



Actualité troisième trimestre 2012 Jurisprudence

(cliquer sur les liens pour ouvrir les documents)

IMPOSITION DES RESULTATS DES ENTREPRISES ET DES PLUS-VALUES

Frais généraux, exclusion des actes de gestion anormale : application du critère de la carence manifeste des dirigeants dans l'organisation de l'entreprise et la mise en œuvre de dispositifs de contrôle, limitée aux détournements de fonds à l'exclusion des pertes d'exploitation (oui) ; application du critère du risque manifestement excessif limitée aux décisions prises par les dirigeants d'une entreprise (oui).

[\(Avis CE Sect. des finances 24 mai 2011 n°385088 ; RJF 8-9/12, n°800\)](#)

Sous réserve de circonstances exceptionnelles, une opération accomplie conformément à l'objet social de l'entreprise et dont le dénouement se traduirait par des pertes importantes, ne saurait, par elle-même, caractériser un acte anormal de gestion.

Si le Conseil d'Etat a été amené, à plusieurs reprises, à juger (CE 5 octobre 2007 n°291049, Alcatel-Cit. ; CE 6 juin 2008 n°285629, SA Gustave Muller) que «la carence manifeste des dirigeants dans l'organisation de l'entreprise et la mise en œuvre des dispositifs de contrôle» pouvait faire obstacle à la déductibilité de pertes survenues à raison de cette carence, cette jurisprudence est, à ce jour, limitée au cas particulier du détournement de fonds par un salarié, dans le but d'élargir le champ des hypothèses où le comportement intuitu personae du dirigeant permet de qualifier un tel détournement de libéralité constitutive d'un acte anormal de gestion.

Le critère du «risque manifestement excessif» auquel la jurisprudence a, en quelques occasions, eu recours, pour qualifier une opération d'acte anormal de gestion, n'a été mis en œuvre que dans le cas de décisions prises par les dirigeants d'une entreprise. Le Conseil d'Etat ne s'est ainsi pas prononcé sur des opérations risquées accomplies par des salariés dans l'exercice de leurs fonctions et rendues possibles par des carences du contrôle interne.

Si, en matière de bénéficiaires non commerciaux, le Conseil d'Etat a jugé que des défaillances de contrôle interne pouvaient fonder un refus de déduction de pertes enregistrées par le contribuable, cette jurisprudence n'a toutefois été rendue que dans des affaires de détournements de fonds par des salariés et dans le cas très particulier où le contribuable

avait volontairement choisi d'assumer des pertes plutôt que le coût de la réorganisation de son cabinet (CE 27 février 1991 n°69971, Guet).

Or, la liberté de gestion reconnue aux entreprises paraît devoir s'opposer à l'extension de cette jurisprudence et à ce que soit sanctionné comme relevant d'une gestion anormale un dysfonctionnement du contrôle interne des entreprises.

Par suite, à supposer que le juge fiscal étende sa jurisprudence sur le «risque excessif» aux pertes enregistrées à la suite d'opérations risquées menées par un salarié, une carence du contrôle interne ne paraît pas pouvoir fonder un refus de déduction des pertes comptabilisées à la suite d'opérations menées par un salarié conformément à l'objet social de l'entreprise mais traduisant un risque excessif que ces défaillances organisationnelles n'ont pas permis d'éviter, sous la réserve de l'hypothèse où les dirigeants auraient sciemment accepté une telle prise de risque par une absence totale d'encadrement et de contrôle de l'activité du salarié.

Frais généraux, honoraires d'avocats et de conseils pour la conclusion d'un accord de coentreprise entre une société française et une société américaine ayant abouti à la création d'une filiale commune de droit britannique : déductibles (oui)

[\(CAA Paris 26 avril 2012 n°10-02555, 5^{ème} ch., Sté Aventis ; RJF 10/12, n°899\)](#)

Une société française a conclu avec son principal concurrent, une société américaine, un contrat de coentreprise aboutissant à la création d'une filiale commune de droit britannique.

La Cour a jugé que sont déductibles du résultat imposable, dès lors qu'elle justifie de son intérêt propre à les engager, les honoraires qu'une société française a versés à des avocats et à des conseils pour la réalisation de cette opération.

La Cour a considéré que ces charges inhérentes à l'accord de coentreprise ne peuvent être considérées comme incombant à la filiale britannique, même si certaines sont liées à des démarches et formalités légales.

Frais généraux, frais de voyages et de déplacement des membres du conseil de surveillance d'une société anonyme non autorisés par le conseil : déductible (non)

[\(CE 20 juin 2012 n°342753, 3^{ème} et 8^{ème} s.-s., Sté Immo venant aux droits de la société Sofitec ; RJF 10/12, n°900\)](#)



Les remboursements de frais de voyage et de déplacement des membres du conseil de surveillance d'une société anonyme ne sont pas déductibles du résultat imposable de cette société, faute d'être autorisés par ledit conseil.

Distinction immobilisation/charge, droit exclusif d'un nom de domaine sur internet : immobilisation incorporelle (oui)

[\(TA Montreuil 9 février 2012 n°10-0879, 1^{ère} ch., Sté eBay France ; RJF 7/12, n°680\)](#)

Le droit d'usage exclusif sur internet d'un nom de domaine est une immobilisation incorporelle dès lors qu'il est constitutif d'une source potentielle de revenus et doté d'une pérennité suffisante pour la personne à qui il est attribué.

Distinction immobilisation/charge, clichés photographiques : immobilisations incorporelles amortissables (oui)

[\(CAA Paris 20 janvier 2012 n°09-07058, 7^{ème} ch., EURL Zeppelin ; RJF 8-9/12, n°796\)](#)

Infirmité le jugement contraire du Tribunal administratif de Paris, (TA Paris 13 octobre 2009 n°05-8411, EURL Zeppelin ; RJF 6/10, n°562 ; cf. Revue internet du Club Fiscal, deuxième trimestre 2010), la Cour administrative d'appel de Paris a jugé que les archives photographiques détenues par une entreprise dont l'activité consiste à concéder l'autorisation de publication de clichés de défilés de mode à des magazines, peuvent faire l'objet d'un amortissement dès lors qu'il était prévisible que, indépendamment de leur valeur artistique, leurs effets bénéfiques sur l'exploitation prendraient fin à une date déterminée.

En effet, les photographies étaient utilisées par les magazines pour illustrer les articles consacrés aux défilés de mode au cours desquels elles avaient été prises et les demandes de clichés relatives aux derniers défilés affluaient dans les quinze jours suivant la présentation des collections pour se tarir ensuite rapidement.

Distinction immobilisation/charge, dépenses de conception d'emballages : immobilisation incorporelle (oui)

[\(CE 30 mai 2012 n°340485, 3^{ème} et 8^{ème} s.-s., min. c/Sté Tipiak ; RJF 10/12, n°792\)](#)

La société a engagé des dépenses pour la conception d'emballage des plats cuisinés surgelés et des produits d'épicerie commercialisés par cette société en vue de faciliter l'identification de ces produits par les consommateurs, grâce aux formes et aux couleurs des emballages ainsi qu'à la présence de signes figuratifs originaux.



Ces signes distinctifs dont l'objectif est de permettre l'identification pérenne d'une marque sont susceptibles de bénéficier d'une protection juridique sur le fondement de l'article L 711-1 du Code de la propriété intellectuelle.

La société a fait enregistrer plusieurs modèles de conditionnements pour produits alimentaires et déposé des marques semi-figuratives, protégeant à la fois la dénomination commerciale et la forme du conditionnement des produits, et elle a intenté une action en justice ayant abouti à la condamnation d'une société concurrente qui avait copié ses emballages.

Il ressort de ce qui précède que ces dépenses correspondent à l'acquisition d'un élément incorporel dès lors qu'elles ont permis la constitution de droits susceptibles de constituer une source de profits et dotés d'une pérennité suffisante.

Distinction immobilisation/charge, contrat de fortage : immobilisation incorporelle (oui)

[\(CE 30 mai 2012 n°323004, 10^{ème} et 9^{ème} s.-s., min. c/Parouteau ; RJF 10/12, n°794\)](#)

Le contrat de fortage par lequel le propriétaire de parcelles confère à une personne le droit exclusif d'extraire les matières premières qui s'y trouvent, en contrepartie du versement de redevances, s'analyse en une vente de matériaux envisagés dans leur état futur de meuble. Ce contrat peut également prévoir le paiement au propriétaire d'un prix d'acquisition du droit d'occuper et d'exploiter les terrains, indépendamment du prix d'acquisition des matériaux extraits.

