

Sommaire

La présente revue d'actualité fiscale est consacrée aux principales décisions jurisprudentielles des derniers mois.

I. Recapitalisation d'une filiale en difficulté et moins-value de cession

L'article 39 quaterdecies 2 bis du CGI limite la déduction fiscale des moins-values résultant de la cession moins de deux ans après leur émission de titres de participation émis en contrepartie d'un apport dont la valeur réelle à la date de leur émission est inférieure à leur valeur d'inscription en comptabilité (augmentation de capital de sociétés dont l'actif net est négatif). La moins-value n'est en effet pas déductible à hauteur de la différence entre la valeur d'inscription en comptabilité des titres et leur valeur réelle à la date de leur émission.

La société PY avait procédé à l'augmentation du capital de sa filiale par incorporation du solde créditeur de son compte courant d'associé d'un montant de 7.794.000 € et avait ensuite cédé ses titres pour un montant d'un euro.

L'augmentation avait été effectuée par élévation de la valeur nominale des titres de la filiale et non par émission d'actions nouvelles.

Le Conseil d'Etat (CE, 20 avril 2021, n°429467) considère qu'il résulte des termes mêmes de l'article 39 quaterdecies 2 bis du CGI que la limitation de la déductibilité des moins-values à court terme s'applique seulement en cas de cession de titres de participations avant fait l'objet d'une émission nouvelle en contrepartie d'un apport.

Au cas particulier, dans la mesure où il n'y avait pas eu d'émissions d'actions nouvelles mais d'élévation du nominale d'actions existantes, la déduction de la moins-value réalisée par la société ne devait pas être limitée par les dispositions de l'article 39 quaterdecies 2 bis du CGI.

Le Conseil d'Etat s'en tient à la lettre de l'article 39 quaterdecies 2 bis du CGI qui prévoit effectivement seulement le cas de l'augmentation de capital par émission d'actions nouvelles et non le cas d'augmentation de la valeur nominale d'actions préexistantes.

Il est à préciser que la doctrine administrative va dans le même sens puisqu'elle indique également concernant la restriction prévue par l'article 39 quaterdecies 2 bis que « *les titres de participation concernés par la présente mesure sont ceux faisant l'objet d'une émission nouvelle en contrepartie d'un apport* » (BOI-BIC-PVMV-30-30-120 n°40).

II. Notion de bénéficiaire effectif et absence de redistribution

La Société Alphatrad SAS a versé des dividendes à sa société mère établie en Suisse et détenue elle-même à 100 % par un associé personne physique au Portugal.

Aucune retenue à la source n'a été effectuée en application de l'article 11 de la convention fiscale franco-suisse qui prévoit l'exonération de celle-ci lorsque le récipiendaire détient plus de 10 % de la société distributrice et est le bénéficiaire effectif de la distribution.

A l'issue d'un contrôle, l'administration fiscale a considéré que la société suisse n'était pas le bénéficiaire effectif des dividendes, mais que celui-ci était l'associé unique de la société suisse, résident fiscal portugais.

La Cour administrative d'appel de Versailles (CAA Versailles, 27 mai 2021, n°19VE00090) a confirmé cette analyse, ainsi que celle du Tribunal administratif de Montreuil, en considérant notamment que :

- Aucun élément n'avait été apporté sur la réalité de l'activité de gestion et de développement du groupe de la société suisse, faute notamment de disposer de moyens immatériels, matériels et humains (la société n'apportant qu'une convention de trésorerie postérieure aux faits) ;
- Aucune justification n'était donnée sur le processus de décision présidant à l'affectation des dividendes et sur le fait que la société mère, tout en étant formellement propriétaire du revenu, disposait en pratique de pouvoirs lui permettant d'en disposer et ne se bornait pas à agir pour le compte de son associé unique portugais ;
- Les avances accordées à l'associé unique portugais avaient augmenté de 20.795 CHF à 252.746 CHF, témoignant ainsi de ce qu'il disposait des fonds sociaux ;
- L'absence de redistribution ne suffit pas à considérer que la société suisse est bien le bénéficiaire effectif des sommes mais peut au contraire être regardée comme un acte de disposition de l'actionnaire unique.

