

## Sommaire

- 2 Les opérations de **restructuration des entreprises** bénéficient en France, conformément aux normes de l'UE, d'une **neutralité fiscale de plein droit ou sur agrément**. Or, la procédure d'**agrément préalable** et sa pratique par l'Administration font régulièrement l'objet de contestations.
  
- 5 Parmi les critères permettant de qualifier d'anormal un acte de gestion d'une entreprise le **Conseil d'Etat** a développé progressivement un **concept**, celui du **risque excessif** : théorie désormais abandonnée dans une décision récente qui consacre le **principe de non-immixtion de l'Administration dans la gestion des entreprises**.
  
- 6 Le principe d'**intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit** reste applicable aux dotations aux provisions non comptabilisées, car non déductibles fiscalement, même en présence de cette **erreur délibérée** commise par le contribuable.
  
- 7 La **TVA sur la marge d'un marchand de biens** est applicable si le bien immobilier revendu est **identique à celui acquis**, dans ses caractéristiques physiques et dans sa qualification juridique
  
- 9 L'adoption par l'UE de **mesures contraignantes**, avec pour objectif de lutter contre l'**optimisation fiscale agressive** des grandes entreprises, entrainera nécessairement des **coûts de mise en conformité** et de protection contre les risques des sociétés ciblées.

# La procédure d'agrément préalable et sa pratique par l'administration face à la censure du juge européen et national

Les **opérations de restructuration** (fusions, scissions, apport partiel d'actifs) doivent bénéficier d'un régime fiscal assurant leur **neutralité** (sursis d'imposition pour les plus-values dégagées) que ce soit **de plein droit** lorsque certaines conditions sont remplies, ou **sur agrément** lorsque les caractéristiques de l'opération ne le permettent pas.

Or, deux affaires récentes, l'une au plan communautaire, l'autre au plan national, illustrent la méconnaissance de ce principe ; (i) dans les opérations transfrontalières et, (ii) dans la pratique que l'administration française impose quant aux conditions de délivrance de l'agrément.

## 1. La procédure d'agrément préalable dans les opérations transfrontalières de fusions et assimilées

Comme on le sait, les **apports** faits par des personnes morales françaises à des personnes morales étrangères bénéficient d'un sursis d'imposition sur les plus-values réalisées (art. 210 C du CGI), dit « régime spécial des fusions », sous réserve d'un agrément délivré dans les conditions prévues au 3 de l'article 210 B du CGI. **Ces opérations doivent être justifiées** par un motif économique, ne pas avoir pour objectif principal, ou comme un des objectifs principaux, la fraude ou l'évasion fiscales et permettre l'imposition future des plus-values mises en sursis d'imposition.

Saisi d'un pourvoi en cassation, suite à un litige relatif à la remise en cause du bénéfice de ce régime spécial des fusions par l'Administration, dans le cadre d'un contrôle fiscal portant sur une opération transfrontalière, le Conseil d'Etat a soumis **deux questions préjudicielles à la Cour de Justice de l'Union Européenne (CJUE)**.

Dans ses conclusions du 26 octobre 2016 sur cette affaire (C-14/16), **l'avocat général** conclut que le droit de l'Union doit être interprété en ce qu'il s'oppose : « [...] à ce qu'une législation nationale, dans un but de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, subordonne le bénéfice du régime fiscal commun applicables aux opérations de fusions et aux opérations assimilées à une procédure d'agrément préalable [...] qui s'applique aux seuls apports faits à des personnes morales étrangères [...] et impose systématiquement au contribuable de justifier la réalité et la sincérité d'une opération, même en l'absence du moindre indice de fraude ou d'évasion fiscales ».

Reprenant cette analyse, la CJUE a jugé (arrêt du 8 mars 2017) que le droit de l'Union doit effectivement être interprété comme s'opposant à la procédure d'agrément préalable dans une opération transfrontalière, en cas d'apports par une société française à une société étrangère, dès lors que ladite procédure n'est pas systématiquement imposée entre personnes morales françaises et qu'elle octroie l'avantage fiscal sous réserve de conditions supplémentaires

à celles posées par le droit communautaire.

