

Assas

Session : Mai 2019

Année d'étude : Troisième année de Licence Droit

Discipline : *Droit fiscal*
(Unité d'Enseignements Fondamentaux 2)

Titulaire(s) du cours :
M. Martin COLLET

Document(s) autorisé(s) : AUCUN

Les étudiants traiteront, au choix, l'un des deux sujets suivants :

1/ Commentaire : CE, 28 décembre 2018, n° 406714, Sté Acanthe Développement (RJF 3/19, n° 284) : extraits.

« (...) En ce qui concerne la remise en cause du régime fiscal des sociétés mères au titre des dividendes perçus en 2004 :

2. Aux termes de l'article 145 du code général des impôts, dans sa rédaction applicable aux impositions litigieuses : " 1. Le régime fiscal des sociétés mères, tel qu'il est défini aux articles 146 et 216, est applicable aux sociétés et autres organismes soumis à l'impôt sur les sociétés au taux normal qui détiennent des participations satisfaisant aux conditions ci-après : a. les titres de participations doivent revêtir la forme nominative ou être déposés dans un établissement désigné par l'administration ; b. les titres de participation doivent représenter au moins 5 % du capital de la société émettrice (...) ; c. les titres de participations doivent avoir été souscrits à l'émission. A défaut, la personne morale participante doit avoir pris l'engagement de les conserver pendant un délai de deux ans. (...) ". Aux termes de l'article 216 du même code : " I. Les produits nets des participations, ouvrant droit à l'application du régime des sociétés mères et visées à l'article 145, touchés au cours d'un exercice par une société mère, peuvent être retranchés du bénéfice net total de celle-ci, déduction faite d'une quote-part de frais et charges (...) ". Aux termes du I de l'article 219 du même code, dans sa rédaction alors applicable : " (...) a ter. Le régime des plus-values et moins-values à long terme cesse de s'appliquer au résultat de la cession de titres du portefeuille réalisée au cours d'un exercice ouvert à compter du 1er janvier 1994 à l'exclusion des parts ou actions de sociétés revêtant le caractère de titres de participation (...). Pour les exercices ouverts à compter de la même date, le régime des plus ou moins-values à long terme cesse également de s'appliquer en ce qui concerne les titres de sociétés dont l'actif est constitué principalement par des titres exclus de ce régime ou dont l'activité consiste de manière prépondérante en la gestion des mêmes valeurs pour leur propre compte. Pour l'application des premier et deuxième alinéas, constituent des titres de participation les parts ou actions de sociétés revêtant ce caractère sur le plan comptable. Il en va de même (...) des titres ouvrant droit au régime des sociétés mères, (...) si ces (...) titres sont inscrits en comptabilité au compte de titres de participation ou à une subdivision spéciale d'un autre compte du bilan correspondant à leur qualification comptable (...) ".

3. Aux termes de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, dans sa rédaction antérieure à la loi du 30 décembre 2008 de finances rectificative pour 2008 qui est applicable au présent litige : " Ne peuvent être opposés à l'administration des impôts les actes qui dissimulent la portée véritable d'un contrat ou d'une convention à l'aide de clauses : (...) b) (...) qui déguisent soit une réalisation, soit un transfert de bénéfices ou de revenus ; (...) L'administration est en droit de restituer son véritable caractère à l'opération litigieuse. En cas de désaccord sur les redressements notifiés sur le fondement du présent article, le litige est soumis, à la demande du contribuable, à l'avis du comité consultatif pour la répression des abus de droit. L'administration peut également soumettre le litige à l'avis du comité dont les avis rendus

feront l'objet d'un rapport annuel. Si l'administration ne s'est pas conformée à l'avis du comité, elle doit apporter la preuve du bien-fondé du redressement. ».

4. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que l'administration, pour fonder le redressement litigieux au titre de l'année 2004 en écartant les actes passés par la contribuable et lui refuser le bénéfice de l'application du régime mère-fille ainsi que la déduction des provisions constituées pour dépréciation de ses titres de participation dans les sociétés Tissage Millotte et Courbet, en application des dispositions, citées au point 3, de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, a relevé que la société requérante avait acheté ces participations dans ces deux sociétés, alors que celles-ci n'avaient plus aucune activité et a estimé que la contribuable n'avait jamais eu l'intention de développer leur activité mais avait poursuivi le seul but de devenir fiscalement déficitaire grâce à l'application du régime mère-fille et à la création de provisions pour dépréciation de titres. Le comité de répression des abus de droit a confirmé, par l'avis rendu en sa séance du 25 novembre 2010, le bien-fondé de la mise en oeuvre, à l'encontre de la société requérante, de la procédure de répression des abus de droit.

5. Il résulte de l'ensemble des travaux préparatoires du régime fiscal des sociétés mères, en particulier des travaux préparatoires de l'article 27 de la loi du 31 juillet 1920 portant fixation du budget général de l'exercice 1920, de l'article 53 de la loi du 31 décembre 1936 portant réforme fiscale, de l'article 45 de la loi du 14 avril 1952 portant loi de finances pour 1952, des articles 20 et 21 de la loi du 12 juillet 1965 modifiant l'imposition des entreprises et des revenus de capitaux mobiliers et de l'article 9 de la loi de finances pour 2001, ainsi que de la circonstance que le bénéfice de ce régime fiscal a toujours été subordonné à une condition de détention des titres depuis l'origine ou de durée minimale de détention, et, depuis 1936, à une condition de seuil de participation minimale dans le capital des sociétés émettrices, que le législateur, en cherchant à supprimer ou à limiter la succession d'impositions susceptibles de frapper les produits que les sociétés mères perçoivent de leurs participations dans des sociétés filles et ceux qu'elles redistribuent à leurs propres actionnaires, a eu comme objectif de favoriser l'implication des sociétés mères dans le développement économique des sociétés filles pour les besoins de la structuration et du renforcement de l'économie française. Le fait d'acquérir des sociétés ayant cessé leur activité initiale et liquidé leurs actifs, dans le but d'en récupérer les liquidités par le versement de dividendes exonérés d'impôt sur les sociétés en application du régime de faveur des sociétés mères, sans prendre aucune mesure de nature à leur permettre de reprendre et développer leur ancienne activité ou d'en trouver une nouvelle, va à l'encontre de cet objectif.

6. D'une part, il ressort des énonciations de l'arrêt attaqué que la distribution de dividendes à laquelle les sociétés Tissage Millotte et Courbet ont procédé au profit de la société Acanthe Développement a eu pour effet de priver ces dernières des moyens susceptibles de leur permettre de retrouver une activité et que la société Acanthe Développement n'a pris aucune mesure de nature à favoriser le développement des sociétés dont elle venait d'acquérir les titres. En déduisant de ces éléments que la société requérante avait recherché le bénéfice d'une application du régime des sociétés mères contraire à l'intention du législateur, la cour n'a pas commis d'erreur de droit, quand bien même l'objectif du régime des sociétés mères n'aurait été explicité par la jurisprudence que postérieurement à l'acquisition de ces filiales.

7. D'autre part, s'il ressort des énonciations de l'arrêt attaqué que la société requérante soutenait que l'opération en litige n'avait pas eu un but exclusivement fiscal, dès lors qu'elle avait permis un " gain financier significatif " sur l'ensemble des opérations en cause de près de 3 255 000 d'euros, égal à la différence entre le montant des dividendes qu'elle avait reçus des filiales et le montant des provisions comptabilisées, la cour n'a pas commis d'erreur de droit en jugeant qu'une telle différence comptable ne peut être regardée comme de nature à justifier le montage litigieux dès lors qu'en l'absence de tout autre effet de l'opération, elle ne peut résulter que d'un partage de l'avantage fiscal entre le cédant et le cessionnaire des sociétés Tissage Millotte et Courbet.

8. Il résulte de ce qui a été rappelé au point 5 qu'en jugeant que les opérations litigieuses contrevenaient aux objectifs du régime fiscal des sociétés mères et poursuivaient un but exclusivement fiscal, la cour n'a pas entaché son arrêt d'erreur de droit (...) ».

