



Actualité premier trimestre 2013 Jurisprudence

(cliquer sur les liens pour ouvrir les documents)

IMPOSITION DES RESULTATS DES ENTREPRISES ET DES PLUS-VALUES

Déduction des frais généraux, notion d'acte anormal de gestion : indemnité destinée à prévenir une action contentieuse versée par une société au gérant de sa filiale à laquelle elle avait commandé la réalisation d'un logotype dont l'intéressé aurait eu l'idée

[\(CE 15 février 2013 n°347606, 3^{ème} et 8^{ème} s.-s., min. c/ Maurisset ; RJF 5/13, n°469\)](#)

Une société a passé une commande à sa filiale pour la réalisation d'un logotype destiné à son usage. La filiale a cédé les droits de représentation et de reproduction du logo qu'elle a réalisé à sa société mère, pour une durée de 50 ans.

Un protocole d'accord transactionnel a été conclu entre la société mère et le gérant de la filiale, aux termes duquel la société a reconnu au gérant «la paternité de l'idée à l'origine de la conception du logo», celui-ci renonçant à se prévaloir «du parasitisme résultant du développement et de l'exploitation de son idée et plus généralement de toutes instances et actions par lesquelles il revendiquerait un droit sur la conception» du logo, moyennant le versement d'une indemnité.

Le Conseil d'Etat a jugé que l'administration n'apportait pas la preuve que le versement de l'indemnité au gérant n'avait pas eu de contrepartie.





Provision pour dépréciation des titres d'une filiale, régime applicable aux exercices ouverts avant le 1^{er} janvier 2007 : faculté de ne pas déduire au plan fiscal une provision constatée en comptabilité (non) ; erreur comptable délibérée, l'administration n'est pas tenue de procéder à la correction du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit (oui)

[\(TA Montreuil 6 décembre 2012 n°1109486, 1^{ère} ch., Sté Dalkia ; RJF 6/13, n°586\)](#)

La société mère d'un groupe intégré avait comptabilisé une provision pour dépréciation des titres de sa filiale membre du groupe mais n'avait toutefois pas déduit cette provision pour la détermination de son résultat fiscal.

Dans cette affaire, le Tribunal administratif de Paris a jugé qu'une provision inscrite en comptabilité doit, lorsque les conditions de déduction fiscales posées par l'article 39, 1-5° du CGI sont satisfaites (provision constituée en vue de faire face à des pertes ou charges nettement précisées que des événements en cours rendent probables), être prise en compte dans le résultat fiscal de l'exercice.

Cette décision se fonde sur les principes suivants :

- les dispositions de l'article 38 quater de l'annexe III au CGI, en vertu desquelles «les entreprises doivent respecter les définitions édictées par le plan comptable général, sous réserve qu'elles ne soient pas incompatibles avec les règles applicables pour l'assiette de l'impôt» ;
- la comptabilisation d'une provision procède d'une décision de gestion opposable à la société qui l'a constituée.

L'entreprise estimait qu'il appartenait à l'administration fiscale qui souhaitait imposer la provision non déduite de son résultat fiscal d'un exercice prescrit, de corriger la surestimation de son actif net du premier exercice non prescrit.

Or, selon le juge fiscal, la non-déduction de la provision ne résultait pas d'une erreur ou d'une inadvertance mais présentait un caractère délibéré et, en raison du caractère délibérément irrégulier de cette omission, l'administration n'était pas tenue de procéder à la correction du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit.

Ainsi l'entreprise qui n'a pas déduit la provision l'exercice de sa constitution, ne peut pas la déduire de manière extra-comptable au titre de l'exercice de sa reprise comptable.

Par ailleurs, le Tribunal administratif de Montreuil, suivant en cela l'administration, a jugé que cette provision aurait dû être déduite du résultat individuel de l'entreprise alors que cette provision aurait été neutralisée au niveau du résultat d'ensemble du groupe.

Ce jugement s'inscrit dans le prolongement d'une série de décisions contradictoires (cf. RJF 6/13, p. 536) parmi lesquelles :

- le jugement du tribunal administratif de Cergy-Pontoise (TA Cergy-Pontoise 8 juillet 2011 n°0708215, SAS Becton Dickinson France, inédit) qui a statué dans le même sens que le Tribunal administratif de Montreuil dans cette affaire ;
- l'arrêt «Foncière du Rond-Point» de la Cour administrative d'appel de Paris (CAA Paris 18 novembre 2010, n°09-4821 ; cf. Revue internet du Club Fiscal, mai 2011) qui a considéré, en sens contraire, que la déduction d'une provision pour la détermination de son résultat fiscal constitue pour une entreprise une faculté qu'elle peut décider de ne pas exercer.

Cette décision conserve toute son actualité :

- dans le droit commun, pour toutes les provisions autres que celles relatives à la dépréciation de titres de participation ;
- dans le cadre d'un groupe intégré, pour les provisions pour risques ou les provisions pour dépréciation de créances ou pour risques afférentes à des sociétés du groupe.

Enfin, la portée de ces décisions devrait également être clarifiée au regard du droit comptable (C. com. art. L 123-20) qui impose la constatation obligatoire des provisions nécessaires, même en l'absence ou d'insuffisance de bénéfice, et ce, pour que les comptes annuels de l'entreprise donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise.