Au cas particulier, il a été jugé que seul le prix versé pour l'acquisition de ce droit, si celui-ci est doté d'une pérennité suffisante, suit le régime fiscal des éléments incorporels de l'actif immobilisé de l'entreprise.

Coût de revient des immobilisations, sommes perçues en exécution d'une garantie de passif : produit imposable (oui), diminution du prix de revient des titres (non)

[\(TA Cergy-Pontoise 28 mars 2012 n°0802180, 2^{ème} ch., SA PPR ; RJF 8-9/12, n°795\)](#)

La somme versée par la société cédante à la société cessionnaire en exécution d'une clause de garantie de passif doit être regardée comme une indemnité imposable et ne peut venir en diminution du prix de revient des titres cédés et ce même si l'engagement du cédant à assumer toute augmentation du passif de la société figurant dans l'acte de cession et non dans un avenant.

Evaluation des stocks de produits intermédiaires à la clôture, provision pour dépréciation : prise en compte des cours des produits finis comparables constatés à la clôture de l'exercice ou aux environs de cette date

[\(CE 21 mai 2012 n°332090, 9^{ème} et 10^{ème} s.-s., Sté Denkavit France ; RJF 8-9/12, n°798\)](#)

La société qui a, notamment, pour activité l'engraissement de veaux destinés à la boucherie, a constitué une provision pour dépréciation de ses veaux en cours d'engraissement suite à l'apparition de nouveaux cas d'encéphalite spongiforme bovine.

S'agissant de produits intermédiaires, la Haute Assemblée (CE 30 décembre 2009 n°304516, Sté Bonduelle Conserve International ; RJF 3/10, n°208 ; Revue internet du Club Fiscal, premier trimestre 2010) a déjà jugé que les stocks de ces produits doivent être évalués, lorsqu'aucun marché n'existe pour ceux-ci, en fonction du prix de vente des produits auxquels ils s'incorporent.

Par la présente décision, le Conseil d'Etat précise qu'il y a lieu de tenir compte des cours des produits finis comparables constatés à la clôture de l'exercice ou des cours peu éloignés de la date de clôture.

Charges exceptionnelles, perte d'une certaine clientèle attachée au fonds si dissociable des autres éléments représentatifs de la clientèle attachée à ce fonds : perte de contrats de clientèle pour une société d'expertise comptable (non)

[\(CE 10 mai 2012 n°328263 et 328302, 9^{ème} et 10^{ème} s.-s., min. c/SARL Cabinet Lionel Triquet ; RJF 10/12, n°797\)](#)

La perte, au cours d'un exercice, d'un élément d'actif incorporel faisant partie des éléments constitutifs d'un fonds de commerce et représentatif d'une certaine clientèle attachée à ce fonds ne peut donner lieu à la constatation d'une moins-value que si, en raison de ses caractéristiques, il est dissociable des autres éléments représentatifs de la clientèle attachée à ce fonds.

Dès lors que les éléments de clientèle dont une société d'expertise comptable a constaté la perte à l'issue d'un exercice, ne se différencient pas, de par leurs caractéristiques, des éléments représentatifs de la clientèle attachée au fonds libéral de la société, cette perte ne peut faire l'objet d'une comptabilisation comme cession d'éléments d'actif et ne peut donc donner lieu à la constatation d'une moins-value.

Ainsi que le soulignent les commentaires parus à la Revue de jurisprudence fiscale (RJF 8-9/12, p. 720), le raisonnement suivi pour l'application du régime des plus ou moins-values repose sur la même approche que celle suivie pour l'appréciation de la possibilité d'amortir

un élément d'actif incorporel pour les mandats de gestion acquis par un administrateur de biens (CE 1^{er} octobre 1999 n°177809, sect., min. c/Sté Foncia Particimo).

Charges exceptionnelles, frais d'astreinte pour défaut d'exécution d'une décision de justice condamnant une entreprise à démolir un bâtiment : charge déductible (non)

[\(CE 20 juin 2012 n°342714, 3^{ème} et 8^{ème} s.-s., Sté Sosaca ; RJF 10/12, n°901\)](#)

L'astreinte prévue par l'article L 480-7 du Code l'urbanisme, versée par une entreprise pour défaut d'exécution d'une décision de justice la condamnant à démolir un bâtiment à usage de dépôt édifié sans permis de conduire, n'est pas déductible dès lors que sa finalité est de contraindre la personne qui s'y refuse à exécuter les obligations qui lui ont été assignées par cette décision et, ainsi, à faire respecter l'autorité de la chose jugée.

L'article 39,2 du CGI, dans sa rédaction en vigueur à l'époque des faits, excluait la déduction des transactions, amendes, confiscations et pénalités de toute nature mises à la charge des contrevenants aux dispositions légales régissant la liberté des prix et de la concurrence, le ravitaillement, la répartition des divers produits, l'assiette et le recouvrement des impôts, contributions et taxes.

Dans cette affaire, le Conseil d'Etat écarte l'application de l'article 39,2 du CGI en jugeant que l'astreinte prévue par l'article L 480-7 du Code de l'urbanisme ne constitue ni une amende ni une pénalité au sens dudit article, mais sans pour autant lui reconnaître le caractère de charge déductible.

Plus-values professionnelles, exonération des plus-values immobilières à long terme (CGI, art. 151 septies B) : condition d'affectation du bien immobilier par l'entreprise respectée sans distinguer selon que l'activité est exercée directement ou par voie de location-gérance (oui)

[\(TA Rouen 12 avril 2012 n°1002785 et 1003464, 2^{ème} ch., Seguin ; RJF 10/12, n°894\)](#)

En vertu de l'article 151 septies B, les plus-values immobilières à long terme réalisées dans le cadre d'une activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale ou agricole sont imposées après application d'un abattement égal à 10% par année de détention au-delà de la cinquième ; les plus-values réalisées sur des biens immobiliers détenus depuis plus de quinze ans sont donc totalement exonérées.

L'abattement s'applique notamment aux plus-values réalisées à l'occasion de la cession des immeubles bâtis ou non bâtis affectés par l'entreprise à sa propre exploitation, à l'exclusion des immeubles de placement et des terrains à bâtir.



Au cas particulier, le Tribunal administratif de Rouen a jugé que l'abattement pour durée de détention s'applique même lorsque le fonds est donné en location-gérance.

Plus-values professionnelles, exonération en fonction de la valeur des éléments cédés (CGI, art. 238 quindecies) : transmission d'une branche complète d'activité en cas de cession de la clientèle et du réseau commercial affecté à une marque dont le cédant n'est plus titulaire du droit de commercialisation (non)

[\(CAA Lyon 24 avril 2012 n°11-01696, 5^{ème} ch., Surf Expérience ; RJF 10/12, n°895\)](#)

En vertu de l'article 238 quindecies, les plus-values réalisées à l'occasion de la transmission d'une entreprise individuelle ou d'une branche complète d'activité peuvent, sur option, être exonérées totalement ou partiellement, selon la valeur des éléments transmis, à condition que l'activité ait été exercée pendant au moins cinq ans.

Pour ouvrir droit au bénéficiaire de cette exonération, un apport partiel d'actif doit concerner une branche d'activité susceptible de faire l'objet d'une exploitation autonome chez la société apporteuse comme chez la société bénéficiaire de l'apport, sous réserve que cet apport opère un transfert complet des éléments essentiels de cette activité tels qu'ils existaient dans le patrimoine de la société apporteuse et dans des conditions permettant à la société bénéficiaire de l'apport de disposer durablement de tous ces éléments

Au cas particulier, il a été jugé qu'une société qui, après avoir mis fin à l'accord de distribution d'une marque dont elle bénéficiait, cède la clientèle et le réseau commercial affectés à cette marque, n'effectue pas un transfert complet des éléments essentiels de l'activité concernée, et donc ne peut bénéficier de l'exonération de l'article 238 quindecies et ce, même si la société cessionnaire a, dans le même temps, conclu un accord de distribution avec la société propriétaire de la marque.

