

Sommaire

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

I. **Actualité Retenue à la source - CE, 2 févr. 2022, n° 441511, Sté Sofina sur le délai de réclamation en matière de retenues à la source**

Pour rappel, l'article R.196 du Livre des procédures fiscales (LPF) prévoit deux délais de réclamation :

- Un délai général qui s'applique lorsque l'impôt n'a pas donné lieu à l'établissement d'un rôle ou à la notification d'un avis de mise en recouvrement, selon lequel les réclamations doivent être déposées à l'administration fiscale au plus tard le 31 décembre de la deuxième année suivant celle du versement de l'impôt contesté ; et
- Un délai spécial qui s'applique pour les contestations relatives à l'application de retenues à la source, et selon lequel les réclamations doivent être présentées au plus tard le 31 décembre de l'année suivant celle au cours de laquelle ces retenues ont été opérées.

Dans une décision du 22 novembre 2018 (*aff. C-575/17, 22 novembre 2018, Sociétés Sofina, Rebelco et Sidro SA*), des sociétés avaient contesté devant la Cour de justice de l'Union européenne des retenues à la source (« RAS ») sur des dividendes versés à une société non-résidente déficitaire.

La Cour ayant jugé la législation française comme incompatible avec la liberté européenne de circulation des capitaux, le législateur français en avait tiré les conséquences et introduit un mécanisme de restitution temporaire de RAS en faveur des non-résidents se trouvant en situation déficitaire (article 235 quater du CGI).

La CAA de Versailles, jugeant sur renvoi en 2020, a octroyé la restitution de la RAS à la société non-résidente qu'elle avait acquittée au titre des années où elle était déficitaire. Pour l'année 2008 en revanche, la CAA avait considéré que la réclamation avait été déposée tardivement, le délai de réclamation de 2 ans étant applicable uniquement à l'établissement payeur, et non pas au bénéficiaire (ici la société non-résidente), qui est tenu par le délai d'un an (*CAA Versailles, 27 février 2020, n°19VE00738*).

Le Conseil d'Etat renverse ce raisonnement et juge, en se fondant sur le principe d'équivalence¹, que le délai général de réclamation de 2 ans pouvait s'appliquer aux contestations de RAS prélevée sur les dividendes de source française perçus par une société non-résidente.

II. **Actualité IS - CE, 10 mars 2022, n°443690, Technocer sur le report en arrière des déficits et l'utilisation d'un crédit d'impôt recherche reportable**

¹ Les modalités procédurales de traitement de situations trouvant leur origine dans l'exercice d'une liberté garantie par le droit de l'UE ne

doivent pas être moins favorables que celles concernant le traitement de situations purement internes

Une société a constaté un déficit au titre de son exercice clos en 2010 et a exercé en 2011 l'option pour l'imputation de ce dernier sur le bénéfice de l'exercice 2007, faisant naître ainsi une créance sur l'Etat égale au montant de l'impôt sur les sociétés correspondant. La société, qui n'a pu imputer cette créance sur un exercice bénéficiaire durant les cinq années suivantes, a demandé son remboursement.

L'administration n'a admis que partiellement ce remboursement, au motif que la société aurait dû déduire de son bénéfice d'imputation le montant correspondant au solde de crédit d'impôt recherche acquis au titre de l'année 2006 et utilisé pour payer l'impôt sur les sociétés dû en 2007.

Comme le souligne le Rapporteur public dans ses conclusions, la question inédite posée en l'espèce était de savoir comment combiner, sur un même exercice, un excédent de crédit d'impôt recherche reporté en avant et une créance de report en arrière des déficits.

Le Conseil d'Etat juge qu'il résulte des dispositions de l'article 220 quinquies du CGI que les bénéfices ayant donné lieu à un impôt payé au moyen du crédit d'impôt recherche, quel que soit l'exercice au cours duquel ce crédit d'impôt est né, doivent être soustraits du bénéfice d'imputation pour l'application du mécanisme de report en arrière des déficits.

Par conséquent, le Conseil d'Etat confirme la solution retenue par l'administration et les juges du fond, en affirmant que le montant des bénéfices ayant donné lieu à un paiement de l'impôt au moyen de l'excédent de crédit d'impôt recherche acquis en 2006 par la société doit être exclu du montant du bénéfice constaté en 2007.

