

à la une

Département : FISCAL

Chers Lecteurs,

Ce mois-ci, nous avons choisi de développer principalement les règles relatives à la théorie de l'acte anormal de gestion au sein d'un groupe fiscal, et plus particulièrement la prise en compte de l'intérêt du groupe intégré par l'Administration. Par ailleurs, vous trouverez ensuite un point sur l'actualité fiscale.

Bonne lecture !

Thème du mois : L'ACTE ANORMAL DE GESTION DANS LES GROUPES

Par un arrêt en date du 10 décembre 2004, la Cour Administrative d'Appel (CAA)¹ de Paris a rendu une décision, inédite à notre connaissance, relative à la prise en compte de l'intérêt du groupe dans l'appréciation de l'acte anormal de gestion (AAG).

En l'espèce, la société faisait partie d'un groupe intégré fiscalement selon les modalités de l'article 223 A du Code Général des impôts (CGI).

LA THEORIE DE L'ACTE ANORMAL DE GESTION

Selon une jurisprudence bien établie du Conseil d'Etat (CE)², le Fisc ne peut pas s'immiscer dans la gestion de l'entreprise. En effet, le chef d'entreprise est libre dans sa gestion et on ne pourra pas lui reprocher de ne pas avoir tiré d'une situation donnée le meilleur profit.

Toutefois, cette liberté de gestion souffre d'une limite : la théorie de l'AAG. Ne sont pas opposables les actes par lesquels, animée par une volonté étrangère à l'intérêt de l'exploitation commerciale, l'entreprise a limité son bénéfice imposable en acceptant certaines charges ou en renonçant à certaines possibilités de profit en faveur d'un tiers.

Pour aboutir à cette qualification, l'Administration doit démontrer l'absence d'intérêt pour le contribuable. La société peut, quant à elle, démontrer l'existence d'une contrepartie.

Ces différents critères sont assez facilement identifiables pour une entreprise isolée (recherche d'un intérêt commercial, sauvegarde de sa propre existence...), mais la situation est plus complexe en présence de sociétés appartenant à un même groupe fiscal sachant qu'il convient de distinguer entre :

- les sociétés membres d'un groupe de droit commun,
- les sociétés appartenant à un groupe intégré.

LA NOTION D'INTERET DU GROUPE EN DROIT COMMUN

Sur ce sujet, la jurisprudence³ s'est déjà prononcée concernant les relations intra groupe. Ni l'intérêt du groupe ni celui des actionnaires ne peut être pris en considération dans l'appréciation du caractère normal ou anormal des relations s'établissant à l'intérieur d'un groupe non intégré, seul peut être invoqué par une entreprise son intérêt propre. C'est ainsi, par exemple, que l'existence d'un tel intérêt ne résulte ni du contrôle financier exercé par la société mère sur sa filiale, ni de la situation de créancier de la filiale à l'égard de la mère, ni des liens commerciaux réels mais non déterminants entre la filiale et la mère. Afin d'apprécier chaque cas d'espèce, il convient d'abord de distinguer les relations entre sociétés saines et celles se nouant entre sociétés en difficulté.

Dans le premier cas, seules les relations entre une mère et sa fille établies en France connaissent une exception limitée au principe de

l'égoïsme sacré de chaque société ; les ventes de marchandise ou réalisations de prestations de service peuvent être facturées au prix de revient⁴. Les autres avantages sans contrepartie opérés dans les relations mère-fille sont prohibés (relations financières –cessions d'éléments d'actif). Entre sœurs, les relations sont traitées de manière identique à celles entretenues avec des tiers.

Dans le second cas, la jurisprudence reconnaît la normalité de l'abandon de créance dès lors que la société consentant l'aide en retire un intérêt propre. Ont déjà été reconnu comme tel, les subventions versées par une société mère à des filiales en difficulté dont les bénéficiaires constants n'étaient pas de nature à exclure tout espoir de redressement⁵ ou la remise partielle d'une dette accordée par une société à une autre société dont elle détient la quasi-totalité du capital pour lui permettre de poursuivre une activité commerciale normale et de préserver ainsi la notoriété du groupe et sa position sur le marché des produits pharmaceutiques⁶. Ont, par contre, été considérés comme anormaux les abandons de créances aboutissant à une remontée au niveau d'une société mère des déficits subis par certaines filiales et les renoncements au remboursement d'avances qui ont été consenties dès l'origine à des fins étrangères à une gestion commerciale normale⁷.

LA NOTION D'INTERET DU GROUPE FISCALEMENT INTEGRE

Rendu en matière d'intégration fiscale, l'arrêt précité confirmant une décision du Tribunal Administratif (TA) de Paris⁸ considère que revêt un caractère normal une décision de gestion prise dans l'intérêt du groupe intégré.