POUR INFORMATION :

LPF, Article L. 64 (dans sa rédaction issue de la LFR 2008 et modifié par L; n°2018-1317 du 28 décembre 2018) :
« Afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles.
En cas de désaccord sur les rectifications notifiées sur le fondement du présent article, le litige est soumis, à la demande du contribuable, à l'avis du comité de l'abus de droit fiscal. L'administration peut également soumettre le litige à l'avis du comité.

Les avis rendus font l'objet d'un rapport annuel qui est rendu public ».

1. Considérant que M. B..., qui habite au Canada, donne en location plusieurs biens immobiliers situés en France à raison desquels il y est imposé ; qu'au titre de l'impôt sur le revenu sur ses revenus de source française pour l'année 2012 il a entendu bénéficier de la réduction d'impôt prévue par l'article 199 septvicies du code général des impôts au titre de l'acquisition d'un immeuble neuf situé en France et destiné à être donné en location ; que, toutefois, l'administration n'a pas pris en compte cette réduction d'impôt pour la liquidation de la cotisation d'impôt sur le revenu mise à la charge de M. B... ; que ce dernier a formé deux réclamations qui ont été rejetées par l'administration au motif qu'il n'est pas domicilié..., condition prévue à l'article 199 septvicies dudit code ; que, par un jugement du 17 janvier 2017, le Tribunal administratif de Montreuil a rejeté sa demande tendant à la réduction de la cotisation à l'impôt sur le revenu à laquelle il a été assujéti au titre de l'année 2012 ; que M. B... relève appel de ce jugement ; (...)

S'agissant de la convention conclue entre la France et le Canada :

5. Considérant qu'aux termes de l'article 4 de la convention signée entre la France et le Canada : " 1. Au sens de la présente Convention, l'expression " résident d'un Etat contractant " désigne : a) Toute personne qui, en vertu de la législation de cet Etat, est assujéti 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. (...)/ 2. Lorsque, selon les dispositions du paragraphe 1, une personne physique est un résident des deux Etats contractants, sa situation est réglée de la manière suivante :/ a) Cette personne est considérée comme un résident de l'Etat où elle dispose d'un foyer d'habitation permanent ; (...)" ;

6. Considérant qu'il résulte de l'instruction qu'au cours de l'année 2012, le requérant disposait d'un foyer d'habitation permanent au Canada ; qu'il n'est ni établi, ni même allégué que le requérant disposerait d'un tel foyer en France ; que, par suite, en application des stipulations précitées du 2. de l'article 4 de la convention franco-canadienne, le requérant était résident fiscal du Canada où il était passible de l'impôt sur l'ensemble de son revenu mondial ; qu'il suit de là que les stipulations précitées de la convention conclue entre la France et le Canada font obstacle à ce que M. B... soit regardé comme ayant en France son domicile au titre de l'année 2012, au sens de l'article 4 A du code général des impôts ; que, dans ces conditions, l'intéressé n'est pas fondé à faire valoir qu'il remplissait les conditions prévues au c du 1. de l'article 4 B du code général des impôts, lequel définit les personnes soumises à l'obligation fiscale illimitée prévue par l'article 4 A de ce code ; qu'ainsi, pour l'année 2012 M. B... ne remplit pas la condition de résidence à laquelle est subordonnée le bénéfice de la réduction d'impôt prévue par l'article 199 septvicies du code général des impôts ; qu'en refusant au requérant le bénéfice de cette réduction d'impôt, l'administration fiscale n'a pas méconnu les dispositions de cet article ;

En ce qui concerne l'atteinte à la liberté de circulation des capitaux :

