

Stricto Sensus

SOCIÉTÉ D'AVOCATS
Taj

Mars
2008
N° 32

La lettre de la Société d'Avocats Taj

SOMMAIRE

Dispense de TVA sur la cession d'un immeuble affecté à une activité de location

Ce nouveau régime a fait l'objet de précisions administratives intéressantes. Il n'en demeure pas moins qu'il présente certains risques dont il importe de se couvrir dans l'acte de cession.

Par William Stemmer et Patrick Fumenier

Dividendes distribués au sein de l'UE : portée de la clause anti-abus

Le juge précise les modalités permettant d'écarter la clause anti-abus qui s'oppose dans certains cas à l'exonération de retenue à la source.

Par Christophe Le Bon et Pascale Prince

Changement d'activité et droit au report déficitaire

Des précisions utiles à cette appréciation ont récemment été apportées par la jurisprudence en matière d'adjonction, d'abandon et même de filialisation d'activité.

Par Patrick Fumenier

CONFÉRENCES

« Les enjeux d'un refinancement de dette LBO au niveau des filiales opérationnelles »
Mardi 18 mars 2008

« Prix de Transfert 2008 Stratégie, défense et gestion des risques - 9^{ème} édition »
Jeudi 3 avril 2008

« Quelle stratégie adopter devant l'Administration et le juge communautaire »
Mardi 15 avril 2008

Renseignements et inscriptions
Cécile Tardivon : 01 55 61 27 93

Contacts

Stricto Sensus est édité par Taj, Société d'Avocats inscrite au Barreau des Hauts-de-Seine
SELAFA au capital de 1 463 500 € - 955 513 528 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 : Anne Vaucher - Responsable de la rédaction : Patrick Fumenier
Secrétaire de rédaction : Juliette Arnaud - Maquette : Wellcom - Impression : Imprimerie du Marais
Parution et dépôt légal : mai 2004 - Diffusion gratuite. ISSN 1639 - 8327

Cette publication est éditée par le Cabinet d'Avocats Taj. Elle a pour objectif d'informer ses lecteurs de manière générale. Elle ne peut en aucun cas se substituer à un conseil délivré par un professionnel en fonction d'une situation donnée. Un soin particulier est apporté à la rédaction de cette publication, néanmoins Taj décline toute responsabilité relative aux éventuelles erreurs et omissions qu'elle pourrait contenir. Reproduction même partielle strictement interdite.

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
Taj Toulouse	05 61 11 05 60

Member of
Deloitte Touche Tohmatsu

Taxe sur la valeur ajoutée

Dispense de TVA sur la cession d'un immeuble affecté à une activité de location

L'article 257 bis introduit dans le CGI par l'article 89 de la loi de finances rectificative pour 2005 dispose que les livraisons de biens, les prestations de services et les opérations passibles de la TVA immobilière, réalisées entre redevables de la TVA, sont dispensées de celle-ci lors de la transmission à titre onéreux ou à titre gratuit, ou sous forme d'apport à une société, d'une universalité totale ou partielle de biens. Le bénéficiaire est réputé continuer la personne du cédant, notamment à raison des régularisations de la taxe déduite par ce dernier.

L'application de cette dispense aux cessions d'immeubles attachés à une activité immobilière a pour la première fois été admise par l'Administration par un rescrit publié le 12 septembre 2006 à la suite d'un rescrit obtenu par notre cabinet. Depuis, les modalités pratiques de cette solution ont été précisées par d'autres rescrits publiés ou non, au fil des pratiques rencontrées. Il nous a paru utile de faire un point sur cette question en soulignant les risques encourus et les précautions à prendre.

1- Conditions tenant à l'actif cédé et à l'activité de location

Pour prétendre à la dispense, le redevable n'est pas tenu de céder un ensemble d'immeubles ou même la totalité des immeubles qu'il possède. Une cession isolée peut être dispensée de TVA dès lors que l'immeuble en cause est destiné à la location. Ainsi, une société qui dispose d'un immeuble qu'elle donne en location et entend céder à une société de crédit-bail qui en poursuivra elle-même l'exploitation en le louant à son vendeur dans le cadre d'un contrat de crédit-bail immobilier soumis à la TVA, peut bénéficier de la dispense de taxation.

Il est également admis que la dispense s'applique à la cession d'un contrat de crédit-bail immobilier par le crédit-preneur lorsque l'activité de sous-location soumise à la TVA est poursuivie par le nouveau crédit-preneur.

Enfin, lorsqu'un immeuble donné en location dans le cadre d'un contrat de crédit-bail immobilier soumis à la TVA est cédé au crédit-preneur lors de la levée d'option d'achat et que ce dernier affecte l'immeuble à une activité de location soumise à la TVA, le dispositif se traduira par une dispense de taxation ou de régularisation de la TVA antérieurement déduite selon que respectivement l'immeuble entre ou non dans le champ d'application de la TVA immobilière.

