

Fiscalité des entreprises

1. Report en arrière des déficits

Par dérogation au principe général selon lequel le déficit subi pendant un exercice constitue une charge de l'exercice suivant, l'article 220 quinquies I du CGI prévoit que ce déficit peut être considéré comme une charge déductible du bénéfice de l'antépénultième exercice et, le cas échéant, celui de l'avant-dernier exercice puis celui de l'exercice précédent.

Depuis déjà quelques années, la jurisprudence et la doctrine administrative admettaient que ce report en arrière puisse concerner, non seulement le déficit de l'exercice au titre duquel l'option est exercée, mais aussi les déficits des exercices antérieurs encore reportables en avant.

Ainsi l'option pouvait-elle être exercée valablement avec un différé d'un an, voire de deux ans, par rapport à la clôture de l'exercice déficitaire. Cela étant, les bénéfices antérieurs sur lesquels l'imputation était ainsi admise restaient dans tous les cas ceux des trois exercices précédant celui au titre duquel l'option était exercée.

Par suite, le différé d'option se traduisait par un raccourcissement de la période d'imputation : un déficit constaté en 2004 encore reportable au 31 décembre 2006 ne pouvait ainsi être imputé que sur le bénéfice de l'exercice clos en 2003 si l'option était exercée en 2007 lors du dépôt de la déclaration du résultat de l'exercice 2006.

La CAA Paris (arrêt du 19 juillet 2005 n° 04-1588) puis le Conseil d'Etat (arrêt du 4 août 2006 n° 285201) ont récemment assoupli les modalités de report en arrière des déficits sur deux points essentiels :

- les exercices d'imputation doivent se décompter par rapport à l'exercice d'origine du déficit, quand bien même l'option serait exercée au terme d'un exercice ultérieur ;

- le point de départ du délai de remboursement de la créance est également constitué par l'exercice d'origine du déficit reporté en arrière et non celui à l'issue duquel l'option est effectivement exercée ;

- rien n'oblige les sociétés à inclure dans leur option l'ensemble de leurs déficits reportables à la clôture de l'exercice à l'issue duquel celle-ci est formulée.

Compte tenu de la possibilité offerte depuis l'adoption de la loi de finances pour 2004, de reporter indéfiniment les déficits en avant, il devient désormais possible de reporter en arrière des déficits constatés depuis l'exercice clos en 1999. Cette imputation ne peut toutefois être envisagée que pour autant qu'aucun bénéfice suffisant ne soit apparu entre temps. Dans ce cas, en effet, à défaut d'avoir été expressément reporté en arrière, le déficit ne pourrait qu'être traité

SOMMAIRE

Fiscalité des entreprises

1. Report en arrière des déficits
2. Taxes incompatibles avec les règles communautaires
3. Fraude à la loi et conventions fiscales internationales
4. Application d'une retenue à la source en cas de redressement d'une filiale française

comme une charge dudit exercice bénéficiaire (CGI, art. 209 I 3^{ème} alinéa).

Les entreprises qui ont tardé à exercer leur option sont ainsi susceptibles de pouvoir encore reporter en arrière leurs déficits avec au surplus la possibilité d'obtenir le remboursement de leur créance sans délai. Par exemple, un déficit de l'exercice clos en 2001, encore reportable le 31 décembre 2006, pour lequel l'option pour le report en arrière serait exercée en 2007 avec la déclaration des résultats de l'exercice 2006, pourra être imputé sur les bénéfices des exercices 1998, 1999 et 2000 et fera naître une créance immédiatement remboursable.

Eu égard à la situation durablement déficitaire dans laquelle se trouvent les entreprises concernées, la neutralité conférée à la date de l'option répond bien à l'objectif d'amélioration de leurs fonds propres poursuivi par le législateur lorsqu'il a adopté le dispositif du report en arrière des déficits.

Ces nouvelles possibilités seront particulièrement utiles à l'occasion de certaines acquisitions ou lorsqu'un changement d'activité à venir est susceptible de priver l'entreprise de la possibilité d'imputer en avant son report déficitaire. On ajoutera que selon nos informations, l'Administration s'est ralliée à cette jurisprudence et qu'elle n'envisage pas de faire modifier la loi dans l'immédiat.