Cette décision peut sembler bien rigoureuse compte tenu de l'absence de redistribution, surtout lorsque l'on sait qu'à contrario, le reversement des revenus en totalité ou en quasi-totalité dans un délai très bref constitue un indice prioritaire pour écarter la qualification de bénéficiaire effectif.

III. Actualités Crédit d'impôt recherche – CE 11/05/2021 n° 441603 et 442936 sur le remboursement du CIR après le rejet de réclamation et CE 19/05/2021 n° 432370 sur les frais de veille technologique et les cotisations éligibles

En matière de crédit d'impôt recherche, nous pouvons relever deux arrêts récents rendus ce deuxième trimestre 2021.

- [CE 11/05/2021 n° 441603 et 442936 – Remboursement du CIR après le rejet de réclamation et question des intérêts moratoires](#)

Il s'agit de deux décisions plutôt logiques, par lesquelles le Conseil d'Etat a considéré que dans l'hypothèse où l'administration remboursait une créance de CIR à une entreprise après avoir refusé dans un premier temps cette demande de remboursement, les intérêts moratoires sont à calculer à partir de la date de la demande initiale.

Il s'agissait ici d'une société qui, début juillet 2016, avait sollicité le remboursement de sa créance de CIR. Par une décision d'avril 2017, l'administration a fait droit à cette demande et versé les sommes dont le remboursement avait été demandé.

Par un courrier, la société, considérant que sa demande de remboursement avait d'abord fait l'objet d'un rejet implicite, a demandé à l'administration que ce remboursement soit assorti du versement des intérêts moratoires prévus par l'article L. 208 du LPF, ce qui lui avait été refusé par l'administration.

Pour rappel, l'article L. 208 du LPF prévoit que : « *Quand l'Etat est condamné à un dégrèvement d'impôt par un tribunal ou quand un dégrèvement est prononcé par l'administration à la suite d'une réclamation tendant à la réparation d'une erreur commise dans l'assiette ou le calcul des impositions, les sommes déjà perçues sont remboursées au contribuable et donnent lieu au paiement d'intérêts moratoires dont le taux est celui de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI* ».

Le Conseil d'Etat relève que la demande de remboursement d'une créance de CIR constitue une réclamation ; un remboursement accordé par l'administration à la suite de l'admission d'une telle réclamation n'ouvre pas droit au versement par l'Etat au contribuable d'intérêts moratoires.

En revanche, précise le Conseil d'Etat, un remboursement de créance de CIR qui intervient postérieurement au rejet, explicite ou né du silence gardé par l'administration au-delà du délai de six mois, de la demande formée à cette fin a le caractère d'un dégrèvement contentieux de même nature que celui prononcé par un tribunal, et ouvre en conséquence, droit au versement d'intérêts moratoires à compter de la date de la demande de remboursement.

Dès lors, en jugeant, après avoir relevé qu'il n'était intervenu qu'après un rejet implicite de la réclamation formée par son titulaire, que le remboursement de la créance de CIR en litige prononcé par l'administration avait le caractère d'un dégrèvement contentieux ouvrant droit aux intérêts moratoires, la Cour n'a ni commis d'erreur de droit ni inexactement qualifié les faits de l'espèce.

- [CE 19/05/2021 n° 432370 : précisions inédites sur les frais de veille technologique et les cotisations éligibles](#)

Le Conseil d'Etat apporte des précisions inédites et favorables aux contribuables sur :

- Les cotisations sociales obligatoires à prendre en compte dans l'assiette du CIR ;
- Les dépenses éligibles au titre de la veille technologique.