Pour bénéficier de la dispense de TVA, l'immeuble doit être affecté à une activité durable de location immobilière tant par le cédant que par le cessionnaire. Il peut s'agir d'une location simple, d'une location effectuée dans le cadre d'un contrat de crédit-bail ou d'une activité hôtelière.

Nous préciserons sur ce point qu'il n'est pas exigé que le cessionnaire poursuive strictement la même activité que celle

précédemment exercée par le cédant (en ce sens, CJCE arrêt du 27 novembre 2003 aff. C-497/01 et BOI 3 A-6-06).

Cas particulier des locaux en partie occupés par le bailleur :

L'Administration a récemment précisé dans une affaire particulière qu'elle se refuse à appliquer la dispense lorsque l'immeuble est affecté concurremment à une activité de location et à une autre activité exercée par le vendeur. Cependant, l'application de la dispense ne serait pas remise en cause lorsque l'immeuble est en tout ou partie vacant.

2- Les risques et précautions

Le dispositif de l'article 257 bis du CGI présente deux risques notables qui portent tous deux sur la destination de l'immeuble.

Coté vendeur tout d'abord, la difficulté est de savoir si la vente de l'immeuble *a priori* affecté à une activité durable de location n'est pas en réalité réalisée par un marchand de biens ou susceptible d'être requalifiée comme telle par un service vérificateur. A cet égard, l'inscription de l'immeuble à l'actif immobilisé du cédant ne constitue qu'une présomption simple qu'il sera nécessaire de confirmer par les faits.

Mais le principal risque vient certainement de l'acquéreur. En effet, même s'il a obtenu un rescrit formel de l'Administration, le cédant ne peut maîtriser le comportement durable de son acheteur. Or, en cas de cession de l'immeuble par le cessionnaire quelques temps après la vente, la remise en cause *a posteriori* de l'application du dispositif de l'article 257 bis du CGI entrainera un coût de TVA à la seule charge du vendeur.

Afin d'établir de façon claire que l'intention du bénéficiaire de la transmission est d'affecter durablement l'immeuble à une activité locative soumise à la TVA, il est recommandé de mentionner expressément cette intention dans l'acte.

Mais au-delà de cette première précaution de principe, il nous paraît impératif de systématiquement insérer dans l'acte de vente une clause qui prévoit les conséquences de la remise en cause de la dispense prévue par l'article 257 bis. Ces clauses prendront en considération la TVA, les droits et frais supplémentaires ainsi que les éventuels coûts financiers liés au financement d'un remboursement de crédit de TVA. En effet, même si le principal risque pèse sur le vendeur, l'acheteur peut également supporter un préjudice financier lié au portage de la TVA due *a posteriori* au vendeur. Dans l'hypothèse où la remise en cause de la dispense de TVA serait du fait du vendeur qui était un marchand de biens qui s'ignorait, il serait équitable de prévoir que le vendeur assume également le portage de cette TVA. ■

William Stemmer
wstemmer@taj.fr

Patrick Fumenier
pfumenier@taj.fr

Fiscalité des entreprises

Dividendes distribués au sein de l'UE : portée de la clause anti-abus

Les dividendes versés par une filiale française à sa société mère ressortissante d'un Etat Membre de l'Union Européenne sont en principe exonérés de retenue à la source sur le fondement de l'article 119 ter du CGI.

Cette disposition est toutefois assortie d'une clause anti-abus aux termes de laquelle l'exonération ne trouve pas à s'appliquer lorsque la société distributrice est contrôlée, directement ou indirectement, par une ou plusieurs sociétés non communautaires. Toutefois, cette clause anti-abus est écartée, et l'exonération est alors applicable si la société est en mesure d'apporter la preuve que l'interposition de sociétés communautaires dans la chaîne de participation n'a pas pour principal objectif l'obtention du bénéfice de ladite exonération.

Commentant ce dispositif, l'Administration propose (BOI 4-J-2-92 du 3 août 1992) de retenir, à titre pratique, une présomption d'absence de motivation fiscale dans deux situations limitativement énumérées. Le premier cas résulte de l'utilisation d'une méthode de comparables, la somme des retenues à la source le long de la chaîne de distribution doit être inférieure ou égale à la retenue à la source française applicable aux dividendes versés par la société distributrice aux résidents non communautaires. La seconde présomption résulte de l'existence au 23 juillet 1990, date d'introduction de la Directive, de la chaîne de participations.