III. Actualité conventions fiscales - CAA Versailles, 8 févr. 2022, n° 20VE01019, Sté Sopra Banking Software et n° 20VE01020, Sté Sopra Steria Group : Notion de redevance et rémunération des prestations d'intégration de logiciels

En 2012 et 2013, des sociétés françaises spécialisées dans la fourniture de solutions informatiques ont facturé des prestations d'intégration de logiciels donnés en licence au Ghana, Maroc, Guinée, Algérie, Tunisie.

Dans l'Etat de résidence des débiteurs, ces rémunérations ont été regardées comme des redevances et soumises à retenue à la source.

En application des conventions fiscales conclues par la France avec ces Etats, la société a considéré que ces rémunérations constituent des redevances au sens conventionnel et a donc imputé les crédits d'impôt correspondant aux montants desdites retenues à la source sur l'IS dont elle était redevable en France.

Les juges du fond ont toutefois remis en cause l'imputabilité de l'impôt étranger après avoir relevé que les concessions de licences, de prestations d'intégration de programmes informatiques et de maintenance informatique, « alors même qu'elles ne pouvaient être rendues séparément, pouvaient être individualisées », avaient fait l'objet de contrats distincts et d'une facturation séparée selon des modes de rémunération différents, de sorte qu'elles ne pouvaient être regardées comme un tout indissociable.

Ils ont également noté que l'adaptation des logiciels au système d'information du client n'emportait pas de transfert de savoir-faire et d'expérience scientifique dès lors que le contrat de licence ne portait que sur un droit d'utilisation du logiciel et qu'il ressortait des documents que le client, qui ne pouvait pas procéder par lui-même aux adaptations nécessaires, devait recourir aux services et à l'expertise du prestataire pour le déploiement et l'intégration des évolutions de la solution dans son propre système d'information.

Aussi, les revenus tirés de ces prestations auraient dû être distingués des rémunérations perçues en contrepartie de la licence qui, elles, rentrent dans la définition des redevances versées en contrepartie de l'usage d'un droit d'auteur sur une œuvre scientifique au sens des stipulations conventionnelles.

La Cour en conclut que les rémunérations versées en contrepartie des prestations litigieuses n'ont pas la qualification de redevances au sens conventionnel et donc que les redevances perçues en contravention des conventions fiscales n'ouvrent pas droit à crédit d'impôt en France.

IV. Actualité conventions fiscales - CE, 2 février 2022, n°443018, SA Observatoire d'économie appliquée sur la notion de résidence

La question donnée à trancher au Conseil d'Etat dans cette affaire peut être résumée en ces termes : une société temporairement et partiellement exonérée d'impôt sur les sociétés dans son Etat de résidence peut-elle être considérée comme résidente au sens conventionnel, alors même qu'elle n'a pas effectivement été imposée ?

Dans les deux litiges en cause, des sociétés françaises ont été soumises à des RAS sur des sommes versées à des sociétés tunisiennes qui bénéficiaient du régime fiscal local des sociétés dites « totalement exportatrices » dans lequel les bénéfices retirés des exportations sont totalement exonérés pendant dix ans alors que les bénéfices retirés des opérations locales (autorisées dans la limite de 30 % du chiffre d'affaires) sont imposables dans les conditions de droit commun.

Pour échapper à cette imposition, les sociétés françaises ont recherché le bénéfice des dispositions conventionnelles.

Or, l'administration n'a pas fait droit à leur réclamation au motif que les sociétés créancières tunisiennes n'étaient pas résidentes au sens de la convention.

Il convient de rappeler que la plupart des conventions conclues par la France prévoient que la qualité de résident est reconnue à toute personne qui, en vertu de la législation dudit Etat, est assujettie à l'impôt dans cet Etat, en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue.

S'agissant de cette condition d'assujettissement à l'impôt, la jurisprudence du CE amène à distinguer l'exonération structurelle de l'exonération conjoncturelle. Elle établit dans le premier cas que la condition d'assujettissement n'est pas satisfaite lorsqu'une personne est exonérée d'impôt à raison de son statut ou de son activité (CE 9-11-2015 n° 370054, CE 9-11-2015 n° 371132, Santander Pensiones).

En l'espèce, la Haute juridiction, faisant application de sa jurisprudence, considère que l'exonération des sociétés tunisiennes est une circonstance purement conjoncturelle. Dès lors, il convient de considérer ces sociétés comme assujetties à l'impôt dans leur Etat de résidence et donc résidentes au sens conventionnel.

