

## Actualité premier trimestre 2012 Jurisprudence

*(cliquer sur les liens pour ouvrir les documents)*

### IMPOSITION DES RESULTATS DES ENTREPRISES ET DES PLUS-VALUES

#### **Immobilisations incorporelles, versement d'une somme à titre de marge additionnelle garantie sur la vente de produits autres que ceux de cette marque : complément du prix d'acquisition de la marque (non)**

[\(CE 10 novembre 2011 n°325216, 3<sup>ème</sup> s.-s., min. c/Sté S'Nature ; RJF 4/12, n°344\)](#)

Une société de droit belge General Life Naamloze Vennootschap et une société française S'Nature, qui revendait les produits sous la marque de la société belge, avaient conclu un protocole afin de mettre un terme à une action judiciaire intentée par une société française Vitagermine pour contrefaçon de la marque «Vital» dont cette dernière était propriétaire.

Ce protocole prévoyait :

- la renonciation de la société Vitagermine au bénéfice de la décision judiciaire qui condamnait la société S'Nature à lui verser une indemnité de 210 000 F ;
- la cession par la société Vitagermine de la marque «Vital» à la société S'Nature pour 190 998 F ;
- le versement solidaire par la société «S'Nature» et la société de droit belge d'une marge additionnelle garantie de deux millions d'euros qui portait sur la vente de produits autres que ceux correspondant à la marque «Vital».

Au cas particulier, la Haute Assemblée a considéré que la Cour administrative d'appel de Nantes avait exactement qualifié les faits en jugeant que la somme versée à titre de marge additionnelle garantie ne constituait pas un complément de prix de la marque.



**Reversements à des associations humanitaires par une entreprise d'une fraction du montant de ses ventes : dépenses de mécénat partiellement déductibles (non), frais de publicité déductibles (oui)**

[\(CE 15 février 2012 n°340855, 9<sup>ème</sup> et 10<sup>ème</sup> s.-s., min. c/ SARL Les Sources ; RJF 5/12, n°446\)](#)

Une société qui exerçait une activité de vente par correspondance de matériels de bureau et d'articles d'hygiène auprès de professionnels qu'elle démarchait par téléphone, s'engageait envers eux à reverser 5% au moins du prix des achats facturés à des associations humanitaires pour financer des projets qu'elle sélectionnait.

Aux termes des conditions générales de vente pratiquées par la société, les clients étaient informés de la nature et du montant de ces reversements ; le nom de l'organisme bénéficiaire, l'objet du projet financé et le montant total de ce projet étaient mentionnés sur les factures qui leur étaient adressées.

L'administration fiscale a remis en cause ces déductions au motif que ces versements constituaient, non des charges déductibles, mais des versements au profit d'œuvres ou d'organismes d'intérêt général au sens de l'article 238 bis du CGI, qui en limitait la déduction.

Confirmant la décision de la Cour administrative d'appel de Marseille, le Conseil d'Etat a considéré que ces versements avaient été effectués dans l'intérêt direct de l'exploitation et pouvaient donc être déduits sans limitation (CGI, art. 39, 1-7°) dès lors que la société en avait retiré une contrepartie dans la promotion de son action qui lui avait permis de maintenir ou d'accroître son chiffre d'affaires et qu'en l'absence des partenariats noués avec les organismes caritatifs bénéficiaires de ces versements, elle aurait été dans l'impossibilité de vendre ses produits aux mêmes conditions.

**Abandon de créance réalisé dans le cadre d'une convention de parrainage : déductible (oui)**

[\(CAA Bordeaux 26 avril 2012 n°10-02722, 4<sup>ème</sup> ch. ; Revue fiduciaire Feuillet hebdo, n°3448, 16 mai 2012\)](#)

Dans cette affaire, la Cour administrative d'appel de Bordeaux rappelle que l'abandon de créances consenti par une entreprise au profit de tiers ne relève pas, en règle générale, d'une gestion commerciale normale sauf s'il apparaît qu'en consentant de tels avantages l'entreprise a agi dans son propre intérêt.

Il en va ainsi notamment "lorsque les avantages consentis peuvent être regardés comme la conséquence d'engagements constituant la contrepartie des avantages que l'entreprise



retire elle-même directement de son adhésion à une association ou à un groupement et du respect des conditions auxquelles l'appartenance à ce groupement est subordonnée".

