

Revue de

DROIT FISCAL

19 MARS 2015, HEBDOMADAIRE, N° 12 - ISSN 1279-8436

Directeurs scientifiques :
 Florence DEBOISSY
 Alexandre MAITROT DE LA MOTTE
 Jean-Luc PIERRE

Rédacteur en chef :
 Thomas JACQUEMONT

- 219 **FISCALITÉ DES PERSONNES**
 Plus-values des dirigeants retraités (*CGI, art. 150-0 D ter*) : appréciation des conditions pour un couple marié
 CE, 10 déc. 2014, M. et Mme Chavanel, concl. E. CORTOT-BOUCHER, note B. GUILLOT DE SUDUIRAUT et B. ZILBERSTEIN
- 220 **FISCALITÉ DES ENTREPRISES**
 CIR : gratifications de stagiaires et cotisations sociales
 CAA Versailles, 6 nov. 2014, min. c/ SAS Cooper Standard Automotive et ST Microelectronics, note D. BOUCHER
- 221 Option des SARL de famille pour le régime fiscal des sociétés de personnes : un formalisme tempéré
 CE, 5 nov. 2014, min. c/ M. et Mme Perez, concl. V. DAUMAS, note L. CHATAIN-AUTAJON
- 222 Transfert des déficits en cas de fusion : l'agrément n'a pas le dernier mot
 CE, 4 févr. 2015, Sté Score-DDB venant aux droits de la Sté Piment, concl. F. ALADJIDI, note R. POIRIER
- 223 **PROCÉDURES FISCALES**
 Constitution, présomptions irréfragables et ETNC
 Cons. const., déc. 20 janv. 2015, note P. KOURALEVA-CAZALS
- 226 Le contentieux des demandes de remboursement de créances de *carry-back*
 CAA Versailles, 8 juill. 2014, SA BFO et Sté Fimipar, note M. MASCRET DE BARBARIN

claire et incontestable dès le début de l'exercice en cause, tant pour les contribuables que pour l'Administration. Seul un respect strict de la notification de l'option avant le début de l'exercice concerné permet de telles certitudes...

8 – En conclusion, on pourrait dans une première approche se féliciter de la souplesse apportée par l'arrêt rendu par le Conseil d'État le 5 novembre 2014. Toutefois, une lecture plus attentive de l'arrêt éveille une inquiétude : le comportement du contribuable doit être pris en compte pour apprécier la validité du formalisme requis pour l'option, ce qui permet de lui opposer *in fine* une option

formellement irrégulière... N'est-ce pas créer une source inutile d'insécurité juridique ?

LISE CHATAIN-AUTAJON,
HEC, maître de conférences
à la faculté de droit de Montpellier,
directrice des études du Master II
Droit du commerce international,
membre de l'A3F

MOTS-CLÉS : Impôt sur les sociétés - SARL de famille (CGI, art. 239 bis AA) - Option pour le régime des sociétés de personnes - Formalisme - Option tardive

JURISCLASSEUR : Fiscal ID, Fasc. 1128-20, P. Gastineau

222 Transfert des déficits en cas de fusion : l'agrément n'a pas le dernier mot

Les dispositions du II de l'article 209 du CGI, dans leur rédaction issue de l'article 85 de la loi n° 2001-1275 du 28 décembre 2001 de finances pour 2002, ne prévoient pas, contrairement à leur rédaction antérieure, que le déficit de la société absorbée ne peut être transféré à la société absorbante que dans la mesure définie par l'agrément institué par ces dispositions. Il suit de là que le montant du déficit mentionné dans celui-ci ne peut être opposé à un contribuable qui présenterait, dans les délais prévus par les textes en vigueur, une réclamation tendant au rehaussement de ce montant. L'Administration peut seulement, lorsqu'elle constate que l'agrément a été délivré au vu de renseignements inexacts fournis par la société dans sa demande quant au montant du déficit à transférer, après avoir mis le contribuable en mesure de présenter ses observations, retirer l'agrément sur le fondement des dispositions du 1 de l'article 1649 nonies A du CGI, sans préjudice de l'application, le cas échéant, des dispositions du 2 du même article.

CE, 9^e et 10^e ss-sect., 4 févr. 2015, n° 365269, Sté Score-DDB venant aux droits de la Sté Piment, concl. F. Aladjidi, note R. Poirier
Mentionné aux tables du recueil Lebon

1. Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que la société Piment a absorbé la société Concrètement le 23 décembre 2003, avec effet rétroactif au 1^{er} janvier de cette même année, en se plaçant sous le régime prévu à l'article 210 A du Code général des impôts ; que, par une décision du 8 août 2005, l'Administration a accordé à la société Piment l'agrément prévu par les dispositions du II de l'article 209 du Code général des impôts pour reporter sur ses résultats les déficits antérieurement subis par la société Concrètement, en mentionnant un déficit de 14 301 euros ; que la société requérante a toutefois déduit de son résultat imposable, au titre de l'exercice clos en 2003, le déficit de la société absorbée pour un montant de 425 356 euros, du fait de la déduction de charges engagées au cours d'exercices antérieurs à la fusion et qui n'avaient pas été déduites au titre de ces exercices ; qu'à la suite d'une vérification de comptabilité, l'Administration a réintégré dans le résultat imposable de la société requérante les charges correspondant à la part du déficit excédant celui qui était mentionné dans l'agrément ; que la société Score-DDB, venant aux droits de la société Piment, se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 15 novembre 2012 par lequel la cour administrative d'appel de Paris a rejeté sa requête tendant à l'annulation du jugement du 3 novembre 2010 du tribunal administratif de Paris rejetant sa

demande tendant à la décharge du complément d'impôt sur les sociétés et des pénalités correspondantes, ainsi que de la contribution sur cet impôt, auxquels elle a été assujettie au titre de l'exercice clos en 2003 ;

