N° 466220 – SOCIETE Mayapan BV

9ème et 10ème chambres réunies

Séance du 12 juillet 2023
Lecture du 26 juillet 2023

CONCLUSIONS

Mme Céline GUIBE, Rapporteure publique

Comment calculer le chiffre d'affaires, pour apprécier le franchissement du seuil d'imposition à diverses contributions additionnelles à l'IS, dont la contribution sociale prévue par l'article 235 *ter* ZC du code général des impôts ? Malgré son apparente simplicité, cette question soulève des difficultés en présence de sociétés dont l'activité courante n'est pas celle d'entreprises industrielles et commerciales classiques, sans pour autant être soumises à des normes comptables spécifiques.

Les faits sont les suivants.

La société Mayapan BV, établie aux Pays-Bas, exerce une activité de holding consistant en la détention et la gestion de participations et l'octroi de prêts à ses filiales. Elle détient le capital de plusieurs sociétés civiles immobilières et sociétés en nom collectif françaises, soumises au régime de l'article 8 du CGI, dont les résultats ont été assujettis à l'impôt sur les sociétés entre ses mains. Elle enregistre, par ailleurs, en propre, des produits financiers correspondant aux intérêts des prêts consentis à ses filiales, et qui sont soumis à l'impôt sur les sociétés.

Elle a été assujettie à des cotisations supplémentaires de contribution sociale sur l'IS au titre des exercices 2013 et 2015, dont elle a réclamé, en vain, la décharge auprès du tribunal administratif de Versailles puis de la cour administrative d'appel de Versailles en faisant valoir que son chiffre d'affaires était inférieur au seuil de 7,63 M€ en-deçà duquel le I de l'article 235 *ter* ZC exonère les redevables de l'IS du paiement de cette contribution.

La cour a jugé que le chiffre d'affaires, au sens de cet article, s'entend du montant hors taxes des recettes réalisées par le redevable dans le cadre de son activité professionnelle normale et courante, y compris lorsqu'il s'agit de produits financiers. Elle a estimé qu'au cours des années en cause, la perception d'intérêts à raison des prêts consentis par la société Mayapan BV aux sociétés dont elle est associée constituait l'une des modalités courantes et normales de poursuite du profit par l'entreprise, caractérisant son modèle économique, de sorte qu'ils faisaient partie de son chiffre d'affaires. Et la cour a ensuite constaté que les intérêts perçus en 2013 et 2015 conduisaient, à eux seuls, au dépassement du seuil d'assujettissement à la contribution sociale.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

A l'appui de son pourvoi, la société soutient que la cour a commis une erreur de droit en incluant les produits financiers dans son chiffre d'affaires.

Vous avez déjà eu l'occasion, par une décision du 10 juillet 2019, *Société IVG Institutional Funds GmbH* (n° 412968, aux tables, RJF 11/19 n° 1041) de préciser la notion de chiffre d'affaires, pour l'application des dispositions de l'article 235 *ter* ZAA instituant une contribution exceptionnelle sur l'IS pesant sur les entreprises réalisant un chiffre d'affaires excédant 250 millions d'euros. Faute de définition par la loi fiscale, vous vous êtes référés, comme de coutume, au droit comptable, qui définit le chiffre d'affaires comme le « montant des affaires réalisées par l'entité avec les tiers dans le cadre de son activité professionnelle normale et courante » (article 512-2 du PCG).

C'est également la définition qu'avait retenue le Conseil constitutionnel pour écarter un grief d'incompétence négative lors de son examen des dispositions fixant le seuil d'assujettissement à la contribution exceptionnelle sur les grandes entreprises de l'article 1er de la loi de finances rectificative pour 2017, égal à milliard d'euros de chiffre d'affaires (Cons. const. 29 novembre 2017, n° 2017-755 DC, pt. 51, RJF 2/18 n° 197).

La cour a transposé cette grille d'analyse pour l'application des dispositions de l'article 235 *ter* ZC, à raison, car, en dépit de la différence – substantielle – du montant des deux seuils en cause, les deux dispositifs reposent sur une logique analogue, qui est de n'assujettir à ces contributions supplémentaires à l'IS que les grandes – ou les plus grandes – entreprises, compte tenu de leurs capacités contributives plus fortes.

Dans l'affaire *Société IVG Institutional Funds GmbH*, était en cause la question de l'inclusion ou de l'exclusion de plus-values de cession d'actifs immobilisés pour le calcul du chiffre d'affaires. Transposant le raisonnement déjà suivi en matière de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises et de taxe professionnelle, vous avez jugé qu'il convenait de rechercher si ces cessions s'inscrivaient dans le modèle économique de l'entreprise. Lorsque, comme c'est en général le cas, ces cessions présentent, pour l'entreprise, un caractère exceptionnel, la plus-value, qui doit, sur le plan comptable, être enregistrée comme un produit exceptionnel, sera exclue du chiffre d'affaires. Lorsqu'à l'inverse, ces cessions constituent une des modalités courantes et normales de poursuite du profit par l'entreprise, la plus-value, qui doit comptablement être enregistrée comme un produit d'exploitation courant, devra être comprise dans le chiffre d'affaires, pour le calcul du seuil d'assujettissement à la contribution exceptionnelle.