Patrick Fumenier
pfumenier@taj.fr

2. Taxes incompatibles avec les règles communautaires

Le Conseil d'Etat vient une nouvelle fois de rappeler l'utilité du droit communautaire dans les litiges opposant les contribuables à l'Administration fiscale.

Au cas particulier, il s'agissait de statuer sur la légalité de la « **taxe sur certaines dépenses de publicités** » codifiée à l'article 302 bis MA-II du CGI et assise sur le montant des dépenses de l'année précédente ayant eu pour objet la réalisation ou la distribution

d'imprimés publicitaires (prospectus, brochures, lettres, catalogues, etc.) ou des annonces et insertions dans les journaux mis gratuitement à la disposition du public.

Jusqu'à fin 2005, cette taxe était affectée au financement d'une **aide d'Etat** au sens de l'article 87 du Traité instituant la Communauté européenne. En effet, son produit était affecté à un fonds de modernisation de la presse écrite.

Las, **préalablement** à sa mise en œuvre, cette aide d'Etat n'avait pas été notifiée à la Commission européenne, en méconnaissance des articles 87 et 88 du Traité.

Or, la CJCE considère que **l'obligation de notification préalable** d'un régime d'aide s'étend à la taxe qui sert éventuellement à le financer (arrêts des 21 novembre 1991 aff. 354/90, Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires et syndicat national des négociants et transformateurs de saumon; et 21 octobre 2003 aff. 261/01 et 262/01, van Calster).

C'est pourquoi cette taxe avait été jugée contraire au Traité par le TA de Lille (jugement du 27 mai 2004, n° 02-2420) et la CAA de Douai (arrêt du 25 octobre 2005 n° 04-880) qui ont ordonné son remboursement. Le Conseil d'Etat vient de confirmer que **cette taxe, instituée en méconnaissance des règles communautaires, est restituable** (CE 21 décembre 2006, n° 288562, SA Auchan France). Les redevables ont ainsi un **droit à restitution** couvrant encore aujourd'hui les années 2003 à 2005 (en application des dispositions de l'article L 190 du LPF).

D'autres taxes pourraient suivre le même sort. On citera ici par exemple la taxe sur les ventes et les locations de vidéogrammes destinés à l'usage du public (ou « **taxe sur les vidéogrammes** »), codifiée à l'article 302 bis KE du CGI.

Cette taxe, qui pèse depuis le 1^{er} juillet 2003 sur les vendeurs et loueurs de vidéogrammes, est assise sur le montant hors taxe sur la valeur ajoutée du prix de vente ou de location, et son produit finance le soutien de l'Etat à la production audiovisuelle et cinématographique.

La Commission européenne a constaté le 22 mars 2006 (décision NN 84/2004, p. 126) que cette taxe a été instituée en violation de l'article 88 du Traité. Même si elle a par ailleurs décidé de la considérer comme compatible avec le marché commun jusqu'à la fin de l'année 2011, il nous semble que cette taxe n'en demeure pas moins illégale pour la période qui a couru jusqu'au 22 mars 2006.

Benoit Dambre

bdambre@taj.fr

3. Fraude à la loi et conventions fiscales internationales

On sait qu'en application de l'article L 64 du LPF, les actes qui dissimulent la portée véritable d'un contrat ou d'une convention ne peuvent être opposés à l'administration.

Ce texte très ancien puisqu'il remonte à 1941 a été éclairé par une

jurisprudence qui a évolué par étapes pour aboutir récemment à l'affirmation d'un principe général de fraude à la loi et à son acclimatation dans l'application des avantages prévus par les conventions fiscales internationales.