Cessation d'une entreprise individuelle : provisions antérieurement constituées rapportées au résultat du dernier exercice même si le risque provisionné n'a pas disparu (oui)

[\(CE 20 mars 2013 n°349636, 3^{ème} et 8^{ème} s.-s., min. c/Chauvin ; RJF 6/13, n°588\)](#)

L'administration (BOI-BIC-CESS-30-20, n°110) a précisé que les provisions antérieurement constituées en raison de circonstances propres à l'entreprise doivent, en

principe, être rapportées aux bénéfices imposables du dernier exercice d'exploitation lorsque, du fait même de la cession ou de la cessation, elles deviennent sans objet.

Par cette décision, le Conseil d'Etat a considéré que cette solution est applicable à une entreprise individuelle y compris dans le cas où le risque n'a pas disparu à la date de cessation de l'entreprise.

Plus-values de cessions de titres non cotés, évaluation du prix de cession : possibilité d'utiliser une combinaison de la valeur mathématique et de la valeur de productivité, après application d'un abattement pour absence de liquidité des titres (oui)

[\(CAA Douai 31 décembre 2012 n°11-1594, 2^{ème} ch., min. c/SA Marge Fool Town ; RJF 6/13, n°583\)](#)

En l'absence de transaction récente sur les mêmes titres, la valeur vénale de titres d'une société non cotée peut être déterminée par la combinaison de deux méthodes consistant à déterminer une moyenne à partir de la valeur mathématique et de la valeur de productivité, moyenne ensuite réduite d'un abattement de 20% destiné à tenir compte de l'absence de liquidité des titres concernés.

Erreur comptable sans incidence sur l'actif net : absence d'incidence fiscale (oui)

[\(CE 25 mars 2013 n°355035, 8^{ème} et 3^{ème} s.-s., Sté Merlett France ; RJF 6/13, n°589\)](#)

Une erreur comptable commise par une filiale consistant en la transformation, suite à l'avance financière envisagée par sa mère, d'une dette fournisseur en une dette financière, et qui n'affecte pas l'actif net, n'a pas d'incidence fiscale.

Participation des salariés : les crédits d'impôt ne diminuent pas le montant de l'impôt pris en compte pour déterminer le bénéfice net (oui)

[\(CE 20 mars 2013 n°347633, 9^{ème} et 10^{ème} s.-s., Stés Etudes et Productions ; RJF 6/13, n°609\)](#)



En vertu de l'article L 3324-1 du Code du travail, le bénéfice net est défini pour le calcul de la participation des salariés comme le bénéfice (...) tel qu'il est retenu pour être imposé à l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés et majoré des bénéfices exonérés, *diminué de l'impôt correspondant*.

Saisi d'un recours pour excès de pouvoir, le Conseil d'Etat annule la doctrine administrative (D. adm. 4 N 1121, n°39 et 43 ; décision de rescrit 2010/23 du 13 avril 2010) selon laquelle l'impôt à déduire du bénéfice pris en compte pour le calcul de la participation des salariés doit être minoré des crédits d'impôt en ce qu'elle ne se borne pas à interpréter la loi mais ajoute des règles nouvelles non prévues par elle.

La Haute Assemblée, en énonçant le principe selon lequel il n'y a pas à tenir compte des crédits d'impôt dont bénéficie l'entreprise, confère à sa décision une large portée. Celle-ci est donc susceptible de concerner non seulement le crédit d'impôt recherche mais également d'autres crédits tels le crédit d'impôt pour la compétitivité.

Rachat par une société de ses propres actions : produit de participation (oui) ; caractère intercalaire d'une opération d'apport de titres (oui)

[\(CE 20 mars 2013 n°349669, 3^{ème} et 8^{ème} s.-s., min. c/ Société Générale ; RJF 6/13, n°594\)](#)

Le gain net dégagé par un associé ou actionnaire passible de l'impôt sur les sociétés détenant des titres de participation à l'occasion du rachat par la société émettrice de ses propres actions ne constitue pas un gain en capital mais un produit net de participation à concurrence de la différence entre le prix de rachat et la valeur d'acquisition des titres inscrite à son bilan d'ouverture.

Dans cette affaire, le Conseil d'Etat a considéré que, lorsque les actions rachetées ont été acquises par l'actionnaire à l'occasion d'un apport partiel d'actif placé sous le régime de faveur, il n'y a pas lieu de distinguer au sein du gain net réalisé à l'occasion du rachat, entre la plus-value d'apport en sursis d'imposition qui devrait être imposée dans la catégorie et selon le régime des plus-values, et le gain net supplémentaire, résultant de la différence entre le prix de rachat et la valeur d'apport, qui devrait être imposé dans la catégorie des produits de participation et qui pourrait donc seul bénéficier du régime fille-mère.

Ainsi que le souligne Emilie Bokdam-Tognetti dans sa chronique parue à la Revue de jurisprudence fiscale de juin 2013 (pages 515 à 522), la Haute Assemblée s'en tient à son analyse neutralisante de l'opération de fusion ou d'apport, placée sous le régime de faveur (cf. en ce sens CE 11 février 2013 n°356519, min. c/ Sté Heineken France ci-dessous).



Moins-value sur titres reçus en apport : durée de détention appréciée en fonction de la date d'acquisition des titres par la société apporteuse et non de la date de réalisation de l'apport (oui)

[\(CE 11 février 2013 n°356519, 8^e et 3^e s.-s., min. c/ Sté Heineken France ; RJF 5/13, n°474\)](#)

Le régime de la moins-value de cession de titres reçus dans le cadre d'un apport partiel d'actif placé sous le régime de faveur de l'article 210 B du CGI, doit être apprécié en calculant la durée de détention de ces titres à compter de leur acquisition par la société apporteuse et non à compter de la date de réalisation de l'apport.