Concernant le champ des cotisations sociales obligatoires à prendre en compte dans l'assiette du CIR, le Conseil d'Etat rappelle que sont à prendre en compte les cotisations sociales obligatoires. Il précise que ce sont celles qui ont pour objet d'ouvrir des droits à des prestations et avantages servis par les régimes obligatoires ou au titre de ces garanties.

En conséquence, doit être pris en compte pour la détermination du CIR, la contribution exceptionnelle et temporaire destinée au financement de l'Agirc, qui constitue une cotisation obligatoire.

La Cour administrative d'appel de Versailles (CAA) avait considéré au contraire que cette contribution exceptionnelle ne constituait pas une cotisation sociale obligatoire puisque celle-ci, exclusivement destinée à assurer le financement des dépenses du régime complémentaire de retraite Agirc, n'ouvrait pas de droits supplémentaires aux prestations et avantages servis par ce régime.

La rapporteure publique Céline Guibé précise dans ses conclusions qu'en jugeant ainsi, la CAA a assimilé la contribution exceptionnelle et temporaire à une imposition de toute nature.

L'arrêt de la CAA est donc censuré pour erreur de droit. Le CE juge que font partie des cotisations sociales obligatoires éligibles aux CIR les prélèvements qui, n'entrant pas en compte pour la détermination du calcul des prestations servies par un régime obligatoire de sécurité sociale, conditionnent l'ouverture du droit à ces prestations et constituent, par leurs caractéristiques, un élément de solidarité interne au régime.

La contribution exceptionnelle et temporaire présente un caractère additionnel à la cotisation principale et constitue, compte tenu de son objet et de son faible montant, un élément de solidarité interne au régime.

Concernant les dépenses éligibles au titre de la veille technologique, celles-ci ouvrent droit aux CIR dans la limite de 60K€ par an.

La veille technologique s'entend comme un processus de mise à jour permanent ayant pour objectif l'organisation systématique du recueil d'information sur les acquis scientifiques, techniques et relatifs aux produits, procédés, méthodes et systèmes d'information afin d'en réduire les opportunités de développement.

Le CE vient de juger que les dépenses de personnel exposées au titre de la veille technologique organisée pour la réalisation d'opérations de recherche et qui ne sont pas au nombre des dépenses de personnel afférentes aux chercheurs et techniciens de recherche mentionnées au b du II de l'article 244 quater B, sont éligibles CIR dans la limite de 60K€ par an.

IV. CC 26/05/2021 n° 2021-908 QPC : Non-conformité à la Constitution de l'amende fiscale pour défaut de facturation

L'article 1737, I-3 du CGI prévoit que les professionnels qui ne respectent pas l'obligation de délivrance d'une facture sont redevables d'une amende fiscale égale à 50 % du montant de la transaction. Si le fournisseur apporte, dans les 30 jours d'une mise en demeure adressée par l'administration, la preuve que l'opération a été régulièrement comptabilisée, l'amende est abaissée à 5 % du montant de la transaction.

Par une décision du 4 février 2021, le Conseil d'Etat avait transmis au Conseil constitutionnel la question prioritaire de constitutionnalité de savoir si ces dispositions étaient conformes ou non à la Constitution.

Comme le précise le Conseil constitutionnel dans sa décision du 26 mai dernier, en sanctionnant d'une amende fiscale les manquements aux règles de facturation, l'objectif du législateur est de réprimer des comportements visant à faire obstacle :

- D'une part, au contrôle des comptabilités tant du vendeur que de l'acquéreur d'un produit ou d'une prestation de service et ;
- D'autre part, au recouvrement des prélèvements auxquels ils sont assujettis.

Ainsi, le législateur a poursuivi ici un objectif de valeur constitutionnelle qui est celui de la lutte contre la fraude fiscale.

Cependant, le Conseil constitutionnel, dans sa décision, déclare que les dispositions de l'article 1737, I-3 du CGI méconnaissent le principe de proportionnalité des peines (prévu à l'article 8 de la DDHC de 1789) et qu'elles sont donc contraires à la Constitution.