Contrairement à la position défendue par l'Administration fiscale considérant que l'opération est étrangère à l'intérêt propre de la société, le juge retient que la souscription par une société intégrée, spécialisée dans la presse du secteur de la construction et du bâtiment, à l'augmentation de capital d'une société extérieure rachetée par une autre société intégrée ne constitue pas un AAG dès lors que la société mère se prévaut de l'intérêt de l'acquisition de cette société par le groupe en raison de l'existence de débouchés publicitaires pour les revues du groupe et qu'à la suite de la souscription à l'augmentation de capital nécessaire pour redresser la trésorerie de la société concernée, elle a développé l'activité éditoriale de certains titres.

La société ayant inscrit les titres à son bilan pour leur prix d'acquisition peut donc déduire la provision constituée pour faire face à leur dépréciation à la clôture de l'exercice.

Cette solution inédite devra être confirmée par le CE afin qu'elle puisse produire tous ses effets, notamment sur les mécanismes de neutralisation des aides intra-groupes dans le résultat d'ensemble.

⁴ CE Sect. 24 février 1978, req. N°2.372 : RJF 4/78, n°161.

⁵ CE 12 juillet 1978 n°2.138 et 2.769 : RJF 10/78 n°401.

⁶ CE 13 juillet 1978 n°3.084.

⁷ CE 7 novembre 1979, n° 6188 : RJF 1/80 p15.

⁸ TA Paris 9 juin 1999 n°95-101189, RJF 1/00 n°32

¹ CAA Paris 10 décembre 2004 n°00-36, 2^e Ch.B, Min c/ SOCIETE SEEEE, RJF 4/05 n°312.

² CE 7 juillet 1958

³ CE 21 juin 1995 Sofige n°132531, RJF 8-9/95 n°963.

PROCÉDURE DE REPRISE EN MATIÈRE DE TAXE FONCIÈRE

Si la loi, en l'espèce l'article L 56 du LPF, écarte l'application de la procédure de redressement (ou de rectification) contradictoire en matière d'impôts locaux, le Conseil d'Etat a imposé à l'Administration fiscale, en cas de rehaussements des bases d'imposition de la taxe professionnelle (TP), de respecter les obligations qui découlent du principe général des droits de la défense.

Le principe posé par un arrêt SIMOENS du 5 juin 2002⁹, est que lorsqu'une imposition, telle la TP, est assise sur la base d'éléments qui doivent être déclarés par le redevable, l'administration ne peut établir, à la charge de celui-ci, des droits excédant le montant de ceux qui résulteraient des éléments qu'il a déclarés qu'après l'avoir, conformément au principe général des droits de la défense, mis à même de présenter ses observations.

Dans une décision du 16 novembre 2004, le TA de Pau vient de faire application de ce principe dans le cas de l'émission d'un rôle particulier de taxe foncière sur les propriétés bâties (TFPB).

Ainsi dès lors que la modification des bases de TFPB doit faire l'objet d'une déclaration par le contribuable, comme par exemple en cas d'édification d'une construction nouvelle, l'Administration qui rectifie unilatéralement les bases déclarées doit permettre à l'intéressé de pouvoir formuler ses observations avant l'établissement d'un rôle particulier.

En revanche, l'Administration n'est plus tenue à cette obligation pour l'imposition des années suivantes établies sur une base préalablement rectifiée et reconduite, chaque année sans changement, par voie de rôle général.

TVA. TAXE SUR LES SALAIRES ET SECTEURS D'ACTIVITÉ DISTINCTS

1. Une banque dont l'activité principale était bien évidemment bancaire et financière donc exonérée de TVA (CGI : article 261 C) procédait accessoirement à des opérations de location de matériels informatiques et de terminaux points de vente taxables à la TVA. Elle avait érigé cette dernière activité en secteur distinct d'activité et déduit intégralement la TVA grevant les immobilisations qui lui étaient dédiées ce que l'Administration n'avait pas admis.

En appel, la CAA de Paris se fondant sur les dispositions des articles 212 et 213 de l'annexe II du CGI avait décidé que les deux activités étaient complémentaires et ne pouvaient pas faire l'objet d'une dissociation alors même qu'elles faisaient l'objet de comptabilités séparées. Selon la Cour, elles constituaient une seule et même activité et en conséquence il convenait d'appliquer le prorata général de déduction pour déterminer les droits à déduction.

Après l'introduction du pourvoi en cassation par la banque, l'Administration a prononcé la décharge des rappels de TVA et le Conseil d'Etat a prononcé un non-lieu à statuer¹⁰. On doit donc en déduire qu'elle reconnaît qu'il y avait donc bien un SDA de location dans le cas d'espèce.

Notons cependant que nul n'était besoin de passer par la création d'un SDA pour obtenir la détaxation des immobilisations en cause. On rappellera, en effet, qu'il résulte tant de la jurisprudence du CE (CE 21 février 1979, SA Socofrein) que celle de la Cour de Justice des Communautés Européennes (CJCE 6 avril 1995, BLP Group) que les entreprises, même partiellement taxables, ont droit à la déduction intégrale de la taxe ayant grevé les immobilisations entièrement affectées à des opérations ouvrant droit à déduction.