Dans le prolongement, le Conseil d'Etat (CE, 26-6-2017, No.369311) vient de tirer les conséquences de cette décision de la CJUE et il juge comme suit : « les dispositions combinées du 2 de l'article 210 C et de l'article 210 B du CGI, qui soumettent à une procédure d'agrément préalable les seuls apports faits à des personnes morales étrangères à l'exclusion des apports faits à des personnes morales françaises, instituent une discrimination contraire au droit de l'Union et qu'en écartant le moyen tiré de cette méconnaissance soulevé par la société Euro Park Service, la cour a entaché son arrêt d'erreur de droit ».

- conserver les titres remis en rémunération pour une durée de trois ans et,
- calculer les plus-values ultérieures sur ces titres par référence à la valeur fiscale que les biens apportés avaient dans ses écritures.

## 2. La pratique administrative quant aux conditions de délivrance de l'agrément

Le régime spécial des fusions s'applique aux apports partiels d'actifs lorsque la société apporteuse prend deux engagements :

Si l'une de ces deux conditions ne peut pas être remplie, le régime spécial des fusions peut néanmoins être maintenu, mais sur agrément du Ministre, dès lors que l'opération a une motivation économique, qu'elle n'a pour objectif principal, ou l'un de ces objectifs principaux, la fraude ou l'évasion fiscales et que ses modalités permettent l'imposition future des plus-values.

Cependant la doctrine administrative précise que, dans ce cas, « **la**

**rémunération d'un apport partiel d'actif** est déterminée par la **parité d'échange** calculée sur la base de la **valeur réelle des apports** et [de la valeur réelle] de la société qui les reçoit » (BOI-IS-FUS-30-20-20120912, § 20).

Dans son arrêt du 28 novembre 2016 (No.378793) le Conseil d'Etat a jugé, que ni le Ministre ni l'Administration **ne peuvent opposer au contribuable une condition non prévue par le texte.**

Cette décision a été fondée sur celle rendue par le Conseil constitutionnel le 29 décembre 1999 (No.99-424) : « la délivrance de l'agrément prévu par les dispositions du 3 de l'article 210 B du Code général des impôts constitue un droit pour les sociétés qui remplissent les conditions objectives, nécessaires et suffisantes fixées par ces dispositions ».

Le Conseil Constitutionnel avait estimé « qu'en fixant ainsi les conditions objectives nécessaires et suffisantes pour la délivrance de l'agrément, le législateur a suffisamment encadré l'action de l'autorité administrative ».

## Notre avis

L'arrêt de la CJUE devrait inciter l'Administration à modérer ses pratiques intrusives dans la gestion des entreprises, notamment dans le cadre des procédures d'agrément préalable.

Dans le même sens, l'arrêt de principe du Conseil d'État rappelle une nouvelle fois que l'Administration ne peut pas « ajouter au texte » et, au cas particulier, qu'elle n'a pas à ajouter de conditions à celles prévues par la loi dans son examen visant à délivrer de cet agrément.

## Acte anormal de gestion : abandon de la théorie du risque excessif

Les dispositions combinées des articles 38 et 39 du CGI prévoient que le **bénéfice net** est établi sous déduction des charges, comprenant notamment des provisions, supportées dans l'intérêt de l'entreprise.

Mais il est de règle et de jurisprudence constante que ne peuvent être déduites de ce bénéfice les provisions constituées en vue de faire face à des pertes ou charges étrangères à une gestion commerciale normale.

À ce propos, le Conseil d'Etat a jugé qu'il n'appartient pas à l'administration de se prononcer sur **l'opportunité des choix de gestion opérés** par l'entreprise et notamment sur **l'ampleur des risques pris** par elle pour améliorer ses résultats (CE, 13-7-2016, No.375801).