Régime de faveur des apports partiels d'actifs (CGI, art. 210 B), apport d'un fonds de commerce de transport sans transfert des véhicules : existence d'une branche complète d'activité (non)

[\(CAA Douai 31 janvier 2013 n°12-00345, 3^{ème} ch., SARL Transports du Cheval ; RJF 7/13, n°707\)](#)

Selon une jurisprudence constante Conseil d'Etat (CE 27 juillet 2005 n°259052 : RJF 11/05 n°1170 ; CE 16 mai 2012 n° 325370, Sté GDF Suez Energie : RJF 8-9/12 n°806 ; Avis CE 13 juillet 2012 n° 358931, SAS Ondupack ; RJF 11/12 n°986), un apport partiel d'actif doit, pour bénéficier du régime de faveur prévu à l'article 210 A du CGI, concerner une branche d'activité susceptible de faire l'objet d'une exploitation autonome aussi bien chez la société apporteuse que chez la société bénéficiaire.

Il suffit que le transfert porte sur les éléments essentiels de l'activité tels qu'ils existaient dans le patrimoine de la société apporteuse et dans des conditions permettant à la société bénéficiaire de disposer durablement de tous ces éléments.

Selon la Cour administrative d'appel de Douai, l'apport d'un fonds de commerce de transport comprenant les seuls éléments incorporels ne peut être regardé comme concernant une branche complète d'activité dès lors que les véhicules, éléments corporels essentiels à l'activité apportée, ne sont pas transférés.



Résultat fiscal d'ensemble d'un groupe intégré : prise en compte de pertes subies par une filiale étrangère (non)

[\(CAA Versailles 26 février 2013 n°10-04169, 3ème ch., Sté Agapes; RJF 6/13, n 677\)](#)

La Cour administrative d'appel de Versailles a jugé que les déficits subis par la filiale polonaise et la sous-filiale italienne d'une société mère française, qui ne peuvent plus être imputés sur leurs résultats propres en raison des législations fiscales polonaise et italienne, ne peuvent être pris en compte pour la détermination du résultat d'ensemble du groupe intégré dès lors que cette filiale et cette sous-filiale poursuivent leur activité et restent soumises à l'impôt sur les sociétés dans leur Etat de résidence.

Selon la Cour, la législation communautaire (articles 43 et 48 du traité CE devenus art. 49 et 54 TFUE) ne s'oppose pas à la législation d'un Etat membre qui exclut de manière générale la possibilité pour une société mère résidente de déduire de son bénéfice imposable des pertes subies par une filiale établie dans un autre Etat membre, alors qu'elle accorde une telle possibilité pour des pertes subies par une filiale résidente, sauf dans le cas où la filiale non résidente a épuisé les possibilités de prise en compte des pertes qui existent dans son Etat de résidence pour une cause autre que la législation de l'Etat de résidence de la filiale.

En effet, cette restriction à la liberté d'établissement est justifiée par la nécessité de préserver la répartition du pouvoir d'imposition entre les Etats membres et ne va pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre cet objectif.

Exonération des entreprises nouvelles (CGI, art. 44 sexies, I), exclusion des entreprises créées dans le cadre d'une extension d'activités préexistantes : existence de liens capitalistiques (non)

[\(CE 24 avril 2013 n°352310, 9ème et 10ème s.-s., min. c/ Neveu ; RJF 7/13, n°704\)](#)

Une entreprise peut être privée de l'exonération en faveur des entreprises nouvelles (CGI, art. 44 sexies, I) au motif qu'elle constitue l'émanation d'une société préexistante dès lors que les conditions d'exploitation et les liens personnels entre les associés des deux sociétés caractérisent un lien de dépendance et ce, même en l'absence de liens capitalistiques entre elles.



Actualité premier trimestre 2013 Jurisprudence

(cliquer sur les liens pour ouvrir les documents)

CONTRIBUTION ECONOMIQUE TERRITORIALE ET TAXE PROFESSIONNELLE

Taxe additionnelle à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises : constitutionnalité des modalités de recouvrement (oui)

[\(Décision n°2013-327 QPC du 21 juin 2013\)](#)

Le 17 avril 2013, le Conseil d'Etat a saisi le Conseil constitutionnel d'une question prioritaire de constitutionnalité portant sur l'article 39 de la deuxième loi de finances rectificative pour 2012 relative au recouvrement, au contrôle et au contentieux de la taxe additionnelle à la CVAE.

Cette mesure valide rétroactivement les modalités de recouvrement des impositions dues à compter du 1^{er} janvier 2011, sous réserve des impositions contestées avant le 11 juillet 2012. Il était demandé au Conseil constitutionnel de se positionner sur la constitutionnalité de cette disposition.

Par une décision du 21 juin 2013, le Conseil constitutionnel déclare cette disposition conforme à la Constitution. En conséquence, les réclamations introduites à compter du 11 juillet 2012 ne pourront pas utilement prospérer.