2. Considérant qu'aux termes du II de l'article 209 du Code général des impôts, dans sa rédaction applicable aux impositions en litige : « En cas de fusion ou opération assimilée placée sous le régime de l'article 210 A, les déficits antérieurs non encore déduits par la société absorbée ou apporteuse sont transférés, sous réserve d'un agrément délivré dans les conditions prévues à l'article 1649 nonies, à la ou aux sociétés bénéficiaires des apports, et imputables sur ses ou leurs bénéfices ultérieurs dans la limite édictée au troisième alinéa du I. L'agrément est délivré lorsque : a. L'opération est justifiée du point de vue économique et obéit à des motivations principales autres que fiscales ; b. L'activité à l'origine des déficits dont le transfert est demandé est poursuivie par la ou les sociétés bénéficiaires des apports pendant un délai minimum de trois ans. Les déficits sont transférés dans la limite de la plus importante des valeurs suivantes appréciées à la date d'effet de l'opération : - la valeur brute des éléments de l'actif immobilisé affectés à l'exploitation hors immobilisations financières ; - la valeur d'apport de ces mêmes éléments » ; qu'aux termes de l'article 1649 nonies A du même code : « 1. L'inexécution des engagements souscrits en vue d'obtenir un agrément administratif ou le non-respect des conditions auxquelles l'octroi de ce dernier a été subordonné entraîne le retrait de l'agrément, la déchéance des avantages fiscaux qui y sont attachés et l'exigibilité des impositions non acquittées du fait de celui-ci (...) 2. Lorsque le bénéficiaire d'avantages fiscaux accordés du fait d'un agrément administratif ou d'une convention passée avec l'État se rend coupable (...) d'une infraction fiscale reconnue frauduleuse par une décision judiciaire ayant autorité de chose jugée, il est déchu du bénéfice desdits avantages (...) » ;

3. Considérant que les dispositions précitées du II de l'article 209 du Code général des impôts, dans leur rédaction applicable aux impositions en litige, issues de l'article 85 de la loi du 28 décembre 2001 de finances pour 2002, ne prévoient pas, contrairement à leur rédaction antérieure, que le déficit de la société absorbée ne peut être transféré à la société absorbante que dans la mesure définie par l'agrément institué par ces dispositions ; qu'il suit de là que le montant du déficit mentionné dans celui-ci ne peut être opposé à un contribuable qui présenterait, dans les délais prévus par les textes en vigueur, une réclamation tendant au rehaussement de ce montant ; que l'Administration peut seulement, lorsqu'elle constate que l'agrément a été délivré au vu de renseignements inexacts fournis par la société dans sa demande quant au montant du déficit à transférer, après avoir mis le contribuable en mesure de présenter ses observations, retirer l'agrément sur le fondement des dispositions précitées du 1 de l'article 1649 nonies A du Code général des impôts, sans préjudice de l'application, le cas échéant, des dispositions du 2 du même article ;

4. Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que la société Piment, venant aux droits de la société Concrètement qu'elle a absorbée, a demandé, dans sa réclamation contentieuse en date du 8 février 2007, une décharge d'impôt sur les sociétés au profit de celle-ci, correspondant aux charges que celle-ci avait omis de déclarer aux titres d'exercices antérieurs à la fusion ; qu'il résulte de ce qui a été dit au point 3 que la cour a commis une erreur de droit en jugeant que les dispositions du II de l'article 209 du Code général des impôts, dans leur rédaction applicable aux impositions en litige, faisaient obstacle à ce que la société Piment puisse demander, dans sa réclamation, le droit de déduire de son résultat imposable un déficit supérieur à celui mentionné dans la décision d'agrément ; que la société Score-DDB est, par suite et sans qu'il soit besoin d'examiner l'autre moyen de son pourvoi, fondée à demander l'annulation de l'arrêt qu'elle attaque ;

(...)

Article 2 : L'affaire est renvoyée à la cour administrative d'appel de Paris.

(...)

CONCLUSIONS

1 – Au cours des exercices clos en 2001 et 2002, un groupe d'intégration fiscale, réunissant une société mère, dénommée « RGI », et une filiale « Concrètement », n'a pas tenu compte dans les résultats qu'il a alors déclarés, d'environ 530 k € de charges et 130 k € de produits.

En 2003, ce groupe a connu une double réorganisation puisque :

– d'une part, la filiale a été dissoute, sans liquidation mais avec transmission universelle du patrimoine, au profit de la société mère (décision d'assemblée générale du 17 juin avec effet rétroactif au 1^{er} janvier) ;

– et d'autre part, la nouvelle société a été absorbée, dans le cadre d'une fusion de l'article 210 A du CGI, par une SAS Piment (assemblée générale du 23 décembre avec effet aussi au 1^{er} janvier).

C'est cette dernière qui, au cours de la période dite intercalaire de la fusion, a cherché à rectifier les erreurs et omissions commises en passant, notamment, des écritures de charge.

À la suite d'une vérification de comptabilité, l'Administration a, toutefois, remis en cause la déductibilité de ces charges et les a réintégrées, à son résultat de 2003, déduction faite, des produits, qui avaient, alors, également été comptabilisés à tort selon elle, soit environ 400 k €, en relevant :

– d'une part, que les charges trouvaient leur fait générateur dans la gestion de la société absorbée et étaient connues à la date de la fusion, si bien qu'elles ne constituaient pas une charge de la société absorbante mais un élément du prix d'acquisition ;

– et d'autre part, que s'agissant d'erreurs ou d'omissions, la correction sur l'exercice lors duquel elles avaient été commises devait être demandée dans le délai de réclamation.

Dans ses observations du 20 octobre 2006, la SAS, a, selon une première ligne de défense, soutenu que les charges litigieuses n'étaient ni connues ni prévisibles à la date d'effet de la fusion.

Puis dans sa réclamation du 8 février 2007, elle a mis en avant, en parallèle, une seconde ligne de défense, en soutenant que si les charges contestées étaient imputables à la société absorbée, elles devaient augmenter d'autant le déficit de 14 301 € qu'elle-même avait déclaré dans le cadre de la demande d'agrément prévu par le II de l'article 209 du CGI, qui avait été présentée dès le 18 décembre 2003 et qui avait été satisfaite par une décision du 8 août 2005.

Après rejet de cette réclamation par l'Administration et de sa demande de décharge par un jugement du tribunal administratif de Paris du 3 novembre 2010, la société requérante, dénommée Score DDB, vient aux droits de la société Piment et vous demande la cassation de l'arrêt du 15 novembre 2012 par lequel la cour administrative d'appel de Paris a rejeté l'appel qui avait été formé par cette dernière.

Pour des raisons de commodité, nous examinerons les moyens du pourvoi, en commençant par ceux qui renvoient à la première ligne de défense invoquée, même si, celle-ci a été traitée en dernier par la cour car elle n'avait été présentée, en appel, qu'à titre subsidiaire.

