur d'un des établissements de cette dernière. Dans ce cadre, San Domenico Vetraria a reçu de sa société mère des factures portant des montants correspondant aux coûts supportés pour le dirigeant détaché. Lors du remboursement à Avir des coûts afférents à ce détachement, San Domenico Vetraria a appliqué la TVA aux fins de l'exercice ultérieur du droit à déduction.
- 8 L'administration fiscale a considéré que ces remboursements échappaient au champ d'application de la TVA dès lors qu'ils ne concernaient pas des prestations de services entre une filiale et sa société mère, de sorte qu'elle a procédé à un redressement aux fins de récupérer la TVA déduite à ce titre.
- 9 Le recours introduit par San Domenico Vetraria contre le redressement fiscal a été rejeté par les juridictions de première instance et d'appel. En particulier, la juridiction d'appel a considéré que les montants acquittés par cette société correspondaient seulement, en l'absence de preuve que le salarié détaché avait reçu des sommes majorées ou avait exercé des fonctions différentes de celles déjà exercées auprès de la société d'origine, à des remboursements de coûts, au sens de l'article 8, paragraphe 35, de la loi n° 67/88.
- 10 Saisie d'un pourvoi en cassation formé par San Domenico Vetraria, la Corte suprema di cassazione (Cour de cassation, Italie) estime que la question de savoir si le détachement de personnel contre le remboursement des coûts y afférents peut être considéré comme imposable est d'une importance décisive pour la solution du litige au principal.
- 11 À cet égard, cette juridiction précise que, conformément à l'article 8, paragraphe 35, de la loi n° 67/88, dans le cas où la somme remboursée correspond au montant des frais exposés pour le personnel détaché, l'opération de détachement n'est pas imposable, puisque non pertinente aux fins de la TVA. Cependant, des doutes subsisteraient quant à l'exclusion du champ d'application de la TVA d'une prestation telle que le détachement de personnel contre le remboursement du coût des prestations y afférentes.
- 12 En effet, selon ladite juridiction, le caractère économique d'une opération de détachement, telle que celle en cause au principal, semble découler de l'existence nécessaire, sur la base de l'article 30 du décret législatif visé au point 5 du présent arrêt, d'un intérêt spécifique de l'employeur procédant au détachement, à savoir garantir la meilleure fonctionnalité de l'organisation commune à la société mère et à la filiale. Au demeurant, l'existence de cet intérêt ne serait pas contestée en l'occurrence.
- 13 Par ailleurs, la circonstance qu'une telle opération de détachement donne lieu à une prestation de services effectuée à titre onéreux pourrait ressortir du montant, non négligeable en l'occurrence, versé par la société destinataire du détachement, égal au montant des frais et des charges à assumer pour les travailleurs.
- 14 La Corte suprema di cassazione (Cour de cassation) considère, en outre, que la règle nationale semble donner lieu à une inégalité de traitement injustifiée, pouvant avoir une incidence sur le

principe de neutralité fiscale, entre le détachement de personnel et la mise à disposition de main d'œuvre, dès lors que cette dernière opération donne toujours lieu à une prestation imposable.

- 15 Dans ces conditions, la Corte suprema di cassazione (Cour de cassation) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante :

« Les articles 2 et 6 de la [sixième directive] ainsi que le principe de neutralité fiscale doivent-ils être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une législation nationale en vertu de laquelle ne sont pas à considérer comme étant pertinents aux fins de la [TVA] les prêts ou les détachements de personnel de la société mère, opérés contre le seul remboursement des coûts y afférents par la filiale ? »

Sur la question préjudicielle

- 16 Aux fins de répondre à la question posée, il convient de rappeler que, conformément à l'article 2, point 1, de la sixième directive, sont soumises à la TVA les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel.
- 17 Par ailleurs, en vertu de l'article 6, paragraphe 1, premier alinéa, de la sixième directive, est considérée comme étant une prestation de services « toute opération qui ne constitue pas une livraison d'un bien ».
- 18 En l'occurrence, il ressort des indications fournies par la juridiction de renvoi qu'il n'est pas contesté qu'Avir a la qualité d'assujettie et que la prestation de services en cause au principal, à savoir le détachement d'un dirigeant de celle-ci auprès de sa filiale San Domenico Vetraria, est intervenue à l'intérieur du pays concerné.
- 19 Il reste donc à déterminer si cette prestation de services a été effectuée « à titre onéreux », au sens de l'article 2, point 1, de la sixième directive.
- 20 À cet égard, il est de jurisprudence constante que, dans le cadre du système de la TVA, les opérations taxables supposent l'existence d'une transaction entre les parties comportant stipulation d'un prix ou d'une contre-valeur. Ainsi, lorsque l'activité d'un prestataire consiste à fournir exclusivement des prestations sans contrepartie directe, il n'existe pas de base d'imposition et ces prestations ne sont donc pas soumises à la TVA (arrêt du 22 juin 2016, Český rozhlas, C-11/15, EU:C:2016:470, point 20 et jurisprudence citée).
- 21 Il en résulte qu'une prestation de services n'est effectuée « à titre onéreux », au sens de l'article 2, point 1, de la sixième directive, et n'est dès lors taxable que s'il existe entre le prestataire et le bénéficiaire un rapport juridique au cours duquel des prestations réciproques sont échangées, la rétribution perçue par le prestataire constituant la contre-valeur effective du service fourni au bénéficiaire. Tel est le cas s'il existe un lien direct entre le service rendu et la contre-valeur reçue (voir, en ce sens, arrêts du 22 juin 2016, Český rozhlas, C-11/15, EU:C:2016:470, points 21 et 22 ainsi que jurisprudence citée ; du 22 novembre 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, point 39, ainsi que du 3 juillet 2019, UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, point 69).

- 22 En l'occurrence, il semble ressortir du dossier dont dispose la Cour que c'est sur la base d'un rapport juridique de nature contractuelle entre Avir et San Domenico Vetraria que le détachement a été effectué.
- 23 Par ailleurs, il apparaît que, dans le cadre de ce rapport juridique, des prestations réciproques ont été échangées, à savoir le détachement d'un dirigeant de Avir auprès de San Domenico Vetraria, d'une part, et le paiement, par celle-ci à celle-là, des montants qui lui ont été facturés, d'autre part.
- 24 La Commission conteste cependant l'existence d'un lien direct entre ces deux prestations en faisant valoir que, en l'absence de stipulation d'une rémunération supérieure aux charges supportées par Avir, le détachement en cause au principal n'a pas eu lieu dans le but de recevoir une contrepartie.
- 25 Cette argumentation ne saurait être retenue.
- 26 Il résulte de la jurisprudence de la Cour qu'un lien direct existe lorsque deux prestations se conditionnent mutuellement (voir, en ce sens, arrêts du 3 mars 1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, points 13 à 20, et du 16 octobre 1997, Fillibeck, C-258/95, EU:C:1997:491, points 15 à 17), à savoir que l'une n'est effectuée qu'à la condition que l'autre le soit également, et réciproquement (voir, en ce sens, arrêts du 23 novembre 1988, Naturally Yours Cosmetics, 230/87, EU:C:1988:508, point 14, et du 2 juin 1994, Empire Stores, C-33/93, EU:C:1994:225, point 16).
- 27 Dès lors, s'il devait être établi, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier, que le paiement, par San Domenico Vetraria, des montants qui lui ont été facturés par sa société mère était une condition pour que cette dernière détache le dirigeant, et que la filiale n'a payé ces montants qu'en contrepartie du détachement, il devrait être conclu à l'existence d'un lien direct entre les deux prestations.
- 28 Par conséquent, l'opération devrait être considérée comme ayant été effectuée à titre onéreux et serait, les autres conditions figurant à l'article 2, point 1, de la sixième directive étant également remplies, soumise à la TVA.
- 29 Est dénué de pertinence, à cet égard, le montant de la contrepartie, notamment le fait que celui-ci soit égal, supérieur ou inférieur aux coûts que l'assujetti a encourus, dans son chef, dans le cadre de la fourniture de sa prestation (voir, en ce sens, arrêts du 20 janvier 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, point 22, ainsi que du 2 juin 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, point 45 et jurisprudence citée). En effet, une telle circonstance n'est pas de nature à affecter le lien direct entre la prestation de services effectuée et la contrepartie reçue (arrêt du 2 juin 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, point 46 et jurisprudence citée).
- 30 Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre à la question posée que l'article 2, point 1, de la sixième directive doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une législation nationale en vertu de laquelle ne sont pas considérés comme étant pertinents aux fins de la TVA les prêts ou les détachements de personnel d'une société mère auprès de sa filiale, opérés contre le seul remboursement des coûts y afférents, pour autant que les montants versés par la filiale en faveur de sa société mère, d'une part, et ces prêts ou détachements, d'autre part, se conditionnent mutuellement.

Sur les dépens

- 31 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 (septième chambre) dit pour droit :

L'article 2, point 1, de la sixième directive 77/388/CEE 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, doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une législation nationale en vertu de laquelle ne sont pas considérés comme étant pertinents aux fins de la taxe sur la valeur ajoutée les prêts ou les détachements de personnel d'une société mère auprès de sa filiale, opérés contre le seul remboursement des coûts y afférents, pour autant que les montants versés par la filiale en faveur de sa société mère, d'une part, et ces prêts ou détachements, d'autre part, se conditionnent mutuellement.

**CE, 9 septembre 2020, n°439143, SCI Emo**

Vu la procédure suivante :

La société civile immobilière (SCI) Emo a demandé au tribunal administratif de Châlons-en-Champagne de prononcer la décharge des rappels de taxe sur la valeur ajoutée qui lui ont été réclamés pour la période correspondant aux années 2012, 2013 et 2014 et aux onze premiers mois de l'année 2015. Par un jugement n° 1602573 du 7 juin 2018, ce tribunal a rejeté cette demande.