Actualité premier trimestre 2013

Jurisprudence

(cliquer sur les liens pour ouvrir les documents)

TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

Champ d'application de la TVA, subvention versée pour la pose de surpresseurs dans un parking souterrain par une commune à une entreprise chargée de la réalisation d'une halle de marché et d'un parking souterrain dans le cadre d'un bail emphytéotique administratif : imposition à la TVA (oui)

[\(TA Montreuil 20 décembre 2012 n°1106576, 1^{ère} ch., Sté Soprano ; RJF 6/13, n°601\)](#)

Selon le Tribunal administratif de Montreuil, doit être soumise à la TVA la subvention versée par une commune à une entreprise, qui est chargée de la réalisation d'une halle de marché et d'un parking souterrain dans le cadre d'un bail emphytéotique administratif conclu pour une durée de 25 ans, pour financer la pose de surpresseurs dans le parking, dès lors que cette subvention présente un lien direct avec la prestation individualisée effectuée au profit de la commune, laquelle doit être regardée comme le bénéficiaire de cette prestation nonobstant les circonstances que l'ouvrage ne devrait lui être remis qu'à l'issue du bail emphytéotique et que les surpresseurs seraient amortis avant cette date.

Champ d'application de la TVA, indemnité de résiliation d'un contrat de location de longue durée ayant le caractère d'une clause pénale pouvant être modulée par le juge : indemnité réparatrice d'un préjudice (oui)

[\(CE 20 mars 2013 n°346990, 9^{ème} et 10^{ème} s.-s., SA Diac ; RJF 6/13, n°600\)](#)

Une société qui a pour activité la location de longue durée de véhicules automobiles, perçoit, lors de la résiliation des contrats de location avec promesse de vente, des indemnités égales à la différence entre, d'une part, la somme des loyers restant à échoir, majorée de la valeur résiduelle des véhicules en fin de contrat et, d'autre part, la valeur vénale de ces véhicules au moment de la résiliation.



Une telle indemnité ainsi calculée correspond à l'indemnité maximale que le bailleur est en droit d'exiger, aux termes de l'article D 311-8 du Code de la consommation.

Le Conseil d'Etat a considéré que l'indemnité de résiliation en cause était réparatrice d'un préjudice et donc non soumise à la TVA, en raison de son caractère de clause pénale dont le montant pouvait être modulé par le juge en fonction du préjudice effectivement supporté par le bailleur.

Exonération de TVA des organismes sans but lucratif, association fournissant des services à des non-membres et dont les ressources proviennent de façon prépondérante d'une bodega : bénéficie des exonérations (CGI, art. 261, 7-1°-a et c) prévues pour les associations «fermées» et les manifestations de soutien ou de bienfaisance (non)

[\(CE 8 avril 2013 n°349662, 9^{ème} et 10^{ème} s.-s., Association «Les Amis de Pablo Romero» ; RJF 7/13, n°712\)](#)

La Conseil d'Etat a jugé que présente un caractère lucratif une association fermée développant auprès de ses membres la culture taurine dès lors que les services fournis par l'association étaient rendus à d'autres personnes que ses membres ou leurs ayants droit et que les ressources de l'association provenaient de façon prépondérante de l'ouverture d'une «bodega» concurrençant le secteur marchand selon des modalités de gestion analogues.

Dès lors que cette association n'entre pas dans le champ de l'exonération de TVA pour les associations fermées (CGI, art. 261, 7-1°-a), les recettes qu'elle tire de six manifestations par an de bienfaisance ou de soutien ne peuvent donc être exonérées en application du c du 1° du 7 de l'article 261.

Droit à déduction de la TVA, mention sur les factures : déduction non admise pour une facture de restaurant établie au nom d'un salarié (oui)

[\(CE 17 avril 2013 n°334423, 10^{ème} et 9^{ème} s.-s., SARL Laboratoires Vitarmony ; RJF 7/13, n°718\)](#)



Pour le Conseil d'Etat, une entreprise ne peut pas déduire la TVA mentionnée sur des factures de restaurant établies au nom des salariés, et nom en son nom, à l'occasion de leurs déplacements professionnels.

Dans les faits, les reçus, tickets ou notes joints en tant pièces justificatives aux états récapitulatifs établis par les salariés de la société en vue du remboursement de leur frais ne constituaient pas, pour l'Administration fiscale des factures conformes aux exigences posées à l'article 289 du CGI. Le Conseil d'Etat valide cette position au motif que les factures n'étaient pas établies au nom de la société mais au nom des salariés.

Droit à déduction de la TVA : déduction de la taxe afférente à des honoraires d'avocat concernant des sanctions pénales à l'encontre des dirigeants : non-déduction en l'absence d'un lien direct et immédiat avec les activités taxées de l'entreprise (oui)

[\(CJUE 21 février 2013 aff. 104/12, 1^e ch., Finanzamt Köln-Nord c/ Wolfram Becker ; RJF 5/13, n°570\)](#)

La TVA afférente à des prestations de services d'avocat, dont l'objectif était d'éviter des sanctions pénales à l'encontre de personnes physiques, dirigeants d'une entreprise assujettie, ne peut pas être déduite par cette entreprise en l'absence de lien direct et immédiat avec les activités taxées de cette entreprise.

Remboursement de la TVA à des assujettis établis hors de France dans un Etat membre de l'Union européenne : demandes d'informations complémentaires uniquement par voie électronique sauf lorsque l'administration justifie d'une impossibilité technique d'y recourir (oui)

[\(TA Montreuil 30 novembre 2012 n°1105564, 10^{ème} ch., Sté Audi AG ; RJF 5/13, n°485\)](#)

Le tribunal administratif de Montreuil a jugé que, dans le cadre de la nouvelle procédure de remboursement électronique, les demandes d'informations complémentaires ne peuvent être faites autrement que par voie électronique, sauf lorsque l'administration justifie d'une impossibilité technique d'y recourir, une simple erreur dans l'adresse électronique de l'assujetti n'étant pas constitutive d'une telle impossibilité.