Les raisons en sont les suivantes :

Concernant l'amende de 5 %, le Conseil constitutionnel relève qu'elle est non plafonnée et à taux fixe et qu'elle est due même si le fournisseur justifie d'une comptabilisation régulière. C'est la justification de cette amende qui pose problème : le Trésor n'a subi aucun préjudice puisque les impôts ont été acquittés dans les conditions de droit commun.

Concernant l'amende de 50 %, le Conseil constitutionnel relève que cette amende est non plafonnée et à taux fixe, cette amende demeure due, même si la transaction a été régulièrement comptabilisée, dans l'hypothèse où le fournisseur n'apporte pas la preuve de cette comptabilisation dans les 30 jours.

Il résulte de ce qui précède que, si elles poursuivent l'objectif de répression des manquements aux règles relatives à l'établissement des factures, les dispositions contestées méconnaissent le principe de proportionnalité des peines.

Le Conseil diffère au 31 décembre 2021 la date d'abrogation des dispositions en cause. Les mesures prises avant cette date en application de l'article 1737, I-3 du CGI ne peuvent être contestées sur le fondement de la déclaration d'inconstitutionnalité.

V. Actualités sur les transferts de déficit : CAA Lyon, 4 février 2021, n°19LY01879 et CE du 2-4-2021 n° 429319, SAS Alliance

Deux actualités récentes sont à noter en matière de transfert de déficit, et plus précisément, concernant l'appréciation de la condition tenant à l'absence de changement significatif de l'activité.

- CAA Lyon, 4 février 2021, n°19LY01879 : transfert de déficits et appréciation de la condition tenant à l'absence de changement significatif de l'activité

En l'espèce, suite à une opération de transmission universelle de patrimoine soumise au régime de faveur de l'article 210 A du CGI, la société confondante a demandé à l'administration la délivrance de l'agrément (article 209, II du CGI) permettant le transfert des déficits antérieurs de la société absorbée non encore déduits.

L'administration fiscale a rejeté la demande de délivrance d'agrément au motif que la condition, prévue au c du II de l'article 209 du CGI, tenant à la poursuite de l'activité à l'origine des déficits par la société absorbante pendant un délai minimal de trois ans, sans faire l'objet, pendant cette période, de changement significatif, n'était pas remplie.

En outre, l'administration a engagé une vérification de comptabilité, à l'issue de laquelle elle a remis en cause la déduction du déficit de l'année 2015 que la société avait imputé avant l'obtention de l'agrément.

La CAA de Lyon a jugé que l'activité, à l'origine des déficits de la société absorbée dont le transfert est demandé, doit être regardée comme ayant fait l'objet de changements significatifs dans la période de trois ans suivant la fusion compte tenu :

- D'une part, de la réduction importante des effectifs salariés employés pour l'exercice de cette activité et ;
- D'autre part, de la fermeture d'un des établissements dans lesquels cette activité était exercée.

Sont sans incidence :

- Le fait que la nature de l'activité soit demeurée inchangée ;
- Le fait que le chiffre d'affaires soit resté constant et ;
- Le fait que les autres conditions auxquelles est subordonné l'octroi de l'agrément, prévues à l'article 209, II du CGI soient satisfaites.

Selon la Cour, la décision de refus d'agrément peut intervenir avant le terme du délai de trois ans suivant la fusion, durant lequel la condition tenant à la poursuite de l'activité à l'origine des déficits est appréciée.

- CE du 2-4-2021 n° 429319, SAS Alliance Transfert de déficits sur agrément

Une société, qui exerçait une activité de négoce de produits agricoles et agrofournitures, a fait l'objet d'une fusion-absorption, placée sous le régime prévu à l'article 210 A du CGI.