7. Considérant qu'aux termes de l'article 63 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne : " 1. Dans le cadre des dispositions du présent chapitre, toutes les restrictions aux mouvements de capitaux entre les États membres et entre les États membres et les pays tiers sont interdites. 2. Dans le cadre des dispositions du présent chapitre, toutes les restrictions aux paiements entre les États membres et entre les États membres et les pays tiers sont interdites. " ; qu'aux termes de l'article 65 du même traité : " 1. L'article 63 ne porte pas atteinte au droit qu'ont les Etats membres :/ a) d'appliquer les dispositions pertinentes de leur législation fiscale qui établissent une distinction entre les contribuables qui ne se trouvent pas dans la même situation en ce qui concerne leur résidence ou le lieu ou leurs capitaux sont investis ; (...)/ 3. Les mesures et procédures visées aux paragraphes 1 et 2 ne doivent constituer ni un moyen de discrimination arbitraire ni une restriction déguisée à la libre circulation des capitaux et des paiements telle que définie à l'article 63 " ;

8. Considérant qu'il résulte des stipulations citées au point 7., telles qu'elles ont été interprétées par la Cour de justice de l'Union européenne, que les désavantages pouvant découler de l'exercice parallèle des compétences fiscales des différents Etats membres, pour autant qu'un tel exercice ne soit pas discriminatoire, ne constituent pas des restrictions interdites par le traité instituant la Communauté européenne ; que, toutefois, lorsqu'un Etat membre exerce sa compétence fiscale à l'égard de contribuables résidents et non résidents, pour que la réglementation fiscale nationale qu'il applique à ces contribuables puisse être regardée comme compatible avec les stipulations du traité relatives à la liberté de circulation des capitaux, la différence de traitement entre les contribuables selon leur Etat de résidence doit concerner des situations qui ne sont pas objectivement comparables ou être justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général ; qu'en matière d'impôts directs, la situation des résidents et celle des non-résidents ne sont, en règle générale, pas comparables ; qu'ainsi, le fait pour un Etat membre de ne pas faire bénéficier un non-résident de certains avantages fiscaux qu'il accorde au résident n'est-il, en règle générale, pas discriminatoire, compte tenu des différences objectives entre la situation des résidents et celle des non-résidents ; que, toutefois, la différence de traitement fiscal entre résidents et non-résidents peut être regardée comme discriminatoire au regard des stipulations du traité instituant la Communauté européenne si, nonobstant leur résidence dans des Etats membres différents ou dans des pays tiers, il est établi que, au regard de l'objet et du contenu de la disposition nationale en cause, les deux catégories de contribuables se trouvent dans une situation comparable ;

9. Considérant que les dispositions de l'article 199 septvicies du code général des impôts instaurent une réduction d'impôt sur le revenu au profit des contribuables qui acquièrent un logement neuf répondant à certaines caractéristiques, notamment de performance énergétique et d'implantation géographique, et qui prennent l'engagement de le louer pour une durée minimale de neuf ans à certaines conditions de loyer ; que le montant de la réduction d'impôt correspond à un pourcentage du prix d'acquisition du logement et est imputé, par neuvième, sur l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année d'acquisition du logement et des huit années suivantes ; que ces dispositions visent à remédier à l'insuffisance de logements en France en permettant aux personnes qui investissent dans des logements neufs qu'ils donnent en location, d'imputer une fraction du coût de leur investissement sur l'impôt sur le revenu dont ils sont redevables en France ; qu'eu

égard à l'objet et au contenu de ces dispositions, la situation des non-résidents, qui réalisent des investissements locatifs répondant aux conditions prévues par la loi, est comparable à celle des résidents ; qu'il n'est pas établi, y compris par les travaux préparatoires à l'adoption de l'article 31 de la loi 2008-1443 du 30 décembre 2008 de finances rectificative pour 2008, dont est issue la mesure fiscale contestée, que la restriction ainsi imposée par cette dernière à la libre circulation des capitaux réponde à une raison impérieuse d'intérêt général ; que, par suite, les dispositions de l'article 199 septvicies du code général des impôts sont contraires à la liberté de circulation des capitaux en tant qu'elles limitent le bénéfice de la réduction d'impôt qu'elles prévoient aux contribuables domiciliés en France ; qu'il s'ensuit que M. B...est fondé à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le Tribunal administratif de Montreuil a rejeté sa demande tendant à la réduction de l'impôt sur le revenu auquel il a été assujetti en France pour l'année 2012 à hauteur de 4 819 euros ; (...) ».