



## Actualité deuxième trimestre 2011 Jurisprudence

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

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

#### **Voyages et cadeaux d'affaires, conditions de déductibilité : dépenses non engagées dans l'intérêt direct de l'entreprise ou ayant un caractère excessif (oui)**

[\(CE 11 février 2011 n°316 500, 3<sup>ème</sup> et 8<sup>ème</sup> s.-s., Philips France ; RJF 5/11, n°554\)](#)

Une entreprise avait offert aux dirigeants d'entreprises clientes, à certains prescripteurs ainsi qu'à leurs conjoints trois voyages d'affaires aux Etats-Unis, au Kenya et au Mexique en 1991 et 1992, pour une somme globale de 523 394 €. L'entreprise faisait valoir que l'organisation de ces voyages répondait à un souci de promotion commerciale mais ne soutenait pas que les bénéficiaires de ces voyages s'étaient engagés à fournir une prestation quelconque en contrepartie.

Le Conseil d'Etat a jugé que ces dépenses :

- ne constituent pas des voyages de stimulation dans la mesure où ceux-ci sont offerts à des clients de l'entreprise et non à des membres de son personnel ;
- doivent être regardées, en l'absence de contrepartie, comme des cadeaux.

En vertu de l'article 39-5 du CGI, les dépenses correspondant à des cadeaux peuvent être réintégrées dans les bénéfices imposables dans la mesure :

- où elles sont excessives ;
- et où la preuve n'a pas été apportée qu'elles ont été engagées dans l'intérêt direct de l'entreprise.

Le Conseil d'Etat considère que ces deux conditions sont alternatives et entérine donc la possibilité pour l'administration de demander la réintégration des sommes en question, même si leur caractère excessif n'a pas été démontré au préalable.



Selon le Conseil d'Etat, l'absence de justification de l'intérêt direct de l'entreprise devient à elle seule une condition suffisante pour que l'administration fiscale remette en cause la déductibilité de ces dépenses.

Dans cette affaire, les trois voyages avaient un caractère presque exclusivement touristique et l'entreprise était restée relativement vague sur l'objet de ces cadeaux d'affaires ; la Haute Assemblée a jugé que l'entreprise ne justifiait pas de l'intérêt direct que présentait pour son activité présente ou future, l'entretien de bonnes relations avec les clients.

En pratique, pour limiter les risques de non déductibilité de ce type de dépenses, l'entreprise doit disposer d'éléments précis et factuels démontrant en quoi les cadeaux d'affaires présentent un intérêt direct pour elle en termes de développement économique, de perspectives de ventes, de fidélisation des partenaires commerciaux, etc.

### **Déduction d'une provision pour dépréciation d'un prêt : appréciation du caractère normal d'un placement financier au regard de la notion de risque excessif et du principe de non-immixtion dans la gestion des entreprises**

---

[\(CE 27 avril 2011 n°327764, 8<sup>ème</sup> et 3<sup>ème</sup> s.-s., Sté Legeps ; RJF 7/11, n°783\)](#)

Une société qui exerce une activité dans le domaine de la sécurité et du gardiennage a déposé, le 31 mars 1994, une somme de 2 000 000 F sur un compte ouvert dans un établissement bancaire au Vanuatu. Cet établissement ayant été mis en liquidation judiciaire le 7 décembre 1995, la société a constitué une provision de 2 000 000 F visant à couvrir le risque de perte de cette somme.

Après avoir rappelé que le caractère normal ou anormal d'un acte s'analyse au regard du seul intérêt propre de l'entreprise, le Conseil d'Etat donne une définition très précise du risque que peut prendre un dirigeant dans le placement de sa trésorerie.

Selon le Conseil d'Etat, l'intérêt de l'entreprise est méconnu si un placement financier, compte tenu des circonstances dans lesquelles il intervient et de l'objet qu'il poursuit, excède manifestement les risques qu'un chef d'entreprise peut, eu égard aux informations dont il dispose, être conduit à prendre, dans une situation normale, pour améliorer la situation de son entreprise.

Dans cette affaire, le Conseil d'Etat censure l'arrêt de la Cour administrative d'appel de Paris qui, pour juger que le placement financier en litige constituait un acte étranger à la gestion insusceptible de faire l'objet d'une provision déductible, avait considéré que la disproportion entre le montant du placement financier et le chiffre d'affaires de la société faisait courir un risque à la société et ce, même si la banque située au Vanuatu offrait à la société la possibilité de bénéficier d'une rentabilité élevée par rapport à celle offerte par les établissements bancaires français et d'obtenir un montant de crédit important à un taux très bas pour financer un projet immobilier rentable.



