

ORGANISÉE PAR LA COMMISSION
FISCALITE DES ENTREPRISES DE
L'IACF

EN PARTENARIAT AVEC LE MEDEF



LE 15 DECEMBRE 2021

Actualité jurisprudentielle de la fiscalité des entreprises

Animée par

Stéphane Austry et Laurent Olléon, avocats
membres de l'IACF

Sophie Loisel, Direction des affaires fiscales du
MEDEF

Sommaire

INTRODUCTION

- I. Fiscalité des groupes de sociétés**
- II. Fiscalité des restructurations**
- III. Nouveaux développements sur la connexion fiscalité-comptabilité**

I. Fiscalité des groupes de sociétés

A. Intégration fiscale

- CE 19 mai 2021 n°433201, *Société Douaisienne de transport*
- CE 26 janvier 2021 n°438217, *Sté Vicat* et CE 26 janvier 2021 n°437802, *Sté Accor*
- CE, 5 novembre 2021, n° 431747, *Sté Elior Group*

B. Régime mère fille

- CAA Versailles 1er avril 2021 n°19VE01800, *Société Dassault Systèmes*

C. Régime des titres de participation

- CE, 13 octobre 2021, n°436627, *Société Dexia*
- CE 15 novembre 2021, n°454105, *Société L'Air Liquide*

D. Déduction des intérêts entre entreprises liées

- CAA Paris 23 septembre 2021 n°20PA03026, *SAS Sakar*
- CJUE 20 janvier 2021 aff. 484/19, *Lexel A*

E. Sous-concession de brevets et CVAE

- CE 26 janvier 2021, n° 439856, *Société Segas*

CE 19 mai 2021 n° 433201, *Société Douaisienne de transport*

A l'issue d'une vérification de comptabilité, l'administration fiscale a remis en cause l'application du régime des sociétés mères à deux catégories de distributions perçues par la société Douaisienne de transport : (i) les versements de dividendes et (ii) la répartition des réserves opérée dans le cadre d'une réduction de capital. Le service a considéré que la prise de participation avait été réalisée dans un but exclusivement fiscal tendant à appréhender la trésorerie dans la société cible sans volonté de poursuivre son activité en méconnaissance des objectifs du régime des sociétés mères. Elle a en conséquence assorti la rectification de la majoration de 80 % pour abus de droit.

Il résulte des travaux préparatoires du régime fiscal des sociétés mères que le législateur a eu pour objectif de favoriser l'implication des sociétés mères dans le développement économique de leurs filiales. Ainsi, l'acquisition de sociétés ayant cessé leur activité et la liquidation de leurs actifs dans le but de récupérer des liquidités en quasi exonération d'impôt, sans reprendre une quelconque activité, va à l'encontre de cet objectif.

Au cas d'espèce, le Conseil d'Etat juge que l'application du régime des sociétés mères a certes permis à la société de prélever des liquidités sur sa nouvelle filiale en franchise d'impôt, mais l'acquisition de cette dernière lui a aussi permis d'acheter un fonds de commerce en état d'être exploité et qu'elle a pu céder à une société opérationnelle liée qui poursuivait une stratégie de croissance externe. Ainsi, l'opération n'a pas été guidée par un but exclusivement fiscal.

A. Intégration fiscale

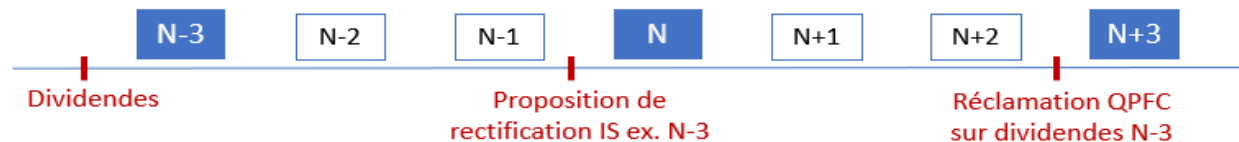
CE 26 janvier 2021, n° 438217, *Sté Vicat* et n° 437802, *Sté Accor*

Dans les deux affaires :

- Réclamation tendant à bénéficier de la jurisprudence CJUE Groupe Steria, aff. C-386/14, 2 sep. 2015 - neutralisation de la QPFC afférente aux dividendes reçus de filiales UE - formée après l'expiration du délai général de réclamation (art. R.196-1, b) du LPF).
- La société mère intégrante a fait l'objet d'une procédure de reprise.

Aff. Vicat : les dividendes UE ont été perçus **par une filiale du groupe intégré**.