Plus-values professionnelles, exonération en fonction de la valeur des éléments cédés (CGI, art. 238 quindecies) : cession d'une branche complète d'activité : transfert du personnel nécessaire à l'exploitation

[\(Avis CE 13 juillet 2012 n°358931, 8^{ème} et 3^{ème} s.-s., SAS Ondupack ; RJF 11/12, n°986\)](#)

En cas de cession d'une branche complète d'activité, la plus-value n'est exonérée, en application de l'article 238 quindecies du CGI, que si la branche d'activité cédée est susceptible de faire l'objet d'une exploitation autonome chez la société cédante comme chez la société cessionnaire, sous réserve que cet apport opère un transfert complet des éléments essentiels de cette activité tels qu'ils existaient dans le patrimoine de la société cédante et dans des conditions permettant à la société cessionnaire de disposer durablement de tous ces éléments.

Pour l'application de ces dispositions, la transmission d'une branche complète d'activité est, au regard de la finalité poursuivie par le législateur, subordonnée au transfert effectif du personnel nécessaire, eu égard à la nature de l'activité et à la spécificité des emplois requis qui lui sont affectés, à la poursuite d'une exploitation autonome de l'activité. Le transfert des contrats de travail en cours, dans les conditions prévues par l'article L 1224-1 du Code du travail, assure, en principe, un tel transfert effectif du personnel.

Dans le cas où certains membres du personnel nécessaire à la poursuite de cette exploitation refusent d'être transférés, il convient d'apprécier, dans chaque cas, si ce refus est de nature à faire obstacle à ce que le transfert des éléments essentiels de cette activité puisse néanmoins être regardé comme complet.

Selon l'administration (BOI-BIC-PVMV-40-20-50-n°110, 12 septembre 2012), le transfert des éléments d'actif et de passif de la branche doit être accompagné de celui du personnel affecté à l'activité apportée.

Il lui appartiendra, sous le contrôle du juge, de fixer des critères objectifs permettant de déterminer au cas par cas si le transfert des éléments essentiels de l'activité concernée peut être regardé comme complet.

Cette solution vaut également pour d'autres dispositifs se référant à la notion de branche complète d'activité, en particulier ceux prévus aux articles 151 octies (apport en société d'une branche complète d'activité) et 210 B (apport partiel d'actif) du CGI.

Plus-values professionnelles en report d'imposition (CGI, art. 151 octies), réduction de la valeur nominale des droits sociaux rémunérant l'apport assortie d'un remboursement à l'associé : fin du report et imposition des plus-values (oui)

(CAA Paris 26 avril 2012 n°10-02293, 5ème ch., Castel ; RJF 11/12, n°897)

Les exploitants qui procèdent à l'apport en société de leur entreprise individuelle peuvent se placer sous un régime optionnel permettant d'éviter l'imposition immédiate des plus-values d'apport et des profits sur stocks consécutifs à la cessation de l'activité individuelle.

L'imposition des plus-values, à court terme ou à long terme, sur éléments non amortissables est reportée jusqu'à la cession (vente, apport en société, échange...) des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport, le rachat de ces droits par la société ou la cession par la société des biens concernés.

Au cas particulier, la Cour d'appel a jugé que le report de la plus-value réalisé par un avocat lors de l'apport de la clientèle à une Selarl dont il est l'unique associé prend fin à la suite d'une réduction de capital par voie de diminution de la valeur nominale des parts assortie d'un remboursement en numéraire à l'associé alors que le nombre de parts est resté le même.



Plus-values professionnelles en report d'imposition (CGI, art. 151 octies), transmission à titre gratuit de la nue-propiété de droits sociaux : maintien du report d'imposition (oui)

[\(TA Amiens 24 février 2012 n°0901539 et 1001438, 2^{ème} ch., Philipon ; RJF 10/12, n°896\)](#)

Le report d'imposition prévu à l'article 151 octies, réalisé lors de l'apport par un exploitant agricole d'une entreprise individuelle à une société civile d'exploitation agricole est maintenu en cas de transmission à titre gratuit, à ses enfants, de la nue-propiété des parts sociales reçues en contrepartie de cet apport dès lors que les enfants souscrivent l'engagement d'acquitter l'impôt dans l'hypothèse où un événement mettant fin au report intervient.

BNC, cession de l'usufruit temporaire d'un fonds libéral : recette professionnelle et non une plus-value (oui)

[\(CAA Lyon 12 juin 2012 n°1101293, 2^{ème} ch., min. c/ M. Glas ; Revue de droit fiscal, n°45, novembre 2012, p. 35\)](#)

La cession de l'usufruit d'un fonds libéral d'orthodontie pour une durée de sept ans ne constitue pas l'aliénation d'un élément d'actif dès lors qu'il ne s'agit pas d'une cession définitive, son caractère temporaire impliquant nécessairement, en application de l'article 617 du Code civil, son retour entre les mains du nu-propiétaire.

Dès lors, la somme perçue en contrepartie de cette cession ne présente pas le caractère d'une plus-value à long terme, mais d'une recette imposable dans la catégorie des bénéfices non commerciaux.

Impôt sur les sociétés, imputation des crédits d'impôt correspondant à l'impôt retenu à la source à l'étranger sur les produits d'actions et d'obligations : imputation sur l'impôt sur les sociétés dû au taux réduit (non)

[\(CAA Versailles 12 avril 2012 n°10-03140, 6^{ème} ch., Sté Prédica ; RJF 10/12, n°904\)](#)

Les crédits d'impôt d'origine étrangère afférents à des produits d'actions ou d'obligations ne sont imputables que sur l'impôt sur les sociétés au taux normal auquel sont assujettis ces revenus. Ils ne peuvent s'imputer, en l'absence de bénéfices imposables au taux normal, sur l'impôt sur les sociétés dû au taux réduit.



Actualité troisième trimestre 2012 Jurisprudence

(cliquer sur les liens pour ouvrir les documents)

TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

TVA, abandon de créance à une filiale rendant des services à des sociétés du groupe à un prix inférieur au coût de revient : subvention complément de prix (oui)

[\(CE 16 avril 2012 n°323232, 10^{ème} et 9^{ème} s.-s., Sté Géodis Division Messageries Services ; RJF 7/12, n°693\)](#)

Le litige portait sur la nature de subventions versées, par le biais d'un abandon de créances, par la société mère à une société du groupe pour les prestations que celle-ci réalisait au profit d'autres sociétés, en cas de sous-facturation, résultant de la convention de groupe, de ces prestations.

Le Conseil d'Etat a jugé que l'abandon de créance consenti par la société mère du groupe à sa filiale avait permis à cette dernière, en exécution d'une convention de groupe conclue antérieurement, d'offrir aux unités opérationnelles du groupe des prestations à un prix inférieur à leur coût de revient et, par suite, devait être regardé comme ayant le caractère, non d'une subvention d'équilibre, mais d'un complément du prix fixé par le groupe en faveur des sociétés bénéficiaires des prestations, et donc être soumis à la TVA.

TVA, dépenses inhérentes à l'opération de cession des titres par une société holding (mixte) ayant une activité économique (honoraires de «succès» versés en rémunération de prestations de conseil) : déduction de la taxe afférente à ces dépenses (oui)

[\(TA Montreuil 9 février 2012 n°1013007, Sté Somfy ; RJF 7/12, n°698\)](#)

Dans cette affaire, l'administration avait remis en cause la déduction de la TVA dont ont été grevés des honoraires engagés pour la cession des titres de participation par une holding mixte.

Appliquant les critères définis par le Conseil d'Etat dans l'arrêt Pfizer Holding France (CE 23 décembre 2010 n°307698 ; Revue internet du Club Fiscal, quatrième trimestre 2010) :

- si la TVA ayant grevé les dépenses inhérentes à la transaction elle-même n'est en principe pas déductible dès lors qu'elles présentent un lien direct et immédiat avec l'opération de cession des titres, cette société est néanmoins en droit de déduire cette taxe si, compte tenu de la nature des titres cédés ou par tous éléments probants tels que sa comptabilité analytique, elle établit que ces dépenses n'ont pas été incorporées dans leur prix de cession et que, par suite, elles doivent être regardées comme faisant partie de ses frais généraux et se rattachant ainsi aux éléments constitutifs du prix des opérations relevant des activités économiques qu'elle exerce comme assujettie ;
- la déductibilité de la taxe ayant grevé de telles dépenses doit être également refusée quand l'administration établit que cette opération a revêtu un caractère patrimonial du fait que le produit de cette cession a été distribué, quelles que soient les modalités de cette distribution.