Par un arrêt n° 18NC02185 du 27 décembre 2019, la cour administrative d'appel de Nancy a, sur l'appel de la société Emo, annulé ce jugement et prononcé la décharge de ces rappels de taxe sur la valeur ajoutée.

Par un pourvoi et un mémoire en réplique, enregistrés les 27 février et 2 septembre 2020 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 :

- la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 ;
- l'arrêt de la Cour de justice des Communautés européennes du 12 janvier 2006, Turn- und Sportunion Waldburg contre Finanzlandesdirektion für Oberösterreich (C-246/04) ;
- 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. Guillaume de La Taille Lolainville, maître des requêtes,
- les conclusions de M. Romain Victor, rapporteur public ;

La parole ayant été donnée, avant et après les conclusions, à la SCP Célice, Texidor, Perier, avocat de la société Emo ;

Considérant ce qui suit :

1. Aux termes de l'article 261 D du code général des impôts : " Sont exonérées de la taxe sur la valeur ajoutée : / (...) 2° Les locations de terrains non aménagés et de locaux nus, à l'exception des emplacements pour le stationnement des véhicules (...) ". Toutefois, aux termes de l'article 260 du même code : " Peuvent sur leur demande acquitter la taxe sur la valeur ajoutée : / (...) 2° Les personnes qui donnent en location des locaux nus pour les besoins de l'activité d'un preneur assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée ou, si le bail est conclu à compter du 1er janvier 1991, pour les besoins de l'activité d'un preneur non assujetti. " Pris pour l'application de ces dernières dispositions, les deuxième et troisième alinéas de l'article 193 de l'annexe II à ce code prévoient que : " Les personnes

qui donnent en location plusieurs immeubles ou ensembles d'immeubles doivent exercer une option distincte pour chaque immeuble ou ensemble d'immeubles. / Dans les immeubles ou ensembles d'immeubles comprenant à la fois des locaux nus donnés en location ouvrant droit à l'option en application du 2° de l'article 260 du code général des impôts et d'autres locaux, l'option ne s'étend pas à ces derniers mais elle s'applique globalement à l'ensemble des locaux de la première catégorie.

"

2. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que la société Emo, qui donnait à bail à plusieurs preneurs, pour les besoins de leurs activités respectives, différents locaux nus situés dans un même bâtiment, a collecté des montants de taxe sur la valeur ajoutée sur les seuls loyers facturés à raison des parties de ce bâtiment au titre desquelles, le 9 mars 2001, elle estimait avoir opté pour une soumission à cette taxe. L'administration fiscale ayant toutefois considéré que l'option ainsi exercée avait eu pour effet de soumettre à la taxe l'ensemble des locations consenties par la société Emo dans le bâtiment, a procédé, pour la période courant du 1er janvier 2012 au 30 novembre 2015, aux rappels de taxe correspondants. Le ministre de l'action et des comptes publics se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 27 décembre 2019 par lequel la cour administrative d'appel de Nancy a prononcé la décharge de ces rappels.

3. Aux termes de l'article 135 de la directive du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée : " 1. Les États membres exonèrent les opérations suivantes : / (...) l) l'affermage et la location de biens immeubles. / 2. Sont exclues de l'exonération prévue au paragraphe 1, point l), les opérations suivantes : / (...) b) les locations d'emplacements pour le stationnement des véhicules ; / (...) Les États membres peuvent prévoir des exclusions supplémentaires au champ d'application de l'exonération prévue au paragraphe 1, point l). " Aux termes de l'article 137 de la même directive : " 1. Les États membres peuvent accorder à leurs assujettis le droit d'opter pour la taxation des opérations suivantes : / (...) d) l'affermage et la location de biens immeubles. / 2. Les États membres déterminent les modalités de l'exercice du droit d'option prévu au paragraphe 1. / Les États membres peuvent restreindre la portée de ce droit. "

4. Il résulte de ces dispositions éclairées par la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne que, dans la mesure où les dispositions de l'article 137 de la directive ne précisent pas à quelles conditions et selon quelles modalités la portée du droit d'opter pour la taxation des opérations de location et d'affermage de tels biens immeubles peut être restreinte, il appartient à chaque État membre de préciser, dans son droit national, la portée du droit d'option et d'édicter les règles en vertu desquelles certains assujettis peuvent bénéficier de ce droit. Toutefois, ces dispositions ne confèrent pas aux États membres la faculté de subordonner à des conditions ou de restreindre de quelque manière que ce soit les exonérations prévues par le 1 de l'article 135, mais leur réserve simplement la faculté d'ouvrir, dans une mesure plus ou moins large, aux bénéficiaires de ces exonérations, la possibilité d'opter eux-mêmes pour la taxation, s'ils estiment que tel est leur intérêt.

5. Interprétées conformément à celles de l'article 137 de la directive du 28 novembre 2006 qu'elles transposent, il résulte ainsi des dispositions, citées au point 1 ci-dessus, du 2° de l'article 260 du code général des impôts et de l'article 193 de l'annexe II à ce code, qu'elles permettent à un contribuable

d'opter pour la soumission à la taxe sur la valeur ajoutée de la location de certains seulement des locaux qu'il exploite dans un même bâtiment. Si elles lui permettent également d'opter pour l'imposition de l'ensemble des locations qu'il réalise dans ce bâtiment, et si dans ce cas, seules celles de ces locations qui portent sur des locaux n'ouvrant pas droit à option restent, le cas échéant, exonérées de taxe sur la valeur ajoutée, elles ne lui en font pas obligation. L'option exercée en vue de la soumission à la taxe sur la valeur ajoutée de la location de certains seulement des locaux d'un même bâtiment n'a pas pour effet de soumettre à cette taxe la location des autres locaux.

6. Pour prononcer la décharge des rappels de taxe sur la valeur ajoutée en litige, la cour administrative d'appel a estimé que l'option exercée par la société Emo le 9 mars 2001 avait désigné sans équivoque les locations que cette société entendait soumettre à la taxe sur la valeur ajoutée. Elle en a déduit que cette option n'avait pas eu pour effet de soumettre également à la taxe les autres locations réalisées par la société intéressée dans le même bâtiment. En statuant ainsi, la cour a porté sur les pièces du dossier une appréciation souveraine exempte de dénaturation et, eu égard à ce qui a été dit au point 5, a fait une exacte application des dispositions des deuxième et troisième alinéas de l'article 193 de l'annexe II au code général des impôts.

7. Il résulte de ce qui précède que le ministre de l'action et des comptes publics n'est pas fondé à demander l'annulation de l'arrêt qu'il 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 la société Emo au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

DECIDE :

-----

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

Article 2 : L'Etat versera à la société Emo la 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'économie, des finances et de la relance et à la société civile immobilière Emo.

**CE, 7 octobre 2020, n°426661, Résidence de la Forêt**

Vu la procédure suivante :

La société par actions simplifiée Résidence de la Forêt a demandé au tribunal administratif d'Amiens de prononcer la décharge des rappels de taxe sur la valeur ajoutée mis à sa charge au titre de la période du 1er mars 2009 au 31 décembre 2012 et des pénalités correspondantes. Par un jugement n° 1401779 du 23 juin 2016, le tribunal a rejeté sa demande.

Par un arrêt n° 16DA01279 du 23 octobre 2018, la cour administrative d'appel de Douai a prononcé la décharge partielle des rappels de taxe en litige et a rejeté le surplus des conclusions de la requête d'appel de la société Résidence de la Forêt.

Par un pourvoi enregistré le 27 décembre 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 1er, 3 et 4 de cet arrêt ;

2°) réglant l'affaire au fond, de rejeter entièrement les conclusions de la requête d'appel de la société Résidence de la Forêt.

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu :

- la directive n° 2006/112/CE du 28 novembre 2006 ;
- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- l'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne du 18 octobre 2018 (aff. C-153/17) Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs c/ Volkswagen Financial Services (UK) Ltd ;
- le code de justice administrative ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de Mme Cécile Viton, 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, au SCP Colin-Stoclet, avocat de la société Résidence de la Forêt ;

Vu la note en délibéré, enregistrée le 6 octobre 2020, présentée par la société Résidence de la Forêt ;

Considérant ce qui suit :

1. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que la société Résidence de la Forêt, qui exploite un établissement d'hébergement pour personnes âgées dépendantes à Chantilly, a fait l'objet d'une vérification de comptabilité portant sur la période du 1er mars 2009 au 31 décembre 2012, à l'issue de laquelle elle a été assujettie à des rappels de taxe sur la valeur ajoutée au titre la période vérifiée ainsi qu'à des pénalités. Le ministre de l'action et des comptes publics se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 23 octobre 2018 rendu par la cour administrative d'appel de Douai en tant qu'il a réduit ces rappels de taxe sur la valeur ajoutée et les pénalités correspondantes à hauteur de la rectification des bases d'imposition résultant de l'application d'un coefficient de taxation inférieur

à 1 aux frais et charges d'administration générale, de fonctionnement et d'entretien général des bâtiments au lieu de l'application du coefficient de 1.

2. Aux termes du 1 du I de l'article 271 du code général des impôts : " 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. ". Aux termes du 1 de l'article 273 du même code : " 1. Des décrets en Conseil d'Etat déterminent les conditions d'application de l'article 271. / Ils fixent notamment : / (...) - les modalités suivant lesquelles la déduction de la taxe ayant grevé les biens ou services qui ne sont pas utilisés exclusivement pour la réalisation d'opérations imposables doit être limitée ou réduite ". Aux termes de l'article 205 de l'annexe II à ce code : " La taxe sur la valeur ajoutée grevant un bien ou un service qu'un assujetti à cette taxe acquiert, importe ou se livre à lui-même est déductible à proportion de son coefficient de déduction. ". Aux termes de l'article 206 de la même annexe : " I. Le coefficient de déduction mentionné à l'article 205 est égal au produit des coefficients d'assujettissement, de taxation et d'admission. (...) / III.-1. Le coefficient de taxation d'un bien ou d'un service est égal à l'unité lorsque les opérations imposables auxquelles il est utilisé ouvrent droit à déduction. (...) / 3. Lorsque le bien ou le service est utilisé concurremment pour la réalisation d'opérations imposables ouvrant droit à déduction et d'opérations imposables n'ouvrant pas droit à déduction, le coefficient de taxation est calculé selon les modalités suivantes : / 1° Ce coefficient est égal au rapport entre : / a. Au numérateur, le montant total annuel du chiffre d'affaires afférent aux opérations ouvrant droit à déduction, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations ; / b. Et, au dénominateur, le montant total annuel du chiffre d'affaires afférent aux opérations imposables, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations. / Les sommes mentionnées aux deux termes de ce rapport s'entendent tous frais et taxes compris, à l'exclusion de la taxe sur la valeur ajoutée ; (...) ".