V. Actualité fiscalité internationale - CAA Lyon, 27 janvier 2022, n° 20LY00698 sur l'imputation des crédits d'impôts étrangers

Une société mère française avait perçu de sa filiale italienne des dividendes, lesquels, après avoir subi une retenue à la source pratiquée par les autorités italiennes, avaient été placés sous le régime fiscal des sociétés mères prévu aux articles 145 et 216 du code général des impôts.

En application de ce régime, la société mère 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. Elle a également imputé sur l'IS dû en France la retenue à la source acquittée en Italie en application de l'article 24 de la convention franco-italienne, qui prévoit que l'impôt italien ouvre droit à un crédit d'impôt imputable sur l'impôt français dans la base duquel les dividendes sont compris.

L'administration fiscale avait considéré que la société française ne pouvait prétendre à l'imputation d'un crédit d'impôt, dès lors que les dividendes versés par la société fille italienne bénéficiaient d'une exonération, suite à l'application des dispositions pour éliminer les doubles impositions de la convention fiscale précitée.

La CAA de Lyon juge que les sociétés mères peuvent prétendre à l'imputation de leur crédit d'impôt issu de l'impôt acquitté à l'étranger au titre des dividendes versés, sur leur impôt français, dans les limites prévues par les conventions fiscales.

Elle justifie cette solution par le fait que la soumission à l'IS d'une quote-part correspondant à 5 % des dividendes s'analyse comme une modalité d'imposition de ces revenus en France.

La CAA semble ici s'inspirer du raisonnement tenu par le CE dans sa décision L'Air Liquide du 15 novembre dernier (CE, 15/11/2021, n°454105) dans laquelle il avait annulé les commentaires administratifs refusant l'imputation d'un crédit d'impôt en France à hauteur de l'impôt acquitté à l'étranger en application des dispositions d'une convention fiscale sur une plus-value à long terme réalisée lors de la cession de titres de participation.

Enfin, cet arrêt offre l'opportunité de déposer des réclamations contentieuses en cas de perception de dividendes de filiales situées hors de France, dans le cadre du régime mère-fille, dès lors qu'un impôt à l'étranger a été acquitté dans l'Etat de source des dividendes (et que la société mère est bénéficiaire). S'agissant des dividendes perçus durant l'exercice 2019 (IS acquitté en 2020), le délai de réclamation expire au 31 décembre 2022.

VI. Actualité abus de droit - CE 4 février 2022, n°4552278 sur la répression des abus de droit sans texte en matière fiscale

La société Hays Pharma (HP), société agréée au sens de l'article 244 quater B II d) bis du CGI, avait confié des travaux de R&D dans le domaine pharmaceutique à deux autres sociétés du groupe intégré, Hays Pharma Consulting (HPC) et Hays Pharma Services (HPS), sociétés non agréées. Ces travaux de R&D étaient in fine rendus au bénéfice d'un client tiers.

L'administration avait considéré que les sommes perçues par HPS et HPC, en provenance de HP, devaient être déduites de l'assiette de leur CIR respectif, puisque seul le donneur d'ordre (le client) pouvait bénéficier du CIR sur lesdits travaux (art. 244 quater B III du CGI). En d'autres termes, l'administration et la Cour d'appel, ont raisonné comme si les deux sociétés HPC et HPS étaient elles-mêmes agréées, afin d'éviter une double prise en compte des mêmes travaux de R&D dans leur CIR ainsi que dans celui du client final.

Le Conseil d'Etat a censuré une telle analyse, en rappelant, qu'en l'Etat du droit applicable au litige, aucune disposition de l'article 244 quater B du CGI n'interdisait à une entreprise de bénéficier du CIR au titre d'opérations de recherche effectuées pour le compte d'un organisme privé agréé, sauf caractérisation d'un montage constitutif d'une fraude à la loi.

Devant la CAA de Paris sur renvoi, l'administration demandait désormais, via une substitution de base légale, que le refus de restitution des crédits d'impôts litigieux soit fondé sur le principe général du droit à la répression des abus de droit, aux motifs que la structure fiscale de groupe avait 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.

La CAA a considéré que cette substitution ne privait pas la requérante de garantie de procédure, dans la mesure où le refus de restitution des crédits d'impôt ne résulte pas d'une procédure de rectification fondée sur les dispositions de l'article L. 64 du LPF et donc que la société ne pouvait pas demander l'avis du comité de l'abus de droit fiscal.