Régime de la franchise en base de TVA : appréciation du seuil de la franchise au regard du chiffre d'affaires hors taxes (oui)

[\(CE 13 février 2013 n°342197, 9^{ème} et 10^{ème} s.-s., Abi-Aad ; RJF 5/13, n°481\)](#)

Le chiffre d'affaires réalisé par un assujetti au titre d'une année durant laquelle il a bénéficié de la franchise en base est nécessairement hors TVA. Il ne peut pas être diminué d'une TVA fictive pour le confronter au seuil au-delà duquel la franchise cesse de s'appliquer.



Actualité premier trimestre 2013 Jurisprudence

(cliquer sur les liens pour ouvrir les documents)

ISF- DROITS DE SUCCESSION ET DE DONATION

ISF, parts ou actions de sociétés ayant pour activité principale la gestion de leur propre patrimoine mobilier ou immobilier : exonération au titre des biens professionnels (non)

[\(Cass. com. 19 mars 2013 n°12-12.678, Louault ; RJF 7/13, n°777\)](#)

Les parts d'une société à responsabilité limitée exerçant une activité de location d'immeubles nus ne peuvent être qualifiées de biens professionnels dès lors que :

- les locations ne sont pas accompagnées de la fourniture d'équipements ou de prestations de services nécessaires à l'exploitation des locaux ;
- les seuls travaux d'entretien sont relatifs aux toitures et incombent à la société propriétaire.

La Cour de cassation a considéré que l'activité de cette société n'excède pas celle de la gestion de son patrimoine et ne se rattache à aucune activité commerciale principale.

Droits de succession, poursuite de l'exploitation de l'entreprise par un héritier : exonération partielle (oui)

[\(CA Pau 10 janvier 2013 n°11/03410, 1^{ère} ch., DDFP Landes c/ c. ; RJF 5/13, n°561\)](#)

La condition de poursuite de l'exploitation de l'entreprise requise pour bénéficier de l'exonération des droits de succession n'implique pas que l'héritier y exerce physiquement son activité principale, objet de l'entreprise transmise. Elle peut s'entendre en termes de



gestion administrative et commerciale assurant la continuation de l'activité de production et faisant partie intégrante et essentielle de l'exploitation.

Cette interprétation littérale de la loi (CGI, art. 787 C) qui vise la «poursuite de l'exploitation de l'entreprise» et non l'exploitation personnelle de l'héritier se substituant à celle exercée par le défunt, est contraire à la doctrine administrative (BOI-ENR-DMTG-10-20-40-40, n°90) et mériterait d'être confirmée par la Cour de cassation.

En partenariat avec



Groupe
Revue Fiduciaire



Actualité premier trimestre 2013 Jurisprudence

(cliquer sur les liens pour ouvrir les documents)

IMPOT SUR LE REVENU

Revenus des capitaux mobiliers, remboursement des avances ou prêts faits aux associés, restitution de l'impôt dû : possibilité de compenser entre le montant de l'impôt non acquitté et le montant de la somme qui devait être restituée à l'associé (non)

[\(CE 24 avril 2013 n°356068, 9^{ème} et 10^{ème} s.-s., Grau ; RJF 7/13, n°728\)](#)

L'article 111, a du CGI dispose que «lorsque les sommes mises à la disposition des associés directement ou par personnes ou sociétés interposées à titre d'avances, de prêts ou d'acomptes sont remboursées postérieurement à la personne morale qui les avait versées, la fraction des impositions auxquelles leur attribution avait donné lieu est restituée aux bénéficiaires ou à leurs ayants cause dans des conditions et suivant des modalités fixées par décret».

Le Conseil d'Etat a jugé que le droit à restitution (CGI ann. III, art. 49 bis et 49 ter) est subordonné au paiement effectif des impositions ; cette restitution ne peut être effectuée par compensation entre le montant de l'impôt non acquitté et le montant de la somme qui devrait lui être restituée : non

Revenus des capitaux mobiliers, bons ou contrats de capitalisation (CGI, art. 125-0 A) : déduction de la perte provenant de la différence entre le montant des versements et la valeur du contrat lors de son rachat total ou partiel (non)

[CE 20 mars 2013 n°347881, 8^{ème} et 3^{ème} s.-s., Salomon ; RJF 6/13, n°613\)](#)

La perte constatée lors du rachat total ou partiel d'un contrat de capitalisation par rapport au montant des versements effectués constitue une perte en capital qui n'est déductible ni des revenus de capitaux mobiliers ni du revenu global.



Le Conseil d'Etat a considéré que l'article 125-0 A du CGI ne prévoit que la taxation du produit du contrat au dénouement du contrat ou en cas de rachat partiel et qu'il ne peut en être déduit que symétriquement la perte en capital au dénouement ou au rachat serait déductible des revenus de capitaux mobiliers.