Selon le tribunal, la société établit que les dépenses inhérentes à l'opération de cession des titres (honoraires de «succès» versés en rémunération de prestations de conseil) n'ont pas été incorporés dans le prix de cession des titres cédés dès lors qu'elle a produit le contrat de cession de ces titres signé entre elle et la société repreneuse stipulant que chaque partie supportera les frais et honoraires de ses conseils, l'administration n'ayant pas critiqué ces stipulations.

Le tribunal a considéré que, si l'administration fait valoir que la société aurait procédé en N à une distribution d'un montant de 37 616 640 € alors que le montant des produits de cessions d'immobilisations financières réalisés en N - 1, qui comprendrait le produit de la cession en litige, ne s'élevait qu'à la somme de 16 150 000 €, elle n'établit pas par ce simple rapprochement que le produit de cette vente a été distribué et que cette opération a revêtu un caractère patrimonial.

Dans ces conditions, il a été jugé que les honoraires en cause font partie des frais généraux de la société requérante et se rattachent aux éléments constitutifs du prix des opérations relevant des activités économiques qu'elle exerce comme assujettie ; par suite la TVA les ayant grevées est déductible.

TVA, dépenses engagées lors de cession des titres par une société holding (mixte) ayant une activité économique (honoraires d'avocat liés à un accord transactionnel visant à octroyer une garantie de passif) : déduction de la taxe afférente à ces dépenses (non)

[\(CE 13 juillet 2012 n°345204, 8^{ème} et 3^{ème} s.-s., min. c/ SA Entreprises Franque ; RJF 11/12, n°1004\)](#)

Une holding mixte cède plusieurs de ses filiales concessionnaires automobiles qui avaient un litige avec le constructeur et accorde au cessionnaire une garantie de passif pour le prémunir contre les conséquences financières de ce litige.



A la suite d'un accord transactionnel avec le cessionnaire, cette holding s'engage à verser une indemnité au constructeur. La négociation a donné lieu à versement d'honoraires d'avocat.

Au cas particulier, il a été jugé que les prestations d'avocat, qui étaient liées à l'indemnité versée, devaient être regardées comme se rattachant à l'opération de cession de titres, exonérée de TVA et n'ouvrant pas droit à la déduction de la TVA ayant grevé les honoraires.

TVA, exclusion du taux réduit des locations d'emplacements de camping non autorisés par arrêté préfectoral : atteinte au principe de neutralité de la taxe (oui)

[\(CE 10 mai 2012 n°328216, 9^{ème} et 10^{ème} s.-s., SARL La Pinède ; RJF 8-9/12, n°809\)](#)

Une société exploitant un terrain de camping a bénéficié, par un arrêté préfectoral du 2 août 1995, d'un classement en catégorie quatre étoiles pour une capacité d'accueil de 200 emplacements. Par la suite, 172 nouveaux emplacements ont été exploités, pour lesquels la société n'a obtenu le classement que par un arrêté préfectoral du 3 octobre 2003.

A l'occasion de la vérification de sa comptabilité portant, en matière de TVA, sur la période allant du 1^{er} avril 1999 au 31 mars 2003, l'administration fiscale a estimé, sur le fondement des dispositions du a ter de l'article 279 du CGI, que ces 172 emplacements ne pouvaient bénéficier, faute d'avoir fait l'objet d'un classement au cours de la période considérée, du taux réduit de TVA et a, en conséquence, soumis le produit résultant de leur location au taux normal de cette taxe.

Le Conseil d'Etat a jugé que l'administration ne pouvait, sans méconnaître le principe de neutralité fiscale qui s'attache à la TVA, remettre en cause l'application du taux réduit de cette taxe au produit résultant de la location des 172 nouveaux emplacements de camping exploités par la société au seul motif que ces emplacements n'étaient pas visés par l'arrêté de classement du camping au cours de la période d'imposition considérée.

TVA, facturation à tort au taux normal : possibilité d'envoi d'une facture rectificative au taux réduit (oui)

[\(Cass. com. 3 avril 2012 n°11-14631, Sté Architectes associés c/Sté Villa Mona ; RJF 7/12, n°699\)](#)

Une SCI avait confié à une société d'architectes une mission de maîtrise d'œuvre sur la conduite de travaux dans une maison à usage d'habitation, lesquels avaient été facturés avec le taux normal de TVA.

Soutenant que ces travaux relevaient du taux réduit, la SCI a assigné la société d'architectes devant le Tribunal de grande instance afin d'obtenir sa condamnation à lui verser une somme en réparation de son préjudice.

La Cour de cassation a jugé qu'en cas de travaux facturés à tort au taux normal, l'envoi d'une facture rectificative faisant apparaître le taux réduit est toujours possible afin d'éviter tout risque de perte de recettes fiscales, à condition toutefois que l'attestation prévue par l'article 279-0 bis soit délivrée au plus tard à la date de la nouvelle facture.

TVA, assujetti qui savait ou aurait dû savoir que l'opération fondant le droit à déduction était impliquée dans une fraude : le fait que l'émetteur de la facture a commis des irrégularités ne suffit pas, en tant que tel, à remettre en cause ce droit (oui) ; l'appréciation de ce qu'est une mesure pouvant être raisonnablement exigée d'un assujetti dépend des circonstances de l'espèce (oui)

[\(CJUE 21 juin 2012 n°80/11 et 142/11, 3^{ème} ch., Mahagében kft et David\)](#)

Les articles 167, 168, sous a), 178, sous a), 220, point 1, et 226 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de TVA, doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à deux pratiques nationales en vertu desquelles :

- l'autorité fiscale refuse à un assujetti le droit de déduire du montant de la taxe sur la valeur ajoutée dont il est redevable le montant de la taxe due ou acquittée pour les services qui lui ont été fournis, au motif que l'émetteur de la facture afférente à ces services, ou l'un de ses prestataires, a commis des irrégularités, sans que cette autorité établisse, au vu d'éléments objectifs, que l'assujetti concerné savait ou aurait dû savoir que l'opération invoquée pour fonder le droit à déduction était impliquée dans une fraude commise par ledit émetteur ou un autre opérateur intervenant en amont dans la chaîne de prestations ;
- l'autorité fiscale refuse le droit à déduction au motif que l'assujetti ne s'est pas assuré que l'émetteur de la facture afférente aux biens au titre desquels l'exercice du droit à déduction est demandé avait la qualité d'assujetti, qu'il disposait des biens en cause et était en mesure de les livrer et qu'il avait rempli ses obligations de déclaration et de paiement de la taxe sur la valeur ajoutée, ou au motif que ledit assujetti ne disposait pas, en plus de ladite facture, d'autres documents de nature à démontrer que lesdites circonstances étaient réunies, bien que les conditions matérielles et formelles prévues par la directive 2006/112 pour l'exercice du droit à déduction fussent réunies et que l'assujetti ne disposât pas d'indices justifiant de soupçonner l'existence d'irrégularités ou de fraude dans la sphère dudit émetteur.

Cette décision s'inscrit dans le droit fil de la jurisprudence de la Cour selon laquelle :

- les opérateurs qui prennent toute mesure pouvant raisonnablement être exigée d'eux pour s'assurer que leurs opérations ne sont pas impliquées dans une fraude,



qu'il s'agisse d'une fraude à la TVA ou d'autres fraudes, doivent pouvoir se fier à la légalité de ces opérations sans risquer de perdre leur droit à déduire la TVA acquittée en amont (cf. CJCE 6 juillet 2006 aff. 439/04 et 440/04, Kittel et Recolta Recycling ; Revue internet du Club Fiscal, septembre 2006) ;

- en revanche, il n'est pas contraire au droit de l'Union d'exiger qu'un opérateur prenne toute mesure pouvant raisonnablement être requise de lui pour s'assurer que l'opération qu'il effectue ne le conduit pas à participer à une fraude fiscale (CJCE 27 septembre 2007 aff. 409/04, Teleos ; Revue internet du Club Fiscal, janvier 2008).