Dans une affaire jugée par le Tribunal Administratif de Lyon le 20 novembre 2007, une filiale française avait versé des dividendes à son unique actionnaire, sa société mère britannique. Cette dernière venait elle-même d'être indirectement acquise par deux sociétés établies à Jersey, donc hors territoire communautaire. Le bénéfice de l'exonération de retenue à la source a été refusé à la filiale française par le service vérificateur qui s'en tenant aux seules prescriptions pratiques de l'instruction n'a pas voulu tenir compte du fait que la filiale française était détenue par sa mère britannique antérieurement à son acquisition, ni de l'absence de tout changement dans l'organisation des relations entre la société britannique et sa filiale suite à l'acquisition.

Le Tribunal a, d'une part, et sans surprise, refusé à l'Administration le droit de se prévaloir de sa doctrine et, d'autre part, accueilli l'argumentaire de la société qui mettait seulement en avant la préexistence de la société mère communautaire et le rôle de direction qu'elle avait continué à assurer après la prise de contrôle par les sociétés non communautaires en cause.

Le jugement confirme que tout mode de preuve peut être retenu pour écarter l'application de la clause anti-abus concernée, et le caractère seulement illustratif des deux présomptions retenues dans l'instruction administrative.

Même s'il n'apporte pas suffisamment de précisions pour nous éclairer quant à son exacte motivation, on peut se demander si le Tribunal n'a pas voulu sanctionner l'absence de preuve objective apportée par l'Administration. Cette dernière s'abritait en effet

derrière sa propre doctrine sans opposer aucun fait à la société. Par conséquent elle ne démontrait pas que la chaîne de participations avait pour objectif principal de bénéficier de l'exonération. La décision sanctionnerait ainsi le non-respect de la dialectique de la preuve.

Cependant, à la lettre du texte, c'est au contribuable de renverser la présomption de recherche d'un avantage fiscal résultant de la seule présence d'un actionnaire ultime non communautaire.

Or, en l'espèce, la défense de la société ne reposait que sur l'allégation de la préexistence de la société holding britannique et de la continuité de son rôle de direction et de gestion administrative, commerciale et stratégique. Aucune autre justification relative à l'objectif poursuivi lors de la réorganisation n'avait été apportée pour combattre la présomption établie par le texte.

Sans trancher la question, d'ailleurs non soulevée, de la compatibilité de la clause anti-abus prévue à l'article 119 ter du CGI avec le droit communautaire, les juges ont implicitement écarté une application littérale du texte. En estimant suffisante la préexistence de la société mère communautaire, le juge écarte le débat sur la motivation fiscale, donc sur l'invocation possible de la clause anti-abus, dès lors que la détention par une société établie dans l'UE préexistait à l'acquisition du groupe par une entité non communautaire. On notera que le Tribunal conclut en ce sens pour autant que le contrôle de la mère communautaire sur sa filiale française soit resté inchangé. Ceci constituerait si la solution était confirmée une garantie efficace face aux attaques de l'Administration fondées sur la seule présence d'une société mère ultime non communautaire.

La solution du Tribunal semble ainsi converger vers la définition communautaire du montage artificiel (CJCE, arrêt C196-04 Cadbury Schweppes du 12 septembre 2006). La décision des juges lyonnais participerait ainsi à l'incorporation au droit national du droit communautaire. Ce mouvement est opportun, au moment où la Commission Européenne invite les Etats à harmoniser en ce sens leurs dispositifs anti-abus. ■

Christophe Le Bon
clebon@taj.fr

Pascale Prince
pprince@taj.fr

Changement d'activité et droit au report déficitaire

On sait que le changement d'activité d'une société est susceptible de lui faire perdre son droit au report déficitaire (CGI, art. 221-5). Mais pour entraîner une telle conséquence, le changement d'activité doit être réel, profond et définitif.

La jurisprudence a apporté ces derniers temps des précisions utiles à cette appréciation dans les cas d'adjonction, d'abandon et même de filialisation d'activité.

1. Accroissement ou adjonction d'activité

La doctrine administrative prescrit de ne pas regarder comme emportant changement d'activité, un accroissement, même important, du volume des opérations réalisées ou encore l'adjonction d'une ou plusieurs activités nouvelles par voie d'apport ou par création d'un établissement.

Le juge a confirmé le bien fondé de cette approche pour une société qui avait absorbé une autre société ayant le même objet et la même activité, mais dont le chiffre d'affaires était environ cinq fois supérieur (CE 21 mars 1986 n° 53002).

Récemment, la CAA de Lyon a considéré que l'adjonction d'une activité de fabrication à celle de distribution de matériels médicaux n'emporte pas changement d'activité réelle, même dans le cas où cette nouvelle activité devient très largement prépondérante, dès lors que l'activité initiale n'est pas abandonnée. Les déficits antérieurs à cette adjonction peuvent ainsi être imputés sur les résultats de l'ensemble des deux activités (arrêt du 28 décembre 2006 n° 02-2391).

