

# DROIT FISCAL

## I - (9 points)

La société anonyme X exerce une activité consistant en la mise à disposition d'une plateforme de vidéoconférence conçue par elle pour des utilisateurs professionnels. En pratique, les utilisateurs de la plateforme souscrivent un abonnement d'une durée prévue contractuellement (entre un mois et un an). L'abonnement donne lieu à un paiement total immédiat et définitif. Il est précisé que l'exercice fiscal de la société X commence au 1<sup>er</sup> janvier et s'achève au 31 décembre de chaque année.

La société X est en cours de contrôle fiscal et l'inspectrice en charge du contrôle critique certains choix fiscaux opérés au titre de l'exercice 2018. C'est pourquoi le directeur fiscal de la société vous demande votre analyse sur les points énumérés ci-dessous. Il en profite également pour vous interroger sur certaines questions qu'il se pose pour l'avenir.

**Question 1.** La société X a conclu le 1<sup>er</sup> juillet 2018 avec dix clients des contrats pour un abonnement « top class business » avec prise d'effet immédiate pour une durée d'un an. Chaque client a payé à cette date la somme de 600 € HT (soit un total de 6 000 € en tout). La société X a déclaré la moitié de cette somme (soit 3 000 €) au titre de l'exercice 2018. L'inspectrice considère toutefois que la totalité de la somme (soit 6 000 €) aurait dû être déclarée et imposée au titre de l'exercice 2018. Qu'en pensez-vous ?

**Question 2.** La société X a acquis le 1<sup>er</sup> janvier 2018 un serveur informatique lui permettant de stocker des fichiers et des données relatives à ses clients et à ses produits. Le coût d'acquisition de ce serveur s'est élevé à 60 000 € HT. La société a décidé d'inscrire ce serveur dans ses immobilisations et de l'amortir sur une durée de trois ans. Elle a donc déduit 20 000 € d'amortissement au titre de l'exercice 2018.

L'inspectrice se demande si le serveur pouvait être amorti et considère en tout état de cause que cet amortissement est excessif car la durée de trois ans est beaucoup trop courte pour ce type de matériel. Selon elle, un amortissement sur cinq ans aurait été acceptable. Elle estime donc que l'annuité d'amortissement déductible n'était que de 12 000 €.

Quels sont les éléments que la société X pourrait mettre en avant afin de justifier son choix ?

**Question 3.** Le directeur fiscal de la société X vous expose que le secteur des plateformes de vidéoconférence a connu une importante croissance au cours de l'année 2020, en raison de la crise sanitaire. Ainsi, la société a enregistré une augmentation de son chiffre d'affaires d'environ trois millions d'euros en 2020. Toutefois, l'entrée de nouveaux concurrents sur ce marché ainsi que la fin prévisible de la crise sanitaire à compter de l'autonome 2021 conduisent la société à prévoir, à partir de 2022, une baisse sensible de son chiffre d'affaires et la nécessité de procéder à des dépenses exceptionnelles de publicité.

Le directeur fiscal vous demande si, en conséquence de ces prévisions, il serait possible pour la société de constituer une provision fiscalement déductible de son résultat imposable au titre de l'exercice 2021, provision estimée à environ 2 millions d'euros correspondant à la somme du chiffre d'affaires non réalisé et des dépenses exceptionnelles de publicité.

**Question 4.** La société X détient depuis 2019 la totalité du capital d'une société Y (une société anonyme également) qui se révèle fortement déficitaire et à laquelle elle a dû faire des prêts importants pour soutenir son activité. Le directeur fiscal de la société X vous demande s'il

serait possible pour cette société de diminuer son propre résultat pour tenir compte des déficits de la société Y. Envisagez toutes les options.

## II - (4 points)

Le patrimoine immobilier de Madame Y, veuve, est composé de deux immeubles : le premier constitue sa résidence principale, le second sa résidence secondaire. Maintenant à la retraite, Madame Y ne souhaite plus avoir à s'occuper de ces deux immeubles pour pouvoir s'adonner à ses nouvelles activités. Elle envisage donc de vendre sa résidence principale et de donner sa résidence secondaire en location nue. Pour ce faire, elle vous demande conseil.