Cette décision opère un revirement et consacre **l'abandon de la théorie du risque manifestement excessif** que le Conseil d'Etat avait développée dans le cadre de sa jurisprudence antérieure relative à la définition de **l'acte anormal de gestion**. Théorie qui permettait à l'Administration de réintégrer des charges si, compte tenu des circonstances dans lesquelles elles intervenaient et de l'objet qu'elles poursuivaient, leur engagement excédait manifestement les risques qu'un chef d'entreprise pouvait, eu égard aux circonstances, être conduit à prendre, dans une situation normale,

pour améliorer les résultats de son entreprise.

Le Conseil d'Etat rappelle que **l'entreprise est libre de sa gestion** et que les dépenses engagées sont fiscalement déductibles dès lors qu'elles sont exposées dans l'intérêt de son exploitation ou dans le cadre d'une **gestion normale**.

Les Cours administratives d'appel de Versailles et de Marseille ont rappelé, dans deux décisions récentes (No.15VE03890 du 7-2-2017 et No.15MA03323 du 23-2-2017), que l'acte anormal de gestion ne sanctionne pas la mauvaise gestion mais la gestion dans un intérêt étranger à l'entreprise.

### Notre avis

Le Conseil d'Etat opère un revirement de jurisprudence attendu, mais surtout il consacre par cette décision le **principe déterminant pour les entreprises de non-immixtion de l'Administration dans leur gestion**.

Le Président Fouquet a justement fait remarquer, dans une note relative à cet arrêt, que le Conseil d'Etat consacre ainsi un véritable principe du droit fiscal qui **s'impose aux vérificateurs**.

Comme on pouvait s'y attendre, les décisions récentes ont tiré les conséquences de la décision solennelle du Conseil d'Etat.

## Intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit

Comme on le sait, le bénéfice net est schématiquement constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de l'exercice considéré pour le calcul de la base à l'impôt sur les sociétés.

Cas des provisions pour dépréciation de titres de participation régulièrement constituées, elles sont fiscalement déductibles. En revanche, lorsqu'elles deviennent sans objet, elles doivent être réintégrées aux résultats.

Cependant, les dispositions du 4 bis de l'article 38 du CGI posent la règle de **l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit**. En effet, pour le calcul de la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de l'exercice, l'actif net d'ouverture du premier exercice non prescrit ne peut pas être corrigé des omissions ou erreurs entraînant une sous-estimation ou surestimation de celui-ci.

Saisie d'un cas d'une **erreur délibérée** commise par le contribuable, que l'Administration fiscale avait relevée, la Cour d'Appel de Versailles avait jugé que, en présence de cette erreur délibérée, le **principe d'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit n'était pas applicable**. Et cette Cour avait donc

autorisé l'Administration à procéder à la correction du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit (CAA, 18-12-2016, No.13VE02491).

Invalidant cette décision, le Conseil d'Etat (CE, 5-12-2016, No.398859) a jugé au contraire que le critère de l'erreur délibérée utilisé par la Cour administrative d'appel n'est pas applicable et que l'Administration ne peut pas opérer une correction du bilan d'ouverture du **premier exercice non prescrit**, exercice qui est **par principe intangible**.

### Notre avis

Avec cette décision, le Conseil d'Etat apporte une clarification importante en jugeant que **le comportement du contribuable est sans effet** sur l'application du principe de l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit ; principe jugé de portée générale et objectif.

Mais il demeure que **la revue du traitement fiscal des dotations aux provisions** et reprises de provisions doit être rigoureusement effectuée lors de l'établissement des déclarations d'impôt sur les sociétés.

## L'application de la TVA sur la marge et l'activité de marchand de biens

Les opérations des marchands de biens - c'est-à-dire les personnes qui habituellement achètent en leur nom, en vue de les revendre, des immeubles, des fonds de commerce, des actions ou des parts de sociétés immobilières (ainsi que leur souscription) – relevaient du régime de la TVA sur marge dès lors qu'elles ne portaient pas sur un **immeuble neuf**, au sens des dispositions du 2° du 2 du I de l'article 257 du CGI (pour mémoire, en matière de TVA la marge est constituée par la différence entre le prix de vente et le prix d'acquisition : article 268 du CGI).

