

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

**Rencontres Fiscales 2022**  
**7 janvier 2022**

**Actualité fiscale nationale et internationale**

**ANNEXES**

## Table des matières

1. ACTUALITÉS EN MATIÈRE DE BIC – IS.....	3
CE, 15 novembre 2021, n°454105, Sté Air Liquide .....	4
CE, 18 juin 2021, n° 433323, Sté Sopra Steria Group .....	6
CE, 24 février 2021 n° 429 222, Sté Nurun .....	9
CE, 19 mai 2021, n° 432370, Sté Publicis Groupe.....	12
CE, 11 mai 2021, n° 441603, SA Acofi Gestion .....	16
CAA Paris, 8 juillet 2021, n° 20PA01481, Sté Hays France .....	19
2. ACTUALITÉ EN MATIÈRE D’OPÉRATIONS DE RESTRUCTURATION .....	24
CE, 20 octobre 2021, n° 445685, M. et Mme C.....	25
CE, 20 avril 2021, n°429467, Sté Catana Group.....	27
CE, 2 avril 2021, n°429319, SAS Alliance Négoce .....	29
CAA Lyon, 4 février 2021, n°19LY01879, Sté 3M Agri .....	32
BOI-RES-IS-000103, 29 décembre 2021 .....	36
CAA Paris, 8 juin 2021, n°18PA03711, Sté Sopra Steria Group.....	37
3. ACTUALITÉ EN MATIÈRE D’INTEGRATION FISCALE .....	41
BOI-RES-IS 000088, 24 mars 2021.....	42
CAA Versailles 11 février 2021, n°18VE02536, Sté Direct Energie.....	43
CE, 26 janvier 2021, n°437802, Sté Accor.....	46
CE, 26 janvier 2021, n°438217, Sté Vicat.....	49
CE 5 novembre 2021, n°431747, Elior Group .....	51
CE, 6 décembre 2021, n°439650, Sté Financière des Eparses.....	55
CAA Versailles, 28 septembre 2021, 19VE00546, SAS Financière Lilas IV .....	59
4. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE DROIT COMMUNAUTAIRE ET DE FISCALITÉ INTERNATIONALE.....	63
Liste des ETNC (dernière actualisation).....	64
Instrument multilatéral (liste des signataires et parties et publication des commentaires administratifs) .....	65
CE, 5 février 2021, n° 430594, Performing Rights Society Ltd .....	80
5. ACTUALITÉ EN MATIÈRE PATRIMONIALE.....	84
CE plén., 13 juillet 2021, n° 428506, Quinette .....	85
CE plén., 13 juillet 2021, n° 435452, Financière Derby .....	88
CE, 17 novembre 2021, n° 439609, Materne.....	92
CE, 4 avril 2021, n°429187, M et Mme A.....	97
CE, 13 septembre 2021, n°443914, M. B et Mme E .....	101
Cass. Com. 23 juin 2021, n°19-16.351, M. et Mme E .....	104
Décision QPC du 9 juillet 2021, n°2021-923 .....	108
6. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE TVA .....	111
CE 12 juillet 2021, n° 433977, Linpac Packaging Provence .....	112
CE, 28 septembre 2021 n° 440987, Sté Saint-Exupéry Holding .....	116
CE, 2 avril 2021, n°430364, Sté Claas France.....	119
CE, 20 avril 2021, n°431224, Sté Ricoh France .....	122

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

- **CE, 15 novembre 2021, n°454105, Sté Air Liquide**
- **CE, 18 juin 2021, n° 433323, Sté Sopra Steria Group**
- **CE, 24 février 2021 n° 429222, Sté Nurun**
- **CE, 19 mai 2021, n° 432370, Sté Publicis Groupe**
- **CE, 11 mai 2021, n° 441603, SA Acofi Gestion**
- **CAA Paris, 8 juillet 2021, n° 20PA01481, Sté Hays France**

**CE, 15 novembre 2021, n°454105, Sté Air Liquide**

Vu la procédure suivante :

Par une requête et un mémoire en réplique, enregistrés les 30 juin et 26 août 2021 au secrétariat du contentieux du Conseil d'État, la société anonyme (SA) L'Air Liquide pour l'étude et l'exploitation des procédés Georges Claude demande au Conseil d'État d'annuler le refus du ministre de l'économie, des finances et de la relance d'abroger les paragraphes n° 180 et n° 190 des commentaires administratifs publiés au Bulletin officiel des finances publiques (BOFiP) - Impôts sous la référence BOI-IS-BASE-20-20-10-20.

La société L'Air Liquide soutient :

- que ces paragraphes méconnaissent les a et b du 1 de l'article 220 du code général des impôts ;
- à titre subsidiaire, qu'ils méconnaissent les stipulations des conventions fiscales signées avec l'Autriche, Bahreïn, le Chili, la Colombie, la Corée du Sud, les Emirats Arabes Unis, l'Espagne, le Gabon, Hong-Kong, l'Inde, Israël, le Japon, le Luxembourg, Malte, Oman, le Qatar et la Suède.

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. Jonathan Bosredon, conseiller d'Etat,
- les conclusions de Mme Karin Ciavaldini, rapporteure publique ;

Considérant ce qui suit :

1. La société L'Air Liquide demande au Conseil d'Etat d'annuler pour excès de pouvoir la décision implicite du ministre de l'économie, des finances et de la relance refusant d'abroger les paragraphes n° 180 et n° 190 des commentaires administratifs, publiés le 3 février 2016 au Bulletin officiel des finances publiques (BOFiP) - Impôts sous la référence BOI-IS-BASE-20-20-10-20, par lesquels celui-ci a fait connaître son interprétation des règles d'imputation, sur l'impôt sur les sociétés acquitté en France, de l'impôt prélevé à l'étranger sur le produit de cessions de titres de participation.

2. Aux termes du a quinquies du I de l'article 219 du code général des impôts : " Pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2006, le montant net des plus-values à long terme afférentes à des titres de participation fait l'objet d'une imposition séparée au taux de 8 %. Ce taux est fixé à 0 % pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2007. / Une quote-part de frais et charges égale à 12 % du montant brut des plus-values de cession est prise en compte pour la détermination du résultat imposable (...) ". Il résulte de ces dispositions, éclairées par les travaux parlementaires qui ont précédé leur adoption, que la réintégration de la quote-part de frais et charges égale à 12 % du montant brut des plus-values de cession est subordonnée à la réalisation par l'entreprise d'une plus-value nette au cours de l'exercice de cession.

3. Compte tenu du mode de détermination des sommes que la société cédante doit réintégrer dans son bénéfice en application du deuxième alinéa du a quinquies du I de l'article 219 du code général des impôts précité et du pourcentage de 12 % qu'elles fixent, les dispositions citées au point 2 doivent être regardées non pas comme ayant pour objet de neutraliser de manière forfaitaire la déduction de frais exposés pour l'acquisition ou la conservation d'un

revenu afférent à une opération exonérée, mais comme visant à soumettre à cet impôt, à un taux réduit, les plus-values de cession de titres de participation.

4. Par suite, en énonçant dans leur paragraphe n° 180, après avoir rappelé dans leur paragraphe n° 170 que certaines conventions fiscales bilatérales attribuent concurremment le pouvoir de taxer les plus-values de cession de titres de participation à la France, en qualité d'Etat de résidence du cédant, et à l'État dans lequel se situe la société dont les titres sont cédés et prévoient une élimination de la double imposition correspondante par voie d'imputation de l'impôt prélevé à l'étranger sur l'impôt sur les sociétés acquitté en France au titre de la même opération, dans la limite du montant de l'impôt français correspondant à ces revenus, " qu'en l'absence d'imposition effective [en France] de la plus-value réalisée, aucune imputation de l'impôt étranger éventuellement acquitté au titre de la plus-value réalisée ne peut être effectuée dès lors qu'aucune double imposition ne peut être constatée ", les commentaires administratifs attaqués méconnaissent la portée de la combinaison des dispositions législatives et des stipulations conventionnelles qu'ils ont pour objet d'éclairer.

5. Il résulte de ce qui précède que, sans qu'il soit besoin de se prononcer sur les autres moyens de la requête, la société L'Air Liquide est fondée à demander l'annulation du refus du ministre de l'économie, des finances et de la relance d'abroger le paragraphe n° 180 de ces commentaires ainsi que le paragraphe n° 190, par lequel il donne une illustration chiffrée de la règle erronée énoncée au paragraphe n° 180.

D E C I D E :

-----

Article 1er : La décision implicite par laquelle le ministre de l'économie, des finances et de la relance a refusé d'abroger les paragraphes n° 180 et n° 190 des commentaires administratifs publiés au Bulletin officiel des finances publiques (BOFiP) - Impôts sous la référence BOI-IS-BASE-20-20-10-20 est annulée.

Article 2 : La présente décision sera notifiée à la société anonyme L'Air Liquide pour l'étude et l'exploitation des procédés Georges Claude et au ministre de l'économie, des finances et de la relance.

Délibéré à l'issue de la séance du 22 octobre 2021 où siégeaient : Mme Christine Maugüé, présidente adjointe de la section du contentieux, président ; M. I... C..., M. Pierre Collin, présidents de chambre ; M. G... K..., M. H... F..., M. D... J..., M. A... L..., Mme Françoise Tomé, conseillers d'Etat et M. Jonathan Bosredon, conseiller d'Etat-rapporteur.

**CE, 18 juin 2021, n° 433323, Sté Sopra Steria Group**

Vu la procédure suivante :

La société Sopra Steria Group a demandé au tribunal administratif de Montreuil, à titre principal, de prononcer la décharge et la restitution de cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés mises à sa charge au titre de ses exercices clos en 2010 et 2011 pour des montants respectifs de 659 055 euros et 613 630 euros ainsi que des pénalités correspondantes, et, à titre subsidiaire, de prononcer la réduction de son résultat imposable au titre de ces mêmes exercices, ainsi que la décharge et la restitution des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés et des pénalités correspondantes.

Par un jugement n° 1609506 du 14 décembre 2017, le tribunal administratif de Montreuil a, d'une part, réduit le résultat imposable de la société Sopra Steria Group du montant correspondant aux retenues à la source prélevées au Maroc au cours de ses exercices clos en 2010 et 2011 sur des rémunérations tirées de prestations de maintenance informatique, déchargé la société des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés correspondant à ces réductions en base et, d'autre part, rejeté le surplus des conclusions de la demande de la société.

Par un arrêt n° 18VE00312 du 4 juin 2019, la cour administrative d'appel de Versailles a, en premier lieu, prononcé un non-lieu à statuer sur les conclusions de la société Sopra Steria Group à hauteur des montants dégrevés en cours d'instance, en deuxième lieu, annulé le jugement du tribunal administratif de Montreuil en tant qu'il avait omis de statuer sur les conclusions de la société tendant à la décharge des cotisations d'impôt sur les sociétés auxquelles elle avait été assujettie à hauteur des crédits d'impôt dont elle réclamait le bénéfice en raison de retenues à la source prélevées au Maroc sur le paiement de prestations de construction et d'intégration de systèmes d'information, en troisième lieu, rejeté ces conclusions et, enfin, rejeté le surplus des conclusions de la requête de la société Sopra Steria Group.

Par un pourvoi sommaire, un mémoire complémentaire et un mémoire en réplique, enregistrés les 5 août, 5 novembre 2019 et le 28 mai 2021 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, la société Sopra Steria Group demande au Conseil d'Etat :

1°) d'annuler cet arrêt ;

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

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu :

- la convention fiscale franco-marocaine signée le 29 mai 1970 ;
- 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. Olivier Guiard, maître des requêtes,
- les conclusions de Mme Céline Guibé, rapporteure publique ;

La parole ayant été donnée, après les conclusions, à la SCP Célice, Texidor, Perier, avocat de la Société Sopra Steria Group ;

Considérant ce qui suit :

1. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que la société Sopra Steria Group, qui exerce une activité d'édition et de distribution de logiciels professionnels, a fait l'objet d'une vérification de comptabilité portant sur ses exercices clos en 2010 et 2011, à l'issue de laquelle l'administration a remis en cause l'imputation sur l'impôt sur les sociétés afférent à ces deux exercices de réductions d'impôt correspondant aux montants de retenues à la source prélevées par le Maroc sur des rémunérations perçues en contrepartie de la concession de licences de logiciels, de prestations de fabrication et d'intégration de programmes informatiques et de prestations de maintenance informatique. La société Sopra Steria Group se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 4 juin 2019 par lequel la cour administrative d'appel de Versailles a annulé le jugement du 14 décembre 2017 du tribunal administratif de Montreuil en tant qu'il avait omis de statuer sur une partie de ses conclusions mais a rejeté ses demandes tendant à la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés auxquelles elle a été assujettie à hauteur des réductions d'impôt remises en cause par l'administration.

2. En premier lieu, aux termes de l'article 16 de la convention fiscale franco-marocaine du 29 mai 1970 : " (...) / 2. Les redevances non visées au paragraphe 1 provenant d'un Etat contractant et payées à une personne domiciliée dans l'autre Etat contractant sont imposables dans cet autre Etat. Toutefois, ces redevances peuvent être imposées dans l'Etat contractant d'où elles proviennent, si la législation de cet Etat le prévoit, dans les conditions et sous les limites ci-après : / a) Les redevances versées en contrepartie de l'usage ou du droit à l'usage de droits d'auteur sur des oeuvres littéraires, artistiques ou scientifiques (...) qui sont payées dans l'un des Etats contractants à une personne ayant son domicile fiscal dans l'autre Etat contractant, peuvent être imposées dans le premier Etat, mais l'impôt ainsi établi ne peut excéder 5 pour cent du montant brut des redevances ; / b) Les redevances provenant de la concession de licences d'exploitation de brevets (...) formules ou procédés secrets, provenant de sources situées sur le territoire de l'un des Etats contractants et payées à une personne domiciliée sur le territoire de l'autre Etat peuvent être imposées dans le premier Etat, mais l'impôt ainsi établi ne peut excéder 10 pour cent du montant brut des redevances ; / c) Sont traitées comme les redevances visées à l'alinéa b ci-dessus (...) les rémunérations analogues pour la fourniture d'informations concernant des expériences d'ordre industriel, commercial ou scientifique ainsi que les rémunérations pour des études techniques ou économiques. (...) ". Selon l'article 25 de ladite convention : " (...) / 2. En ce qui concerne les revenus visés aux articles 13, 14 et 16 ci-dessus, l'Etat contractant sur le territoire duquel le bénéficiaire a son domicile fiscal peut, en conformité avec les dispositions de sa législation interne, les comprendre dans les bases des impôts visés à l'article 8 pour leur montant brut ; mais il accorde sur le montant des impôts afférents à ces revenus, et dans la limite de ce montant, une réduction correspondant au montant des impôts prélevés par l'autre Etat sur ces mêmes revenus. (...) ".

3. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond, en particulier des documents produits par la société Sopra Steria Group, que celle-ci concède à ses clients un droit d'utilisation des logiciels professionnels qu'elle conçoit et leur propose par ailleurs d'en assurer l'intégration et la maintenance. Il ressort également des documents produits par la société Sopra Steria Group devant les juges du fond que cette société ne concède à ses clients aucun autre droit de propriété intellectuelle attaché à sa qualité d'auteur des logiciels, ni ne leur transfère des connaissances techniques en dehors de la documentation portant sur l'utilisation des produits qu'elle fournit et de l'accompagnement qu'elle assure pour favoriser cette utilisation. Dès lors, la cour administrative d'appel de Versailles n'a pas dénaturé les pièces du dossier qui lui était soumis en retenant que les prestations d'intégration et de maintenance informatique assurées par la société Sopra Steria Group n'étaient pas accompagnées du transfert de procédés secrets ni du transfert d'un savoir-faire.

4. Il résulte des éléments soumis à la cour que celle-ci a également porté sur les faits de l'espèce une appréciation exempte de dénaturation en relevant que les prestations d'intégration et de maintenance assurées par la société n'avaient pas pour objet la fourniture d'études techniques ou économiques au sens des stipulations précitées de la convention franco-marocaine.

5. La cour n'a pas non plus dénaturé les pièces qui lui étaient présentées en retenant que l'objet des prestations de fabrication et d'intégration de systèmes puis d'assistance technique fournies dans le cadre de l'activité de maintenance et celui de la concession du droit d'usage opéré par les contrats de licence sont distincts, ni en relevant que les clients de la société Sopra Steria Group ne sont pas tenus de recourir aux prestations d'intégration et de maintenance et que ces différents types de prestations font l'objet d'une facturation séparée. Dans ces conditions, en jugeant au vu de ces éléments que les rémunérations perçues en contrepartie des prestations d'intégration, de maintenance et celles reçues en contrepartie des licences de logiciels devaient être distinguées pour l'application des stipulations conventionnelles rappelées au point 2 ci-dessus, alors même que les licences d'utilisation consenties par la société Sopra Steria Group sont, d'un point de vue technique et économique, étroitement liées aux prestations d'intégration et de maintenance qui les accompagnent, la cour, qui a suffisamment motivé son arrêt sur ce point, n'a pas commis d'erreur de droit.

6. Enfin, en déduisant de ces considérations que les rémunérations versées à la société Sopra Steria Group en contrepartie de ses prestations de fabrication, d'intégration et de maintenance informatique ne relevaient pas de la catégorie des redevances au sens des stipulations de la convention fiscale franco-marocaine ouvrant droit à une réduction d'impôt en cas de retenue à la source prélevée sur ces revenus, la cour administrative d'appel de Versailles n'a pas entaché son arrêt d'erreur de qualification juridique des faits.

7. En second lieu, il résulte des stipulations précitées du 2. de l'article 25 de la convention fiscale franco-marocaine que le bénéfice de la réduction accordée sur le montant de l'impôt perçu en France sur des redevances de source marocaine versées en contrepartie d'une concession d'usage de logiciel est subordonné au prélèvement effectif, sur ces mêmes revenus, d'un impôt marocain. Ainsi, dès lors qu'elle avait relevé, au terme d'une appréciation souveraine non arguée de dénaturation, que les attestations dont se prévalait la société Sopra Steria Group ne permettaient pas d'établir avec une précision suffisante que des retenues à la source avaient été appliquées, la cour n'a pas commis d'erreur de droit en jugeant que l'administration fiscale avait pu valablement exiger la production par la société d'une attestation des services fiscaux marocains certifiant de l'acquittement de ces retenues à la source, alors même que ni la convention fiscale franco-marocaine ni la loi n'imposent expressément de fournir un tel justificatif. La cour, qui a suffisamment motivé son arrêt sur point, n'a pas non plus commis d'erreur de droit en considérant que l'imposition effective au Maroc des redevances perçues en contrepartie des concessions de licences de logiciel demeurait dans le champ du litige qui lui était soumis, dès lors que le jugement du tribunal administratif de Montreuil du 14 décembre 2017 et la décision de dégrèvement du 23 mars 2018 ne portent que sur la prise compte, dans le résultat imposable de la société, des retenues à la sources prélevées au Maroc sur les rémunérations retirées de ses prestations de maintenance.

8. Il résulte de ce qui précède que la société Sopra Steria Group n'est pas fondée à demander l'annulation de l'arrêt attaqué. Ses conclusions présentées au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ne peuvent, par suite, qu'être rejetées.

D E C I D E :

-----

Article 1er : Le pourvoi de la société Sopra Steria Group est rejeté.

Article 2 : La présente décision sera notifiée à la société Sopra Steria Group et au ministre de l'économie, des finances et de la relance.

Vu la procédure suivante :

La société Nurun a demandé au tribunal administratif de Cergy-Pontoise de prononcer la restitution d'un crédit d'impôt recherche au titre des années 2008, 2009 et 2010. Par un jugement nos 1210151, 1302966 du 26 novembre 2015, le tribunal administratif de Cergy-Pontoise a prononcé un non-lieu à statuer à hauteur du montant ayant donné lieu au dégrèvement prononcé en cours d'instance et a rejeté le surplus de la demande.

Par un arrêt n° 16VE00277 du 29 janvier 2019, la cour administrative d'appel de Versailles a rejeté l'appel formé par la société Nurun contre ce jugement.

Par un pourvoi sommaire, un mémoire complémentaire et un nouveau mémoire, enregistrés les 28 mars et 28 juin 2019 et le 1er avril 2020 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, la société Nurun 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 ;

- 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. Matias de Sainte Lorette, maître des requêtes,

- les conclusions de Mme B... A..., rapporteure publique ;

La parole ayant été donnée, après les conclusions, à la SCP Rousseau, Tapie, avocat de la société Nurun ;

Considérant ce qui suit :

1. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que la société Nurun, société mère du groupe fiscalement intégré comprenant la société Nurun France, devenue Razorfish France, qui exerce une activité de conception de sites Internet, a demandé à l'administration fiscale la restitution de crédits d'impôt au titre de dépenses de recherche exposées en 2008, 2009 et 2010 par la société Nurun France. Par un jugement du 26 novembre 2015, le tribunal administratif de Cergy-Pontoise, après avoir prononcé à un non-lieu à statuer à concurrence du montant de crédit d'impôt restitué par l'administration en cours d'instance, a rejeté le surplus de la demande de la société Nurun. Celle-ci se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 29 janvier 2019 par lequel la cour administrative d'appel de Versailles a rejeté l'appel qu'elle avait formé contre ce jugement.

Sur l'arrêt attaqué en tant qu'il statue sur la demande de restitution du crédit d'impôt recherche se rapportant au projet " Landscape Analytics "

2. En premier lieu, il ressort des pièces de la procédure devant la cour administrative d'appel que la société Nurun n'a pas soulevé devant la cour de moyen soutenant que le jugement du tribunal administratif aurait été insuffisamment motivé pour n'avoir pas pris en compte le rapport d'expertise du 21 octobre 2014. Par suite, le moyen tiré de ce que l'arrêt serait irrégulier pour n'avoir pas répondu à ce moyen ne peut qu'être écarté.

3. En second lieu, 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 : / 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 (...); / c) Les autres dépenses de fonctionnement exposées dans les mêmes opérations; / (...) VI. - Un décret fixe les conditions d'application du présent article (...)" .

4. Aux termes de 49 septies F de l'annexe III au même code : " Pour l'application des dispositions de l'article 244 quater B du code général des impôts, sont considérées comme opérations de recherche scientifique ou technique : a. Les activités ayant un caractère de recherche fondamentale (...); / b. Les activités ayant le caractère de recherche appliquée (...); / c. Les activités ayant le caractère d'opérations de développement expérimental effectuées, au moyen de prototypes ou d'installations pilotes, dans le but de réunir toutes les informations nécessaires pour fournir les éléments techniques des décisions, en vue de la production de nouveaux matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes, services ou en vue de leur amélioration substantielle. Par amélioration substantielle, on entend les modifications qui ne découlent pas d'une simple utilisation de l'état des techniques existantes et qui présentent un caractère de nouveauté " .

5. Il ressort des énonciations de l'arrêt attaqué que la cour a relevé que les travaux menés par la société Nurun France dans le cadre du projet " Landscape Analytics " consistaient à intégrer et normaliser des données en ligne ou issues de bases externes, de manière à pouvoir les présenter sur une seule et même interface et les exploiter. En en déduisant que les travaux en cause se bornaient à développer et combiner des techniques existantes sans dissiper aucune incertitude scientifique et technique et en jugeant qu'ils ne présentaient pas le caractère d'opérations de développement expérimental, la cour a donné à ces travaux leur exacte qualification juridique.

6. Il résulte de ce qui précède que la société Nurun n'est pas fondée à demander l'annulation de l'arrêt qu'elle attaque en tant qu'il statue sur ses conclusions se rapportant au projet " Landscape Analytics "

Sur l'arrêt attaqué en tant qu'il statue sur la demande de restitution du crédit d'impôt recherche se rapportant au projet " NuWad " :

7. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que la société requérante soutenait que les salariés pour lesquels elle sollicitait le bénéfice du crédit d'impôt recherche collaboraient étroitement avec les chercheurs chargés du projet " NuWad ". Par suite, la cour s'est méprise sur la portée des écritures de la société requérante en relevant qu'elle ne le soutenait pas. La société Nurun est dès lors fondée à demander l'annulation de l'arrêt qu'elle attaque en tant qu'il statue sur la demande de restitution du crédit d'impôt recherche se rapportant au projet " NuWad " .

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

9. En vertu du b) du II de l'article 244 quater B du code général des impôts, cité au point 3, les dépenses de personnel afférentes aux chercheurs et techniciens de recherche directement et exclusivement affectés aux opérations de recherche scientifique et technique sont au nombre des dépenses de recherche ouvrant droit au crédit d'impôt. Aux termes de l'article 49 septies G de l'annexe III au code général des impôts, pris pour l'application de ces dispositions : " Le personnel de recherche comprend : / 1. Les chercheurs qui sont les scientifiques ou les ingénieurs travaillant à la conception ou à la création de connaissances, de produits, de procédés, de méthodes ou de systèmes nouveaux. (...) 2. Les techniciens, qui sont les personnels travaillant en étroite collaboration avec les chercheurs, pour assurer le soutien technique indispensable aux travaux de recherche et de développement expérimental. / Notamment : / Ils préparent les substances, les matériaux et les appareils pour la réalisation d'expériences; / Ils prêtent leur concours aux chercheurs pendant le déroulement des expériences ou les effectuent sous le contrôle de ceux-ci; / Ils ont la

charge de l'entretien et du fonctionnement des appareils et des équipements nécessaires à la recherche et au développement expérimental (...) ".

10. Pour l'application de ces dispositions, peuvent être qualifiés de techniciens de recherche les salariés qui réalisent des opérations nécessaires aux travaux de recherche ou de développement expérimental éligibles au crédit d'impôt recherche, sous la conduite d'un ou plusieurs chercheurs qui les supervisent, sans qu'y fasse obstacle la circonstance qu'ils ne disposeraient pas d'un diplôme ou d'une qualification professionnelle dans le domaine scientifique.

11. La société requérante demande, dans le dernier état de ses écritures, la prise en compte, au titre des dépenses du projet " NuWad " que l'administration a regardé comme éligible au crédit d'impôt recherche, des rémunérations versées à MM. Baleyrier, Juigné, Prêtre, Stasse, Moinard et Pham. Il résulte de l'instruction que ces personnels, placés sous l'autorité du directeur technique responsable des travaux de recherche, ont contribué à définir les besoins fonctionnels auxquels devait répondre le projet et à élaborer dans les langages informatiques adéquats les applications à construire dans le cadre du projet. Il est constant qu'ils ont réalisé des tests fonctionnels et des analyses dans le cadre de ce projet. Dès lors, ces six personnes, qui ont réalisé des opérations nécessaires aux travaux de recherche du projet " NuWad ", doivent être qualifiées de techniciens de recherche au sens du b) du II de l'article 244 quater B du code général des impôts.

12. Il résulte de ce qui précède que la société Nurun est fondée à soutenir que c'est à tort que le tribunal administratif a rejeté sa demande de restitution de crédit d'impôt correspondant à la prise en compte des dépenses de personnel correspondant aux six personnes mentionnées au point 11.

13. 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 5 000 euros à verser à la société Nurun au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

D E C I D E :

-----

Article 1er : L'arrêt du 29 janvier 2019 de la cour administrative d'appel de Versailles et le jugement du 26 novembre 2015 du tribunal administratif de Cergy-Pontoise sont annulés en tant qu'ils statuent sur la demande de restitution du crédit d'impôt recherche correspondant au projet " NuWad ".

Article 2 : Il est accordé à la société Nurun la restitution du crédit d'impôt recherche au titre des dépenses mentionnées aux points 11 et 12 de la présente décision.

Article 3 : L'Etat versera une somme de 5 000 euros à la société Nurun au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

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

Article 5 : La présente décision sera notifiée à la société Nurun et au ministre de l'économie, des finances et de la relance.

**CE, 19 mai 2021, n° 432370, Sté Publicis Groupe**

Vu la procédure suivante :

La société Publicis Groupe a demandé au tribunal administratif de Montreuil de prononcer la décharge, en droits et pénalités, des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés auxquelles elle a été assujettie au titre des exercices clos en 2009, 2010 et 2011, dans la mesure correspondant au rétablissement du montant du crédit d'impôt recherche dont disposait sa filiale, la société Phone Valley, pour les années 2009, 2010 et 2011. Par un jugement n° 1601792 du 19 juin 2017, le tribunal administratif de Montreuil a rejeté sa demande.

Par un arrêt n° 17VE02687 du 7 mai 2019, la cour administrative d'appel de Versailles a rejeté l'appel formé par la société contre ce jugement.

Par un pourvoi sommaire, un mémoire complémentaire et un mémoire en réplique, enregistrés les 8 juillet et 23 septembre 2019 et le 22 juillet 2020 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, la société Publicis Groupe demande au Conseil d'État :

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 4 500 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu :

- le règlement (CE) n° 1408/71 du Conseil du 14 juin 1971 ;
- le règlement (CE) n° 883/2004 du Parlement européen et du Conseil du 29 avril 2004 ;
- le code général des impôts, l'annexe III à ce code et le livre des procédures fiscales ;
- le code de la sécurité sociale ;
- l'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne C-623/13 du 26 février 2015 ;
- 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. Nicolas Agnoux, maître des requêtes,
- les conclusions de Mme Céline Guibé, rapporteure publique ;

La parole ayant été donnée, après les conclusions, à la SCP Boutet-Hourdeaux, avocat de la société Publicis Groupe ;

Considérant ce qui suit :

1. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond qu'à la suite d'une vérification de comptabilité de la société Phone Valley, l'administration fiscale a remis en cause une fraction des crédits d'impôt recherche dont elle avait bénéficié au titre des exercices clos en 2009, 2010 et 2011, correspondant à une partie des rémunérations versées aux employés affectés à des travaux de recherche et aux versements effectués au titre de certains prélèvements obligatoires assis sur ces rémunérations. Par un jugement du 19 juin 2017, le tribunal administratif de Montreuil a rejeté la demande de la société Publicis Groupe, tête du groupe fiscalement intégré auquel appartient la société Phone

Valley, tendant à la restitution du crédit d'impôt correspondant et à la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés auxquelles elle a été assujettie, en sa qualité de société intégrante, à la suite de ces rectifications. La société se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 7 mai 2019 par lequel la cour administrative d'appel de Versailles a rejeté son appel contre ce jugement.

Sur la régularité de l'arrêt :

2. La société Publicis Groupe n'est pas fondée à soutenir que la cour aurait omis de répondre à son moyen tiré de l'invocation de la doctrine administrative référencée sous le numéro BOI-BIC-RICI-10-10-10-30-20150506, n° 70 et 80, dont la requérante s'était bornée à faire référence dans ses écritures de première instance, sans en invoquer le bénéfice sur le fondement de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales.

Sur le bien-fondé de l'arrêt :

3. Aux termes de l'article 244 quater B du code général des impôts, dans sa rédaction applicable au litige : " (...) II. - Les dépenses de recherche ouvrant droit au crédit d'impôt sont : (...) b) Les dépenses de personnel afférentes aux chercheurs et techniciens de recherche directement et exclusivement affectés à ces opérations (...) / j) Les dépenses de veille technologique exposées lors de la réalisation d'opérations de recherche, dans la limite de 60 000 euros par an. (...) / VI. - Un décret fixe les conditions d'application du présent article ".

En ce qui concerne la prise en compte des rémunérations des chercheurs et techniciens de recherche :

4. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que l'administration fiscale a limité à 85% la part des rémunérations des chercheurs et techniciens de recherche éligible au crédit d'impôt, au motif qu'une partie de leur activité n'était pas consacrée à la réalisation d'opérations de recherche. En jugeant, par une appréciation souveraine exempte de dénaturation, que les tableaux de répartition du temps de travail produits par la requérante ne détaillaient pas le contenu exact des missions réalisées par les salariés et ne permettaient pas, en l'absence de tout élément complémentaire, d'apprécier si l'ensemble des tâches effectuées par les salariés concouraient effectivement à la réalisation d'opérations de recherche au sens du b du II de l'article 244 quater B du code général des impôts, la cour n'a pas commis d'erreur de droit ni méconnu les règles de dévolution de la charge de la preuve.

En ce qui concerne la prise en compte des charges sociales :

5. L'article 49 septies I de l'annexe III au code général des impôts prévoit que, pour la détermination des dépenses de recherche mentionnées au b du II de l'article 244 quater B du même code, il y a lieu de retenir : " b. Au titre des dépenses de personnel, les rémunérations et leurs accessoires ainsi que les charges sociales, dans la mesure où celles-ci correspondent à des cotisations sociales obligatoires ". Revêtent le caractère de cotisations sociales obligatoires, au sens de ces dispositions, les versements de la part des employeurs aux régimes obligatoires de sécurité sociale ainsi que les versements destinés à financer les garanties collectives complémentaires instituées par des dispositions législatives ou réglementaires ou les garanties instituées par voie de conventions ou d'accords collectifs ainsi que par les projets d'accord ou les décisions unilatérales mentionnés à l'article L. 911-1 du code de la sécurité sociale, et qui ont pour objet d'ouvrir des droits à des prestations et avantages servis par ces régimes ou au titre de ces garanties. En font partie des prélèvements qui, tout en n'entrant pas en compte pour la détermination du calcul des prestations servies par un régime obligatoire de sécurité sociale, conditionnent l'ouverture du droit à ces prestations et constituent, par leurs caractéristiques, un élément de solidarité interne au régime.

6. En premier lieu, les dispositions du règlement (CEE) n° 1408/71 du Conseil du 14 juin 1971 relatif à l'application des régimes de sécurité sociale aux travailleurs salariés, aux travailleurs non-salariés et aux membres de leur famille qui se déplacent à l'intérieur de la Communauté n'ont ni pour objet ni pour effet de déterminer la qualification à donner, en droit interne, à un prélèvement obligatoire. Par suite, c'est sans erreur de droit que la cour a jugé que le tribunal administratif de Montreuil n'était pas tenu de répondre au moyen, qui était inopérant, tiré de ce que, pour l'application

de l'article 49 septies I de l'annexe III au code général des impôts, l'appartenance des prélèvements obligatoires en litige à la catégorie des cotisations sociales ou à celle des impositions de toute nature devait être appréciée au regard du règlement n° 1408/71 tels qu'interprété par la Cour de justice de l'Union européenne dans son arrêt du 26 février 2015, *Ministre de l'économie et des finances contre Gérard de Ruyter* (C-623/13).

7. En deuxième lieu, la cour n'a pas commis d'erreur de droit en jugeant que ni les versements institués par l'article L. 834-1 du code de la sécurité sociale au profit du Fonds national d'aide au logement (FNAL), ni la contribution destinée au financement de l'Association pour l'emploi des cadres (APEC), ne pouvaient être regardés, dès lors que leur versement n'ouvre aucun droit au titre d'un régime de sécurité sociale, comme des cotisations sociales pour l'application de l'article 49 septies I de l'annexe III au code général des impôts. La cour n'a pas davantage commis d'erreur de droit en jugeant que la contribution destinée au financement de l'APEC ne pouvait être regardée comme un accessoire de la rémunération pour l'application des mêmes dispositions.