- La société mère pouvait-elle se prévaloir du délai spécial de réclamation prévu par l'art. R. 196-3 du LPF pour demander la restitution de l'IS correspondant à la QPFC qui aurait dû être neutralisée ?

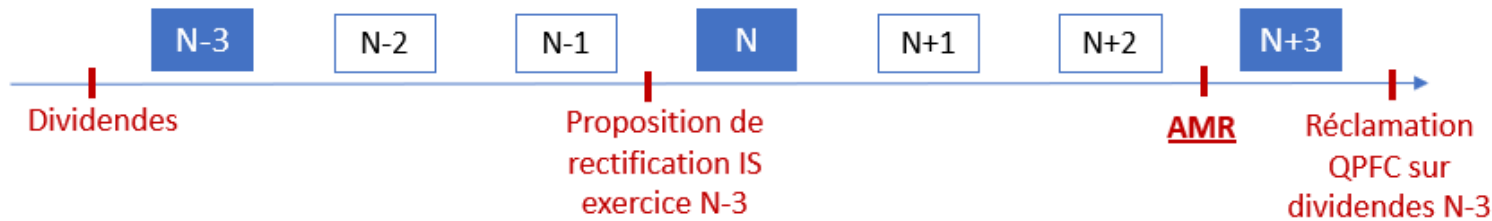


- **Non, il y a « tunnelling »** : interruption de la prescription à l'égard de la société mère pour les seules impositions correspondant au résultat individuel de la filiale ayant fait l'objet de la procédure de reprise → application du délai spécial limité à l'imposition du résultat individuel de cette filiale.

A. Intégration fiscale

CE 26 janvier 2021, n° 438217, *Sté Vicat* et n° 437802, *Sté Accor*

Aff. Accor : les dividendes UE ont été perçus par la société mère.



La société mère :

- pouvait-elle se prévaloir du délai de réclamation expirant au 31/12 de la 2^e année suivant la réception de l'AMR (art. R.196-1, a) du LPF) ? **Non**, car l'AMR portait sur des cotisations supplémentaires d'IS. [*le contribuable n'avait pas joint l'AMR à sa réclamation. L'administration et la cour ont considéré qu'il avait formulé une réclamation contestant les impositions primitives et non l'imposition supplémentaire mise à sa charge par l'AMR - La requête ne pouvait porter que sur les impositions visées par la réclamation*]
- pouvait-elle demander le bénéfice de la compensation (art. L.205 du LPF) ? **Non**, car elle n'a pas contesté les cotisations supplémentaires d'IS.

A. Intégration fiscale

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

- Faits et procédure de l'affaire Elior Group
 - Au titre de l'exercice 2009 : 2 propositions de rectification adressées le 20/12/2012
 - Rehaussement du résultat individuel d'Elior Participations avec application de pénalités + Rehaussement du résultat d'ensemble notifié à Elior Group en tant que mère intégrante
 - → Réduction du déficit d'ensemble reportable au titre de l'exercice 2009
 - Au titre de l'exercice 2011 : 1 proposition de rectification adressée le 11/12/2014
 - Rehaussement du résultat d'ensemble du 1^{er} exercice bénéficiaire compte tenu de la réduction du déficit reportable
 - Application des intérêts de retard jusqu'au 31/12/2014
- Le litige : quelle PR met fin au décompte des intérêts de retard ?
- Solution du Conseil d'Etat :
 - Principe : les intérêts courent 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 (CGI, art. 1727, IV-1)
 - Exception en cas de défaut, retard ou insuffisance de déclaration : le décompte de l'intérêt de retard est arrêté au dernier jour du mois de la PR (CGI, art. 1727, IV-4).

A. Intégration fiscale

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

- L'intérêt de retard vise à réparer le prix du temps (Avis CE Ass. 12-4-2002 n° 239693)
 - La première PR régulière notifiant des suppléments d'impôts emporte arrêt du décompte des intérêts de retard
 - En cas de rectification d'un exercice déficitaire, c'est la PR qui tire les conséquences de la réduction du déficit reportable sur le premier exercice bénéficiaire qui emporte arrêt du décompte des intérêts de retard
- Ce principe s'applique en cas de rectification dans un groupe d'intégration fiscale
 - Lorsque le résultat d'ensemble demeure déficitaire au titre de l'exercice redressé, la PR notifiée à la filiale au titre de cet exercice ne met pas fin au décompte des intérêts de retard
 - Les intérêts de retard courent alors :
 - À compter du 1^{er} jour du mois qui suit celui au cours duquel la mère intégrante aurait dû s'acquitter des impositions supplémentaires (= relevé de solde d'IS du 1^{er} exercice au cours duquel le résultat d'ensemble redevient bénéficiaire, i.e. en l'espèce 01/02/2012)
 - Jusqu'au dernier jour du mois de la PR qui met les impositions supplémentaires à la charge de la mère intégrante, redevable de l'IS (=PR notifiée au titre du 1^{er} exercice au cours duquel le résultat d'ensemble redevient bénéficiaire, i.e. en l'espèce 31/12/2014)

