

Sommaire

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

I. Conformité du régime d'imposition des plus-values de cession de titres de participation avec les principes communautaires

L'article 244 bis B du CGI soumet à un prélèvement les plus-values sur cession de titres de participations de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés réalisées par les personnes physiques ou morales non domiciliées en France lorsqu'il s'agit de participations substantielles, c'est-à-dire lorsque à un moment quelconque au cours des cinq années précédant la cession le cédant a détenu, directement ou indirectement, éventuellement avec son groupe familial, plus de 25 % des droits aux bénéfices sociaux. Ce prélèvement est actuellement fixé au taux normal de l'IS lorsqu'il est dû par une personne morale.

Or, quand il s'agit de titres de participations détenus depuis plus de deux ans par une société résidente de France, ces plus-values sont exonérées, moyennant la réintégration d'une quote-part de frais et charges.

Les dispositions de cet article, qui instituent ainsi une imposition d'un montant supérieur à l'imposition dont sont redevables les sociétés ayant leur siège en France méconnaît les principes de liberté d'établissement et de libre circulation des capitaux.

L'administration, en se fondant sur sa doctrine (BOI 4 B-1-08 n°105) avait fait droit à la réclamation d'une société de droit italien qui avait acquitté le prélèvement prévu à l'article 244 bis B, demandant, à titre subsidiaire, la restitution partielle de ce prélèvement, à hauteur de ce qu'elle aurait acquitté si elle avait été une société de droit français.

La société de droit italien avait toutefois demandé, à titre principal, le remboursement intégral du prélèvement. Par un jugement du 16 juin 2016, le tribunal administratif de Cergy-Pontoise a fait droit à cette demande.

La Cour administrative de Versailles annule ce jugement, en considérant que cette violation des principes communautaires n'emporte pas pour autant l'obligation de restituer intégralement le montant de l'impôt acquitté en vertu des dispositions en cause.

Elle juge, en effet, que la restitution peut être limitée à la seule fraction des impositions permettant d'assurer la neutralité de l'imposition au regard des libertés garanties par le Traité, sous réserve qu'il soit loisible de quantifier ce dernier montant, le droit de l'Union n'exigeant pas qu'un Etat membre accorde aux sociétés établies sur le territoire d'autres Etats membres un traitement plus favorable que celui applicable aux sociétés établies sur son territoire (*CAA Versailles 5 avril 2018 n° 16VE02835, AVM International holding*).

II. Les amortissements de l'actif de contrepartie d'une provision pour coûts de démantèlement ne sont pas déductibles chez la société bénéficiaire de l'apport

Les provisions pour coûts de démantèlement constituées par des sociétés ayant apporté leurs activités à d'autres sociétés sont par définition incluses dans l'actif net apporté dont elles minorent ainsi la valeur d'acquisition. En application de la théorie jurisprudentielle du prix d'acquisition, les coûts de démantèlement ne sont pas déductibles du résultat des sociétés bénéficiaires des apports.

En conséquence, l'amortissement qui porte sur l'actif représentatif des coûts ayant fait l'objet des provisions constituées avant les apports n'est pas déductible par les sociétés bénéficiaires des apports.

Le Conseil d'Etat statue donc que la théorie du prix d'acquisition exclut que la société bénéficiaire de l'apport puisse déduire extra comptablement de telles provisions (en l'espèce les amortissements conformément à la nouvelle méthode de comptabilisation applicable pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005), puisque celles-ci ont été prises en compte lors de la détermination de la valeur de l'apport dont elle a bénéficié (*CE 6 juin 2018 n° 410164, Sté Uniper France power*).

III. Transfert indirect de bénéfices - Méthode de détermination des prix de transfert

Le Conseil d'Etat a apporté récemment des précisions sur la preuve d'un transfert de bénéfices à l'étranger en application de l'article 57 du CGI (*CE 6 juin 2018 n° 409647*).

Après avoir rappelé qu'il revenait en premier lieu à l'administration de démontrer l'existence d'un avantage au profit de sociétés liées établies à l'étranger, la Haute juridiction se prononce sur la substitution d'une méthode de détermination des prix de transfert.

Elle confirme ainsi l'importance de la pertinence de la méthode utilisée et valide le raisonnement de la Cour administrative d'appel, qui avait approuvé la substitution par l'administration de la méthode transactionnelle de la marge nette à celle du prix de revient majoré adoptée par la société requérante, pour la détermination du prix d'acquisition de matériels médicaux achetés auprès de sociétés étrangères appartenant au même groupe.