8. En troisième lieu, aux termes de l'article 2 de l'annexe III à la convention collective nationale de retraite et de prévoyance des cadres du 14 mars 1947, dans sa rédaction applicable au litige, telle qu'issue de l'accord du 25 avril 1996, étendu et élargi par arrêté du 30 août 2002 : " A compter du 1er janvier 1997, toutes les entreprises qui adhèrent à une institution relevant de l'AGIRC doivent verser une contribution exceptionnelle et temporaire (CET), non génératrice de droits, afin de compenser la diminution des cotisations engendrée par la suppression progressive des systèmes de cotisations forfaitaires et garanties et permettre ainsi le financement des droits inscrits au titre de ces systèmes. Cette contribution est assise sur la totalité des rémunérations des salariés relevant du régime des cadres, à partir du 1er euro et dans la limite d'une somme égale à 8 fois le plafond de la Sécurité sociale (...) Le taux applicable aux rémunérations versées chaque année est fixé à 0,35 % jusqu'à l'exercice 2018 inclus. Cette contribution est répartie entre employeur et salarié de la même façon que la cotisation sur la tranche B des rémunérations versée au régime des cadres ; elle doit être versée dans les mêmes conditions que les cotisations contractuelles (...). Il résulte de ces stipulations que la contribution exceptionnelle et temporaire, qui présente un caractère additionnel à la cotisation principale et constitue, compte tenu de son objet et de son faible montant, un élément de solidarité interne au régime, est au nombre des versements qui conditionnent l'ouverture du droit aux prestations du régime et doit être regardée, alors même qu'elle n'est pas prise en compte pour la détermination des points acquis chaque année par les assurés, comme une cotisation sociale pour l'application de l'article 49 septies I de l'annexe III au code général des impôts. Dès lors, en jugeant qu'elle ne pouvait être incluse dans l'assiette du crédit d'impôt recherche définie à l'article 244 quater B du même code, la cour a commis une erreur de droit.

En ce qui concerne la prise en compte des dépenses de veille technologique :

9. Aux termes de l'article 49 septies I quater de l'annexe III au code général des impôts : " Pour l'application du j du II de l'article 244 quater B du code général des impôts, la veille technologique s'entend comme un processus de mise à jour permanent ayant pour objectif l'organisation systématique du recueil d'informations sur les acquis scientifiques, techniques et relatifs aux produits, procédés, méthodes et systèmes d'informations afin d'en réduire les opportunités de développement "

10. La cour a jugé que les dépenses de veille technologique mentionnées au j du II de l'article 244 quater B du code général des impôts ne pouvaient inclure de dépenses de personnel, ces dernières ne pouvant être prises en compte qu'en application du b du même II. En statuant par ces motifs, alors que les dépenses de personnel qui sont exposées au titre de la veille technologique organisée pour la réalisation d'opérations de recherche et qui ne sont pas au nombre des dépenses de personnel afférentes aux chercheurs et techniciens de recherche mentionnées au b du II de l'article 244 quater B précité, sont éligibles au crédit d'impôt recherche dans la limite prévue au j du même II, la cour a commis une erreur de droit.

11. Il résulte de tout ce qui précède que la société Publicis Groupe est fondée à demander l'annulation de l'arrêt qu'elle attaque, en tant qu'il statue sur la prise en compte, parmi les dépenses éligibles au crédit impôt recherche, de la contribution exceptionnelle et temporaire et des dépenses de personnel exposées au titre de la veille technologique.

Il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge de l'Etat, la somme de 2 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

DECIDE :

-----

Article 1er : L'arrêt de la cour administrative d'appel de Versailles du 7 mai 2019 est annulé en tant qu'il statue sur la prise en compte, parmi les dépenses éligibles au crédit impôt recherche, de la contribution exceptionnelle et temporaire et des dépenses de personnel exposées au titre de la veille technologique.

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

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

Article 4 : Le surplus des conclusions du pourvoi de la société Publicis Groupe est rejeté.

Article 5 : La présente décision sera notifiée à la société Publicis Groupe et au ministre de l'économie, des finances et de la relance.

**CE, 11 mai 2021, n° 441603, SA Acofi Gestion**

Vu la procédure suivante :

La société anonyme (SA) Acofi Gestion a demandé au tribunal administratif de Paris de condamner l'Etat au paiement des intérêts moratoires prévus par l'article L. 208 du livre des procédures fiscales dont devait, selon elle, être assorti le remboursement d'une créance de crédit d'impôt recherche de la société Link et Data Mobile au titre de l'exercice clos en 2015 pour un montant de 7 428 euros. Par un jugement n° 1718786 du 19 février 2019, ce tribunal, après avoir prononcé un non-lieu à statuer à concurrence de la somme de 489 euros versée en cours d'instance, a fait droit à sa demande.

Par un arrêt n° 19PA01208 du 19 mai 2020, la cour administrative d'appel de Paris a rejeté l'appel formé par le ministre de l'action et des comptes publics contre ce jugement.

Par un pourvoi, enregistré le 3 juillet 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 civil ;
- 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. Hervé Cassagnabère, conseiller d'Etat,
- les conclusions de Mme Karin Ciavaldini, rapporteure publique ;

La parole ayant été donnée, après les conclusions, au Cabinet Briard, avocat de la société Acofi Gestion ;

Considérant ce qui suit :

1. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que le fonds commun de titrisation Predirec Innovation 2020 a, par acte du 27 juin 2016, procédé à l'acquisition de la créance fiscale que la société Link et Data Mobile détenait sur l'État à raison d'un crédit d'impôt en faveur de la recherche d'un montant de 202 654 euros, correspondant à des dépenses de recherche que celle-ci avait exposées au cours de l'année 2015. Le 5 juillet 2016, la société Link et Data Mobile a sollicité le remboursement de sa créance de crédit d'impôt recherche. Par une décision du 13 avril 2017, l'administration a fait droit à cette demande et versé les sommes correspondantes à Predirec Innovation 2020 le 28 avril suivant. Par un courrier du 26 juin 2017, la société Acofi Gestion, en sa qualité de société de gestion de ce fonds, a vainement demandé à l'administration que ce remboursement soit assorti du versement des intérêts moratoires prévus par l'article L. 208 du livre des procédures fiscales. Par un jugement du 19 février 2019, le tribunal administratif de Paris, après avoir prononcé un non-lieu à statuer à concurrence de la somme de 489 euros versée par l'administration en cours d'instance, a condamné l'État à payer à la société Acofi Gestion des intérêts moratoires pour un montant de 7 428 euros en application de ces dispositions. Le ministre de l'action et des comptes publics se pourvoit

contre l'arrêt du 19 mai 2020 par lequel la cour administrative d'appel de Paris a rejeté l'appel qu'il avait formé contre ce jugement, en tant qu'il lui était défavorable.

2. Aux termes de l'article 244 quater B du code général des impôts : " Les entreprises industrielles et commerciales ou agricoles imposées d'après leur bénéfice réel (...) peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt au titre des dépenses de recherche qu'elles exposent au cours de l'année ". Aux termes de l'article 220 B du même code : " Le crédit d'impôt pour dépenses de recherche défini à l'article 244 quater B est imputé sur l'impôt sur les sociétés dû par l'entreprise dans les conditions prévues à l'article 199 ter B ". Aux termes du I de l'article 199 ter B de ce code : " Le crédit d'impôt (...) défini à l'article 244 quater B est imputé sur l'impôt sur le revenu dû par le contribuable au titre de l'année au cours de laquelle les dépenses de recherche prises en compte pour le calcul du crédit d'impôt ont été exposées. L'excédent de crédit d'impôt constitue au profit de l'entreprise une créance sur l'Etat d'égal montant. Cette créance est utilisée pour le paiement de l'impôt sur le revenu dû au titre des trois années suivant celle au titre de laquelle elle est constatée puis, s'il y a lieu, la fraction non utilisée est remboursée à l'expiration de cette période. (...) ". Le II du même article prévoit que ces créances sont immédiatement remboursables lorsqu'elles sont constatées par des entreprises appartenant à certaines catégories, définies notamment au regard de leur taille ou de la qualification de jeune entreprise innovante.

3. D'une part, aux termes de l'article L. 190 du livre des procédures fiscales : " Les réclamations relatives aux impôts, contributions, droits, taxes, redevances, soultes et pénalités de toute nature, établis ou recouvrés par les agents de l'administration, relèvent de la juridiction contentieuse lorsqu'elles tendent à obtenir soit la réparation d'erreurs commises dans l'assiette ou le calcul des impositions, soit le bénéfice d'un droit résultant d'une disposition législative ou réglementaire (...) ". Aux termes de l'article R. 198-10 du livre des procédures fiscales : " L'administration des impôts ou l'administration des douanes et droits indirects, selon le cas, statue sur les réclamations dans le délai de six mois suivant la date de leur présentation (...) ". Aux termes de l'article R. 199-1 du même code : " 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 prévue à l'article R. 198-10. / Toutefois, le contribuable qui n'a pas reçu de décision de l'administration dans le délai de six mois mentionné au premier alinéa peut saisir le tribunal dès l'expiration de ce délai (...) ".

4. D'autre part, aux termes de l'article L. 208 du livre des procédures fiscales : " Quand l'Etat est condamné à un dégrèvement d'impôt par un tribunal ou quand un dégrèvement est prononcé par l'administration à la suite d'une réclamation tendant à la réparation d'une erreur commise dans l'assiette ou le calcul des impositions, les sommes déjà perçues sont remboursées au contribuable et donnent lieu au paiement d'intérêts moratoires dont le taux est celui de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du code général des impôts ".

5. La demande de remboursement d'une créance de crédit d'impôt recherche présentée sur le fondement des dispositions précitées de l'article 199 ter B du code général des impôts constitue une réclamation au sens de l'article L. 190 du livre des procédures fiscales. Un remboursement accordé par l'administration à la suite de l'admission d'une telle réclamation, qui tend à obtenir le bénéfice d'un droit résultant d'une disposition législative ou réglementaire, n'ouvre pas droit au versement par l'Etat au contribuable d'intérêts moratoires. En revanche, un remboursement de créance de crédit d'impôt recherche qui intervient postérieurement au rejet, explicite ou né du silence gardé par l'administration au-delà du délai de six mois prévu à l'article R. 198-10 du livre des procédures fiscales, de la demande formée à cette fin a le caractère d'un dégrèvement contentieux de même nature que celui prononcé par un tribunal au sens des dispositions précitées de l'article L. 208 du livre des procédures fiscales, et ouvre en conséquence droit au versement d'intérêts moratoires à compter de la date de la demande de remboursement. Dès lors, en jugeant, après avoir relevé qu'il n'était intervenu qu'après un rejet implicite de la réclamation formée par son titulaire, que le remboursement de la créance de crédit d'impôt recherche en litige prononcé par l'administration avait le caractère d'un dégrèvement contentieux ouvrant droit aux intérêts moratoires de l'article L. 208 du livre des procédures fiscales, la cour n'a ni commis d'erreur de droit ni inexactly qualifié les faits de l'espèce.

6. Les dispositions de l'article 1231-6 du code civil ne trouvant à s'appliquer, en cas de retard pris par une personne publique dans le paiement d'une somme d'argent, qu'à défaut de dispositions législatives spéciales, la cour n'a pas davantage commis d'erreur de droit en jugeant qu'elles ne trouvaient pas à s'appliquer au remboursement d'une créance revêtant le caractère d'un dégrèvement contentieux au sens de l'article L. 208 du livre des procédures fiscales.

7. Il résulte de ce qui précède que le ministre n'est pas fondé à demander l'annulation de l'arrêt qu'il attaque, lequel est suffisamment motivé.

8. 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 Acofi Gestion 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 une somme de 3 000 euros à la société Acofi Gestion au titre des dispositions 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 Acofi Gestion.

Vu la procédure suivante :

Procédure contentieuse antérieure :

La société Hays France a demandé au Tribunal administratif de Paris, par deux requêtes enregistrées sous les numéros 1606696 et 1703912, 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 n° 16006696, 1703912 du 29 novembre 2017, le Tribunal administratif de Paris 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 une décision n° 427441 du 9 juin 2020, le Conseil d'État statuant au contentieux a annulé l'arrêt de la Cour pour avoir commis une erreur de droit 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'ordres, et a renvoyé l'affaire devant la Cour.

Procédure devant la Cour :

Par une requête et des mémoires, enregistrés les 24 janvier et 30 juillet 2018 et les 14 octobre, 20 novembre et 10 décembre 2020, ainsi qu'une lettre enregistrée le 2 mars 2021, la société Hays France, représentée par Me A..., demande à la Cour :

1°) d'annuler le jugement du 29 novembre 2017 du Tribunal administratif de Paris ;

2°) de prononcer la restitution des crédits d'impôt recherche litigieux ;

3°) de mettre à la charge de l'État une somme de 3 000 euros au titre de l'article

L. 761-1 du code de justice administrative.

La société soutient que :

- dès lors qu'elles n'avaient pas le caractère d'organismes de recherche privés agréés, ses filiales HPC et HPS n'étaient pas tenues d'exclure des bases de calcul de leurs propres crédits d'impôt recherche les sommes qu'elles avaient reçues de la société HP ;

- la doctrine administrative (rescrit n° 2008/8 (FE) du 13 mai 2008 et BOI-BIC-RICI-10-10-20-30 12 septembre 2012 § 230 et 240) est en ce sens ;

- la société HP ne détermine pas de crédit d'impôt recherche et ne fait pas état de sa qualité d'organisme agréé dans les contrats qu'elle conclut avec ses clients ;

- la loi n'interdit pas à un sous-traitant agréé de recourir à un sous-traitant ;

- l'administration n'établit pas que l'organisation mise en place conduit à une double prise en compte du crédit d'impôt recherche ;

- elle n'avait pas à réaliser les travaux de recherche elle-même, les travaux de recherche effectués par des tiers pour des sociétés non agréés sont éligibles au crédit d'impôt recherche sans transmettre le droit au bénéfice aux utilisateurs de ces travaux, et l'administration ne démontre pas que le coût des opérations de recherche aurait été retenu deux

fois et qu'un sous-traitant supporte effectivement les risques de la recherche en cas de mauvaise exécution de la prestation et la perte d'un client ou la non-obtention d'un contrat pour lequel Hays a soumissionné se reflète immédiatement au niveau de ses filiales HPC et HPS qui sont employeurs de scientifiques et de chercheurs ;

- la substitution de base légale fondée sur l'abus de droit est illégale dans la mesure où l'article L.64 du livre des procédures fiscales prévoit le droit corrélatif de saisine du comité de l'abus de droit ;

- la privation de la possibilité de saisine du comité de l'abus de droit uniquement lorsque l'entreprise présente une demande de remboursement est contraire à l'article 14 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et crée une différence selon que les contribuables ont fait ou non l'objet d'une proposition de rectification constitutive d'une rupture d'égalité devant la loi et les charges publiques ;

- le crédit d'impôt imputable par la société mère est égal à la somme des crédits d'impôt recherche par les sociétés membres du groupe, situation de laquelle, il ne résulte aucun avantage particulier ;

- dans la mesure où la société HP avait prévu de sous-traiter à deux autres sociétés du groupe, elle n'avait aucun intérêt à solliciter l'agrément ;

- si HP avait sollicité le crédit d'impôt pour les travaux qu'elle a elle-même effectués, la situation n'aurait pas été différente, puisqu'elle aurait déduit de l'assiette de son crédit d'impôt la quote-part correspondante des travaux facturés aux clients, ce qui aurait conduit à une base nette nulle et il ne saurait être reproché à la société de ne pas avoir déterminé de crédit d'impôt recherche ;

- aucune contrariété à l'intention du législateur n'est observée, et il n'y a pas eu de double emploi, au regard du crédit d'impôt recherche, des dépenses effectuées.

Par six mémoires en défense, enregistrés les 10 juillet 2018, 1er août 2018 et les 30 juin 2020, 6 juillet, 23 octobre et 30 novembre 2020, le ministre de l'économie, des finances et de la relance conclut au rejet de la requête.

Le ministre demande, suite à la décision de renvoi du Conseil d'État, le bénéfice d'une substitution de base légale eu égard à l'existence d'un montage constitutif de fraude à la loi par la société qu'il allègue.

Le ministre soutient que :

- le refus de restitution d'un crédit d'impôt ne constituant pas un rehaussement, la requérante n'a pas été privée du bénéfice de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales qui ne trouve pas à s'appliquer ; la mise en oeuvre d'une sous-traitance en cascade dans le cadre d'un groupe intégré permet une double déduction des dépenses de recherche, l'une au niveau des donneurs d'ordres extérieurs, et l'autre au niveau du groupe lui-même, grâce à la prise en compte des dépenses exposées par les sociétés non agréées ; la société a clairement voulu bénéficier indûment du crédit d'impôt en interposant un sous-traitant agréé à deux sous-traitants non agréés ; ce montage est contraire à la volonté du législateur puisqu'il tend à obtenir une double déduction des mêmes dépenses de recherche, ce que le législateur entendait interdire ;

- l'avis du ministre en charge de la recherche d'une part ne s'impose pas à l'administration fiscale et d'autre part ne porte pas sur l'existence d'un abus de droit, mais sur la qualification d'opération de recherche et de développement des travaux entrepris.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- la Constitution ;

- la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 ;

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

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

Ont été entendus au cours de l'audience publique :

- le rapport de M. B...,
- les conclusions de Mme Lescaut, rapporteur public,
- et les observations de Me A..., pour la société Hays France.

Considérant ce qui suit :

1. 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 qui a rejeté sa requête. Le Conseil d'État, ayant annulé pour erreur de droit par une décision n° 427441 du 9 juin 2020 l'arrêt du 29 novembre 2018 de la Cour, confirmant le jugement du Tribunal et rejetant la demande de la société, a renvoyé l'affaire devant la Cour.

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 invoque sa participation à un montage constitutif d'une fraude à la loi.

4. L'administration est en droit, à tout moment de la procédure, pour justifier le bien-fondé d'une imposition, de substituer une base légale valable à celle qui a été primitivement retenue, à condition que la procédure d'imposition afférente à la nouvelle base légale ait été régulièrement suivie. Le ministre demande, par voie de substitution de base légale, que le refus de restitution des crédits d'impôts litigieux relatifs aux années 2011 et 2012 soit fondé sur le principe général du droit à la répression des abus de droit, qui permet d'écarter les actes qui, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, n'ont pu être inspirés par aucun motif autre que celui d'éviter ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé s'il n'avait pas passé ces actes, aurait normalement supportées eu égard à sa situation et à ses activités réelles.

5. Cette substitution ne prive la requérante d'aucune garantie de procédure dans la mesure où il résulte de l'instruction que le refus de restitution ne procède pas d'une procédure de rectification fondée sur les dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. Ainsi, les dispositions du second alinéa de cet article, qui permettent seules de soumettre, à la demande du contribuable, le désaccord sur les rectifications notifiées à l'avis du comité de l'abus de droit fiscal, ne trouvent pas à s'appliquer.

6. En l'absence de mémoire distinct soulevant une question prioritaire de constitutionnalité, la société contribuable n'est pas recevable à se prévaloir d'une atteinte à l'égalité des contribuables devant la loi, protégée par les articles 6 et 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, selon que le crédit d'impôt qu'ils demandent a été refusé dans le cadre de leur réclamation ou qu'il est la conséquence d'une procédure de rectification. Il y a ainsi lieu d'examiner la demande de substitution de base légale.

7. Il résulte des travaux parlementaires, et notamment des rapports de la commission des finances de l'Assemblée nationale et du Sénat, interprétant la loi applicable au litige antérieure à la modification législative finalement adoptée par la loi de finances rectificative pour 2020, que si les sous-traitants non agréés pouvaient bénéficier du crédit d'impôt recherche pour les dépenses qu'ils exposent, étant entendu que leurs donneurs d'ordre ne pouvaient pas eux-mêmes déduire ces dépenses, contrairement aux sous-traitants agréés qui se trouvaient dans la situation inverse au regard de leurs donneurs d'ordres, la loi n'interdisait pas explicitement à un sous-traitant agréé de confier les recherches pour lesquelles ses donneurs d'ordres bénéficient du crédit d'impôt à une filiale sous-traitante elle-même non agréé, qui n'est pas exclue par loi alors applicable, de la faculté d'inclure ces mêmes dépenses de recherche dans l'assiette de son crédit d'impôt. Cependant, la loi, qui avait pour objectif de favoriser le développement des activités de recherche, et alors même qu'elle ne distinguait que la situation des seuls sous-traitants agréés de la situation de l'ensemble des autres entreprises et n'avait pas interdit le recours à un sous-traitant non agréé par un sous-traitant agréé, n'a pu avoir pour objectif de permettre une double constitution d'un crédit d'impôt au titre des mêmes dépenses.

8. Il n'est pas contesté qu'en proposant des prestations de recherche à ses clients par l'intermédiaire d'une filiale agréée, la société HP, ces derniers pouvaient inclure dans l'assiette de leur crédit d'impôt recherche le montant des prestations acquises. Il résulte de l'instruction qu'en sous-traitant ces mêmes opérations de recherche confiées à deux

sous-filiales de HP elles-mêmes non agréées, ces dernières ont inclus ces mêmes dépenses et entendu constituer un crédit d'impôt recherche propre. La structure fiscale de groupe a permis à la société Hays France de déclarer ce crédit d'impôt à son profit alors que la société ne pouvait ignorer qu'il était constitué chez les sociétés donneuses d'ordres.

9. Ainsi, la société Hays France ne peut pas sérieusement alléguer que son organisation sociétaire et contractuelle relèverait principalement d'une logique économique ayant pour but de permettre à ses clients de n'avoir qu'un seul interlocuteur et que la réalisation des opérations de recherche aurait été confiée à des filiales agréées ou non en fonction de la seule disponibilité des personnels et de leurs qualifications, sans qu'elle n'ait à se préoccuper de savoir si les sociétés donneuses d'ordres déclareraient un même crédit d'impôt. Il résulte dès lors de l'instruction et des faits de l'espèce que l'organisation en cause n'a eu d'autre motif que celui d'atténuer ses charges fiscales.

10. Par le montage litigieux, la société Hays France a réalisé un gain en se prévalant d'une application littérale des dispositions du d) ter du II de l'article 244 quater du code général des impôts laquelle est contraire, comme il a été dit aux points 7 à 9, à l'intention du législateur, qui est constitutive d'un abus de droit. L'administration était donc fondée à dénier à la requérante sur ce fondement le bénéfice desdites dispositions.

11. Il résulte ainsi de tout ce qui précède que la société Hays France n'est pas fondée à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le Tribunal administratif de Paris a rejeté ses demandes. Par voie de conséquence, ses conclusions tendant à l'application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ne peuvent qu'être rejetées.

DÉCIDE :

Article 1er : La requête de la société Hays France est rejetée.

Article 2 : Le présent arrêt sera notifié à la société Hays France et au ministre de l'économie, des finances et de la relance.

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

- **CE 20 octobre 2021, n° 445685, M. et Mme C**
- **CE 20 avril 2021, n°429467, Sté Catana Group**
- **CE 2 avril 2021, n°429319, SAS Alliance Négoce**
- **CAA Lyon, 4 février 2021, n°19LY01879, Sté 3M Agri**
- **BOI-RES-IS-000103 du 29 décembre 2021**
- **CAA Paris, 8 juin 2021, n°18PA03711, Sté Sopra Steria Group**

Vu la procédure suivante :

M. et Mme L... C... ont demandé au tribunal administratif de Lyon 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 2009 et des pénalités correspondantes. Par un jugement n° 1701407 du 5 octobre 2018, ce tribunal, après avoir prononcé un non-lieu à statuer à concurrence d'un dégrèvement intervenu en cours d'instance, a rejeté le surplus de leur demande.

Par un arrêt n° 18LY04420 du 25 août 2020, la cour administrative d'appel de Lyon a rejeté l'appel formé par M. et Mme C... contre l'article 2 de ce jugement.

Par un pourvoi sommaire et un mémoire complémentaire, enregistrés les 26 octobre 2020 et 11 janvier 2021 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 5 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu :

- la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales ;

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

- le code de justice administrative.

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de M. Jonathan Bosredon, conseiller d'Etat,

- les conclusions de M. Romain Victor, rapporteur public ;

La parole ayant été donnée, après les conclusions, à la SCP Duhamel - Rameix - Gury - Maître, avocat de M. et Mme C... ;

Considérant ce qui suit :

1. Il ressort des pièces du dossier soumis au juge du fond que M. et Mme C... ont fait l'objet d'un examen contradictoire de situation fiscale personnelle au cours duquel l'administration a relevé, d'une part, qu'en juin 2009, M. C... avait apporté à la société JMS, qu'il contrôle avec son épouse, l'usufruit temporaire, pour une durée de sept ans, de titres de la société Coralu, cet apport étant rémunéré par l'attribution à M. C... de titres de la société JMS assortis d'une soulte. La société JMS a cédé cet usufruit temporaire le jour-même et au même prix à la société CM, également contrôlée par M. C..., cette acquisition ayant été financée au moyen d'un emprunt sur sept ans. L'administration a, d'autre part, établi qu'en novembre 2009, M. C... avait apporté à la société JMS l'usufruit temporaire, pour une durée de dix-sept ans, de parts de la société CM, et avait en contrepartie reçu des titres de la société JMS ainsi qu'une soulte. L'administration a constaté que l'usufruit pour sept ans des titres Coralu avait été valorisé en tenant compte de ce que l'emprunt souscrit par la société CM serait couvert par la distribution de dividendes par la société Coralu. Parallèlement, elle a relevé que l'usufruit pour dix-sept ans des titres CM avait été valorisé en tenant compte de ce

que, dans une première période, correspondant aux sept années au cours desquelles l'emprunt souscrit par cette société pour l'acquisition de l'usufruit des titres Coralu serait remboursé, aucune distribution de la part de CM n'aurait lieu, puis que, au cours des dix années suivantes, CM verserait un flux continu de dividendes. L'administration a estimé que le versement de ces derniers dividendes revêtait un caractère hypothétique, en ce qu'il supposait une prolongation par M. C... pour dix années supplémentaires de l'usufruit des titres Coralu qu'il n'avait consenti que pour sept ans. Elle en a déduit que la valeur de l'usufruit temporaire sur dix-sept ans des titres CM était de seulement 621 353 euros et que la différence entre cette somme et celle de 2 649 767 euros pour laquelle avait été valorisé l'apport des titres de la société CM à la société JMS devait être regardée comme un avantage occulte consenti par cette dernière société à M. C..., imposable entre ses mains sur le fondement des dispositions du c) de l'article 111 du code général des impôts. Elle a en conséquence assujéti M. et Mme C... à des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales au titre de l'année 2009, assorties de pénalités pour manquement délibéré. Le tribunal administratif de Lyon, après avoir prononcé un non-lieu à statuer à concurrence d'un dégrèvement de prélèvements sociaux intervenu en cours d'instance, a rejeté le surplus des conclusions de la demande de M. et Mme C... tendant à la décharge de ces impositions. Ces derniers se pourvoient en cassation contre l'arrêt du 25 août 2020 par lequel la cour administrative d'appel de Lyon a rejeté l'appel qu'ils avaient formé contre ce jugement.

2. Aux termes de l'article 111 du code général des impôts : " Sont notamment considérés comme revenus distribués : / (...) c) Les rémunérations et avantages occultes (...) ".

3. La seule circonstance qu'une société bénéficie d'un apport pour une valeur que les parties ont délibérément majorée par rapport à la valeur vénale de l'objet de la convention ne saurait par elle-même traduire l'existence d'un appauvrissement de la société bénéficiaire de l'apport au profit de l'apporteur. Dès lors, en jugeant que l'administration fiscale avait pu à bon droit regarder M. C..., apporteur des titres, comme ayant bénéficié de la part de la société JMS, bénéficiaire de l'apport, d'une libéralité, taxable entre ses mains sur le fondement des dispositions du c) de l'article 111 du code général des impôts, au seul motif qu'elle avait établi que les parties à cette opération avaient délibérément retenu une valeur d'apport supérieure à la valeur réelle des actifs apportés, la cour a commis une erreur de droit.

4. Il résulte de ce qui précède que M. et Mme C... sont fondés à demander l'annulation de l'arrêt qu'ils attaquent.

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 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 du 25 août 2020 de la cour administrative d'appel de Lyon est annulé.

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

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

Délibéré à l'issue de la séance du 6 octobre 2021 où siégeaient : M. Rémy Schwartz, président adjoint de la section du contentieux, président ; M. K... F..., M. Pierre Collin, présidents de chambre ; M. I... M..., M. B... E..., M. J... H..., M. A... N..., Mme Françoise Tomé, conseillers d'Etat et M. Jonathan Bosredon, conseiller d'Etat-rapporteur ;

Vu la procédure suivante :

La société Catana Group a demandé au tribunal administratif de Montpellier de prononcer la décharge de la cotisation d'impôt sur les sociétés à laquelle elle a été assujettie au titre de l'exercice clos en 2013 à raison de la réintégration d'une moins-value de cession. Par un jugement n° 1603194 du 20 novembre 2017, le tribunal administratif de Montpellier a rejeté sa demande.

Par un arrêt n° 18MA00177 du 5 février 2019, la cour administrative d'appel de Marseille a rejeté l'appel formé par la société contre ce jugement.

Par un pourvoi sommaire et un mémoire complémentaire, enregistrés les 5 avril et 5 juillet 2019 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, la société Catana Group demande 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 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 le décret n° 2020-1406 du 18 novembre 2020 ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de M. Matias de Sainte Lorette, maître des requêtes,
- les conclusions de Mme Emilie Bokdam-Tognetti, rapporteure publique ;

La parole ayant été donnée, après les conclusions, au Cabinet Colin - Stoclet, avocat de la société Catana Group ;

Considérant ce qui suit :

1. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que la société Poncin Yachts, aux droits de laquelle vient la société Catana Group, a procédé le 22 octobre 2012 à l'augmentation du capital de sa filiale, la société Harmony Yachts, par incorporation de la somme de 7 794 000 euros correspondant au montant du solde créditeur de son compte courant d'associé. Elle a ensuite cédé, le 2 novembre 2012, les actions qu'elle détenait de la société Harmony Yachts pour la somme d'un euro. Par un jugement du 20 novembre 2017, le tribunal administratif de Montpellier a rejeté la demande de la société Catana Group tendant à la décharge de la cotisation d'impôt sur les sociétés correspondant à la réintégration, dans son résultat imposable de l'exercice clos le 31 août 2013, de la moins-value résultant de la cession des titres de la société Harmony Yachts. La société Catana Group demande l'annulation de l'arrêt du 5 février 2019 par lequel la cour administrative d'appel de Marseille a rejeté l'appel qu'elle a formé contre ce jugement.

2. Aux termes du 2 bis de l'article 39 quaterdecies du code général des impôts, issu du I de l'article 18 de la loi du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012 : " La moins-value résultant de la cession, moins de deux ans après leur émission, de titres de participation acquis en contrepartie d'un apport réalisé et dont la valeur réelle à la date de leur émission est inférieure à leur valeur d'inscription en comptabilité n'est pas déductible, dans la limite du montant

résultant de la différence entre la valeur d'inscription en comptabilité desdits titres et leur valeur réelle à la date de leur émission ". Il résulte des termes mêmes de ces dispositions que la limitation de la déductibilité des moins-values à court terme qu'elles prévoient s'applique seulement en cas de cession de titres de participations ayant fait l'objet d'une émission nouvelle en contrepartie d'un apport.

3. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que l'apport réalisé le 22 octobre 2012 par la société Poncin Yachts au profit de la société Harmony Yachts a été effectué par élévation de la valeur nominale des titres de la filiale et non par émission d'actions nouvelles. Dès lors, en rejetant les conclusions d'appel de la société Catana Group tendant à la décharge de la cotisation d'impôt sur les sociétés résultant de la réintégration, sur le fondement des dispositions du 2 bis de l'article 39 quaterdecies du code général des impôts, de la moins-value résultant de la cession des titres de la société Harmony Yachts, alors que ces titres n'avaient pas fait l'objet d'une émission nouvelle dans le cadre de l'apport, la cour a méconnu le champ d'application de ces dispositions. Par suite, sans qu'il soit besoin de se prononcer sur l'autre moyen de son pourvoi, la société Catana Group est fondée à demander l'annulation de l'arrêt qu'elle attaque.

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

D E C I D E :

-----

Article 1er : L'arrêt du 5 février 2019 de la cour administrative d'appel de Marseille est annulé.

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

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

**CE, 2 avril 2021, n°429319, SAS Alliance Négoce**

Vu la procédure suivante :

La société par actions simplifiée (SAS) Alliance Négoce a demandé au tribunal administratif d'Orléans d'annuler pour excès de pouvoir la décision du 14 novembre 2016 par laquelle le directeur régional des finances publiques du Centre-Val de Loire a refusé de lui accorder l'agrément prévu au II de l'article 209 du code général des impôts. Par un jugement n° 1700187 du 21 novembre 2017, le tribunal a rejeté sa demande.

Par un arrêt n° 18NT00189 du 31 janvier 2019, la cour administrative d'appel de Nantes a rejeté l'appel formé par la société contre ce jugement.

Par un pourvoi sommaire, un mémoire complémentaire et un mémoire en réplique enregistrés les 1er avril et 27 juin 2019 et le 8 avril 2020 au secrétariat du contentieux du Conseil d'État, la société Alliance Négoce demande au Conseil d'État :

1°) d'annuler cet arrêt ;

2°) de mettre à la charge de l'État 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 le décret n° 2020-1406 du 18 novembre 2020.

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de M. Lionel Ferreira, maître des requêtes en service extraordinaire,

- les conclusions de Mme Céline Guibé, rapporteure publique ;

La parole ayant été donnée, après les conclusions, au Cabinet Colin - Stoclet, avocat de la société Alliance Négoce ;

Considérant ce qui suit :

1. Il résulte des pièces du dossier soumis au juge du fond que la société Agri 37, qui exerçait une activité de négoce de produits agricoles et agrofournitures, a fait l'objet, par un traité signé le 31 décembre 2015 avec effet rétroactif au 1er juillet 2015, d'une fusion-absorption, placée sous le régime prévu à l'article 210 A du code général des impôts, par la société Echivard, devenue la société Alliance Négoce. La société Echivard a sollicité la délivrance de l'agrément prévu au II de l'article 209 du même code afin que lui soit transféré le déficit inscrit dans les écritures comptables de la société absorbée à l'issue de l'exercice clos le 30 juin 2010 et reporté depuis. Par une décision du 14 novembre 2016, l'administration fiscale a rejeté sa demande au motif que l'activité de la société Agri 37 avait subi des changements significatifs pendant la période au cours de laquelle le déficit en cause avait été constaté. La société Alliance Négoce se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 31 janvier 2019 par lequel la cour administrative de Nantes a rejeté l'appel qu'elle avait formé contre le jugement du 21 novembre 2017 du tribunal administratif d'Orléans rejetant sa demande d'annulation pour excès de pouvoir de cette décision.

2. Aux termes du II de l'article 209 du code général des impôts, dans sa rédaction applicable à la date de l'opération d'absorption en litige : " 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 (...) 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 : / a. L'opération est justifiée du point de vue économique et obéit à des motivations principales autres que fiscales ; / b) L'activité à l'origine des déficits (...) dont le transfert est demandé n'a pas fait l'objet par la société absorbée (...), 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 ; / (...) ".

3. 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, eu égard à leur objet, qu'une diminution par la société absorbée, au cours de cette période, de son emploi et des moyens d'exploitation qu'elle met en oeuvre, ne saurait à elle seule, lorsqu'elle est destinée à assurer le maintien du volume de l'activité à l'origine des déficits, être regardée comme un changement significatif d'activité justifiant le refus de l'agrément sollicité.