CAA Versailles 1^{er} avril 2021 n° 19VE01800, Société Dassault Systèmes

Le Conseil d'Etat s'était prononcé, par une décision du 9 septembre 2020, sur l'acquisition par la société Dassault Systèmes de filiales américaines financée au moyen de prêts intra-groupe et sur l'application du régime mère-fille aux dividendes reçus de ces filiales. Il avait annulé l'arrêt de la cour administrative d'appel de Versailles qui retenait l'existence d'un abus de droit au motif que l'opération dissimulait une pension de titres, de sorte que les dividendes reçus n'étaient pas éligibles au régime mère-fille.

Statuant sur renvoi, la cour administrative d'appel de Versailles juge à nouveau que l'opération caractérise un montage artificiel constituant un indice essentiel du but exclusivement fiscal poursuivi par la société, en se fondant sur les éléments suivants :

- La société disposait de fonds suffisants pour acquérir directement les sociétés cibles mais a mis en place une ingénierie juridique destinée à lui assurer qu'elle ne paierait aucun impôt en France, sous réserve de la taxation de la QPFC au titre du régime des sociétés mères
- La société a conclu des pactes d'actionnaires et de stabilité qui lui permettaient de récupérer les sommes investies en étant assurée de percevoir des dividendes
- La société a fait une application contraire à l'intention des auteurs du régime des sociétés mères

Un pourvoi en cassation contre ce second arrêt est pendant devant le Conseil d'Etat

C. Régime des titres de participation

CE 13 octobre 2021, n°436627, Société Dexia

Cette affaire porte sur les difficultés de la transition entre régimes fiscaux. En 1994, le législateur a décidé de réserver le régime des plus-values à long terme aux cessions des titres de participation. Toutefois, il a prévu que les plus-values latentes sur les autres titres à la date d'entrée en vigueur du nouveau régime continueraient de relever du régime du long terme. Cette plus-value, identifiée à l'occasion du transfert des titres en cause du compte de titres de participation vers un autre compte, serait donc soumise au régime du long terme lors de la cession des titres (cinquième et sixième alinéas du a ter du I de l'article 219 du CGI).

Par ailleurs, la loi assimilait à des titres de participation ceux dont le prix de revient était supérieur à 22,8 M€, jusqu'à ce que la loi de finances pour 2007 supprime cette assimilation pour les plus et moins-values constatées au cours des exercices clos à compter du 31 décembre 2006.

Le 31 décembre 2006, la société Dexia a reclassé comptablement des titres qui bénéficiaient jusqu'alors de l'assimilation, en les faisant sortir de la subdivision des titres ouvrant droit au régime du long terme. Cédant ces titres quelques années plus tard, pour un prix inférieur à leur valeur à la date du transfert, elle a constaté à due concurrence une moins-value qu'elle a déduite des bases de l'IS dû au taux plein alors qu'elle a fait relever du régime du long terme la plus-value latente mise en évidence à l'occasion du transfert.

Le Conseil d'Etat donne raison à l'administration, qui avait estimé que le résultat de la cession aurait dû être déterminé comme si les titres cédés avaient relevé, dès leur acquisition, du régime d'imposition propre aux titres n'ouvrant pas droit au régime des plus-values à long terme. Il juge que le mécanisme du transfert conçu en 1994 ne s'applique pas lorsqu'une catégorie de titres cesse de revêtir le caractère de titres de participation en raison d'une modification de la loi fiscale.

C. Régime des titres de participation

CE 15 novembre 2021, n°454105, Société L'Air Liquide

La société L'Air Liquide a contesté par la voie d'un recours pour excès de pouvoir les commentaires publiés au BOFiP sous la référence BOI-IS-BASE-20-20-10-20-20160203 en ses paragraphes :

n°180 relatif à la combinaison du régime d'exonération des plus-values de cession de titres de participation avec le régime d'imputation des crédits d'impôts étrangers ; et,

n° 190 qui donne une illustration chiffrée de la règle erronée énoncée au paragraphe n° 180.