En partenariat avec



Groupe
Revue Fiduciaire



Actualité premier trimestre 2013 Jurisprudence

(cliquer sur les liens pour ouvrir les documents)

CONTROLE – CONTENTIEUX

Garantie contre les changements de doctrine, opposabilité de la doctrine administrative : possibilité pour un contribuable, suite à un recours pour excès de pouvoir d'un acte ou de l'un des actes exprimant l'interprétation ou les interprétations successives de la loi fiscale admise(s) par l'administration, de se prévaloir, sur le fondement de l'article L 80 A du LPF, de l'une ou l'autre de ces interprétations

[\(Avis CE 8 mars 2013 n° 353782, sect., Monzani ; RJF 5/13, n°518\)](#)

Aux termes de l'article L 80 A du LPF : «*Il ne sera procédé à aucun rehaussement d'impositions antérieures si la cause du rehaussement poursuivi par l'administration est un différend sur l'interprétation par le redevable de bonne foi du texte fiscal et s'il est démontré que l'interprétation sur laquelle est fondée la première décision a été, à l'époque, formellement admise par l'administration. Lorsque le redevable a appliqué un texte fiscal selon l'interprétation que l'administration avait fait connaître par ses instructions ou circulaires publiées et qu'elle n'avait pas rapportée à la date des opérations en cause, elle ne peut poursuivre aucun rehaussement en soutenant une interprétation différente. Sont également opposables à l'administration, dans les mêmes conditions, les instructions ou circulaires publiées relatives au recouvrement de l'impôt et aux pénalités fiscales*».

Par l'avis Monzani, le Conseil d'Etat juge que, eu égard aux exigences découlant du principe de sécurité juridique poursuivi par l'article L 80 A du LPF et en dépit de l'effet rétroactif qui s'attache normalement à l'annulation pour excès de pouvoir, un contribuable peut se prévaloir d'une doctrine annulée pour les impositions dont le fait générateur est antérieur à cette annulation.

En revanche un contribuable ne peut se prévaloir, au titre de la garantie de l'article L 80 du LPF, d'un acte renfermant une interprétation de la loi fiscale relative à une imposition dont le fait générateur est postérieur à la date de l'annulation de cet acte

La date du fait générateur de l'impôt s'entend :

- du 31 décembre de l'année d'imposition en matière d'impôt sur le revenu ;
- de la date de clôture de l'exercice en ce qui concerne l'impôt sur les sociétés et les bénéficiaires industriels et commerciaux ;
- du 1^{er} janvier pour les impôts locaux, l'ISF et la taxe annuelle de 3% sur les immeubles ;
- des dates des livraisons ou des prestations de services s'agissant de la TVA ;
- de la date de la transmission en matière de mutation.

Un redevable peut, sur le fondement de l'article 80 A du LPF, opposer à l'administration l'interprétation que celle-ci a formellement admise dans un acte qui, bien qu'illégal, n'a pas été annulé, et quand bien même un autre acte, exprimant la même interprétation, aurait été annulé pour excès de pouvoir.

Un redevable ne peut se prévaloir d'une interprétation de la loi fiscale que dans son dernier état formellement accepté par l'administration ; ainsi, il n'est pas fondé à se prévaloir de l'interprétation initialement admise par l'administration dans un premier acte lorsque, après l'avoir complétée ou modifiée par un deuxième acte, ce dernier a été annulé. Dans ce cas, l'administration doit faire connaître, le cas échéant, l'interprétation qu'elle entend donner à la loi après l'annulation opérée. La loi seule régit la situation du contribuable, tant qu'une nouvelle interprétation n'a pas été exprimée.

Garantie contre les changements de doctrine, opposabilité de la doctrine administrative (LPF, art. L 80 A) : nécessité de figurer dans la base BOFiP pour être opposable (oui)

[\(CE 27 février 2013 n°357537, 8^{ème} et 3^{ème} s.-s. ; RJF 5/13, n°520\)](#)

Tirant les conclusions de la création de la base «Bofip-Impôts», le Conseil d'Etat a jugé que :

- la doctrine administrative doit figurer sur cette base pour être opposable à l'administration ;
- la doctrine antérieure est abrogée, que celle-ci ait été exprimée sous la forme de la documentation administrative de base, d'instructions, de réponses ministérielles,



de rescrits de portée générale et de réponses apportées dans le cadre du comité fiscal de la mission d'organisation administrative.

Il en résulte qu'une doctrine antérieure non-reprise dans la base «Bofip-Impôts» doit être regardée comme abrogée, même si cette non-reprise n'a pas été délibérée mais résulte d'une inadvertance.

Déclaration rectificative de crédit d'impôt recherche : délai de réclamation expirant le 31 décembre de la deuxième année qui suit celle au cours de laquelle la date limite de dépôt de la déclaration initiale a expiré (oui)

[\(TA Montreuil 24 janvier 2013 n°1110119, 1^e ch., Sté Tyrol Acquisitions 1; RJF 7/13, n°758\)](#)

Une déclaration rectificative de crédit d'impôt recherche constitue une réclamation contentieuse au sens de l'article L 190 du LPF et ne se confond pas avec la demande de remboursement de ce crédit.

Le délai de réclamation ouvert pour déposer la déclaration rectificative court à compter de la date limite de dépôt de la déclaration spéciale de crédit d'impôt recherche, qui constitue la réalisation de l'événement motivant cette réclamation (cf. LPF, art. R 196-1, c).

La société ne peut pas se prévaloir du délai spécial de réclamation prévu par l'article R 196-3 du LPF en cas de reprise ou de rectification (délai égal à celui de l'administration pour présenter ses observations), dès lors que la procédure de rectification dont elle a fait l'objet portait sur l'impôt sur les sociétés et non sur le crédit d'impôt recherche.