La société HP s'est pourvue en Cassation et a demandé au Conseil d'Etat l'annulation de l'arrêt de la CAA et le renvoi au Conseil constitutionnel de la question de la conformité constitutionnelle de l'article L. 64 du LPF dans sa rédaction applicable au litige tel qu'interprété par le Conseil d'Etat.

Le CE a refusé de saisir le conseil constitutionnel en rappelant d'une part que la procédure de répression des abus de droit prévue à l'article L. 64 du LPF s'applique uniquement en cas de rectification notifiée par l'administration fiscale, et en réitérant d'autre part la position qu'elle avait adoptée dans l'arrêt Janfin avec un attendu qui reprend à la lettre celui de cet arrêt : Sont inopposables à l'administration les actes de droit privé : (i) entachés de fictivité, (ii) ou ceux qui, « *recherchent un but exclusivement fiscal* ».

Le CE en conclut que les dispositions de l'article L.64 du LPF et le principe de répression des abus de droit ne régissent pas les mêmes situations, et que par conséquent le principe d'égalité devant les charges publiques n'a pas été méconnu. La Haute juridiction ne transmet pas la QPC et confirme l'arrêt de la CAA de Paris.

VII. Actualité acte anormal de gestion - CE 11 mars 2022, n° 453016, SARL Alone et Co sur le caractère normal d'une cession de titres à un dirigeant en exécution d'une promesse unilatérale

En matière de cession d'actif à un prix minoré, la jurisprudence du Conseil d'Etat a établi que c'était au contribuable de justifier l'inexistence d'une intention libérale, en prouvant que l'appauvrissement résultant d'une telle cession avait été effectué dans l'intérêt de l'entreprise.

En l'espèce, une société exerçant une activité de holding mixte a consenti une promesse de cession d'actions au directeur commercial de l'une de ses filiales. Cette promesse prévoyait notamment une cession d'un maximum de 7 % de son capital, un prix définitif de 1 € par action, et une possibilité d'opter durant 5 années.

Deux ans plus tard, le salarié a levé l'option de cette promesse, et a acquis plusieurs actions de la filiale au prix fixé de 1 € par action, qu'il a revendues le jour même pour une valeur unitaire de 3,80 € à une autre filiale contrôlée majoritairement par la société holding.

L'administration a estimé que la cession consentie par la holding au salarié était constitutive d'une libéralité, et a réintégré dans les résultats de la holding une somme correspondant au gain d'acquisition réalisé par l'acheteur.

Dans sa décision, le Conseil d'Etat fait preuve de souplesse et adapte sa jurisprudence. Il décide en effet d'annuler l'arrêt de la CAA de Nantes, qui avait donné raison à l'administration, au motif d'avoir apprécié l'anormalité de l'acte à la date de l'exercice de l'option (en 2011) et non à la date à laquelle l'option a été consentie (en 2009). Statuant au fond, la Haute juridiction ajoute notamment que la société avait consenti la promesse dans son propre intérêt, car celle-ci avait pour but d'inciter le directeur commercial de sa filiale à en développer le chiffre d'affaires, que le prix fixé de 1 € pouvait être regardé comme proche de la valeur vénale des titres à la date à laquelle elle a été consentie, et que les perspectives de croissance de l'activité de la société ne présentaient aucun caractère certain.

Par conséquent, les exigences probatoires pesant sur l'administration sont renforcées, et la date à laquelle il convient d'apprécier l'anormalité de l'acte est clarifiée.

VIII. Actualité intégration fiscale - CAA Versailles, 29 mars 2022, n° 20VE00047, Sté Axa sur les participations croisées d'une filiale et l'appréciation de son taux de détention

Société mère et tête d'un groupe fiscalement intégré, la SA AXA a perçu au cours des exercices 2011 à 2015 des dividendes de filiales placés sous le régime fiscal des sociétés mères.

La société a toutefois cherché à se prévaloir de la jurisprudence de la CJUE Groupe Steria SCA2 (aff. C-386/14) afin de réclamer la restitution partielle des impositions, et l'augmentation de ses déficits reportables, correspondant à la réintégration dans ses résultats de la quote-part de frais et charges de 5 % pour les dividendes bénéficiant du régime des sociétés mères.

L'administration n'a pas fait droit à sa demande pour deux filiales allemandes du groupe, détenues directement et indirectement par l'intermédiaire d'une société néerlandaise contrôlée à 100 % par la société mère française.