1. Rappel sur le régime des plus ou moins-values à long terme sur les cessions de titre de participation par des sociétés soumises à l'IS

L'article 39 de la loi de finances rectificative pour 2004 a réformé le régime d'imposition des plus ou moins-values à long terme réalisées par des sociétés soumises à l'IS.

Du 1er janvier au 31 décembre 2006, les PVLT sur titres de participation ont fait l'objet d'une imposition séparée au taux de 8%.

Pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2007, ce taux d'imposition est réduit à 0 % (en vertu des dispositions du a quinquies du I de l'article 219 du CGI), sous réserve de la réintégration d'une QPFC de 5 % du résultat net des plus-values de cession.

Pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2011, le taux de la QPFC a été porté à 10 %.

Depuis le 1er janvier 2013, la QPFC est égale à 12% du montant brut des PV de cession, et non plus sur le résultat net des cessions.

C. Régime des titres de participation

CE 15 novembre 2021, n°454105, *Société L'Air Liquide*

2. Solution retenue par le Conseil d'Etat

Le Conseil d'Etat rappelle d'abord le régime des PVLT sur titres de participations:

« il résulte des dispositions du a quinquies du I de l'article 219 du CGI, éclairées par les travaux parlementaires, que la réintégration de la QPFC de 12 % est subordonnée à la réalisation par l'entreprise d'une plus-value nette au cours de l'exercice de cession. »

Ce faisant, il rappelle la solution retenue dans sa décision Orange Participations (CE, 14 juin 2017, n° 400855 : RJF 10/17 n° 906) en vertu de laquelle en l'absence de plus-value nette (dans l'hypothèse notamment où les plus-values réalisées au cours de l'exercice sont compensées par des moins-values), aucune imposition n'est due au titre de la QPFC.

Puis il considère que l'imposition de la QPFC correspond à une imposition à taux réduit :

*« 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.** »*

En conséquence, le Conseil d'Etat juge que les commentaires administratifs attaqués méconnaissent la portée de la combinaison des dispositions législatives et des stipulations conventionnelles qu'ils ont pour objet d'éclairer.

D. Déduction des intérêts entre entreprises liées

CAA Paris 23 septembre 2021 n°20PA03026, SAS Sakar

Taux d'intérêt de 5,5 % appliqué par la société Nerima Enterprises Company Limited à sa filiale la SAS Sakar. Pour justifier que ce taux est comparable au taux d'intérêt qu'elle aurait pu obtenir d'établissements ou d'organismes financiers indépendants dans des conditions analogues, la société Sakar faisait valoir que ce taux est proche du taux de 4,58 % rémunérant un emprunt d'un montant de 500 000 euros que l'une de ses filiales, la SCI Jankar, a souscrit en 2012 auprès de la Société Générale, aux fins d'acquérir des biens immobiliers à Saint-Doulchard.

La CAA de Paris juge que la SAS Sakar, qui est une holding mixte, ne peut être regardée comme présentant des caractéristiques analogues à celles de la SCI Jankar, qui est l'une de ses filiales.

De plus, l'emprunt souscrit par la SCI Jankar au taux, hors assurances et frais, de 3,75 %, et dont le montant correspond au quart de la somme que la société Sakar a emprunté auprès de la société Nerima Enterprises Company Limited, a permis l'acquisition de biens immobiliers, alors que l'emprunt en cause a été souscrit par la société Sakar aux fins d'acquisition de nouvelles sociétés.

Ainsi, la société Sakar n'établit pas qu'elle aurait pu obtenir un taux de 5,5 % de la part d'établissements ou d'organismes financiers indépendants pour un prêt consenti dans des conditions analogues, au sens de l'article 212 du CGI.

D. Déduction des intérêts entre entreprises liées

CJUE 20 janvier 2021 aff. 484/19, *Lexel AB*

Une société suédoise a financé l'acquisition d'actions d'une société appartenant au même groupe au moyen d'un emprunt contracté auprès d'une autre société du même groupe ayant son siège dans un autre Etat membre.

L'administration fiscale refuse à la société suédoise la déduction des intérêts versés en rémunération de cet emprunt en se fondant sur une disposition du droit fiscal national excluant une telle déductibilité lorsque la recherche d'un avantage fiscal apparaît constituer le principal motif de l'obligation contractée.