3. Il résulte des dispositions citées au point 2 ci-dessus, qui ont été adoptées pour la transposition en droit interne des articles 1er, 168 et 173 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, lesquels ont été interprétées notamment par l'arrêt C-153/17 de la Cour de justice de l'Union européenne du 18 octobre 2018, *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs c/ Volkswagen Financial Services (UK) Ltd*, que lorsque les dépenses effectuées pour acquérir des biens ou des services font partie des frais généraux liés à l'ensemble de l'activité économique de l'assujetti, ce dernier bénéficie d'un droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée dont l'étendue varie selon l'usage auquel les biens et les services en cause sont destinés. Lorsque les biens ou services sont utilisés concurremment pour la réalisation d'opérations taxées et pour la réalisation d'opérations exonérées, la déductibilité n'est que partielle, y compris dans l'hypothèse particulière où l'assujetti est tenu de répercuter l'intégralité du coût de ces dépenses dans le prix de ses seules opérations taxées.

4. Par suite, la cour administrative d'appel de Douai a entaché son arrêt d'une erreur de droit en jugeant que l'administration fiscale ne pouvait remettre en cause la déduction intégrale de la taxe sur la valeur ajoutée ayant grevé les frais et charges d'administration générale, de fonctionnement et d'entretien général des bâtiments de la société Résidence de la Forêt au motif qu'ils avaient été intégralement incorporés dans le prix des prestations relatives à l'hébergement et à la dépendance, lesquelles sont imposables à la taxe sur la valeur ajoutée à la différence des prestations de soins.

5. Il résulte de ce qui précède que le ministre de l'action et des comptes publics est fondé à demander l'annulation des articles 1er, 3 et 4 de l'arrêt qu'il attaque.

6. 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, dans la présente instance, la partie perdante.

DECIDE :

-----

Article 1er : Les articles 1er, 3 et 4 de l'arrêt de la cour administrative d'appel de Douai du 23 octobre 2018 sont annulés.

Article 2 : L'affaire est renvoyée, dans la mesure définie à l'article 1er, à la cour administrative d'appel de Douai.

Article 3 : Les conclusions présentées par la société Résidence de la Forêt 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'économie, des finances et de la relance et à la société par actions simplifiée Résidence de la Forêt.

## **6. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE CONTRÔLE ET DE CONTENTIEUX**

- **CE Assemblée, 28 octobre 2020, n°428048, Charbit**
- **CE, 21 octobre 2020, n°443327, Marken Trading**
- **CE, 13 mars 2020, n°435634, Hasbro**
- **CE, 23 octobre 2020, n°442224**

**CE Assemblée, 28 octobre 2020, n°428048, Charbit**

Vu la procédure suivante :

M. B... A... a demandé au tribunal administratif de Paris de prononcer la réduction de la cotisation supplémentaire d'impôt sur le revenu à laquelle son foyer fiscal a été assujéti au titre de l'année 2010, ainsi que des intérêts de retard et de la pénalité correspondants.

Par un jugement n° 1516621 du 4 janvier 2017, le tribunal administratif de Paris a rejeté sa demande.

Par un arrêt n° 17PA00747 du 20 décembre 2018, la cour administrative d'appel de Paris a rejeté l'appel formé par M. A... contre ce jugement.

Par un pourvoi sommaire, un mémoire complémentaire et un mémoire en réplique, enregistrés les 15 février et 13 mai 2019 et le 19 février 2020 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, M. A... 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 10 000 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. Martin Guesdon, auditeur,
- les conclusions de Mme Marie-Gabrielle Merloz, rapporteur public ;

La parole ayant été donnée, avant et après les conclusions, à la SCP Rousseau, Tapie, avocat de M. A... ;

Considérant ce qui suit :

1. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que M. A... a acquis, le 17 mars 2010, 50 000 actions de la société anonyme (SA) Balmain, de sorte qu'il détenait 1,053 % du

capital de cette société. Le 25 mai 2010, M. A... a cédé 4 000 de ces actions à la société civile immobilière (SCI) Steniso, détenue par les sociétés Sapafang et Bern Finances, elles-mêmes détenues par M. C..., proche collaborateur de M. A.... La cession de ces actions a eu pour effet de ramener le pourcentage de détention de la SA Balmain de M. A... à 0,97%. Le lendemain, soit le 26 mai 2010, M. A... a cédé la totalité des 20 000 actions de la société SAS Marie-Clémence, dont il était le dirigeant, avant de partir à la retraite, à la société SA Balmain pour un montant de cinq millions d'euros. Le 8 juillet 2010, la SCI Steniso a acquis 49 300 actions de la SA Balmain à un tiers, pour un montant de 739 500 euros. Le 5 juin 2013, soit trois ans et dix jours après la cession des titres de la SAS Marie-Clémence à la SA Balmain, M. et Mme A... ont acquis pour trois euros la totalité des parts de la SCI Steniso, dont M. A... a été nommé gérant. Dans le cadre de la cession des titres de la SAS Marie-Clémence à la SA Balmain, M. A... a réalisé une plus-value totale de 4 972 560 euros, sur laquelle il a appliqué un abattement de 100 % en application des dispositions des articles 150-0 D bis et 150-0 D ter du code général des impôts.

2. A la suite d'un contrôle sur pièces du dossier fiscal des époux A..., l'administration fiscale a considéré que la cession des 4 000 actions de la SA Balmain par M. A... à la SCI Steniso intervenue le 25 mai 2010, soit la veille de la cession de la totalité de ses parts de la SAS Marie-Clémence à la SA Balmain, avait été réalisée dans le seul but de ramener sa participation dans le capital de cette dernière entreprise à moins de 1 % et de se placer ainsi dans les prévisions de l'instruction 5 C-1-07 publiée au BOI n° 10 du 22 janvier 2007, assouplissant les conditions prévues par la loi fiscale pour bénéficier de cet abattement. En conséquence, suivant la procédure spéciale de répression des abus de droit prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, l'administration fiscale a écarté les opérations réalisées par M. A... comme ne lui étant pas opposables, puis a assujéti M. et Mme A... à une cotisation supplémentaire d'impôt sur le revenu au titre de l'année 2010, assortie des intérêts de retard et d'une pénalité de 80 % pour abus de droit sur le fondement des dispositions du b) de l'article 1729 du code général des impôts. Par un jugement du 4 janvier 2017, le tribunal administratif de Paris a rejeté la demande de M. A... tendant à obtenir la réduction de la cotisation supplémentaire d'impôt sur le revenu à laquelle son foyer fiscal a été assujéti au titre de l'année 2010, ainsi que des intérêts de retard et de la pénalité correspondants. Par un arrêt du 20 décembre 2018, la cour administrative d'appel de Paris a rejeté l'appel formé par M. A... contre ce jugement. M. A... se pourvoit en cassation contre cet arrêt.

3. Aux termes de l'article 150-0 D bis du code général des impôts, en vigueur lors de l'année d'imposition en litige : " I.-1. Les gains nets mentionnés au 1 de l'article 150-0 D et déterminés dans les conditions du même article retirés des cessions à titre onéreux d'actions, de parts de sociétés (...) sont réduits d'un abattement d'un tiers pour chaque année de détention au-delà de la cinquième (...) ". Aux termes de l'article 150-0 D ter du même code, dans sa rédaction applicable à l'année d'imposition en litige : " I. - L'abattement prévu à l'article 150-0 D bis s'applique dans les mêmes conditions (...) aux gains nets réalisés lors de la cession à titre onéreux d'actions, de parts ou de droits démembrés portant sur ces actions ou parts (...) si les conditions suivantes sont remplies : / (...) / 2°) le cédant doit : / (...) / c) cesser toute fonction dans la société dont les titres ou droits sont cédés et faire valoir ses droits à la retraite dans les

deux années suivant ou précédant la cession ; / (...) / 4° En cas de cession des titres ou droits à une entreprise, le cédant ne doit pas détenir, directement ou indirectement, de droits de vote ou de droits dans les bénéfices sociaux de l'entreprise cessionnaire. / (...) / IV. En cas de non-respect de la condition prévue au 4° du I à un moment quelconque au cours des trois années suivant la cession des titres ou droits, l'abattement prévu au même I est remis en cause au titre de l'année au cours de laquelle la condition précitée cesse d'être remplie. (...) ".