La question posée par le présent pourvoi ne porte pas sur la distinction entre produits courants et exceptionnels, mais, moins classiquement, sur la distinction entre produits courants et financiers.

Si la définition littérale du chiffre d'affaires donnée par l'article 512-2 du PCG pour la généralité des entreprises, reprise par votre jurisprudence, est large, les tableaux de synthèse annexés au PCG restreignent le montant du chiffre d'affaires aux seules ventes de marchandise et à la production vendue de biens et services, ce qui correspond au compte 70.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Comme l'a relevé le Conseil national de la comptabilité dès 1985 (avis CNC n° 27 du 27 mars 1985 relatif à la notion de chiffre d'affaires), cette définition générale ne permet pas d'inclure dans le montant du chiffre d'affaires l'ensemble des ressources courantes de certaines entreprises, en particulier, les subventions d'exploitation, certaines locations immobilières et les produits financiers. Pour répondre à un besoin de meilleure information, notamment pour les sociétés cotées, il a été admis la mention, dans l'annexe, d'un indicateur économique intitulé « Produits des activités courantes », à condition qu'il soit accompagné d'un tableau de rapprochement chiffré avec le « montant net du chiffre d'affaires » (art. 833-14 du PCG).

Mentionnons également les travaux menés – depuis 2019 - au sein de l'Autorité des normes comptables pour élargir la définition du chiffre d'affaires et y inclure, au regard du modèle économique de l'entreprise, d'autres produits de gestion courante (compte 75), tels que les redevances[1] - lesquels ne concernent toutefois, à notre connaissance, que des produits d'exploitation.

La solution retenue dans l'affaire *Société IVG Institutional Funds GmbH* écarte, s'agissant des produits d'exploitation, la conception restrictive du chiffre d'affaires résultant des normes de présentation générales du PCG pour privilégier une approche concrète des « affaires réalisées dans le cadre de l'activité professionnelle normale et courante de l'entreprise ». Vous avez pu également vous appuyer sur la définition du chiffre d'affaires qui résulte, en matière de CVAE, de l'article 1586 *sexies* du CGI et qui est une définition spécifiquement fiscale, même si son contenu est éclairé, conformément à la jurisprudence *Société Foncière Ariane*, par report aux normes comptables obligatoires pour l'entreprise. Or cette définition ne se limite pas aux ventes de produits fabriqués, prestations de services et marchandises, mais inclut, notamment, les plus-values de cession d'immobilisation « lorsqu'elles se rapportent à une activité normale et courante de l'entreprise ». Et l'on comprend l'opportunité de retenir une définition du chiffre d'affaires commune aux différents impôts commerciaux.

Peut-on raisonner de même en matière de produits financiers, qui sont, pour leur part, exclus de la définition du chiffre d'affaires de l'article 1586 *sexies* applicable à la généralité des entreprises ?

On trouve, à ce sujet, plusieurs décisions anciennes rendues par des juridictions du fond qui excluent les produits financiers du chiffre d'affaires de sociétés exerçant une activité financière, mais soumises à la tenue d'une comptabilité selon les normes du PCG.

Tel est le cas s'agissant de l'ancienne imposition forfaitaire annuelle (CAA de Lyon, 29 juin 1999, n° 96-22685, Société civile Stirn Finances, RJF 1/00, n° 41), pour laquelle, renonçant à exercer un pourvoi, le gouvernement avait préféré modifier le texte de l'article 223 *septies* du CGI pour fixer le seuil d'imposition par référence au « chiffre d'affaires majoré des produits financiers »[2].

Plus proche de l'espèce, tel est également le cas en matière de contribution additionnelle à l'IS pour laquelle le TA de Paris a exclu les produits financiers du chiffre d'affaires d'une

[1] Consultation du 12 septembre 2019 sur un projet de règlement relatif à la comptabilisation du chiffre d'affaires.
[2] Article 19 de la loi de finances pour 1999.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

société gérant un portefeuille de valeurs mobilières par une décision du 25 avril 2006, *Sogeval* (n° 00-17789, RJF 1/07, n° 20), dont se prévaut le pourvoi.

Postérieurement à ces décisions, vous avez, toutefois, retenu une approche différente pour le calcul, en matière de taxe professionnelle, du seuil de chiffre d'affaires déclenchant l'assujettissement à l'ancienne cotisation minimale sur la valeur ajoutée. Il vous est ainsi arrivé de faire entorse à la référence aux normes comptables dont l'application est obligatoire pour l'entreprise et d'inclure, par réalisme économique, des produits financiers dans le chiffre d'affaires de sociétés soumises au PCG.

