

EVERSHEDS
SUTHERLAND

Newsletter - Tax

Janvier 2022



Introduction

Les informations reprises dans cette lettre ont été sélectionnées par les membres de l'équipe fiscale d'Eversheds-Sutherland à Paris pour leur pertinence, au regard des sujets traités pour leurs clients.

Amendement Charasse et notion de contrôle conjoint

Conseil d'État, 6 décembre 2021, n°439650, Financière des Éparses

L'amendement Charasse (article 223, alinéa 6 du CGI) vise à limiter la déduction des charges financières supportées par une société cessionnaire lorsqu'elle acquiert les titres d'une filiale, en vue de l'intégrer dans un groupe fiscal existant ou à constituer, auprès d'une ou plusieurs personnes (morales ou physiques) qui la contrôlent au sens de l'article L.233-3 du Code de commerce. Cette notion de contrôle englobe le contrôle direct, le contrôle indirect et l'action de concert, sous réserve, dans cette dernière hypothèse, que les personnes qui agissent de concert disposent du pouvoir de déterminer en fait les décisions prises en assemblée générale de la société contrôlée.

La notion d'action de concert a été définie par le Conseil d'État dans un arrêt de 2018 (Conseil d'État, QPC, 1er février 2018, n°412155 et Conseil d'État, 15 mars 2019 ; n°412155). Le présent arrêt du 6 décembre 2021 apporte des précisions sur l'obligation faite à l'administration non seulement d'établir l'existence d'une action de concert mais aussi de vérifier si tout ou partie des personnes qui agissent de concert déterminent en fait les décisions prises par la société contrôlée.

Dans l'affaire jugée par le Conseil d'État, une joint-venture (la société Financière des Éparses) avait été constituée par deux sociétés concurrentes, conjointement avec un investisseur institutionnel, pour détenir des participations acquises auprès des deux concurrents. La joint-venture et ses nouvelles filiales faisaient partie du même groupe d'intégration fiscale.

Un pacte avait été conclu entre les trois actionnaires de telle sorte que l'ensemble des conditions requises pour caractériser l'action

de concert étaient incontestablement réunies ; ce point n'a d'ailleurs fait l'objet d'aucun débat entre les juridictions. A l'inverse, une divergence d'appréciation est apparue entre la Cour d'appel et le Conseil d'État pour caractériser l'existence d'un pouvoir de déterminer en fait (contrôle conjoint) les décisions prises en assemblée de la joint-venture.

La Cour administrative d'appel avait écarté l'existence de ce pouvoir au motif que les statuts ne donnaient aux sociétés concurrentes que le pouvoir d'adopter les décisions ordinaires alors que l'adoption des décisions extraordinaires nécessitaient l'accord du troisième actionnaire. Le pacte d'associés, de surcroît, donnait à cet actionnaire une totale liberté dans l'exercice de son vote en assemblée générale extraordinaire.

Le Conseil d'État infirme cette décision et juge, pour apprécier ce contrôle, qu'il faut faire masse des droits des trois signataires du pacte qui agissent de concert pour apprécier, dans les faits, si les deux sociétés concurrentes exercent (conjointement avec l'investisseur institutionnel) le contrôle de la joint-venture. Dans son arrêt, le Conseil d'État relève que le pacte d'actionnaire prévoyait l'exercice, par les trois associés, d'une politique commune notamment pour le développement interne et externe de la joint-venture, que ce même pacte interdisait la prise de certaines décisions ordinaires sans l'accord des trois associés et que, en pratique, les trois actionnaires avaient été d'accord sur les principales décisions à prendre au cours de la période vérifiée.

Management packages

Conseil d'État, 17 novembre 2021, n°439609, Materne

Le Conseil fait ici application de sa nouvelle grille d'analyse dégagée à l'occasion des trois arrêts de plénière du 13 juillet 2021 en matière de management packages.

Le Conseil juge, à partir d'un faisceau d'indices, que les cadres d'un groupe avaient bénéficié de conditions avantageuses, trouvant essentiellement leur source dans l'exercice de leurs fonctions salariées, d'un mécanisme garantissant le prix de cession

des titres qu'ils détenaient dans une société intermédiaire d'investissement (ManCo) ; que partant, le gain de cession réalisé par les cadres à l'issue de cette cession constituait un avantage financier devant être imposé en complément de rémunération dans la catégorie des traitements et salaires. Le Conseil d'État rejette l'argument du risque financier, relevé mais écarté par la Cour administrative d'appel, pour caractériser le revenu en plus-value ou en salaire, conformément à sa jurisprudence du 13 juillet dernier. Il conforte, en revanche, l'analyse de la Cour au terme de laquelle elle avait conclu à l'imposition du gain en tant que salaire au regard de multiples facteurs tenant à l'existence d'un pacte d'actionnaire encadrant strictement les conditions de cession des actions, la proximité chronologique entre l'exercice des BSA et la cession des titres permettant aux salariés de réaliser un gain, l'acquisition par la ManCo de BSA pour une valeur inférieure à leur valeur de marché et l'engagement par les managers d'exercer loyalement leurs fonctions opérationnelles en échange de de l'acquisition des BSA par la ManCo.