4. Il ressort des énonciations de l'arrêt attaqué que la société Agri 37, spécialisée dans la vente de produits agricoles, avait perdu l'intégralité de son effectif de 10 salariés au profit du recours à du personnel extérieur à l'établissement et que son actif brut corporel avait été réduit de 65 % après la cession d'installations techniques, matériel et outillages industriels et de matériel de transport, traduisant notamment la suppression totale de sa flotte de camions du fait de l'externalisation de l'activité de transport. Toutefois, il ressort des pièces du dossier soumis au juge du fond, ainsi que l'a cour l'a elle-même relevé, que l'activité de l'entreprise était assurée soit par du personnel mis à sa disposition par d'autres sociétés du groupe auquel appartient la société absorbante soit par ces sociétés elles-mêmes. Il ressort également de ces pièces que la diminution de son actif brut corporel a résulté d'une externalisation auprès d'une société du groupe spécialisée dans le transport, que la société Agri 37 a également, au cours de la même période, poursuivi l'exploitation de son unique établissement, loué un entrepôt de stockage destiné à son activité de vente de produits d'agrofouritures, utilisé, au soutien de son activité de collecte et de vente de produits agricoles, un silo céréalier détenu par une société du groupe, et maintenu un chiffre d'affaires de près de 14 millions d'euros. Dans ces conditions, en jugeant que la baisse de l'actif brut corporel de la société Agri 37 et la circonstance qu'elle n'employait plus aucun salarié étaient constitutives 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, alors que cette suppression de ses emplois directs et de ses moyens d'exploitation, pendant la période au titre de laquelle a été constaté le déficit dont le transfert a été demandé, était destinée à assurer, par une réorganisation de son activité et une externalisation, le maintien du volume de son chiffre d'affaires, la cour a inexactement qualifié les faits dont elle était saisie. Il résulte de ce qui précède, sans qu'il soit besoin de se prononcer sur les autres moyens du pourvoi, que la société Alliance Négoce est fondée à demander l'annulation de l'arrêt qu'elle attaque.

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 ce qui a été dit au point 4 ci-dessus que l'activité de la société Agri 37 n'a pas fait l'objet de changements significatifs au sens et pour l'application du b) du II de l'article 209 du code général des impôts. Par suite, la société Alliance Négoce est fondée à soutenir, sans qu'il soit besoin de se prononcer sur l'autre moyen de sa demande, que c'est à tort que le tribunal administratif d'Orléans a rejeté ses conclusions tendant à l'annulation de la décision du 14 novembre 2016 par laquelle le directeur régional des finances publiques du Centre-Val de Loire a refusé de lui accorder l'agrément prévu au II du même article au motif que l'activité de la société Agri 37 avait subi des changements significatifs pendant la période au cours de laquelle le déficit en cause avait été constaté.

7. Il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge de l'État la somme de 6 000 euros à verser à la société Alliance Négoce, pour l'ensemble de la procédure, 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 janvier 2019 de la cour administrative d'appel de Nantes et le jugement du 21 novembre 2017 du tribunal administratif d'Orléans sont annulés.

Article 2 : La décision du 14 novembre 2016 du directeur régional des finances publiques du Centre-Val de Loire est annulée.

Article 3 : : L'État versera une somme de 6 000 euros à la société Alliance Négoce au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Article 4 : La présente décision sera notifiée à la SAS Alliance Négoce et au ministre de l'économie, des finances et de la relance.

Vu la procédure suivante :

Procédure contentieuse antérieure

La SARL 3M Agri a demandé au tribunal administratif de Grenoble, d'une part, d'annuler la décision du 4 avril 2017 par laquelle le directeur régional des finances publiques de la région Auvergne-Rhône-Alpes et du département du Rhône a refusé de lui accorder l'agrément prévu par le II de l'article 209 du code général des impôts en vue du transfert des déficits de la SAS Etablissement Monod, et, d'autre part, de prononcer la décharge du complément d'impôt sur les sociétés auquel elle a été assujettie au titre de l'exercice clos en 2015 et des majorations correspondantes.

Par un jugement n° 1703152 – 1805758 du 22 mars 2019, le tribunal administratif de Grenoble a rejeté ses demandes.

Procédure devant la cour

Par une requête et un mémoire, enregistrés le 20 mai 2019 et le 30 octobre 2020, la SARL 3M Agri, représentée par Me Daly, demande à la cour :

1°) d'annuler ce jugement du tribunal administratif de Grenoble du 22 mars 2019 ;

2°) d'annuler la décision du 4 avril 2017 par laquelle le directeur régional des finances publiques de la région Auvergne-Rhône-Alpes et du département du Rhône a refusé de lui accorder l'agrément prévu par le II de l'article 209 du code général des impôts ;

3°) de prononcer la décharge du complément d'impôt sur les sociétés auquel elle a été assujettie au titre de l'exercice clos en 2015 et des majorations correspondantes ;

4°) de mettre à la charge de l'Etat une somme de 3 500 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Elle soutient que : – en rejetant sa demande d'agrément, l'administration a méconnu le c) du II de l'article 209 du code général des impôts, dès lors que son chiffre d'affaires est resté constant, que le nombre de salariés est demeuré stable, que l'activité est restée inchangée et qu'un établissement a simplement disparu au profit d'un autre, si bien qu'aucun changement significatif n'est intervenu sur une période de trois ans ; – en outre, l'administration n'a pas examiné si un changement significatif était intervenu dans les trois ans suivant la fusion ; – l'intention du législateur n'était pas que l'application des dispositions en cause conduise à exclure tout changement structurel à la suite de la fusion ; – les conditions prévues au a) et au b) du II de l'article 209 du code général des impôts sont satisfaites ; – elle peut se prévaloir, sur le fondement de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales, du paragraphe n° 160 de l'instruction publiée au bulletin officiel des finances publiques le 27 novembre 2012 sous la référence BOI-SJ-AGR-20-30-10-10 qui énonce que : « (...) le transfert des déficits suppose également que la société absorbée n'ait pas apporté à l'activité transférée objet de la demande d'agrément de changement significatif de nature à caractériser une perte d'identité de l'activité. / Cette appréciation est effectuée en fonction de critères objectifs fondés sur la nature et l'importance des éléments exploités objet du transfert, dans le contexte économique propre de l'opération : clientèle, effectifs maintenus, moyens d'exploitation effectivement mis en œuvre, nature et volume d'activité, etc.... » ; – l'administration ne pouvait en conséquence réintégrer dans son bénéfice imposable de l'exercice clos en 2015 la partie des déficits de la SAS Etablissement Monod qu'elle avait imputé sur ses propres résultats.

Par des mémoires, enregistrés le 4 octobre 2019 et le 27 novembre 2019, le ministre de l'action et des comptes publics conclut au rejet de la requête.

Il soutient que les moyens de la requête ne sont pas fondés.

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 ayant été régulièrement averties du jour de l'audience ;

Après avoir entendu au cours de l'audience publique :

- le rapport de Mme Y, présidente-asseesseur,
- et les conclusions de Mme A-B, rapporteure publique ;

Considérant ce qui suit :

1. La SARL 3M Agri, anciennement dénommée SARL Mat Montagne, qui exerce une activité de vente et de réparation de matériels agricoles, s'est vu transmettre, le 20 mai 2015 avec effet au 1er juillet 2015, le patrimoine de la SAS Etablissement Monod, société exerçant une activité de négoce de machines agricoles, en raison de sa dissolution sans liquidation placée sous le régime prévu par l'article 210 A du code général des impôts. La SARL 3M Agri a en conséquence sollicité, le 20 mai 2015, l'agrément prévu par le II de l'article 209 du même code en vue de bénéficier du transfert des déficits antérieurs non encore déduits de la SAS Etablissement Monod. L'administration a rejeté sa demande par une décision du 4 avril 2017 au motif que la condition, prévue au c du II de l'article 209 du code général des impôts, tenant à la poursuite de l'activité à l'origine des déficits par la société absorbante pendant un délai minimal de trois ans, sans faire l'objet, pendant cette période, de changement significatif, n'était pas satisfaite. L'administration a également procédé à une vérification de comptabilité de la SARL 3M Agri portant sur la période du 1er octobre 2013 au 30 septembre 2016 à l'issue de laquelle elle a remis en cause la déduction du déficit de la SAS Etablissement Monod imputé par la société sur ses bénéfices à hauteur de la somme de 1 054 711 euros au titre de l'exercice clos en 2015. La SARL 3M Agri a demandé au tribunal administratif de Grenoble, d'une part, d'annuler la décision du 4 avril 2017 par laquelle l'administration a refusé de lui accorder l'agrément prévu par le II de l'article 209 du code général des impôts, et, d'autre part, de prononcer la décharge du complément d'impôt sur les sociétés auquel elle a été assujettie au titre de l'exercice clos en 2015 et des majorations correspondantes. Elle relève appel du jugement du 22 mars 2019 par lequel le tribunal, après les avoir jointes, a rejeté ses demandes.

Sur les conclusions tendant à l'annulation de la décision de refus d'agrément :

2. En premier 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 et la fraction d'intérêts mentionnée au sixième alinéa du 1 du II de l'article 212 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 respectivement au troisième alinéa du I et au sixième alinéa du 1 du II de l'article 212. (...) L'agrément est délivré lorsque : a) L'opération est justifiée du point de vue économique et obéit à des motivations principales autres que fiscales ; b) L'activité à l'origine des déficits ou des intérêts 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 et ces intérêts ont été constatés, de changement significatif, notamment en termes de clientèle, d'emploi, de moyens d'exploitation effectivement mis en œuvre, de nature et de volume d'activité ; c) L'activité à l'origine des déficits ou des intérêts 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 œuvre, de nature et de volume d'activité ; d) Les déficits et intérêts susceptibles d'être transférés ne proviennent ni de la gestion d'un patrimoine mobilier par des sociétés dont l'actif est

principalement composé de participations financières dans d'autres sociétés ou groupements assimilés ni de la gestion d'un patrimoine immobilier. ». Aux termes de l'article 1649 nonies du même code : « I. – (...) Sauf disposition expresse contraire, toute demande d'agrément auquel est subordonnée l'application d'un régime fiscal particulier doit être déposée préalablement à la réalisation de l'opération qui la motive. (...) ».

3. Il ressort des pièces du dossier que, pour refuser l'octroi de l'agrément prévu par le II de l'article 209 du code général des impôts, l'administration fiscale s'est fondée sur la circonstance que l'activité à l'origine des déficits dont le transfert était demandé n'avait été poursuivie par la SARL 3M Agri qu'après des changements significatifs tenant, d'une part, à la réduction, de l'ordre de 55 %, des effectifs salariés employés pour exercer l'activité au cours de la période au titre de laquelle ces déficits avaient été constatés, et, d'autre part, à la réduction du nombre d'établissements exploités à la suite de la fermeture de l'un d'eux situé à Virignin (Ain).

4. L'administration fait valoir qu'au cours de la période au titre de laquelle ont été constatés les déficits dont le transfert a été demandé, l'activité à l'origine de ces déficits occupait 32 salariés en moyenne au titre de l'exercice clos en 2013 et 29 salariés au titre de l'exercice clos en 2014, alors qu'à la suite de la fusion, cette activité n'était plus exercée que par un effectif réduit, la SARL 3M Agri ayant indiqué dans le cadre de l'instruction de sa demande que seuls 13 de ces salariés avaient été repris. La SARL 3M Agri soutient que le nombre de salariés employés à la suite de la fusion est en réalité demeuré stable, puisqu'il est passé de 13 au titre de l'exercice clos en 2015, à 24, 23 puis 20 au titre respectivement des exercices clos en 2016, 2017 et 2018. A l'appui de cette affirmation, elle se borne toutefois à produire plusieurs tableaux, établis pour les besoins de la cause, et non assortis d'un quelconque élément probant, et dont il résulte, au demeurant, que le nombre de salariés qu'elle invoque à partir de 2016 inclut les effectifs salariés qu'elle employait pour sa propre activité, laquelle n'est pas à l'origine des déficits dont le transfert est demandé. Dans ces conditions, ces éléments ne contredisent pas la réduction, constatée par l'administration, de l'ordre de 55 % des effectifs employés pour l'exercice de l'activité à l'origine des déficits dont le transfert est demandé.

5. L'administration fait en outre valoir que l'activité à l'origine de ces déficits, qui était réalisée par la SAS Etablissement Monod au sein de trois établissements situés, respectivement, à Tresserve (Savoie), [...], n'a plus été exercée, à compter du 18 mars 2016, qu'au sein du seul établissement situé à Francin. La société requérante soutient que le site de Tresserve a été fermé à compter du 31 décembre 2014, soit avant la fusion intervenue au 1er juillet 2015, et fait valoir qu'elle a ouvert une nouvelle plateforme de vente dédiée à la marque Kubota à Reignier-Esery (Haute-Savoie) à compter du 1er juin 2016. Elle ne conteste toutefois pas que le site de Virignin, dans lequel était exercé, selon ses indications mêmes, l'activité de vente de matériels agricoles à l'origine des déficits en litige, a été fermé à la date du 18 mars 2016, soit moins de trois ans après la fusion.

6. Il résulte de ce qui précède que, compte tenu, d'une part, de la réduction importante des effectifs salariés employés pour l'exercice de l'activité à l'origine des déficits dont le transfert a été demandé, et, d'autre part, de la fermeture d'un des établissements dans lesquels cette activité était exercée, et à supposer même que, comme le soutient la société requérante, la nature de l'activité soit demeurée inchangée, que le chiffre d'affaires réalisé soit resté constant et que les conditions prévues au a) et au b) du II de l'article 209 soient satisfaites, l'activité en cause doit être regardée comme ayant fait l'objet de changements significatifs dans la période de trois ans suivant la fusion. L'administration était, par suite, fondée à refuser, pour ce seul motif, l'agrément sollicité sur le fondement du II de l'article 209 du code général des impôts.

7. En deuxième lieu, aucune disposition ne subordonne la légalité de décision prise à la suite de la demande d'agrément à la condition qu'elle ne soit adoptée qu'à l'expiration du délai de trois années suivant la fusion, durant lequel est examiné l'existence d'un changement significatif de l'activité en vertu du c) du II de l'article 209 du code général des impôts. Par suite, la SARL 3M Agri n'est pas fondée à soutenir que la décision attaquée, qui a été adoptée deux ans après la fusion, présentait, dans ces conditions, un caractère prématuré.

8. En dernier lieu, la SARL 3M Agri reprend en appel le moyen invoqué en première instance et tiré de l'application, sur le fondement de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales, du paragraphe n° 160 de l'instruction publiée au bulletin officiel des finances publiques le 27 novembre 2012 sous la référence BOI-SJ-AGR-20-30-10-10 qui énonce

que : « (...) le transfert des déficits suppose également que la société absorbée n'ait pas apporté à l'activité transférée objet de la demande d'agrément de changement significatif de nature à caractériser une perte d'identité de l'activité./Cette appréciation est effectuée en fonction de critères objectifs fondés sur la nature et l'importance des éléments exploités objet du transfert, dans le contexte économique propre de l'opération : clientèle, effectifs maintenus, moyens d'exploitation effectivement mis en œuvre, nature et volume d'activité, etc... ». Il y a lieu d'écarter ce moyen par adoption des motifs retenus par le tribunal administratif de Grenoble.

Sur les conclusions à fin de décharge :

9. Pour remettre en cause la déduction du déficit de la SAS Etablissement Monod que la SARL 3M Agri a imputé sur ses résultats, à hauteur de la somme de 1 054 711 euros, au titre de l'exercice clos en 2015, l'administration s'est fondée sur la circonstance que la société n'avait pas obtenu l'agrément requis par le II de l'article 209 du code général des impôts. Cette circonstance justifie à elle seule la remise en cause de la déduction de ce déficit. Par suite, la SARL 3M Agri n'est pas fondée à demander la décharge du complément d'impôt sur les sociétés auquel elle a été assujettie au titre de l'exercice clos en 2015, ni des majorations correspondantes.

10. Il résulte de tout ce qui précède que la SARL 3M Agri n'est pas fondée à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Grenoble a rejeté ses demandes. Par voie de conséquence, ses conclusions tendant à l'application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative doivent être rejetées.

DECIDE :

Article 1er : La requête de la SARL 3M Agri est rejetée.

Article 2 : Le présent arrêt sera notifié à la SARL 3M Agri et au ministre de l'économie, des finances et de la relance. »

**Question :**

Une société déficitaire en absorbe une autre sous le régime spécial des fusions et opérations assimilées prévu à l'article 210 A du code général des impôts (CGI). Les déficits de la société absorbée sont transférés à la société absorbante sur agrément délivré par l'administration dans les conditions prévues au II de l'article 209 du CGI, ce qui implique notamment que l'activité à l'origine des déficits soit poursuivie par la société bénéficiaire pendant un délai minimal de trois ans sans faire l'objet de changement significatif pendant cette période.

L'opération conduit à un changement d'activité de la société absorbante au sens des dispositions du 5 de l'article 221 du CGI.

Il peut en être ainsi lorsque, par exemple, un holding de gestion absorbe une filiale qui exerce une activité opérationnelle.

Outre la perte du droit au report de ses propres déficits, ce changement d'activité entraîne-t-il celle du droit au report des déficits de la société absorbée transférés par agrément ?

**Réponse :**

Une société qui a obtenu l'agrément pour le transfert de déficits subis par une société qu'elle absorbe sous le régime spécial prévu à l'article 210 A du CGI ne peut pas se voir refuser le droit d'imputer ses déficits au motif qu'après l'opération d'absorption, elle a changé d'activité.

Les pertes d'une entreprise sont imputables sur les résultats de l'activité à laquelle elles se rattachent. Ainsi, le changement d'activité emportant cessation d'entreprise au sens des dispositions du 5 de l'article 221 du CGI se traduit par la perte pour l'entreprise du report des déficits subis avant le changement sur les bénéfices réalisés postérieurement à ce dernier. Le déficit antérieur n'est pas davantage reportable sur les profits comptabilisés au cours d'un exercice postérieurement au changement mais provenant de l'ancienne activité (Conseil d'Etat, décision du 4 février 2013, n° 349169, Sté Sodigar 2). Ainsi, en cas de changement d'activité, la société absorbante perd ses déficits propres, issus de son ancienne activité.

En revanche, elle conserve le droit de reporter les déficits qui lui ont été transférés sur agrément. Le changement d'activité de la société absorbante est sans incidence sur le droit d'imputer les déficits qui lui sont régulièrement transférés par la société absorbée dans le cadre des dispositions du II de l'article 209 du CGI. Il incombe à l'absorbante de respecter les conditions de cet agrément, notamment celle tenant à la poursuite sans changement significatif de l'activité à l'origine des déficits.

Selon l'administration fiscale, l'arrêt n° 19PA01183, SAS CAMY, rendu par la cour administrative d'appel de Paris le 16 juillet 2020, est uniquement une solution d'espèce. Il ne sera pas opposé aux sociétés absorbantes bénéficiant du transfert sur agrément des déficits de sociétés absorbées.

Il en est de même pour les déficits de sociétés absorbées transférés de plein droit, dans les conditions prévues au 2 du II de l'article 209 du CGI, à une société absorbante.

**CAA Paris, 8 juin 2021, n°18PA03711, Sté Sopra Steria Group**

Vu la procédure suivante :

Procédure contentieuse antérieure :

La société anonyme (SA) Sopra Steria Group a demandé au Tribunal administratif de Paris d'annuler pour excès de pouvoir la décision du 2 décembre 2015 par laquelle le ministre des finances et des comptes publics a refusé de lui accorder l'agrément prévu par le II de l'article 209 du code général des impôts pour le transfert de déficits d'un montant de 50 326 829 euros se rattachant à l'activité de la société Groupe Steria, ainsi que la décision implicite de rejet de son recours gracieux.

Par un jugement n° 1607635/1-2 du 2 octobre 2018, le Tribunal administratif de Paris a annulé la décision du ministre des finances et des comptes public portant refus d'agrément pour le transfert de déficits d'un montant de 50 326 829 euros, a enjoint au ministre de l'action et des comptes publics de procéder au réexamen de la demande de la société Sopra Steria Group dans un délai de quatre mois à compter de la notification de son jugement et a mis à la charge de l'Etat le versement à la société Sopra Steria Group d'une somme de 1 500 euros.

Procédure devant la Cour :

Par une requête et un mémoire, enregistrés le 29 novembre 2018 et le 12 juin 2019, le ministre de l'action et des comptes publics demande à la Cour :

- 1°) d'annuler le jugement n° 1607635/1-2 du 2 octobre 2018 du Tribunal administratif de Paris ;
- 2°) de rejeter la demande de la société Sopra Steria Group présentée devant le Tribunal administratif de Paris.

Il soutient que :

- le jugement est entaché d'insuffisance de motivation ;
- il est entaché de contradiction entre les motifs de ses points 3 et 5 ;
- il résulte des dispositions du d) du II de l'article 209 du code général des impôts que l'agrément ne peut être délivré si les déficits susceptibles d'être transférés proviennent de la gestion d'un patrimoine mobilier par des sociétés dont l'actif est principalement composé de participations financières dans d'autres sociétés ou groupements assimilés ;
- les termes clairs de ce texte excluent toutes les holdings de son bénéficiaire sans distinction selon leur degré d'implication dans la gestion des filiales qu'elles détiennent ;
- les prestations de services rendues par une société holding n'ont pas la nature d'activités opérationnelles distinctes relevant du b) ou c) du même article mais d'activités accessoires se rattachant directement à son activité de société holding et à la gestion de son patrimoine mobilier ;
- l'intention du législateur, lors du vote de la loi rectificative de finances pour 2012, n'a pas été de prévoir une exception en faveur des holdings animatrices ;
- à titre subsidiaire, au motif censuré par les premiers juges pourrait être substitué celui pris de ce que les prestations d'animation et de support réalisées par les différentes directions fonctionnelles de la société holding Groupe Steria ne peuvent générer de déficit dès lors qu'elles avaient nécessairement vocation à être refacturées aux filiales sauf à être présumées relever d'un acte anormal de gestion et que la société n'a, en tout état de cause, pas justifié l'existence d'un tel déficit.

Par des mémoires en défense, enregistrés le 29 janvier 2019 et le 28 juin 2019, la société anonyme Sopra Steria Group, représentée par la SELAS De Gaulle Fleurance et Associés, conclut au rejet de la requête et à ce que la somme de 5 000 euros soit mise à la charge de l'Etat en application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Elle soutient que les moyens soulevés par le ministre de l'action et des comptes publics ne sont pas fondés.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

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

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

Ont été entendus au cours de l'audience publique :

- le rapport de M. A...,
- les conclusions de Mme Stoltz-Valette, rapporteur public,
- et les observations de Me Schmitt, avocat de la société Sopra Steria Group.

Considérant ce qui suit :

1. Il ressort des pièces du dossier que la société Sopra Group a absorbé, en septembre 2014, dans le cadre d'une opération de fusion absorption placée sous le régime de l'article 210 A du code général des impôts, la société Groupe Steria, société de tête du groupe mondial de services informatiques Steria, ainsi que la filiale à 100 % de cette dernière, la société Steria, avec effet rétroactif fiscal et comptable au 1er janvier 2014. Dans ce cadre, la société Sopra Steria Group, nouvelle dénomination de la société Sopra Group, a sollicité auprès du ministre des finances et des comptes publics, par un courrier du 15 décembre 2014, l'agrément prévu au II de l'article 209 du code général des impôts pour permettre le transfert, à son profit, des déficits reportables au 31 décembre 2013 de la société Groupe Steria, à hauteur de 50 326 829 euros, et des déficits ayant pour origine la société Steria, d'un montant de 40 909 003 euros. Par une décision du 2 décembre 2015, le ministre des finances et des comptes publics, d'une part, a accueilli partiellement cette demande à hauteur de 34 653 190 euros correspondant à une partie des déficits fiscaux antérieurement subis par la société Steria et, d'autre part, a rejeté le surplus, correspondant notamment aux déficits d'un montant de 50 326 829 euros ayant pour origine la société Groupe Steria. Par un courrier du 3 février 2016, la société Sopra Steria Group a présenté un recours gracieux tendant au réexamen de sa demande d'agrément pour le transfert des déficits ayant pour origine la société Groupe Steria, d'un montant de 50 326 829 euros. La société Sopra Steria Group a saisi le Tribunal administratif de Paris d'un recours pour excès de pouvoir dirigé contre la décision de refus partiel d'agrément ainsi que la décision implicite de rejet de son recours gracieux. Par un jugement du 2 octobre 2018, le Tribunal a annulé la première de ces décisions, a enjoint au ministre de procéder au réexamen de la demande de la société Sopra Steria Group dans un délai de quatre mois à compter de la notification du jugement et a mis à la charge de l'Etat le versement à la société Sopra Steria Group d'une somme de 1 500 euros au titre des frais liés à l'instance. Le ministre de l'action et des comptes publics relève appel de ce jugement.

Sur la régularité du jugement attaqué :

2. Aux termes de l'article L. 9 du code de justice administrative : " Les jugements sont motivés ".

3. Les premiers juges ont suffisamment motivé, aux points 2 à 5 de leur jugement, l'annulation de la décision contestée sur le moyen pris de la méconnaissance des dispositions du d) du II de l'article 209 du code général des impôts, en indiquant en particulier que la société Group Steria réalisait pour ses filiales un certain nombre de prestations ne

pouvant se rattacher à la gestion d'un patrimoine mobilier au sens des dispositions du d du II de l'article 209 du code général des impôts et en précisant qu'étaient notamment concernées les prestations relatives à la gestion des achats du groupe, à l'assistance juridique apportée aux filiales, ou encore à la direction des systèmes d'information de celles-ci. Par suite, le moyen doit être écarté.

Sur la légalité de la décision contestée :

4. Aux termes du II l'article 209 du code général des impôts, dans sa rédaction applicable : " En cas de fusion ou opération assimilée placée sous le régime de l'article 210 A, les déficits antérieurs et la fraction d'intérêts mentionnée au sixième alinéa du 1 du II de l'article 212 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 respectivement au troisième alinéa du I et au sixième alinéa du 1 du II de l'article 212. [...] / L'agrément est délivré lorsque : / a). L'opération est justifiée du point de vue économique et obéit à des motivations principales autres que fiscales ; / b) L'activité à l'origine des déficits ou des intérêts 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 et ces intérêts 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 ou des intérêts 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 ; / d) Les déficits et intérêts susceptibles d'être transférés ne proviennent ni de la gestion d'un patrimoine mobilier par des sociétés dont l'actif est principalement composé de participations financières dans d'autres sociétés ou groupements assimilés ni de la gestion d'un patrimoine immobilier ".

5. D'une part, il résulte du d) du II de l'article 209 du code général des impôts que, s'agissant des sociétés dont l'actif est principalement composé de participations financières, ce qui est le cas des sociétés holdings, le bénéfice du dispositif de transfert de déficit sur agrément prévu au II de cet article n'est exclu que pour les seuls déficits provenant de la gestion d'un patrimoine mobilier ou immobilier de telles sociétés. Par ailleurs, il résulte des travaux préparatoires de la loi du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012 dont elles sont issues que l'intention du législateur était d'exclure les seules " holdings financières ", et non l'ensemble des holdings, dans le but de limiter les possibilités d'exploitation des déficits à des fins d'optimisation fiscale et notamment de lutte contre les " marchés de déficits ". Ces dispositions ne font dès lors pas obstacle par principe à ce qu'une société holding puisse bénéficier de l'agrément prévu par cet article en vue d'imputer sur ses bénéfices ultérieurs les déficits antérieurs non encore déduits de la société absorbée dès lors que les déficits concernés ne proviennent pas d'une activité de gestion d'un patrimoine mobilier ou immobilier au sens de ce texte.

6. D'autre part, une société holding qui a pour activité principale, outre la gestion d'un portefeuille de participations, la participation active à la conduite de la politique du groupe et au contrôle de ses filiales et, le cas échéant et à titre purement interne, la fourniture de services spécifiques, administratifs, juridiques, comptables, financiers et immobiliers, est animatrice de son groupe, et, doit par suite, être regardée comme exerçant une activité distincte de la gestion d'un patrimoine mobilier au sens des dispositions du d) du II de l'article 209 du code général des impôts et qui n'est pas accessoire à une telle gestion.

7. Dès lors, les déficits d'une société holding animatrice susceptibles de bénéficier de l'agrément prévu par les dispositions du II de l'article 209 du code général des impôts ne se limitent pas aux seuls déficits provenant d'une activité opérationnelle distincte de son activité de gestion de ses filiales et réalisée au seul profit de clients tiers. Il s'ensuit que l'agrément prévu par ces dispositions ne pouvait être refusé à la société Sopra Steria Group au motif que, du seul fait de la nature de société holding de la société Groupe Steria, les déficits générés par son activité devaient être regardés comme provenant d'une activité de gestion de son patrimoine mobilier faute de résulter d'une activité exercée au profit de sociétés tierces à son groupe.

Sur la substitution de motifs demandée par le ministre de l'action et des comptes publics :

8. Le ministre de l'action et des comptes publics demande que, au motif principal erroné de la décision attaquée, soit substitué un motif tiré de ce que les prestations d'animation et de support réalisées par les différentes directions fonctionnelles de la société requérante ne peuvent générer de déficit dès lors qu'elles avaient nécessairement vocation à être refacturées aux filiales sauf à être présumées relever d'un acte anormal de gestion et que la société n'a en tout état de cause pas justifié l'existence d'un tel déficit.

9. D'une part, il résulte de ce qui a été dit au point 6 que l'activité principale d'une société holding animatrice de son groupe, qui la conduit notamment à participer activement à la conduite et à la politique de son groupe et au contrôle de ses filiales, ne se limite pas à la réalisation au profit de ses filiales de prestations ayant vocation à être refacturées à ses dernières. D'autre part, il ne ressort pas des pièces du dossier que les déficits litigieux dont la société requérante sollicite le transfert résulteraient exclusivement d'une activité de prestations de services effectuées par la société Groupe Steria au profit des sociétés de l'ancien groupe dont elle était la mère. Dans ces conditions, le motif dont l'administration fiscale demande la substitution au motif initialement retenu n'est pas propre à justifier à lui seul, sans nouvel examen de la demande de la société requérante, le refus d'agrément litigieux.

10. Il résulte de tout ce qui précède que le ministre de l'action et des comptes publics n'est pas fondé à se plaindre de ce que, par le jugement attaqué, qui n'est pas entaché de contradiction de motifs, le Tribunal administratif de Paris a annulé la décision par laquelle il a refusé d'accorder à la société Sopra Steria Group un agrément pour le transfert de déficits d'un montant de 50 326 829 euros se rattachant à l'activité de la société Groupe Steria.

Sur les frais liés à l'instance :

11. Il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge de l'Etat le versement à la société Sopra Steria Group d'une somme de 1 500 euros au titre des frais exposés par elle et non compris dans les dépens.

**D É C I D E :**

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

Article 2 : L'Etat versera à la société Sopra Steria Group une somme de 1 500 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Article 3 : Le présent arrêt sera notifié à la société Sopra Steria Group et au ministre de l'économie, des finances et de la relance.

### **3. ACTUALITÉ EN MATIÈRE D'INTEGRATION FISCALE**

- **BOI-RES-IS 000088, 24 mars 2021**
- **CAA Versailles 11 février 2021, n°18VE02536, Sté Direct Energie**
- **CE, 26 janvier 2021, n°437802, Sté Accor**
- **CE, 26 janvier 2021, n°438217, Sté Vicat**
- **CE 5 novembre 2021, n°431747, Elior Group**
- **CE, 6 décembre 2021, n°439650, Sté Financière des Eparses**
- **CAA Versailles, 28 septembre 2021, n°19VE00546, SAS Financière Lilas IV**

**Question :**

Une société qui, le premier jour de l'exercice, acquiert 95 % au moins du capital d'une autre société ou des titres portant sa participation à hauteur a minima de ce pourcentage peut-elle constituer un groupe fiscal dès cet exercice, toutes autres conditions pour bénéficier du régime de groupe étant remplies ?

**Réponse :**

Conformément aux dispositions de l'article 223 A du code général des impôts, une société peut se constituer seule redevable de l'impôt sur les sociétés dû sur l'ensemble des résultats du groupe formé par elle-même et les sociétés dont elle détient 95 % au moins du capital, de manière continue au cours de l'exercice, directement ou indirectement par l'intermédiaire de sociétés du groupe ou de sociétés intermédiaires.

Ainsi, les résultats des sociétés nouvellement acquises par le groupe à 95 % au moins, ou dans lesquelles ce seuil de détention est atteint en cours d'exercice, ne peuvent être pris en compte pour la détermination du résultat d'ensemble qu'à compter de l'exercice suivant.

Toutefois, la doctrine administrative (II-C-2 § 200 du BOI-IS-GPE-10-20-10) permet une application souple de la condition de détention continue du capital en autorisant, le premier jour de l'exercice, la sortie de groupe d'une filiale et son entrée simultanée dans un autre groupe préexistant ou formé à cette occasion, sans exercice intercalaire pour la filiale.

Cet assouplissement doctrinal peut être appliqué à des sociétés n'appartenant à aucun groupe fiscal avant leur acquisition.

En conséquence, toutes autres conditions d'application du régime de groupe remplies, la société acquéreuse est autorisée à constituer, dès l'exercice d'acquisition, un groupe fiscal formé avec la société dont elle acquiert, le premier jour de l'exercice (de la société acquéreuse et de la société acquise), 95 % au moins du capital ou des titres portant sa participation à 95 % au moins du capital.

Vu la procédure suivante :

Procédure contentieuse antérieure :

La société Direct Energie a demandé au tribunal administratif de Montreuil de prononcer la restitution du trop-versé d'impôt sur les sociétés et des contributions additionnelles à cet impôt au titre de l'exercice clos en 2013, à hauteur de 730 494 euros.

Par un jugement n° 1703586 du 19 avril 2018, le tribunal administratif de

Montreuil a restitué à la société Direct Energie le trop-versé d'impôt sur les sociétés et des contributions additionnelles à cet impôt pour l'exercice clos en 2013 à hauteur de 730 494 euros.

Procédure devant la Cour :

Par une requête enregistrée le 24 juillet 2018, le ministre de l'action et des comptes publics demande à la Cour :

1°) d'annuler ce jugement ;

2°) de rétablir la société Direct Energie à l'impôt sur les sociétés et aux contributions additionnelles, au titre de l'exercice clos en 2013, à hauteur de 730 494 euros.

Il soutient que le plafond prévu au 3ème alinéa du I de l'article 209 du code général des impôts s'applique une seule fois, par sociétés, sur leurs bénéfices individuels, pour l'ensemble des déficits antérieurs à l'intégration fiscale, qui comprennent les déficits propres et les déficits imputables sur une base élargie.

.....  
Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le décret n° 2020-1406 du 18 novembre 2020 ;
- le code de justice administrative.

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

Ont été entendus au cours de l'audience publique :

- le rapport de M. A...,
- et les conclusions de M. Illouz, rapporteur public.