TVA, vente de cartes téléphoniques prépayées à un distributeur : l'opérateur de téléphonie rend une prestation de services de télécommunication à titre onéreux ; il ne fournit pas une telle prestation lorsque l'utilisateur final exerce le droit de passer des appels téléphoniques (oui)

[\(CJUE 3 mai 2012 aff. 520/10, 3^{ème} ch., Lébara Ltd\)](#)

L'article 2, point 1, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, telle que modifiée par la directive 2003/92/CE du Conseil, du 7 octobre 2003, doit être interprété en ce sens qu'un opérateur de téléphonie, qui propose des services de télécommunications consistant à vendre à un distributeur des cartes téléphoniques qui contiennent toutes les informations nécessaires pour passer des appels téléphoniques internationaux au moyen de l'infrastructure mise à disposition par ledit opérateur et qui sont revendues par le distributeur, en son nom et pour son propre compte, à des utilisateurs finals, soit directement, soit par l'intermédiaire d'autres assujettis tels que des grossistes ou des détaillants, fournit une prestation de services de télécommunications à titre onéreux au distributeur.

En revanche, ledit opérateur ne fournit pas une seconde prestation de services à titre onéreux à l'utilisateur final lorsque celui-ci, ayant acquis la carte téléphonique, exerce le droit de passer des appels téléphoniques en se servant des informations figurant sur cette carte.





TVA, services rendus à leurs adhérents par les groupements de moyens constitués de personnes physiques ou morales exerçant une activité exonérée ou n'ayant pas la qualité d'assujetties (CGI, art. 261 B) : groupement nécessitant au moins deux personnes, la mise à disposition à prix coûtant ne suffisant pas (oui)

[\(CE 10 juillet 2012 n° 345595, 9^{ème} et 10^{ème} s.-s., Médéric Prévoyance ; RJF 11/12, n°1001\)](#)

Aux termes du premier alinéa de l'article 261 B du CGI : « Les services rendus à leurs adhérents par les groupements constitués par des personnes physiques ou morales exerçant une activité exonérée de la TVA ou pour laquelle elles n'ont pas la qualité d'assujetti sont exonérés de cette taxe à la condition qu'ils concourent directement et exclusivement à la réalisation de ces opérations exonérées ou exclues du champ d'application de la TVA et que les sommes réclamées aux adhérents correspondent exactement à la part leur incombant dans les dépenses communes».

Pour l'application de ces dispositions, un groupement réunit nécessairement au moins deux personnes physiques ou morales exonérées ou non assujetties qui en sont adhérentes et utilisent en commun des moyens humains et matériels.

La simple mise à disposition de moyens par une personne (Institution de prévoyance) au profit d'une autre (sa filiale), ne saurait constituer un groupement, y compris lorsque cette mise à disposition est facturée à prix coûtant.

TVA sur la marge, vente d'un immeuble par un marchand de biens : non déduction de la taxe, l'acte ne mentionnant ni le montant de la marge, ni celui du taux de TVA

[\(CAA Lyon 5 avril 2012 n°11-01863, 5^{ème} ch., Caron ; RJF 8-9/12, n°810\)](#)

Selon la Cour administrative d'appel de Lyon, l'administration peut refuser la déduction de la TVA sur marge facturée par un marchand de biens à défaut d'indication dans l'acte de vente du montant de la marge hors taxe et du taux de la taxe.

Actualité troisième trimestre 2012 Jurisprudence

(cliquer sur les liens pour ouvrir les documents)

CESSIONS ET APPORTS DE DROITS SOCIAUX

Report d'imposition en cas d'échange de titres (ancien article 160 abrogé à compter du 1^{er} janvier 2000) : exonération de la plus-value en report en cas de donation régulière des titres suivie de la dissolution de la société (oui)

[\(CAA Lyon 12 avril 2012 n°10-00947, 5^{ème} ch., Brauer ; RJF 10/12, n°921\)](#)

Deux contribuables avaient effectué les opérations suivantes :

- constitution en 1997 d'une société X par apport de titres d'une autre société en plaçant la plus-value réalisée à cette occasion sous le régime du report d'imposition visé à l'ancien article 160 du CGI (abrogé à compter du 1^{er} janvier 2000) ;
- donation, quatre ans plus tard, des titres de la société X à leurs enfants mineurs, cette société étant dissoute la semaine suivante.

La Cour a considéré, contrairement à l'administration, que les deux contribuables n'étaient pas restés propriétaires de leurs titres jusqu'à la dissolution de la société dès lors qu'il y avait eu donation régulière (au sens de l'article 894 du Code civil) des titres à leurs enfants.

En effet, le transfert réel et effectif des actions était justifié par les éléments suivants :

- déclaration de la donation par un acte enregistré et signature d'un ordre de mouvement de titres ;
- inscription de la donation au registre des mouvements de titres et dans les comptes d'actionnaires de la société.

Par ailleurs, les contribuables avaient produit des exploits d'huissier établis deux mois plus tard portant reconnaissance et acceptation par les donataires, représentés par leurs représentants légaux, des donations qui leur avaient été faites.



Plus-values de cession de droits sociaux, vente de bons de souscription d'actions (BSA) : détermination du prix d'acquisition selon les règles de droit commun

[\(CE 20 juin 2012 n°341362, 3^{ème} et 8^{ème} s.-s., Barral ; RJF 10/12, n°920\)](#)

Les plus-values de cession de bons de souscription autonomes doivent être déterminées selon les règles de droit commun en fonction de leur prix effectif d'acquisition et non pour une valeur nulle, la cession de tels bons ne pouvant être regardée comme une opération de détachement des droits de souscription.

Cession de fonds de commerce et clientèle, régime temporaire d'exonération de droits d'enregistrement pour les cessions de fonds de commerce de proximité : existence d'une branche complète d'activité même en l'absence de transmission des créances clients (oui)

[\(Cass. com. 15 mai 2012 n°11-17972, DGFIP c/Sté Bruijnse expert-comptable; RJF 8-9/12, n°874\)](#)

La cession par un expert-comptable et son épouse à une EURL d'expertise comptable et de commissariat aux comptes d'éléments permettant l'exploitation autonome et durable de l'activité constitue un transfert de branche complète d'activité même en l'absence d'apport des créances clients dès lors qu'elles ne sont pas indispensables à l'activité concernée.

Au cas d'espèce, les éléments suivants avaient été cédés :

- droit de présentation d'un successeur aux clients du cabinet comptable,
- droit de se dire le successeur de l'expert-comptable,
- liste des clients,
- clauses des contrats existant avec la clientèle ainsi que les intentions éventuellement exprimées par les clients,
- dossiers et documents concernant la clientèle, les immobilisations corporelles, mobilières, matériels informatiques et bureautiques ainsi que le bénéfice et la charge des contrats souscrits pour l'exploitation, licences de logiciels et contrats d'assistance et de maintenance informatique.



Actualité troisième trimestre 2012 Jurisprudence

(cliquer sur les liens pour ouvrir les documents)

ISF- DROITS DE SUCCESSION ET DE DONATION

Droits de succession, legs auquel le légataire a renoncé à titre onéreux : réintégration de sommes ayant figuré sur un compte du défunt

[\(Cass. com. 26 juin 2012 n°11-21160, Thiébault ; RJF 10/12, n°959\)](#)

Le montant du legs de la quotité disponible doit être inclus dans l'assiette taxable du légataire, dès lors que sa renonciation à ce legs, assortie de contreparties qui en constituent le prix, emporte acceptation de la succession en vertu de l'article 780 ancien du Code civil.

ISF, dépenses de construction n'incombant pas au nu-propriétaire de l'immeuble

[\(Cass. com. 12 juin 2012 n°11-11424, Lafforgue ; RJF 10/12, n°962\)](#)

La déduction des améliorations qu'un usufruitier a réalisées ne peut lui être refusée pour la détermination de l'ISF au motif qu'elles incombent au nu-propriétaire.