En revanche, le Conseil d'Etat a jugé qu'une société holding avait changé d'activité réelle après avoir élargi son objet social à une activité de commercialisation de matériaux dont l'exercice a nécessité l'acquisition de moyens d'exploitation adaptés et qui a généré un triplement du chiffre d'affaires dès l'année suivante (CE 10 juillet 2007 n° 288484).

C'est la combinaison de l'importance prise par l'activité nouvelle et du caractère déclinant de l'activité initiale qui a conduit le juge à considérer que l'activité de la société était devenue radicalement différente. Il semble que dans cette affaire, l'abandon de fait de l'activité à l'origine des déficits ait été déterminant quant à la solution retenue par le juge de l'impôt.

2. Abandon d'activité

L'Administration apprécie le changement radical d'activité en fonction de l'activité prépondérante de la société. Ainsi, l'abandon d'un secteur qui revêt une importance moindre que les autres secteurs d'activité de la société n'est pas déterminant pour son droit au report déficitaire.

Certaines Cours administratives d'appel, sans tracer vraiment de règles formelles, ont pris des décisions favorables notamment dans des cas d'abandon progressif d'une activité ou de passage d'une activité principale de distribution à celle de fabrication et de commercialisation (CAA Versailles du 9 janvier 2007 n° 05-840 et CAA Lyon du 28 décembre 2006 n° 02-2391).

Mais c'est dans la situation inverse où une société avait développé une de ses activités préexistantes au détriment des autres qu'un nouveau critère d'appréciation est apparu. En l'espèce, la société a été admise à conserver son droit au report déficitaire dès lors que l'activité sur laquelle elle s'était recentrée, bien que minoritaire, n'était pas marginale dans l'ensemble de ses activités initiales (CE 30 novembre 2007 n° 284421).

Lorsqu'une entreprise exerce plusieurs activités, son droit à imputer des déficits antérieurs ne serait ainsi pas subordonné à la circonstance que l'activité prépondérante de l'exercice d'imputation soit la même que celle de l'exercice d'origine des déficits.

Il reste la situation dans laquelle l'activité qui a contribué au déficit continue d'être exercée et reste à un niveau constant mais se trouve marginalisée par le développement d'une autre activité. Dans cette hypothèse, l'entreprise ne peut pas être regardée comme ayant abandonné son activité initiale et il serait cohérent avec les

principes d'identité d'entreprise et de continuité d'exercice de l'activité qui commandent le droit au report déficitaire, que l'entreprise conserve son droit d'imputer ses déficits, même si son activité prépondérante a changé.

3. Filialisation d'activité

La doctrine administrative soutient de longue date la thèse selon laquelle une société qui exerce une activité industrielle prépondérante, change d'activité, lorsqu'une opération de restructuration limite son activité réelle à la seule gestion de participations.

Avant l'adoption des dispositions de l'article 221-5 du CGI, le droit au report déficitaire était subordonné à la seule condition d'identité d'exploitant, laquelle ne faisait défaut que lorsque la société subissait, à la fois dans sa composition et dans son activité, des transformations d'une importance telle que, tout en ayant conservé sa personnalité juridique, elle n'était plus en réalité la même.

Ainsi, lorsque la filialisation s'accompagnait d'une profonde modification de l'actionnariat, la société perdait son droit à imputer les déficits nés de l'activité industrielle (CE 7 janvier 1985 n° 34936 et 34937), tandis que si elle ne subissait aucune transformation de sa forme juridique ni de son capital, elle le conservait (CE 8 juin 1990 n° 92501).

Dans une affaire où les dispositions de l'article 221-5 du CGI s'appliquaient, une société qui avait transféré son activité de prestation de services à une filiale et qui par suite était devenue une pure holding, a été regardée par la CAA de Lyon comme ayant changé d'activité (arrêt du 21 juin 2007 n° 03-1753).

On retiendra que la Cour ne s'est pas prononcée explicitement sur l'argument consistant à soutenir que la société continue d'exercer son activité initiale par l'intermédiaire de sa filiale, ni sur le principe, ni en les faits. Or, en pratique, lorsque la filialisation n'est pas l'occasion de faire entrer de nouveaux partenaires, et que la société, une fois devenue holding, contient sa « nouvelle » activité à la gestion des seules participations correspondant aux activités filialisées, l'entreprise ne change pas de métier ni de secteur d'activité. Dans ces conditions, ne s'agit-il pas simplement d'un autre mode d'exploitation des activités concernées ? La solution que retiendra en définitive le Conseil d'Etat est très attendue, les enjeux étant aujourd'hui d'autant plus importants que les déficits sont indéfiniment reportables. ■

Patrick Fumenier
pfumenier@taj.fr