Considérant ce qui suit :

1. Ainsi que l'ont exposé les premiers juges, la société SA Direct Energie, société mère d'un groupe d'intégration fiscale constitué avec les sociétés Direct Energie Distribution et Direct Energie Génération, a été absorbée le 11 juillet 2012, avec effet rétroactif au 1er janvier 2012, par l'une de ses filiales, la société Poweo, renommée société Direct Energie à l'issue de l'opération, devenant la société mère d'un nouveau groupe fiscalement intégré succédant au précédent groupe dont la société SA Direct Energie était la mère. En application du c) du 6. de l'article 223 L du code général des impôts, la société Direct Energie a opté pour l'imputation, sur agrément, des déficits de l'ancien groupe sur une base

élargie en application du 5. de l'article 223 I du même code. Dans le cadre de cette opération, l'administration a délivré le 6 septembre 2012 un agrément pour le transfert sur une base élargie du déficit antérieurement subi par le groupe dont la société SA Direct Energie constituait la société mère, soit sur les résultats des sociétés Direct Energie, Direct Energie Distribution et Direct Energie Génération, à hauteur de 105 093 075 euros, en application de l'article 223 I du code général des impôts. Par une décision du même jour, l'administration a également agréé le transfert des déficits propres de la société SA Direct Energie à la société Direct Energie pour un montant de 34 960 228 euros, en application du II de l'article 209 dudit code. En l'absence de bénéfice d'imputation, les déficits imputables sur une base élargie n'ont pas été imputés au titre de l'exercice clos en 2012. La société Direct Energie a toutefois entendu bénéficier de l'imputation de ces déficits au titre de l'exercice clos en 2013, imputation qu'elle avait cependant omis d'opérer lors du dépôt de la déclaration d'impôt sur les sociétés du groupe dont elle est la société mère. Ainsi la société Direct Energie, en tant que société mère d'un groupe fiscalement intégré, a demandé à l'administration fiscale, puis au tribunal administratif de Montreuil, à la suite du rejet de sa demande, le bénéfice, dans cet ordre, de l'imputation des déficits propres des sociétés Direct Energie et Direct Energie Génération en application respectivement de la décision d'agrément susmentionnée et de l'alinéa 1a de l'article 223 I du code général des impôts, de l'imputation des déficits imputables sur une base élargie en application du 5. de l'article 223 I du même code, et enfin de l'imputation du déficit d'ensemble sur le résultat d'ensemble en application de l'article 223 C du même code. Le tribunal administratif de Montreuil a, par un jugement du 19 avril 2018, fait droit à la demande de la société Direct Energie et lui a restitué le trop-versé d'impôt sur les sociétés et des contributions additionnelles à cet impôt au titre de l'année 2013 pour un montant de 730 494 euros. Le ministre fait appel de ce jugement.

2. Aux termes de l'article 223 L du code général des impôts, dans sa rédaction alors applicable : " 6. c) Lorsqu'une société soumise à l'impôt sur les sociétés absorbe une société mère (...), elle peut se constituer, depuis l'ouverture de l'exercice de la fusion, seule redevable des impôts (...) dus par le groupe qu'elle forme avec les sociétés membres de celui qui avait été constitué par la société absorbée (...)" . En ce qui concerne le sort des déficits subis par une société avant son entrée ou après sa sortie d'un groupe fiscal, l'article 223 I du même code dans sa rédaction alors applicable, dispose d'une part que : " 1. a) Les déficits subis par une société du groupe au titre d'exercices antérieurs à son entrée dans le groupe ne sont imputables que sur son bénéfice, dans les limites et conditions prévues au troisième alinéa du I de l'article 209. (...) " et d'autre part : " 5. Dans les situations visées aux c (...) du 6 de l'article 223 L, et sous réserve, le cas échéant, de l'obtention de l'agrément prévu au 6, la fraction du déficit qui n'a pu être reportée au titre d'un exercice dans les conditions prévues à l'article 223 S peut, dans la mesure où ce déficit correspond à celui de la société mère absorbée ou à celui des sociétés membres du groupe ayant cessé et qui font partie du nouveau groupe, s'imputer sur les résultats, déterminés selon les modalités prévues au 4 et par dérogation au a du 1, des sociétés mentionnées ci-dessus. Cette fraction de déficit s'impute dans les limites et conditions prévues au troisième alinéa du I de l'article 209. (...) " . En ce qui concerne l'imputation du déficit d'ensemble d'un groupe intégré, l'article 223 C de ce code prévoit que : " Le bénéfice d'ensemble est imposé selon les modalités prévues au deuxième alinéa du paragraphe I de l'article 219. / Le déficit d'ensemble est reporté dans les conditions prévues au troisième alinéa du I de l'article 209 " . Enfin, le troisième alinéa du I de l'article 209 dudit code dispose que : " (...) en cas de déficit subi pendant un exercice, ce déficit est considéré comme une charge de l'exercice suivant et déduit du bénéfice réalisé pendant ledit exercice dans la limite d'un montant de 1 000 000 majoré de 50 % du montant correspondant au bénéfice imposable dudit exercice excédant ce premier montant. (...) " .

3. Ainsi que l'a jugé le tribunal administratif, il ressort de ces dispositions que les sociétés d'un groupe fiscalement intégré peuvent, si les conditions prévues sont remplies, cumuler le bénéfice des mécanismes d'imputation de déficits propres antérieurs à la constitution du nouveau groupe en application du II de l'article 209 et du a) du 1. de l'article 223 I du code général des impôts, d'imputation de déficit sur une base élargie en application du 5. de l'article 223 I de ce code, et d'imputation du déficit d'ensemble en application de l'article 223 C du même code. Il résulte en outre de ces dispositions que le plafond défini par le troisième alinéa du I de l'article 209 du code général des impôts, auquel chacune de ces dispositions renvoie, s'applique pour chaque mécanisme d'imputation de déficit, et ne constitue pas un plafond unique qui viendrait limiter la somme des déficits imputables. Par suite, le moyen unique soulevé par le ministre et tiré de ce que le dispositif de limitation des déficits prévu au troisième alinéa du I de l'article 209 du code

général des impôts ne s'applique qu'une seule fois, par société, sur leurs bénéfices individuels, pour l'ensemble des déficits antérieurs à l'intégration fiscale, qui comprennent à la fois les déficits propres et les déficits imputables sur une base élargie, ne peut qu'être écarté.

4. Il résulte de l'instruction que selon la méthode exposée au point précédent, la société Direct Energie a retenu un montant du déficit imputable sur l'exercice clos en 2013 de 1 801 892,50 euros, aboutissant à un trop-versé d'impôt sur les sociétés et de contributions additionnelles à cet impôt de 730 494 euros. Le ministre ne conteste pas les détails des calculs effectués par la société requérante.

5. Il résulte de tout ce qui précède que le ministre n'est pas fondé à soutenir que c'est à tort que par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Montreuil a restitué à la société Direct Energie un trop-versé d'impôt sur les sociétés et de contributions additionnelles à cet impôt, de 730 494 euros au titre de l'exercice clos en 2013.

Sur les frais liés au litige :

6. Il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge de l'Etat la somme de 2 000 euros en application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative. En revanche, en l'absence de dépens, il n'y a pas lieu de faire application des dispositions de l'article R. 761-1 du code de justice administrative.

DÉCIDE :

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

Article 2 : L'Etat versera à la société Direct Energie la somme de 2 000 euros en application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Article 3 : Les conclusions présentées par la société Direct Energie sur le fondement de l'article R. 761 du code de justice administrative sont rejetées.

Vu la procédure suivante :

La société Accor a demandé au tribunal administratif de Montreuil de prononcer la décharge de la cotisation d'impôt sur les sociétés qu'elle a acquittée au titre de l'année 2008 ainsi que des majorations correspondantes. Par un jugement n° 1702035 du 18 janvier 2018, le tribunal administratif a partiellement fait droit à sa demande en prononçant la décharge de la cotisation primitive d'impôt sur les sociétés dont elle s'était acquittée au titre de l'année 2008 à concurrence de la neutralisation de la quote-part de frais et charges afférente aux dividendes qui lui ont été versés en 2008 par les sociétés du groupe établies dans un Etat de l'Union européenne autre que la France.

Par un arrêt n° 18VE01276 du 19 novembre 2019, 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 Accor la fraction de cotisation d'impôt dont le tribunal administratif lui avait accordé la restitution.

Par un pourvoi sommaire, un mémoire complémentaire et un mémoire en réplique, enregistrés les 20 janvier et 20 avril 2020 et le 8 janvier 2021 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, la société Accor demande 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 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. Charles-Emmanuel Airy, auditeur,

- les conclusions de M. Romain Victor, rapporteur public ;

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

Considérant ce qui suit :

1. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que la société Accor est la société-mère d'un groupe fiscal intégré au sens de l'article 223 A du code général des impôts. Au titre des exercices clos les 31 décembre 2008, 2009 et 2010, elle a perçu de filiales établies dans des Etats membres de l'Union européenne autres que la France des dividendes placés sous le régime fiscal des sociétés mères prévu aux articles 145 et 216 du code général des impôts. En application des dispositions alors en vigueur de l'article 216 du code général des impôts, la société Accor a déduit le montant de ces dividendes du résultat fiscal du groupe, à l'exception d'une quote-part de frais et charges fixée à 5 % de leur montant. Conformément aux dispositions alors en vigueur du deuxième alinéa de l'article 223 B du code général des impôts, la société a déduit de son résultat fiscal l'intégralité du montant des dividendes reçus de ses filiales françaises, membres du groupe fiscal dont elle constituait la tête. A la suite de l'arrêt rendu le 2 septembre 2015 par la Cour de justice de l'Union européenne Groupe Steria SCA (C-386/14), la société Accor a demandé la restitution partielle des cotisations primitives d'impôt qu'elle avait acquittées, à concurrence de l'assiette correspondant à la quote-part de frais et charges afférente aux dividendes versés de 2008 à 2010 par les filiales établies dans un autre

Etat membre de l'Union européenne. L'administration a fait droit à cette demande pour les exercices clos en 2009 et 2010 et rejeté comme tardive sa demande portant sur l'exercice clos en 2008. Par un jugement du 18 janvier 2018, le tribunal administratif de Montreuil a fait droit à la demande de la société Accor. Celle-ci se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 19 novembre 2019 par lequel la cour administrative d'appel de Versailles a fait droit à l'appel du ministre de l'action et des comptes publics contre ce jugement.

2. En premier lieu, l'article R. 196-1 du livre des procédures fiscales dispose que : " Pour être recevables, les réclamations relatives aux impôts autres que les impôts directs locaux et les taxes annexes à ces impôts doivent être présentées à l'administration au plus tard le 31 décembre de la deuxième année suivant celle, selon le cas : / a. De la mise en recouvrement du rôle ou de la notification d'un avis de mise en recouvrement ; / b. Du versement de l'impôt contesté lorsque cet impôt n'a pas donné lieu à l'établissement d'un rôle ou à la notification d'un avis de mise en recouvrement ". Par une appréciation souveraine des faits exempte de toute dénaturation, la cour administrative d'appel a relevé que la réclamation présentée à l'administration fiscale par la société Accor le 14 septembre 2015 tendait seulement à obtenir la restitution de la fraction des cotisations primitives d'impôt sur les sociétés acquittées au titre des exercices clos en 2008, 2009 et 2010, correspondant à une assiette constituée de la quote-part de frais et charges afférente aux dividendes versés au cours de ces exercices par des filiales établies dans des Etats membres de l'Union européenne autres que la France. En en déduisant que la notification, le 27 février 2014, d'un avis de mise en recouvrement portant sur des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés au titre des mêmes exercices n'ouvrait pas, en application de l'article R. 196-1 du livre des procédures fiscales, un délai de réclamation contre les impositions visées dans cette réclamation, la cour administrative d'appel n'a pas commis d'erreur de droit.

3. En deuxième lieu, l'article R. 196-3 du livre des procédures fiscales dispose que : " Dans le cas où un contribuable fait l'objet d'une procédure de reprise ou de rectification de la part de l'administration des impôts, il dispose d'un délai égal à celui de l'administration pour présenter ses propres réclamations ". Aux termes de l'article L. 169 du livre des procédures fiscales : " Pour l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés, le droit de reprise de l'administration des impôts s'exerce jusqu'à la fin de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due. (...) ". Le premier alinéa de l'article L. 189 du même livre précise que : " La prescription est interrompue par la notification d'une proposition de rectification, par la déclaration ou la notification d'un procès-verbal, de même que par tout acte comportant reconnaissance de la part des contribuables et par tous les autres actes interruptifs de droit commun. (...) ". Il résulte de ces dispositions qu'un contribuable qui a fait l'objet d'une procédure de reprise ou de rectification dispose, pour présenter ses propres réclamations, d'un délai égal à celui fixé à l'administration pour établir l'impôt, lequel expire, s'agissant de l'impôt sur les sociétés, le 31 décembre de la troisième année suivant celle au cours de laquelle la proposition de rectification lui a été régulièrement notifiée.

4. Pour juger que la réclamation présentée par la société Accor le 14 septembre 2015 était tardive, la cour administrative d'appel s'est fondée, après avoir relevé que l'administration avait adressé à la société le 3 août 2011 une proposition de rectification de ses bases d'imposition à l'impôt sur les sociétés au titre de l'exercice clos en 2008, sur ce que cette notification, interruptive de prescription, ouvrait à la contribuable, en application de l'article R. 196-3 du livre des procédures fiscales, un délai de réclamation contre l'imposition primitive à laquelle elle avait été assujettie au titre de cet exercice courant jusqu'à l'expiration du délai de reprise de l'administration, le 31 décembre 2014, sans que la notification, le 27 février 2014, de la mise en recouvrement des impositions supplémentaires en cause ait d'incidence sur ce délai. En statuant ainsi, la cour n'a commis aucune erreur de droit.

5. En troisième lieu, aux termes de l'article L. 203 du livre des procédures fiscales : " Lorsqu'un contribuable demande la décharge ou la réduction d'une imposition quelconque, l'administration peut, à tout moment de la procédure et malgré l'expiration des délais de prescription, effectuer ou demander la compensation dans la limite de l'imposition contestée, entre les dégrèvements reconnus justifiés et les insuffisances ou omissions de toute nature constatées dans l'assiette ou le calcul de l'imposition au cours de l'instruction de la demande ". L'article L. 205 du même livre précise que cette compensation est opérée " dans les mêmes conditions au profit du contribuable à l'encontre duquel l'administration effectue une rectification lorsque ce contribuable invoque une surtaxe commise à son préjudice ou lorsque la rectification fait apparaître une double imposition ". Il résulte de ces dispositions que si un contribuable

peut, à tout moment de la procédure, demander à bénéficier d'une compensation et ce, alors même que le délai de réclamation serait expiré, ce n'est que dans la limite de l'imposition mise en recouvrement à la suite de la rectification qu'il a régulièrement contestée. Dans ces conditions, la cour n'a pas davantage commis d'erreur de droit en jugeant que la société Accor n'était pas fondée à invoquer la compensation entre les cotisations supplémentaires d'impôt mises en recouvrement le 27 février 2014 et l'imposition en litige, après avoir relevé, par des motifs exempts de dénaturation, que la société n'avait pas contesté ces cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés.

6. Il résulte de tout ce qui précède que la société Accor n'est pas fondée à demander l'annulation de l'arrêt qu'elle attaque.

7. Les dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative font obstacle à ce qu'une somme soit mise, à ce titre, à la charge de l'Etat qui n'est pas, dans la présente instance, la partie perdante.

D E C I D E :

-----

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

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

Vu la procédure suivante :

La société anonyme (SA) Vicat a demandé au tribunal administratif de Montreuil de prononcer la restitution des cotisations primitives d'impôt sur les sociétés et de contribution sociale additionnelles à cet impôt dont elle s'est acquittée au titre de son exercice clos en 2010. Par un jugement n° 1703746 du 18 janvier 2018, ce tribunal a rejeté cette demande.

Par un arrêt n° 18VE00849 du 3 décembre 2019, la cour administrative d'appel de Versailles a rejeté l'appel formé par la société Vicat contre ce jugement.

Par un pourvoi sommaire, un mémoire complémentaire et un mémoire en réplique, enregistrés les 3 février, 27 avril et 30 novembre 2020 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, la société Vicat demande au Conseil d'Etat :

1°) d'annuler cet arrêt ;

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

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

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu :

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

- le code de justice administrative et le décret n° 2020-1406 du 18 novembre 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, après les conclusions, à la SCP Baraduc, Duhamel, Rameix, avocat de la société Vicat ;

Considérant ce qui suit :

1. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que la société Vicat est la société-mère d'un groupe fiscalement intégré au sens de l'article 223 A du code général des impôts. Au cours de l'exercice clos en 2010, la société Parficim, qui est membre de ce groupe, a perçu d'une filiale établie en Italie, la société Cimenti Centro Sud SPA, des dividendes placés sous le régime fiscal des sociétés mères prévu aux articles 145 et 216 du code général des impôts. En application des dispositions alors en vigueur de l'article 216 du code général des impôts, la société Vicat a déduit le montant de ces dividendes du résultat fiscal du groupe, à l'exception d'une quote-part de frais et charges fixée à 5 % de leur montant. A la suite de l'arrêt du 2 septembre 2015 de la Cour de justice de l'Union européenne, Groupe Steria SCA (C-386/14), la société Vicat a demandé la restitution de la fraction des cotisations primitives d'impôt sur les sociétés et de contribution sociale additionnelle à cet impôt qu'elle avait acquittées au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2010, correspondant à la quote-part de frais et charges afférente aux dividendes versés au titre de cet exercice par la société Cimenti Centro Sud SPA à la société Parficim. L'administration a rejeté cette réclamation pour tardiveté. Par un jugement du 18 janvier 2018, le tribunal administratif de Montreuil a rejeté la demande de la société Vicat tendant à obtenir la restitution de ces mêmes cotisations primitives d'impôt sur les sociétés et de contribution

sociale additionnelle à cet impôt. La société se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 3 décembre 2019 par lequel la cour administrative d'appel de Versailles a rejeté son appel contre ce jugement.

2. D'une part, l'article R. 196-3 du livre des procédures fiscales dispose que : " Dans le cas où un contribuable fait l'objet d'une procédure de reprise ou de rectification de la part de l'administration des impôts, il dispose d'un délai égal à celui de l'administration pour présenter ses propres réclamations. ". Aux termes de l'article L. 169 du même livre : " Pour l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés, le droit de reprise de l'administration des impôts s'exerce jusqu'à la fin de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due (...) ". Le premier alinéa de l'article L. 189 de ce livre dispose : " La prescription est interrompue par la notification d'une proposition de rectification, par la déclaration ou la notification d'un procès-verbal, de même que par tout acte comportant reconnaissance de la part des contribuables et par tous les autres actes interruptifs de droit commun (...) ". Il résulte de ces dispositions qu'un contribuable qui a fait l'objet d'une procédure de reprise ou de rectification dispose, pour présenter ses propres réclamations, d'un délai égal à celui fixé à l'administration pour établir l'impôt, lequel expire, s'agissant de l'impôt sur les sociétés, le 31 décembre de la troisième année suivant celle au cours de laquelle la proposition de rectification lui a été régulièrement notifiée.

3. D'autre part, en vertu de l'article 223 A du code général des impôts, si la société mère d'un groupe fiscalement intégré peut se constituer seule redevable de l'impôt sur les sociétés dû sur le résultat d'ensemble déterminé par la somme algébrique des résultats des sociétés du groupe, celles-ci restent soumises à l'obligation de déclarer leurs résultats et c'est avec ces dernières que l'administration fiscale mène les procédures de vérification de comptabilité et de rectification, dans les conditions prévues aux articles L. 13, L. 47 et L. 57 du livre des procédures fiscales. Il résulte de ces dispositions, combinées avec celles des articles L. 169 et L. 189 de ce livre, que la notification régulière à une société membre d'un groupe fiscalement intégré des rehaussements apportés à son bénéfice imposable interrompt la prescription à l'égard de la société mère, en tant que redevable de l'impôt sur les sociétés dû sur le résultat d'ensemble du groupe, pour les seules impositions correspondant au résultat individuel de la société membre du groupe ayant fait l'objet d'une procédure de reprise.

4. Il résulte de ce qui précède que la notification régulière à la société mère d'un groupe fiscalement intégré de rehaussements apportés à son propre bénéfice imposable, en tant que société membre de ce groupe, ne lui permet de se prévaloir du délai de réclamation prévu à l'article R. 196-3 du livre des procédures fiscales que pour les impositions correspondant à ses propres résultats individuels.

5. Pour juger tardive la réclamation présentée par la société Vicat le 22 décembre 2016, tendant à la restitution d'une fraction, correspondant à des bénéfices de la société Parficim, des cotisations primitives d'impôt sur les sociétés et de contribution sociale additionnelle à cet impôt qu'elle avait acquittées au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2010, la cour administrative d'appel de Versailles a relevé que la proposition de rectification en date du 17 décembre 2013 qui lui avait été notifiée portait sur son seul résultat propre et n'avait eu aucune incidence sur le résultat individuel de la société Parficim, de sorte qu'elle ne pouvait se prévaloir de cette notification pour l'application du délai prévu à l'article R. 196-3 du livre des procédures fiscales. En statuant ainsi, la cour, qui a suffisamment motivé son arrêt et a répondu à l'ensemble des moyens opérants soulevés devant elle, n'a commis aucune erreur de droit. Par suite, la société Vicat n'est pas fondée à demander l'annulation de l'arrêt qu'elle 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.

D E C I D E :

-----

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

Article 2 : La présente décision sera notifiée à la société anonyme Vicat et au ministre de l'économie, des finances et de la relance.

**CE 5 novembre 2021, n°431747, Elior Group**

Vu la procédure suivante :

La société Elior Group a demandé au tribunal administratif de Montreuil de prononcer la réduction des intérêts de retard afférents aux cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés auxquelles elle a été assujettie au titre de l'exercice clos en 2011. Par un jugement n° 1608627 du 2 novembre 2017, le tribunal administratif de Montreuil a rejeté sa demande.

Par un arrêt n° 17VE03964 du 28 mai 2019, la cour administrative d'appel de Versailles a rejeté l'appel formé par la société Elior Group contre ce jugement.

Par un pourvoi sommaire et un mémoire complémentaire, enregistrés les 17 juin et 17 septembre 2019 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, la société Elior Group 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 ;

- le code de justice administrative ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de M. Olivier Guiard, maître des requêtes,

- les conclusions de Mme Emilie Bokdam-Tognetti, rapporteure publique ;

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

Considérant ce qui suit :

1. La société Elior Group, anciennement dénommée société Holding Bercy Investissement, est la société mère d'un groupe fiscalement intégré dont la société Elior Participations, anciennement dénommée SCA Elior, est l'une des filiales intégrées. Au titre de son exercice clos en 2009, la SCA Elior a fait l'objet d'une vérification de comptabilité à l'issue de laquelle l'administration a remis en cause, sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, une opération en capital ayant permis la " déneutralisation " d'une moins-value à court terme d'un montant de 303 333 030 euros résultant du rachat par une société du groupe de ses propres titres détenus par la SCA Elior. Par deux propositions de rectification en date du 20 décembre 2012, l'administration a notifié à la SCA Elior et la société Holding Bercy Investissement les conséquences de cette rectification, lesquelles se sont notamment traduites par la remise en cause du déficit reportable déclaré par la société tête de groupe au titre de son exercice clos en 2009. Dans le cadre d'un règlement d'ensemble négocié avec l'administration, la société Elior Group a déposé le 10 novembre 2014 une liasse fiscale rectificative manifestant son acceptation du rehaussement tenant à la remise en cause de la " déneutralisation " de la moins-value litigieuse. Par une proposition de rectification en date du 11 décembre 2014, l'administration a tiré les conséquences de la remise en cause du déficit d'ensemble déclaré en 2009 au titre de l'exercice clos en 2011 par la société Elior Group, en mettant notamment à sa charge des pénalités pour manquement

délibéré ainsi que des intérêts de retard d'un montant de 2 857 016 euros, décomptés du 2 février 2012 au 31 décembre 2014. Par un jugement du 2 novembre 2017 le tribunal administratif de Montreuil a rejeté la demande de la société Elior Group tendant à la réduction de ces intérêts de retard. La société Elior Group se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 28 mai 2019 par lequel la cour administrative d'appel de Versailles a rejeté l'appel qu'elle avait formé contre ce jugement.

Sur la régularité de l'arrêt attaqué :

2. Dans l'intérêt d'une bonne administration de la justice, le juge administratif a toujours la faculté de rouvrir l'instruction, qu'il dirige, lorsqu'il est saisi d'une production postérieure à la clôture de celle-ci. Il lui appartient, dans tous les cas, de prendre connaissance de cette production avant de rendre sa décision et de la viser. S'il décide d'en tenir compte, il rouvre l'instruction et soumet au débat contradictoire les éléments contenus dans cette production qu'il doit, en outre, analyser. Dans le cas particulier où cette production contient l'exposé d'une circonstance de fait ou d'un élément de droit dont la partie qui l'invoque n'était pas en mesure de faire état avant la clôture de l'instruction et qui est susceptible d'exercer une influence sur le jugement de l'affaire, le juge doit alors en tenir compte, à peine d'irrégularité de sa décision.

3. Il ressort des pièces du dossier d'appel que le président de la 1<sup>ère</sup> chambre de la cour administrative d'appel de Versailles a clos l'instruction le 18 octobre 2018. Si la société Elior Group soutient que l'instruction aurait dû être rouverte à la suite de la production de sa note en délibéré du 17 mai 2019, l'arrêt de la cour administrative d'appel de Paris du 7 février 2019 dont elle se prévalait dans cette note en délibéré ne faisait que confirmer une décharge prononcée le 15 juin 2016 par le tribunal administratif de Paris, dont elle avait déjà fait état dans ses écritures précédentes et dont la confirmation n'était pas susceptible d'exercer une influence sur le jugement de l'affaire. Dans ces conditions la société Elior Group n'est pas fondée à soutenir que l'arrêt qu'elle attaque aurait été rendu au terme d'une procédure irrégulière.

Sur le bien-fondé de l'arrêt :

4. D'une part, aux termes de l'article 1727 du code général des impôts : " I. - Toute créance de nature fiscale, dont l'établissement ou le recouvrement incombe aux administrations fiscales, qui n'a pas été acquittée dans le délai légal donne lieu au versement d'un intérêt de retard. (...) / III. - Le taux de l'intérêt de retard est de 0,40 % par mois. Il s'applique sur le montant des sommes mises à la charge du contribuable ou dont le versement a été différé. / IV. - 1. L'intérêt de retard est calculé à compter du premier jour du mois suivant celui au cours duquel l'impôt devait être acquitté jusqu'au dernier jour du mois du paiement (...) / 4. Lorsqu'il est fait application de l'article 1729, le décompte de l'intérêt de retard est arrêté au dernier jour du mois de la proposition de rectification (...). ". Aux termes de l'article 1729 du même code : " Les inexactitudes ou les omissions relevées dans une déclaration ou un acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt ainsi que la restitution d'une créance de nature fiscale dont le versement a été indûment obtenu de l'Etat entraînent l'application d'une majoration de : a. 40 % en cas de manquement délibéré ; b. 80 % en cas d'abus de droit (...) ; c. 80 % en cas de manœuvres frauduleuses (...). "

5. Il résulte de ces dispositions que, lorsque l'administration relève des inexactitudes ou des omissions dans une déclaration ou un acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt, le décompte des intérêts de retard est arrêté au dernier jour du mois de la première proposition de rectification régulière notifiant au contribuable le supplément d'impôt en résultant, dont l'absence d'acquiescement dans le délai légal a causé un préjudice au Trésor public et déclenché le décompte de ces intérêts. Lorsqu'une première proposition de rectification, qui a pour objet de remettre en cause le montant du déficit déclaré par une société au titre d'un exercice mais qui ne conduit à l'établissement d'aucun supplément d'impôt au titre de cet exercice eu égard à la situation de l'entreprise qui demeure déficitaire, est suivie d'une autre proposition de rectification qui tire, au titre d'un exercice ultérieur, les conséquences de la réduction du déficit reportable sur le premier exercice bénéficiaire de l'entreprise, seule cette seconde proposition de rectification peut être regardée comme celle emportant arrêt du décompte des intérêts de retard en application du 4 du IV de l'article 1727 du code général des impôts.

6. D'autre part, aux termes de l'article 223 A du code général des impôts, dans sa rédaction applicable aux impositions en litige : " Une société peut se constituer seule redevable de l'impôt sur les sociétés dû sur l'ensemble des résultats du groupe formé par elle-même et les sociétés dont elle détient 95 p. cent au moins du capital, de manière continue au cours de l'exercice, directement ou indirectement (...) / Les sociétés du groupe restent soumises à l'obligation de déclarer leurs résultats qui peuvent être vérifiés dans les conditions prévues par les articles L. 13, L. 47 et L. 57 du livre des procédures fiscales. La société mère supporte, au regard des droits et des pénalités visées à l'article 2 de la loi n° 87-502 du 8 juillet 1987 modifiant les procédures fiscales et douanières, les conséquences des infractions commises par les sociétés du groupe. (...) ". Aux termes du quatrième alinéa de l'article R. 256-1 du livre des procédures fiscales, dans sa rédaction alors applicable : " Lorsqu'en application des dispositions de l'article 223 A du code général des impôts la société mère d'un groupe est amenée à supporter les droits et pénalités résultant d'une procédure de rectification suivie à l'égard d'une ou de plusieurs sociétés du groupe, l'administration adresse à la société mère, préalablement à la notification de l'avis de mise en recouvrement correspondant, un document l'informant du montant global par impôt des droits, des pénalités et des intérêts de retard dont elle est redevable. L'avis de mise en recouvrement, qui peut être alors émis sans délai, fait référence à ce document ".

7. S'il résulte de ces dispositions que les rectifications apportées aux résultats déclarés par les sociétés membres d'un groupe fiscalement intégré constituent les éléments d'une procédure unique conduisant d'abord à la correction du résultat d'ensemble déclaré par la société mère du groupe, puis à la mise en recouvrement des rappels d'impôt établis à son nom, cette circonstance n'implique pas que les propositions de rectification notifiées aux filiales intégrées au titre d'une période caractérisée par un résultat d'ensemble qui demeure déficitaire soient regardées, pour l'application du 4 du IV de l'article 1727 du code général des impôts, comme déterminant le terme du décompte des intérêts de retard mis à la charge de la société tête de groupe au titre d'une période ultérieure comprenant son premier exercice bénéficiaire.

8. Pour juger que le décompte des intérêts de retard mis à la charge de la société Elior Group avait à bon droit été arrêté non pas au 31 décembre 2012 mais au dernier jour du mois de la proposition de rectification du 11 décembre 2014 notifiant à la société tête de groupe les redressements d'impôt sur les sociétés mis à sa charge au titre de son exercice clos en 2011, la cour a relevé que la proposition de rectification du 20 décembre 2012 tirant les conséquences du contrôle de la société Elior Participations ne pouvait pas être regardée comme la première proposition de rectification faite à la société Elior Group au sens du 4 du IV de l'article 1727 du code général des impôts, sans qu'ait d'incidence la circonstance que les suppléments d'impôt sur les sociétés mis à sa charge au titre de son exercice clos en 2011 résultaient de la reprise de son déficit reportable déclaré en 2009. En statuant ainsi, la cour, qui n'a pas dénaturé les faits de l'espèce, n'a entaché son arrêt, qui est suffisamment motivé, ni d'erreur de droit ni de contradiction de motifs.

9. Enfin, il résulte des dispositions citées au point 4, ainsi que de ce qui a été dit aux points 5 et 7 ci-dessus, que le décompte des intérêts de retard court jusqu'au dernier jour du mois du paiement de l'impôt ou, lorsqu'il est fait application de l'article 1729 du code général des impôts, du mois de la première proposition de rectification régulière au sens du 4 du IV de l'article 1727 de ce code. C'est par suite sans erreur de droit que la cour a pu écarter le moyen tiré de ce que la décharge prononcée, dans une autre instance, quant au seul chef de redressement que la société contestait parmi ceux figurant dans la proposition de rectification du 11 décembre 2014, aurait fait obstacle à ce que les intérêts soient décomptés, pour les impositions maintenues, jusqu'au 31 décembre 2014.

10. Il résulte de ce qui précède que le pourvoi de la société Elior Group doit être rejeté, y compris ses conclusions présentées 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 de la société Elior Group est rejeté.

Article 2 : La présente décision sera notifiée à la société Elixor Group et au ministre de l'économie, des finances et de la relance.

**CE, 6 décembre 2021, n°439650, Sté Financière des Eparses**

Vu la procédure suivante :

La SAS Financière des Eparses a demandé au tribunal administratif de Rennes, d'une part, de prononcer la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés auxquelles elle a été assujettie au titre des exercices clos en 2009, 2010, 2011, 2012 et 2013 et, d'autre part, de constater l'imputation du déficit de l'exercice clos en 2012 pour un montant de 175 458 euros sur le bénéfice de l'exercice clos en 2011, l'existence d'une créance d'impôt de 58 486 euros au titre de l'exercice clos en 2012, l'existence d'un report déficitaire d'un montant de 305 301 euros au titre de l'exercice clos en 2012 et de 3 703 415 euros au titre de l'exercice clos en 2013. Par un jugement n° 1502735,1700024,1700025 du 25 octobre 2017, le tribunal administratif de Rennes a déchargé la société, en droits et pénalités, des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés auxquelles elle a été assujettie au titre des exercices 2009 à 2013 et a rejeté le surplus de ses conclusions.

Par un arrêt n° 18NT00281 du 30 janvier 2020, la cour administrative d'appel de Nantes a rejeté les appels du ministre de l'action et des comptes publics et de la société Financière des Eparses contre ce jugement.

Par un pourvoi et un mémoire complémentaire, enregistrés les 18 mars et 15 juin 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 l'article 1er de cet arrêt ;
- 2°) réglant l'affaire au fond, de faire droit à son appel .

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu :

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

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de M. Matias de Sainte Lorette, maître des requêtes,
- les conclusions de Mme Céline Guibé, rapporteure publique ;

La parole ayant été donnée, après les conclusions, à la SCP Ricard, Bendel-Vasseur, Ghnassia, avocat de la SAS Financière des Eparses ;

Considérant ce qui suit :

1. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que l'administration fiscale a réintégré dans les résultats imposables des exercices clos de 2009 à 2013 de la société Financière des Eparses une partie des frais financiers supportés par les sociétés membres de son groupe fiscal intégré sur le fondement du septième alinéa de l'article 223 B du code général des impôts. Le ministre de l'économie, des finances et de la relance se pourvoit en cassation contre l'article 1er de l'arrêt du 30 janvier 2020 par lequel la cour administrative d'appel de Nantes a rejeté son appel contre le jugement du 25 octobre 2017 du tribunal administratif de Rennes qui avait prononcé la décharge de ces impositions. Par un pourvoi incident, la société Financière des Eparses demande l'annulation de l'article 2 de l'arrêt du 30 janvier 2020 qui rejette son appel contre le jugement du 25 octobre 2017 du tribunal administratif de Rennes en tant qu'il a

rejeté sa demande tendant à bénéficier, au titre de l'exercice clos en 2012, du dispositif de report en arrière du déficit prévu par l'article 220 quinquies du code général des impôts.

Sur le pourvoi principal du ministre :

2. Aux termes du septième alinéa de l'article 223 B du code général des impôts : " Lorsqu'une société a acheté, après le 1er janvier 1988, les titres d'une société qui devient membre du même groupe aux personnes qui la contrôlent, directement ou indirectement, ou à des sociétés que ces personnes contrôlent, directement ou indirectement, au sens de l'article L. 233-3 du code de commerce, les charges financières déduites pour la détermination du résultat d'ensemble sont rapportées à ce résultat pour une fraction égale au rapport du prix d'acquisition de ces titres à la somme du montant moyen des dettes, de chaque exercice, des entreprises membres du groupe. Le prix d'acquisition à retenir est réduit du montant des fonds apportés à la société cessionnaire lors d'une augmentation du capital réalisée simultanément à l'acquisition des titres à condition que ces fonds soient apportés à la société cessionnaire par une personne autre qu'une société membre du groupe ou, s'ils sont apportés par une société du groupe, qu'ils ne proviennent pas de crédits consentis par une personne non membre de ce groupe. La réintégration s'applique pendant l'exercice d'acquisition des titres et les huit exercices suivants ".