Le Conseil a en outre jugé que l'intégralité de la plus-value de cession correspondant à la différence entre le prix de cession et le prix de souscription peut être redressé lors de l'année de cession des titres alors même que les conditions avantageuses d'acquisition des titres auraient pu conduire à un redressement au titre l'année d'acquisition couverte par la prescription.

Apport à prix majoré et distribution occulte

Conseil d'État, 20 octobre 2021, n°445685

La réalisation d'un apport à prix délibérément majoré ne peut, par elle-même, traduire l'existence d'une libéralité consentie par la société bénéficiaire au profit de l'apporteur.

À travers cet arrêt, le Conseil d'État rejette la position de l'administration fiscale qui entendait faire une application symétrique de la jurisprudence Cérés (Conseil d'État, 9 mai 2018, n°387071, Sté Cérés) au terme de laquelle le Conseil d'État avait jugé qu'un apport à une valeur délibérément minorée caractérisait l'existence d'une libéralité

consentie par l'apporteur à la société bénéficiaire.

Le Conseil d'État approuve le raisonnement développé par le rapporteur public qui pointe dans ses conclusions l'absence d'appauvrissement subi par la société bénéficiaire dans cette opération. Ce dernier souligne à juste titre que, sauf circonstances particulières, une société qui émet des titres pour une valeur supérieure à celle de l'apport ne subit aucun appauvrissement du fait de cette émission dès lors que la remise de titres ne génère aucun coût à son niveau. Il relève en revanche que cette rémunération surévaluée porte préjudice aux autres associés par un effet dilutif consécutif à l'apport. C'est donc de leur côté qu'il conviendrait, le cas échéant, de rechercher l'existence d'une telle libéralité.

Prix de transfert et législation étrangère

Cour administrative d'appel de Versailles, 18 novembre 2021, n° 19VE01727, Min. c/ SA Bureau Veritas

Dans cette affaire, une entreprise française s'était abstenue de facturer des redevances à ses filiales brésilienne et indienne aux mêmes taux que ceux applicables aux autres filiales du groupe au motif que la législation applicable dans ces deux États l'obligeait à ne pas dépasser certains montants ou taux, au risque de supporter des sanctions fiscales et pénales. Sur le fondement de l'article 57 du CGI, l'administration entendait néanmoins rehausser le bénéfice de la société française de la différence entre les taux effectivement appliqués à ces filiales et le taux de marché déterminé par la société, selon la méthode du prix comparable sur le marché.

La Cour a suivi la position de l'entreprise en rejetant l'argument selon lequel la prise en compte de contraintes locales reviendrait à écarter, en France, l'application du principe de pleine concurrence, préconisé en droit interne en matière de prix de transfert. En jugeant cette affaire dans ce sens, la Cour semble, à juste titre selon nous, considérer que les contraintes locales, qui s'imposent aux contribuables comme à l'administration, sont des éléments factuels qui doivent être nécessairement pris en compte pour déterminer un prix de pleine concurrence.

Imputation de crédits d'impôt sur l'impôt dû en France sur des plus-values sur titres de filiales étrangères

Conseil d'État, 15 novembre 2021 n° 454105, Air Liquide

Les plus-values réalisées par les entreprises françaises sur la cession de leur participation étrangère peuvent être dans certains cas être soumis à l'impôt à l'étranger lorsque la convention fiscale conclue avec la France prévoit l'imposition du gain dans l'État de résidence de la société cédée. La France, de son côté, exonère d'impôt ces plus-values mais impose un montant forfaitaire égal à 12% de la plus-value réalisée.

Après avoir relevé que les travaux parlementaires ayant précédé l'adoption de cette mesure subordonnaient la réintégration de ce montant de 12% à la réalisation d'une plus-value nette au cours de l'exercice de cession, le Conseil d'État juge que cette somme forfaitaire doit être regardée non pas comme ayant pour objet de neutraliser 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 et, à ce titre, permet à l'entreprise d'imputer contre l'impôt correspondant le crédit d'impôt né de l'imposition de la plus-value à l'étranger.

Taxe sur les bureaux : seules les surfaces de stationnement utiles à l'activité sont taxables

Conseil d'État, 20 octobre 2021, n°448562, Sté Transports du Val-d'Oise

La taxe annuelle sur les bureaux en Ile de France est due sur les surfaces de stationnement annexées à des locaux de bureaux, commerciaux ou de stockage et non intégrées à un établissement de production.

Selon le Conseil d'État, la notion de surface de stationnement annexée recouvre uniquement les surfaces de stationnement dont l'utilisation contribue directement à l'activité déployée dans les locaux taxables. Cette notion ne s'étend pas aux dépendances immédiates et indissociables des surfaces telles les voies de circulation internes

desservant les emplacements de stationnement. Ces dernières ne sont pas taxables en dépit de leur proximité immédiate des surfaces de stationnement.