2 – La constitution de plusieurs SDA en TVA conduit, comme on le sait, à déterminer la taxe sur les salaires due à raison des rémunérations des salariés spécialement affectés à chaque secteur en fonction du rapport d'assujettissement propre à ce secteur. A défaut d'une telle affectation des salariés, c'est le rapport d'assujettissement de l'entreprise dans son ensemble qui s'applique. Dans deux arrêts rendus pour le même jour la CAA de Nantes¹¹ a apporté dans ce domaine d'intéressantes précisions.

Comme la constitution des SDA est de droit (Annexe II au CGI : article 213), la CAA a jugé que l'obligation de déclaration pesant sur les entreprises n'a pas pour effet, lorsqu'elle n'est pas satisfaite, d'interdire à celles-ci de calculer rétroactivement la taxe sur les salaires dont elles sont redevables en fonction de ceux-ci.

Reprenant ensuite un critère traditionnel selon lequel relèvent de SDA toutes les activités qui mettent en œuvre des cycles distincts d'opérations qui sont effectuées avec un personnel et des techniques propres à chacun d'eux, la CAA a écarté l'existence de SAD dans une banque à raison des activités suivantes :

- activités de prestations bancaires à la clientèle, gestion de trésorerie et interface avec le marché interbancaire, refacturations internes ;
- activités de services rendues à ses filiales par la société requérante et la détention même de celles-ci ne peuvent être regardées comme indissociables, dès lors que la détention n'implique pas par elle-même la fourniture de services par la société mère.

TVA : OPERATIONS CONCOURANT A LA PRODUCTION D'IMMEUBLE

Pour l'application des dispositions de l'article 257-7° du CGI qui prévoient la soumission à la TVA des opérations de production d'immeubles (livraisons à soi-même ou cessions), il résulte de la jurisprudence de la Cour de cassation et du Conseil d'Etat que ressortissent à cette catégorie les travaux entrepris sur des immeubles existants lorsqu'ils ont pour effet :

- de créer de nouveaux locaux, notamment dans des locaux auparavant affectés à un autre usage ;
- ou d'apporter une modification importante à leur gros œuvre ;
- ou d'y réaliser des aménagements internes qui, par leur importance, équivalent à une véritable reconstruction ;
- ou enfin d'accroître leur volume ou leur surface.

Dans une espèce tranchée récemment par la CAA de Nantes¹², l'Administration avait considéré que des travaux de rénovation effectués sur un bien soumis aux droits d'enregistrement remplassaient ces conditions et que, de ce fait, l'acquisition devait être soumise à la TVA.

La CAA a écarté cette solution en jugeant que lorsque des travaux de rénovation réalisés sur un immeuble d'habitation achevé depuis plus de cinq ans, et placé en principe de ce fait hors du champ d'application de la TVA, comportent à la fois des travaux de réparation, d'entretien ou d'amélioration et des travaux de construction, de reconstruction ou d'agrandissement dissociables des précédents, ces derniers travaux ne peuvent faire entrer l'acquisition de l'immeuble sur lequel ils sont réalisés dans le champ d'application de la TVA que s'ils ont un caractère prépondérant au regard de l'opération de rénovation dans son ensemble.

INSTRUCTIONS ADMINISTRATIVES

4 J-2-05 n° 77 du 28 avril 2005 : L'avoir fiscal est supprimé pour les personnes autres que les personnes physiques pour les crédits d'impôts utilisables à compter du 1er janvier 2005. Le précompte est abrogé pour les distributions mises en paiement à compter de cette même date. L'instruction commente les dispositions relatives d'une part, aux modalités de liquidation du prélèvement exceptionnel de 25 % opéré sur les distributions de bénéfices mises en paiement en 2005 lorsqu'elles sont prélevées sur des résultats n'ayant pas été soumis à l'impôt au taux normal et d'autre part, aux modalités d'utilisation de la créance qui naît lors du paiement de ce prélèvement.

Pour le Département FISCAL :

Christian BUR

Nathalie TÉTREL

⁹ CE 5 juin 2002 n° 219840, 9e et 10e s.-s., Simoens : RJF 8-c9/02 n°934.

¹⁰ CE 14 janvier 2005, n°251332, SA ING Bank : RJF 4/05 n°323.

¹¹ CAA Nantes 25 juin 2004 n°01-947, 1ère Ch., Caisse fédérale du Crédit Mutuel Océan ; n°00-1629, 1ère Ch., Sté Meunier Participations : RJF 2/05 n°128.

¹² CAA Nantes 13 Octobre 2004, N°03-413, 1ère Ch. Molac : RJF 4/05 n°315.