Actualité troisième trimestre 2012 Jurisprudence

(cliquer sur les liens pour ouvrir les documents)

IMPOT SUR LE REVENU

Revenus mobiliers (rémunération et avantages occultes ; CGI, art. 111, c), société acquérant les titres d'une personne physique à un prix délibérément majoré: évaluation par priorité par référence aux prix d'autres transactions portant sur les titres de la même société et intervenues dans les mêmes conditions

[\(CE 20 juin 2012 n°343033, 3^{ème} et 8^{ème} s.-s., min. c/Mallart ; RJF 10/12, n°919\)](#)

En cas d'acquisition par une société de titres à un prix que les parties ont délibérément majoré par rapport à la valeur vénale de l'objet de la transaction, ou, s'il s'agit d'une vente, délibérément minoré, sans que cet écart de prix comporte de contrepartie, l'avantage ainsi octroyé doit être requalifié comme une libéralité représentant un avantage occulte constitutif d'une distribution de revenus au sens de l'article 111, c du CGI

L'évaluation des titres des actions d'une société non admises à la négociation sur un marché réglementé doit être effectuée, par priorité, par référence au prix d'autres transactions intervenues dans des conditions équivalentes et portant sur les titres de la même société.

Dans le cas d'une société holding, l'évaluation peut être effectuée, à défaut ou en complément, par référence au prix d'une transaction, intervenue dans des conditions équivalentes, portant sur les titres d'une société filiale lorsque, eu égard à la part que la filiale représente dans l'actif de la société holding, une telle transaction peut être regardée comme révélant de manière suffisamment précise et probante la valeur de marché du titre en litige.



Revenus mobiliers (avantages accordés aux associés et aux dirigeants ; CGI art. 109, 1-2°), versement par une SCI, contrôlée à 99% par une SARL, d'un avantage occulte à un associé de cette SARL : revenu imposable (oui)

[\(CE 12 avril 2012 n°325329, 9^{ème} et 10^{ème} s.-s., Vaudois ; RJF 7/12, n°704\)](#)

Une société civile immobilière non soumise à l'impôt sur les sociétés, dont une société à responsabilité limitée détient 99 % du capital social, a consenti un avantage occulte à une personne physique qui détient 99 % du capital de la société à responsabilité limitée.

Cet avantage occulte correspondait à la minoration de la quote-part incombant à la personne physique dans le prix d'acquisition d'un terrain construit, acheté en indivision par la société civile immobilière et la personne physique.

Dans cette affaire, il a été jugé que l'avantage consenti par la société civile immobilière à la personne physique doit être regardé comme une somme mise par la SARL à la disposition de son associé et imposable sur le fondement de l'article 109, 1-2° du CGI.

Imposition des avances aux associés (CGI, art. 111, a), restitution de l'impôt en cas de remboursement des avances : extension aux pénalités (non)

[\(TA Cergy-Pontoise 13 mars 2012 n°0712342, 2^{ème} ch., Pampagnin ; RJF 10/12, n°918\)](#)

L'article 111, a du CGI dispose que sont considérées comme revenus distribués «sauf preuve contraire, les sommes mises à la disposition des associés, directement ou par personnes ou sociétés interposées à titre d'avances, de prêts ou d'acomptes».

En cas de remboursement ultérieur des avances, prêts ou acomptes ayant été taxés en tant que revenus distribués, l'impôt précédemment établi est révisé.

Le Tribunal de Cergy Pontoise a jugé qu'en cas de remboursement par un associé des sommes mises à disposition et taxées sur le fondement de l'article 111, a, la restitution de l'impôt ne s'étend pas aux pénalités.

Revenus fonciers, charges de copropriété d'un immeuble ne procurant pas de revenus locatifs : déductibles si le propriétaire apporte la preuve que cet immeuble avait été offert à la location (oui)

[\(CE 4 juin 2012 n° 334196, 10^{ème} et 9^{ème} s.-s., Friedman ; RJF 10/12, n°923\)](#)

Au cas particulier, il a été jugé que le propriétaire d'un logement resté vacant, et par suite non productif de revenus, peut déduire les charges foncières afférentes à ce logement s'il apporte la preuve de l'accomplissement de diligences en vue de donner le bien en location.

Traitements et salaires, déduction des frais professionnels : frais de scolarité d'un étudiant en école supérieure de commerce déductibles de son indemnité de stage (oui)

[\(CAA Lyon 7 février 2012 n°10-0110, 2^{ème} ch., Bernard ; RJF 8-9/12, n°817\)](#)

Les frais de scolarité exposés par un étudiant d'une école supérieure de commerce doivent, dans leur principe, être considérés comme des frais professionnels déductibles des rémunérations perçues pour l'accomplissement de son stage en entreprise, dès lors qu'ils correspondent à une formation à finalité professionnelle, nonobstant qu'il s'est agi d'une formation initiale, et quand bien même le stage n'a pas débouché sur un contrat de travail.

Selon la Cour de Lyon, la déduction des frais n'est toutefois admise qu'au prorata de la durée de la période d'activité.

Revenu imposable, existence de mouvement créditeurs sur un compte bancaire à l'étranger non déclaré : administration apportant la preuve d'un transfert (oui)

[\(CE 14 octobre 2011 n°330522, 3^{ème} s.-s., Donzel ; RJF 7/12, n°675\)](#)

S'agissant du détenteur en Suisse d'un compte bancaire non déclaré à l'administration fiscale sur lequel avaient été enregistrés des versements d'espèce, il a été jugé :

- qu'en l'absence de virement de compte à compte, l'administration doit en principe être regardée comme apportant la preuve de la réalité d'un transfert de fonds lorsqu'elle a établi l'existence de mouvements créditeurs sur un compte bancaire à l'étranger non déclaré ;



- qu'il appartient alors au contribuable d'expliquer l'origine des crédits et d'établir le cas échéant le caractère non imposable en France des sommes créditées.

Cette décision a été commentée par l'administration (Inst. adm. 13 K-2-12 du 22 mars 2012).

En partenariat avec



Groupe
Revue Fiduciaire

Actualité troisième trimestre 2012 Jurisprudence

(cliquer sur les liens pour ouvrir les documents)

CONTROLE – CONTENTIEUX

Vérification de comptabilité, pièces consultées auprès de l'autorité judiciaire par l'administration dans l'exercice de son droit de communication après envoi de l'avis de vérification et avant le début de l'intervention sur place : obligation de soumettre l'examen de ces pièces à un débat oral et contradictoire en vertu de l'article L 47 du LPF (non)

[\(CE 27 juin 2012 n°346392, 8^{ème} et 3^{ème} s.-s., Sté Gérard Poulalion ; RJF 10/12, n°936\)](#)

Aux termes de l'article L 47 du LPF, «un avis de vérification doit être envoyé ou remis au contribuable dès lors que le contrôle envisagé s'analyse en une vérification de comptabilité ou un ESFP. Cet avis doit préciser les années soumises à vérification et mentionner expressément, sous peine de nullité de la procédure, que le contribuable a la faculté de se faire assister par un conseil au cours de la vérification».

Au cas particulier, la société soutenait qu'elle avait été privée, au cours de la vérification de comptabilité, d'un débat oral et contradictoire sur les pièces ayant fondé les redressements et ce contrairement aux dispositions de l'article L 47 du LPF.

Le Conseil d'Etat a jugé que les pièces consultées par l'administration auprès de l'administration judiciaire dans le cadre de l'exercice de son droit de communication ne sont pas soumises à un débat oral et contradictoire dès lors que, si ce droit a été exercé après l'envoi de l'avis de vérification de comptabilité, le service les a consultées avant la première intervention sur place du vérificateur.

Vérification de comptabilité d'une EURL dissoute sans liquidation, destinataire de l'avis de vérification : associé unique à la date où la dissolution de l'EURL est devenue opposable aux tiers (oui)

[\(CE 4 juin 2012 n°345183, 8^{ème} et 3^{ème} s.-s., Nauges ; RJF 8-9/12, n°840\)](#)

Dans le cas d'une vérification de comptabilité d'une EURL après sa dissolution suivie de la réunion des parts en une seule main dans le cadre d'une transmission universelle de

patrimoine, l'administration doit adresser l'avis de vérification à la personne qui était associée unique de cette société à la date à laquelle sa dissolution est devenue opposable aux tiers.

Motivation d'une notification de redressement : obligation de désigner nommément les entreprises en ne communiquant au contribuable que des moyennes (oui)

[\(CE 27 juillet 2012 n°325436, 10^e et 9^e s.-s., Catusse ; RJF 11/12, n°1041\)](#)

Lorsque l'administration fiscale entend fonder un redressement sur des éléments de comparaison issus de données chiffrées provenant d'autres entreprises, elle doit, pour assurer le caractère contradictoire de la procédure, sans méconnaître le secret professionnel protégé par l'article L 103 du LPF, désigner nommément ces entreprises mais ne fournir au contribuable que des moyennes ne lui permettant pas de connaître, fût-ce indirectement, les données propres à chacune d'elles.