Dans ce cas, l'abandon de créances d'une convention de parrainage présente un caractère déductible.

**Déductibilité des jetons de présence, absence de participation d'un administrateur au conseil d'administration de la société et de toute activité ou mission particulière confiée dans le cadre de son mandat : charge non déductible (oui)**

[\(CE 14 décembre 2011 n°344158, 10<sup>ème</sup> s.-s., SA Ferrero France ; RJF 4/12, n°346\)](#)

L'article L 225-45 du Code de commerce dispose que «L'assemblée générale peut allouer aux administrateurs en rémunération de leur activité, à titre de jetons de présence, une somme fixe annuelle que cette assemblée détermine sans être liée par des dispositions statutaires ou des décisions antérieures. Le montant de celle-ci est porté aux charges d'exploitation. Sa répartition entre les administrateurs est déterminée par le conseil d'administration».

Aux termes de l'article 210 sexies du CGI : «les jetons de présence alloués au titre d'un exercice aux membres du conseil d'administration ou du conseil de surveillance des sociétés anonymes sont déductibles de l'assiette de l'impôt sur les sociétés dans la limite de 5% du produit obtenu en multipliant la moyenne des rémunérations déductibles attribuées au cours de cet exercice aux salariés les mieux rémunérés de l'entreprise par le nombre des membres composant le conseil (...)».

Confirmant la décision de la Cour administrative d'appel de Versailles du 15 juillet 2010, ([CAA Versailles 15 juillet 2010 n°09-1944, 1<sup>ère</sup> ch., SA Ferrero France](#)), le Conseil d'Etat a jugé :

- qu'il résulte des travaux parlementaires ayant présidé à l'élaboration des dispositions législatives dont est issu l'article 210 sexies du CGI, que le législateur n'a pas entendu exclure, en fixant un plafond de déductibilité des jetons de présence de l'assiette de l'impôt sur les sociétés, la condition plus générale de déductibilité d'une charge tenant à l'exercice d'une activité effective des administrateurs ;
- qu'en l'absence de toute participation d'un administrateur au conseil d'administration de la société et de toute activité ou mission particulière confiée dans le cadre de son mandat, les sommes allouées à cet administrateur ne comportent aucune contrepartie pour l'entreprise et ne sont donc pas déductibles.

Certains auteurs (cf. Bulletin Fiscal Francis Lefebvre BF 4/12, p. 269) ont exprimé des réserves quant à cette décision :

- l'article L 225-45 du Code de commerce permet au Conseil d'administration de répartir librement les jetons de présence entre les administrateurs, sans considération de l'activité exercée par eux au sein du Conseil, un administrateur pouvant également apporter son concours et faire bénéficier la société de son expérience hors les séances du Conseil ;
- la solution suivant laquelle la notion de jetons de présence au sens de l'article L 225-45 du Code de commerce peut être assimilée à celle de rémunération au sens de l'article 39, 1-1° du CGI, est contestable.

### Régime mère-filiales : application aux titres détenus en usufruit (non)

[\(CE 20 février 2012 n°321224, 10<sup>ème</sup> et 9<sup>ème</sup> s.-s., Sté civile Participasanh ; RJF 5/12, n°454\)](#)

Le Conseil d'Etat a jugé que le régime mère-fille ne s'applique pas aux titres détenus par la société mère en usufruit.

Cette solution est confortée par la position de la Cour de justice de l'Union européenne selon laquelle la notion de participation définie par la directive 90/435/CEE du Conseil du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales, devait être interprétée en ce sens qu'elle ne comprend pas la détention de parts en usufruit (CJCE 22 décembre 2008 aff. 48/07, Belgique c/ Les Vergers du Vieux Tauves SA ; Revue internet du Club Fiscal rubrique jurisprudence, mai 2009).

### Régime mère-filiales : application aux titres détenus en nue-propriété par la société mère à laquelle les dividendes distribués par la filiale sont reversés par les usufruitiers (non)

[\(CAA Douai 30 décembre 2011 n°10-00628, 2<sup>e</sup> ch., SA Financière Niort ; RJF 4/12 n°348\)](#)

Une société qui détient la nue-propriété des titres de sa filiale ne peut bénéficier du régime des sociétés mères-filiales dans le cas où les dividendes distribués par la filiale lui sont reversés par les usufruitiers.