4. Par ailleurs, la doctrine référencée 5 C-1-07 au BOI n° 10 du 22 janvier 2007 indique : " (...) 165. Il est admis que le cédant personne physique qui remplit l'ensemble des conditions mentionnées au B de la présente sous-section puisse détenir seul, directement ou indirectement, au maximum 1 % des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux de la société cessionnaire. Le dispositif transitoire est donc notamment applicable aux gains nets de cession réalisés par les dirigeants lorsque le prix de cession versé par la société cessionnaire est constitué par des actions ou parts représentant, directement ou indirectement, au plus 1 % des droits de vote ou des droits aux bénéfices sociaux de la société cessionnaire. Le pourcentage maximum de 1 % s'apprécie à la date de la cession des titres et pendant les trois années (36 mois) qui suivent la cession des titres ou droits. 166. Sont pris en compte pour le calcul de ce seuil les titres ou droits détenus directement et/ou indirectement dans des sociétés, groupements, propriétés ou indivisions. Pour l'appréciation de la détention indirecte, il est tenu compte des titres ou droits qui sont détenus par l'intermédiaire d'une ou plusieurs sociétés ou groupements. Le pourcentage de ces titres ou droits s'apprécie alors en multipliant entre eux les taux de détention successifs dans la chaîne de participations. 167. Remarque : En cas de remise au cédant par la société cessionnaire de titres donnant accès à son capital (bons de souscription d'actions, obligations convertibles ou remboursables en actions notamment), le cédant ne pourra pas exercer ses bons ou échanger ses obligations pendant les trois années (36 mois) qui suivent la cession des titres, sauf si les actions auxquelles ces titres donnent droit ne lui confèrent pas plus de 1 % des droits de vote ou des droits aux bénéfices sociaux de la société cessionnaire (...) ".

5. Enfin, aux termes de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, dans sa version 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. / (...) ". Aux termes de l'article L. 80 A du même livre, dans sa rédaction applicable à l'année d'imposition en litige : " Il ne sera procédé à aucun rehaussement d'impositions antérieures si la cause du rehaussement poursuivi par l'administration est un différend sur l'interprétation par le redevable de bonne foi du texte fiscal et s'il est démontré que l'interprétation sur laquelle est fondée la première décision a été, à l'époque, formellement admise par l'administration. / 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 ".

6. Les dispositions précitées de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales instituent un mécanisme de garantie au profit du redevable qui, s'il l'invoque, est fondé à se prévaloir, à condition d'en respecter les termes, de l'interprétation de la loi formellement admise par l'administration, même lorsque cette interprétation ajoute à la loi ou la contredit. Elles font obstacle à ce que l'administration rehausse l'imposition du contribuable en soutenant que ce dernier, tout en se conformant aux termes mêmes de cette instruction ou circulaire, aurait outrepassé la portée que l'administration entendait en réalité conférer à la dérogation aux dispositions de la loi fiscale que l'instruction ou la circulaire autorisait. Toutefois, l'administration peut mettre en oeuvre la procédure de répression des abus de droit prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et faire échec à ce mécanisme de garantie si elle démontre, par des éléments objectifs, que la situation à raison de laquelle le contribuable entre dans les prévisions de la loi, dans l'interprétation qu'en donne le ministre par voie d'instruction ou de circulaire, procède d'un montage artificiel, dénué de toute substance et élaboré sans autre finalité que d'éluder ou d'atténuer l'impôt.

7. En premier lieu, il résulte de ce qui précède que si, contrairement à ce qu'a jugé la cour, le terme " décisions " figurant à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales ne peut être interprété comme faisant référence aux instructions ou circulaires émanant de l'administration fiscale, la cour n'a pas commis d'erreur de droit en jugeant que l'administration pouvait se fonder sur la procédure de répression des abus de droit prévue à cet article pour écarter les opérations réalisées par M. A... au motif qu'elles constituaient un montage artificiel.

8. En second lieu, la cour, après avoir relevé que M. A... avait cédé la veille de l'opération de cession des titres de la SAS Marie-Clémence à la société Balmain, 4 000 actions de la société cessionnaire qu'il détenait à la SCI Steniso, a estimé que l'interposition de cette dernière société, qui était dépourvue de substance économique et qui n'avait pu acheter ces titres, ainsi que 49 300 actions Balmain le 8 juillet 2010, que grâce à des prêts consentis par M. A... qu'elle n'a jamais remboursés, n'avait été décidée que pour permettre à ce dernier de réduire le montant de sa participation dans le capital de la SA Balmain à moins de 1% afin de pouvoir, par une application littérale du paragraphe 65 de l'instruction 5 C-1-07 publiée au BOI n° 10 du 22 janvier 2007, pratiquer l'abattement prévu par l'article 150-0 D bis du code général des impôts et percevoir le gain de cession des titres de la SAS Marie-Clémence en franchise d'impôt sans se défaire définitivement des titres de la société Balmain, dont il a retrouvé la disposition, juste après l'expiration du délai de trois ans mentionné au IV de l'article 150-0 D ter du même code, en rachetant avec son épouse, pour leur valeur d'acquisition, les parts de la SCI Steniso. La cour a pu, sans commettre d'erreur de qualification juridique, déduire de ces constatations, non arguées de dénaturation, que ce montage, dénué de toute substance et élaboré sans autre finalité que d'éluder le paiement de l'impôt sur la plus-value réalisée lors de la vente des titres de la SAS Marie-Clémence à la SA Balmain, présentait un caractère artificiel.

9. Il résulte de tout ce qui précède que M. A... n'est pas fondé à demander l'annulation de l'arrêt qu'il attaque. 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, dans la présente instance, la partie perdante.

D E C I D E :

-----

Article 1er : Le pourvoi de M. A... est rejeté.

Article 2 : La présente décision sera notifiée à M. B... A... et au ministre de l'économie, des finances et de la relance.

**CE, 21 octobre 2020, n°443327, Marken Trading**

Vu la procédure suivante :

Par un arrêt n° 18VE04118 du 19 mai 2020, enregistré le 25 août 2020 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, la cour administrative d'appel de Versailles, avant de statuer sur l'appel formé par la société Marken Trading contre l'ordonnance n°1810050 du 10 octobre 2018 par laquelle le président de la 2ème chambre du tribunal administratif de Cergy-Pontoise a rejeté sa demande, 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'Etat, en soumettant à son examen la question suivante :

Doit-on considérer que l'absence de décision expresse en contentieux fiscal ne fait obstacle qu'au déclenchement du délai de droit commun de deux mois et qu'une décision implicite ne fera, inversement, pas obstacle au déclenchement du délai raisonnable d'un an, sous réserve que le demandeur ait eu connaissance de cette décision implicite ' Ou doit-on au contraire étendre la solution retenue pour le délai de droit commun de deux mois au délai raisonnable et exiger, pour le déclenchement de ce dernier délai, l'intervention d'une décision explicite '

Des observations, enregistrées le 22 septembre 2020, ont été présentées par le ministre de l'économie, des finances et de la relance.

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. Mathieu Herondart, conseiller d'Etat,
- les conclusions de M. Romain Victor, rapporteur public ;

REND L'AVIS SUIVANT :

1. Aux termes de l'article R. 772-1 du code de justice administrative : " Les requêtes en matière d'impôts directs et de taxe sur le chiffre d'affaires ou de taxes assimilées dont l'assiette et le recouvrement est confié à la direction générale des impôts sont présentées, instruites et jugées dans les formes prévues par le livre des procédures fiscales ". Aux termes de l'article R. 190-1 du livre des procédures fiscales : " Le contribuable qui désire contester tout ou partie d'un impôt qui le concerne doit d'abord adresser une réclamation au service territorial, selon le cas, de la direction générale des finances publiques ou de la direction générale des douanes et droits indirects dont dépend le lieu d'imposition ". Aux termes de l'article R. 198-10 du même

livre : " La direction générale des finances publiques ou la direction générale des douanes et droits indirects, selon le cas, statue dans le délai de six mois suivant la date de leur présentation. Si elle n'est pas en mesure de le faire, elle doit, avant l'expiration de ce délai, en informer le contribuable en précisant le terme du délai complémentaire qu'elle estime nécessaire pour prendre sa décision. Ce délai complémentaire ne peut, toutefois, excéder trois mois. / En cas de rejet total ou partiel de la réclamation, la décision doit être motivée / Les décisions de l'administration sont notifiées dans les mêmes conditions que celles prévues pour les notifications faites au cours de la procédure devant le tribunal administratif ". Aux termes de l'article R. 199-1 du même livre : " 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. / L'administration peut soumettre d'office au tribunal la réclamation présentée par un contribuable. Elle doit en informer ce dernier ". Aux termes de l'article R. 421-5 du code de justice administrative : " Les délais de recours contre une décision administrative ne sont opposables qu'à la condition d'avoir été mentionnés, ainsi que les voies de recours, dans la notification de la décision ".

2. Il résulte des dispositions de l'article R. 199-1 du livre des procédures fiscales que seule la notification au contribuable d'une décision expresse de rejet de sa réclamation assortie de la mention des voies et délais de recours a pour effet de faire courir le délai de deux mois qui lui est imparti pour saisir le tribunal administratif du litige qui l'oppose à l'administration fiscale, l'absence d'une telle mention lui permettant de saisir le tribunal dans un délai ne pouvant, sauf circonstance exceptionnelle, excéder un an à compter de la date à laquelle il a eu connaissance de la décision. En revanche si, en cas de silence gardé par l'administration sur la réclamation, le contribuable peut soumettre le litige au tribunal administratif à l'issue d'un délai de six mois, aucun délai de recours contentieux ne peut courir à son encontre, tant qu'une décision expresse de rejet de sa réclamation ne lui a pas été régulièrement notifiée.

Le présent avis sera notifié à la cour administrative d'appel de Versailles, à la société Marken Trading et au ministre de l'économie, des finances et de la relance.

Il sera publié au journal officiel de la République française.