La Cour administrative d'appel de Versailles avait estimé que l'application de la méthode du prix de revient majoré aux fonctions de distribution de la société avait pour effet de l'exposer à des prix d'achat rigides à la baisse et d'exonérer ses fournisseurs liés, établis hors de France, de tout risque commercial, en dépit d'un contexte de concurrence et d'encadrement des dépenses de santé qui justifiait au contraire qu'ils acceptent de diminuer leur prix de vente. Elle avait également relevé que la société requérante connaissait des pertes récurrentes malgré son expérience acquise sur le marché français.

Par ailleurs, l'étude de comparables effectuée par l'administration, pour déterminer l'intervalle de pleine concurrence du ratio « résultat d'exploitation/chiffre d'affaires », ne comprenait certes que 8 sociétés (sur les 26 retenues) ayant une activité comparable à celle de la société requérante, mais au cas d'espèce l'élargissement à d'autres sociétés s'était révélé favorable à la société requérante.

Le Conseil d'Etat admet aussi que les rehaussements aient pu être calculés à partir d'un ratio « résultat d'exploitation/chiffre d'affaires » médian, et non à partir d'un ratio plus favorable à la société situé en bas de l'intervalle interquartile de l'étude de comparables.

Enfin, il admet que l'administration puisse tirer les conséquences de cette réintégration des avantages consentis pour le calcul de la valeur ajoutée servant d'assiette à la cotisation minimale à la taxe professionnelle applicable à l'époque des faits car, si les dispositions de l'article 1647 B sexies du CGI fixent la liste limitative des catégories d'éléments comptables qui doivent être prises en compte pour le calcul de la valeur ajoutée, elles ne font pas obstacle à ce que l'administration puisse remettre en cause le bien-fondé d'une écriture comptable et par voie de conséquence réintégrer des sommes dans le calcul de la valeur ajoutée.

IV. Prix de transfert et refacturation des coûts de recherche et développement

Pour se prévaloir de la présomption de transfert indirect de bénéfices à l'étranger prévue à l'article 57 du CGI, l'administration doit établir l'existence d'un avantage anormal consenti par une société française à une société étrangère qui lui est liée.

Cet avantage est caractérisé soit par une libéralité, constituée par un écart injustifié entre le prix facturé et la valeur vénale du bien cédé ou du service rendu, soit par une insuffisance des prix facturés par comparaison avec ceux d'entreprises similaires exploitées normalement.

Au cas d'espèce, la société Philips France déduisait les subventions qu'elle avait reçues de l'Etat pour le financement de ses opérations de recherche, pour déterminer le prix de cession du produit de sa recherche à sa mère néerlandaise. Le Conseil d'Etat, confirmant la décision de la Cour administrative d'appel de Versailles, juge que cette déduction, même si elle n'était pas explicitement prévue par le contrat liant les deux sociétés, ne saurait par elle-même présumer l'existence d'un transfert de bénéfices à l'étranger.

A défaut d'avoir présenté des termes permettant de comparer valablement les prix facturés par la société Philips France à sa mère et ceux pratiqués entre entreprises indépendantes, l'administration, qui ne proposait aucune méthode alternative pouvant se substituer à cette comparaison, n'apporte pas la preuve que les sommes qu'elle a réintégrées dans les résultats de la société Philips France constituaient des bénéfices indûment transférés à l'étranger (CE 19 septembre 2018 n° 405779, Sté Philips France).

V. Les conditions d'assujettissement à la contribution exceptionnelle sur l'impôt sur les sociétés sont précisées

En application de l'article 235 ter ZAA du CGI, l'assujettissement à la contribution exceptionnelle sur l'impôt sur les sociétés, qui s'appliquait aux exercices clos avant le 31 décembre 2016, reposait sur la qualité de redevable de l'impôt sur les sociétés et sur la réalisation d'un chiffre d'affaires annuel d'au moins 250 millions d'euros. Pour apprécier ce critère il convenait de retenir le chiffre d'affaires mondial de la société.

Dans un récent arrêt, le Conseil d'Etat confirme une jurisprudence antérieure (CE 9 décembre 2016, n° 396160, Office de coordination bancaire et financière) par laquelle il avait énoncé que l'assujettissement à la contribution exceptionnelle sur l'impôt sur les sociétés reposait sur la qualité de redevable de l'impôt et sur le seuil de chiffre d'affaires annuel mondial d'au moins 250 millions d'euros (CE 4 mai 2018 n° 402162, Sté IKB Deutsche Industriebank).

A ce titre, le Conseil d'Etat précise à nouveau que les dispositions de l'article 209 du CGI limitant l'impôt sur les sociétés aux seuls bénéfices réalisés en France n'ont pas d'incidence sur le chiffre d'affaires à prendre en compte pour l'assujettissement à la contribution exceptionnelle.