### Provision pour grosses réparations, calcul du montant : déduction de l'indemnité d'assurance à recevoir (non)

[\(CE 9 février 2012 n°334154, 3<sup>ème</sup> et 8<sup>ème</sup> s.-s., min. c/ Sté Traitements de surface et mécanique ; RJF 5/12, n°449\)](#)

Une entreprise avait constitué une provision pour grosses réparations qui avait pour objet de faire face aux travaux de remise en état à la suite de la tempête du 26 décembre 1999, qui avait gravement endommagé la toiture et les vitres d'un site industriel dont elle était propriétaire.

Alignant sa position sur la règle comptable, le Conseil d'Etat a jugé que cette provision était déductible en totalité au motif que, lorsqu'une entreprise passe une provision destinée à faire face, non à une perte, mais aux charges probables liées à la réalisation de travaux de réparation ou d'entretien, elle n'est pas tenue de limiter le montant de cette provision pour charges au solde net résultant de la différence entre les charges probables et le montant de l'indemnité d'assurance qu'elle escompte percevoir postérieurement à la clôture de l'exercice.

**Exonération en fonction de la valeur des éléments cédés (CGI, art. 238 quindecies), existence de liens de dépendance entre cédant et locataire-gérant cessionnaire : condition applicable en cas de mise en location-gérance (décision du Conseil d'Etat à venir)**

---

[\(TA Caen 28 juin 2011 n°1001688 ; RJF 4/12, n°345\)](#)

[\(CAA Nancy 17 novembre 2011 n°10-01255, 2<sup>ème</sup> ch., Dadeau ; RJF 5/12, n°443\)](#)

[\(CAA Nantes 17 novembre 2011, n°11-00333, 1<sup>ère</sup> ch., min c/Rossi\)](#)

En vertu de l'article 238 quindecies du CGI, les plus-values réalisées à l'occasion de la transmission d'une entreprise individuelle ou d'une branche complète d'activité peuvent, sous certaines conditions, être exonérées, totalement si la valeur des éléments transmis est inférieure à 300 000 €, ou partiellement si elle est comprise entre 300 000 € et 500 000 €.

Il a été jugé que ne peuvent bénéficier de l'exonération visée à l'article 238 quindecies du CGI les plus-values réalisées à l'occasion de :

- la cession par une société de fait à une société à responsabilité limitée cogérée par ses deux associés le fonds artisanal qu'elle lui donne en location-gérance (TA Caen du 28 juin 2011) ;
- l'apport d'un fonds de commerce donné en location-gérance dès lors que le cédant détient la majorité des droits dans les bénéfices de la société locataire-gérante cessionnaire (CAA Nancy du 17 novembre 2011).

Selon le Tribunal administratif de Caen et la Cour administrative d'appel de Nancy, ces plus-values ne peuvent bénéficier de l'exonération en fonction de la valeur des éléments cédés dès lors que ces transmissions ne respectent pas la condition, prévue à l'article 238 quindecies, II-3°, selon laquelle l'un des associés de la société cédante qui détient directement ou indirectement au moins 50% des droits de vote ou y exerce, en droit ou en

fait, la direction effective, ne doit pas détenir au moins 50% des droits de vote de la société cessionnaire ni y exercer en droit ou en fait la direction effective.

S'agissant de la location-gérance, l'article 238 quindecies, VII dispose que : «*La transmission d'une activité qui fait l'objet d'un contrat de location-gérance ou d'un contrat comparable peut bénéficier du régime défini au I si les conditions suivantes sont simultanément satisfaites :*

*1° L'activité est exercée depuis au moins cinq ans au moment de la mise en location ;*

*2° La transmission est réalisée au profit du locataire».*

La Cour de Nancy et le Tribunal administratif de Caen ont considéré que la condition d'absence de liens de dépendance entre le cédant et le cessionnaire, prévue à l'article 238 quindecies, II-3° du CGI, s'ajoute aux conditions propres à la location-gérance prévues à l'article 238 quindecies, VII du CGI quand bien même le paragraphe VII précité n'opère pas expressément un renvoi vers les dispositions prévues au 3° du II.

Cette solution confirme la doctrine administrative (Inst. adm. 4 B-1-10 du 29 décembre 2009, n°6 ; Rép. Roques : AN 24 octobre 2006 p. 11063 n°93895).