**CE, 13 mars 2020, n°435634, Hasbro**

Vu la procédure suivante :

Par une requête et un mémoire en réplique, enregistrés les 28 octobre 2019 et 16 février 2020 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, la société Hasbro European Trading BV (HET BV) demande au Conseil d'Etat :

1°) d'annuler pour excès de pouvoir les paragraphes n° 60 à 90 ou, s'ils n'en sont pas divisibles, les paragraphes n° 50 à 120 des commentaires administratifs publiés les 12 septembre 2012 et 7 août 2019 au Bulletin officiel des finances publiques - impôts (BOFiP-impôts) sous la référence BOI-TVA-BASE-10-20-10, d'une part, en tant que l'interprétation qu'ils prescrivent d'adopter ne régit pas la situation des fournisseurs établis dans un Etat membre de l'Union européenne autre que la France, et, d'autre part, en tant qu'ils ajoutent par eux-mêmes à la loi ;

2°) d'enjoindre au ministre de l'action et des comptes publics, sur le fondement de l'article L. 911-1 du code de justice administrative, de compléter dans un délai raisonnable l'interprétation que ces commentaires administratifs prescrivent d'adopter s'agissant du régime de taxe sur la valeur ajoutée applicable aux livraisons de biens réglées au moyen de bons à des opérateurs procédant à l'auto-liquidation de cette taxe, et dans l'attente, de prévoir des mesures transitoires au bénéfice des fournisseurs établis hors de France ;

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

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu :

- la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 ;
- le code général des impôts ;
- le code des relations entre le public et l'administration ;
- la loi n° 78-753 du 17 juillet 1978 ;
- le décret n° 2005-1755 du 30 décembre 2005 ;
- le décret n° 2008-1281 du 8 décembre 2008 ;
- le décret n° 2018-1047 du 28 novembre 2018 ;
- l'arrêté du 16 octobre 1980 relatif aux modalités de publication et de consultation des documents administratifs ;
- l'arrêté du 7 septembre 2012 modifiant l'arrêté du 16 octobre 1980 portant modalités de publication et consultation des documents administratifs du ministère de l'économie ;
- l'arrêté du 10 septembre 2012 du Premier ministre relatif à la mise à disposition des instructions et circulaires publiées au Bulletin officiel des finances publiques-impôts ;
- l'arrêt de la Cour de justice des Communautés européennes du 24 octobre 1996, Elida Gibbs Ltd contre Commissioners of Customs and Excise (C-317/94) ;

- le code de justice administrative ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de M. Guillaume de La Taille Lolainville, maître des requêtes,

- les conclusions de Mme Karin Ciavaldini, rapporteur public ;

La parole ayant été donnée, avant et après les conclusions, à la SCP Célice, Texidor, Perier, avocat de la société Hasbro European Trading Bv ;

Considérant ce qui suit :

1. L'administration fiscale a repris aux paragraphes n° 50 à 120 des commentaires administratifs publiés au bulletin officiel des finances publiques (BOFIP) - impôts le 12 septembre 2012, puis de nouveau le 7 août 2019, sous la référence BOI-TVA-BASE-10-20-10, une interprétation des règles d'assiette de la taxe sur la valeur ajoutée, qu'elle avait auparavant donnée par une instruction 3-B-2-99 publiée le 17 novembre 1999, relative à la prise en compte, pour l'établissement de la taxe, des bons promotionnels distribués par les fabricants aux consommateurs potentiels, acceptés par les détaillants en paiement partiel du prix des produits vendus, puis remboursés aux détaillants par les fabricants. Ces commentaires traitent, dans leurs paragraphes n° 60 à 90, de la situation des fabricants émettant ces bons de réduction et, dans leurs paragraphes n° 100 à 120, de celle des détaillants percevant leur remboursement. En particulier, ils énoncent que les fabricants sont autorisés à diminuer leur base d'imposition à la taxe sur la valeur ajoutée des sommes remboursées aux détaillants au titre des bons de réduction qu'ils ont émis à destination des consommateurs. Ainsi que le précise toutefois le paragraphe n° 70 : " Pour pouvoir justifier de la diminution de leur base d'imposition, les fabricants doivent apporter la preuve qu'ils sont redevables de la TVA en France au titre des opérations dans le prolongement desquelles des remboursements sont effectués (...) ".

2. La société HET BV, qui indique être établie aux Pays-Bas, avoir pour activité la fourniture de produits à des détaillants notamment établis en France et consentir à cet effet aux consommateurs finaux des bons de réduction qu'elle rembourse ensuite à ses propres clients lorsqu'ils sont utilisés comme moyen de paiement par les consommateurs, fait valoir que la taxe sur la valeur ajoutée grevant ces opérations est collectée, en application des règles d'auto-liquidation prévues au deuxième alinéa du 1 de l'article 283 du code général des impôts, par les détaillants eux-mêmes, si bien qu'elle ne bénéficie pas de l'interprétation que ces commentaires administratifs prescrivent d'adopter. Elle demande l'annulation pour excès de pouvoir des paragraphes n° 60 à 90 de ces commentaires ou, subsidiairement, s'ils n'en sont pas divisibles, des paragraphes n° 50 à 120, d'une part, en tant qu'ils comportent des énonciations qui ajouteraient à la loi qu'ils ont pour objet d'interpréter et, d'autre part, en tant qu'ils ne régissent pas la situation des fournisseurs établis hors de France. Par voie de conséquence et sur le fondement de l'article L. 911-1 du code de justice administrative, elle

demande également qu'il soit fait injonction au ministre de compléter l'instruction dans un sens favorable à ses intérêts.

Sur les délais applicables à la contestation des commentaires administratifs :

En ce qui concerne les règles applicables antérieurement au 1er janvier 2019 :

3. En vertu du premier alinéa de l'article 9 de la loi du 17 juillet 1978 portant diverses mesures d'amélioration des relations entre l'administration et le public et diverses dispositions d'ordre administratif, social et fiscal, devenu son article 7 par l'effet de l'ordonnance du 6 juin 2005 relative à la liberté d'accès aux documents administratifs et à la réutilisation des informations publiques puis, à compter du 1er janvier 2016, le premier alinéa de l'article L. 312-2 du code des relations entre le public et l'administration, les instructions, les circulaires ainsi que les notes et réponses ministérielles qui comportent une interprétation du droit positif ou une description des procédures administratives font l'objet d'une publication dont un décret en Conseil d'Etat précise les modalités. Prises pour l'application de ces dispositions, celles du premier alinéa de l'article 29 du décret du 30 décembre 2005 relatif à la liberté d'accès aux documents administratifs et à la réutilisation des informations publiques, qui reprennent celles du premier alinéa de l'article 1er du décret du 22 septembre 1979 portant application de l'article 9 de la loi du 17 juillet 1978 et qui ont été transférées à compter du 1er janvier 2016 et jusqu'au 31 décembre 2018 au premier alinéa de l'article R. 312-3 du code des relations entre le public et l'administration, disposent que, lorsqu'ils émanent des administrations centrales de l'Etat, ces documents administratifs sont en principe publiés dans des bulletins ayant une périodicité au moins trimestrielle et comportant dans leur titre la mention " Bulletin officiel ".

4. Sur le fondement de dispositions, codifiées jusqu'au 31 décembre 2018 au second alinéa de ce même article R. 312-3 du code des relations entre le public et l'administration, qui renvoient à des arrêtés ministériels la détermination, pour chaque administration, du titre exact des bulletins la concernant, de la matière qu'ils couvrent ainsi que du lieu ou du site internet où le public peut les consulter ou s'en procurer copie, les dispositions de l'arrêté du 16 octobre 1980 relatif aux modalités de publication et de consultation des documents administratifs pour le ministère de l'économie et le ministère du budget, dans leur rédaction issue de l'arrêté du 7 septembre 2012 du ministre de l'économie et des finances et du ministre délégué chargé du budget, en vigueur le 10 de ce même mois, prévoient que les documents administratifs émanant de la direction générale des finances publiques et ayant trait aux impôts sont publiés, suivant une périodicité au moins trimestrielle, au Bulletin officiel des finances publiques - impôts, lequel peut être consulté sur le site internet " [www.impots.gouv.fr](http://www.impots.gouv.fr) ".

5. Il résulte de ces dispositions, toutes issues de textes législatifs ou réglementaires eux-mêmes publiés au Journal officiel de la République française, que dans la mesure où elle intervient entre le 10 septembre 2012 et le 31 décembre 2018, la mise en ligne sur un site internet accessible depuis l'adresse [www.impots.gouv.fr](http://www.impots.gouv.fr), d'une instruction, d'une circulaire ou de tout autre document comportant une interprétation du droit positif ou une description des procédures administratives, émanant de l'administration fiscale et inséré au BOFiP-impôts,

constitue l'acte de publication prévu par les dispositions de l'article 7 de la loi du 17 juillet 1978 puis, à compter du 1er janvier 2016, par celles de l'article L. 312-2 du code des relations entre le public et l'administration.

6. La publication d'une décision administrative dans un recueil autre que le Journal officiel fait courir le délai du recours contentieux à l'égard de tous les tiers si l'obligation de publier cette décision dans ce recueil résulte d'un texte législatif ou réglementaire lui-même publié au Journal officiel de la République française. Par suite, le délai réglementaire dont un contribuable dispose pour former un recours pour excès de pouvoir à l'encontre de tout commentaire par lequel l'autorité compétente prescrit l'interprétation de la loi fiscale, lorsque celui-ci a été inséré au BOFiP-impôts et mis en ligne sur un site internet accessible depuis l'adresse [www.impots.gouv.fr](http://www.impots.gouv.fr) entre le 10 septembre 2012 et le 31 décembre 2018, commence à courir au jour de cette mise en ligne.

7. Il appartient en principe au juge administratif de faire application de la règle jurisprudentielle nouvelle à l'ensemble des litiges, quelle que soit la date des faits qui leur ont donné naissance, sauf si cette application a pour effet de porter rétroactivement atteinte au droit au recours. La règle de forclusion énoncée ci-dessus revient sur une jurisprudence constante et, dans cette mesure, est de nature à porter atteinte au droit au recours. Elle ne saurait, par conséquent, fonder le rejet pour irrecevabilité d'un recours formé contre un commentaire publié entre le 10 septembre 2012 et le 31 décembre 2018 et présenté avant l'expiration d'un délai de deux mois suivant la date de lecture de la présente décision.