La CJUE estime que cette disposition conduit à instaurer une différence de traitement constitutive d'une restriction à la liberté d'établissement en ce que la déduction des intérêts n'est jamais refusée lorsque l'emprunt est contracté auprès d'une autre société du groupe établie en Suède. **Elle estime également que cette différence de traitement ne peut pas être justifiée par l'objectif de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales (jurisprudence *ICI*) dès lors que la disposition contestée est susceptible de s'appliquer à des transactions conclues dans des conditions de pleine concurrence et qui ne constituent donc pas des montages artificiels ou fictifs.**

CE 26 janvier 2021, n° 439856, Société Segas

- Les revenus tirés de la concession d'un brevet sont le fruit d'une activité professionnelle au sens de l'article 1447 du CGI (ce qui attire leur titulaire dans le champ d'application de la CVAE) si le concédant met en œuvre de manière régulière et effective, pour cette activité de concession, des moyens matériels et humains ou s'il est en droit de participer à l'exploitation du concessionnaire et est rémunéré, en tout ou partie, en fonction de cette dernière.
- Cas d'un groupe dont la totalité du capital des filiales françaises, au nombre desquelles figuraient la société contribuable et celles auxquelles cette dernière a sous-concédé des brevets sur lesquels elle détient une licence d'usage et d'exploitation exclusive, était, au cours des années d'imposition en litige, détenue directement ou indirectement par une même société. Les contrats de sous-concession prévoyaient que le montant des redevances perçues par la société contribuable était, au moins pour partie, fixé en fonction du volume des ventes et donc proportionnel à l'activité et aux résultats des sociétés sous-concessionnaires.
- Le Conseil d'Etat juge qu'en déduisant de ces éléments, notamment de ce que la totalité du capital de la société concessionnaire et des sociétés sous-concessionnaires était, directement ou indirectement, détenu par un seul et même actionnaire, que la société requérante devait être regardée comme étant en droit de participer à l'exploitation de ses sous-concessionnaires, pour en déduire que la sous-concession du droit d'usage et d'exploitation des brevets en cause revêtait, en l'espèce, le caractère d'une activité professionnelle au sens de l'article 1447 du CGI, la cour n'a commis ni erreur de droit, ni donné aux faits ainsi énoncés une inexacte qualification juridique.

Q & A

II. Fiscalité des restructurations

A. Apport à prix majoré

- CE, 20 octobre 2021, n°445685

B. Augmentation de capital par élévation de la valeur nominale des titres

- CE 20 avril 2021 n°429467, *Société Catana Group*

C. Rétroactivité fiscale des fusions

- CE 13 septembre 2021 n°451564, *Société Adis*

A. Apport à prix majoré

CE 20 octobre 2021, n° 445685

- En 2009, Monsieur C fait apport à la société J de l'usufruit temporaire de titres de la SARL F pour une valeur de 2,6 M€.
- L'apport est rémunéré par la remise de 241 000 parts sociales nouvelles et par le versement d'une soulte.
- L'administration conteste la valeur des droits apportés qu'elle entend fixer à 621 K€ ce dont elle déduit que l'apport déguiserait un avantage occulte au sens de l'article 111 c du CGI imposable en qualité de revenu réputé distribué (impôt sur le revenu et prélèvements sociaux).
- La cour d'appel de Lyon (25 août 2020, n° 18LY04420) avait estimé dans cette affaire que la majoration de la valeur d'apport constituait une libéralité entraînant des conséquences identiques à celles retenues dans la décision Cérés.

A. Apport à prix majoré

CE 20 octobre 2021, n° 445685

- Le Conseil d'Etat conclut quant à lui à l'absence de libéralité au sens de l'article 111 c du CGI compte tenu de l'absence d'appauvrissement de la société bénéficiaire de l'apport.
- Il casse corrélativement l'arrêt de la Cour administrative d'appel pour erreur de droit.
- Le rapporteur public Romain Victor rappelle que ce n'est que par exception qu'une augmentation d'actif net peut être constatée en cas de minoration de la valeur d'apport constitutive d'une libéralité (articles 38 2 du CGI et 38 quinquies de l'annexe III au CGI) ; à l'inverse, la majoration de la valeur d'apport ne conduit à aucune augmentation de cette nature.
- Solution proche de celle d'un achat à prix majoré (CE, 27 avril 2001, n° 212680 GTI) ; la société bénéficiaire pourrait par la suite se trouver limitée dans la faculté de constater des charges déductibles à raison de la fraction de la valeur inscrite au bilan excédant la valeur vénale.