De son côté, la Cour administrative d'appel de Nantes a, dans un arrêt du 17 novembre 2011, adopté une position contraire en jugeant qu'en cas de cession d'un fonds de commerce donné en location-gérance, seul est exigé, pour le bénéfice de l'exonération, le respect des conditions propres à la location-gérance mentionnées à l'article 238 quindecies, VII du CGI.

L'administration ayant formé un pourvoi en cassation contre l'arrêt de la Cour de Nantes, le Conseil d'Etat devrait être amené à mettre un terme aux divergences des juges du fond.

### **Intérêts d'un emprunt contracté par une société pour financer le rachat de ses propres actions : déduction du résultat fiscal (oui)**

[\(CAA Versailles 24 janvier 2012 n°10-03601, 1<sup>ère</sup> ch., SAS Yoplait ; Revue de droit fiscal n°21, 24 mai 2012, p. 34\)](#)

L'opération par laquelle une société (la SAS Yoplait) réduit son capital par rachat de ses propres titres ne relève pas d'une gestion anormale dès lors que cette opération s'inscrit dans un contexte global de réorganisation de sa branche d'activité dont la société a personnellement retiré une contrepartie positive. Par suite, les charges financières résultant pour elle de cette opération sont déductibles de son résultat imposable.

Le contribuable (la SAS Yoplait) soutenait que, s'agissant d'une opération de réduction de capital décidée par les associés de la société (et non par la société elle-même), la théorie

de l'acte anormal de gestion n'avait pas sa place, la décision de réduction n'ayant pas la nature d'une décision de gestion.

A cet égard, Martial Chadeaux, professeur à l'Université de Bourgogne (Revue de droit fiscal n°21, 24 mai 2012, p. 37) souligne :

- qu'il est d'usage de se référer à la jurisprudence Andritz (CA 30 décembre 2003 n°233894), dans laquelle le commissaire du Gouvernement Bachelier expliquait à propos de la remise en cause, sous le couvert de l'acte anormal de gestion, d'une décision prise par les associés d'une société que «si un acte anormal de gestion a été commis, il est le fait de la société mère et non de la filiale et celle-ci ne peut s'opposer à la décision de son actionnaire» ;
- que cette question a été évoquée en particulier dans le cadre d'une fusion-rapide, opération dans laquelle, afin d'obtenir la déduction des intérêts d'emprunts supportés pour acquérir une société cible, l'acquéreur interpose une société holding entre lui et la cible, société qui est créée, contracte l'emprunt nécessaire au financement et est ensuite fusionnée avec la cible ; certains auteurs ont écarté la menace de l'acte anormal de gestion brandie par l'administration pour remettre en cause ce montage en estimant que la décision de fusion était prise par les associés des sociétés concernées et non une décision de gestion ;
- que cette question est plus délicate qu'il n'y paraît dans la mesure où la frontière entre décision prise par les associés et décision prise par les dirigeants n'est sans doute pas nettement délimitée et qu'un rapprochement pourrait être fait avec le droit pénal des affaires et la position de la Cour de cassation sur les opérations de fusions rapides.

### **BIC, bail à construction : exonération des constructions mêmes comptabilisées à leur valeur vénale, à l'expiration d'un bail au moins trentenaire (oui)**

[\(CE 26 mars 2012 n°340883, 3<sup>ème</sup> et 8<sup>ème</sup> s.-s., Sté Casino Guichard Perrachon ; Revue de droit fiscal n°14, p.7\)](#)

Il résulte des dispositions de l'article 33 ter du CGI que, lorsque le prix d'un bail à construction consiste, en tout ou en partie, dans la remise au bailleur des constructions érigées sur son terrain par le preneur, le revenu foncier ou le bénéfice qui en résulte pour le bailleur doit être calculé d'après le prix de revient des biens qui lui ont été remis à l'expiration du bail.

La remise au bailleur des constructions à l'expiration du bail n'entraîne aucune imposition pour le bailleur lorsque la durée du bail à construction a été au moins égale à trente ans.



Dans cette hypothèse, le bailleur peut prétendre au bénéfice de l'exonération dans la limite du prix de revient des constructions qui lui ont été remises, sans qu'y fasse obstacle la circonstance qu'il aurait comptabilisé des constructions à leur valeur vénale.

[Consultez l'ensemble des rubriques « Actualité jurisprudence juin 2012 »](#)

En partenariat avec



Groupe  
Revue Fiduciaire