• De la notion d'abus de droit au principe de fraude à la loi

Le Conseil d'Etat a longtemps jugé que la procédure de répression des abus de droit ne pouvait être utilisée qu'en cas d'acte fictif. En 1981, le juge va décider d'étendre la notion aux actes dont la véracité n'est pas contestée mais dont le seul but est d'atténuer ou d'éluder la charge d'impôt. La jurisprudence qui en résultera pendant près de vingt cinq ans tendra à exiger de l'Administration qu'elle démontre :

- d'une part, que la situation ou les activités réelles de l'intéressé étaient différentes de celles qu'il avait fait apparaître,
- d'autre part, que le même contribuable avait entendu éluder ou minorer les charges fiscales qu'il aurait dû normalement supporter. Puis, par une décision du 18 février 2004 n° 247729, Sté Pléiade, confirmée par une autre du 18 mai 2005 n° 267087, Sté Sagal, le Conseil d'Etat a nuancé l'application de cette jurisprudence en jugeant que l'existence d'un abus de droit suppose que :
 - le montage mis en place ne relève « d'aucune justification économique »,
 - et que la composante essentielle de ce montage soit « dépourvue de toute substance ».

Plus récemment, le juge a recadré l'action de l'Administration en précisant que la procédure de répression des abus de droit prévue par l'article L64 du LPF ne vise que les litiges portant sur l'assiette de l'impôt et par suite, qu'elle ne peut pas être mise en œuvre pour contester l'utilisation d'avoirs fiscaux comme moyen de paiement de l'impôt. Mais corrélativement il lui a reconnu la faculté d'invoquer le principe de fraude à la loi dans les cas qui ne relèvent pas du champ d'application de cette procédure spéciale (arrêt du 27 septembre 2006 n° 260060, Sté JANFIN).

L'Administration est ainsi en droit d'écarter les actes qui :

- recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs,
- n'ont pu être inspirés par aucun motif autre que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales du contribuable.

A plusieurs reprises, les représentants de la Haute assemblée ont depuis attiré l'attention des praticiens sur le fait que les critères d'appréciation de la fraude à la loi posés par cette décision constituent un addendum à la définition de l'abus de droit issue de la jurisprudence de 1981.

En pratique, si l'infraction poursuivie relève effectivement de l'application des dispositions de l'article L64, l'Administration reste tenue de mettre en œuvre cette procédure sous peine de nullité. Elle peut substituer le principe de fraude à la loi à celui de l'abus de droit mais elle ne peut pas en revanche se placer sous la procédure de répression des abus de droit après avoir mené une procédure de

droit commun fondée sur le principe de fraude à la loi.

Dans les cas litigieux, le juge sera ainsi désormais tenu d'apprécier les situations par rapport aux objectifs poursuivis par les auteurs des textes dont le contribuable sera soupçonné d'avoir abusé, et ce, même lorsque la lettre de ces textes est tout à fait claire.

Le point positif de cette apport jurisprudentiel est que l'Administration ne devrait plus pouvoir établir l'existence d'un abus de droit ou d'une fraude à la loi sur la seule mise en évidence de la recherche d'un but exclusivement fiscal, en particulier lorsque l'obtention de l'avantage fiscal en cause n'est pas contraire aux objectifs poursuivis par le législateur ou que le montage permettant de l'obtenir comporte une substance juridique et économique interdisant de le qualifier de purement artificiel.

• Une nouvelle lecture des conventions internationales

Le Conseil d'Etat vient de juger qu'une banque résidente britannique, ayant acquis l'usufruit temporaire d'actions émises par la filiale française d'une société américaine ne pouvait prétendre à l'application du taux de retenue à la source de 15 % prévu par la convention franco-britannique sur les dividendes effectivement versés, ni à la restitution des avoirs fiscaux qui leur étaient attachés (Arrêt du 29 décembre 2006 n° 283314, aff. Sté Bank of Scotland). Le juge procède en deux étapes. Il commence par observer les clauses contractuelles de la cession d'usufruit et considère que compte tenu des garanties dont dispose la banque, il s'agit en réalité d'une opération de prêt. La somme versée par la banque à la société américaine en constitue le capital tandis que le remboursement et la rémunération du prêt sont couverts par le versement des dividendes de la filiale française et la restitution des avoirs fiscaux.