Garantie contre les changements de doctrine (LPF, art. L 80 A), Charte du contribuable diffusée par le Ministère du budget en 2005 : opposabilité des mentions de la Charte relatives au délai de réponse du vérificateur (non)

[\(CAA Paris 29 mai 2012 n°10-05558, 10^{ème} ch., Boiry ; RJF 10/12, n°937\)](#)

La Charte du contribuable diffusée par le ministère du budget en 2005, relative à la procédure d'imposition et aux relations entre l'entreprise et l'administration fiscale, ne peut être opposée à cette administration sur le fondement de l'article L 80 A du LPF.

A la différence de la Charte des droits et obligations du contribuable vérifié opposable à l'administration, aucune disposition législative ne rend la Charte du contribuable opposable à l'administration fiscale et ce, même si le Ministre délégué au budget et à la réforme de l'Etat a indiqué par un communiqué de presse du 17 octobre 2005 que les contribuables peuvent se prévaloir de la Charte auprès de l'ensemble des agents de l'administration fiscale, aucune disposition constitutionnelle, légale ou réglementaire ne donnant compétence au Ministre pour édicter de telles dispositions.

Ainsi, un contribuable ne peut se prévaloir des mentions de la Charte du contribuable selon lesquelles, dans le cadre d'une procédure de rectification, la réponse du vérificateur intervient en principe dans un délai de trente jours ou, éventuellement, dans le même délai que celui accordé par l'intéressé pour présenter ses observations.

Garantie contre les changements de doctrine (LPF, art. L 80 A), situation du contribuable n'entrant pas dans les prévisions d'une doctrine contenue dans une instruction administrative : la circonstance que cette exclusion méconnaît une règle du droit de l'Union européenne est sans incidence (oui)

[\(CAA Versailles 12 avril 2012 n°10-03140, 6^{ème} ch., Sté Prédica ; RJF 10/12, n°904\)](#)

Aux termes du second alinéa de l'article L 80 A du LPF : «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».

Si ces dispositions instituent une garantie contre les changements de doctrine de l'administration, qui permet aux contribuables de se prévaloir des énonciations contenues dans les notes ou instructions publiées, qui ajoutent à la loi ou la contredisent, c'est à la condition que les intéressés entrent dans les prévisions de la doctrine, appliquée littéralement, résultant de ces énonciations.

A cet égard, est sans incidence la circonstance qu'en tant qu'elle exclut leur situation, ladite doctrine méconnaît une règle du droit de l'Union européenne, les contribuables pouvant toutefois, s'ils s'y croient fondés, déférer cette doctrine au juge de l'excès de pouvoir.

Droit de communication de l'administration, renseignements recueillis sur des sites internet ou des serveurs de données : absence d'obligation de communication sauf si le contribuable indique avant la mise en recouvrement qu'il n'a pas pu y avoir accès (oui)

[\(CE 30 mai 2012 n°345418, 3^{ème} et 8^{ème} s.-s., min. c/SAS Aficom ; RJF 8-9/12, n°844\)](#)

Il incombe à l'administration, quelle que soit la procédure d'imposition mise en œuvre, et au plus tard avant la mise en recouvrement, d'informer le contribuable dont elle envisage soit de rehausser, soit d'arrêter d'office les bases d'imposition, de l'origine et de la teneur des renseignements obtenus auprès de tiers et qu'elle a utilisés pour fonder les impositions, avec une précision suffisante pour permettre à l'intéressé de demander que les documents qui contiennent ces renseignements soient mis à sa disposition avant la mise en recouvrement des impositions qui en procèdent.

Lorsque le contribuable lui en fait la demande, l'administration est tenue, sauf dans le cas d'informations librement accessibles au public, de lui communiquer les documents ou

copies de documents contenant les renseignements obtenus auprès de tiers qui lui sont opposés, afin de lui permettre d'en vérifier l'authenticité ou d'en discuter la teneur ou la portée.

En ce qui concerne les documents ou copies de documents contenant des renseignements recueillis sur des sites Internet ou sur des serveurs de données et utilisés par l'administration pour établir un redressement, il appartient à celle-ci de les mettre à disposition du contribuable avant la mise en recouvrement des impositions qui en résultent si celui-ci lui indique avant cette mise en recouvrement, en réponse à un refus de communication fondé sur le caractère librement accessible des informations en cause, qu'il n'a pu y avoir accès.

Plus-values professionnelles, exonération des plus-values en application de l'article 238 quaterdecies en vigueur avant 2005 : abus de droit si aucun impôt n'est dû en l'absence de cession

[\(CE 23 juillet 2012 n°342017, 3^{ème} et 8^{ème} s.-s., Bazin-Faucon ; RJF 11/12 n°1043\).](#)

Le régime d'exonération des plus-values professionnelles prévu par l'ancien article 238 quaterdecies du CGI dans sa rédaction applicable avant 2005, ne prévoyait pas de conditions tenant à l'absence de liens de dépendance entre le cédant et la société cessionnaire mais l'administration avait indiqué se réserver la possibilité de remettre en cause l'opération sur le fondement de la procédure de répression des abus de droit.

Une contribuable avait placé sous le régime d'exonération prévu à l'article 238 quaterdecies du CGI, la plus-value de cession de la clientèle de son cabinet d'expertise comptable à une société constituée avec son mari

Selon le Conseil d'Etat, cette opération ne peut être regardée comme constitutive d'un abus de droit dès lors qu'elle n'a pas permis à la contribuable d'éluider ou d'atténuer ses charges fiscales normales. En l'absence de cession, elle n'aurait en effet supporté, l'année en cause, aucune charge fiscale au titre de l'imposition des plus-values.

La Haute Assemblée rejette l'analyse de l'administration selon laquelle cette opération avait un but exclusivement fiscal dès lors qu'elle permettait non seulement d'exonérer la plus-value lors de la cession de la clientèle mais également de minorer la plus-value latente à constater lors d'une cession ultérieure éventuelle.

Il convient de remarquer que si la contribuable avait procédé non pas à une cession de son activité mais à un apport en société, le choix de la cession plutôt que de l'apport était fiscalement neutre au titre de l'année de réalisation de l'opération dès lors que la plus-value constatée à cette occasion aurait pu bénéficier du régime de report d'imposition prévu à l'article 151 octies du CGI.



Abus de droit, report d'imposition dans le cadre d'un apport-cession de titres : imposition de la plus-value au titre de l'année de l'apport (oui)

[\(CE 10 mai 2012 n°329693, 9^{ème} et 10^{ème} s.-s., Dupuis Bardinal ; RJF 8-9/12, n°847\)](#)

L'administration avait remis en cause sur le fondement de l'abus de droit, le report d'imposition de la plus-value sur titres dont un contribuable avait bénéficié dans le cadre d'un apport de ses titres à une société suivi de leur cession à un tiers.

Au cas particulier, le Conseil d'Etat a considéré que l'administration doit imposer la plus-value au titre de l'année au titre de l'année au cours de laquelle les titres ont quitté le patrimoine du contribuable.

Abus de droit, apport-cession de titres dont la plus-value bénéficie d'un sursis (CGI, art. 150-0 B) : opération entrant dans le champ d'application de l'abus de droit, qui n'a pas été retenu au cas particulier, le produit de la cession étant effectivement réinvesti dans une activité économique ; donation-cession de titres absence d'éléments permettant d'établir le versement aux enfants de la contre-valeur de la nue-propiété de ces titres : abus de droit (oui)

[\(CE 27 juillet 2012 n°327295, 10^{ème} et 9^{ème} s.-s., Berjot ; RJF 11/12, n°1042\)](#)

Lorsque l'administration entend remettre en cause les conséquences fiscales d'une opération qui s'est traduite, sur le fondement de ces dispositions de l'article 150-0 B, par un sursis d'imposition au motif que les actes passés par le contribuable ne lui sont pas opposables, elle est fondée à se prévaloir des dispositions en matière d'abus de droit visées à l'article L 64 du LPF. Effet, une telle opération, dont l'intérêt fiscal est de ne pas soumettre à l'impôt, au titre de l'année de l'échange des titres la plus-value réalisée, entre dans le champ d'application de l'abus de droit.