A. Apport à prix majoré

CE 20 octobre 2021, n° 445685

- Pour l’apporteur, le rapporteur public rappelle que le Conseil d’Etat admet la constatation d’un revenu distribué entre les mains du cédant même en l’absence d’imposition chez le cessionnaire (CE, 28 février 2001, n° 199295, Thérond) ; mais, dans l’hypothèse d’un apport, il est nécessaire d’identifier un enrichissement de l’apporteur qui résulterait d’un appauvrissement de la bénéficiaire de l’apport.
- A noter que l’enrichissement de l’apporteur pourrait théoriquement, et dans d’autres circonstances, provenir de l’appauvrissement d’éventuels co-associés (problématique de parité).
- Le lien entre l’existence d’une libéralité et l’appauvrissement était pourtant absent (ou très ténu) dans la décision Cérés ; cette précédente décision devrait – selon certains auteurs – être interprétée par référence à un « simple » accroissement d’actif net excédant le montant de l’apport comptabilisé.

B. Augmentation de capital par élévation de la valeur nominale des titres

CE 20 avril 2021 n° 429467, *Société Catana Group*

Aux termes du 2 bis de l'article 39 quaterdecies du CGI, la moins-value résultant de la cession, moins de deux ans après leur émission, de titres de participation acquis en contrepartie d'un apport et dont la valeur réelle à la date d'émission est inférieure à la valeur d'inscription en comptabilité n'est pas déductible, dans la limite de la différence entre ces deux valeurs.

L'apport réalisé par la société A au profit de la société B avait été effectué par augmentation de la valeur nominale des titres de cette dernière, et non par émission d'actions nouvelles. La société A avait ensuite cédé ses titres de la société B et constaté à cette occasion une moins-value qu'elle avait déduite de son résultat imposable. L'administration a remis en cause cette déduction.

Le Conseil d'Etat juge que la limitation de la déductibilité des moins-values à court terme prévue par les dispositions du 2 bis de l'article 39 quaterdecies du CGI s'applique seulement en cas de cession de titres de participation ayant fait l'objet d'une émission nouvelle en contrepartie d'un apport. Il censure en conséquence pour erreur de droit l'arrêt de la CAA de Marseille, qui avait validé la position de l'administration en méconnaissant le champ d'application de ces dispositions.

C. 3. Rétroactivité fiscale des fusions

CE 13 septembre 2021 n° 451564, *Société Adis*

Le Conseil d'Etat était saisi d'un recours pour excès de pouvoir contre la décision par laquelle le Ministre de l'économie a refusé d'abroger la doctrine administrative relative à l'effet rétroactif des fusions (BOI-IS-FUS-40-10-20 § 80, 90 et 110) (NB : effet de la jurisprudence de Section *Hasbro European Trading BV* du 13 mars 2020)

Il confirme les commentaires administratifs et rejette le recours. Il rappelle qu'en cas de fusion avec effet rétroactif, toutes les conséquences de la fusion peuvent être prises en compte pour la détermination des bénéfices imposables de la société absorbante dans le bilan de clôture de l'exercice de conclusion définitive du traité de fusion. **Il précise que les effets de la fusion ne peuvent toutefois pas remonter à une date antérieure à la plus récente des dates d'ouverture des exercices des deux sociétés parties à l'opération.**

Par ailleurs, le Conseil d'Etat s'interroge sur la portée d'une clause de rétroactivité dans le cas où la société absorbée n'a pas clôturé d'exercice comptable au cours de l'année civile précédant celle de la fusion. Il estime que l'article 37 du CGI, selon lequel en l'absence de bilan au cours d'une année, une imposition doit néanmoins être établie au titre des résultats réalisés entre la date de clôture du précédent exercice et le 31 décembre de l'année en cause, fait obstacle à ce que l'effet rétroactif donné conventionnellement à l'opération de fusion puisse, dans ce cas, remonter antérieurement au 1^{er} janvier de l'année de la fusion.

Q & A

III. Connexion fiscalité-comptabilité

A. Provisions pour créances douteuses

- CE 3 février 2021 no 429702, *Sté BNP Paribas Personal Finance*

B. Amortissement du fonds de commerce

- Avis CE 8 septembre 2021 n° 453458, *Pharmacie de Bracieux*

C. Charges constatées d'avance

- CE 10 mars 2021 n° 423983, *Société Airbus*

D. Application des règles comptables et CVAE

- CE 2 avril 2021, n° 430364, *Société Claas France*
- CE 20 avril 2021, n° 431224, *Société Ricoh France*
- CE 29 novembre 2021, n°451521, *SAS Bio-Rad Innovations*

E. Assiette de la taxe sur les bureaux en Ile de France

- CE 20 octobre 2021, n° 448562, *SASU Transports du Val d'Oise*

A. Provisions pour créances douteuses

CE 3 février 2021 no 429702, *Sté BNP Paribas Personal Finance*

L'administration a remis en cause la déductibilité de provisions pour encours douteux passées par la société Laser Cofinoga, exerçant une activité de crédit à la consommation, sur des créances détenues sur sa clientèle. Ces provisions concernaient deux catégories de créances de crédit à la consommation présentant des retards de paiement de moins de trois mois à la clôture de l'exercice, pour lesquelles, s'agissant de la première, aucun incident de paiement n'avait jamais été précédemment enregistré et, s'agissant de la seconde, des incidents de paiement avaient déjà été enregistrés mais avaient été régularisés.