3. Aux termes de l'article L. 233-3 du code de commerce : " I. - Une société est considérée, pour l'application des sections 2 et 4 du présent chapitre, comme en contrôlant une autre : / 1° Lorsqu'elle détient directement ou indirectement une fraction du capital lui conférant la majorité des droits de vote dans les assemblées générales de cette société ; / 2° Lorsqu'elle dispose seule de la majorité des droits de vote dans cette société en vertu d'un accord conclu avec d'autres associés ou actionnaires et qui n'est pas contraire à l'intérêt de la société ; / 3° Lorsqu'elle détermine en fait, par les droits de vote dont elle dispose, les décisions dans les assemblées générales de cette société ; / 4° Lorsqu'elle est associée ou actionnaire de cette société et dispose du pouvoir de nommer ou de révoquer la majorité des membres des organes d'administration, de direction ou de surveillance de cette société. / II. - Elle est présumée exercer ce contrôle lorsqu'elle dispose directement ou indirectement, d'une fraction des droits de vote supérieure à 40 % et qu'aucun autre associé ou actionnaire ne détient directement ou indirectement une fraction supérieure à la sienne. / III. - Pour l'application des mêmes sections du présent chapitre, deux ou plusieurs personnes agissant de concert sont considérées comme en contrôlant conjointement une autre lorsqu'elles déterminent en fait les décisions prises en assemblée générale ". Aux termes du I de l'article L. 233-10 du même code, dans sa version applicable avant le 24 octobre 2010 : " Sont considérées comme agissant de concert les personnes qui ont conclu un accord en vue d'acquérir ou de céder des droits de vote ou en vue d'exercer les droits de vote, pour mettre en œuvre une politique vis-à-vis de la société ". Enfin, aux termes du même article, dans sa version applicable à compter du 24 octobre 2010 : " I.- Sont considérées comme agissant de concert les personnes qui ont conclu un accord en vue d'acquérir, de céder ou d'exercer des droits de vote, pour mettre en œuvre une politique commune vis-à-vis de la société ou pour obtenir le contrôle de cette société. / (...) ".

4. Il résulte des dispositions du septième alinéa de l'article 223 B du code général des impôts que l'administration est fondée à réintégrer dans les résultats de la société mère d'un groupe fiscalement intégré une fraction des charges financières du groupe, lorsqu'une société est acquise en vue d'être intégrée par une société du groupe auprès d'une ou de plusieurs personnes qui contrôlent la société cessionnaire. Ces dispositions sont applicables, compte tenu de ce que l'existence d'un tel contrôle s'apprécie par référence aux critères définies par l'article L 233-3 du code de commerce, non seulement dans l'hypothèse d'une identité entre le ou les actionnaires de la société cédée et le ou les actionnaires exerçant le contrôle de la société cessionnaire mais également dans le cas où l'actionnaire qui contrôlait la société cédée exerce, de concert avec d'autres actionnaires, le contrôle de la société cessionnaire. Il appartient à l'administration d'établir l'existence d'une action de concert puis de vérifier si tout ou partie des personnes agissant de concert déterminent en fait les décisions prises en assemblée générale.

5. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que la société Financière des Eparses, société holding mère du groupe fiscal intégré qu'elle compose avec les sociétés SAS SICO et SAS Magasins Bleus, a été créée le 6 février 2017, à l'initiative de l'Institut de Participation de l'Ouest (IPO), par acquisition des titres de la SAS SICO auprès de la

SAS HDM Finance et des titres de la SAS Magasins Bleus auprès de la SAS Jasper. A cette date, son capital était notamment détenu par la société Jasper, la société HDM Finance et IPO.

6. D'une part, il ressort des énonciations de l'arrêt attaqué que la cour a jugé que l'ensemble des associés de la société Financière des Eparses étaient liés par un pacte révélant qu'ils agissaient de concert au sens et pour l'application des dispositions du I de l'article L. 233-10 du code de commerce. Si la société Financière des Eparses entend incidemment contester ces motifs devant le Conseil d'Etat, elle n'est pas recevable à former un pourvoi incident contre cette partie de l'arrêt, qui a rejeté les conclusions d'appel formées devant la cour par le ministre de l'action et des comptes publics et ne lui fait, en conséquence, pas grief.

7. D'autre part, il ressort des énonciations de l'arrêt attaqué que, pour écarter l'existence d'un contrôle conjoint, la cour, après avoir relevé que les statuts de la société Financière des Eparses prévoyaient que les décisions dites " ordinaires " étaient prises à la majorité simple des voix des actionnaires et que les décisions dites " extraordinaires " étaient prises à la majorité des trois quarts des voix, a retenu que les sociétés Jasper et HDM Finances ne disposaient que de la possibilité de déterminer en fait les décisions ordinaires tandis que l'adoption des décisions " extraordinaires " requérait, outre l'accord de ces deux sociétés, celui de la société IPO. La cour a relevé en outre qu'aucune stipulation du pacte d'actionnaires ne contraignait la société IPO quant à l'exercice de ses droits de vote et qu'aucun élément ne démontrait que la société IPO aurait, lors des assemblées générales extraordinaires, systématiquement voté dans le sens des deux autres sociétés ou se serait abstenu.

8. Il ressort toutefois des pièces du dossier soumis aux juges du fond, en premier lieu, que cet accord contraignant, dont le point 1.2 souligne la primauté, comporte des clauses relatives à l'acquisition et à la cession des droits de vote attachés aux titres de la société et a pour finalité d'exercer une politique commune vis-à-vis de la société, notamment dans l'objectif de favoriser le développement de celle-ci par des opérations de croissance interne et externe afin d'optimiser la valorisation des participations, en deuxième lieu, qu'aucune décision " extraordinaire " ne pouvait être prise sans l'accord des trois sociétés, alors que ces décisions " extraordinaires " comprennent la nomination des membres du conseil de surveillance, du personnel dirigeant et l'approbation des principales décisions d'investissement, et, en dernier lieu, que ces trois principaux actionnaires n'avaient pas été en désaccord au cours de la période en litige sur les décisions qu'il leur appartenait de prendre, à l'exception de deux décisions relatives à une augmentation de capital et à la suppression du droit préférentiel de souscription reconnu aux associés, présentées au cours d'une assemblée générale tenue le 15 novembre 2013. Il résulte de l'ensemble de ces éléments qu'en estimant que les trois principaux actionnaires, agissant de concert, ne déterminaient pas en fait les décisions prises en assemblée générale, la cour a dénaturé les faits de l'espèce. Elle ne pouvait, dès lors, retenir que ces trois principaux actionnaires n'exerçaient pas de contrôle conjoint sur la société.

9. Il résulte de ce qui précède que, sans qu'il soit besoin de se prononcer sur les autres moyens de son pourvoi, le ministre est fondé à demander l'annulation de l'article 1er de l'arrêt qu'il attaque.

Sur le pourvoi incident de la société Financières des Eparses :

10. En vertu des dispositions de l'article R. 411-1 du code de justice administrative, applicables au pourvoi en cassation en vertu de l'article R. 821-6 du même code, une requête doit contenir l'exposé des faits et des moyens. Les conclusions du pourvoi incident présenté par la société Financière des Eparses, dirigées contre l'article 2 de l'arrêt de la cour et relatives à la demande tendant à bénéficier du dispositif de report en arrière des déficits prévu par l'article 220 quinquies du code général des impôts, ne sont assorties de l'exposé d'aucun moyen. Par suite, le ministre est fondé à soutenir que ce pourvoi incident est irrecevable.

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

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.

**D E C I D E :**

-----  
Article 1er : L'article 1er de l'arrêt du 30 janvier 2020 de la cour administrative d'appel de Nantes est annulé.

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

Article 3 : Le pourvoi incident de la société Financière des Eparses et ses conclusions au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative sont rejetés.

Article 4 : La présente décision sera notifiée au ministre de l'économie, des finances et de la relance et à la société Financière des Eparses.

Vu la procédure suivante :

Procédure contentieuse antérieure :

La société par actions simplifiée (SAS) Financière Lilas IV a demandé au tribunal administratif de Montreuil de prononcer la décharge, en droits et pénalités, des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés et des contributions sociales correspondantes mises à sa charge au titre des années 2012 à 2014, pour un montant total de 2 542 119 euros, et de mettre à la charge de l'État la somme de 25 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Par un jugement n° 1711658 du 7 janvier 2019, le tribunal administratif de Montreuil a rejeté sa demande.

Procédure devant la cour :

Par une requête et un mémoire, enregistrés les 18 février et 4 octobre 2019, la SAS Financière Lilas IV, représentée par Me Letranchant, avocat, demande à la cour :

- 1°) d'annuler ce jugement ;
- 2°) de prononcer la décharge sollicitée ;
- 3°) de mettre à la charge de l'État la somme de 25 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;
- 4°) de condamner l'État aux entiers dépens.

Elle soutient que les entités du groupe General Electric (GE), GEAM International Private Equity Fund et General Electric Pension Trust, peuvent être qualifiées d'entreprises liées au sens du a. du 12. de l'article 39 du code général des impôts et que les dispositions du I. de l'article 212 de ce code sont en conséquence applicables aux intérêts des obligations convertibles (OC) qu'elles ont souscrites.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- le code de commerce ;
- 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 Deroc,
- les conclusions de M. Huon, rapporteur public,
- et les observations de Me Letranchant, avocat de la SAS Financière Lilas IV.

Considérant ce qui suit :

1. Le Groupe OGF, spécialisé dans les services funéraires, a fait l'objet d'une opération de prise de contrôle réalisée conjointement par le fonds d'investissement Astorg et le Groupe General Electric (GE). En ce sens, la SAS Financière Lilas IV a été constituée afin de procéder à l'acquisition de 100% du capital de la société OGF, principale société opérationnelle du Groupe OGF, détenant l'ensemble de ses filiales. Son capital est détenu, directement ou indirectement via la SAS Financière Freesia IV, par quatre groupes actionnaires, à savoir les " entités Astorg " (J. B..., FCPR Astorg IV et SAS Church Team IV), les " entités GE " (GE Pension Trust et GEAM International Private Equity Fund LP), Vestar via l'entité AKH LuxCo II, et le management du groupe OGF directement ou indirectement via les sociétés TwoFeet et ThreeFeet ainsi que via le FCPE OGF Actionnariat. Cette acquisition a été financée par un emprunt obligataire d'un montant total de 138 347 970 euros, via l'émission, par la société, en 2007 puis 2008, d'obligations convertibles (OC) d'une valeur nominale de 1 euro, rémunérées moyennant un taux d'intérêt annuel fixe de 9% correspondant à un taux de marché, souscrites par les entités Astorg, les entités GE, Vestar via Vestar OGF LLP et FCPE OGF Actionnariat. Au titre des exercices clos les 31 mars 2012, 2013 et 2014, la SAS Financière Lilas IV a déduit l'intégralité des charges d'intérêts supportées au titre des OC en application du I. de l'article 212 du code général des impôts, lequel permet la déduction d'un taux du marché supérieur au taux légal, en estimant que l'ensemble des souscripteurs des OC, par ailleurs associés de la société, constituaient des entreprises liées à la société au sens du 12. de l'article 39 du même code. A la suite d'une vérification de comptabilité, l'administration fiscale a toutefois remis en cause la déductibilité des intérêts versés à certains investisseurs, dont les entités GE, au motif que les intérêts servis ne pouvaient pas bénéficier des dispositions du I. de l'article 212 faute, pour ces sociétés, de pouvoir être regardées comme des entreprises liées. Elle a, en conséquence, réintégré dans le résultat fiscal de la SAS Financière Lilas IV la fraction des intérêts des OC souscrites par les entités GE excédant le taux maximum prévu par le 3° du 1. de l'article 39 du code général des impôts. La SAS Financière Lilas IV fait appel du jugement du 7 janvier 2019 par lequel le tribunal administratif de Montreuil a rejeté sa demande tendant à la décharge, en droits et pénalités, des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés et de contributions sociales auxquelles elle a, en conséquence, été assujettie au titre des années 2012, 2013 et 2014, pour un montant total de 2 542 119 euros.

2. Le I. de l'article 212 du code général des impôts, dans ses rédactions successives applicables aux années 2012 et 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 sa rédaction applicable à l'année 2014, 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 (... ) ".

3. En vertu du 12. de l'article 39 de ce code, 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. Pour revendiquer le bénéfice du I. de l'article 212 du code général des impôts s'agissant des intérêts versés aux entités GE, la SAS Financière Lilas IV soutient, devant le juge d'appel, qu'en l'absence d'associé détenant la majorité de son capital social, le critère de droit prévu au a. du 12. de l'article 39 du code général des impôts ne peut être retenu, en l'espèce, pour apprécier ses liens de dépendance et que, s'agissant du critère de fait, en l'absence d'actionnaire détenant seul sa gestion de droit ou de fait, ces liens doivent être appréciés au regard du contrôle conjoint qu'exercent sur elle les entités GE et Astorg, via la SAS Financière Freesia IV dont elles sont les associées. Elle fait valoir, à cet égard, que ces entités agissent de concert au sens des articles L. 233-3 et 10 du code de commerce aux termes desquels " (...) / III. - Pour l'application des mêmes sections du présent chapitre, deux ou plusieurs personnes agissant de concert sont considérées comme en contrôlant conjointement une autre lorsqu'elles déterminent en fait les décisions prises en assemblée générale. " et " I.- Sont considérées comme agissant de concert les personnes qui ont conclu un accord en vue d'acquérir, de céder ou d'exercer des droits de vote, pour mettre en œuvre une politique commune vis-à-vis de la société ou pour obtenir le contrôle de cette société. / II.- Un tel accord est présumé exister : / (...) / 4° Entre les associés d'une société par actions simplifiée à l'égard des sociétés que celle-ci contrôle ; (...) ".

6. Toutefois, il résulte de l'instruction que les entités Astorg détiennent plus de 71% du capital de la SAS Financière Freesia IV, les entités GE n'en détenant que 29%, et que la SAS Financière Freesia IV possède 24 996 368 actions ordinaires de la SAS Financière Lilas IV sur un total de 40 872 165, et une majorité de 61,16% de droits de vote, pouvant ainsi prendre seule l'ensemble des décisions ordinaires et extraordinaires. Il résulte également de l'instruction que le point 8. du pacte d'actionnaires organisant l'exercice du pouvoir au sein de la SAS Financière Lilas IV prévoit que la majorité des sièges du comité de direction de la société est attribuée aux représentants des entités Astorg et que les décisions du comité sont prises à la majorité simple des membres présents ou représentés, assorties le cas échéant d'un droit de veto de Vestar, l'accord préalable du comité étant requis pour les " décisions importantes " prévues au point 9.1. Le point 10. du pacte prévoit également que le comité d'audit et le comité des rémunérations sont composés pour moitié de représentants d'Astorg. Il résulte enfin de l'instruction que le président de la SAS Financière Lilas IV, M. A... B..., est également président de la SAS Financière Freesia IV et le directeur général de la société de gestion Astorg Partners.

7. Par ailleurs et contrairement à ce que soutient la société requérante, il ne résulte pas du pacte d'actionnaires organisant l'exercice du pouvoir au sein de la SAS Financière Freesia IV que, par celui-ci, les entités Astorg et GE aient entendu, au travers de cette société, prévoir une détermination en fait des décisions prises au sein de la SAS Financière Lilas IV, conjointement par les entités Astorg et GE. En effet, il résulte des stipulations du titre II de ce pacte que le président de la société est un représentant d'Astorg, que son comité de direction est composé de son président ainsi que de deux membres désignés respectivement par les " investisseurs Astorg " et GEAM, et que les " décisions importantes " sont prises à la majorité simple des membres présents ou représentés, à l'exception seulement de celles couvrant des " opérations exceptionnelles pouvant avoir un impact négatif sur la valeur de l'investissement GE " pour lesquelles le représentant désigné par GEAM dispose d'un veto. Ainsi et à supposer même que les entités GE et Astorg puissent être regardées comme agissant de concert au sens du I ou du 4° du II de l'article L. 213-10 du code de commerce, seule la seconde dispose effectivement d'un pouvoir de décision, sans contrainte particulière, au sein de la SAS Financière Lilas IV, via la SAS Financière Freesia IV. Par suite, les entités GE ne peuvent être regardées comme exerçant en fait, conjointement avec les entités Astorg, un tel pouvoir de décision au sein de la société requérante, alors d'ailleurs qu'aucun siège au sein du comité de direction de cette dernière ne leur est attribué.

8. C'est, par suite, à bon droit que l'administration a remis en cause, au titre des exercices 2012 à 2014, le bénéfice des dispositions du I. de l'article 212 du code général des impôts en ce qui concerne les intérêts versés aux entités GE, en l'absence de lien de dépendance entre ces dernières et la société requérante au sens du 12. de l'article 39 du même code.

9. Il résulte de tout ce qui précède que la SAS Financière Lilas IV n'est pas fondée à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Montreuil a rejeté sa demande. Ses conclusions présentées au titre

de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ne peuvent, par suite, qu'être rejetées, de même qu'en tout état de cause, celles tendant à la condamnation de l'État aux entiers dépens.

DÉCIDE :

Article 1er : La requête de la SAS Financière Lilas IV est rejetée.

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

- **Liste des ETNC (dernière actualisation)**
- **Instrument multilatéral (liste des signataires et parties et publication des commentaires administratifs)**
- **CAA Versailles, 9 février 2021, n° 18VE04115, Société Générale**
- **CE, 5 février 2021, n° 430594, Performing Rights Society Ltd**

## **Liste des ETNC (dernière actualisation)**

**Liste UE au 12 octobre 2021 (Cons. UE, communiqué, JOUE 12 oct. 2021, n ° 2021/C 413 I/3) (9 Etats)** : Samoa américaines, Fidji, Guam, Palaos, Panama, Samoa, Trinité-et-Tobago, Îles Vierges américaines, Vanuatu

**Liste française au 26 février 2021 (Arrêté du 26 février 2021 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) (13 Etats)** : Anguilla, Fidji, Guam, Iles Vierges américaines, Iles Vierges britanniques, Panama, Samoa américaines, Samoa, Seychelles, Trinité et Tobago, Vanuatu, Dominique, Palaos.

## **Instrument multilatéral (liste des signataires et parties et publication des commentaires administratifs)**

- **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 14 décembre 2021**

Ce document contient la liste des signataires et parties à la Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices. En vertu de la Convention, chaque juridiction doit transmettre une liste des réserves et notifications (la position sur l'IM) au moment de la signature.

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.

Les profils des juridictions sur l'arbitrage ont été développés pour fournir aux contribuables les informations pertinentes sur l'application de la Partie VI de la Convention multilatérale pour chaque juridiction choisissant d'appliquer cette Partie.

**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	Profil sur l'arbitrage
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			<a href="#">25-03-2021</a>
4	Andorre	<a href="#">07-06-2017</a>	<a href="#">29-09-2021</a>	01-01-2022			<a href="#">25-03-2021</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>	<a href="#">08-06-2021</a>
9	Autriche	<a href="#">07-06-2017</a>	<a href="#">22-09-2017</a>	01-07-2018			<a href="#">30-03-2021</a>
10	Bahreïn	<a href="#">27-11-2020</a>					
11	Barbade	<a href="#">24-01-2018</a>	<a href="#">21-12-2020</a>	01-04-2021			<a href="#">25-03-2021</a>
12	Belgique	<a href="#">07-06-2017</a>	<a href="#">26-06-2019</a>	01-10-2019		<a href="#">25-11-2021</a>	<a href="#">30-03-2021</a>

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	Profil sur l'arbitrage
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>	<a href="#">25-03-2021</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>	<a href="#">18-02-2021</a>	01-06-2021			
27	Curaçao	<a href="#">20-12-2017</a> <sup>1</sup>	<a href="#">29-03-2019</a>	01-07-2019			<a href="#">25-03-2021</a>
28	Danemark	<a href="#">07-06-2017</a>	<a href="#">30-09-2019</a>	01-01-2020		<a href="#">29-06-2021</a>	
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> <sup>2</sup>	<a href="#">28-09-2021</a>	01-01-2022			<a href="#">25-03-2021</a>
32	Estonie	<a href="#">29-06-2018</a>	<a href="#">15-01-2021</a>	01-05-2021	<a href="#">25-11-2021</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.

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	Profil sur l'arbitrage
33	Fidji	<a href="#">07-06-2017</a>					<a href="#">25-03-2021</a>
34	Finlande	<a href="#">07-06-2017</a>	<a href="#">25-02-2019</a>	01-06-2019			<a href="#">25-03-2021</a>
35	France	<a href="#">07-06-2017</a>	<a href="#">26-09-2018</a>	01-01-2019		<a href="#">22-09-2020</a>	<a href="#">25-03-2021</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>	<a href="#">30-03-2021</a>	01-07-2021			<a href="#">25-03-2021</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>	<a href="#">25-03-2021</a>	01-07-2021			<a href="#">25-03-2021</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="#">21-10-2021</a>		
45	Irlande	<a href="#">07-06-2017</a>	<a href="#">29-01-2019</a>	01-05-2019			<a href="#">25-03-2021</a>
46	Islande	<a href="#">07-06-2017</a>	<a href="#">26-09-2019</a>	01-01-2020		<a href="#">14-12-2021</a>	
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>					<a href="#">25-03-2021</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>	<a href="#">25-03-2021</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>					



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	Profil sur l'arbitrage
77	Pologne	<a href="#">07-06-2017</a>	<a href="#">23-01-2018</a>	01-07-2018			
78	Portugal	<a href="#">07-06-2017</a>	<a href="#">28-02-2020</a>	01-06-2020			<a href="#">25-03-2021</a>
79	Qatar	<a href="#">04-12-2018</a>	<a href="#">23-12-2019</a>	01-04-2020		<a href="#">25-11-2021</a>	
80	République slovaque	<a href="#">07-06-2017</a>	<a href="#">20-09-2018</a>	01-01-2019			
81	République tchèque	<a href="#">07-06-2017</a>	<a href="#">13-05-2020<sup>4</sup></a>	01-09-2020			
82	Roumanie	<a href="#">07-06-2017</a>					
83	Royaume-Uni	<a href="#">07-06-2017</a>	<a href="#">29-06-2018</a>	01-10-2018			<a href="#">08-06-2021</a>
84	Russie (Fédération de)	<a href="#">07-06-2017</a>	<a href="#">18-06-2019</a>	01-10-2019	<a href="#">21-10-2021</a>		
85	Saint-Marin	<a href="#">07-06-2017</a>	<a href="#">11-03-2020</a>	01-07-2020			
86	Sénégal	<a href="#">07-06-2017</a>					
87	Serbie	<a href="#">07-06-2017</a>	<a href="#">05-06-2018</a>	01-10-2018			
88	Seychelles	<a href="#">07-06-2017</a>	<a href="#">14-12-2021</a>	01-04-2022			
89	Singapour	<a href="#">07-06-2017</a>	<a href="#">21-12-2018</a>	01-04-2019		<a href="#">11-08-2021</a>	<a href="#">25-03-2021</a>
90	Slovénie	<a href="#">07-06-2017</a>	<a href="#">22-03-2018</a>	01-07-2018			<a href="#">25-03-2021</a>
91	Suède	<a href="#">07-06-2017</a>	<a href="#">22-06-2018</a>	01-10-2018			<a href="#">25-03-2021</a>
92	Suisse	<a href="#">07-06-2017</a>	<a href="#">29-08-2019</a>	01-12-2019	<a href="#">18-12-2020</a>		<a href="#">25-03-2021</a>
93	Tunisie	<a href="#">24-01-2018</a>					
94	Turquie	<a href="#">07-06-2017<sup>5</sup></a>					
95	Ukraine	<a href="#">23-07-2018</a>	<a href="#">08-08-2019</a>	01-12-2019			
96	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>

**CAA Versailles, 9 février 2021, n° 18VE04115, Société Générale**

Vu la procédure suivante :

Procédure contentieuse antérieure :

La Société Générale a demandé au tribunal administratif de Montreuil de prononcer la décharge de la retenue à la source à laquelle elle a été assujettie au titre des années 2008 à 2011 pour un montant de 20 768 786 euros en principal et 2 984 357 euros d'intérêts de retard.

Par un jugement n° 1703098 du 11 octobre 2018, le tribunal administratif de Montreuil l'a déchargée des retenues à la source en ce qui concerne l'absence de refacturation des coûts supportés pour le compte de ses filiales situées en Mauritanie, au Burkina Faso et au Bénin, au titre des années 2008 à 2011, et a rejeté le surplus de ses demandes.

Procédure devant la cour :

I. Par une requête enregistrée le 11 décembre 2018 sous le n° 1804115, et des mémoires complémentaires enregistrés le 26 septembre 2019 et le 9 septembre 2020, la Société Générale, représentée par Me A... et Me C..., avocats, demande à la cour :

1° d'annuler l'article 3 du jugement attaqué ;

2° de prononcer la décharge des retenues à la source au titre des années 2008 à 2011, restant à sa charge après application de l'article 1er du jugement, ainsi que des intérêts de retard correspondants;

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.

Elle soutient que :

- en se bornant à relever que les prestations n'avaient pas été refacturées, l'administration n'a pas apporté la preuve du caractère anormal des avantages qu'elle n'a d'ailleurs pas identifiés de manière précise ;

- bien que non-déductibles en vertu du 13 de l'article 39 du code général des impôts, les abandons de créance à caractère financier consentis au profit des filiales dont l'actif net n'est pas négatif sont des actes normaux de gestion qui ont pour contrepartie l'augmentation de la valeur de sa participation dans ces filiales ;
- les abandons de recettes n'étaient pas anormaux, dès lors qu'ils s'inscrivaient dans le cadre de la recapitalisation de ses filiales suite à la crise des subprimes ; s'agissant notamment de ses filiales situées en Albanie, Russie, Bulgarie, Algérie, au Cameroun, au Tchad et en Chine, Macédoine, Guinée, Italie et Slovaquie, ces recapitalisations étaient destinées à respecter les contraintes réglementaires relatives aux ratios de solvabilité imposées par les Etats d'implantation de ces filiales ; elle avait également intérêt à ne pas refacturer de frais à ses filiales croate et italienne, en phase de démarrage;
- les contraintes de la réglementation algérienne en matière de contrôle des changes faisaient obstacle à la refacturation des frais exposés en faveur de sa filiale située en Algérie ;
- l'absence de refacturation des frais correspondant aux rémunérations des personnels détachés à l'étranger est justifiée, dans son propre intérêt, afin notamment de promouvoir la carrière de ses salariés à l'international ;
- les dépenses en cause ne peuvent être qualifiées de revenus distribués en l'absence de désinvestissement ;
- les avantages n'étaient pas occultes dès lors qu'ils étaient explicitement mentionnés dans les documents annexes au tableau 2058 A de la liasse fiscale ;
- la convention fiscale conclue entre la France et l'ex-URSS, qui s'applique à la Géorgie et à la Moldavie, doit être interprétée comme la convention fiscale franco-néerlandaise, qui ne permet d'imposer dans l'Etat source que les dividendes distribués aux associés dans les conditions prévues par la loi du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales, ce qui exclut d'assujettir à la retenue à la source les revenus réputés distribués ;
- pour l'application de la convention fiscale franco-chinoise, elle est fondée à se prévaloir, sur le fondement de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales, de l'interprétation formelle de la notion de dividendes qu'en a donné l'administration au paragraphe 65 de l'instruction 14 B-3-03 du 22 mai 2003 relative à la convention fiscale franco-algérienne du 17 octobre 1999.

II. Par une requête enregistrée le 5 février 2019 sous le n° 1900405, et un mémoire enregistré le 16 décembre 2019, le ministre de l'action et des comptes publics demande à la cour :

1° d'annuler l'article 1er du jugement attaqué ;

2° de remettre à la charge de la Société Générale la somme de 1 162 009 euros au titre de la retenue à la source sur les avantages consentis à ses filiales situées en Mauritanie, au Burkina Faso et au Bénin au cours des années 2008 à 2011.

Il soutient que :

- les avantages occultes dont les filiales béninoise, burkinabé et mauritanienne ont bénéficié devaient être assujetties à la retenue à la source en France, dès lors que les conventions fiscales conclues avec

le Bénin, le Burkina Faso et la Mauritanie, qui sont rédigées en des termes identiques, prévoient l'imposition par l'Etat de résidence de la société distributrice des " revenus de valeurs mobilières et revenus assimilés ", au nombre desquels figurent les revenus réputés distribués au sens de l'article 111 c) du code général des impôts ;

- les transferts de bénéfices dont ces filiales ont bénéficié sont constitutifs d'avantages occultes passibles de la retenue à la source.

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu :

- la convention fiscale conclue entre la France et le Burkina Faso le 11 août 1965 ;

- la convention conclue entre la France et la Mauritanie le 15 novembre 1967 ;

- la convention conclue entre la France et le Bénin le 27 février 1975 ;

- la convention fiscale conclue entre la France et la République populaire de Chine le 30 mai 1984 ;

- la convention conclue entre la France et l'ex Union des Républiques soviétiques socialistes (URSS) le 4 octobre 1985 ;

- la convention fiscale conclue entre la France et l'Algérie le 17 octobre 1999 ;

- la convention fiscale conclue entre la France et la Géorgie le 7 mars 2007 ;

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

- le décret n° 2010-582 du 1er juin 2010 ;

- le décret n° 2020-1404 du 18 novembre 2020 ;

- 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 B...,

- les conclusions de M. Met, rapporteur public,

- les observations de Me A... pour la Société Générale.

Une note en délibéré, présentée pour la Société générale, a été enregistrée le 29 janvier 2021, dans l'instance n° 18VE04115.

Considérant ce qui suit :

1. La Société Générale a spontanément réintégré à son résultat fiscal déclaré au titre des exercices 2008 à 2011 des dépenses mentionnées dans les tableaux annexés à sa déclaration 2058 A sous les intitulés " frais supportés par le siège pour les filiales étrangères ", " personnel détaché dans des filiales étrangères ", " rémunération des dirigeants de DeltaCrédit " et " prix de transfert ITEC ", correspondant à des charges non déductibles en faveur de ses filiales implantées à l'étranger. A l'issue de la vérification de comptabilité dont elle a fait l'objet, l'administration a estimé que la Société Générale avait ainsi procédé à des transferts de bénéfices au sens de l'article 57 du code général des impôts, constitutifs pour les sociétés bénéficiaires étrangères d'avantages occultes au sens du c) de l'article 111 du même code, passibles de la retenue à la source prévue par l'article 119 bis de ce code lorsque les conventions fiscales applicables permettaient l'imposition des revenus réputés distribués dans l'Etat de la source. Le ministre de l'action et des comptes publics fait appel du jugement du tribunal administratif de Montreuil en tant qu'il a fait droit à la demande de décharge présentée par la Société Générale en ce qui concerne les retenues à la source appliquées aux avantages dont ont bénéficié ses filiales situées en Mauritanie, au Burkina Faso et au Bénin. La Société Générale fait appel du même jugement en tant qu'il a rejeté le surplus de sa demande.

2. Les requêtes n° 18VE04115, présentée par la Société Générale, et n° 19VE00405, présentée par le ministre de l'action et des comptes publics, tendent à l'annulation du même jugement et ont fait l'objet d'une instruction commune. Il y a lieu de les joindre pour y statuer par le même arrêt.

Sur la régularité du jugement :

3. En premier lieu, au point 4 du jugement attaqué, les premiers juges ont précisé les motifs pour lesquels ils estimaient devoir écarter le moyen tiré de ce que les renonciations à recettes consenties par la Société Générale avaient eu pour contrepartie la valorisation des titres qu'elle détient. La société requérante n'est par suite pas fondée à soutenir que le tribunal a omis de statuer sur ce moyen.

4. En second lieu, après avoir visé et cité les articles 13 et 25 des conventions fiscales bilatérales conclues entre la France et les autorités mauritaniennes, béninoises et burkinabés, le tribunal en a déduit que les revenus réputés distribués au sens du c) de l'article 111 du code général des impôts ne sont ni des revenus de valeurs mobilières, ni des revenus assimilés définis par les cas limitativement énumérés, au sens de ces stipulations, et n'étaient par conséquent pas imposables en France. Le ministre n'est pas fondé à soutenir que le jugement attaqué n'est pas suffisamment motivé sur ce point.

Sur le bien-fondé du jugement :

En ce qui concerne l'application de la loi fiscale française :

5. Aux termes du premier alinéa de l'article 57 du code général des impôts applicable à l'impôt sur les sociétés en vertu de l'article 209 du même code : " Pour l'établissement de l'impôt sur le revenu dû par les entreprises qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises situées hors de France, les bénéfices indirectement transférés à ces dernières, soit par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente, soit par tout autre moyen, sont incorporés aux résultats accusés par les comptabilités. Il est procédé de même à l'égard des entreprises qui sont sous la dépendance d'une entreprise ou d'un groupe possédant également le contrôle d'entreprises situées hors de France (...) ". Ces dispositions instituent, dès lors que l'administration établit l'existence d'un

lien de dépendance entre la société et d'une pratique entrant dans leurs prévisions, une présomption de transfert indirect de bénéfices qui ne peut utilement être combattue par l'entreprise imposable en France que si celle-ci apporte la preuve que les avantages qu'elle a consentis ont été justifiés par l'obtention de contreparties. Alors même que la non-déductibilité des charges réintégréées dans son résultat fiscal résulte des déclarations du contribuable, il appartient à l'administration d'établir, pour assujettir à la retenue à la source les revenus réputés distribués correspondants, d'une part, l'existence d'échanges à des prix soit majorés, soit diminués par rapport à ceux pratiqués par des entreprises similaires dépourvues de liens de dépendance, d'autre part, l'intention pour la société d'octroyer, et pour le cocontractant, de recevoir, une libéralité du fait de ces avantages.

6. En premier lieu, il résulte des dispositions de l'article 57 du code général des impôts que, lorsqu'elle constate que les prix facturés par une entreprise établie en France à une entreprise étrangère qui lui est liée sont inférieurs à ceux pratiqués, soit par cette entreprise avec d'autres clients dépourvus de liens de dépendance avec elle, soit par des entreprises similaires exploitées normalement avec des clients dépourvus de liens de dépendance, sans que cet écart s'explique par la situation différente de ces clients, l'administration doit être regardée comme établissant l'existence d'un avantage qu'elle est en droit de réintégrer dans les résultats de l'entreprise établie en France, sauf pour celle-ci à justifier que cet avantage a eu pour elle des contreparties aux moins équivalentes. A défaut d'avoir procédé à de telles comparaisons, l'administration n'est, en revanche, pas fondée à invoquer la présomption de transferts de bénéfices ainsi instituée mais doit, pour démontrer qu'une entreprise a consenti une libéralité en facturant des prestations à un prix insuffisant, établir l'existence d'un écart injustifié entre le prix convenu et la valeur vénale du bien cédé ou du service rendu.

7. La Société Générale soutient qu'en se bornant à constater que des " prix de transfert ITEC " avaient été réintégrés fiscalement dans son résultat sans procéder à des comparaisons, l'administration ne peut être regardée comme apportant la preuve de ce que les prestations ont été facturées à un prix inférieur à ceux pratiqués par des entreprises similaires dépourvues de liens de dépendance. Toutefois, en l'espèce, l'administration n'a pas remis en cause les prix pratiqués par le contribuable au regard du coût réel de la prestation, mais tiré les conséquences de la réintégration par la Société Générale, pour la détermination de son résultat fiscal, de ces charges que le contribuable a lui-même considérées comme ne constituant pas des charges déductibles. Dans ces circonstances, l'administration a pu, sans avoir à procéder à des comparaisons avec les prix du marché, regarder les charges non déductibles intitulées " prix de transfert ITEC " comme constitutives de transferts indirects de bénéfices au sens de l'article 57 du code général des impôts.