Mme Cécile Raquin, Maître des requêtes au Conseil d'Etat, souligne dans sa chronique parue à la Revue de jurisprudence fiscale de juillet 2011 (p. 704) que, la Haute Assemblée n'ayant pas réglé l'affaire au fond, la question du positionnement de la jurisprudence face à un placement purement spéculatif reste toutefois ouverte.

### **Détournement de fonds par le conjoint d'un exploitant individuel : non déductibilité des pertes correspondantes du résultat BNC**

---

[\(CE 27 avril 2011 n°319472, 8<sup>ème</sup> et 3<sup>ème</sup> s.-s., Ferrand ; RJF 7/11, n°806\)](#)

Ne sont pas déductibles du bénéfice non commercial d'un graphiste publicitaire car ne constituant pas un risque lié à l'exercice normal de la profession, les pertes constatées à raison des sommes détournées par son épouse chargée de la gestion administrative et comptable de l'entreprise individuelle de son mari dès lors que ces irrégularités auraient pu être décelées par les contrôles qui incombaient au dirigeant.

### **Détournements de fonds par l'exploitant d'une entreprise individuelle de recouvrement de créances : revenus BNC car non rattachables comme profits exceptionnels aux BIC de l'entreprise**

---

[\(CE 27 avril 2011 n°317943, 9<sup>ème</sup> et 10<sup>ème</sup> s.-s., Burkhart ; RJF 7/11, n°803\)](#)

Les sommes détournées à son profit par un entrepreneur individuel exploitant une entreprise de recouvrement de créances en ne reversant pas à ses clients les créances qu'il a récupérées sur leurs débiteurs, ne peuvent être regardées comme liées à l'activité de l'entreprise.

Les sommes ainsi détournées n'entrent pas dans la détermination du bénéfice industriel de cette entreprise mais constituent des bénéfices non commerciaux.

### **Renonciation à recettes consentie aux clients d'une SCP imposée dans la catégorie BNC et ayant opté pour une comptabilité commerciale : acte anormal de gestion (non)**

---

[\(CAA Paris 26 avril 2011 n°08-4866, plén., Uguen ; RJF 7/11, n°804\)](#)

A la suite de la vérification de comptabilité d'une société civile professionnelle notariale ayant exercé l'option pour le régime des créances acquises et des dépenses engagées (CGI, art. 93 A), l'administration n'est pas fondée à réintégrer au résultat de la société



imposable dans la catégorie BNC au nom des associés le montant des renoncations à recettes qu'ils ont consenties à leurs clients au motif que, n'étant pas justifiées par une contrepartie ou par les usages de la profession, ces renoncations constitueraient un acte anormal de gestion.

Ainsi que le soulignent les commentaires parus au Bulletin Fiscal Francis Lefebvre (BF 7/11, p. 544), le terme «acte anormal de gestion» a été utilisé par la jurisprudence dans des affaires concernant les BNC ; en particulier, ont été réintégréés :

- la fraction jugée excessive des rétrocessions d'honoraires versées par un cabinet d'architecte à un bureau d'étude (CE 22 juin 1983, n°25167, 25168, 25169 et 25170) ;
- les intérêts d'un emprunt qui trouvait son origine dans la renonciation d'un contribuable à percevoir des honoraires qui lui étaient dus par une société dont il était gérant (CAA Lyon 2 avril 1990, n°219, Lamourette).

### **Provision pour dépréciation de terrains, déductibilité liée à la crise immobilière (oui)**

---

[\(CAA Versailles 8 février 2011 n°09-1202, 1<sup>ère</sup> ch., SA Gecina ; RJF 6/11, n°683\)](#)

En vertu de l'article 39, 1-5° du CGI, sont déductibles les provisions constituées en vue de faire face à des pertes ou à des charges nettement précisées et que des événements en cours rendent probables, à condition qu'elles aient été effectivement constatées dans les écritures de l'exercice.

Selon la Cour administrative d'appel de Versailles, une entreprise peut valablement constituer une provision pour dépréciation de terrains bâtis en raison de la baisse de valeur qu'ils ont subie du fait de la crise immobilière qui continue d'affecter l'exercice de constitution de la provision, alors même que cette crise a débuté six ans auparavant.