Par une décision du 24 juin 2015, *Société CM-CIC Investissement* (n° 374286, RJF 10/15 n° 797), vous avez jugé qu'une société de capital-risque est, pour l'application des dispositions de l'article 1647 E du CGI, soumise aux modalités de calcul du chiffre d'affaires prévues pour les entreprises ayant pour activité exclusive la gestion de valeurs mobilières et qu'elle devait donc être calculée, comme celle des établissements de crédit, en fonction des règles comptables spécifiques applicables à cette catégorie d'établissements, c'est-à-dire, en incluant les produits financiers. Ce sont, en effet, les revenus qu'elle tire des dividendes et des plus-values de cession de ses placements qui reflètent la capacité contributive d'une société de capital-risque.

Vous avez ensuite jugé, à l'occasion d'une décision du 5 octobre 2016, *Société Loisirs Finance* (n° 393299, RJF 12/16, n° 1091) que devait être calculé conformément aux règles applicables aux établissements de crédit le chiffre d'affaires réalisé par une société en participation non agréée, mais qui avait pour objet principal l'octroi, le financement et la gestion de prêts à caractère professionnel accordés à la clientèle de concessionnaires du réseau commercial des sociétés du groupe par son associée en sa qualité d'établissement de crédit agréé. La solution est applicable à la CVAE (ce que confirme, implicitement, la décision de non-admission 8JS, 13 avril 2018, Société Norrsken Finances, n° 410155, RJF 11/18, n° 1117).

Compte tenu du parti de cohérence déjà retenu en 2019, cette veine jurisprudentielle est transposable pour l'application des dispositions relatives aux contributions additionnelles à l'IS.

Les deux précédents que nous venons de mentionner concernaient des entreprises dont la coloration exclusivement « financière » était évidente. Pour les besoins de la CVAE, qui a succédé à la TP, les sociétés de capital-risque font, désormais, partie des entreprises ayant pour activité principale la gestion d'instruments financiers, soumises par le IV de l'article 1586 *sexies* à des règles spécifiques pour le calcul de leur chiffre d'affaires. Quant à la SEP en cause dans l'affaire *Société Loisirs Finance*, elle avait été constituée par une société agréée comme établissement de crédit.

A l'inverse, l'activité des sociétés holding qui animent un groupe de filiales n'est pas assimilable, par nature, à une activité financière.

Ce qui n'interdit cependant pas, compte tenu de l'objet du texte fiscal, qui est, rappelons-le, d'appréhender, parmi les sociétés soumises à l'IS, celles qui disposent d'une capacité

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

contributive significative, de tenir compte de la nature concrète des opérations auxquelles elles se livrent. En l'occurrence, l'octroi de prêts aux sociétés de personnes dont la requérante est l'associée était, au titre des années en cause, au cœur de ses activités et sources de revenus. Elle a perçu, en 2013, 13,9 M€ d'intérêts, 13,1M€ en 2014 et 15M€ en 2015. L'ordre de grandeur de ces revenus est comparable aux quotes-parts des bénéfices des sociétés du groupe lui revenant, comprise entre 14 et 31 M€ selon les exercices. L'activité de prêt était donc, comme l'a jugé la cour, inhérente au modèle économique de l'entreprise et cette appréciation de fait n'est, d'ailleurs, pas contestée devant vous. Quand bien même cette activité n'est pas exercée à titre professionnel, mais au seul bénéfice des sociétés membres du groupe, il n'en demeure pas moins qu'il s'agit d'une activité financière et cette seule circonstance suffit, à notre sens, à déduire que les produits qui en résultent doivent être inclus dans le chiffre d'affaires de l'entreprise puisqu'ils reflètent sa capacité contributive.

Vous écarterez donc l'erreur de droit alléguée. La solution aurait, à notre sens, vocation à être transposée aux sociétés appartenant à un groupe exerçant, pour les comptes des autres membres d'un groupe, une activité de centralisation de trésorerie (« cash-pooling »), qu'il s'agisse de la holding ou d'une simple filiale.

Le second moyen du pourvoi, tiré de ce que la cour aurait commis une erreur de droit en confondant les résultats de la société Mayapan BV et les revenus immobiliers des sociétés de personnes dont elle est l'associée, ne vous arrêtera pas : il repose sur une lecture erronée de l'arrêt, la cour ayant, pour se déterminer, uniquement tenu compte des revenus d'intérêts perçus par la requérante à raison des prêts consentis aux sociétés dont elle est l'associée, et pas des quotes-parts des bénéfices de ces sociétés lui revenant en sa qualité d'associée.

PCMNC au rejet du pourvoi.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.