**Question 1.** Tout d'abord, Madame Y souhaiterait connaître le traitement fiscal de la vente de sa résidence principale. En effet, elle réalisera une plus-value conséquente et est inquiète quant à son imposition. Elle vous précise qu'elle a d'ores et déjà trouvé un joli petit appartement à louer dans lequel elle va s'installer et qu'elle compte prêter la maison à son fils le temps de trouver un acheteur.

**Question 2.** Madame Y souhaiterait connaître le traitement fiscal de l'activité de location d'immeuble nue, l'objectif étant pour elle de bénéficier d'un complément de revenus. Elle vous précise qu'elle entend rénover l'immeuble en 2021 pour le mettre en location au 1<sup>er</sup> janvier 2022.

## III - (7 points)

Monsieur X est en train de finaliser un ambitieux projet de constitution d'un groupe spécialisé dans l'enseignement technique à distance au profit d'une clientèle d'adultes en reconversion professionnelle. Le groupe sera structuré de la façon suivante. Chacune des filiales du groupe, détenue à 100 % par la société mère, est spécialisée dans une activité d'enseignement à distance qui donne lieu, de la part des clients, à la souscription d'un abonnement annuel dont le montant varie en fonction des prestations choisies par le client. Outre des services administratifs et financiers, la société mère rend à ses filiales des prestations de conception de programmes pédagogiques, d'analyse et d'évaluation des contenus pédagogiques ainsi que d'élaboration de sujets d'examens et de questionnaires de validation des compétences ; chacune de ces prestations donne lieu à une rémunération correspondant au prix du marché. Monsieur X, alerté par une réponse ministérielle du 3 novembre 2020 reproduite ci-après (*Annexe*), s'interroge sur les règles de TVA qui seront applicables et vous soumet les questions suivantes.

**Question 1.** Quelle sera la situation des filiales au regard de la TVA ?

**Question 2.** Quelle sera la situation de la société mère au regard de la TVA ?

**Question 3.** Monsieur X s'interroge sur la solution retenue par la réponse ministérielle, laquelle ne le convainc guère et dont il aimerait bien s'affranchir. Il vous demande donc quelle est la portée juridique d'une telle réponse ministérielle. Il vous demande ensuite, au cas où il refuserait de se conformer à cette réponse ministérielle, quels sont les risques encourus en cas de contrôle fiscal et s'il aura la possibilité, en cas de contentieux fiscal, de contester une rectification fondée sur cette réponse ministérielle.

## Annexe (droit fiscal):

Question N° 31183 de M. Sylvain Maillard

Question publiée au JO le : 14/07/2020 page : 4839

Réponse publiée au JO le : 03/11/2020 page : 7780

### **Texte de la question**

M. Sylvain Maillard alerte M. le ministre délégué auprès du ministre de l'économie, des finances et de la relance, chargé des comptes publics, sur les difficultés rencontrées par les groupes d'enseignement privé au regard de l'exonération de TVA qui leur est applicable en vertu des dispositions du 4° du 4 de l'article 261 du code général des impôts (CGI), s'agissant des prestations de services ou livraisons de biens qui sont étroitement liées aux enseignements visés par l'article 261 du CGI. En pratique, les groupes d'enseignements privés sont le plus souvent structurés au travers d'une société-mère (au sein de laquelle se trouvent les services administratifs et financiers mais également les organisateurs, concepteurs et contrôleurs de programmes pédagogiques) et de plusieurs filiales de cette même société-mère développant chacune les enseignements qui lui incombent. En pratique, à titre d'exemple, la conception des programmes pédagogiques, le pilotage, les analyses et évaluations des contenus de l'enseignement, la rédaction des trames, programmes, plannings et calendriers de cours, la définition et l'écriture de référentiels de cours par filière, l'analyse et la définition du matériel et moyens pédagogiques, la conception des infrastructures pédagogiques et la vérification des conformités des programmes pédagogiques sont centralisés au sein de la société-mère du groupe (afin d'assurer une uniformité et une cohésion pédagogique au sein du groupe d'enseignement) et ces prestations font l'objet d'une facturation aux filiales (en sus des services purement administratifs et financiers). En application des dispositions susvisées du CGI, les prestations d'enseignement dispensées par les groupes d'enseignement privé sont exonérées de TVA, tout comme les prestations étroitement liées à ces enseignements. Compte tenu de la marge d'appréciation susceptible d'exister dans la caractérisation de ces prestations pédagogiques entre une société-mère et ses filiales, afin de sécuriser la situation de ces groupes d'enseignements, il est nécessaire de confirmer le fait que ces prestations pédagogiques d'amont facturées par une société *holding* à ses filiales développant les prestations d'enseignements sont bien dans le champ des « prestations étroitement liées » visées par l'article 261 du CGI, bénéficiant de l'exonération de TVA applicable aux prestations d'enseignement elles-mêmes.