En ce qui concerne les règles applicables à compter du 1er janvier 2019 :

8. Par l'effet de l'article 1er du décret du 28 novembre 2018, en vigueur au 1er janvier 2019, relatif aux conditions de publication des instructions et circulaires, l'article R. 312-3 du code des relations entre le public et l'administration est devenu l'article R. 312-3-1. Aux termes de l'article R. 312-8 du même code, dans sa rédaction issue de l'article 3 du même décret : " Par dérogation à l'article R. 312-3-1, les circulaires et instructions adressées par les ministres aux services et établissements de l'Etat sont publiées sur un site relevant du Premier ministre. Elles sont classées et répertoriées de manière à faciliter leur consultation. " Aux termes du premier alinéa de l'article R. 312-9, également dans sa rédaction issue de cet article 3 : " Un arrêté du Premier ministre peut prévoir que, pour les circulaires et instructions intervenant dans certains domaines marqués par un besoin régulier de mise à jour portant sur un nombre important de données, la publication sur un site internet autre que celui qui est mentionné à l'article R. 312-8 produit les mêmes effets que la publication sur ce site. " Enfin, l'article 1er de l'arrêté du Premier ministre du 10 septembre 2012 relatif à la mise à disposition des instructions et circulaires publiées au Bulletin officiel des finances publiques-impôts dispose que la mise en ligne des circulaires et instructions sur le site " [bofip.impots.gouv.fr](http://bofip.impots.gouv.fr) " produit les mêmes effets que si elle avait été effectuée sur le site relevant du Premier ministre qui est mentionné à l'article 1er du décret du 8 décembre 2008 relatif aux conditions de publication des instructions et circulaires, devenu l'article R. 312-8 du code.

9. Il résulte de ces dispositions, toutes issues de textes législatifs ou réglementaires eux-mêmes publiés au Journal officiel de la République française, que dans la mesure où elle intervient à compter du 1er janvier 2019, la mise en ligne d'une instruction, d'une circulaire ou de tout autre document émanant de l'administration fiscale sur le site " [bofip.impots.gouv.fr](http://bofip.impots.gouv.fr) " constitue l'acte de publication prévu à l'article L. 312-2 du code des relations entre le public et l'administration. Par suite, le délai réglementaire dont un contribuable dispose pour former un recours pour excès de pouvoir à l'encontre de tout commentaire par lequel l'autorité compétente prescrit l'interprétation de la loi fiscale, lorsque celui-ci a été mis en ligne sur le site " [bofip.impots.gouv.fr](http://bofip.impots.gouv.fr) " à compter du 1er janvier 2019, commence à courir au jour de cette mise en ligne.

10. La règle de forclusion énoncée ci-dessus, qui se borne à tirer les conséquences de dispositions légales et réglementaires antérieures aux commentaires administratifs à l'égard desquels elle s'applique, et qui ne constitue pas un revirement de jurisprudence, ne porte pas rétroactivement atteinte au droit au recours. Rien ne fait obstacle, dès lors, à ce que le juge administratif en fasse application à tout litige intéressant des commentaires administratifs mis en ligne, dans les conditions décrites plus haut, à compter du 1er janvier 2019, quelle que soit la date à laquelle il en est saisi.

Sur les conclusions de la requête :

11. Compte tenu de la date à laquelle sa requête a été présentée et de ce qui est dit au point 7, aucune règle de forclusion n'est opposable aux conclusions par lesquelles la société HET BV demande l'annulation des commentaires administratifs publiés le 12 septembre 2012. Par ailleurs, compte tenu de ce qui a été dit aux points 9 et 10 et eu égard aux délais de distance prévus par les dispositions de l'article R. 421-7 du code de justice administrative, les conclusions par lesquelles elle demande l'annulation des commentaires administratifs publiés le 7 août 2019 ne sont pas tardives.

12. Toutefois, interprétant, par son arrêt C-317/94 du 24 octobre 1996 *Elida Gibbs Ltd* contre *Commissioners of Customs and Excise*, les dispositions qui sont aujourd'hui reprises aux articles 73, 79 et 90 de la directive du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée et que transposent les articles 266 et 267 du code général des impôts, la Cour de justice des Communautés européennes a dit pour droit que " lorsqu'un fabricant émet un bon de réduction, rachetable pour un montant indiqué sur le bon par le fabricant, ou à ses frais, au bénéfice du détaillant, que le bon, qui est remis à un client potentiel dans le cadre d'une campagne de promotion des ventes, est susceptible d'être accepté par le détaillant en paiement d'un article désigné, que le fabricant a vendu l'article désigné au " prix de vente usine " directement au détaillant et que ce dernier se fait remettre le bon par le client lors de la vente de l'article, le présente au fabricant et reçoit le montant indiqué, la base d'imposition est égale au prix de vente pratiqué par le fabricant, diminué du montant indiqué sur le bon et remboursé ". Les paragraphes n° 60 à 90 des commentaires administratifs attaqués, qui sont divisibles du paragraphe n° 50 et des paragraphes n° 100 à 120, se bornent à tirer les conséquences de cet arrêt pour l'application des dispositions des articles 266 et 267 du code

général des impôts aux seuls fabricants qui sont redevables de la taxe sur la valeur ajoutée en France au titre des opérations dans le prolongement desquelles des remboursements de bons de réduction sont effectués. Corrélativement, pour le droit applicable aux fournisseurs qui, comme la société HET BV et à ce même titre, ne sont pas redevables de la taxe sur la valeur ajoutée en France, ces commentaires ne prescrivent pas d'adopter une interprétation déterminée.

13. Il s'ensuit d'une part, contrairement à ce que la société HET BV soutient, que l'interprétation que ces commentaires prescrivent d'adopter pour les situations qu'ils concernent expressément ne méconnaît pas les articles 266 et 267 du code général des impôts lus à la lumière des dispositions de la directive qu'ils transposent. Il en résulte que la société HET BV n'est pas fondée à demander l'annulation pour excès de pouvoir des énonciations expresses de ces commentaires.

14. Il s'ensuit d'autre part, l'administration n'étant jamais tenue d'édicter des commentaires, qui sont d'application littérale, pour interpréter l'état du droit existant, que les conclusions par lesquelles la société HET BV demande l'annulation pour excès de pouvoir des commentaires administratifs en tant que ceux-ci ne concernent pas sa situation sont, ainsi que le ministre le fait valoir en défense, irrecevables. Il en résulte que ces conclusions doivent être rejetées.

15. La présente décision n'impliquant aucune mesure d'exécution, les conclusions que la société HET BV présente à fin d'injonction ne peuvent qu'être également rejetées. 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'Etat qui n'est pas, dans la présente instance, la partie perdante.

DECIDE :

-----

Article 1er : La requête de la société HET BV est rejetée.

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

**CE, 23 octobre 2020, n°442224, Schneider Electric**

Vu la procédure suivante :

1° Sous le n° 442224, par une requête et un mémoire en réplique enregistrés les 27 juillet et 31 août 2020 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, la société européenne Schneider Electric et les sociétés anonymes Axa, BNP Paribas, Engie et Orange demandent au Conseil d'Etat :

1°) d'annuler pour excès de pouvoir les commentaires administratifs publiés dans la documentation de base le 1er novembre 1995 sous les références 4 J 1321 et 4 J 1322 ;

2°) d'annuler pour excès de pouvoir les commentaires administratifs contenus dans l'instruction 4 J-1-01 du 21 mars 2001, publiés au bulletin officiel des impôts n° 62 le 30 mars 2001 ;

3°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 10 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

2° Sous le n° 442248, par une requête et un mémoire en réplique, enregistrés les 28 juillet et 4 septembre 2020, L'Air Liquide société anonyme pour l'étude et l'exploitation des procédés George Claude (société L'Air Liquide) demande au Conseil d'Etat :

1°) d'annuler pour excès de pouvoir les commentaires administratifs publiés dans la documentation de base le 1er novembre 1995 sous les références 4 J 1321 et 4 J 1322 ;

2°) d'annuler pour excès de pouvoir les commentaires administratifs contenus dans l'instruction 4 J-1-01 du 21 mars 2001, publiés au bulletin officiel des impôts n° 62 le 30 mars 2001 ;

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 :

- la Constitution, notamment son Préambule et son article 61-1 ;
- la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales et son premier protocole additionnel ;
- le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne ;
- la directive 90/435/CE du Conseil du 23 janvier 1990 ;

- l'arrêt C-138/07 du 12 février 2009 de la Cour de justice de l'Union européenne ;
- les arrêts C-310/09 du 15 septembre 2011 et C-416/17 du 4 octobre 2018 de la Cour de justice de l'Union européenne ;
- les arrêts C-68/15 et C-365/16 du 17 mai 2017 de la Cour de justice de l'Union européenne ;
- l'ordonnance n° 58-1067 du 7 novembre 1958 ;
- le code général des impôts ;
- le code de justice administrative ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de M. Charles-Emmanuel Airy, auditeur,
- les conclusions de Mme Karin Ciavaldini, rapporteur public ;

Vu la note en délibéré, enregistrée le 21 octobre 2020, présentée par les sociétés Schneider Electric, Axa, BNP Paribas, Engie et Orange ;

Considérant ce qui suit :

1. Les documents de portée générale émanant d'autorités publiques, matérialisés ou non, tels que les circulaires, instructions, recommandations, notes, présentations ou interprétations du droit positif peuvent être déférés au juge de l'excès de pouvoir lorsqu'ils sont susceptibles d'avoir des effets notables sur les droits ou la situation d'autres personnes que les agents chargés, le cas échéant, de les mettre en oeuvre. Le recours formé à l'encontre de tels documents doit être accueilli notamment s'ils fixent une règle nouvelle entachée d'incompétence, si l'interprétation du droit positif qu'ils comportent en méconnaît le sens et la portée ou s'ils sont pris en vue de la mise en oeuvre d'une règle contraire à une norme juridique supérieure. Les requêtes présentées, d'une part, par les sociétés Schneider Electric, Axa, BNP Paribas, Engie et Orange, d'autre part, par la société L'Air Liquide tendent l'une et l'autre à l'annulation pour excès de pouvoir des commentaires administratifs relatifs au précompte mobilier de l'article 223 sexies du code général des impôts publiés le 1er novembre 1995 dans la documentation de base sous les références 4J 1321 et 4J 1322 ainsi que de l'instruction 4 J-1-01 du 21 mars 2001, publiée le 30 du même mois au bulletin officiel des impôts. Il y a lieu de joindre ces requêtes pour y statuer par une même décision.