La société absorbante a sollicité la délivrance de l'agrément prévu au II de l'article 209 afin que lui soit transféré le déficit de la société absorbée. L'administration fiscale a rejeté sa demande au motif que l'activité de la société absorbée avait subi des changements significatifs pendant la période au cours de laquelle le déficit en cause avait été constaté.

En l'espèce, la société absorbée avait perdu l'intégralité de son effectif de 10 salariés et son actif brut corporel avait été réduit de 65 % après la cession d'installations techniques, matériel et outillages industriels et de matériel de transport.

Malgré cela, le Conseil d'Etat relève que l'activité de l'entreprise était assurée soit par du personnel mis à sa disposition par d'autres sociétés du groupe auquel appartient la société absorbante soit directement par les autres sociétés du groupe. Il relève également que la société a également, au cours de la même période, poursuivi l'exploitation de son unique établissement, loué un entrepôt de stockage destiné à son activité de vente de produits d'agrofournitures, utilisé, au soutien de son activité de collecte et de vente de produits agricoles, un silo céréalier détenu par une société du groupe, et maintenu un chiffre d'affaires de près de 14 millions d'euros.

Réglant au fond l'affaire, le Conseil d'Etat juge que la suppression par la société de ses emplois directs et de ses moyens d'exploitation, pendant la période au titre de laquelle a été constaté le déficit dont le transfert a été demandé, était destinée à assurer, par une réorganisation de son activité et une externalisation, le maintien du volume de son chiffre d'affaires.

Par suite, la société absorbante est fondée à soutenir que c'est à tort que les juges du fond ont rejeté ses conclusions tendant à l'annulation de la décision de refus d'agrément.

VI. TA Montreuil 11/02/2021 n° 1808706 et 1804038 - Pertes définitives de la filiale européenne d'une société intégrée : possible imputation en France ?

Par deux jugements rendus le même jour, le Tribunal administratif de Montreuil vient de confirmer sa jurisprudence de 2019 en admettant que les pertes subies par une filiale située dans un autre Etat membre de l'Union européenne, dès lors qu'elles sont définitives au sens de la jurisprudence Marks & Spencer de la CJUE, peuvent s'imputer sur le résultat d'ensemble du groupe intégré (TA Montreuil 11/02/2021 n° 1808706 et n° 1804038).

- TA Montreuil, 11 février 2021, n° 1808706, Société Compagnie Plastic Omnium

Dans la première affaire, il s'agissait d'une filiale belge dont l'activité était la production de pare-chocs automobiles, détenue à 100 % par une société française membre d'une intégration fiscale.

La filiale a subi des pertes durant plusieurs exercices et les a reportées jusqu'à sa dissolution fin 2015. La société mère intégrante a imputé ces déficits belges sur le résultat d'ensemble du groupe au titre de l'exercice 2015 (avec une mention expresse) en précisant l'impossibilité d'utilisation de ces déficits en Belgique en raison de la liquidation de la société.

A l'issue d'une vérification de comptabilité, l'administration a remis en cause cette imputation et a corrélativement réduit le déficit d'ensemble du groupe.

Le jugement relève les éléments suivants :

- La société belge répondait en 2015 aux conditions nécessaires pour faire partie du groupe fiscalement intégré, hormis la condition de résidence en France ;
- La liquidation de la société est intervenue dans le contexte de crise économique de 2008 et dans une situation de forte baisse de l'industrie automobile : son principal client a fermé son usine en 2010, alors que, au regard de la nature de ses conditions de production et des spécificités particulières du transport de ces pièces, son activité nécessitait un débouché proche ;
- Un changement de son activité n'était pas possible au regard de la spécificité des équipements nécessaires à la production de pare-chocs ;
- La société mère a tenté de céder sa filiale à un tiers mais sans succès, dès lors qu'un repreneur aurait été confronté aux mêmes difficultés, et qu'aucun des acquéreurs potentiels ne souhaitait assumer le risque d'une liquidation ultérieure au regard tant des enjeux sociaux que du droit belge ;

- Enfin, les dispositions du droit belge prévoient que les pertes professionnelles antérieures ne sont pas déductibles du résultat imposable d'une société au titre de l'exercice d'imposition au cours duquel intervient une prise de contrôle ou un changement de contrôle de la société en cause, qui ne répond pas à des besoins légitimes de caractère économique ou financier.