Ce régime permettait aussi au marchand de biens de bénéficier, en matière de **droits de mutation à titre onéreux**, d'un **taux réduit** global de 0,715 % seulement, lorsqu'il prenait l'engagement de revendre le bien dans les quatre ans suivant son acquisition.

**La réforme de 2010 de la TVA sur opérations immobilières** a consacré le principe de l'application de la TVA **sur le prix total** (article 266 du CGI). Observation faite que le régime de la TVA sur la marge demeure applicable en cas de livraison d'un terrain à bâtir ou, sur option, en cas de livraison d'immeubles achevés depuis plus de cinq ans, à la condition que l'acquisition par le cédant n'ait pas ouvert droit à déduction de la TVA. La taxe de publicité foncière au taux réduit global de 0,715 % a été maintenue, l'engagement de revendre le bien étant porté de quatre à cinq ans suivant l'acquisition.

Cela étant, différents commentaires publiés de l'Administration depuis 2013 (BOI-TVA-IMM-10-10-10-40, § 10 –

version au 7 janvier 2013) et (BOI-TVA-IMM-10-20-10, § 20 – version du 2 mars 2016) ont **ajouté manifestement au texte de la Loi**, notamment **en cas de reventes par parcelles d'un terrain acquis en vue de la réalisation d'un lotissement**.

Interrogé à quatre reprises par différents députés (questions écrites à l'Assemblée Nationale No.91143, 94061, 94538 et 96679) sur la portée de ces ajouts à la Loi, le **Ministre a précisé** dans ses réponses des 30 août et 20 septembre 2016 que, dans le cas d'opérations portant sur des terrains à bâtir dont le marchand de biens avait manifesté l'intention de revendre en plusieurs lots, **le régime de la marge suppose nécessairement que le bien revendu soit identique au bien acquis**, tant dans ses caractéristiques physiques que dans sa qualification juridique.

Il a précisé que dans le cas où une **division parcellaire** interviendrait entre l'acquisition initiale et la cession, entraînant un changement de qualification ou un changement physique, telle qu'une modification des superficies vendues par rapport à l'acte d'acquisition, la taxation à la TVA devrait être appliquée sur **le prix de vente total**.

### Notre avis

Ces instructions et réponses ministérielles ajoutent à la Loi en instituant des conditions qui ne résultent pas du texte : cas des **reventes par lots** d'un bien acheté en vue de la réalisation d'un lotissement, pour lesquelles il ne peut y avoir

identité entre le bien acheté et le bien revendu.

Dans une **première décision du 14 novembre 2016**, un **Tribunal administratif** a jugé en pareil cas que les termes de la Loi suffisaient pour l'application du régime de la TVA sur la marge (TA Grenoble, 14-11-2016, No.1403397).

On notera que le Ministre a de nouveau été saisi par un parlementaire d'une question écrite sur le sujet (AN, 10-1-2017, No.101886), question retirée le 20 juin 2017, fin de la quatorzième législature.

Lorsqu'elle « ajoute » à la Loi la doctrine administrative est inopposable aux contribuables. Mais attention, le Législateur conserve le pouvoir de modifier le texte litigieux.

A suivre donc ...

## Conséquences pratiques de l'harmonisation européenne de la fiscalité des entreprises, dans un contexte de lutte renforcée contre l'évasion internationale

Voici, dans le prolongement de notre article relatif à l'harmonisation européenne de la fiscalité des entreprises et lutte contre l'évasion internationale, paru dans le Bulletin No.3 de L'Actua, le recensement des conséquences pratiques possibles pour les entreprises.

Ceci à propos des mesures introduites dans le droit de l'UE par la directive ATAD (adoptée au mois de juin 2016) et la relance du projet d'Assiette Consolidée Commune de l'Impôt sur les Sociétés (ACCIS), tant en matière de conformité fiscale que de maîtrise des risques fiscaux.