Sur les fins de non-recevoir opposées par le ministre :

2. Ni l'abrogation, par la loi du 30 décembre 2003 de finances pour 2004, des dispositions de l'article 223 sexies du code général des impôts relatives au précompte mobilier, ni la circonstance que les commentaires attaqués ont été en conséquence rapportés, n'ont pour effet de priver d'objet le recours pour excès de pouvoir dirigé par les sociétés requérantes contre ces commentaires dès lors qu'il demeure des impositions établies en application de ces dispositions n'ayant pas acquis un caractère définitif.

3. La circonstance que la société L'Air Liquide ait formé un recours de plein contentieux devant le juge de l'impôt pour obtenir la décharge des cotisations de précompte mobilier qui lui ont été assignées ne saurait faire obstacle à la recevabilité du recours pour excès de pouvoir qu'elle forme par ailleurs contre les commentaires en litige, qui n'a pas le même objet.

4. Les sociétés Schneider Electric, Axa, Engie, Orange et L'Air Liquide font valoir, sans être contredites, que les dispositions de l'article 223 sexies du code général des impôts, telles qu'interprétées par les commentaires attaqués, leur ont été appliquées au titre, selon les cas, des exercices 2000 à 2004, à raison de la distribution de sommes prélevées sur des bénéficiaires qui leur avaient été distribués par des filiales établies en France, dans d'autres Etats membres de l'Union européenne ou dans des Etats tiers à celle-ci. D'après le ministre lui-même, elles ont contesté ces impositions pour l'intégralité de leur montant. Dès lors, la fin de non-recevoir tirée par le ministre du défaut d'intérêt leur donnant qualité pour agir contre les commentaires attaqués, en tant qu'ils régissent la redistribution de dividendes reçus de filiales établies en France ou dans un Etat tiers à l'Union européenne doit être écartée.

5. En revanche, la société BNP Paribas se borne à faire valoir qu'elle a souscrit des obligations, émises par la société Schneider Electric, dont le remboursement est subordonné à la restitution à cette dernière, à l'issue de litiges en cours devant la juridiction administrative, de cotisations de précompte mobilier. Elle ne soutient ni que les dispositions de l'article 223 sexies du code général des impôts telles qu'interprétées par les commentaires qu'elle attaque lui auraient été appliquées, ni qu'elle aurait été exclue d'un avantage dont les personnes visées par cette interprétation pourraient se prévaloir. Dans ces conditions, la société BNP Paribas ne justifie pas d'un intérêt personnel lui donnant qualité pour agir contre ces commentaires.

Sur l'interprétation des dispositions de l'article 223 sexies du code général des impôts :

6. Dans sa rédaction applicable tant au 1er novembre 1995 qu'au 21 mars 2001, l'article 158 bis du code général des impôts prévoit que les personnes qui reçoivent des dividendes distribués par des sociétés françaises disposent à ce titre d'un revenu constitué par les sommes qu'elles reçoivent de la société et par un avoir fiscal représenté par un crédit ouvert sur le Trésor. L'article 216 du même code prévoit par ailleurs que " Les produits nets des participations, ouvrant droit à l'application du régime des sociétés mères et visées à l'article 145, touchés au cours d'un exercice par une société mère, peuvent être retranchés du bénéfice net total de celle-ci (...) ". Aux termes, en outre, du premier alinéa du 1 de l'article 223 sexies de ce code, dans sa rédaction issue de l'article 98 de la loi du 30 décembre 1991 de finances pour 1992 : " (...) lorsque les produits distribués par une société sont prélevés sur des sommes à raison desquelles elle n'a pas été soumise à l'impôt sur les sociétés au taux normal (...), cette société est tenue d'acquitter un précompte égal au montant du crédit prévu à l'article 158 bis et attaché à ces distributions. Ce précompte est dû quels que soient les bénéficiaires des distributions. " Enfin, aux termes du 2 de l'article 146 du même code, avant son abrogation par l'article 93 de la loi du 30 décembre 2003 de finances pour 2004 : " Lorsque les distributions auxquelles procède une société mère donnent lieu à l'application du précompte prévu à

l'article 223 sexies, ce précompte est diminué, le cas échéant, du montant des crédits d'impôts qui sont attachés aux produits des participations (...), encaissés au cours des exercices clos depuis cinq ans au plus ".

7. Par l'arrêt C-310/09 du 15 septembre 2011, la Cour de justice de l'Union européenne a dit pour droit que les articles 49 et 63 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne s'opposent à une législation d'un État membre ayant pour objet d'éliminer la double imposition économique des dividendes, qui permet à une société mère d'imputer sur le précompte, dont elle est redevable lors de la redistribution à ses actionnaires des dividendes versés par ses filiales, l'avoir fiscal attaché à la distribution de ces dividendes s'ils proviennent d'une filiale établie dans cet État membre, mais n'offre pas cette faculté si ces dividendes proviennent d'une filiale établie dans un autre État membre, dès lors que cette législation n'ouvre pas droit, dans cette dernière hypothèse, à l'octroi d'un avoir fiscal attaché à la distribution de ces dividendes par cette filiale. Il en résulte que la société qui perçoit les dividendes a droit à un crédit d'impôt permettant d'assurer un même traitement fiscal des dividendes provenant de sociétés établies en France et de ceux qui proviennent de sociétés établies dans un autre Etat membre de l'Union européenne.

8. Aux termes de l'article 4 de la directive du Conseil 90/435/CE du 23 janvier 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, dans sa rédaction en vigueur aux 1er novembre 1995 et 21 mars 2001 : " 1. Lorsqu'une société mère reçoit, à titre d'associée de sa société filiale, des bénéfices distribués autrement qu'à l'occasion de la liquidation de celle-ci, l'État de la société mère : / - soit s'abstient d'imposer ces bénéfices, / - soit les impose, tout en autorisant cette société à déduire du montant de son impôt la fraction de l'impôt de la filiale afférente à ces bénéfices et, le cas échéant, le montant de la retenue à la source perçue par l'État membre de résidence de la filiale en application des dispositions dérogatoires de l'article 5, dans la limite du montant de l'impôt national correspondant. / 2. Toutefois, tout État membre garde la faculté de prévoir que des charges se rapportant à la participation et des moins-values résultant de la distribution des bénéfices de la société filiale ne sont pas déductibles du bénéfice imposable de la société mère. Si, dans ce cas, les frais de gestion se rapportant à la participation sont fixés forfaitairement, le montant forfaitaire ne peut excéder 5 % des bénéfices distribués par la société filiale (...) ".

9. Ces dispositions, telles qu'éclairées par la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne, notamment par l'arrêt C-58/01 du 25 septembre 2003, visent à éviter que les bénéfices distribués à une société mère résidente par une filiale non-résidente soient imposés, dans un premier temps, dans le chef de la filiale dans son État de résidence et, dans un second temps, dans celui de la société mère dans son État de résidence. À cet effet, elles laissent aux États membres le choix entre deux systèmes, le système d'exonération et le système d'imputation. Toutefois, les États membres conservent la faculté de prévoir que des charges se rapportant à la participation et des moins-values résultant de la distribution des bénéfices de la société filiale ne sont pas déductibles du bénéfice imposable de la société mère. Il ressort également de cette disposition que, si, dans ce cas, les frais de gestion se rapportant à la participation sont fixés forfaitairement, un tel montant ne peut excéder 5 % des bénéfices

distribués par la filiale.

10. Le choix entre le système de l'exonération et le système de l'imputation ne conduit pas nécessairement au même résultat dans le chef de la société bénéficiaire des dividendes. Il résulte de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne, notamment de son arrêt C-138/07 du 12 février 2009, qu'un État membre ayant opté, lors de la transposition d'une directive, pour l'un des systèmes alternatifs qu'elle prévoit ne saurait invoquer les effets ou les limitations qui auraient pu découler de la mise en oeuvre de l'autre système. Les articles 145 et 216 du code général des impôts ont, en ce qui concerne le traitement fiscal des bénéfices relevant du champ d'application de la directive mères-filiales, opté pour un système d'exonération, sous réserve de l'imposition d'une quote-part des frais et des charges, forfaitairement fixée à 5 %, représentant les frais et les charges supportés par la société mère se rapportant à sa participation dans la filiale ayant distribué ces bénéfices. Ces bénéfices sont donc exonérés à hauteur de 95 %.

11. Il résulte encore de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne, en particulier de ses arrêts C-68/15 et C-367/16 du 17 mai 2017, qu'au sens des articles 5 et 6 et du paragraphe 1 de l'article 7 de la directive 90/435/CE du Conseil du 23 janvier 1990, une retenue à la source est une imposition dont le fait générateur est le versement de dividendes ou de tout autre rendement des titres, dont l'assiette est le rendement de ceux-ci et dont l'assujetti est le détenteur de ces titres. Par suite, et ainsi que les parties en conviennent, le précompte mobilier, auquel seul l'auteur d'une redistribution se trouve assujetti, n'a pas le caractère d'une telle retenue à la source. Il résulte en revanche des mêmes arrêts qu'en prévoyant que l'État membre de la société mère " s'abstient d'imposer ces bénéfices ", l'article 4 de la directive 90/435/CE du Conseil du 23 janvier 1990 interdit aux États membres d'imposer la société mère au titre des bénéfices qui lui sont distribués par sa filiale, sans distinguer selon que l'imposition de la société mère a pour fait générateur la réception de ces bénéfices ou leur redistribution. Il s'ensuit que le précompte mobilier de l'article 223 sexies du code général des impôts est susceptible d'entrer dans le champ d'application de ces dispositions.