Il examine ensuite la convention franco-britannique et relève que si l'application du taux réduit de retenue à la source est subordonnée à ce que le résident britannique soit le bénéficiaire effectif des dividendes, une telle condition n'est pas formellement prévue en ce qui concerne le remboursement des avoirs fiscaux. Toutefois, s'appuyant sur le fait qu'une autre disposition de la convention, commune à ces deux avantages, se réfère à la notion de bénéficiaire effectif, le juge conclut qu'un résident du Royaume Uni ne peut y prétendre que s'il est le bénéficiaire effectif des dividendes.

Les critères de la fraude à la loi sont alors établis :

- les modalités de remboursement du prêt n'avaient d'autre but que de permettre à la société US de bénéficier des avantages de la convention franco-britannique,

- mais, compte tenu du fait que le bénéficiaire effectif des dividendes n'était pas britannique, l'application de la convention était contraire aux objectifs poursuivis par les parties signataires.

La question qui se pose désormais est de savoir si la notion de bénéficiaire effectif est appelée à constituer une nouvelle clef d'interprétation des conventions fiscales internationales.

Dans l'affaire Diebold Courtage (arrêt du 13 octobre 1999 n°

191191), le Conseil d'Etat avait jugé que l'Administration était en droit d'établir que les résidents destinataires de redevances payées à partir de la France n'en étaient pas les bénéficiaires réels. Mais cette décision a été prise dans un cas où le destinataire « apparent » des redevances était une société en commandite hollandaise qui du fait de son statut juridique et fiscal n'était pas assujettie à l'impôt et ne pouvait pas être qualifiée de résident pour l'application de la convention.

Dans l'affaire Bank of Scotland, le juge recourt à la notion de bénéficiaire effectif en combinant plusieurs dispositions de la convention franco-britannique. Même si l'on peut craindre que le recours à la notion de bénéficiaire effectif devienne une tendance forte du juge, force est de constater que dans cette affaire il n'a pas formellement tranché pour une application systématique. Ainsi, autant la recherche du bénéficiaire réel ne peut souffrir de limite lorsque le bénéficiaire apparent n'est pas résident au sens de la convention applicable, autant cette recherche semble devoir être justifiée par des dispositions spécifiques ou par l'objet même de la convention, lorsque le bénéficiaire apparent est résident.

Le refus d'appliquer les avantages de la convention franco-britannique s'appuie sur un raisonnement en deux temps dans lequel la démonstration de la fraude à la loi est aussi opérante que la recherche du bénéficiaire effectif des dividendes. C'est bien parce que la convention de cession d'usufruit temporaire était dénuée de toute substance économique, notamment par le luxe de garanties offertes à la banque britannique, que le juge a conclu que les dividendes bénéficiaient à la société américaine et que celle-ci avait délégué sa filiale au remboursement de sa dette.

Au total, la mise en évidence d'un bénéficiaire effectif distinct du bénéficiaire apparent ne devrait pas, à elle seule, conduire à la remise en cause d'une opération de treaty shopping.

Tout d'abord, la recherche du bénéficiaire effectif paraît être aux conventions fiscales internationales ce que le but exclusivement fiscal est à la législation nationale : elle ne saurait caractériser une fraude à la loi ou un abus de droit que si elle s'inscrit dans un détournement de textes. En outre, le caractère intentionnel de ce détournement doit être contemporain de l'acte ou du montage critiqué, comme cela semblait être le cas dans l'affaire Bank of Scotland, ce qui s'oppose à ce qu'une opération soit remise en cause au vu des résultats d'arbitrages ultérieurs.

Enfin, on retiendra que l'implantation dans un Etat membre pour sa législation fiscale avantageuse ne constitue pas en elle-même un usage abusif de la liberté d'établissement sous réserve de justifier d'une certaine substance économique (arrêts CJCE des 12 septembre 2006, aff. Cadbury Schweppes et 21 février 2006, aff. Halifax) soit, en d'autres termes, d'établir que cette implantation ne procède pas d'une fraude à la loi, méthodologie que la jurisprudence nationale semble être décidée de suivre.

Patrick Fumenier
pfumenier@taj.fr

4. Application d'une retenue à la source en cas de redressement d'une filiale française

La décision rendue le 14 décembre 2006 par la CJCE dans l'affaire Denkavit devrait avoir des répercussions dépassant largement le cadre de l'affaire soumise aux juges européens.