8. En second lieu, il est constant que les filiales étrangères bénéficiaires des avantages en cause sont toutes majoritairement détenues par la Société Générale, ce qui suffit à faire présumer l'intention libérale, eu égard à la relation d'intérêts existant entre une société mère et ses filiales. Par ailleurs, l'administration établit que la Société générale n'a pas refacturé des " frais supportés par le siège pour les filiales ", expressément mentionnés comme tels dans les tableaux n° 2058 A de charges non-déductibles annexés à ses déclarations. La Société Générale a également pris en charge des frais de " personnel détaché dans des filiales étrangères ", la " rémunération des dirigeants de [sa filiale russe] Deltacredit ", et, ainsi qu'il a été dit au point précédent, des " prix de transfert ITEC ", qu'elle a spontanément réintégrés dans son résultat fiscal, reconnaissant ainsi l'absence de déductibilité de ces charges. Ces faits révèlent que la Société Générale a supporté des coûts incombant normalement à ses

filiales étrangères. De ce fait, la Société Générale est présumée avoir réalisé, au sens des dispositions précitées de l'article 57 du code général des impôts, un transfert de bénéfices à une entreprise située hors de France. Il lui incombe, dès lors, de prouver que ce transfert comportait pour elle une contrepartie suffisante et avait ainsi le caractère d'un acte de gestion commerciale normale.

9. Si la Société Générale soutient que ces abandons de recettes ont pour contrepartie la valorisation de ses participations à due concurrence du pourcentage qu'elle détient dans le capital dans ses filiales, la circonstance que l'avantage consenti par la société mère aurait eu pour conséquence un accroissement de la valorisation de ses filiales n'est pas de nature à retirer à cet avantage son caractère de libéralité. La Société Générale ne peut dès lors utilement soutenir que les charges qu'elle a indûment supportées pour le compte de ses filiales ont pour contrepartie la valorisation de ses titres.

10. Pour établir que les avantages qu'elle a consentis à ses filiales étaient justifiés par le besoin de recapitalisation de celles-ci et n'étaient, par suite, pas constitutifs d'actes anormaux, la Société Générale produit des fiches internes d'approbation d'investissement financier concernant ses filiales situées en Albanie, Russie, Bulgarie, Algérie, au Cameroun, en Mauritanie, au Burkina Faso et au Bénin. Toutefois, le fait qu'elle ait dû recapitaliser certaines de ses filiales afin de respecter les ratios de solvabilité imposés par leurs Etats d'implantation respectifs ne suffit pas à établir que les abandons de créances consentis en sus de ces recapitalisations étaient justifiés par les difficultés financières de ses filiales. La Société Générale n'établit pas davantage, par des considérations théoriques dépourvues de pièces justificatives, que ses filiales croate et italienne constituées en 2006, devaient bénéficier des avantages en cause afin de ne pas aggraver leur situation financière en phase de démarrage de leur activité.

11. Si la société requérante soutient que ses personnels détachés à l'étranger lui restaient contractuellement liés et qu'elle avait intérêt à prendre en charge ces mises à disposition dans le cadre de sa politique de mobilité des cadres, elle ne justifie pas de l'impossibilité de faire supporter par ses filiales des surcoûts liés à l'accueil de cadres expatriés.

12. S'agissant plus particulièrement des avantages consentis à sa filiale située en Algérie, la Société Générale conteste l'anormalité des abandons de recettes au motif que la réglementation algérienne sur le contrôle des changes ne permettait pas la refacturation des frais de "corporate services fees", des services informatiques et des frais divers réseau et projets groupe ne figurent pas sur la liste des transactions courantes autorisées par la Banque centrale algérienne, ce qui aurait fait courir un risque de sanctions administratives et pénales à sa filiale et qu'à supposer que la facturation de ses frais soit autorisée, la législation algérienne ne pouvait pas être respectée dès lors que ces frais étaient déterminés sur une base globalisée. Cependant, il ne résulte pas de l'instruction, ainsi que l'ont relevé les premiers juges, que les frais en cause ne pouvaient être détaillés, alors que les frais d'assistance technique et les salaires du personnel étranger contractuel figurent notamment sur la liste des opérations autorisées et que les opérations qui ne figurent pas sur la liste des transactions autorisées de plein droit peuvent l'être sur décision de la Banque centrale d'Algérie.

13. La Société Générale fait également valoir que les avantages en cause ne présentent pas un caractère occulte dès lors qu'ils étaient mentionnés de façon explicite dans les documents annexes au tableau 2058 A de la liasse fiscale. Toutefois, un avantage doit être regardé comme une libéralité représentant un avantage occulte constitutif d'une distribution de bénéfices au sens des dispositions

précitées de l'article 111 c) du code général des impôts, alors même que l'opération est portée en comptabilité et y est assortie de toutes les justifications concernant son objet et l'identité du cocontractant, dès lors que cette comptabilisation ne révèle pas, par elle-même, la libéralité en cause. En l'espèce, s'agissant des " frais supportés par le siège pour les filiales étrangères ", du coût du " personnel détaché dans des filiales étrangères ", et des " prix de transfert ITEC ", les mentions portées aux tableaux des charges non déductibles, qui ne précisent ni la nature précise des avantages consentis, ni les sociétés bénéficiaires, ne révèlent pas par elles-mêmes l'existence des libéralités octroyées. En revanche, la mention extracomptable portée par la Société Générale, au tableau 2058 A de sa déclaration de résultat, de l'avantage consenti à sa filiale russe DeltaCrédit par la prise en charge de la rémunération de ses dirigeants, révèle tant l'objet de la dépense que son bénéficiaire. Cet avantage ne pouvait dès lors être regardé comme un avantage occulte au sens des dispositions du c de l'article 111 du code général des impôts.

14. Enfin, alors même qu'aucun transfert financier n'a été opéré, les coûts pris en charge indûment entraînent, pour la société qui les supportés, un désinvestissement et, pour celui qui en a bénéficié, un revenu distribué. Il en résulte que, sur le terrain de la loi fiscale française, la Société Générale est seulement fondée à soutenir que c'est à tort que le tribunal administratif de Montreuil a rejeté sa demande de décharge concernant les charges non déductibles dénommées " rémunération des dirigeants de DeltaCrédit ".

En ce qui concerne l'application des conventions fiscales bilatérales :

S'agissant de la convention applicable entre la France et la Géorgie :

15. L'administration a imposé les revenus réputés distribués par la Société Générale à sa filiale géorgienne au titre des années 2008 à 2010. A défaut de dénonciation par la Géorgie de la convention conclue entre la France et l'ex Union des Républiques socialistes soviétiques (URSS) le 4 octobre 1985, celle-ci est restée applicable jusqu'à l'entrée en vigueur le 1er juin 2010 de la convention fiscale franco-géorgienne signée le 7 mars 2007. En ce qui concerne les impôts sur le revenu perçus par voie de retenue à la source, l'article 30 de cette convention prévoit que celle-ci s'applique " aux sommes imposables après l'année civile au cours de laquelle la Convention est entrée en vigueur ", soit à compter du 1er janvier 2011. Aux termes de l'article 7 de la convention conclue entre la France et l'ex-URSS, applicable aux revenus en litige : " 1. Les dividendes payés par un résident d'un Etat à un résident de l'autre Etat sont imposables dans le premier Etat. Toutefois, l'impôt ainsi établi ne peut excéder 15 p. cent du montant brut desdits dividendes. 2. Le terme " dividendes ", employé dans le présent article, désigne les revenus provenant d'actions ainsi que les autres revenus soumis au régime des revenus d'actions par la législation de l'Etat dont la personne distributrice est un résident. " Ces stipulations ne visent pas les revenus réputés distribués en vertu des dispositions de l'article 111 c) du code général des impôts qui ne sont pas soumis au même régime que les revenus provenant des actions. La Société Générale est par suite fondée à soutenir que ces revenus n'étaient pas imposables en France, en application de l'article 12 de la même convention qui prévoit que " les revenus non énumérés dans les articles précédents (...) perçus par un résident d'un Etat et provenant de sources situées dans l'autre Etat ne sont pas imposables dans cet autre Etat. ".

S'agissant de la convention applicable entre la France et la Moldavie :

16. Si par note verbale du 2 mars 1998, dont il n'est au demeurant pas établi qu'elle ait été notifiée par la voie diplomatique dans les formes prévues pour sa dénonciation par l'article 19 de cette convention, la République de Moldavie a indiqué qu'elle ne souhaitait plus être liée par la convention fiscale conclue entre la France et l'URSS le 4 octobre 1985, la Société Générale est néanmoins fondée à se prévaloir, sur le fondement de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales, de la doctrine référencée 5-B-723 du 1er août 2001 selon laquelle la convention franco-soviétique est demeurée applicable aux échanges avec la Moldavie jusqu'en 2012. Ainsi qu'il a été dit au point précédent, l'article 7 de ladite convention n'est pas applicable aux revenus réputés distribués. La Société Générale est par suite fondée à soutenir que ces revenus n'étaient pas imposables en France.

S'agissant de la convention franco-chinoise :

17. Aux termes de la convention franco-chinoise publiée par le décret n° 85-276 du 22 février 1985 : " (...) Article 9 : (...) Le terme "dividendes" employé dans le présent article désigne les revenus provenant d'actions, ou de droits à la répartition des bénéfices, à l'exception des créances, ainsi que les autres revenus soumis au même régime fiscal que les revenus d'actions par la législation de l'Etat contractant dont la société distributrice est un résident. (...) Article 21 : 1. Les éléments du revenu d'un résident d'un Etat contractant qui ne sont pas traités dans les articles précédents du présent Accord et qui proviennent de l'autre Etat contractant sont imposables dans cet autre Etat contractant. (...) ". Aux termes de convention franco-algérienne publiée par décret n° 2002-1501 du 20 décembre 2002 : " (...) Article 10 : (...) 4. Le terme "dividendes" employé dans le présent article désigne les revenus provenant d'actions, actions ou bons de jouissance, parts de mine, parts de fondateur ou autres parts bénéficiaires à l'exception des créances, ainsi que les revenus soumis au régime des distributions par la législation fiscale de l'Etat contractant dont la société distributrice est un résident. Il est entendu que le terme " dividende " ne comprend pas les revenus visés à l'article 16. (...) Article 21 : 1. Les éléments du revenu d'un résident d'un Etat contractant, d'où qu'ils proviennent, qui ne sont pas traités dans les articles précédents de la présente Convention ne sont imposables que dans cet Etat (...) ".

18. Pour soutenir que les avantages consentis à ses filiales chinoises n'étaient pas imposables en France, la Société Générale se prévaut, sur le fondement de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales, de l'instruction 14 B-3-03 du 22 mai 2003 relative à la convention fiscale franco-algérienne, dont le point 2 précise que ses commentaires pourront être utilisés pour l'interprétation des clauses figurant dans d'autres conventions fiscales signées par la France " dont la rédaction est rigoureusement identique ". La doctrine contenue au § 65 de cette instruction ne peut toutefois être utilement invoquée par la Société Générale dès lors que les conventions franco-algériennes et franco-chinoises définissent la notion de dividendes en des termes qui ne sont pas rigoureusement identiques.

S'agissant des conventions franco-mauritanienne, franco-béninoise et franco-burkinabé :

19. Aux termes de de l'article 13 des conventions fiscales franco-mauritanienne, franco-béninoise et franco-burkinabé : " les revenus des valeurs mobilières et les revenus assimilés (produits d'actions, de parts de fondateur, de parts d'intérêts et de commandites, intérêts d'obligations ou de tous autres titres d'emprunts négociables) payés par des sociétés (...) ayant leur domicile fiscal sur le territoire de l'un des Etats contractants sont imposables dans cet Etat ". Ces stipulations, qui ne visent que les revenus de valeurs mobilières et revenus assimilés qu'elles énumèrent, ne concernent pas les revenus réputés distribués au sens de l'article 111 c) du code général des impôts. Le ministre n'est par suite pas

fondé à soutenir que c'est à tort que les premiers juges ont déchargé la Société Générale des retenues à la source appliquées aux avantages consentis à ses filiales situées en Mauritanie, au Bénin et au Burkina Faso, qui n'étaient pas imposables en France.

20. Il résulte de tout ce qui précède que les conclusions d'appel du ministre doivent être rejetées et que la Société Générale est seulement fondée à demander l'annulation du jugement en tant qu'il a rejeté sa demande de décharge des retenues à la source afférentes aux charges non déductibles intitulées rémunération des dirigeants de " DeltaCrédit " et aux frais qu'elle a supportés pour le compte de ses filiales moldave et géorgienne.

Sur les conclusions tendant à l'application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative :

21. Il y a lieu de faire application de ces dispositions et de mettre à la charge de l'Etat la somme de 1 500 euros au titre des frais exposés par la Société Générale, non compris dans les dépens.

DECIDE :

Article 1er : La Société Générale est déchargée des retenues à la source afférentes aux charges non déductibles dénommées " rémunération des dirigeants de DeltaCrédit " et aux frais qu'elle a supportés pour le compte de ses filiales moldave et géorgienne.

Article 2 : Le jugement du 11 octobre 2018 du tribunal administratif de Montreuil est réformé en ce qu'il a de contraire au présent arrêt.

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

Article 4 : Le surplus des conclusions de la requête de la Société Générale et la requête du ministre de l'économie, des finances et de la relance sont rejetés.

**CE, 5 février 2021, n° 430594, Performing Rights Society Ltd**

Vu la procédure suivante :

1° La société Performing Rights Society Ltd a demandé au tribunal administratif de Montreuil la restitution de la retenue à la source opérée sur les redevances de droits d'auteur collectées pour son compte par la Société des auteurs, compositeurs et éditeurs de musique (SACEM) au titre de l'année 2013. Par un jugement n° 1502977 du 18 avril 2017, le tribunal administratif de Montreuil a prononcé cette restitution.

Par un arrêt n° 17VE01940 du 12 mars 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.

Sous le numéro 430594, par un pourvoi enregistré le 9 mai 2019 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, le ministre de l'action et des comptes publics demande au Conseil d'Etat d'annuler cet arrêt.

Il soutient que la cour administrative d'appel de Versailles l'a entaché :

- de dénaturer de ses écritures qui ne se prévalaient pas de l'absence de qualité de résident fiscal britannique de la société Performing Rights Society Ltd mais de l'absence de risque de double imposition, les redevances en litige étant déduites de sa base imposable ;
- d'erreur de qualification juridique des faits en jugeant que la société Performing Rights Society Ltd était le bénéficiaire effectif des redevances qui lui ont été versées par la SACEM au sens de l'article 13 de la convention fiscale franco-britannique du 19 juin 2008 alors qu'elle n'agissait qu'en qualité d'intermédiaire.

Par un mémoire en défense, enregistré le 12 septembre 2019, la société Performing Rights Society Ltd conclut au rejet du pourvoi et à ce qu'il soit mis à la charge de l'Etat une somme de 6 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative. Elle soutient que les moyens soulevés par le ministre ne sont pas fondés.

2° La société Performing Rights Society Ltd a demandé au tribunal administratif de Montreuil la restitution de la retenue à la source opérée sur les redevances de droits d'auteur collectées pour son compte par la Société des auteurs, compositeurs et éditeurs de musique (SACEM) au titre de l'année 2014. Par un jugement n° 1702789 du 3 avril 2018, le tribunal administratif de Montreuil a prononcé cette restitution.

Par un arrêt n° 18VE01822 du 18 juin 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.

Sous le numéro 432845, par un pourvoi enregistré le 22 juillet 2019 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, le ministre de l'action et des comptes publics demande au Conseil d'Etat d'annuler cet arrêt.

Vu les autres pièces des dossiers ;

Vu :

- la convention conclue entre le gouvernement de la République française et le gouvernement du Royaume-Uni, de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord 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 les gains en capital, signée à Paris le 19 juin 2008 ;

- 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. Réda Wadjinny-Green, auditeur,

- les conclusions de M. Laurent Domingo, rapporteur public ;

La parole ayant été donnée, avant et après les conclusions, à la SCP Lesourd, avocat de la société Performing Rights Society Ltd ;

Considérant ce qui suit :

1. Les pourvois enregistrés sous les n°s 430594 et 432845 présentent à juger les mêmes questions. 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 la société de droit britannique Performing Rights Society Ltd., domiciliée à Londres, exerce une activité de collecte et de gestion des droits d'utilisation, de diffusion et de distribution des oeuvres, notamment musicales, dont les membres sont les auteurs, compositeurs ou interprètes. Elle a conclu avec la Société des auteurs, compositeurs et éditeurs de musique (SACEM) un accord de représentation réciproque aux termes duquel cette dernière société recouvre et lui reverse les redevances correspondant à l'utilisation, en France, des oeuvres des artistes qu'elle représente. La SACEM a opéré au titre des années 2013 et 2014 une retenue à la source, en application des articles 92 et 182 B du code général des impôts, sur le montant des redevances ainsi collectées par elle. L'administration fiscale n'a que partiellement fait droit à la demande de la société Performing Rights Society Ltd. tendant à la restitution, sur le fondement de la convention fiscale franco-britannique, de cette retenue à la source, à hauteur de la somme de 2 396 982 pour l'année 2013 et de 5 999 895 pour l'année 2014, correspondant aux seules redevances reversées à des contribuables britanniques. Par deux jugements du 18 avril 2017 et du 3

avril 2018, le tribunal administratif de Montreuil a fait droit à la demande de la société Performing Rights Society Ltd tendant à la restitution du reliquat de la retenue à la source litigieuse, d'un montant de 374 706 euros pour l'année 2013 et de 1 261 472 euros pour l'année 2014. Le ministre de l'économie, des finances et de la relance se pourvoit en cassation contre les arrêts de la cour administrative d'appel de Versailles en date des 12 mars et 18 juin 2019 rejetant ses appels contre ces deux jugements.

3. D'une part, l'article 182 B du code général des impôts dispose, dans sa rédaction applicable aux impositions en litige, que : " I. - Donnent lieu à l'application d'une retenue à la source lorsqu'ils sont payés par un débiteur qui exerce une activité en France à des personnes ou des sociétés, relevant de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, qui n'ont pas dans ce pays d'installation professionnelle permanente : (...) b. Les produits définis à l'article 92 et perçus par les inventeurs ou au titre de droits d'auteur " tandis qu'aux termes de l'article 92 du même code : " 1. Sont considérés comme provenant de l'exercice d'une profession non commerciale ou comme revenus assimilés aux bénéfices non commerciaux, les bénéfices des professions libérales, des charges et offices dont les titulaires n'ont pas la qualité de commerçants et de toutes occupations, exploitations lucratives et sources de profits ne se rattachant pas à une autre catégorie de bénéfices ou de revenus. / 2. Ces bénéfices comprennent notamment : (...) 2° Les produits de droits d'auteurs perçus par les écrivains ou compositeurs et par leurs héritiers ou légataires ".

4. D'autre part, l'article 4 de la convention franco-britannique du 19 juin 2008 stipule que : " 1. Au sens de la présente Convention, l'expression " résident d'un Etat contractant " désigne toute personne qui, en vertu de la législation de cet Etat, y est assujettie à l'impôt en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction, de son lieu d'enregistrement ou de tout autre critère de nature analogue, et s'applique aussi à cet Etat ainsi qu'à toutes ses subdivisions politiques ou à ses collectivités locales, ainsi qu'à toute personne morale de droit public de cet Etat, de cette subdivision ou de cette collectivité " tandis qu'aux termes de son article 13 : " 1. Les redevances provenant d'un Etat contractant et dont le bénéficiaire effectif est un résident de l'autre Etat contractant ne sont imposables que dans cet autre Etat. / 2. Le terme " redevances " employé dans le présent article désigne les rémunérations de toute nature payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur une oeuvre littéraire, artistique ou scientifique ". Il résulte de ces stipulations que les redevances tirées de la gestion des droits d'auteur versées en France et dont le bénéficiaire effectif est un résident du Royaume-Uni ne sont imposables qu'au Royaume-Uni.

5. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que les artistes membres de la société Performing Rights Society lui cèdent, en vertu de l'article 7 de ses statuts constitutifs, les droits qu'ils détiennent sur leurs oeuvres. Si, en vertu des articles 47 et 48 de ces mêmes statuts, le conseil d'administration de la société détermine l'affectation des revenus tirés de l'exploitation de ces oeuvres, ces revenus doivent néanmoins, en principe, être répartis entre les membres de la société " après déduction des frais y compris à caractère social justifié ". Les redevances redistribuées sont alors comptabilisées en charges déductibles dans les écritures comptables de la société et imposées entre les mains de ses membres et non de la société. Il ressort en outre des pièces du dossier soumis aux juges du fond que, si une partie des redevances collectées par la société est affectée par le conseil d'administration de la société, soit à des oeuvres charitables ou des dons aux membres ou aux employés, soit à des fonds de réserve, à l'entretien des biens de la société ou à toute autre fin que le

conseil estime nécessaire ou propice aux intérêts de la société, l'essentiel de ces redevances est, chaque année, en pratique, reversée aux membres de la société. En déduisant de l'ensemble de ces éléments, que la société Performing Rights Society Ltd, qui a pour objet de collecter et de gérer les revenus perçus par ses membres, devait être regardée comme le " bénéficiaire effectif ", au sens des stipulations de l'article 13 de la convention fiscale franco-britannique cité au point 4, de la part des redevances collectées pour elle en France par la SACEM et reversées à ses membres, la cour administrative d'appel de Versailles a inexactement qualifié les faits de l'espèce.

6. Il résulte de tout ce qui précède, sans qu'il soit besoin de se prononcer sur les autres moyens des pourvois, que le ministre est fondé à demander l'annulation des arrêts 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 la charge de l'Etat, qui n'est pas, dans la présente instance, la partie perdante.

D E C I D E :

-----

Article 1er : Les arrêts de la cour administrative d'appel de Versailles des 12 mars et 19 juin 2019 sont annulés.

Article 2 : Les affaires sont renvoyées devant la cour administrative d'appel de Versailles.

Article 3 : Les conclusions présentées par la société Performing Rights Society Ltd 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 Performing Rights Society Ltd.

## 5. ACTUALITÉ EN MATIÈRE PATRIMONIALE

- CE plén., 13 juillet 2021, n° 428506, Quinette
- CE plén., 13 juillet 2021, n° 435452, Financière Derby
- CE, 17 novembre 2021, n° 439609, Materne
- CE, 4 avril 2021, n°429187, M et Mme A
- CE, 13 septembre 2021, n°443914, M.B et Mme E
- Cass. Com. 23 juin 2021, n°19-16.351, M. et Mme E
- Décision QPC du 9 juillet 2021, n°2021-923

**CE plén., 13 juillet 2021, n° 428506, Quinette**

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 celui 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.

**CE plén., 13 juillet 2021, n° 435452, Financière Derby**

Vu la procédure suivante :

M. A... B... a demandé au tribunal administratif de Versailles de prononcer la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales auxquelles il a été assujéti au titre de l'année 2007, ainsi que des majorations pour abus de droit. Par un jugement n° 1402944 du 2 mai 2017, le tribunal administratif de Versailles a prononcé la décharge de la somme correspondant à l'application de la majoration de 80 % prévue par les dispositions du b de l'article 1729 du code général des impôts aux droits rappelés en matière de traitements et salaires et à l'imposition dans les conditions de droit commun de la plus-value résultant de la cession des actions ordinaires de la SAS Financière Derby, et a rejeté le surplus de sa demande.

Par un arrêt n° 17VE01939 du 29 août 2019, la cour administrative d'appel de Versailles a rejeté l'appel formé par M. B... contre ce jugement.

Par un pourvoi sommaire, un mémoire complémentaire et deux nouveaux mémoires, enregistrés les 21 octobre et 13 décembre 2019, le 26 février et le 22 octobre 2020 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, M. B... demande au Conseil d'Etat :

1°) d'annuler cet arrêt ;

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

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

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu :

- le code général des impôts ;

- le code de justice administrative ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de M. Matias de Sainte Lorette, maître des requêtes,

- les conclusions de Mme Emilie Bokdam-Tognetti, rapporteure publique ;

La parole ayant été donnée, après les conclusions, à la SCP Piwnica, Molinie, avocat de M. B... ;

Considérant ce qui suit :

1. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que M. B... s'est associé le 13 juillet 2005 avec plusieurs fonds communs de placement à risques et sociétés financières, dans une société holding, la société KAPPA 42, en vue de l'acquisition, par celle-ci, de l'intégralité des actions composant le capital social de la société Chaussures Cendry, conformément aux termes et modalités du contrat d'acquisition conclu le même jour entre la société KAPPA 42 et les actionnaires de la société Chaussures Cendry. Dans cette perspective, l'assemblée générale de la société KAPPA 42 a notamment décidé, le 26 septembre 2005, une augmentation de capital de 38 192 euros à 7 288 244 euros par l'émission de 453 127 actions nouvelles, et la transformation de la société en société par actions simplifiée " SAS Financière Derby ", dont M. B... a été nommé président. M. et Mme B... ont souscrit respectivement 42 500 et 18 750 actions ordinaires pour un prix unitaire de 16 euros et l'assemblée générale a décidé l'émission de 61 250 bons de souscription d'actions (BSA) au profit de M. B... pour un prix unitaire de 0,32 euros. Le 4 juin 2007, M. B... ainsi que l'ensemble des investisseurs financiers ont cédé l'intégralité de leurs titres de la SAS Financière Derby à la société Vivarte. A la suite d'un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle de M. B..., l'administration fiscale a notamment estimé que le gain retiré de la cession des BSA constituait non pas une plus-value de cession de valeurs mobilières mais des salaires versés à raison de ses fonctions de directeur du développement de la société Chaussures Cendry, imposables à ce titre. M. B... se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 29 août 2019 par lequel la cour administrative d'appel de Versailles a rejeté son appel contre le jugement du 24 avril 2017 par lequel le tribunal administratif de Versailles n'a que partiellement fait droit à sa demande tendant à la décharge, en droits et pénalités, des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contribution sociales auxquelles il a été assujéti au titre de l'année 2007.

2. 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 ". 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 du 1 du I de l'article 150-0 A du même code : " Sous réserve des dispositions propres aux bénéfices industriels et commerciaux, aux bénéfices non commerciaux et aux bénéfices agricoles ainsi que de l'article 150 UB, les gains nets retirés des cessions à titre onéreux (...) de valeurs mobilières, (...) de droits portant sur ces valeurs, droits ou titres ou de titres représentatifs des mêmes valeurs, droits ou titres, sont soumis à l'impôt sur le revenu lorsque le montant de ces cessions excède, par foyer fiscal, 15 000 euros par an ".

3. En premier lieu, la circonstance que des options d'achat d'actions ou des bons de souscription d'actions ont été acquis ou souscrits à un prix préférentiel au regard de leur valeur réelle à la

date de cette acquisition ou souscription est de nature à révéler l'existence d'un avantage à concurrence de la différence entre le prix ainsi acquitté et cette valeur. Un tel avantage, lorsqu'il trouve essentiellement sa source dans l'exercice par l'intéressé de ses fonctions de dirigeant ou salarié, a le caractère d'un avantage accordé en sus du salaire, imposable au titre de l'année d'acquisition ou de souscription des options ou des bons dans la catégorie des traitements et salaires en application des articles 79 et 82 du code général des impôts. Le caractère préférentiel de ce prix est en revanche sans incidence sur la nature des gains réalisés ultérieurement par le contribuable lors de l'exercice de ces options ou bons, lors de la cession des titres ainsi acquis ou lors de la cession des bons.

4. Il en résulte que M. B... ne peut utilement soutenir que la cour aurait insuffisamment motivé son arrêt en jugeant que la valeur initiale des bons était particulièrement faible sans rechercher quelle était leur valeur vénale, dès lors que cette question était sans incidence sur l'issue du litige, qui portait sur l'imposition d'un gain de cession.

5. En deuxième lieu, les gains nets, calculés en tenant compte de l'avantage ayant été éventuellement imposé en application du point 3 ci-dessus, retirés par une personne physique de la cession à titre onéreux de bons de souscription d'actions sont en principe imposables suivant le régime des plus-values de cession de valeurs mobilières des particuliers institué par l'article 150-0 A du code général des impôts, y compris lorsque ces bons ont été acquis ou souscrits auprès d'une société dont le contribuable était alors dirigeant ou salarié, ou auprès d'une société du même groupe. Il en va toutefois autrement lorsque, eu égard aux conditions de réalisation du gain de cession, ce gain doit être regardé comme acquis, non à raison de la qualité d'investisseur du cédant, mais en contrepartie de ses fonctions de salarié ou de dirigeant et constitue, ainsi, un revenu imposable dans la catégorie des traitements et salaires en application des articles 79 et 82 du code général des impôts, réalisé et disponible l'année de la cession de ces bons.

6. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que, d'une part, M. B... était désigné par un rapport du comité d'investissement du 14 mars 2005 comme le futur " manager de reprise " du groupe Cendry, devant exercer les fonctions de Président Directeur Général de la structure et dont les modalités d'intéressement restaient encore " à affiner sur la base des formules habituelles ", d'autre part, que le pacte d'actionnaires de la SAS Financière Derby prévoyait que les investisseurs " ont pour intention d'accompagner la société pendant une durée comprise entre trois à sept ans, et ce afin de participer à l'accomplissement du projet de développement élaboré avec Monsieur A... B... ", enfin, que ce pacte déterminait les modalités d'exercice de ses fonctions par l'intéressé et ses obligations envers la société, ainsi que les conditions d'incessibilité temporaire des titres qu'il détenait, lui imposait une obligation de " loyauté - exclusivité " envers les sociétés du groupe Cendry, lui fixait un engagement de non-concurrence en sa qualité d'actionnaire ou de vendeur de titres liés aux activités du groupe Cendry et comportait une promesse de vente et d'achat de ses titres en cas de décès, départ ou de violation de ses engagements pour un montant global de un euro, ainsi qu'une promesse unilatérale d'achat des investisseurs. Il ressort également des pièces du dossier soumis aux juges du fond, et notamment du contrat de souscription des BSA, que ces derniers avaient été attribués au seul M. B..., président de la SAS Financière Derby, recruté comme directeur du développement de la

société Cendry par un contrat de travail daté du 26 septembre 2005, chargé de la définition et de la mise en oeuvre de la politique de développement de l'entreprise. Il ressort, enfin, des mêmes pièces du dossier soumis aux juges du fond, d'une part, que le contrat de souscription des BSA faisait dépendre tant la faculté d'exercer les bons que le nombre de ces derniers, en premier lieu, de l'obtention d'un taux de rendement interne (TRI) minimum à l'issue de l'opération de rachat de la société Financière Derby par un repreneur, en second lieu, de la réalisation par les investisseurs d'un multiple supérieur à 2 lors de la revente de leurs titres et ce afin, selon les termes du contrat de souscription de ces bons, d'opérer une " rétrocession " au Manager d'une " super plus-value ", d'autre part, que le " manager " s'engageait à ne pas céder les bons en dehors des cas limitativement prévus par le pacte d'actionnaires de la SAS Financière Derby.

7. C'est sans dénaturation des pièces du dossier ni erreur de droit que la cour a pu déduire de l'ensemble des circonstances rappelées au point précédent que l'attribution de BSA visait à associer M. B..., en raison de ses fonctions de dirigeant, au partage de la plus-value dégagée lors de la cession de la SAS Financière Derby - alors même que l'intéressé détenait, par ailleurs, des actions ordinaires de cette société - et que le gain qu'il a réalisé en cédant ses bons " avait essentiellement la nature ... d'un versement à caractère incitatif, par lequel les actionnaires ont décidé de rétribuer ensemble l'exercice effectif de ses fonctions de manager par M. B... et les résultats et performances ayant résulté de cet engagement professionnel ".

8. Il résulte de ce qui a été dit au point 5 ci-dessus qu'ayant ainsi caractérisé l'existence d'un revenu acquis en contrepartie des fonctions de cadre dirigeant de M. B..., la cour a pu, sans erreur de qualification juridique des faits, juger que l'administration établissait qu'il ne pouvait être regardé comme ayant réalisé un gain en capital taxable dans la catégorie des plus-values mais comme ayant perçu un complément de rémunération, imposable au barème de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des traitements et salaires en application des articles 79 et 82 du code général des impôts. Il y a lieu par voie de conséquence d'écarter les moyens dirigés contre les motifs surabondants par lesquels l'arrêt se prononce sur l'existence d'un risque afférent à l'opération.

9. Il résulte de tout ce qui précède que M. B... 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 lequel n'est pas, dans la présente instance, la partie perdante.

D E C I D E :

-----

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

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

**CE, 17 novembre 2021, n° 439609, Materne**

Vu la procédure suivante :

M. D... A... a demandé au tribunal administratif de Lyon de prononcer la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales auxquelles il a été assujéti au titre de l'année 2007, ainsi que des pénalités correspondantes. Par un jugement n° 1707188 du 23 octobre 2018, ce tribunal a prononcé la décharge des pénalités pour manquement délibéré dont ont été assorties les cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et rejeté le surplus des conclusions de cette demande.

Par un arrêt n° 18LY04724 du 19 décembre 2019, la cour administrative d'appel de Lyon a constaté qu'il n'y avait pas lieu de statuer sur les conclusions de la demande à concurrence d'une somme totale de 51 219 euros ayant donné lieu à un dégrèvement en cours d'instance et a rejeté le surplus des conclusions de l'appel formé par M. A... ainsi que l'appel incident du ministre de l'économie, des finances et de la relance.

Par un pourvoi sommaire, un mémoire complémentaire et un mémoire en réplique, enregistrés les 16 mars et 20 août 2020 et le 29 juin 2021 au secrétariat du contentieux du conseil d'Etat, M. A... demande au conseil d'Etat :

1°) d'annuler l'article 2 de cet arrêt ;

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

3°) de mettre à la charge de l'Etat le versement d'une somme de 6 000 euros au titre des dispositions 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 Ophélie Champeaux, maître des requêtes,
- les conclusions de Mme Karin Ciavaldini, rapporteure publique ;

La parole ayant été donnée, après les conclusions, à la SCP Piwnica, Molinie, avocat de M. A... ;

Vu la note en délibéré, présentée par M. A..., enregistrée le 13 octobre 2021 ;

Considérant ce qui suit :

1. Il résulte des pièces du dossier soumis aux juges du fond que le fonds d'investissement britannique Lion Capital a acquis en juin 2004, par l'intermédiaire de la société Materne Luxembourg Holdco, société de droit luxembourgeois créée à cet effet, la totalité des parts de la SAS Holding Materne contrôlant la société Materne BOIN Holding France, tête d'un groupe opérationnel ayant pour activité la fabrication et la commercialisation de compotes de fruits, confitures et biscuits. En amont de la cession de Materne BOIN Holding France au fonds d'investissement Activa Capital survenue en novembre 2006, a été créée une société, la SAS Materne et Cie, en vue de faire bénéficier des cadres du groupe Materne d'un intéressement au capital du groupe. M. A..., directeur d'usine au sein de la SAS Materne a souscrit 20 300 actions de la SAS Materne et Cie, émises par augmentation de capital les 3 et 6 octobre 2006 pour un prix d'un euro par action. Cette société, ayant elle-même acquis 2 030 050 bons de souscription d'action (BSA) émis le 3 octobre 2006 par la SAS Holding Materne pour un prix de 0,10 euro par BSA, a été rachetée dans son intégralité le 19 janvier 2007 par Materne Luxembourg Holdco au prix de 9,667 euros par action. A la suite d'un contrôle portant sur les revenus de l'année 2007 de l'intéressé, après avoir estimé qu'aucun élément ne mentionnait la cession des titres litigieux, l'administration a regardé les gains résultant de cette opération comme une rémunération supplémentaire occulte imposable entre les mains du requérant au titre des revenus de capitaux mobiliers, sur le fondement du c de l'article 111 du code général des impôts. Par un jugement du 23 octobre 2018, le tribunal administratif de Lyon, après avoir fait droit à la demande de substitution de base légale formulée par l'administration fiscale visant à maintenir les impositions en litige au titre des traitements et salaires sur le fondement des articles 79 et 82 du code général des impôts, a prononcé la décharge des pénalités pour manquement délibéré dont avaient été assorties les cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu en litige et rejeté le surplus de la demande. Par un arrêt du 19 décembre 2019, la cour administrative d'appel de Lyon a, d'une part, constaté un non-lieu à statuer à concurrence d'un dégrèvement prononcé en cours d'instance, portant sur les prélèvements sociaux en litige et sur la majoration d'assiette de 25 % appliquée par l'administration aux revenus qualifiés de rémunérations occultes, d'autre part, rejeté le surplus des conclusions de la requête de M. A... et, enfin, rejeté l'appel incident du ministre portant sur les pénalités.