La CAA de Versailles avaient donné raison au Service, en jugeant que les provisions en cause avaient été irrégulièrement comptabilisées. Le litige invitait à interpréter la réglementation comptable.

Le Conseil d'Etat censure l'arrêt d'appel en jugeant que le règlement n° 2002-03 du 12 décembre 2002 du comité de la réglementation comptable relatif au traitement comptable du risque de crédit autorise, lorsque les créances sont d'un volume important, de faible montant et présentent des caractéristiques communes, à identifier les encours douteux par des procédures de traitement statistique.

Réglant l'affaire au fond, il constate que la société a seulement recouru au traitement statistique pour identifier les critères mettant en évidence un risque avéré de non recouvrement et l'ampleur de celui-ci, avant d'examiner chaque créance individuellement au regard de cette grille d'analyse. Le Conseil d'Etat en déduit que les provisions ont été régulièrement comptabilisées, et juge par ailleurs que les autres conditions de leur déductibilité fiscale (probabilité et approximation suffisante) sont satisfaites.

B. Amortissement du fond de commerce

Avis CE 8 septembre 2021 n° 453458, *SELARL Pharmacie de Bracieux*

La société Pharmacie de Bracieux, exploitant une officine de pharmacie, remplissait comptablement les conditions de l'article L.123-16 du code de commerce pour être regardée comme une petite entreprise. Elle a pris la décision d'amortir de façon linéaire ses fonds commerciaux sur une durée de 10 ans, possibilité ouverte aux petites entreprises par l'article 214-3 du PCG. Elle a déduit ces amortissements de son résultat imposable. L'administration fiscale a remis en cause cette déduction. Demande d'avis au Conseil d'Etat formée par le TA d'Orléans.

Le Conseil d'Etat rappelle qu'en application de l'article 38 sexies de l'annexe III au CGI, un élément d'actif incorporel identifiable, y compris un fonds de commerce, ne peut donner lieu à amortissement fiscal **que s'il est normalement prévisible que ses effets bénéfiques sur l'exploitation prendront fin à une date déterminée**. En revanche, l'article 214-3 du PCG ne subordonne pas l'exercice de l'option qu'il prévoit à la condition que les effets bénéfiques sur l'exploitation du fonds commercial dont il s'agit prennent fin à une date déterminée.

Compte tenu de l'incompatibilité de la règle comptable avec la loi fiscale propre à la détermination de l'assiette de l'impôt, le Conseil d'Etat conclut qu'une petite entreprise qui met en œuvre l'option prévue par le PCG pour l'amortissement de son fonds commercial ne saurait s'en prévaloir pour la détermination de son résultat fiscal.

C. Charges constatées d'avance

CE 10 mars 2021 n° 423983, *Société Airbus*

La société française Airbus a déduit de ses résultats imposables à l'impôt sur les sociétés des commissions versées à une société irlandaise du groupe sur le fondement de deux conventions d'*asset swap* et de *put option*.

L'administration fiscale a remis en cause la déduction de ces charges au motif qu'elles devaient être regardées comme des charges constatées d'avance, c'est-à-dire des charges correspondant au paiement d'une prestation de services dont la fourniture n'interviendra qu'au cours d'un exercice ultérieur, et sur les résultats duquel il y aura lieu de les imputer.

Le Conseil d'Etat donne raison à l'administration en jugeant que :

- la convention d'*asset swap* doit être regardée comme une prestation continue fournie au cours d'exercices ultérieurs à celui au cours duquel la convention a été conclue : les commissions versées constituaient donc bien des charges constatées d'avance ;
- la convention de *put option* doit être regardée comme afférente à des prestations fournies avant les dates fixées par les contrats de vente pour la mise en œuvre des garanties résiduelles, soit dix ans après la vente : comme il est exclu de regarder ces prestations comme intégralement fournies à la date de la conclusion de la convention, elles doivent être regardées comme des prestations discontinues à échéances successives.