12. Une imposition de ces bénéfices par l'État membre de la société mère dans le chef de cette société lors de leur redistribution, qui aurait pour effet de soumettre lesdits bénéfices à une imposition dépassant, de fait, le plafond de 5 % prévu au paragraphe 2 de l'article 4 de la directive, entraînerait une double imposition au niveau de cette société, prohibée par cette directive. La Cour de justice en a déduit, dans les arrêts mentionnés ci-dessus, que les dispositions du a) du paragraphe 1 de l'article 4 de la directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mère et filiales d'États membres différents, qui reprennent la teneur des dispositions du premier tiret du paragraphe 1 de l'article 4 de la directive 90/435/CE du Conseil du 23 janvier 1990, doivent être interprétées en ce sens qu'elles s'opposent " à une mesure fiscale prévue par l'État membre d'une société mère prévoyant la perception d'un impôt à l'occasion de la distribution des dividendes par la société mère et dont l'assiette est constituée par les montants des dividendes distribués, y compris ceux provenant des filiales non-résidentes de cette société ".

13. Toutefois, aux termes du paragraphe 2 de l'article 7 de la directive du Conseil 90/435/CE du 23 janvier 1990 : " La présente directive n'affecte pas l'application de dispositions nationales ou conventionnelles visant à supprimer ou à atténuer la double imposition économique des dividendes, en particulier les dispositions relatives au paiement de crédits d'impôt aux bénéficiaires de dividendes. " Il résulte de ces dispositions, éclairées par la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne, notamment par les arrêts C-58/01 du 25 septembre 2003 et C-338/08 et C-339/08 du 24 juin 2010, qu'un prélèvement ne relève du champ d'application de ces dispositions que si, d'une part, il procède de dispositions qui visent à supprimer ou à atténuer la double imposition économique des dividendes et que, d'autre part, son application ne pourrait pas faire obstacle à l'objectif poursuivi par la directive.

14. Le précompte mobilier, tel qu'il résultait de l'article 223 sexies du code général des impôts, avant sa suppression par la loi du 30 décembre 2003 de finances pour 2004, est dû en cas de distribution de bénéfices donnant lieu à l'attribution de l'avoir fiscal, lorsque ces bénéfices n'ont pas supporté l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun. Ce prélèvement est ainsi l'un des éléments constitutifs d'un mécanisme d'élimination de la double imposition économique des revenus distribués, qui vise à faire obstacle à ce que le crédit d'impôt dont sont assortis ces revenus se trouve dépourvu de justification au regard de la charge fiscale supportée par la société distributrice à raison des bénéfices sur lesquels ils sont prélevés et, ainsi, à éviter que l'attribution de ce crédit d'impôt constitue un effet d'aubaine pour le bénéficiaire des distributions. Eu égard notamment au droit à crédit d'impôt imputable sur le précompte dont toute société qui perçoit des dividendes dans les conditions et pour les motifs rappelés au point 7 bénéficie en amont, l'application de ce précompte ne semble pas avoir pour effet de faire obstacle à l'objectif poursuivi par la directive.

15. L'interprétation des dispositions nationales et l'appréciation de leur compatibilité avec la directive du 23 juillet 1990 dépendent de la réponse à la question de savoir si les dispositions de l'article 4 de la directive, compte tenu notamment du paragraphe 2 de son article 7, font obstacle à une disposition, telle que celle de l'article 223 sexies du code général des impôts, qui prévoit, pour la correcte mise en oeuvre d'un dispositif destiné à supprimer la double imposition économique des dividendes, un prélèvement lors de la redistribution par une société mère de bénéfices qui lui ont été distribués par des filiales établies dans un autre Etat membre de l'Union européenne.

16. Cette question présente une difficulté sérieuse d'interprétation du droit de l'Union européenne.

Sur la question prioritaire de constitutionnalité :

17. En premier lieu, aux termes de l'article 61-1 de la Constitution du 4 octobre 1958 : " Lorsque, à l'occasion d'une instance en cours devant une juridiction, il est soutenu qu'une disposition législative porte atteinte aux droits et libertés que la Constitution garantit, le Conseil constitutionnel peut être saisi de cette question sur renvoi du Conseil d'Etat ou de la Cour de cassation qui se prononce dans un délai déterminé. / Une loi organique détermine les

conditions d'application du présent article. ". En vertu des dispositions de l'article 23-5 de l'ordonnance n°58-1067 du 7 novembre 1958 portant loi organique sur le Conseil constitutionnel, prises pour l'application de ces dispositions constitutionnelles, le Conseil constitutionnel doit être 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 que la question soit nouvelle ou présente un caractère sérieux.

18. Tant que l'interprétation de la directive 90/435/CE du Conseil du 23 janvier 1990, notamment celle de son article 4 et du paragraphe 2 de son article 7, n'aura pas conduit le juge de l'excès de pouvoir à écarter l'application de l'article 223 sexies du code général des impôts aux redistributions par les sociétés mères de dividendes en provenance de filiales qui sont établies dans un autre Etat membre de l'Union européenne, aucune différence dans le traitement fiscal des opérations de distribution n'est susceptible d'en résulter au détriment de sociétés mères redistribuant des dividendes en provenance de filiales qui sont établies en France ou dans un Etat tiers à l'Union européenne. Ainsi et en l'état, la question prioritaire de constitutionnalité soulevée par certaines des sociétés requérantes, qui n'est pas nouvelle, ne peut pas être regardée comme revêtant un caractère sérieux. Dès lors, il n'y a pas lieu de la renvoyer au Conseil constitutionnel.

Sur les autres moyens des recours :

19. En premier lieu, la question énoncée au point 15 présentant, comme il a été dit ci-dessus, une difficulté sérieuse d'interprétation du droit de l'Union européenne, il y a lieu, en application de l'article 267 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, d'en saisir la Cour de justice de l'Union à titre préjudiciel.

20. En second lieu, aux termes de l'article 14 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales : " La jouissance des droits et libertés reconnus dans la présente Convention doit être assurée, sans distinction aucune, fondée notamment sur le sexe, la race, la couleur, la langue, la religion, les opinions politiques ou toutes autres opinions, l'origine nationale ou sociale, l'appartenance à une minorité nationale, la fortune, la naissance ou toute autre situation. " Aux termes de l'article 1er du premier protocole à cette même convention : " Toute personne physique ou morale a droit au respect de ses biens. Nul ne peut être privé de sa propriété que pour cause d'utilité publique et dans les conditions prévues par la loi et les principes généraux du droit international. " Une distinction entre des personnes situées dans une situation analogue est, au sens de ces stipulations, discriminatoire si elle n'est pas assortie de justifications objectives et raisonnables, c'est-à-dire si elle ne vise pas un objectif d'utilité publique ou si elle n'est pas fondée sur des critères objectifs et rationnels en rapport avec l'objet de la loi.

21. Eu égard à la circonstance que l'interprétation de la directive 90/435/CE du Conseil du 23 janvier 1990, notamment celle de son article 4 et du paragraphe 2 de son article 7, détermine

l'existence d'une telle discrimination au détriment de sociétés mères redistribuant des dividendes en provenance de filiales établies en France ou dans un Etat tiers à l'Union européenne, l'examen de l'exception tirée, par la société L'Air Liquide, de l'incompatibilité de l'article 223 sexies du code général des impôts avec les stipulations combinées des articles 14 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales et 1er de son premier protocole additionnel à cette convention, doit être réservé jusqu'à ce que la Cour de justice de l'Union européenne se soit prononcée sur la question préjudicielle énoncée au point 15.

22. Il résulte de ce qui précède qu'il y a lieu de surseoir à statuer sur les conclusions des requêtes jusqu'à ce que la Cour de justice de l'Union européenne se soit prononcée sur cette question préjudicielle.

23. Dans le cas où, à la suite de la décision de la Cour de justice de l'Union européenne, les requérants présenteraient à nouveau au Conseil d'Etat la question prioritaire de constitutionnalité invoquée, l'autorité de la chose jugée par la présente décision du Conseil d'Etat ne ferait pas obstacle au réexamen de la conformité à la Constitution des dispositions de l'article 223 sexies du code général des impôts dans leur rédaction issue de la loi du 30 décembre 1999 de finances pour 2000 et de la loi du 30 décembre 1999 de finances rectificative pour 1999.

DECIDE :

-----

Article 1er : Il n'y a pas lieu de renvoyer au Conseil constitutionnel la question de la conformité à la Constitution des dispositions de l'article 223 sexies du code général des impôts dans leur rédaction issue de la loi n° 99-1172 du 30 décembre 1999 de finances pour 2000 et de la loi n° 99-1173 du 30 décembre 1999 de finances rectificative pour 1999.

Article 2 : La question suivante est renvoyée à la Cour de justice de l'Union européenne : les dispositions de l'article 4 de la directive 90/435/CE du 23 janvier 1990, compte tenu notamment du paragraphe 2 de son article 7, font-elles obstacle à une disposition, telle que celle de l'article 223 sexies du code général des impôts, qui prévoit, pour la correcte mise en oeuvre d'un dispositif destiné à supprimer la double imposition économique des dividendes, un prélèvement lors de la redistribution par une société mère de bénéficiaires qui lui ont été distribués par des filiales établies dans un autre Etat membre de l'Union européenne ?

Article 3 : Il est sursis à statuer sur les conclusions des requêtes jusqu'à ce que la Cour de justice de l'Union européenne se soit prononcée sur la question énoncée à l'article 2.

Article 4 : La présente décision sera notifiée à la société européenne Schneider Electric, première dénommée, à L'Air Liquide société anonyme pour l'étude et l'exploitation des procédés George Claude, au Premier ministre, au ministre de l'économie, des finances et de la relance et au greffier de la Cour de justice de l'Union européenne.

Copie pour information en sera adressée au Conseil constitutionnel.