Délai pour réclamer une restitution de TVA : opposabilité du délai de réclamation bien que non mentionné sur le formulaire de déclaration de la taxe, ce formulaire n'étant pas une décision administrative (oui)

[\(CE 20 mars 2013 n°357948, 9^{ème} et 10^{ème} s.-s., Gilbaut ; RJF 6/13, n°651\)](#)

Un formulaire de déclaration de TVA n'est pas une décision au sens de l'article R 421-5 du Code de justice administrative selon lequel les délais de recours contre une décision administrative ne sont opposables qu'à la condition d'avoir été mentionnés, ainsi que les voies de recours, dans la notification de la décision.



Ainsi, le délai de réclamation est opposable au contribuable qui demande la restitution de droits de TVA spontanément acquittés bien qu'il ne soit pas indiqué dans le formulaire de déclaration de la taxe.

Cumul de sanctions fiscales et pénales en matière de fraude à la TVA : application du principe «non bis in idem» de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne (non)

[\(CJUE 26 février 2013 aff. 617/10, gr. ch., Aklagaren c/ Hans Akerberg Fransson ; RJF 6/13, n°681\)](#)

Le principe «non bis in idem» énoncé à l'article 50 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne ne s'oppose pas à ce qu'un Etat membre impose, pour les mêmes faits de non-respect d'obligations déclaratives dans le domaine de la TVA, successivement une sanction fiscale et une sanction pénale dans la mesure où la première sanction ne revêt pas un caractère pénal, ce qu'il appartient à la juridiction nationale de vérifier.

Visite domiciliaire (LPF, art. L 16 B) : possibilité de saisie de données informatiques stockées dans un serveur extérieur aux locaux visités (oui)

[\(Cass. com. 26 février 2013 n°12-14.772, Sté HR Access Solutions ; RJF 6/13, n°628\)](#)

La société visitée a formé un recours contre les opérations de visite et de saisies autorisées dans ses locaux au cours desquelles les agents de l'administration ont accédé, depuis certains postes informatiques en place dans les locaux visités, à des données et documents accessibles sur deux réseaux communs à l'ensemble du groupe auquel appartient la société concernée par les opérations litigieuses et les ont saisis.

La société soutenait que :

- le législateur a entendu limiter territorialement les visites et saisies domiciliaires à la saisie de documents qui se trouvent physiquement dans les locaux désignés dans l'ordonnance, sous forme papier ou sous forme de fichiers dématérialisés physiquement stockés dans ces locaux ce qui exclut toute saisie sur des réseaux informatiques, les fichiers y figurant provenant d'ordinateurs situés en dehors desdits locaux ;
- la procédure de saisie vise des documents originaux, de sorte que les pièces et documents présents sur support informatique doivent être recueillis par voie de gravure des fichiers sur support CD-ROM ou DVD-ROM non réinscriptibles, un tel procédé étant le seul à permettre de s'assurer de l'origine et de l'intégrité des documents informatiques saisis.

La Cour de cassation rejette le pourvoi. Selon la Cour, l'article L 16 B du LPF :

- permet la saisie de tous documents dématérialisés accessibles depuis les locaux visités ;
- n'impose pas de recueillir les fichiers informatiques saisis sur un support particulier.

Recouvrement sur les biens communs d'une dette de TVA née du chef d'un des époux à raison de son activité professionnelle (oui)

[\(CE 20 mars 2013 n° 350092, 3^{ème} et 8^{ème} s.-s., Piquet ; RJF 6/13, n°666\)](#)

En vertu des articles 1400, 1409, 1413 et 1417 du Code civil, lorsque des époux sont mariés sous le régime de la communauté légale, et sauf le cas de fraude du débiteur et de mauvaise foi du créancier, toute dette fiscale née pendant la communauté du chef d'un époux constitue une dette de la communauté, dont le recouvrement peut être poursuivi sur les biens communs, alors même qu'aucune disposition de la loi fiscale ne prévoirait que les époux sont tenus solidairement au paiement de l'impôt en cause, et sauf la récompense éventuellement due à la communauté.

Droits d'enregistrement : solidarité de paiement des cohéritiers (CGI, art. 1709)

[\(Cass. com. 26 février 2013 n°12-13.877, Douaud ; RJF 6/13, n°669\)](#)

Si l'administration fiscale peut choisir de notifier les redressements à l'un seulement des redevables solidaires de la dette fiscale, la procédure ensuite suivie doit être contradictoire et la loyauté des débats l'oblige à notifier les actes de celle-ci à tous ces redevables.

Tous les cohéritiers solidaires, y compris le seul qui est poursuivi et à qui l'ensemble des actes a été notifié, peuvent se prévaloir de l'irrégularité de la procédure fiscale dès lors que tous les actes n'ont pas été notifiés à tous. Cette irrégularité établie, l'annulation de la procédure erga omnes s'ensuit.



Actualité premier trimestre 2013

Jurisprudence

(cliquer sur les liens pour ouvrir les documents)

AUTRES MESURES

Associations, critères d'assujettissement aux impôts commerciaux, gestion désintéressée et non-concurrence du secteur commercial dans la même zone géographique d'attraction ou, à défaut, conditions d'exercice de l'activité différentes de celles du secteur commercial (oui)

[\(CE 13 février 2013 n°342953, 9^{ème} et 10^{ème} s.-s., Association Groupe de plongée de Carantec ; RJF 5/13, n°472\)](#)

Le Conseil d'Etat a jugé que devait être soumise aux trois impôts commerciaux (TVA, d'impôt sur les sociétés et de taxe professionnelle), une association :

- dont la zone d'attraction, eu égard à la nature des activités qu'elle propose et aux services qu'elle fournit à ses adhérents, en majorité domiciliés hors du département et désireux de pratiquer la plongée sous-marine pendant les vacances, devait être regardée comme couvrant à tout le moins l'ensemble du territoire et des côtes de la Bretagne ;
- qui offrait des services et activités dans cette zone, en concurrence avec ceux proposés au même public par des entreprises commerciales exerçant une activité identique ;
- qui n'exerçait pas son activité dans des conditions particulières.