2. 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 ".

3. Les gains nets retirés par une personne physique de la cession à titre onéreux de valeurs mobilières sont en principe imposables suivant le régime des plus-values de cession de valeurs mobilières des particuliers institué par l'article 150-0 A du code général des impôts, y compris lorsque ces titres ont été acquis ou souscrits auprès d'une société dont le contribuable était alors dirigeant ou salarié, ou auprès d'une société du même groupe. Il en va toutefois autrement lorsque, eu égard aux conditions de réalisation du gain de cession, ce gain doit essentiellement être regardé comme acquis, non à raison de la qualité d'investisseur du cédant, mais en contrepartie de ses fonctions de salarié ou de dirigeant et constitue, ainsi, un revenu imposable dans la catégorie des traitements et salaires en application des articles 79 et 82 du code général des impôts, réalisé et disponible l'année de la cession de ces titres.

4. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que la SAS Materne et Cie, dont étaient actionnaires les cadres salariés du groupe Materne, a acquis le 3 octobre 2006 des bons de souscription d'actions permettant, pour chacun d'entre eux, de souscrire, pour un prix déterminé à l'avance, à une action de la SAS Holding Materne. Si ces bons de souscription n'ont jamais été exercés, la plus-value réalisée par les détenteurs des titres de la SAS Materne et Cie lors de la cession de ces derniers à la SAS Materne Luxembourg Holdco ne pouvait que refléter la valeur prise par ces BSA, unique actif de la SAS Materne et Cie, entièrement déterminée à l'occasion de la cession de Materne BOIN Holding France, détenue par la SAS Holding Materne, annoncée le même mois.

5. En premier lieu, la cour administrative d'appel a relevé, sans dénaturer les pièces du dossier qui lui était soumis, que cette opération d'investissement avait été retracée dans un pacte d'actionnaires conclu le 3 octobre 2006 et que celui-ci encadrait les conditions de cession des titres de la SAS Materne et Cie acquis le même jour, en accordant notamment à la société Materne Luxembourg Holdco un droit de préemption des titres acquis par chacun des cadres salariés du groupe Materne en cause, une obligation de cession ainsi qu'une promesse de vente en cas de départ sans faute de chacun d'entre eux. Eu égard à la proximité chronologique entre la souscription des bons de souscription d'action émis par la SAS Holding Materne, la cession de Materne BOIN Holding France par celle-ci, et la cession par les cadres salariés de Materne des titres de la société détenant ces bons de souscription, la cour administrative d'appel n'a pas davantage dénaturé les pièces du dossier en relevant que ce pacte trouvait sa logique dans l'existence d'une plus-value sur le point d'être réalisée par Lion Capital portant sur la période allant d'août 2004 à octobre 2006 et dans le rachat imminent de la société détenant les bons de souscription par la société Materne Luxembourg Holdco. Elle a également relevé, sans erreur de droit ni insuffisance de motivation, que les bons de souscription d'action avaient été acquis à un prix inférieur à leur valeur, garantissant la réalisation d'une plus-value lors de leur cession, trois

mois plus tard, par la société les détenant. Elle a enfin relevé que le pacte d'actionnaires prévoyait qu'en contrepartie de l'acquisition des titres litigieux, les investisseurs, cadres salariés du groupe Materne, s'engageaient à exercer loyalement leurs fonctions opérationnelles avec un éventuel cessionnaire trouvé par la société Materne Luxembourg Holdco et à souscrire une clause de non-concurrence.

6. Il en résulte que la cour administrative d'appel n'a pas commis d'erreur de droit en jugeant, au motif que les cadres du groupe Materne avaient bénéficié, dans des conditions avantageuses trouvant essentiellement leur source dans l'exercice de leurs fonctions de salarié, d'un mécanisme leur garantissant le prix de cession de ces titres, que le gain réalisé par M. A... à l'issue de cette cession constituait un avantage en argent devant être imposé dans la catégorie des traitements et salaires, sans qu'il ait d'incidence à cet égard la circonstance qu'aucun lien de subordination direct n'existait entre celui-ci et la société Materne Luxembourg Holdco, cessionnaire.

7. Les motifs par lesquels l'arrêt attaqué a jugé que le gain réalisé n'avait pas vocation à compenser un risque revêtent un caractère surabondant. Par suite, les moyens tirés de ce qu'ils seraient entachés d'erreur de droit sont inopérants.

8. En second lieu, aux termes de l'article 12 du code général des impôts : " L'impôt est dû chaque année à raison des bénéfices ou revenus que le contribuable réalise ou dont il dispose au cours de la même année ". Aux termes de l'article 156 du même code : " L'impôt sur le revenu est établi d'après le montant total du revenu net annuel dont dispose chaque foyer fiscal. Ce revenu net est déterminé eu égard aux propriétés et aux capitaux que possèdent les membres du foyer fiscal désignés aux 1 et 3 de l'article 6, aux professions qu'ils exercent, aux traitements, salaires, pensions et rentes viagères dont ils jouissent ainsi qu'aux bénéfices de toutes opérations lucratives auxquelles ils se livrent (...) ". Il résulte de la combinaison de ces dispositions que les sommes à retenir, au titre d'une année déterminée, pour l'assiette de l'impôt sur le revenu, sont celles qui, au cours de cette année, ont été mises à la disposition du contribuable, soit par voie de paiement, soit par voie d'inscription à un compte courant sur lequel l'intéressé a opéré, ou aurait pu, en droit ou en fait, opérer un prélèvement au plus tard le 31 décembre.

9. Si, ainsi que le relevait sans être contesté le requérant devant les juges du fond, la société Materne et Cie a pu bénéficier d'un avantage sous la forme d'une souscription à des prix préférentiels des bons de souscription d'actions émis le 3 octobre 2006 par la SAS Holding Materne, la cour administrative d'appel ne s'est pas méprise sur la portée de ses écritures et n'a pas commis d'erreur de droit en jugeant, sans se fonder sur cette circonstance inopérante, que le gain résultant, pour M. A..., de la cession en 2007 des titres Materne et Cie, correspondant à la différence entre leur prix d'acquisition et leur prix de vente, avait à bon droit été imposé au titre de l'année 2007, non prescrite, au cours de laquelle ce gain a été réalisé et mis à sa disposition, et non au titre de l'année 2006, année de leur acquisition.

10. Il résulte de tout ce qui précède que M. A... n'est pas fondé à demander l'annulation de l'article 2 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 lequel n'est pas, dans la présente instance, la partie perdante.

DECIDE :

-----

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

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

**CE, 4 avril 2021, n°429187, M et Mme A**

Vu la procédure suivante :

M. et Mme B... A... ont demandé au tribunal administratif de Cergy-Pontoise de prononcer la décharge de la cotisation supplémentaire d'impôt sur le revenu et de contributions sociales à laquelle ils ont été assujettis au titre de l'année 2009. Par un jugement n° 1403749 du 7 juin 2016, le tribunal administratif de Cergy-Pontoise a rejeté leur demande.

Par un arrêt n° 16VE02602 du 29 janvier 2019, la cour administrative d'appel de Versailles a déchargé M. et Mme A... de l'imposition en litige et annulé le jugement du tribunal administratif de Cergy-Pontoise.

Par un pourvoi enregistré le 27 mars 2019 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 rejeter les conclusions en décharge présentées par M. et Mme A... devant la cour administrative d'appel de Versailles.

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 et le décret n° 2020-1406 du 18 novembre 2020 ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de M. Nicolas Agnoux, maître des requêtes,
- les conclusions de Mme Céline Guibé, rapporteure publique ;

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

Considérant ce qui suit :

1. Il ressort des pièces du dossier soumis au juge du fond que, par un acte authentique de donation-partage en date du 16 mars 2007, M. et Mme A... ont cédé à leurs deux enfants la nue-propriété de 20 000 actions de la société Viveris, dont ils ont conservé l'usufruit. Le 6 janvier

2009, la société a procédé, dans le cadre d'une réduction de son capital, au rachat de ces actions, l'usufruit et la nue-propiété étant cédés simultanément. A l'issue d'un contrôle sur pièces, l'administration fiscale a notifié à M. et Mme A... des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales au titre de l'année 2009, résultant de la plus-value afférente à la cession des 20 000 titres dont ils détenaient l'usufruit, en retenant que la plus-value était intégralement imposable entre leurs mains et non, ainsi que l'affirmaient les contribuables, entre les mains des nus-propiétaires. Par un jugement du 7 juin 2016, le tribunal administratif de Cergy-Pontoise a rejeté la demande de M. et Mme A... tendant à la décharge de ces impositions. Le ministre de l'économie, des finances et de la relance se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 29 janvier 2019 par lequel la cour administrative d'appel de Versailles a annulé ce jugement et prononcé la décharge demandée.

2. Aux termes du 1 du I de l'article 150-0 A du code général des impôts : " (...) les gains nets retirés des cessions à titre onéreux, effectuées directement ou par personne interposée, de valeurs mobilières, de droits sociaux, (...) sont soumis à l'impôt sur le revenu (...).

3. L'imposition de la plus-value constatée à la suite des opérations par lesquelles l'usufruitier et le nu-propiétaire de parts sociales dont la propriété est démembrée procèdent ensemble à la cession de ces parts sociales, se répartit entre l'usufruit et la nue-propiété selon la valeur respective de chacun de ces droits. Toutefois, lorsque les parties ont décidé, par les clauses contractuelles en vigueur à la date de la cession, que le droit d'usufruit serait, à la suite de la cession, reporté sur le prix issu de celle-ci, la plus-value est alors intégralement imposée entre les mains de l'usufruitier. Lorsque, en revanche, les parties ont décidé que le prix de cession sera nécessairement réemployé dans l'acquisition d'autres titres dont les revenus reviennent à l'usufruitier, la plus-value réalisée n'est imposable qu'au nom du nu-propiétaire.

4. En jugeant que la plus-value réalisée lors de la cession du 6 janvier 2009 était imposable au nom du nu-propiétaire, au motif que l'acte de donation partage du 16 mars 2007 prévoyait le emploi du produit de la vente des titres avec report des droits des usufruitiers sur les biens nouvellement acquis, sans rechercher si ce emploi du produit de cession était une obligation pour les parties à l'acte ou s'il n'était qu'une simple faculté à la main des seuls usufruitiers, la cour a commis une erreur de droit. En effet, il résulte des règles rappelées au point 3 que, lorsque l'usufruitier conserve la faculté de réemployer ou non le produit de la cession des titres dont il a l'usufruit, le droit d'usufruit doit être regardé, pour l'imposition des plus-values résultant de la cession, comme reporté sur le produit de cette cession, rendant ainsi l'usufruitier intégralement redevable de l'imposition.

5. Par suite, sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens du pourvoi, le ministre de l'économie, des finances et de la relance est fondé à demander l'annulation de l'arrêt qu'il attaque.

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

7. L'acte authentique de donation partage du 16 mars 2007, par lequel M. A... a fait donation entre vifs, au profit de ses deux enfants, de la nue-propriété des 20 000 titres de la société Viveris, stipule que " le donateur interdit formellement aux donataires qui s'y soumettent de vendre, aliéner, nantir ou remettre en garantie les titres donnés aux présentes, pendant sa vie, à peine de nullité de toute aliénation ou nantissement et de révocation des présentes pendant la même durée, sauf accord exprès du donateur. " Cet acte stipule par ailleurs que : " l'usufruit réservé se reportera en vertu des règles de la subrogation réelle conventionnelle sur le prix de cession. En conséquence, en cas d'aliénation du ou des biens compris aux présentes, ou de tous biens qui pourraient leur être subrogés par la suite, les nus propriétaires s'interdisent, sauf accord exprès du ou des usufruitiers, à demander le partage en toute propriété du prix représentatif de ceux-ci. Le donataire devra, au contraire, remployer le produit de ces aliénations dans tous les biens dont l'acquisition pourrait être décidée par les seuls usufruitiers, afin de permettre le report des droits de ces derniers sur le ou les biens nouvellement acquis. Pour l'application de la présente clause, il faudra entendre par subrogation le remplacement dans le patrimoine du donataire de la nue-propriété des biens par tous biens qui s'y substitueraient par voie de vente suivi d'un remploi ou d'un échange ". Enfin, selon une autre clause de cet acte, " en cas de cession avec l'accord de l'usufruitier de tout ou partie des titres présentement donnés et sans que ce prix de cession soit employé à acquérir de nouveaux titres, les donataires auront l'obligation de verser les fonds provenant desdites cessions sur un compte indivis " Nue-propriété au nom des donataires / Usufruit au nom des donateurs " à ouvrir dans toute banque au gré de l'usufruitier desdits titres. / Les donataires acceptent cette condition et s'obligent à la remplir expressément, donnant, dès à présent, au donateur mandat de gestion exclusif des fonds ainsi placés. "

8. En premier lieu, il résulte des stipulations citées ci-dessus de l'acte de donation partage en date du 16 mars 2007 qu'elles faisaient interdiction aux nus-propriétaires d'aliéner ou de nantir les titres sans l'accord des usufruitiers, à peine de nullité des aliénations et nantissements, et donnait mandat exclusif à ces derniers pour gérer les fonds issus de la cession des titres qui serait décidée avec leur accord, en l'absence de remploi pour acquérir de nouveaux titres. L'acte stipulait également qu'en cas d'aliénation des titres, les nus-propriétaires s'interdisaient, sauf accord exprès du ou des usufruitiers, à demander le partage en toute propriété du prix représentatif de ceux-ci. Il ressortait donc de l'acte à l'origine du démembrement des titres que le droit d'usufruit était, en cas de cession, reporté sur le prix issu de celle-ci. Contrairement à ce que soutiennent les requérants, ni le procès-verbal de l'assemblée générale extraordinaire de la société Viveris en date du 24 décembre 2008 actant le rachat des titres, ni le protocole transactionnel du 23 décembre 2008 conclu par M. A... avec la société Viveris et certains de ses administrateurs pour préparer ce rachat, n'ont eu pour objet ou pour effet de modifier les droits que l'acte de donation partage du 16 mars 2007 conférait aux usufruitiers sur les titres en litige.

9. En outre, il résulte des stipulations de l'acte de donation partage du 16 mars 2007 cité au point 7, que celles-ci ne faisaient du remploi du prix de vente des titres qu'une simple faculté à la main des seuls usufruitiers. Si le pacte adjoint à la donation partage en date du 20 septembre 2008 imposait aux donataires d'apporter à une société civile immobilière à constituer avec les donateurs une " fraction " des titres en litige, ces stipulations ne peuvent être regardées comme organisant une clause de remploi à due concurrence de cette fraction, dès lors qu'aucune

stipulation n'en définissait le quantum. Enfin, les requérants ne peuvent utilement se prévaloir de la circonstance, postérieure au fait générateur de l'imposition que constitue le transfert de propriété, selon laquelle le prix de cession des titres aurait été effectivement remployé.

10. Dès lors, l'usufruitier gardant la possibilité de reporter son droit d'usufruit sur le prix issu de la cession des actions de la société Vivaris, il résulte des règles énoncées aux points 3 et 4 que M. et Mme A... devaient, en leur qualité d'usufruitiers, être regardés comme redevables de l'intégralité de l'imposition assise, en application de l'article 150-0 A du code général des impôts, sur la plus-value résultant de la cession de ces actions.

11. En deuxième lieu, M. et Mme A... ne sont pas fondés à se prévaloir, sur le fondement de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales, de la fiche n° 1 de l'instruction 5 C-1-01 du 13 juin 2001 relative au démembrement de valeurs mobilières et de droits sociaux, dont les énonciations ne donnent aucune interprétation formelle de la loi fiscale différente de celle dont il a été fait application dans le présent litige. De même, ils ne peuvent utilement invoquer au soutien de leur requête l'avis n° 2005-8 du Comité consultatif pour la répression des abus de droit, lequel concerne un autre contribuable.

12. En dernier lieu, les requérants ne peuvent utilement faire valoir la circonstance tirée de ce que la plus-value en litige aurait été imposée entre les mains des nus-propriétaires, lesquels sont des contribuables distincts.

13. Il résulte de tout ce qui précède que M. et Mme A... ne sont pas fondés à se plaindre de ce que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Cergy-Pontoise a rejeté leur demande en décharge.

14. 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'arrêt du 29 janvier 2019 de la cour administrative d'appel de Versailles est annulé.

Article 2 : La requête de M. et Mme A... présentée devant la cour administrative d'appel de Versailles est rejetée.

Article 3 : Les conclusions présentées par M. et Mme A... 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'économie, des finances et de la relance et à M. et Mme B... A....

**CE, 13 septembre 2021, n°443914, M. B et Mme E**

Vu la procédure suivante :

M. C... B... et Mme D... E... ont demandé au tribunal administratif de Paris de prononcer la réduction des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu, de contribution exceptionnelle sur les hauts revenus et de contributions sociales auxquelles ils ont été assujettis au titre de l'année 2015, ainsi que des pénalités correspondantes.

Par un jugement n° 1717320 du 2 mai 2019, ce tribunal a rejeté cette demande.

Par un arrêt n° 19PA02095 du 31 juillet 2020, la cour administrative d'appel de Paris a rejeté l'appel formé par M. B... et Mme E... contre ce jugement.

Par un pourvoi sommaire et un mémoire complémentaire, enregistrés les 9 septembre et 27 novembre 2020 au secrétariat du contentieux du Conseil d'État, M. B... et Mme E... demandent au Conseil d'État :

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

La parole ayant été donnée, après les conclusions, à la SCP Delamarre, Jéhannin, avocat de M. B... et de Mme E... ;

Considérant ce qui suit :

1. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que M. B... et Mme E... ont cédé, le 13 mars 2015, 6 880 actions de la société américaine City Morgan Stanley au prix de 366 972 dollars américains, alors que celles-ci avaient été acquises deux ans plus tôt, le 21 janvier 2013, au prix de 284 643 dollars américains. M. B... et Mme E... ont déclaré à l'administration fiscale, au titre de cette opération, un gain net de 55 040 euros dans l'annexe n° 2074 jointe à leur déclaration de revenu global déposée au titre de l'année 2015. A la suite d'un contrôle sur pièces, l'administration a remis en cause le calcul de ce gain net, estimant que son montant devait être établi à hauteur de la différence entre les prix de cession et d'acquisition mentionnés ci-dessus, après conversion de chacun d'entre eux sur la base des cours du dollar américain respectivement au moment de la cession et de l'acquisition, soit une plus-value de 135 563 euros. Par une réclamation du 21 février 2017, M. B... et Mme E... ont demandé la décharge partielle des impositions supplémentaires mises à leur charge dans ce cadre, en faisant valoir que le gain net qu'ils avaient enregistré devait être établi en convertissant en euros l'écart entre les prix de cession et d'acquisition mesurés en dollars américains, par application à cet écart du taux de change en vigueur à la date de la cession des titres, soit un montant de 77 874 euros. Cette réclamation a été rejetée par l'administration le 13 septembre 2017. M. B... et Mme E... se pourvoient contre l'arrêt du 31 juillet 2020 par lequel la cour administrative d'appel de Paris a rejeté l'appel qu'ils ont formé contre le jugement du 2 mai 2019 du tribunal administratif de Paris ayant rejeté leur demande tendant à la réduction, sur les mêmes bases que celles exposées dans leur réclamation, des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu, de contribution exceptionnelle sur les hauts revenus et de contributions sociales auxquelles ils ont été assujettis au titre de l'année 2015, ainsi que des pénalités correspondantes.

2. Aux termes du 1 du I de l'article 150-0 A du code général des impôts : " Sous réserve des dispositions propres aux bénéfices industriels et commerciaux, aux bénéfices non commerciaux et aux bénéfices agricoles ainsi que des articles 150 UB et 150 UC, les gains nets retirés des cessions à titre onéreux, effectuées directement, par personne interposée ou par l'intermédiaire d'une fiducie, de valeurs mobilières, de droits sociaux, de titres mentionnés au 1° de l'article 118 et aux 6° et 7° de l'article 120 , de droits portant sur ces valeurs, droits ou titres ou de titres représentatifs des mêmes valeurs, droits ou titres, sont soumis à l'impôt sur le revenu ". Aux termes du 1 de l'article 150-0 D du code général des impôts, dans sa version applicable au litige : " Les gains nets mentionnés au I de l'article 150-0 A sont constitués par la différence entre le prix effectif de cession des titres ou droits, net des frais et taxes acquittés par le cédant, et leur prix effectif d'acquisition par celui-ci diminué, le cas échéant, des réductions d'impôt effectivement obtenues dans les conditions prévues à l'article 199 terdecies-0 A, ou, en cas d'acquisition à titre gratuit, leur valeur retenue pour la détermination des droits de mutation. (...) ". Il y a lieu de déterminer les prix effectifs d'acquisition et de cession mentionnés à cet article en euros, le cas échéant en convertissant en euros, sur la base des taux de change applicables respectivement à la date d'acquisition ou de cession, les prix qui ont été réglés au moment de ces opérations en devises. Il en résulte que les gains ou pertes de change pouvant être constatés lors de cessions de valeurs mobilières, droits sociaux et titres assimilés ainsi définis constituent une composante des gains nets ou moins-values réalisés et sont pris en compte pour la

détermination des sommes imposables en application de l'article 150-0 A du code général des impôts.

3. Il s'ensuit qu'en jugeant que le gain net tiré de l'opération en litige devait être établi globalement à hauteur de la différence entre le prix de cession des titres détenus par M. B... et Mme E..., converti en euros sur la base du taux de change du dollar américain à la date de cette cession, et le prix d'acquisition de ces mêmes titres, converti en euros sur la base du taux de change du dollar américain à la date de cette acquisition, la cour administrative d'appel de Paris n'a ni commis d'erreur de droit ni inexactement qualifié les faits.

4. Il résulte de ce qui précède que le pourvoi de M. B... et Mme E... doit être rejeté.

5. 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'État, qui n'est pas, dans la présente instance, la partie perdante.

D E C I D E :

-----

Article 1er : Le pourvoi de M. B... et de Mme E... est rejeté.

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

**Cass. Com. 23 juin 2021, n°19-16.351, M. et Mme E**

**Faits et procédure**

1. Selon l'arrêt attaqué (Nîmes, 14 février 2019), M. [E] est associé, à concurrence de 50 % de son capital, de la société Holding [E], qui détient l'intégralité du capital de la société Maison D. [E], qui détient elle-même des participations majoritaires au capital des sociétés Etablissements [C] [B] et [E] surgélation.
2. Le 8 novembre 2012, l'administration fiscale a notifié à M. et Mme [E] une proposition de rectification de l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF), auquel ils étaient assujettis au titre des années 2007 à 2011, en réintégrant, dans l'assiette taxable, notamment la valeur des parts sociales de la société Holding [E] détenues par M. [E].
3. Après rejet partiel de leur réclamation, M. et Mme [E] ont assigné l'administration fiscale en décharge du surplus d'imposition et des pénalités.

**Examen des moyens**

**Sur le deuxième et le troisième moyens, ci-après annexés**

4. En application de l'article 1014, alinéa 2, du code de procédure civile, il n'y a pas lieu de statuer par une décision spécialement motivée sur ces moyens qui ne sont manifestement pas de nature à entraîner la cassation.

**Et sur le premier moyen**

**Enoncé du moyen**

5. M. et Mme [E] font grief à l'arrêt de confirmer la décision de la direction générale des finances publiques de l'Ardèche du 6 janvier 2015 et dire n'y avoir lieu à exclusion de l'assiette de l'ISF, au-delà de l'exonération partielle admise par cette décision, la valeur des parts sociales détenues par M. [E] dans la société Holding [E], alors :

« 1°/ que constituent des biens professionnels au sens du texte légal, tel qu'interprété par la doctrine administrative favorable au contribuable, les titres d'une société entretenant avec une autre des relations de société mère à société filiale, dans des conditions aux termes desquelles la société mère est appelée à contrôler, gérer et animer la filiale et ne se borne pas à gérer son portefeuille ; qu'en revanche, la qualification de biens professionnels attribuée aux parts de la société mère n'est pas subordonnée à la fourniture par la société holding de services spécifiques administratifs, juridiques, comptables ou financiers, rendus de manière habituelle auprès de ses filiales, distincts des fonctions d'animation, ni, a fortiori, à leur rétribution ; qu'il résulte des mentions de l'arrêt que la société Maison D. [E] a passé avec la société [E] surgélation d'une part, et la société [C] [B], d'autre part, ses filiales, le 1er octobre 2015, une convention d'animation, renouvelable chaque année ; que ladite convention

prévoyait, en outre, que la société Maison D. [E] s'engageait à leur fournir l'assistance et le conseil dans les domaines financier, comptable, commercial, technique et les ressources humaines ; qu'en énonçant seulement, pour dire qu'il n'était pas démontré que la société Maison D. [E] jouait auprès de ses filiales un rôle d'animation effectif, qu'elle ne détenait pas les moyens humains pour mettre en oeuvre ces fonctions d'assistance et de conseil distinctes de celles d'animation, et que les filiales ne lui avaient versé qu'une partie de la rétribution prévue par lesdites conventions pour les services rendus, la cour d'appel a violé les articles 885 O bis, 885 O ter et 885 O quater du code général des impôts, ensemble l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales ;

2°/ que constituent des biens professionnels au sens du texte légal, tel qu'interprété par la doctrine administrative favorable au contribuable, les actions d'une société entretenant avec une autre des relations de société mère à société filiale, dans des conditions selon lesquelles la société mère est appelée à contrôler, gérer et animer la filiale et ne se borne pas à gérer son portefeuille ; qu'il résulte des mentions de l'arrêt attaqué que la société Maison D. [E] a passé avec la société [E] surgélation d'une part, et la société [C] [B], d'autre part, ses filiales, le 1er octobre 2015, une convention d'animation, renouvelable chaque année, aux termes de laquelle la société Maison D. [E] s'engageait à assumer la direction et le management stratégique des sociétés [C] [B] et [E] surgélation, à définir leur politique en adéquation avec celle du groupe ; qu'il est énoncé que la société Maison D. [E] a seule qualité pour élaborer et diriger la politique du groupe et ses orientations sur les plans financier, administratif, commercial et organisationnel et que les sociétés [C] [B] et [E] surgélation doivent veiller à ce que leurs décisions opérationnelles soient conformes à ladite politique ; qu'il n'est ni allégué, ni démontré que lesdites filiales auraient mené une politique différente de celle définie par la holding ; qu'en jugeant qu'il n'était pas démontré que la société Maison D. [E] jouait auprès de ses filiales un rôle d'animation effectif, la cour d'appel n'a pas tiré les conséquences légales de ses propres constatations et violé les articles 885 O bis, 885 O ter et 885 O quater du code général des impôts, ensemble l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales ;

3°/ que les procès-verbaux du conseil de surveillance de la holding Maison D. [E] établis entre le mois d'août 2007 et septembre 2011 révèlent que cette instance suivait de très près la gestion et la santé des sociétés [C] [B] et [E] surgélation, ses filiales, le président du directoire, M. [V] [E], faisant un exposé très détaillé des résultats, des investissements réalisés, des perspectives et stratégies adoptées par et pour ces deux sociétés ; qu'en septembre 2011, un débat s'est instauré au niveau de ce conseil de surveillance pour adopter une stratégie pour sauver la société [E] surgélation et des décisions ont été prises par le conseil pour réaliser des investissements concernant les deux filiales ; qu'en ne recherchant pas si de tels éléments, lesquels confirmaient les termes des conventions d'animation passées le 1er octobre 2015 entre la holding et ses filiales, n'étaient pas de nature à établir la réalité de la gestion et de l'animation de ces dernières par la société Maison D. [E], au cours des années 2007 à 2011, et le fait que la société holding ne se bornait pas à suivre l'évolution de ses titres, la cour d'appel a privé sa décision de base légale au regard des articles 885 O bis, 885 O ter et 885 O quater du code général des impôts, ensemble l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales. »

### **Réponse de la Cour**

6. Après avoir énoncé que le propriétaire de titres d'une société holding peut bénéficier d'une exonération de l'ISF au titre des biens professionnels si ladite société est animatrice de son groupe et que cette qualité, dont la preuve doit être rapportée par le redevable qui se prévaut de l'exonération

fiscale, repose sur un faisceau d'indices permettant d'établir qu'elle a la charge de la gestion stratégique du groupe et décide des orientations qui engage celui-ci sur le long terme, l'arrêt constate que M. et Mme [E] produisent, au soutien de leur argumentation, deux conventions d'animation conclues entre la société Maison D. [E] et les sociétés [E] surgélation et Etablissements [C] [B], ainsi que des procès-verbaux de réunion du conseil de surveillance de la société Maison D. [E], outre des rapports de gestion du directoire.

7. Analysant d'abord les conventions d'animation, l'arrêt relève qu'aux termes de celles-ci, la société Maison D. [E] s'engage à assumer la direction et le management stratégique des deux sociétés, à leur fournir l'assistance et le conseil dont elles auront besoin dans les domaines financier, comptable, commercial, technique et des ressources humaines et qu'elle a seule qualité pour élaborer et diriger la politique générale du groupe et ses orientations stratégiques sur les plans financier, administratif, commercial ou organisationnel, les sociétés Etablissements [C] [B] et [E] surgélation devant veiller à ce que leurs décisions opérationnelles soient conformes à ladite politique. Il retient encore qu'au vu des déclarations fiscales effectuées par la société Maison D. [E], les prestations décrites dans les conventions n'ont pas été suivies de la contrepartie financière prévue pour chaque filiale signataire. Il retient enfin que la société Maison D. [E], qui comprend trois personnes dans ses effectifs, ne dispose pas des moyens humains pour assurer, à l'égard des sociétés Etablissements [C] [B] et [E] surgélation employant entre cent-trente-six et cent-cinquante personnes sur la période d'imposition contestée, l'ensemble des fonctions support, d'assistance et de conseil qui lui sont dévolues par les conventions. Il en déduit que ces éléments invalident la réalité des prestations susceptibles d'étayer le rôle d'animation de la société Maison D. [E].

8. Analysant ensuite les procès-verbaux du conseil de surveillance de la société Maison D. [E], établis entre août 2007 et septembre 2011, l'arrêt retient qu'ils ne font que relater, dans un style impersonnel, les éléments des comptes de gestion ainsi que la présentation des comptes annuels des deux filiales et approuver la gestion des sociétés du groupe telle qu'elle est menée par ses dirigeants et qu'ils ne mentionnent, à l'exception du seul procès-verbal du 7 septembre 2011, aucune décision ou orientation adoptée ou impulsée par le conseil de surveillance. Il retient que, si le procès-verbal du 7 septembre 2011 fait état de la « réalisation d'investissements présentés » et de la mise en oeuvre du licenciement collectif envisagé par la société [E] surgélation, il s'agit d'une décision validant un projet d'investissement et un licenciement collectif élaboré au sein d'une filiale, qui est insuffisante à caractériser un rôle d'animation du groupe sur la période de 2007 à 2011, à défaut d'éléments factuels attestant de directives données par la société holding aux filiales et d'une stratégie déterminée par celle-ci au sein du groupe sur l'ensemble de la période considérée de 2007 à 2011.

9. Analysant enfin les rapports annuels de gestion présentés par le directoire au conseil de surveillance de la société Maison D. [E], l'arrêt retient qu'ils présentent les résultats des sociétés du groupe mais ne révèlent aucune prise de décision du directoire et que le rappel du rôle de holding animatrice du groupe de la société Maison D. [E] en termes similaires n'est conforté par aucun autre élément de nature à objectiver, au delà d'un rappel de principe, des prestations, diligences, initiatives ou décisions de nature à justifier du caractère effectif de la fonction d'animation des sociétés du groupe.

10. De ces énonciations, constatations et appréciations, la cour d'appel, qui ne s'est pas bornée à retenir que la société holding Maison D.[E] ne détenait pas les moyens humains pour mettre en oeuvre ses fonctions d'assistance et de conseil et n'avait perçu de ses filiales qu'une partie de la rétribution,

prévue par les conventions d'animation, pour les services rendus, mais a procédé à un examen concret de l'ensemble des éléments de fait et de droit qui lui étaient soumis et a effectué la recherche invoquée par la troisième branche, a exactement déduit que le caractère effectif du rôle d'animation de la société holding Maison D.[E] au sein du groupe n'était pas caractérisé, de sorte que les parts détenues par M. [E] dans la société Holding [E] ne constituaient pas des biens professionnels susceptibles d'être exclus de l'assiette de l'ISF.

11. Le moyen n'est donc pas fondé.

**PAR CES MOTIFS, la Cour :**

REJETTE le pourvoi ;

### **Décision QPC du 9 juillet 2021, n°2021-923**

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 12 mai 2021 par la Cour de cassation (chambre commerciale, arrêt n° 542 du même jour), dans les conditions prévues à l'article 61-1 de la Constitution, d'une question prioritaire de constitutionnalité. Cette question a été posée pour M. Walter G. par la SCP Bernard Hémerly, Carole Thomas-Raquin, Martin Le Guerer, avocat au Conseil d'Etat et à la Cour de cassation. Elle a été enregistrée au secrétariat général du Conseil constitutionnel sous le n° 2021-923 QPC. Elle est relative à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit de l'article 757 du code général des impôts, dans sa rédaction résultant de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011.