Si le litige soumis à leur appréciation se rencontre en effet rarement depuis l'entrée en vigueur de la directive mère-fille du 23 juillet 1990, la transposition du raisonnement développé par la Cour permet de contester l'application d'une retenue à la source lorsqu'une filiale française se voit refusé la déduction de prestations de services facturées par une société liée établie dans un autre Etat de l'Union européenne.

Afin de comprendre le raisonnement des juges européens rappelons brièvement le contexte de l'affaire. La société Denkavit Internationaal BV a perçu entre 1987 et 1989 des dividendes distribués par ses filiales françaises. La France prélève à cette occasion une retenue à la source en application de l'article 119 bis du CGI et conformément à l'article 10 de la convention fiscale de 1973 avec les Pays-Bas. La société Denkavit estimant cette retenue à la source contraire au principe de droit communautaire relatif à la liberté d'établissement, a contesté son application devant les juridictions françaises.

Comparée à la situation d'une société mère résidente de France qui est quasiment exonérée sur les dividendes distribués par ses filiales, la société Denkavit s'estime en effet discriminée car, malgré l'exonération des dividendes reçus dont elle bénéficie aux Pays-Bas, elle supporte néanmoins une retenue à la source sans possibilité d'imputer le crédit d'impôt correspondant.

Saisie par le Conseil d'Etat sur question préjudicielle, la CJCE rappelle qu'une différence de traitement entre contribuables résidents et contribuables non-résidents ne saurait être qualifiée, en

temps que telle, de discrimination au sens du Traité CE. Toutefois, dans la mesure où un Etat membre assujettit à l'impôt non seulement les actionnaires résidents mais également les actionnaires non-résidents, la situation de ces actionnaires se rapproche et peut être comparée. La Cour conclut que la différence de traitement réservée à la société mère non résidente constitue une entrave à la liberté d'établissement sans retenir les arguments tirés de la présence d'un mécanisme de limitation conventionnelle de la double imposition, inopérant au demeurant.

L'intérêt immédiat de l'arrêt est limité puisque dorénavant la plupart des sociétés mères bénéficient de l'exonération prévue par la directive européenne. Il est toutefois intéressant d'examiner d'autres situations à la lumière de cet arrêt. Lorsque, par exemple, une société mère établie dans l'Union européenne, facture à sa filiale française des prestations de services qualifiées d'anormales par l'administration, elle se voit généralement notifiée une retenue à la source au titre du revenu réputé distribué alors que le produit lié à la prestation aura vraisemblablement été imposé dans l'Etat de résidence. En comparaison une société mère résidente ne se verra pas appliquer de retenue à la source au titre des revenus réputés distribués puisque le produit lié à ces prestations est taxable entre ses mains au taux de droit commun de l'impôt sur les sociétés.

Cette imposition plus lourde réservée à la société non-résidente est donc discriminatoire et constitue vraisemblablement une entrave au principe de liberté d'établissement en vertu des articles 43 et 48 du traité CE.

La transposition du raisonnement suivi par les juges européens ouvre donc des perspectives intéressantes, notamment, en cas de contrôle fiscal portant sur les prix de transfert.

Mathieu Gautier
mgautier@taj.fr

CONTACTS

- Neuilly : 01 40 88 22 50
- Lyon : 04 72 43 37 85
- Marseille : 04 91 59 84 75
- Bordeaux : 05 56 48 49 20
- Tours : 02 47 60 88 40
- Lille : 03 20 14 94 20

Stricto Sensu est édité par Taj, Société d'Avocats inscrite au Barreau des Hauts-de-Seine

SELAFa au capital de 1 463 500 € - 434 480 273 RCS Nanterre
181, avenue Charles de Gaulle - 92524 Neuilly-sur-Seine cedex - Tél : 01 40 88 22 50 - Fax : 01 40 88 22 17
Directeur de la publication : Gianmarco Monsellato - Responsable de la rédaction : Pascale Ponroy
Secrétaire de rédaction : Juliette Arnaud
Parution et dépôt légal : mars 2007 - Diffusion gratuite. ISSN 1639 - 8327