Ainsi, le Tribunal considère que les explications fournies par la mère française sont précises et cohérentes et non contredites par l'administration.

Le Tribunal juge que la mère intégrante française est dans l'impossibilité de céder les pertes de sa filiale belge, que ce soit par une cession de cette société à un tiers, rendue impossible du fait de la disparation de débouchés industriels et de la spécialisation de l'usine, ou par une cession des pertes seules de la filiale à un tiers, avant ou a fortiori après la vente de son actif, dès lors qu'il n'est pas sérieusement contesté par l'administration qu'une telle cession n'aurait pas pu donner lieu à une déduction des pertes par le repreneur compte tenu des dispositions du droit belge précitées, qui font obstacle à un marchandage des pertes.

Ainsi, les pertes subies par la filiale belge au moment de sa dissolution étaient définitives et sont donc imputables sur le résultat d'ensemble du groupe.

- TA Montreuil, 11 février 2021, n° 1804035, Société Générale

Dans la seconde affaire, la société mère d'un groupe intégré avait demandé, par voie de réclamation, l'imputation sur le résultat d'ensemble du groupe des déficits définitifs de sa filiale lettone, qui exerçait une activité de crédit à la consommation.

Le Tribunal administratif de Montreuil relève les éléments suivants :

- La mère intégrante établit, d'une part, que la filiale lettonne a fait l'objet d'une liquidation définitive, rendant inutilisables ses déficits fiscaux accumulés, et, d'autre part, qu'elle avait fait appel à un mandataire en vue de la céder ;
- Cette opération n'avait abouti qu'à la cession du portefeuille de crédit détenu par la filiale (et non à la cession de la filiale elle-même) ;
- La difficulté rencontrée par le mandataire à céder les titres plutôt que le portefeuille de crédit ne peut caractériser, à elle seule, l'impossibilité de valorisation des déficits localement ;
- La cession du portefeuille de crédit tend au contraire à montrer que la poursuite de l'activité de crédit à la consommation restait possible en Lettonie ;
- Enfin, la continuité d'exploitation était une option envisagée, ce qui aurait permis de limiter les pertes par rapport à la cession du portefeuille en cas d'arrêt progressif de l'activité.

Le Tribunal administratif considère en conséquence que la perte des déficits reportables doit être regardée comme relevant d'un choix de gestion de désengagement de la Lettonie de la société mère et non de l'impossibilité de les valoriser localement.

Les pertes de la société lettone ne sont donc pas considérées comme étant définitives et ainsi ne sont pas déductibles.

VII. Cass. Criminelle, 19 mai 2021 n°X 20-80.945 F-D : La Cour de cassation se prononce sur la qualification d'un établissement stable en matière fiscale

Par une décision du 19 mai 2021, la Cour de cassation se prononce pour la première fois à l'occasion d'une procédure pour fraude fiscale sur le fonds d'un dossier fiscal et plus précisément sur le point de savoir si l'administration fiscale avait eu raison de considérer que les exploitants d'une entreprise roumaine disposaient d'un établissement stable en France.

En l'espèce, la Cour de cassation s'est prononcée dans le cadre d'un pourvoi formé par les dirigeants de la société roumaine condamnés pour fraude fiscale par omission déclarative frauduleuse concernant la TVA et l'impôt sur les sociétés et omission d'écriture comptable.

Les intéressés considéraient de leur côté, qu'en application de l'article 5.2 de la convention fiscale franco-roumaine, un chantier de construction dont la durée est inférieure à 18 mois ne constitue pas un établissement stable.