Dans cette affaire, la Cour explicite la notion d'évènements postérieurs à la clôture de l'exercice et confirme par ailleurs la possibilité pour une entreprise de constituer une provision pour un montant moindre que celui qui serait justifié.



## Détermination de l'impôt sur les sociétés : imputation sur l'IS au taux réduit du crédit d'impôt correspondant à la retenue à la source étrangère sur des intérêts d'emprunt (non)

[\(CAA Versailles 7 décembre 2010 n°09-1118, 3<sup>ème</sup> ch., Sté BNP Paribas ; RJF 6/11, n°688\)](#)

Selon la Cour administrative de Versailles, les crédits d'impôt d'origine étrangère afférents à des intérêts d'emprunt ne sont imposables que sur l'impôt sur les sociétés au taux normal auquel sont assujettis ces intérêts. En l'absence de bénéfices imposables au taux normal, ils ne peuvent s'imputer sur l'IS dû au taux réduit applicable aux plus-values à long terme.

## Intégration fiscale : exclusion des sociétés nouvelles bénéficiant de l'exonération visée à l'article 44 septies du CGI

[\(CE 30 mars 2011 n°335551, 8<sup>ème</sup> et 3<sup>ème</sup> s.-s., SAS Syft Holding ; RJF 6/11, n°689\)](#)

En vertu de l'article 223 A du CGI seules peuvent être membres d'un groupe intégré les sociétés qui ont donné leur accord et dont les résultats sont soumis à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun ou selon les modalités prévues aux articles 214 et 217 bis du CGI.

Le Conseil d'Etat a jugé qu'une société qui bénéficie du régime d'exonération des entreprises nouvelles prévu par l'article 44 septies du CGI ne peut pas être membre d'un groupe intégré et ce, même si la Commission des communautés européennes a déclaré les aides en faveur des entreprises en difficulté instituées par l'article 44 septies étaient incompatibles avec le marché commun, une telle décision n'ayant pas elle-même pour effet de soumettre la filiale à l'impôt sur les sociétés dont elle a été exonérée.

## Valeur d'inscription des immobilisations à l'actif, apport d'une entreprise individuelle à une SELARL : valeur vénale ou valeur indiquée dans le traité d'apport

[\(CE 27 avril 2011 n°327705, 8<sup>ème</sup> et 3<sup>ème</sup> s.-s., Sté Selarl Pharmacie des Chalonges ; RJF 7/11, n°781\)](#)



Selon le Conseil d'Etat, un fonds de commerce de pharmacie apporté par une entreprise individuelle à une SELARL peut être inscrit au bilan de cette société pour une valeur différente de sa valeur vénale ; la plus-value de cession du fonds doit donc être déterminée à partir de cette valeur et non d'après une valeur supérieure issue d'un acte rectificatif passé deux ans après le traité d'apport.

Ainsi que le soulignent les commentaires parus au Bulletin Fiscal Francis Lefebvre (BF 7/11, p. 545), cette solution, rendue sous l'empire de l'ancien plan comptable général, est transposable dans le cadre de la réglementation actuelle relative à l'évaluation des actifs reçus à titre d'apports en nature (cf. article 321-2 du PCG modifié par les règlements CRC 2004-01 du 4 mai 2004 relatif aux fusions et opérations assimilées et CRC 2004-06 du 23 novembre 2004 relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs).

**Apport partiel d'actif, notion de branche complète d'activité : existence de personnel distinct de celui de la société apporteuse, concession du droit d'utiliser la marque de la société apporteuse et prise en charge d'un passif supérieur à celui de la branche d'activité transférée (oui)**

---

[\(CAA Bordeaux 30 décembre 2010 n°09-2218, 3<sup>ème</sup> ch., Sté Promo Art ; RJF 7/11, n°793\)](#)

La Cour administrative d'appel de Bordeaux a jugé que constitue une branche complète d'activité une activité de franchisage incluant celle de «centrale d'achat», qui consiste en l'approvisionnement aussi bien des magasins franchisés que des magasins de détail géré directement par la société apporteuse, dans la mesure où cette activité de «centrale d'achat», exploitée avec un personnel distinct, se différencie de la vente au détail dans les magasins.

Selon la Cour, le traité d'apport concédant à la société bénéficiaire le droit d'utiliser la marque de la société apporteuse, celle-ci doit être regardée comme ayant effectué le transfert complet des éléments essentiels de l'activité en cause.

Enfin, la Cour a considéré qu'aucune disposition législative ou réglementaire ne prévoit que la prise en charge d'un passif supérieur à celui relatif à la branche d'activité concernée serait de nature à empêcher l'identification d'une branche complète d'activité.