2 – S'agissant, donc, de l'application de la théorie dite du « prix d'acquisition » :

a) la cour a, d'abord, transposé fidèlement le considérant de principe de votre décision du 6 juin 2008 (CE, 8^e et 3^e ss-sect., 6 juin 2008 n° 285629, SA Gustave Muller : *JurisData* n° 2008-081343 ; *Rec. CE* 2008, tables p. 717 ; *Dr. fisc.* 2008, n° 39, *comm.* 507, *concl.* L. Olléon, *note P. Fumenier* ; *RJF* 10/2008, n° 1058), en jugeant, pour le cas d'espèce qui est une fusion, que « la société absorbante est tenue de prendre en charge l'intégralité du passif transmis en contrepartie de l'actif recueilli et regardé, par suite, comme un élément du coût d'acquisition de cet actif, ce passif ne comprenant que les dettes et charges qu'il était possible de connaître ou de prévoir avant la date d'effet de la fusion, compte tenu des diligences normales incombant à la société absorbante » ;

b) puis, la cour a jugé que si la société Piment soutenait que les charges en litige n'étaient ni connues, ni prévisibles à la date d'effet de la fusion, soit le 1^{er} janvier 2003, elle ne l'établit :

– « ni en se bornant à faire observer que ce n'est que lors de l'examen approfondi de la comptabilité de la société Concrètement, à l'occasion de sa dissolution sans liquidation (...), que des anomalies ont été mises au jour » ;

– « ni en se prévalant de la certification, par un commissaire aux comptes, des comptes des sociétés RGI et Concrètement au titre des exercices clos en 2000, 2001 et 2002 » ;

c) enfin, la cour a relevé, en sens inverse, que « les charges dont s'agit, d'ailleurs inscrites au cours de la période intercalaire par la société Piment au compte 672 000 intitulé « charges sur exercices antérieurs », proviennent d'erreurs ou d'omissions ayant trait à des opérations courantes dont la réalité n'a pas été dissimulée ».

3 – Aucun moyen de dénaturation n'est invoqué à l'encontre du dernier temps de ce raisonnement qui relève d'une appréciation souveraine des faits.

Et il n'y a ni erreur de droit ni erreur de qualification juridique à en avoir déduit qu'il s'agissait d'un coût d'élément d'acquisition :

– nous ne sommes pas, en effet, dans la même situation que l'affaire précitée de 2008 où le contribuable n'avait pas été contredit dans son affirmation que ce n'était qu'après la prise d'effet de la fusion qu'il avait découvert les anomalies comptables et où celles-ci étaient constituées par des détournements de fond qui n'avaient pu être identifiées auparavant « en raison de la falsification frauduleuse des comptes » ;

– nous ne sommes pas, non plus, dans une situation comparable à celle de la décision du 9 janvier 1974 (CE, 7^e et 9^e ss-sect., 9 janv. 1974, n° 89157 : *Rec. CE* 1974, p. 17 ; *Dr. fisc.* 1974, n° 8, *comm.* 219) où la théorie du « prix d'acquisition » a été, pour la première fois, restreinte aux « dettes et charges qu'il était possible de connaître ou de prévoir lors de la fusion » : les « suppléments de redevance » qui ont, alors, été regardés comme n'en faisant pas partie, résultaient, en effet, d'une décision par laquelle la CECA avait révisé, avec effet rétroactif, les bases de calcul de ladite redevance ;

– le cas d'espèce est plus proche de la décision du 6 novembre 1974 (CE, 7^e et 8^e ss-sect., 6 nov. 1974, n° 89562 et n° 89564 : *Rec. CE* 1974, p. 951 ; *Dr. fisc.* 1974, n° 52, *comm.* 1596 ; *Dr. fisc.* 1974, n° 52, *comm.* 1599 ; *Dr. fisc.* 1974, n° 52, *comm.* 1609 ; *Dr. fisc.* 1974, n° 52, *comm.* 1621 ; *RJF* 1/1975, n° 11) relative à des ristournes versées, après une fusion, aux clients de la société absorbée, qui correspondaient à une créance dont vous avez précisé qu'elle « ne figurait pas sur l'état du passif produit par la société absorbée » mais dont vous avez estimé que le paiement avait été « assumé par la société requé-

rante au titre des obligations qui découlent pour elle des termes mêmes de l'acte d'apport-fusion » ;

– il s'apparente à la décision du 27 juin 2008 (CE, 8^e et 3^e ss-sect., 27 juin 2008, n° 282910, *Sté Progemo* : RJF 11/2008, n° 1166 ; BDCF 11/2008, n° 128, concl. L. Olléon) où la société absorbante a été regardée comme n'ayant pas établi qu'elle ignorait l'existence de pertes subies par la société absorbée avant la fusion, au moment de celle-ci, en se bornant à affirmer que les dettes en cause n'avaient pas été inscrites dans les bilans de clôture qui étaient alors disponibles ;

– et les faits sont, enfin, assez similaires de ceux de l'affaire CE, 7^e et 8^e ss-sect., 18 mars 1992, n° 62402, *SA Leybold-Heraeus-Sogev (LHS)* : *JurisData* n° 1992-600212 ; *Dr. fisc.* 1993, n° 10, comm. 488 ; RJF 5/1992, n° 634, concl. O. Fouquet, p. 376 ; RJF 7/1993, p. 546, chron. G. Goulard) dans laquelle vous avez suivi les conclusions d'O. Fouquet qui expliquaient que « le désordre de la comptabilité de la société absorbée ne saurait donner aux avoirs consentis ultérieurement aux clients par la société absorbante le caractère d'une dette qu'il était impossible de connaître ou de prévoir lors de la fusion. »

4 – À supposer qu'il soit opérant en cassation, ce qui ne va pas de soi car il n'avait pas été invoqué devant les juges du fond, le moyen qui est tiré, *in fine* devant vous, de ce que les charges litigieuses provenaient de simples « erreurs comptables » que la société Piment était en droit de rectifier car elles avaient un caractère non délibéré, ne porte pas davantage.

L'omission comptable d'une charge liée à une telle erreur commise au cours d'un exercice ne peut, en effet, être corrigée par une déduction au titre d'un exercice ultérieur mais elle doit donner lieu à une réclamation, dans le délai expirant au 31 décembre de la deuxième année suivant l'établissement ou le paiement de l'IS de la société absorbée, par la voie d'une réclamation tendant, soit à la restitution de l'éventuel trop versé soit, si cette société était en déficit, à la rectification de celui-ci, toujours au titre de l'exercice de rattachement.

Or, comme le rappelle le ministre devant vous, les exercices 2001 et 2002 étaient prescrits en 2007 lorsque pour la première fois, la société Piment a demandé de rehausser le déficit restant à reporter au 31 décembre 2002 du chef de la société qu'elle avait absorbée. Et, dès lors que la PR à l'origine du redressement litigieux ne visait que les exercices clos en 2003 et 2004, elle n'ouvrait pas de droit de compensation au titre des exercices antérieurs.

5 – La cour a été muette sur ce point alors qu'il aurait pu constituer, à notre sens, un terrain pertinent de rejet de l'autre ligne de défense de la société Piment, qui était tirée de ce que l'agrément qui lui avait été délivré lui donnait « le droit de déduire un déficit de la société Concrètement au titre de l'exercice clos en 2002 porté à 425 356 € du fait de la déduction de charges omises au titre de cet exercice et de l'exercice précédent ».