Comme on le sait, le droit de l'UE dans sa forme réglementaire, juridiquement contraignante, n'est pas immédiatement applicable dans la législation des États Membres, mais fait l'objet d'une **transposition**. Par exemple, les dispositions de la directive ATAD devront être transposées dans le droit national de chaque État **avant le 31 décembre 2018**, pour une **application à compter du 1er janvier 2019**.

Pour mémoire, la directive ATAD a créé cinq dispositifs nouveaux :

- une clause générale anti-abus ;
- une limitation de la déductibilité des surcoûts d'intérêts d'emprunt (différence entre les intérêts dus et les intérêts perçus) ;
- une exit-tax sur la plus-value des actifs ;

- des règles concernant l'imposition des sociétés étrangères contrôlées ;
- des règles relatives à l'imposition des dispositifs hybrides.

Une **nouvelle directive**, dite « **ATAD II** », adoptée le 27 mai 2017 **renforce la lutte contre ces dispositifs hybrides**, notamment en ce qu'ils peuvent impliquer des pays tiers.

Par ailleurs la relance du **projet ACCIS**, présenté une première fois en 2011, mais non mis en œuvre faute d'accord final, viendra renforcer les objectifs de la directive ATAD.

En effet, il :

- sera obligatoire pour les grands groupes multinationaux (plus de 750 millions d'euros de chiffre d'affaires) et il permettra d'imposer les profits dans les pays où ils sont réalisés ;
- éliminera les failles associées au transfert des bénéficiaires à des fins fiscales ;
- encouragera à financer l'activité par les fonds propres et à tirer profit des marchés financiers au lieu de procéder par endettement ;
- soutiendra l'innovation à l'aide d'incitations fiscales en faveur des activités de Recherche et Développement liées à une activité économique réelle.

**Ces dispositifs** visent donc à supprimer les asymétries entre les systèmes fiscaux nationaux, à éliminer les prix de transfert et les régimes préférentiels, et à créer des mesures anti-abus strictes en vue de mettre un

terme aux transferts de bénéfices vers des pays tiers.

En pratique, les membres des institutions de l'UE estiment que ces dispositifs devraient entraîner une baisse du temps consacré aux activités de conformité, notamment par la **création d'une déclaration fiscale européenne unique** à déposer auprès de l'Administration fiscale nationale, mais également une baisse des coûts et des charges administratives qui pèsent sur les entreprises.

Par ailleurs, dès lors qu'ils procèdent d'une harmonisation à l'échelle de l'UE de la fiscalité des entreprises, ils permettront également de faire baisser le coût du risque de la conformité fiscale.

## Notre avis

Les dispositions juridiques contraignantes prises par l'UE ou en cours d'élaboration s'intègrent dans le cadre « anti-BEPS » établi par l'OCDE.

Pour autant, de nombreuses incertitudes demeurent et pourraient laisser craindre que le volontarisme affiché par l'UE constitue, à terme, un désavantage compétitif pour les sociétés de l'UE qui y seraient soumises.

En effet, si l'Administration US s'est montrée jusqu'à présent relativement favorable à l'initiative de l'OCDE, tel pourrait ne pas être le cas de l'Administration Trump qui ne s'est pas encore prononcée sur le sujet.

Espérons une **harmonisation des règles** qui procéderait aussi à une **simplification**, elle pourrait alors avoir un impact positif sur les coûts de conformité et de risques de non-conformité des entreprises.

**CLC**

65 AVENUE MARCEAU  
F-75116 PARIS  
TÉL. +33 1 47 20 72 72  
[WWW.CLC-AVOCATS.COM](http://WWW.CLC-AVOCATS.COM)

Cette newsletter ne constitue pas un avis ou une opinion juridique concernant des faits ou des circonstances précis. Le contenu de la newsletter a pour seul but d'apporter des informations générales.  
© CLC.avocats. Tous droits réservés.