Or, l'administration fiscale démontre, qu'en vertu de l'article 5.1 de la convention fiscale franco-roumaine, cette société avait en France une organisation pouvant être qualifiée d'installation fixe d'affaires dans laquelle l'entreprise exerce tout ou partie de son activité, la durée minimale d'activité n'étant alors pas un critère.

La Cour de cassation valide cette analyse et confirme la condamnation en reprenant les arguments de fonds ayant permis à l'administration fiscale de caractériser l'exploitation d'un établissement stable en France.

Les juges relèvent ainsi que le dirigeant de la société roumaine « *prospectait la clientèle, établissait les devis, réalisait les commandes, assurait le suivi des chantiers, traitait les litiges, avait procuration sur le compte bancaire de la société, disposait des moyens de paiement, s'occupait du logement en France des ouvriers roumains et réglait leurs salaires, [...]* ».

VIII. CE 9^e et 10^e ch. 24/02/2021 n°429647 : La TVA n'est pas exigible sur un acompte versé pour une prestation dont la réalisation est incertaine

Une SARL exerçant une activité de travaux du bâtiment et de rénovation intérieure a facturé un acompte sur travaux pour l'aménagement d'un corps de ferme en 15 appartements. Il convient de noter que les travaux n'étaient alors pas engagés au moment du versement de l'acompte.

A défaut d'avoir obtenu un permis de construire, la SARL avait été contrainte de transformer cette somme en avoir l'année suivant celle du versement de cet acompte.

A la suite d'une vérification de comptabilité, l'administration fiscale a considéré que cette somme devait être assujettie à la TVA.

La CAA de Paris (17PA03574 du 6 février 2019) a considéré que la somme versée constituait le paiement anticipé d'une partie du montant des travaux et était ainsi soumise à la TVA au moment de son encaissement, alors même qu'elle avait été perçue avant le commencement des travaux.

Par cet arrêt, le Conseil d'Etat apporte une précision inédite en droit interne quant aux conditions dans lesquelles la TVA devient exigible à raison du paiement d'un acompte.

En effet, le Conseil d'Etat rappelle dans un premier temps que, par dérogation au droit commun en vertu duquel la TVA devient exigible au moment où la livraison de biens ou la prestation de services est effectuée, il résulte des dispositions de l'article 269, 2 du CGI et à la lumière de l'interprétation de l'article 65 de la directive 2006/112/CE, qu'en cas de versements d'acomptes avant une prestation de services, la TVA devient exigible, à concurrence du montant encaissé, et ce, au moment de l'encaissement.

Le Conseil d'Etat rappelle également que pour que la dérogation prévue par l'article 65 de cette directive s'applique, il est nécessaire que tous les éléments pertinents du fait générateur soient déjà connus et que la réalisation du fait générateur soit certaine au moment du paiement de l'acompte (CJUE 13-3-2014 aff. 107/13, Firin OOD). Il y a donc lieu de se placer au moment du versement de cet acompte afin d'apprécier l'élément de certitude quant à la réalisation de la livraison ou de la prestation qui conditionne l'exigibilité de la TVA afférente à l'acompte et la naissance corrélatrice du droit à déduction (CJUE 31-5-2018 aff. 660/16 et 661/16, Kollroß et Wirtl).

Le Conseil d'Etat tire les conséquences de cette interprétation du droit de l'Union européenne par le juge communautaire pour l'application en droit interne de l'article 269, 2 du CGI et juge qu'au moment du versement de l'acompte pour l'exécution des travaux envisagés, la réalisation du fait générateur était incertaine en l'espèce dès lors que l'aménagement en appartements d'un corps de ferme nécessitait la délivrance préalable d'un permis de construire qui n'était pas intervenue à la date de ce versement.

Le Conseil d'Etat conclut alors que la prestation étant ainsi incertaine à la date de ce versement, la CAA ne pouvait sans erreur de droit, conclure que la TVA était exigible à la date du versement de l'acompte.