### **Texte de la réponse**

En application du a du 4° du 4 de l'article 261 du code général des impôts (CGI), bénéficient de l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées qui sont effectuées dans le cadre de l'enseignement primaire, secondaire et supérieur dispensé dans les établissements publics et les établissements privés régis par les articles L. 151-3, L. 212-2, L. 424-1 à L. 424-4, L. 441-1, L. 443-1 à L. 443-5 et L. 731-1 à L. 731-17 du code de l'éducation. Cette disposition constitue la transposition nationale de l'article 132 paragraphe 1, sous i) de la directive n° 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de la taxe sur la valeur ajoutée (dite « directive TVA »). A cet égard, la Cour de justice de l'Union européenne a jugé que si l'article 132, paragraphe 1, sous i), de la directive TVA ne comporte aucune définition de la notion d'opérations « étroitement liées », il ressort des termes mêmes de cette disposition que celle-ci

visent les livraisons de biens et les prestations de services qui présentent un lien étroit avec « l'éducation de l'enfance ou de la jeunesse, l'enseignement scolaire ou universitaire, la formation ou le recyclage professionnel ». Dès lors, des prestations de services ne sauraient être considérées comme « étroitement liées » que lorsqu'elles sont effectivement fournies en tant que prestations accessoires à l'enseignement dispensé par l'établissement concerné, qui constitue la prestation principale (voir, en ce sens, arrêts de la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) du 14 juin 2007, « Horizon College », C 434/05, EU : C : 2007 : 343, points 27 et 28, et du 5 mai 2017, « Brochenhurst College », C-699/15, points 24 à 26). A cet égard, une prestation peut être considérée comme accessoire à une prestation principale lorsqu'elle constitue non une fin en soi, mais le moyen de bénéficier dans les meilleures conditions du service principal. La Cour a, en outre, relevé que l'application de l'exonération pour des opérations « étroitement liées » à l'enseignement est, en tout état de cause, subordonnée à quatre conditions, énoncées, pour partie, aux articles 132 et 134, de la directive TVA. Premièrement, tant la prestation principale que les prestations de services qui sont étroitement liées à celle-ci doivent être effectuées par des organismes visés à l'article 132, paragraphe 1, sous i). Deuxièmement, ces prestations de services doivent être indispensables à l'accomplissement des opérations exonérées. Troisièmement, lesdites prestations de services ne doivent pas être essentiellement destinées à procurer des recettes supplémentaires à ces organismes, par la réalisation d'une opération effectuée en concurrence directe avec des entreprises commerciales soumises à la TVA. Enfin, les prestations étroitement liées doivent être effectuées par des organismes de droit public ayant pour objet l'éducation de l'enfance ou de la jeunesse ou l'enseignement scolaire ou universitaire ou par d'autres organismes reconnus comme ayant des fins comparables dans l'État membre concerné. Or le bénéfice de l'exonération est réservé aux établissements privés d'enseignement énumérés au a) du 4° du 4 de l'article 261 du CGI précité, reconnaissant ainsi que seuls ces établissements poursuivent une fin comparable à celle des établissements publics d'enseignement au sens de la directive TVA. Par suite, des prestations de services pédagogiques fournies par la société holding d'un groupe d'enseignement privé au profit de ses filiales ne sauraient bénéficier de l'exonération de la TVA au titre des prestations étroitement liées à l'enseignement dès lors qu'elles ne sont pas fournies par un établissement visé au a) du 4° du 4 de l'article 261 du CGI.