Avant de savoir si le transfert était possible, c'est-à-dire si le déficit réévalué de la société absorbée pouvait s'imputer sur les résultats de la société absorbante, au titre des reports déficitaires, encore fallait-il, en effet, que cette dernière soit encore, dans les temps, pour réclamer une telle réévaluation, ce qui n'apparaissait pas être le cas.

Au lieu de cela, la cour a procédé en trois temps :

a) elle a, d'abord, cité les dispositions du II de l'article 209 du CGI, dans sa rédaction applicable issue de l'article 85 de la loi de finances pour 2002 (L. n° 2001-1275, 28 déc. 2001, art. 85 : *Dr. fisc.* 2002, n° 1-2, comm. 1), c'est-à-dire :

– le premier alinéa selon lequel, « en cas de fusion ou opération assimilée placée sous le régime de l'article 210 A, les déficits antérieurs non encore déduits par la société absorbée ou apporteuse sont transférés, sous réserve d'un agrément délivré dans les conditions prévues à l'article 1649 nonies, à la ou aux sociétés bénéficiaires des apports, et

imputables sur ses ou leurs bénéfices ultérieurs dans la limite édictée au troisième alinéa du I » ;

– les alinéas 2 à 4 selon lesquels : « l'agrément est délivré lorsque : a. L'opération est justifiée du point de vue économique et obéit à des motivations principales autres que fiscales ; b. L'activité à l'origine des déficits dont le transfert est demandé est poursuivie par la ou les sociétés bénéficiaires des apports pendant un délai minimum de trois ans » ;

– et les alinéas 5 à 7 selon lesquels « les déficits sont transférés dans la limite de la plus importante des valeurs suivantes appréciées à la date d'effet de l'opération : la valeur brute des éléments de l'actif immobilisé affectés à l'exploitation hors immobilisations financières ; la valeur d'apport de ces mêmes éléments » ;

b) puis la cour a relevé que, par sa décision du 8 août 2005, l'Administration avait accordé à la société Piment l'agrément prévu par les dispositions précitées « pour reporter sur ses résultats les déficits antérieurement subis par la SA Concrètement, s'établissant à la somme de 14 301 euros » ;

c) enfin, la cour a jugé, pour la partie de ce considérant qui est contesté devant vous, que « si, comme le fait valoir la requérante, l'agrément doit être accordé par l'Administration dès lors que les conditions prévues par le texte sont remplies, il n'en résulte pas que la décision d'agrément ouvrirait droit à la déduction d'un montant de déficit supérieur au montant sur lequel porte cette décision, dans la seule limite de la valeur brute ou de la valeur d'apport des éléments de l'actif immobilisé affectés à l'exploitation hors immobilisation financière ».

6 – Il n'est pas possible de reprocher à ce raisonnement, comme le fait la société, un défaut de réponse à moyen : en effet, s'il est vrai qu'elle insistait, en appel, sur le fait non contesté, que l'agrément du II de l'article 209 est, clairement depuis l'article 85 de la loi de finances pour 2002, de droit et non plus discrétionnaire comme l'était, d'après votre jurisprudence CE, 8^e et 7^e ss-sect., 1^{er} juin 1988, n° 79550, *Sté Berto SA* : *JurisData* n° 1988-645192 ; *Rec. CE* 1988, tables p. 573 ; *Dr. fisc.* 1988, n° 41, comm. 1866 ; RJF 8-9/1988, n° 1029), la version antérieure de ce dispositif, il ne s'agissait que d'un argument auquel la cour n'était pas tenue de répondre et qui peut, par ailleurs, être regardé comme ayant été implicitement mais nécessairement écarté par elle.

Au demeurant, on aurait tort d'opposer, sur ce point, les anciennes et les nouvelles dispositions car il vient d'être jugé par le Conseil constitutionnel, dans une décision du 28 novembre 2014 (*Cons. const.*, déc. 28 nov. 2014, n° 2014-431 QPC, *Stés ING Direct NV et ING Bank NV* : *JurisData* n° 2014-029415 ; *Dr. fisc.* 2015, n° 7-8, comm. 159, note C. Cassan et Ph. Durand, rendue sur un renvoi de votre part, CE, QPC, 8^e et 3^e ss-sect., 19 sept. 2014, n° 376800, *ING Direct NV et ING Bank NV* : *Dr. fisc.* 2014, n° 41, comm. 581 ; RJF 12/2014, n° 1135 – conclusions Nathalie Escaut), que les premières « ne sauraient, sans priver de garanties légales les exigences qui résultent de l'article 13 de la Déclaration de 1789, être interprétées comme permettant à l'Administration de refuser cet agrément pour un autre motif que celui tiré de ce que l'opération de restructuration en cause ne satisfait pas aux conditions fixées par la loi ».

7 – En revanche et même s'il y a matière à hésitation, il nous semble que le dernier temps du raisonnement de la cour doit être censuré :

a) outre le fait que, depuis 2002, le II de l'article 209 ne précise plus que les fusions « peuvent ouvrir droit (...) au report des déficits antérieurs non encore déduits » mais que ces déficits « sont transférés », ce qui traduit une inflexion notable dans l'intention du législateur quant au caractère non discrétionnaire de l'agrément sous réserve duquel l'avantage fiscal est accordé, il s'avère que le nouveau texte n'a pas repris la précision de l'ancien selon laquelle cet avantage était accordé « dans la mesure définie par cet agrément » ;

Or, loin de défendre l'idée reprise à son compte par la cour, que le montant des déficits mentionnés dans la décision d'agrément constituerait un plafond, l'Administration n'a cessé de commenter les nouvelles dispositions, depuis l'instruction du 21 août 2002 (*Instr. 21 août 2002* : BOI 13 D-2-02 ; *Dr. fisc. 2002*, n° 37, *instr. 12891*, jusqu'à l'actuel BOI-SJ-AGR-20-30-10-10, 7 oct. 2013) :

- en indiquant que « la décision d'agrément fixe le principe du droit au report des déficits de la société absorbée à la société bénéficiaire des apports et arrête, en fonction du contenu de la demande, le montant des déficits transférés » ;

- mais en précisant, aussi, que cette décision ne saurait « être regardée comme fixant un montant **intangibles** de déficits reportables » ;

b) il est vrai que cette dernière affirmation est complétée par la précision selon laquelle le montant de déficit reportable demeure « soumis au droit de contrôle de l'Administration, dans les conditions de droit commun », ce qui n'est pas nécessairement contraire à la thèse défendue par l'Administration dans le présent contentieux.