Au vu des textes suivants :

- la Constitution ;
- l'ordonnance n° 58-1067 du 7 novembre 1958 portant loi organique sur le Conseil constitutionnel ;
- le code général des impôts ;
- la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011 ;
- le règlement du 4 février 2010 sur la procédure suivie devant le Conseil constitutionnel pour les questions prioritaires de constitutionnalité ;

Au vu des pièces suivantes :

- les observations présentées pour le requérant par la SCP Bernard Hémerly, Carole Thomas-Raquin, Martin Le Guerer, enregistrées le 26 mai 2021 ;
- les observations présentées par le Premier ministre, enregistrées le même jour ;
- les secondes observations présentées pour le requérant par la SCP Bernard Hémerly, Carole Thomas-Raquin, Martin Le Guerer, enregistrées le 3 juin 2021 ;
- les autres pièces produites et jointes au dossier ;

Après avoir entendu Me Bernard Hémerly, avocat au Conseil d'Etat et à la Cour de cassation, pour le requérant, et M. Philippe Blanc, désigné par le Premier ministre, à l'audience publique du 1er juillet 2021 ;

Et après avoir entendu le rapporteur ;

Le Conseil constitutionnel s'est fondé sur ce qui suit :

1. L'article 757 du code général des impôts, dans sa rédaction résultant de la loi du 29 juillet 2011 mentionnée ci-dessus, prévoit :

« Les actes renfermant soit la déclaration par le donataire ou ses représentants, soit la reconnaissance judiciaire d'un don manuel, sont sujets aux droits de mutation à titre gratuit. Ces droits sont calculés sur la valeur du don manuel au jour de sa déclaration ou de son enregistrement, ou sur sa valeur au jour de la donation si celle-ci est supérieure. Le tarif et les abattements applicables sont ceux en vigueur au jour de la déclaration ou de l'enregistrement du don manuel.

« La même règle s'applique lorsque le donataire révèle un don manuel à l'administration fiscale.

« Ces dispositions ne s'appliquent pas aux dons manuels consentis aux organismes d'intérêt général mentionnés à l'article 200 ».

2. Le requérant reproche, en premier lieu, à ces dispositions de soumettre les dons manuels aux droits de mutation à titre gratuit en leur appliquant le tarif et les abattements en vigueur non au jour de la donation, mais à celui auquel intervient, le cas échéant, la révélation du don à l'administration fiscale. Ainsi, des dons d'une valeur identique réalisés à la même date peuvent être soumis à des règles d'imposition distinctes sur la base de ce seul critère. Il en résulterait une différence de traitement injustifiée entre les donataires, en méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques. Par ailleurs, faute d'avoir fixé un délai au contribuable pour déclarer un don manuel, le législateur aurait méconnu l'étendue de sa compétence dans des conditions affectant ces mêmes principes.

3. Le requérant soutient, en second lieu, que ces dispositions engendreraient une impossibilité pour le donataire de prévoir les règles de taxation susceptibles de lui être appliquées, en méconnaissance du principe de sécurité juridique découlant de l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789.

4. Par conséquent, la question prioritaire de constitutionnalité porte sur le deuxième alinéa de l'article 757 du code général des impôts.

5. Selon l'article 6 de la Déclaration de 1789, la loi « doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse ». Le principe d'égalité ne s'oppose ni à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes, ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général, pourvu que, dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit.

6. Selon l'article 13 de la Déclaration de 1789 : « Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés ». En vertu de l'article 34 de la Constitution, il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives. En particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, il doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose. Cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques.

7. En application du premier alinéa de l'article 757 du code général des impôts, les dons manuels sont soumis aux droits de mutation à titre gratuit lorsqu'ils font l'objet d'une déclaration ou d'un

enregistrement par le donataire ou ses représentants ou lorsqu'ils donnent lieu à une reconnaissance judiciaire. Le tarif des droits et les abattements applicables au donataire sont ceux en vigueur au jour de la déclaration ou de l'enregistrement du don manuel.

8. Les dispositions contestées prévoient que ces règles s'appliquent également lorsque le donataire révèle un don manuel à l'administration fiscale.

9. En premier lieu, le Conseil constitutionnel n'a pas un pouvoir général d'appréciation et de décision de même nature que celui du Parlement. Il ne saurait rechercher si les objectifs que s'est assignés le législateur auraient pu être atteints par d'autres voies, dès lors que les modalités retenues par la loi ne sont pas manifestement inappropriées à l'objectif visé. Les dons manuels consistant en la remise matérielle d'un bien meuble, le législateur a choisi de ne soumettre leur réalisation à aucune formalité particulière. En prévoyant que, lorsqu'un don manuel est révélé à l'administration fiscale par le donataire, le fait générateur de l'imposition se situe au jour, non de sa réalisation, mais de sa révélation, le législateur s'est fondé sur un critère objectif et rationnel en rapport avec l'objet de la loi.

10. En second lieu, en soumettant les dons révélés aux mêmes règles d'imposition que les dons déclarés, enregistrés ou reconnus en justice, ces dispositions ne créent, par elles-mêmes, aucune différence de traitement entre les donataires.

11. Les griefs tirés de la méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques doivent donc être écartés. Il en va de même du grief tiré de la méconnaissance par le législateur de l'étendue de sa compétence dans des conditions affectant ces mêmes principes.

12. Par conséquent, le deuxième alinéa de l'article 757 du code général des impôts, qui ne méconnaît pas non plus les exigences découlant de l'article 16 de la Déclaration de 1789, ni aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, doit être déclaré conforme à la Constitution.

Le Conseil constitutionnel décide :

Art. 1er. – Le deuxième alinéa de l'article 757 du code général des impôts, dans sa rédaction résultant de la loi no 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011, est conforme à la Constitution.

Art. 2. – Cette décision sera publiée au Journal officiel de la République française et notifiée dans les conditions prévues à l'article 23-11 de l'ordonnance du 7 novembre 1958 susvisée

## **6. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE TVA**

- **CE 12 juillet 2021, n° 433977, Sté Linpac Packaging Provence**
- **CE 28 septembre 2021 n° 440987, Sté Saint-Exupéry Holding**
- **CE, 2 avril 2021, n°430364, Sté Claas France**
- **CE, 20 avril 2021, n°431224, Sté Ricoh France**

## **CE 12 juillet 2021, n° 433977, Linpac Packaging Provence**

Vu la procédure suivante :

La société par actions simplifiée (SAS) Linpac Packaging Provence a demandé au tribunal administratif de Marseille de prononcer le remboursement d'un crédit de taxe sur la valeur ajoutée d'un montant de 374 838,85 euros, assorti d'intérêts moratoires.

Par un jugement n° 1305741 du 18 décembre 2015, le tribunal administratif de Marseille a rejeté sa demande.

Par un arrêt n° 16MA00506 du 1er juin 2017, la cour administrative d'appel de Marseille a rejeté l'appel formé par la société Linpac Packaging Provence contre ce jugement.

Par une décision n° 412984 du 21 décembre 2018, le Conseil d'Etat, statuant au contentieux a annulé cet arrêt et renvoyé l'affaire à la cour administrative d'appel de Marseille.

Par un nouvel arrêt n° 18MA05440 du 27 juin 2019, la cour administrative d'appel de Marseille a rejeté l'appel formé par la société Linpac Packaging Provence contre le jugement du tribunal administratif de Marseille du 18 décembre 2015.

Par un pourvoi sommaire, un mémoire complémentaire et un mémoire en réplique, enregistrés les 27 août, 27 novembre 2019 et le 9 juin 2020 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, la société Linpac Packaging Provence demande au Conseil d'Etat :

1°) d'annuler cet arrêt ;

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

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

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu :

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

- le code de justice administrative ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de M. Mathieu Le Coq, maître des requêtes,

- les conclusions de M. Laurent Cytermann, rapporteur public ;

La parole ayant été donnée, après les conclusions, à la SCP Piwnica, Molinié, avocat de la société Linpac Packaging Provence ;

Considérant ce qui suit :

1. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que la société Linpac Packaging Provence, qui a exercé une activité de fabrication et vente de produits d'emballages alimentaires, a présenté, le 21 décembre 2012, sur le fondement de l'article 242-0 G de l'annexe II au code général des impôts, une demande de remboursement d'un crédit de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) résultant de l'émission de deux notes d'avoir établies le même jour pour des opérations réalisées en 2008. Cette réclamation a été rejetée par l'administration fiscale. Par un jugement n° 1305741 du 18 décembre 2015, le tribunal administratif de Marseille a rejeté la demande de la société Linpac Packaging Provence tendant au remboursement d'un crédit de TVA d'un montant de 374 838,85 euros. Par un arrêt n° 16MA00506 du 1er juin 2017, la cour administrative d'appel de Marseille a rejeté l'appel formé par la société Linpac Packaging Provence contre ce jugement. Par une décision du 21 décembre 2018, le Conseil d'Etat, statuant au contentieux sur le pourvoi de la société Linpac Packaging Provence, a annulé cet arrêt et renvoyé l'affaire devant la même cour. Cette société se pourvoit contre le nouvel arrêt du 27 juin 2019 par lequel la cour administrative d'appel de Marseille a rejeté son appel.

2. Aux termes du 1 de l'article 272 du code général des impôts : " La taxe sur la valeur ajoutée qui a été perçue à l'occasion de ventes ou de services est imputée ou remboursée dans les conditions prévues à l'article 271 lorsque ces ventes ou services sont par la suite résiliés ou annulés ou lorsque les créances correspondantes sont devenues définitivement irrécouvrables. (...) / L'imputation ou la restitution est subordonnée à la justification, auprès de l'administration, de la rectification préalable de la facture initiale ". Aux termes de l'article 289 du même code, dans sa version applicable en l'espèce : " I. - 1. Tout assujetti est tenu de s'assurer qu'une facture est émise, par lui-même, ou en son nom et pour son compte, par son client ou par un tiers : (...) / 5. Tout document ou message qui modifie la facture initiale, émise en application de cet article ou de l'article 289 bis, et qui fait référence à la facture initiale de façon spécifique et non équivoque est assimilé à une facture. Il doit comporter l'ensemble des mentions prévues au II. / (...) / II. - Un décret en Conseil d'Etat fixe les mentions obligatoires qui doivent figurer sur la facture. Ce décret détermine notamment les éléments d'identification des parties, les données concernant les biens livrés ou les services rendus et celles relatives à la détermination de la taxe sur la valeur ajoutée. (...) ". Aux termes de l'article 242 nonies A de l'annexe II au même code : " Les mentions obligatoires qui doivent figurer sur les factures en application du II de l'article 289 du code général des impôts sont les suivantes : / (...) / 8° Pour chacun des biens livrés ou des services rendus, la quantité, la dénomination précise, le prix unitaire hors taxes et le taux de taxe sur la valeur ajoutée légalement applicable ou, le cas échéant, le bénéfice d'une exonération ; / (...) / 11° Le montant de la taxe à payer et, par taux d'imposition, le total hors taxe et la taxe correspondante mentionnés distinctement ; / (...) ".

3. Il résulte des dispositions de l'article 289 du code général des impôts que la modification d'une facture initiale, qu'elle prenne la forme d'une facture rectificative ou d'une note d'avoir, est assimilée à une nouvelle facture devant comporter les mentions énumérées à l'article 242 nonies A de l'annexe II au même code. Cependant, des omissions ou erreurs entachant une facture rectificative ou une note d'avoir ne font pas obstacle au droit à la récupération de la TVA sur le fondement du 1 de l'article 272 du code général des impôts en cas d'opération annulée, résiliée, définitivement impayée ou de rabais postérieur à l'opération facturée lorsque les pièces produites par le redevable permettent d'établir le bien-fondé de sa demande.

4. Il résulte de ce qui précède qu'en jugeant que la référence aux numéros des factures initiales qu'elles modifient ne permettait pas de regarder les deux notes d'avoir du 21 décembre 2012 émises par la société Linpac Packaging Provence au bénéfice de la société Linpac Distribution au titre, pour la première, de produits facturés non livrés et, pour la seconde, d'un rabais de fin d'année, comme étant conformes aux exigences de l'article 242 nonies A de l'annexe II au code général des impôts en l'absence de toute précision quant à la dénomination, la quantité, le prix hors taxe et le taux de TVA applicable aux biens livrés et de toute information sur le montant total du chiffre d'affaires hors taxes et de la taxe due après application de la réduction de prix, sans rechercher, pour chacune des notes d'avoir en litige, si l'absence de ces mentions faisait nécessairement obstacle au droit au remboursement du crédit de TVA résultant de la modification de facturation à laquelle elles procédaient, la cour a commis une erreur de droit. Par suite, et sans qu'il soit besoin de se prononcer sur les autres moyens du pourvoi, la société Linpac Packaging Provence est fondée à demander l'annulation de l'arrêt qu'elle attaque.

5. 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 ". Le Conseil d'Etat étant saisi, en l'espèce, d'un second pourvoi en cassation, il lui incombe de régler l'affaire au fond.

6. En premier lieu, il résulte ce qui a été dit au point 3 que, contrairement à ce que soutient la société Linpac Packaging Provence, les dispositions du I de l'article 289 du code général des impôts et de l'article 242 nonies A de l'annexe II au même code étaient applicables aux notes d'avoir en litige modifiant des factures antérieures.

7. En deuxième lieu, il résulte de l'instruction qu'à l'appui de sa demande de remboursement d'un crédit de TVA, la société Linpac Packaging Provence a produit une note d'avoir n° 01001022 émise le 21 décembre 2012 au bénéfice de la société Linpac Distribution, faisant état d'un excédent de facturation entre janvier 2008 et novembre 2008 par rapport aux produits effectivement livrés sur cette période, et une note d'avoir n° 01001023 du même jour accordant au même client une remise annuelle de 12 % sur tous les produits livrés et facturés " hors barquettes XPS " sur l'année 2008. Ces deux notes d'avoir font référence aux treize mêmes factures initiales qu'elles modifient. D'une part, ni la note d'avoir correspondant à un excédent de facturation par rapport aux produits livrés sur la période concernée ni aucune autre pièce du dossier ne permet de connaître la dénomination, le nombre et les prix des produits non livrés dont les ventes ont donc été annulées et ainsi de déterminer l'étendue du droit à remboursement de crédit de TVA revendiqué par la société appelante à ce titre. D'autre part, s'il est vrai que l'autre note d'avoir en litige concerne une remise commerciale qui s'applique globalement à un montant de chiffre d'affaires réalisé sur une période donnée auprès d'un même client et non à certaines opérations déterminées, ni les mentions de cette note d'avoir ni aucune autre pièce du dossier ne permettent de déterminer si le montant total de la remise figurant sur cette note a été calculé à partir des montants des factures rectifiés par l'autre note d'avoir du même jour au titre d'erreurs de facturation et non sur la base des montants des factures initiales et, à supposer même que ce soit le cas, de vérifier dans quelle mesure la remise de 12 % sur les produits livrés et facturés en 2008, qui ne couvre pas les " barquettes XPS ", était applicable à tout ou partie de ces montants rectifiés, alors que ces informations étaient indispensables pour statuer sur le droit à remboursement du crédit de TVA demandé. Il s'ensuit, en tout état de cause, que la société Linpac Packaging Provence

ne justifie pas, par les pièces qu'elle produit, du bien-fondé du droit à remboursement de crédit de TVA dont elle se prévaut.

8. En troisième lieu, aux termes de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales : " 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 (...) ".

9. Le rejet par l'administration fiscale d'une demande de remboursement d'un crédit de TVA ne constitue pas un rehaussement d'impositions permettant à un contribuable de se prévaloir, sur le fondement de ces dispositions, de l'interprétation administrative de la loi fiscale. Par suite, la société Linpac Packaging Provence ne peut se prévaloir, sur le fondement de ces dispositions, des commentaires de l'administration fiscale publiés au bulletin officiel des finances publiques - impôts le 12 septembre 2012 sous la référence BOI-TVA-DED-40-10-20.

10. Il résulte de ce qui précède que la société Linpac Packaging Provence n'est pas fondée à se plaindre de ce que le tribunal administratif de Marseille a rejeté sa demande. Ses conclusions présentées au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ne peuvent, par suite, qu'être rejetées.

D E C I D E :

-----

Article 1er : L'arrêt de la cour administrative d'appel de Marseille du 27 juin 2019 est annulé.

Article 2 : La requête présentée par la société Linpac Packaging Provence devant la cour administrative d'appel de Marseille est rejetée.

Article 3 : Les conclusions présentées par la société Linpac Packaging Provence au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative sont rejetées.

Article 4 : La présente décision sera notifiée à la société Linpac Packaging Provence et au ministre de l'économie, des finances et de la relance.

**CE, 28 septembre 2021 n° 440987, Sté Saint-Exupéry Holding**

Vu la procédure suivante :

La société à responsabilité limitée (SARL) Saint-Exupéry Holding a demandé au tribunal administratif de Strasbourg de prononcer la décharge des rappels de taxe sur la valeur ajoutée auxquels elle a été assujettie au titre de la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2012 et des pénalités correspondantes. Par un jugement n° 1502477 du 2 octobre 2018, le tribunal administratif de Strasbourg a rejeté sa demande.

Par un arrêt n° 18NC03242 du 8 avril 2020, la cour administrative d'appel de Nancy, sur appel de la société Saint-Exupéry Holding, a annulé ce jugement et prononcé la décharge des droits et pénalités en litige.

Par un pourvoi, enregistré le 2 juin 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 ;
- 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. Mathieu Le Coq, maître des requêtes,
- les conclusions de M. Laurent Cytermann, rapporteur public ;

Considérant ce qui suit :

1. Par un protocole d'accord du 10 décembre 2008, M. A..., auquel s'est substitué la société à responsabilité limitée (SARL) Saint-Exupéry Holding, s'est engagé à céder la société Westwings, dont il détenait la totalité des parts, à la société Metland, filiale de la société PSP, pour un prix total de 2 400 000 euros composé, d'une part, de la remise de 1 800 actions de la société Metland, d'une valeur de 960 000 euros, en contrepartie de l'apport à cette dernière de 400 actions de la société Westwings, la société PSP s'engageant à racheter ces actions à M. A... au terme d'un délai de trois ans ou immédiatement après la rupture du contrat de travail de celui-ci et, d'autre part, du versement d'une somme de 1 440 000 euros, correspondant à la vente des 600 autres actions de la société Westwings, en partie sous forme de distribution de dividendes par la société Metland pour un montant de 800 000 euros payable en douze mensualités. La société Saint-Exupéry Holding a exposé des frais d'avocat et d'instance à l'occasion du litige qui s'est élevé entre les parties au sujet du versement d'une partie des dividendes à hauteur de 400 000 euros et de l'exécution de la promesse de rachat des titres de la société Metland remis à M. A.... A la suite d'une vérification de comptabilité de la société Saint-Exupéry

Holding, l'administration a remis en cause la déduction de la taxe sur la valeur ajoutée ayant grevé ces frais d'avocat et d'instance. Par un jugement du 2 octobre 2018, le tribunal administratif de Strasbourg a rejeté la demande de la société Saint-Exupéry Holding tendant à la décharge des rappels de taxe sur la valeur ajoutée à laquelle elle a été assujettie pour la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2012, ainsi que des pénalités correspondantes. Le ministre se pourvoit contre l'arrêt du 8 avril 2020 par lequel la cour administrative d'appel de Nancy, sur appel de la société Saint-Exupéry Holding, a annulé ce jugement et prononcé la décharge des droits et pénalités en litige.

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 à la valeur ajoutée applicable à cette opération ". Il résulte de ces dispositions, interprétées à la lumière des dispositions de l'article 1er et de l'article 168 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, que l'existence d'un lien direct et immédiat entre une opération particulière en amont et une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction est, en principe, nécessaire pour qu'un droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée soit reconnu à l'assujetti et pour déterminer l'étendue d'un tel droit. Le droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée grevant l'acquisition de biens ou de services en amont suppose que les dépenses effectuées pour acquérir ceux-ci fassent partie des éléments constitutifs du prix des opérations taxées en aval ouvrant droit à déduction. En l'absence d'un tel lien, un assujetti est toutefois fondé à déduire la taxe sur la valeur ajoutée ayant grevé des biens et services lorsque les dépenses liées à l'acquisition de ces biens et services font partie de ses frais généraux et sont, en tant que telles, des éléments constitutifs du prix des biens produits ou des services fournis par cet assujetti.

3. Pour faire droit à la demande de décharge des impositions en litige, la cour administrative d'appel de Nancy, après avoir constaté que la société Saint-Exupéry Holding exerçait une activité de holding mixte, a jugé d'une part que la cession par cette société des titres de la société Westwings avait le caractère d'une opération purement patrimoniale, d'autre part que cette société établissait que les frais d'avocat et d'instance qu'elle avaient engagés en vue d'obtenir en justice le paiement du solde du prix de cette cession n'avaient pas été incorporés dans ce prix et qu'elle était par suite en droit de déduire la taxe ayant grevé ces dépenses au titre de ses frais généraux. Toutefois, dès lors qu'elle jugeait que ces dépenses se rattachaient à une opération à caractère purement patrimonial, qui n'entraînait pas dans le champ de la taxe sur la valeur ajoutée, ce qui impliquait qu'elles ne présentaient pas un lien direct et immédiat avec l'ensemble de l'activité économique de la société Saint-Exupéry Holding assujettie à cette taxe, la cour ne pouvait sans erreur de droit conclure à la déductibilité de la taxe qui a grevé ces frais d'avocat et d'instance, au motif inopérant qu'ils n'avaient pas été incorporés dans le prix de cession des titres.

4. Par suite, sans qu'il soit besoin de se prononcer sur les autres moyens du pourvoi, le ministre est fondé à demander l'annulation de l'arrêt qu'il attaque.

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

6. Si la société Saint-Exupéry Holding soutient que les dépenses d'avocat et d'instance engagées en vue d'obtenir en justice le paiement du solde du prix de la cession des titres de la société Westwings avaient pour objet la préservation des actifs nécessaires à la réalisation de son objet social, consistant en la

fourniture de prestations de services au profit de ses filiales et de tiers, il ne résulte pas de l'instruction qu'au-delà de son statut de propriétaire de titres, elle se serait immiscée dans la gestion des sociétés Westwings et Metland et leur aurait fourni des prestations de services soumises à la taxe sur la valeur ajoutée. Par suite, la société Saint-Exupéry Holding n'est pas fondée à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Strasbourg a jugé que les dépenses en cause, qui se rattachaient à une opération présentant un caractère purement patrimonial, ne pouvaient ouvrir droit à déduction et a par suite rejeté sa demande tendant à la décharge des rappels de taxe en litige.

D E C I D E :

-----

Article 1er : L'arrêt du 8 avril 2020 de la cour administrative d'appel de Nancy est annulé.

Article 2 : La requête présentée par la société Saint-Exupéry Holding devant la cour administrative d'appel de Nancy est rejetée.

Article 3 : La présente décision sera notifiée au ministre de l'économie, des finances et de la relance et à la société Saint-Exupéry Holding.

**CE, 2 avril 2021, n°430364, Sté Claas France**

Vu la procédure suivante :

La société Claas France a demandé au tribunal administratif de Montreuil de prononcer la décharge, d'une part, des suppléments de cotisation minimale de taxe professionnelle auxquelles elle a été assujettie au titre de l'année 2009, et d'autre part, des suppléments de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises et de taxe additionnelle à cette cotisation auxquels elle a été assujettie au titre des années 2010 et 2011. Par un jugement nos 1501445, 1501447 du 4 mai 2016, le tribunal administratif de Montreuil a rejeté ses demandes.

Par un arrêt n° 16VE02117 du 5 mars 2019, la cour administrative d'appel de Versailles a rejeté l'appel formé par la société contre ce jugement.

Par un pourvoi sommaire, un mémoire complémentaire et un mémoire en réplique enregistrés les 3 mai et 29 juillet 2019 ainsi que le 15 mai 2020 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, la société Claas France demande au Conseil d'État :

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 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 le décret n° 2020-1406 du 18 novembre 2020.

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de M. Lionel Ferreira, maître des requêtes en service extraordinaire,
- les conclusions de Mme Céline Guibé, rapporteure publique ;

La parole ayant été donnée, après les conclusions, à la SCP Gatineau, Fattaccini, Rebeyrol, avocat de la société Claas France ;

Considérant ce qui suit :

1. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que la société Claas France commercialise du matériel agricole grâce à un réseau de concessionnaires et peut décider, à titre commercial, de

prendre en charge une partie des intérêts des prêts souscrits par ses clients auprès d'une autre société du groupe, la société Claas Financial Services. Les intérêts facturés par cette société à la société Claas France sont comptabilisés comme des charges financières. Estimant que cette prise en charge partielle des intérêts s'analysait comme une remise commerciale, la société Claas France a déduit la dépense correspondante de son chiffre d'affaires pour la détermination de la valeur ajoutée soumise à la cotisation minimale de taxe professionnelle pour 2009 et à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises pour 2010 et 2011. A l'issue d'une vérification de comptabilité portant sur ces trois années, l'administration fiscale a réintégré cette dépense dans la valeur ajoutée précitée et notifié les rehaussements correspondants. Par un jugement du 4 mai 2016, le tribunal administratif de Montreuil a rejeté la demande de la société Claas France tendant à la décharge de ces suppléments d'impôts. La société demande l'annulation de l'arrêt du 5 mars 2019 de la cour administrative de Versailles qui a rejeté l'appel formé contre ce jugement.

2. Aux termes de l'article 1647 E du code général des impôts, dans sa rédaction applicable à l'année 2009 : " I.- La cotisation de taxe professionnelle des entreprises dont le chiffre d'affaires est supérieur à 7 600 000 euros est au moins égale à 1,5 % de la valeur ajoutée produite par l'entreprise, telle que définie au II de l'article 1647 B sexies (...) ". Aux termes du II de l'article 1647 B sexies du même code dans sa rédaction applicable à cette même année : " 1. La valeur ajoutée (...) est égale à l'excédent hors taxe de la production sur les consommations de biens et services en provenance de tiers constaté pour la période définie au I. / 2. Pour la généralité des entreprises, la production de l'exercice est égale à la différence entre : / D'une part, les ventes, les travaux, les prestations de services ou les recettes (...) / Et, d'autre part, les achats de matières et marchandises (...) ; les réductions sur ventes'; (...) ". Aux termes du II de l'article 1586 ter du même code, dans sa rédaction applicable aux années 2010 et 2011 : " 1. La cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises est égale à une fraction de la valeur ajoutée produite par l'entreprise, telle que définie à l'article 1586 sexies (...) ". Aux termes de l'article 1586 sexies de ce code dans sa rédaction applicable à ces mêmes années : " I. - Pour la généralité des entreprises (...) : / 1. Le chiffre d'affaires est égal à la somme : /- des ventes de produits fabriqués, prestations de services et marchandises ; / (...) 4. La valeur ajoutée est égale à la différence entre : / a) D'une part, le chiffre d'affaires (...) / b) Et, d'autre part : /- les achats (...) ; /- diminués des rabais, remises et ristournes obtenus sur achats (...) ". Les dispositions des articles 1647 B sexies et 1586 sexies du code général des impôts fixent la liste limitative des catégories d'éléments comptables qui doivent être pris en compte dans le calcul de la valeur ajoutée servant de base respectivement à la cotisation minimale de taxe professionnelle et à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises. Il y a lieu, pour déterminer si une charge ou un produit se rattache à l'une de ces catégories, de se reporter aux normes comptables, dans leur rédaction en vigueur lors de l'année d'imposition concernée, dont l'application est obligatoire pour l'entreprise en cause.

3. Pour l'application des dispositions des articles 1647 B sexies et 1586 sexies du code général des impôts cités au point 2 ci-dessus, les réductions sur ventes et les rabais, remises et ristournes, interprétés à la lumière des comptes 609 et 709 " rabais, remises, ristournes " du plan comptable général, s'entendent des avantages tarifaires consentis par les entreprises en vue de faciliter les ventes.

4. La prise en charge, par une entreprise, des intérêts liés à un crédit contracté par ses clients pour l'achat de ses produits, qui a pour effet de diminuer le coût effectif pour les clients de leurs achats, constitue un avantage tarifaire consenti à leur profit en vue de faciliter les ventes. Par suite, en l'absence de norme comptable obligatoire, alors même qu'une telle dépense serait comptabilisée comme une charge financière et non comme une réduction sur vente, les sommes correspondantes doivent être déduites de la valeur ajoutée pour l'application des articles 1647 B sexies et 1586 sexies du code général des impôts. En jugeant le contraire aux motifs, d'une part, que la prise en charge des intérêts était sans effet sur le prix de vente et ne constituait pas une remise commerciale, et que, d'autre part, la société Claas France avait comptabilisé la dépense correspondante comme une charge financière, la cour a commis une erreur de droit. Dès lors, la société Claas France est fondée à demander l'annulation de l'arrêt qu'elle attaque.

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

6. Il résulte de ce qui a été dit au point 4 ci-dessus que la dépense correspondant à la prise en charge, par la société Claas France, des intérêts des prêts consentis aux acheteurs des matériels agricoles qu'elle commercialise, doit être déduite de la valeur ajoutée pour l'application des articles 1647 B sexies et 1586 sexies du code général des impôts. Par suite, sans qu'il soit besoin de se prononcer sur l'autre moyen de la requête, la société Claas France est fondée à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Montreuil a rejeté ses demandes tendant à la décharge des suppléments de cotisation minimale de taxe professionnelle, de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises et de taxe additionnelle à cette cotisation auxquels elle a été assujettie au titre des années 2009 à 2011.

7. Il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge de l'Etat la somme de 6 000 euros au titre de l'ensemble de la procédure, sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

D E C I D E :

-----

Article 1er : L'arrêt du 5 mars 2019 de la cour administrative de Versailles et le jugement du 4 mai 2016 du tribunal administratif de Montreuil sont annulés.

Article 2 : La société Claas France est déchargée du supplément de cotisation minimale de taxe professionnelle auquel elle a été assujettie au titre de l'année 2009 et des suppléments de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises et de taxe additionnelle à cette cotisation auxquels elle a été assujettie au titre des années 2010 et 2011.

Article 4 : L'Etat versera à la société Claas France la somme de 6 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Article 5 : La présente décision sera notifiée à la société Claas France et au ministre de l'économie, des finances et de la relance.

**CE, 20 avril 2021, n°431224, Sté Ricoh France**

Vu la procédure suivante :

La société Ricoh France a demandé au tribunal administratif de Montreuil de prononcer la décharge des rappels de cotisation minimale de taxe professionnelle auxquels elle a été assujettie au titre des années 2007, 2008 et 2009. Par un jugement n° 1508372 du 1er décembre 2016, le tribunal administratif de Montreuil a fait droit à sa demande.

Par un arrêt n° 17VE00944 du 2 avril 2019, la cour administrative d'appel de Versailles, sur l'appel du ministre de l'action et des comptes publics, a annulé ce jugement et remis les impositions en litige à la charge de la société Ricoh France.

Par un pourvoi sommaire, un mémoire complémentaire et un nouveau mémoire, enregistrés les 31 mai et 30 août 2019 et le 29 mai 2020 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, la société Ricoh France demande au Conseil d'Etat :

1°) d'annuler cet arrêt ;

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

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 et le décret n° 2020-1406 du 18 novembre 2020 ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de M. Matias de Sainte Lorette, maître des requêtes,
- les conclusions de Mme Emilie Bokdam-Tognetti, rapporteure publique ;

La parole ayant été donnée, après les conclusions, à la SCP Baraduc, Duhamel, Rameix, avocat de la société Ricoh France ;

Considérant ce qui suit :

1. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond qu'à l'issue d'une vérification de comptabilité, la société Ricoh France a été assujettie à des suppléments de cotisation minimale de taxe professionnelle au titre des années 2007 à 2009. Elle se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 2 avril

2019 par lequel la cour administrative d'appel de Versailles a fait droit à l'appel du ministre de l'action et des comptes publics contre le jugement du tribunal administratif de Montreuil du 1er décembre 2016 qui avait accueilli sa demande en décharge de ces suppléments d'impôt.

2. Aux termes de l'article 1647 E du code général des impôts, alors en vigueur : " I. La cotisation de taxe professionnelle des entreprises dont le chiffre d'affaires est supérieur à 7 600 000 est au moins égale à 1,5 % de la valeur ajoutée produite par l'entreprise, telle que définie au II de l'article 1647 B sexies ". Aux termes du II de l'article 1647 B sexies du même code, dans sa version applicable aux années d'imposition en litige : " 1. La valeur ajoutée (...) est égale à l'excédent hors taxe de la production sur les consommations de biens et services en provenance de tiers (...). 2. Pour la généralité des entreprises, la production de l'exercice est égale à la différence entre : / D'une part, les ventes, les travaux, les prestations de services ou les recettes (...); / Et, d'autre part, les achats de matières et marchandises, droits de douane compris (...). / Les consommations de biens et services en provenance de tiers comprennent : les travaux, fournitures et services extérieurs, à l'exception des loyers afférents aux biens pris en crédit-bail, ou des loyers afférents à des biens, visés au a du 1° de l'article 1467, pris en location par un assujetti à la taxe professionnelle pour une durée de plus de six mois ou des redevances afférentes à ces biens résultant d'une convention de location-gérance, les frais de transports et déplacements, les frais divers de gestion. / (...) / Lorsqu'en application du deuxième alinéa sont exclus des consommations de biens et services en provenance de tiers les loyers ou redevances que verse le preneur, les amortissements visés au 2° du 1 de l'article 39, autres que ceux comptabilisés en amortissements dérogatoires et se rapportant aux biens loués, sont déduits de la valeur ajoutée du bailleur ". Ces dispositions fixent la liste limitative des catégories d'éléments comptables qui doivent être pris en compte dans le calcul de la valeur ajoutée en fonction de laquelle sont plafonnées les cotisations de taxe professionnelle. Pour déterminer si une charge ou un produit se rattache à l'une de ces catégories, il y a lieu de se reporter, pour les entreprises pour lesquelles son application est obligatoire, aux dispositions du plan comptable général, applicables aux comptes sociaux individuels, dans leur rédaction en vigueur lors de l'année d'imposition concernée, et non aux normes comptables applicables à l'établissement des comptes consolidés.

3. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que la société Ricoh France était liée avec les sociétés de financement BNP Paribas Lease Group et Lixxbail par des contrats de " location-mandatée " en application desquels la société Ricoh France concluait avec le client final un contrat de location qui prévoyait la mise à disposition de matériel bureautique et la maintenance de celui-ci, puis revendait à la société de financement le matériel qu'elle avait préalablement acheté et transférait à cette dernière le contrat de location. En application de ces contrats de " location-mandatée ", la société Ricoh France encaissait la totalité des loyers et reversait à la société de financement la part de ces loyers correspondant à la seule mise à disposition du matériel au client final.

4. Après avoir relevé que la société Ricoh transférait aux sociétés de financement les contrats de location de matériel bureautique qu'elle avait préalablement conclus avec les clients finals, la cour a retenu que la société Ricoh était liée avec les sociétés de financement par des contrats de " locations-financement " et en a déduit que les loyers en résultant constituaient, en application des normes comptables en vigueur, une charge financière, et non des consommations de biens ou de services en

provenance de tiers. La cour a, ce faisant, apprécié le rattachement catégoriel des sommes en cause au regard des normes applicables aux comptes consolidés.

5. En faisant application, pour apprécier le rattachement aux catégories énoncées à l'article 1647 B sexies du CGI des sommes versées par la société Ricoh France aux sociétés Lixxbail et BNP Paribas Lease Group, correspondant aux loyers reçus des clients finals et reversés à ces sociétés conformément aux conventions de " location mandatée ", des normes comptables applicables aux comptes consolidés, alors qu'il lui incombait de se reporter, pour déterminer ce rattachement, aux dispositions du plan comptable général applicables aux comptes sociaux individuels, et notamment celles de l'article 394-1 en vertu desquelles les opérations traitées, pour le compte de tiers, au nom de l'entité sont inscrites selon leur nature dans les charges et les produits de l'entité, la cour a commis une erreur de droit.

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

DECIDE :

-----

Article 1er : L'arrêt du 2 avril 2019 de la cour administrative d'appel de Versailles est annulé.

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

Article 3 : L'Etat versera une somme de 3 000 euros à la société Ricoh 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 Ricoh France et au ministre de l'économie, des finances et de la relance.