La question posée par ce litige portait ainsi sur les modalités de détermination du seuil de détention de 95 % à partir duquel une filiale peut relever de l'intégration, et plus spécifiquement sur la neutralisation des participations croisées entre deux filiales qui avaient pour effet de créer une auto-détention indirecte.

La Cour, dans cette hypothèse, valide l'approche du tribunal en faisant abstraction des titres auto-détenus pour les besoins du calcul du niveau de participation.

IX. Actualité contentieux fiscal - CE 2-3-2022 n° 442722 sur la compensation d'assiette en phase contentieuse

Aux termes de l'article L. 203 du LPF, l'administration peut compenser une imposition dont le dégrèvement est reconnu justifié par une imposition éludée dont elle a découvert l'existence pendant l'instruction de la réclamation ou en cours d'instance devant le juge de l'impôt.

Cette compensation peut avoir lieu malgré l'éventuelle expiration du droit de reprise de l'administration de cette imposition éludée et ne nécessite pas, en tout Etat de cause, de suivre la procédure de rectification contradictoire.

Toutefois, le Conseil d'Etat, suivant les conclusions de son Rapporteur public, a précisé que la compensation ne saurait permettre à l'administration de conduire des contrôles approfondis de la situation personnelle ou de la comptabilité d'un contribuable sans respecter les règles posées par la loi pour la réalisation de ces contrôles.

Ainsi, un contrôle répondant à la définition de la vérification de comptabilité ne doit pas s'opérer dans des conditions procédurales dégradées à l'égard d'un contribuable au seul motif que celui-ci a formé une réclamation et que l'issue du contrôle n'est pas l'établissement d'impositions supplémentaires, mais la découverte d'omissions ou d'insuffisances d'impositions donnant lieu à compensation.

En l'espèce, les juges du fond auraient dû rechercher, si d'une part, la démarche de l'administration, pendant l'instruction de la réclamation, constituait une vérification de comptabilité et d'autre part, si cette vérification avait été menée dans le respect des garanties du contribuable.

X. Actualité Taxe sur les salaires et TVA - BOI-RES-TVA-000107 du 30 mars 2022 sur la notion de subvention exceptionnelle à l'occasion du traitement de l'aide au carburant

² Pour rappel, la CJUE a posé le principe selon lequel la liberté d'établissement s'oppose à une législation d'un Etat membre relative à un régime d'intégration fiscale en vertu de laquelle une société-mère intégrante bénéficie de la neutralisation de la réintégration d'une QPFC forfaitairement fixée à 5 % du montant net des dividendes perçus par elle des sociétés

résidentes parties à l'intégration, alors qu'une telle neutralisation lui est refusée, en vertu de cette législation, pour les dividendes qui lui sont distribués par ses filiales situées dans un autre Etat membre qui, si elles avaient été résidentes, y auraient été objectivement éligibles, sur option.

A l'occasion du traitement de l'aide au carburant de 15 centimes par litre d'essence instaurée par le décret 2022-423 du 25 mars 2022, l'administration précise le régime fiscal en matière de TVA et de taxe sur les salaires applicable à cette aide exceptionnelle dans un rescrit BOI-RES-TVA-000107 en date du 30 mars 2022.

L'administration fiscale précise que l'aide exceptionnelle à l'acquisition de carburants n'est pas soumise à la TVA dès lors qu'elle ne constitue ni la contrepartie d'une opération imposable effectuée par son bénéficiaire au profit de l'Etat, ni le complément du prix des opérations imposables effectuées par le bénéficiaire au profit de tiers. Cette précision devrait être reprise au BOI-TVA-BASE-10-10-10, en cours de mise à jour.

Elle poursuit en précisant que cette aide ne doit pas être prise en compte pour le calcul du rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires de l'entreprise bénéficiaire dès lors qu'elle présente les caractéristiques d'une subvention exceptionnelle.

L'administration profite alors de la présente mise à jour de sa base Bofip pour, d'une manière plus générale, définir la notion de subvention exceptionnelle au sens de la taxe sur les salaires. Elle précise que cette notion « s'apprécie chez le bénéficiaire et ne dépend pas du traitement comptable qui lui est appliqué. Il doit s'agir d'une aide non répétitive, destinée à financer une dépense précise, à soutenir une opération particulière ou à faire face à un événement particulier. Son versement peut être toutefois échelonné. » (I-C-2 § 160 et suivants du BOI-TPS-TS-20-30).