Mais il y aurait une réelle iniquité à admettre que l'Administration puisse revoir à la baisse les déficits transférés, au cours du délai de reprise, alors que le contribuable ne pourrait pas les revoir à la hausse, avant expiration du même délai, l'agrément étant pourtant de droit.

8 – Comme l'agrément est, désormais, délivré dans les conditions prévues par l'article 1649 nonies du CGI, c'est-à-dire notamment qu'il est réservé aux demandes qui ont été déposées, au regard du I de cet article, « préalablement à la réalisation de l'opération qui la motive », aucune demande ne peut être présentée après la décision d'assemblée générale relative à la fusion.

Au cas d'espèce, on ne comprend guère pourquoi la société Piment n'a pas été en mesure, lors de sa demande d'agrément du 18 décembre 2003, c'est-à-dire cinq jours avant la décision d'AG décidant de sa fusion, de mentionner le déficit exact de la société absorbée qu'elle souhaitait transférer. Mais il aurait pu se faire que le supplément de déficit à transférer ne soit connu, dans la limite du délai de réclamation, qu'après cette décision du 23 décembre 2003.

Afin d'éviter, dans une telle hypothèse, que le contribuable ne soit privé de la possibilité de transférer la totalité des déficits de la société absorbée, il apparaît souhaitable de retenir une interprétation souple du II de l'article 209 qui couvre :

- non pas uniquement ceux des déficits non encore déduits qui sont mentionnés dans la demande d'agrément et dans la décision y faisant droit ;

- mais, comme le texte le prévoit lui-même, « les déficits antérieurs non encore déduits », c'est-à-dire ceux qui ont été mentionnés mais aussi ceux qui n'ont pas pu l'être ;

- et ce, dans la seule limite que le législateur a souhaité fixer lui-même, par rapport aux valeurs brutes et d'apport des éléments de l'actif immobilisé.

9 – Il n'est pas impossible que l'appréciation que l'Administration doit porter sur le respect, par le contribuable, des conditions posées par le texte se trouve modifiée par le nouveau déficit car le montant de celui-ci n'est pas sans lien :

- tant avec les « motivations principales autres que fiscales » qui justifient l'opération ;

- qu'avec la poursuite de « l'activité à l'origine des déficits dont le transfert est demandé ».

Mais l'Administration ne sera pas démunie, s'il s'avère que ces conditions ne sont plus remplies, puisqu'elle conservera la faculté qui lui est ouverte par le I de l'article 1649 nonies A du CGI, de retirer, en pareil cas, l'agrément, ce qui entraînerait, en application de ces dispositions, la déchéance totale ou partielle des avantages fiscaux qui y étaient rattachés.

Vous pourrez donc et devrez même faire droit à l'erreur de droit invoquée par la société car la circonstance, si vous nous avez suivi, qu'elle n'ait pas été en mesure, à la date de la fusion, de connaître ou de prévoir les charges qui avaient été mal comptabilisées en 2001 et 2002 :

- loin de rendre inopérante l'augmentation du déficit subi par la société absorbée au titre de ces deux exercices que la société absorbante souhaitait se voir transférer ;

- conduit à regarder cette ligne de défense comme la seule qui pouvait être soutenue, même si c'était, comme nous l'avons dit, en vain ici, pour des raisons de prescription.

10 – Si vous nous suivez pour annuler l'arrêt attaqué, et même si les chances de succès de la société requérante, dans le cadre du règlement au fond de l'affaire nous apparaissent, en l'état de sa défense, pour le moins réduites, vous pourrez lui accorder, à la charge de l'État, 3 000 € au titre de l'article L. 761-1 du Code de justice administrative.

Et par ces motifs, nous concluons à l'annulation de l'arrêt attaqué, au renvoi de l'affaire devant la cour administrative d'appel de Paris et à l'octroi des frais irrépétibles.

Frédéric ALADJIDI,
rapporteur public

NOTE

1 – L'affaire concerne une société à laquelle a été transmise en régime de faveur l'universalité du patrimoine de sa filiale avec effet rétroactif au 1^{er} janvier 2003. Pendant la période intercalaire qui sépare la date d'effet de la date de réalisation de l'opération, la société dissoute a identifié de nouveaux passifs qui, bien qu'ayant trait à sa gestion antérieure, ont été inscrits dans ses comptes 2003. La société mère les a déduits de ses propres résultats du fait de la rétroactivité. La déductibilité de ces charges a été remise en cause par l'Administration sur le fondement de la théorie du prix d'acquisition. Puis la discussion s'est déplacée sur le terrain de l'augmentation du déficit fiscal que la société dissoute avait déjà transmis à la société mère sur agrément, qui avait été accordé sur la base des déficits connus au 31 décembre 2002. La société requérante a axé sa défense sur la portée de la décision d'agrément et a relégué son argumentaire relatif au coût d'acquisition dans un moyen subsidiaire.

1. Le pouvoir d'agrément du ministre ne s'étend pas à la détermination du montant des déficits transférés

2 – En s'appuyant sur la lettre du II de l'article 209 du CGI dans sa rédaction applicable à l'époque des faits et demeurée inchangée sur ce point, le Conseil d'État juge que le montant du déficit transféré dans le cadre d'une fusion ou une opération analogue au plan fiscal n'est pas figé à celui qui figure dans la décision d'agrément.

Le Conseil d'État tire argument de la lettre de la loi. Dans la rédaction antérieure à l'époque des faits, le II de l'article 209 prévoyait que les déficits étaient transférés « dans la mesure définie par cet agrément ». L'octroi de l'agrément revêtait donc un caractère discrétionnaire dans le silence du texte sur ses conditions de délivrance à l'exception de quelques lignes directrices concernant les amortissements réputés différés. L'Administration limitait en pratique le bénéfice de l'agrément au secteur industriel en réduisant la portion des déficits transférés à 40 %. Mais cette expression a disparu du texte de l'article 209 à l'occasion de la loi de finances pour 2002 comme dans ses versions postérieures. Le législateur a ainsi retiré à l'Administration le pouvoir de déterminer le montant des déficits transmis. En

effet, les nouvelles versions du texte ne prévoient pas explicitement que l'Administration a le pouvoir de fixer le montant des déficits transmis et ce silence doit s'interpréter en faveur du contribuable.