De plus, par cette décision, la Haute juridiction se prononce sur la conformité des dispositions de l'article 235 ter ZAA avec le principe communautaire de la liberté d'établissement, en considérant que lesdites dispositions ne violent pas ce principe pour deux raisons.

D'une part, les sociétés étrangères ayant une succursale ou une filiale en France sont traitées de la même manière qu'une société française ayant une succursale ou une filiale en France ou à l'étranger.

D'autre part, le Conseil d'Etat considère que la différence de traitement quant au chiffre d'affaires à prendre en compte pour déterminer le seuil d'assujettissement, selon que la société détient une filiale ou une succursale en France, ne permet pas de caractériser cette entrave aux principes communautaires. En effet cette distinction est justifiée par la différence de régime juridique entre les deux entités, la succursale n'ayant pas de personnalité juridique et donc fiscale propre, contrairement à la filiale.

Dans cette même affaire le Conseil d'Etat avait déjà refusé de transmettre une QPC au Conseil constitutionnel au titre de l'atteinte au principe constitutionnel d'égalité devant la loi ou les charges publiques (CE QPC 29 mars 2017 n° 402162).

VI. Limitation des possibilités de déduction des pertes d'un établissement stable d'une filiale étrangère

La CJUE énonce que n'est pas contraire à la liberté d'établissement, une législation nationale qui ne permet à une société de déduire les pertes d'un établissement stable résident d'une de ses filiales non-résidente que dans la mesure où ces pertes n'avaient pas pu être déduites du résultat de la filiale non-résidente taxable dans l'Etat membre où celle-ci a son siège (CJUE 4 juillet 2018, aff.28/17, NN A/S).

En effet, le fait d'exclure l'imputation des pertes de la filiale non résidente sur le résultat de la société mère résidente introduit certes une restriction à la liberté d'établissement, mais qui est en principe, justifiée par la nécessité de prévenir la double déduction des pertes (CJUE 13 décembre 2005, aff.446/03, Marks & Spencer).

En revanche, dès lors que la filiale non-résidente n'a pas le droit ou a épuisé ses possibilités de déduire les pertes, alors la législation de l'Etat où réside l'établissement stable ne peut interdire aux sociétés du groupe résidentes de cet Etat d'imputer ces pertes sur leurs revenus imposables.

En l'espèce, le Danemark avait refusé à une société le droit de déduire de son résultat les pertes générées par un établissement stable danois appartenant à l'une de ses filiales suédoises. L'Etat danois arguait de la poursuite de l'objectif de non double déduction des pertes.

La Cour de justice a considéré la législation danoise conforme au principe de la liberté d'établissement. En effet, dès lors qu'une convention internationale prévoit la non double imposition d'un revenu, en l'espèce par mécanisme d'imputation, la restriction de la déduction des pertes d'un établissement stable d'une filiale étrangère, sauf si la filiale a épuisé toute possibilité de déduction des pertes sur son résultat, n'est pas contraire à la liberté d'établissement.

VII. Calcul des plus-values de cession d'immobilisations pour les besoins du calcul de la valeur ajoutée

Saisi pour avis, le Conseil d'Etat indique que les plus-values et moins-values de cessions d'immobilisations qui entrent dans la base de la CVAE doivent être déterminées en faisant application des normes comptables.

Sont seules visées les cessions normales et courantes, c'est-à-dire celles qui entrent dans le cycle de production de l'entreprise ou qui revêtent un caractère habituel compte tenu de la spécificité de son activité. L'intégration des plus-values et moins-values de cession dans le calcul de la valeur ajoutée est donc relativement exceptionnelle (CE avis 26 septembre 2018 n° 421182).

Le Conseil d'Etat précise que les plus-values et moins-values de cession d'immobilisations corporelles et incorporelles à retenir dans cette hypothèse correspondent à la différence entre le prix de cession de l'immobilisation cédée et sa valeur nette comptable, laquelle tient compte des amortissements comptabilisés au titre de ce bien, nonobstant la circonstance que les éventuelles dotations aux amortissements ne soient pas déductibles du chiffre d'affaires pour la détermination de la valeur ajoutée produite.

Au cas particulier il s'agissait des plus ou moins-values de cession des droits contractuels sur les joueurs de football à l'occasion de leur mutation, droits qui constituent des immobilisations incorporelles en application du PCG et dont la cession est rémunérée par la perception d'indemnités de mutation. Ces cessions revêtent un caractère habituel pour les clubs de football.