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

Les articles 1647 B sexies et 1586 sexies du CGI 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 CVAE, mais aussi au plafonnement de la CET. Pour déterminer si une charge ou un produit se rattache à l'une de ces catégories, il y a lieu 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.

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.

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 CGI. 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 CAA de Versailles a commis une erreur de droit.

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

Une société assurant la location et la maintenance de matériel bureautique refinance en leasing le matériel mis à la disposition de ses clients et reverse à ce titre à des établissements financiers la part des sommes qu'elle reçoit de ses clients au titre de la mise à disposition du matériel.

L'administration a considéré que ces reversements ne constituent pas des consommations de biens ou de services en provenance de tiers, déductibles de la valeur ajoutée, mais constituent des charges financières n'ouvrant pas droit à déduction. La CAA Versailles avait approuvé ce rattachement au regard des normes applicables aux comptes consolidés.

Le Conseil d'Etat censure cet arrêt. Il juge qu'il y avait lieu d'apprécier la pertinence du rattachement non pas au regard des normes comptables applicables à l'établissement des comptes consolidés, mais en fonction des dispositions du plan comptable général applicables aux comptes sociaux individuels, 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.

CE 29 novembre 2021, n°451521, SAS Bio-Rad Innovations

- Si le PCG 1999, applicable en l'espèce, prévoit que peuvent être comptabilisées dans le compte 65 « Autres charges de gestion courante » les redevances dues pour brevets, il permet également que ces redevances puissent être enregistrées au titre des immobilisations incorporelles de l'entreprise.
- Pour l'application de l'article 1586 sexies du CGI, les redevances dues pour brevets doivent être regardées comme rémunérant l'acquisition d'éléments incorporels de l'actif immobilisé dès lors qu'elles permettent d'obtenir des droits constituant une source régulière de profits, dotés d'une pérennité suffisante et susceptibles de faire l'objet d'une cession (jurisprudence SA Sife de 1996).
- Au cas d'espèce, un contrat signé pour l'utilisation de brevets avait été conclu sans durée déterminée et permettait à la société contribuable de sous-concéder ces brevets à des tiers. Par suite, les redevances versées en exécution de ce contrat n'entrent pas dans la liste limitative d'éléments comptables devant être pris en compte dans le calcul de la valeur ajoutée servant de base à la CVAE.

E. Assiette de la taxe sur les bureaux en Ile de France

CE 20 octobre 2021, n° 448562, *SASU Transports du Val d'Oise*

- Aux termes de l'article 231 ter du CGI, dans sa rédaction applicable, la taxe sur les bureaux en Ile-de-France s'applique à quatre catégories de biens : 1° les locaux à usage de bureaux, 2° les locaux commerciaux, 3° les locaux de stockage et 4° les surfaces de stationnement, qui s'entendent des locaux ou aires, couvertes ou non couvertes annexées aux locaux mentionnés aux 1° à 3°, destinés au stationnement des véhicules, qui ne sont pas intégrés topographiquement à un établissement de production
- La SASU Transports du Val d'Oise possède à Argenteuil un terrain sur lequel est édifié un bâtiment qui abrite ses bureaux et sert, pour la plus large partie de sa surface, au remisage et à l'entretien de sa flotte de bus. Elle avait demandé en vain à être déchargée de la taxe sur les emplacements occupés par cette flotte.
- Le Conseil d'Etat juge que pour déterminer si les surfaces de stationnement doivent être regardées comme annexées à l'une des catégories de locaux énumérées par l'article 231 ter du CGI, il y a lieu de rechercher si leur utilisation contribue directement à l'activité qui y est déployée.
- En l'espèce, les aires de dépôt de bus en litige sont destinées au remisage, en dehors des horaires de service, des bus exploités commercialement par la société et, le cas échéant, à leur immobilisation aux fins d'entretien ou de réparation. Par suite, leur utilisation ne contribue pas directement à l'activité déployée dans les locaux de bureaux auxquels ils sont attenants et ces aires ne peuvent donc être regardées comme des surfaces de stationnement annexées à un local relevant de l'une des catégories visées aux 1° à 3° de l'article 231 ter du CGI. La situation est la même pour les places de stationnement réservées aux chauffeurs de bus qui accueillent les véhicules personnels de ces derniers durant les heures de service des bus. Les voies de circulation attenantes aux surfaces de stationnement en litige ne sont pas davantage situées dans le champ d'application de la taxe

Q & A

IACF

INSTITUT DES AVOCATS
CONSEILS FISCAUX

**Merci de compléter
le formulaire
d'évaluation**

Suivez l'IACF sur