2. Le montant des déficits transmis sur agrément peut être révisé à la hausse comme à la baisse

3 – Le troisième considérant de la décision *Piment* relève la recette passablement trouble imaginée par les services de Bercy pour autoriser le transfert des déficits. En effet, la doctrine administrative indique (BOI-SJ-AGR-20-30-10-10, 7 oct. 2013, § 230) que « la décision [d'agrément] fixe le **principe** du droit au report des déficits (...) et **arrête**, en fonction du contenu de la demande, le montant des déficits qui peut être transféré ». Une lecture trop rapide du Bulletin officiel pourrait laisser penser que l'Administration, une fois vérifiées les conditions posées par la loi, « fixe » le montant du déficit transféré à l'intérieur de l'enveloppe demandée par le contribuable. C'est sans doute en retenant cette lecture restrictive (« et arrête ») que l'Administration a refusé la majoration du déficit transféré dans l'affaire *Piment*.

Au contraire, la décision du Conseil d'État rendue conformément aux conclusions de Frédéric Aladjidi souligne implicitement que la procédure d'agrément se limite à vérifier que les conditions légales prévues pour sa délivrance sont satisfaites. Cette position est conforme à la décision du Conseil constitutionnel rendue le 30 décembre 1987 (*Cons. const.*, déc. 30 déc. 1987, n° 87-237 DC, *Loi de finances pour 1988*, consid. 11 : *Dr. fisc.* 1988, n° 43, comm. 1228, note L. Philip ; *GAJF*, th. n° 54) à propos de l'agrément prévu à l'article 223 L, 6, a du CGI pour le report des déficits d'une société d'un groupe intégré : le ministre a seulement « le pouvoir de s'assurer, conformément à l'objectif poursuivi par le législateur que l'opération en cause satisfait aux conditions fixées par la loi ». C'est donc à juste titre que le Conseil d'État a cassé l'arrêt des juges de Paris pour avoir dit que « [si] l'agrément doit être accordé par l'Administration dès lors que les conditions prévues par le texte sont remplies, **il n'en résulte pas que la décision d'agrément ouvrirait droit à la déduction d'un montant de déficit supérieur au montant sur lequel porte cette décision** ».

Le montant des déficits transférés sur agrément peut donc être revu à la hausse comme à la baisse si, comme dans l'espèce, un déficit transférable supplémentaire apparaît, après la délivrance de l'agrément, par suite d'une erreur comptable.

3. La révision à la hausse des déficits transférés doit être précédée d'une réclamation tendant à corriger une erreur comptable dans le délai de prescription

4 – Même si un agrément a validé le transfert des déficits, le contribuable ne peut pas spontanément en majorer le montant sous prétexte que son transfert a déjà été agréé dans le principe. Lorsqu'un contribuable a rattaché par erreur à un exercice une charge née au cours d'un autre exercice, il ne peut obtenir la déduction de cette charge qu'en présentant une réclamation dans la mesure où le délai de réclamation n'est pas expiré ou par voie de compensation opposée aux rehaussements opérés par l'Administration (BOI-BIC-CHG-10-20-10, 12 sept. 2012, § 10). Dans l'incertitude du fait générateur exact de la charge, cette réclamation pourrait tendre à déduire une provision supplémentaire pourvu que les conditions de déductibilité

soient satisfaites, à savoir la probabilité d'une perte ou d'une charge suffisamment précise par suite d'un événement ayant pris naissance avant la date d'effet. En application de l'article 210 A, 3, a du CGI, la société absorbante ou bénéficiaire d'un apport partiel d'actifs placé sous le régime de faveur des fusions devrait alors inscrire au passif de son bilan cette nouvelle provision, si elle a conservé son objet.

Au cas particulier, comme y insiste le rapporteur public, le délai de réclamation était expiré et les charges étaient nées au cours d'un exercice qui n'était pas visé par la procédure de rectification. En précisant que le montant du déficit mentionné dans l'agrément ne peut être opposé au contribuable qui présenterait « dans les délais prévus par les textes en vigueur » une réclamation tendant à son rehaussement, l'arrêt du Conseil d'État porte en germe la décision des juges du fond chargés de statuer sur renvoi.

Les erreurs comptables entraînant une majoration du déficit fiscal transféré sur agrément devraient être assez rares en pratique, et l'arrêt *Piment* devrait avoir une portée limitée pour les entreprises.

4. Le déficit revu à la hausse doit-il repasser au crible de l'analyse du bureau des agréments ?

5 – La société absorbante qui entend se prévaloir de l'augmentation du déficit fiscal de l'absorbée reconnu à l'issue de la réclamation n'est pas forcément quitte de toute relation avec le bureau des agréments. Dans l'arrêt *Piment*, le Conseil d'État, dont ce n'est pas le rôle, n'indique pas de quelle manière pratique le supplément de déficit fiscal reportable dont l'Administration a admis l'existence peut être repris par la société absorbante, alors qu'un agrément a été délivré pour un montant moindre. Faut-il demander à l'Administration de délivrer un nouvel agrément indiquant le « bon » montant de déficits, sans nouvel examen au fond ? La société peut-elle d'office déduire ce déficit supplémentaire en se prévalant du transfert agréé dans le « principe » par l'agrément initial ? Une difficulté particulière naît du fait que la loi réserve le bénéfice de l'agrément aux seules activités transférées qui n'ont pas subi de changement significatif pendant la période au titre de laquelle les déficits ont été constatés et que poursuit l'absorbante. La « traçabilité » des déficits est déterminée au moyen de la comptabilité analytique (BOI-SJ-AGR-20-30-10-10, 7 oct. 2013, § 150). À notre sens, si un nouveau déficit est révélé à la suite d'une erreur comptable dans une société qui exerçait plusieurs activités, l'absorbante ne devrait pas pouvoir utiliser ce déficit supplémentaire sans présenter au bureau des agréments sa comptabilité analytique corrigée, pour lui permettre de vérifier que le déficit supplémentaire est bien afférent à l'activité pour laquelle un agrément a déjà été délivré. Ou bien, si ce déficit est afférent à une autre activité pour laquelle aucun agrément n'a déjà été demandé, de vérifier que les conditions de délivrance d'un nouvel agrément sont réunies. Rien ne sert à l'absorbante de déposer une réclamation tendant à rehausser le déficit de l'absorbée si celui-ci concerne une activité qui a fait l'objet de changements significatifs écartant la possibilité d'un transfert.