**Apport partiel d'actif, application du régime de faveur de l'article 210 B du CGI**

---

[\(TA Lyon 12 octobre 2010 n°08-2020, 6<sup>ème</sup> ch., SA Floréal ; RJF 6/11, n°687\)](#)



Lorsque les conditions pour bénéficier de plein droit du régime de faveur ne sont pas remplies, les apports partiels d'actifs peuvent néanmoins en bénéficier en matière d'impôt sur les sociétés et de droit d'enregistrement dans le cadre d'un agrément.

L'agrément est de droit lorsque, compte tenu des éléments faisant l'objet de l'apport :

- l'opération est justifiée par un motif économique, se traduisant notamment par l'exercice par la société bénéficiaire de l'apport d'une activité autonome ou l'amélioration des structures, ainsi que par une association entre les parties ;
- l'opération n'a pas comme objectif principal ou comme l'un de ses objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales ;
- les modalités de l'opération permettent d'assurer l'imposition future des plus-values mises en sursis d'imposition.

Ainsi que le soulignent les commentaires parus à la Revue de Jurisprudence Fiscale (RJF 6/11, p. 619), cette décision établit nettement une distinction entre l'apport d'une branche complète d'activité, qui bénéficie de plein droit du régime de faveur, et l'apport d'une activité autonome, qui nécessite l'obtention d'un agrément.

Une société bénéficiaire d'un apport partiel d'actif d'une société sœur dispose des moyens lui permettant d'exploiter les stations-service objet de l'apport et exerce ainsi une activité autonome dès lors que, même si elle n'emploie pas de personnel propre, les contrats de mise à disposition de personnel consentis à la société apporteuse sur l'activité apportée lui sont transférés dans le cadre de cette opération.

### **Fusion, activité de détention de titres de participation : transfert des déficits (non)**

---

[\(CAA Douai 8 mars 2011 n°09-967, 2<sup>ème</sup> ch., SAS Numéricable ; RJF 7/11, n°792\)](#)

Les déficits subis par une holding dont l'objet est limité à la détention de titres de participation ne peuvent, en cas de fusion, être transférés à la société absorbante dès lors que la détention de titres n'est pas une activité, au sens de l'article 209, II du CGI, susceptible d'être poursuivie par l'absorbante.

Il ressort des commentaires de la Revue de jurisprudence fiscale (RJF 7/11, p. 728) que cette décision retient une solution :

- identique à celle de la doctrine administrative (Rép. de Richemont : Sén. 30 mars 2006 p. 923 n°17801) et du Tribunal administratif de Paris (TA Paris 14 décembre 2010 n°07-13039) ;



- contraire à celle du Tribunal administratif de Rennes (TA Rennes 26 février 2009 n°06-1980).

### **Société civile immobilière, location saisonnière : imposition à l'IS (non)**

---

[\(CAA Marseille 3 février 2011 n°08-3685, 3<sup>ème</sup> ch., SCI Le mas des Sources ; RJF 6/11, n°680\)](#)

Selon la Cour administrative d'appel de Marseille, n'exerce pas une activité commerciale et n'est donc pas soumise à l'IS, une SCI qui ne donne en location saisonnière que 15 jours ou un mois par an des locaux d'habitation mis gratuitement pendant le reste de l'année à la disposition de la famille de son gérant.

### **Détermination de l'impôt sur les sociétés, établissement stable**

---

[\(CAA Paris 10 février 2011 n°09-6295, 9<sup>ème</sup> ch., Sté GE Capital Rail Ltd ; RJF 7/11, n°872\)](#)

Une salariée mise par une société française à la disposition de la filiale française d'un groupe étranger pour exercer les fonctions de directrice des ventes et du marketing de cette filiale et qui a signé pour le compte d'une société britannique du même groupe des contrats de location ne saurait être regardée comme un agent dépendant et, par suite, un établissement stable en France de cette société, dès lors qu'elle est placée sous l'autorité hiérarchique du gérant de la filiale française, malgré les comptes rendus réguliers effectués auprès des dirigeants de la société britannique, et que sa rémunération lui est versée par la filiale française et par la société l'ayant mise à disposition, bien qu'une partie de cette rémunération soit assise notamment sur le chiffre d'affaires réalisé en France par la société britannique.

[Consultez l'ensemble des rubriques « Actualité jurisprudence juillet 2011 »](#)