Le Conseil d'Etat applique les critères posés les décisions «Association Jeune France» (CE 1^{er} octobre 1999 n°170289) et «Association Acoonex» (CE 2 octobre 2006 n°281286) suivant lesquels le caractère non lucratif d'une association doit être évalué non pas «in abstracto» mais au regard de la concurrence réelle avec des entreprises privées dans une zone géographique donnée.



Etablissement stable, convention franco-italienne : prise en compte de revenus immobiliers réalisés par un établissement stable (oui)

[\(CE 5 avril 2013 n°349741, 349742 et 349743, 3^{ème} et 8^{ème} s.-s., Sté Mercurio SPA ; RJF 7/13, n°751\)](#)

Des revenus immobiliers réalisés par l'intermédiaire d'un établissement stable qui est établi dans l'Etat où sont situés les biens immobiliers et qui exerce une ou plusieurs activités productives de revenus autres que ceux qui proviennent des biens immobiliers, sont compris dans les résultats de cet établissement stable et imposés selon la législation interne de cet Etat applicable aux entreprises résidentes dans la même situation.

Retenue à la source (CGI art. 119 bis, 2), distributions occultes versées à l'étranger : la société distributrice est le redevable, sauf pour elle à établir que l'établissement qui a payé pour son compte avait connaissance du caractère de revenus distribués (oui)

[\(CE 5 avril 2013 n°350316, 3^{ème} et 8^{ème} s.-s., Sté Vivendi Télécom International \(VTI\) ; RJF 7/13, n°727\)](#)

En cas de distributions occultes effectuées à l'étranger, le redevable de la retenue à la source est la société distributrice sauf si elle établit que l'établissement qui a payé pour son compte avait connaissance du caractère de revenus distribués des sommes en cause.

Ainsi que le soulignent les commentaires parus à la Revue de jurisprudence fiscale (RJF 7/13, n°727), cette solution est en harmonie avec la doctrine administrative (D. adm. 4 J-1341 au 1^{er} novembre 1995 non reprise au Bofip).



Taxe d'apprentissage, participation des employeurs à l'effort de construction et au développement de la formation professionnelle continue : rémunération des personnels expatriés soumises à ces taxes (oui)

[\(CE 8 avril 2013 n°346808, 9^{ème} et 10^{ème} s.-s., min. c/ SARL Pétroservice ; RJF 7/13, n°721\)](#)

Les rémunérations des personnels expatriés sont soumises à la taxe d'apprentissage et aux participations des employeurs à l'effort de construction et à la formation professionnelle.

Cession de biens entre sociétés d'un même groupe : convention de successeurs taxée aux droits d'enregistrement (oui)

[\(Cass. com. 3 avril 2013 n°12-10.042, Sté Valéo Sécurité Habitable ; RJF 7/13, n°775\)](#)

Une cession de biens entre sociétés d'un même groupe en vue de sa réorganisation peut être taxée comme convention de successeur, son caractère onéreux résultant du seul paiement d'un prix de vente.

Ainsi que le soulignent les commentaires parus à la Revue de jurisprudence fiscale (RJF 7/13, n°775), la chambre commerciale parachève l'abandon de l'ancienne jurisprudence, selon laquelle lorsqu'une convention était conclue entre sociétés d'un même groupe en vue d'une réorganisation de ce groupe, cet accord était dépourvu de caractère onéreux au sens de l'article 720 du CGI.

Rémunération de prestations de services versées à l'étranger, lutte contre l'évasion fiscale résultant du montage «Rent a star» (CGI, art. 155) : compatibilité avec le principe communautaire de liberté d'établissement (oui)

[\(CE 20 mars 2013 n°346642, 9^{ème} et 10^{ème} s.-s., Piazza ; RJF 6/13, n°578\)](#)

Afin de lutter contre l'évasion fiscale résultant du montage «Rent a star» par lequel la rémunération du contribuable - généralement un artiste ou un sportif - correspondant à ses prestations ne lui est pas versée directement, mais est perçue par une société de pure façade installée dans un Etat ayant un faible taux d'imposition, l'article 155 du CGI prévoit d'imposer en France le prestataire réel (l'artiste ou le sportif) sur les sommes perçues par



Revue internet du Club Fiscal

le prestataire apparent (la société) dans trois hypothèses : le prestataire réel contrôle la société qui perçoit la rémunération ; il n'établit pas que la société exerce de manière prépondérante une activité industrielle ou commerciale autre que la prestation de services ; la société réside dans un pays à fiscalité privilégiée.

Dans le prolongement de la décision du Conseil constitutionnel (Cons. const. 26-11-2010 n° 2010-70 QPC) qui a validé ce dispositif, tout en posant une réserve d'interprétation selon laquelle il ne doit pas conduire à une double imposition du contribuable dans le cas où la société lui reverse en France une partie des sommes perçues, le Conseil d'Etat, pour considérer l'article 155 A du CGI compatible avec le principe européen de liberté d'établissement, retient une interprétation de cet article visant à limiter l'imposition de la somme versée à la société étrangère à la seule fraction ne correspondant à aucune contrepartie réelle de cette dernière.

En partenariat avec



Groupe
Revue Fiduciaire