Le Conseil infirme ainsi la doctrine administrative et la jurisprudence des juges du fond (TA Cergy-Pontoise 14 octobre 2015, n° 1305500 et CAA Versailles 28 mars 2017, n° 16VE01403). Comme le souligne le rapporteur public, Romain Victor, dans ses conclusions, l'assujettissement des surfaces de stationnement doit s'analyser, au-delà de leur lien de proximité avec les locaux taxables, au regard de leur lien fonctionnel avec ces locaux.

Effet rétroactif d'une fusion en l'absence de clôture au cours d'une année civile

Conseil d'État 13 septembre 2021, n° 451564, SAS Adis, recueil Lebon

Cette décision permet de faire le point sur la date butoir qu'il convient de conférer à l'effet rétroactif des fusions.

En premier lieu, le Conseil précise que, dans l'hypothèse où la société absorbée et la société absorbante ont des dates de clôture différentes, la fusion ne peut remonter à une date antérieure à la plus récente des dates d'ouvertures des exercices des deux sociétés au cours desquels la convention a été définitivement conclue. En second lieu, le Conseil tire les conséquences du principe d'annualité de l'impôt et juge qu'une fusion réalisée au cours d'une année donnée (N) avec une société n'ayant pas établie de bilan au titre de l'année civile précédente (N-1) ne peut remonter antérieurement au 1er janvier de l'année N.

Location de locaux nus à usage professionnel : possibilité d'opter à la TVA local par local

Réponse ministérielle Grau : AN 16-11-2021 n° 38389

Dans une décision récente « SCI EMO » en date du 9 septembre 2020, le Conseil d'État juge que l'option à la taxation des locations de locaux nus à usage professionnel prévue par l'article 260, 2° du CGI peut porter au choix du bailleur soit (i) sur l'ensemble des locaux éligibles à l'option qu'il possède au sein d'un même immeuble ou au contraire

(ii) ne porter que sur certains d'entre eux (CE, 9 septembre 2020, n° 439143).

Dans une réponse ministérielle en date du 16 novembre 2021, l'administration fiscale prend acte de cette décision et revient de fait sur sa doctrine antérieure (BOI-TVA-CHAMP-50-10 n°120) au terme de laquelle cette option devait obligatoirement être exercée de manière globale.

L'administration apporte en outre des précisions sur les modalités pratiques de mise en œuvre de cette option :

- Le bailleur peut décider, lors de l'exercice de l'option à la TVA, de ne mentionner que certains des locaux situés dans un même immeuble ou ensemble d'immeubles. Cette désignation doit être effectuée de façon expresse, précise et non équivoque ;
- Ce choix ne dépend pas de l'existence d'une division juridique de l'immeuble et de ses locaux mais peut s'apprécier par opération de location. Ainsi, en cas de pluralité de locaux nus à usage professionnel situés dans un même immeuble, le bailleur peut soit exercer l'option pour l'ensemble de ces locaux,

soit écarter l'option au titre de ces mêmes locaux ;

- S'agissant des options en cours au 9 septembre 2020, pour lesquelles court la période de neuf années civiles (CGI ann. II art. 194), les bailleurs peuvent, sous réserve d'en informer l'administration, en limiter la portée à certains des locaux éligibles à l'option dans le respect des principes ci-dessus, sans que cette limitation n'ait une incidence sur le décompte et le terme de cette période.

Informations à suivre :

- Proposition de directive du 22 décembre 2021 pour lutter contre le recours abusif à des fins fiscales à des sociétés coquilles
- Transposition de la directive DAC7 visant à étendre l'échange automatique d'informations aux opérations réalisées via des plateformes numériques de mise en relation (type Amazon) à destination de l'État où les revenus correspondants doivent être imposés

L'équipe fiscale :

Philippe de Guyenro

Avocat, Associé

M : +33 6 0918 4026

E : philippedeguyenro@eversheds-sutherland.com

Feriel Habili

Avocat, Counsel

M : +33 1 5573 4000

E : ferielhabili@eversheds-sutherland.com

Marine Cousin

Avocat, Collaboratrice

M : +33 1 5573 4000

E : marinecousin@eversheds-sutherland.com

À propos d'Eversheds Sutherland

Eversheds Sutherland figure parmi les plus grands cabinets internationaux avec 5 000 personnes dont 750 associés et plus de 3 000 avocats (dont 150 avocats spécialisés en droit fiscal). Avec 74 bureaux dans 35 juridictions, Eversheds Sutherland est présent dans les principales villes d'Europe, d'Asie, d'Amérique, d'Afrique et du Moyen-Orient. Dans les juridictions où nous n'avons pas de bureaux directement implantés, nous travaillons en étroite collaboration avec un réseau de plus de 200 cabinets partenaires. Le bureau parisien d'Eversheds Sutherland a été créé en 1984. Il compte plus de 130 personnes dont 19 associés et au total près d'une centaine de professionnels du droit.