5. La mise en œuvre de la théorie du prix d'acquisition pour refuser la déduction chez l'absorbante s'articule avec la possibilité pour cette dernière de demander la révision du déficit transféré par l'absorbée

6 – Le raisonnement sur lequel s'appuie la théorie du prix d'acquisition est que les charges et dettes nées antérieurement à l'opération

de fusion sont présumées être des charges de la société absorbée et ne peuvent dès lors avoir d'incidence sur le résultat fiscal de la société absorbante. Elles sont réputées avoir nécessairement été prises en compte pour la valorisation de l'actif net apporté par la société absorbée (M. Chadeaux, *Quelle est la portée de la théorie jurisprudentielle du prix d'acquisition appliquée dans les opérations de restructuration ?*, note sous CE, 8^e et 3^e ss-sect., 25 sept. 2013, n° 356382, Sté Oddo et C^{ie} : *JurisData* n° 2013-020941 ; *Dr. fisc.* 2014, n° 4, comm. 88, concl. N. Escaut). Il en va ainsi même si l'état du passif produit par la société absorbante ne fait pas mention de ces passifs (BOI-IS-FUS-10-20-50, 18 juill. 2013, § 100).

Dans sa proposition de rectification, l'Administration avait fondé le rejet de la déduction des charges litigieuses par la société absorbante sur la théorie du prix d'acquisition. Pour sa part, la défenderesse soutenait qu'elle ignorait l'existence de ces charges à la date d'effet de la fusion. Mais en application de la jurisprudence du Conseil d'État, il lui incombait d'apporter la preuve que les charges omises n'étaient ni connues ni prévisibles au 1^{er} janvier 2003. En effet, le principe est la non-déduction par l'absorbante de charges qui, trouvant leur origine dans les opérations de l'absorbée, sont nées avant la date d'effet. La déduction par l'absorbante des charges qui n'étaient ni connues ni prévisibles à la date d'effet est une exception que les tribunaux appliquent strictement. Au cas particulier, les charges avaient été découvertes pendant la période intercalaire de rétroactivité et inscrites à un compte « 672 000 « charges sur exercices antérieurs » ce qui pouvait faire douter qu'on ait pu en ignorer l'existence à quelques mois de distance, lors de l'arrêté des comptes de l'exercice 2002.

En réalité, la société aurait pu faire l'économie du débat sur le caractère connu et prévisible des charges en demandant d'emblée à les rattacher au déficit fiscal de l'absorbée. Si elle ne l'a pas fait, c'est peut-être par crainte que la décision d'agrément ait définitivement « arrêté » le montant du déficit transféré, devenu intangible malgré l'apparition des nouveaux déficits. C'est dommage, car si la société avait connu la solution contraire donnée par le Conseil d'État, elle se serait peut-être sentie encouragée à déposer dans les délais une réclamation tendant à la rectification des résultats 2001 et 2002. Une lecture attentive de la décision du 6 juin 2008 (CE, 8^e et 3^e ss-sect., 6 juin 2008 n° 285629, SA Gustave Muller : *JurisData* n° 2008-081343 ; *Rec. CE* 2008, tables p. 717 ; *Dr. fisc.* 2008, n° 39, comm. 507, concl. L. Olléon, note P. Fumenier ; *RJF* 10/2008, n° 1058) aurait pu la mettre sur la voie puisque dans cette affaire, le ministre lui-même soutenait que « les pertes d'origine frauduleuse prises en charge par la SA Gustave Muller [l'Administration contestait leur déduction par l'absorbante] constituent en réalité des déficits dissimulés de la société absorbée, dont le transfert à la société absorbante est soumis à agrément ministériel ».

6. Jusqu'où doit s'appliquer la théorie du prix d'acquisition en présence de charges ou de dettes que la société ne peut pas démontrer n'avoir pas connu ou prévu ?

7 – À notre avis, la théorie prétorienne du coût d'acquisition recèle un risque d'application un peu trop radicale. À partir d'une simple présomption de connaissance des charges et des dettes nées à la date d'effet compte tenu des diligences normales incombant à la société, on lui demande aujourd'hui l'impossible en exigeant qu'elle apporte la preuve qu'elle ne connaissait pas ou ne pouvait pas prévoir l'existence de ces dettes ou de ces charges. Par définition, dans une société normalement gérée dont la sincérité des comptes a été attestée sans réserves par le commissaire aux comptes, l'erreur comptable est pure-

ment accidentelle, involontaire. Sauf erreur grossière, il est bien sévère de demander à une société d'apporter la preuve qu'il lui était impossible de se tromper.

Par ailleurs, en cas de transmission universelle de patrimoine ou de fusion simplifiée, la théorie du prix d'acquisition se conçoit mal en l'absence de prix payé sous forme d'actions ou de prime aux actionnaires de l'absorbée, car les actifs et passifs de l'absorbée se substituent dans les comptes de l'absorbante aux titres annulés sans émission de capital. La différence constitue un simple boni ou mali dans le résultat de l'absorbante (en principe déjà provisionnée en moins de la valeur de la participation). La charge omise, lorsqu'elle apparaît, ne fait que réduire ce profit ou accroître cette perte. Rien semble-t-il qui s'apparente à un coût « d'acquisition » de l'actif net de l'absorbée. Or la construction prétorienne du Conseil d'État repose sur l'idée que les charges ou les dettes omises ont été prises en compte lors de la valorisation des apports et par suite dans le prix d'acquisition de l'actif net figurant à son bilan, et par conséquent qu'elles ne peuvent pas être prises en compte une deuxième fois dans son compte de résultat. Relisons les conclusions de Laurent Olléon dans l'affaire *Gustave Muller* : « à la date de la fusion, le prix d'acquisition de l'absorbée, qui donne lieu à la remise de titres et/ou à une prime de fusion, est déterminé sur la base de sa valeur d'actif net. Par conséquent, la société absorbante est réputée avoir intégré dans le calcul de ce prix la valeur des dettes souscrites par la société absorbée avant la fusion, qui soit se refléter, normalement, dans le prix auquel la transaction s'opère. Une telle dette minorant l'actif net de l'absorbée, elle minore par voie de conséquence le coût d'acquisition de cette société qui est la valeur à laquelle l'absorbante va inscrire dans son propre bilan la société absorbée. Admettre que la société absorbante puisse par la suite passer en charges le paiement de la dette souscrite par l'absorbée reviendrait à lui permettre de réduire son résultat d'une somme qui a, en principe, déjà réduit la valeur à laquelle l'acquisition a été comptabilisée ». Dans ces conditions, la théorie du prix d'acquisition ne devrait-elle pas être réservée aux situations où il existe une parité d'échange, présumée avoir intégré les charges de l'absorbée non reflétées dans ses comptes ?

Pour finir, particulièrement dans le cas d'une transmission universelle du patrimoine ou d'une fusion simplifiée, le rejet des charges ignorées dans les comptes de fusion semble contrarier le caractère intercalaire des fusions placées sous le régime fiscal de faveur qui doit « faire disparaître les effets fiscaux de l'opération de transmission de patrimoine » (concl. B. Bohner sous CE, 8^e et 3^e ss-sect., 11 févr. 2013, n° 356519, min. c/ Sté Heineken France : *JurisData* n° 2013-002500 ; *Dr. fisc.* 2013, n° 26, comm. 354, note M. Chadeaux ; *RJF* 3/2013, n° 474). Particulièrement s'il est trop tard pour les inscrire dans les comptes antérieurs de l'absorbée du fait de la prescription.

Conclusion

8 – S'agissant des charges qu'une société absorbée a omises de déduire, la jurisprudence nous rappelle que leur traitement fiscal dépend de la date du fait générateur des charges, c'est-à-dire, en application de la jurisprudence, selon qu'elles étaient ou non connues ou prévisibles à la date d'effet de la fusion :

– dans la négative, la société absorbante est en droit de déduire de son propre résultat les charges qui, bien qu'afférentes à la gestion de l'absorbée, n'étaient ni connues ni prévisibles lors de la fusion et qui sont dès lors restées sans influence sur le prix d'acquisition de la société absorbée (CE, 9 janv. 1974, n° 88157. – CE, 8^e et 3^e ss-sect., 6 juin 2008 n° 285629, SA Gustave Muller, préc.). Réciproquement, la société absorbée n'est pas en droit de déduire une charge qui incombe à l'absorbante ;

– dans l'affirmative, la théorie du prix d'acquisition fait obstacle à ce que la société absorbante déduise de son propre résultat des charges qui se rattachent à la gestion de la société absorbée. Mais rien ne l'empêche, venant aux droits de l'absorbée, de demander par voie de réclamation à corriger le résultat fiscal de cette dernière et majorer son déficit fiscal reportable avant la fusion. Ce déficit peut lui être transmis sur agrément. À cet égard, on savait que le montant des déficits transmis sur agrément pouvait être révisé à la baisse par suite d'un contrôle fiscal portant sur la réalité des déficits fiscaux déclarés par l'absorbée ou du non-respect des conditions fixées par l'agrément. On a désormais la confirmation qu'il peut être révisé à la hausse

si le contribuable s'est trompé dans le montant dont il a demandé le transfert, car l'Administration n'a pas le pouvoir de le plafonner... quitte à rouvrir un parcours du combattant pour réviser le transfert en cas de pluralité d'activités.

Roland POIRIER,
avocat associé,
Brandford-Griffith & Associés

MOTS-CLÉS : Fusions - Transfert des déficits - Agrément (CGI, art. 209, II) - Portée - Fixation du montant maximum des déficits (non)

JURISCLASSEUR : Fiscal ID, Fasc. 1130, M.-A. Coudert

Procédures fiscales

Sources du droit fiscal

223 Conformité à la Constitution, avec réserve, de l'imposition des plus-values de cession de titres et des dividendes de sociétés implantées dans un ETNC

Suite au renvoi préjudiciel du Conseil d'État (CE, 10^e et 9^e ss-sect., 20 oct. 2014, n° 383259, Assoc. française des entreprises privées (AFEP) et a. : Dr. fisc. 2014, n° 47, comm. 643, concl. É. Crépey), le Conseil constitutionnel a déclaré conforme à la Constitution les dispositions de l'article 39 duodecimes, 2, c du CGI, de l'article 145, 6, j du CGI et de l'article 219, I, a sexies-0 ter du CGI, combinées à celles de l'article 238-0 A du CGI relatives à l'exclusion, d'une part, des dividendes provenant de filiales établies dans un État ou territoire non coopératif (ETNC) du bénéficiaire du régime des sociétés mères, et d'autre part, de l'application du régime du long terme aux plus-values de cession de titres de sociétés implantées dans un ETNC.

En effet, ces dispositions poursuivent un but de lutte contre la fraude fiscale des sociétés qui réalisent des investissements ou des opérations financières dans les ETNC et le niveau d'imposition susceptible de résulter, au titre de la loi fiscale française, de leur application n'est pas tel qu'il en résulterait une imposition confiscatoire.

En revanche, les dispositions contestées ne sauraient, sans porter une atteinte disproportionnée au principe d'égalité devant les charges publiques, faire obstacle à ce que, à l'instar de ce que le législateur a prévu pour d'autres dispositifs fiscaux applicables aux opérations réalisées dans un ETNC, notamment aux articles 125 A, 182 A bis et 182 B du CGI, le contribuable puisse être admis à apporter la preuve de ce que la prise de participation dans une société établie dans un tel État ou territoire correspond à des opérations réelles qui n'ont ni pour objet ni pour effet de permettre, dans un but de fraude fiscale, la localisation de bénéficiaires dans un tel État ou territoire.

Cons. const., déc. 20 janv. 2015, n° 2014-437 QPC, note P. Kouraleva-Cazals

1. Considérant que l'article 238-0 A du Code général des impôts est relatif à la définition en matière fiscale des États ou des territoires non coopératifs ; qu'il renvoie à un arrêté le soin de fixer la liste de ces États et territoires ;
2. Considérant qu'aux termes du c) du 2 de l'article 39 duodecimes du même code, dans sa rédaction issue de l'article 22 de la loi du 30 décembre 2009 susvisée : « Le régime des plus-values à court terme est applicable (...) aux plus-values réalisées à l'occasion de la cession de titres de sociétés établies dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A » ;
3. Considérant qu'aux termes du a sexies-0 ter) du paragraphe I de l'article 219 du même code, dans sa rédaction issue de l'article 22 de la loi du 30 décembre 2009 : « Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2011, le régime des plus et moins-values à long terme cesse de s'appliquer à la plus ou moins-value provenant de la cession de titres de sociétés établies dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A. Les moins-values afférentes à des titres exclus du régime des plus et moins-values à long terme en application du premier alinéa peuvent s'imputer exclusivement sur des plus-values exclues du régime des plus et moins-values à long terme en application du même alinéa » ;
4. Considérant qu'aux termes du j) du 6 de l'article 145 du même code, dans sa rédaction issue de l'article 22 de la loi du 30 décembre 2009 : « Le régime fiscal des sociétés mères n'est pas applicable (...) aux produits des titres d'une société établie dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A » ;
5. Considérant que, selon l'association et les sociétés requérantes, la différence de traitement instituée par les dispositions contestées de l'article 145 du Code général des impôts entre les sociétés mères selon que leurs filiales sont établies dans un État ou un territoire figurant ou non sur la liste des États ou des territoires non coopératifs méconnaît le principe d'égalité devant la loi et les charges publiques dès lors que ces dispositions posent, au détriment des premières, une présomption irréfragable de fraude fiscale ; que l'association et les sociétés requérantes font valoir le même grief à l'encontre des dispositions contestées des articles 39 duodecimes et 219 du Code général des impôts ; qu'elles font également valoir qu'en permettant que les produits des