Si le régime de sursis d'imposition n'offre pas au contribuable le choix entre la taxation immédiate de la plus-value et son imposition ultérieure, contrairement au régime du report d'imposition, cette seule circonstance ne fait pas obstacle à l'application de la procédure de répression des abus de droit, dès lors que l'opération d'apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés, dont l'intérêt fiscal est de différer l'imposition de la plus-value, a nécessairement pour effet de minorer l'assiette de l'année au titre de laquelle l'impôt est normalement dû.

Le bénéfice du sursis d'imposition d'une plus-value réalisée par un contribuable lors de l'apport de titres à une société qu'il contrôle suivi de leur cession par cette société est constitutif d'un abus de droit s'il s'agit d'un montage ayant pour seule finalité de permettre au contribuable, en interposant une société, de disposer effectivement des liquidités obtenues lors de la cession de ces titres tout en restant détenteur des titres de la société reçus en échange lors de l'apport. Il n'a en revanche pas ce caractère si la société bénéficiaire de l'apport a, conformément à son objet, effectivement réinvesti le produit de ces cessions dans une activité économique.

La Haute Assemblée valide ainsi la solution retenue par la majorité des juges du fond, notamment les décisions Rondest et Nicolet de la Cour administrative d'appel de Versailles du 24 janvier 2012 (n°09-02217 et 09-02217) et par les avis les plus récents du Comité de l'abus de droit (cf. Revue internet du Club Fiscal, juillet 2012, rubrique «Contrôle et contentieux»).

Par ailleurs, les époux Berjot ont fait une donation-partage de la nue-propriété des actions avec réserve d'usufruit à chacun de leurs deux fils et ont cédé le lendemain la totalité des droits sur ces actions.

Eu égard aux conditions de paiement par cette société des droits attachés à la nue-propriété des titres, l'administration fiscale a estimé que les deux époux avaient en réalité continué à se comporter comme les véritables propriétaires des titres et que les actes de donation présentaient un caractère fictif dès lors que l'opération de donation-partage avec réserve d'usufruit n'avait pas donné lieu à l'exercice de leurs droits et prérogatives de nus-propriétaires par les enfants. En effet, les enfants n'avaient pas reçu la quote-part du produit correspondant à leurs droits attachés à la nue-propriété des titres.

Abus de droit, requalification de plus-values en revenus distribués : montage entrant dans le champ d'application de l'abus de droit (oui)

[\(CE 4 mai 2012 n°338501, 3^{ème} et 8^{ème} s.-s., min. c/Hamet ; RJF 8-9/12, n°846\)](#)

Dans cette affaire, l'administration avait remis en cause un montage aux motifs que :

- celui-ci avait permis, dans un but exclusivement fiscal, une appréhension de liquidités ayant la nature d'une distribution irrégulière de revenus ;
- l'application littérale des textes sur l'imposition au taux proportionnel des plus-values sur cession de titres était contraire aux objectifs poursuivis par leurs auteurs, lesquels n'ont pas entendu qu'ils soient applicables à une distribution de revenus.

Le Conseil d'Etat a jugé que la remise en cause de ce montage qui a permis la requalification par l'administration de plus-values sur titres imposées au taux proportionnel en revenus distribués soumis au barème de l'impôt sur le revenu, entre dans le champ d'application de l'abus de droit.



Abus de droit, substitution d'une notification se fondant comme la notification initiale sur l'abus de droit : nécessité pour le contribuable de renouveler sa demande de saisine du comité (oui)

[\(CE 21 mai 2012 n°329032, 9^{ème} et 10^{ème} s.-s., min. c/Arod ; RJF 8-9/12, n°848\)](#)

Lorsque l'administration procède à une nouvelle notification de redressements fondée sur l'abus de droit et se substituant intégralement à la notification initiale fondée elle-même sur l'abus de droit, il appartient au contribuable, s'il l'estime utile, de renouveler, dans le délai de trente jours à compter de la réception de la réponse de l'administration à ses observations, sa demande de saisine du comité consultatif pour la répression des abus de droit.

Au cas particulier, l'administration, en ne soumettant pas le litige audit comité n'a pas entaché la procédure d'irrégularité, dès lors que le contribuable n'avait pas renouvelé sa demande de saisine, et alors même qu'elle avait maintenu l'ensemble des redressements.

Pénalités (CGI, art. 1729) : la mauvaise foi du contribuable s'apprécie au moment de la déclaration, son comportement lors du contrôle ultérieur est sans incidence (oui)

[\(CE 27 juin 2012 n°342991, 8^{ème} et 3^{ème} s.-s., min. c/Desprez ; RJF 10/12, n°932\)](#)

Il résulte de l'article 1729 du CGI que la pénalité pour mauvaise foi a pour seul objet de sanctionner la méconnaissance par le contribuable de ses obligations déclaratives.

Pour établir cette mauvaise foi, l'administration doit apporter la preuve, d'une part, de l'insuffisance, de l'inexactitude ou du caractère incomplet des déclarations et, d'autre part, de l'intention de l'intéressé d'éluider l'impôt.

Pour établir le caractère intentionnel du manquement du contribuable à son obligation déclarative, l'administration doit se placer au moment de la déclaration ou de la présentation de l'acte comportant l'indication des éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt. Le défaut de collaboration du contribuable lors du contrôle est postérieur à la déclaration et ne peut être utilement invoqué pour établir le caractère intentionnel du manquement du contribuable à ses obligations fiscales.

Si l'administration se fonde également sur des éléments tirés du comportement du contribuable pendant la vérification, la mention d'un tel motif, qui ne peut en lui-même justifier l'application d'une telle pénalité, ne fait pas obstacle à ce que la mauvaise foi soit regardée comme établie dès lors que les conditions rappelées ci-dessus sont satisfaites.

Pénalité, article 6 § 1 de la convention EDH : absence de pouvoir de modulation du juge en présence d'une pénalité à taux unique prévue par la loi ; absence de méconnaissance de l'article 6 § 1

[\(CEDH 7 juin 2012 aff. 4837/06, 9^{ème} et 10^{ème} s.-s., Segame c/France\)](#)

L'article 6 § 1 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme et des libertés fondamentales n'implique pas que le juge de l'impôt puisse moduler le montant d'une pénalité même à taux unique prévue par la loi, en l'occurrence l'amende fiscale de l'article 1761 du CGI.

Cette décision de la Cour européenne des droits de l'Homme valide ainsi l'approche retenue par le Conseil d'Etat dans une série d'arrêts et d'avis (cf. notamment Avis CE 8 juillet 1998 n°195664, Fatell ; RJF 8-9/98, n°970).

Restitution de la TVA acquittée en violation du droit de l'Union européenne : obligation pour l'Etat membre de rembourser la taxe et de verser des intérêts (oui)

[\(CJUE 19 juillet 2012 n°591/10 et 142/11, gr. ch., Littlewoods Retail Ltd\)](#)

Le droit de l'Union doit être interprété en ce sens qu'il exige que l'assujetti qui a payé un montant trop élevé de taxe sur la valeur ajoutée, lequel a été perçu par l'Etat membre concerné en violation de la législation de l'Union en matière de taxe sur la valeur ajoutée, ait droit à la restitution de la taxe perçue en violation du droit de l'Union ainsi qu'au versement d'intérêts sur le montant de celle-ci.

Il appartient au droit national de déterminer, dans le respect des principes d'effectivité et d'équivalence, si la somme en principal doit porter intérêts selon un régime d'intérêts simples, un régime d'intérêts composés ou un autre régime d'intérêts.

Droit de visite et de saisie, champ du secret professionnel de l'avocat : courriel à en-tête de l'avocat se rapportant à une activité de gestion et non de défense couvert par le secret professionnel (oui)

[\(Cass. com. 3 mai 2012 n°11-14008, Sté Alexandre Holding ; RJF 8-9/12, n°832\)](#)

En toutes matières, que ce soit dans le domaine du conseil ou dans celui de la défense, les consultations adressées par un avocat à son client ou destinées à celui-ci, les correspondances échangées entre le client et son avocat, entre l'avocat et ses confrères à l'exception pour ces dernières de celles portant la mention «officielle», les notes d'entretien et, plus généralement toutes les pièces du dossier sont couvertes par le secret professionnel.



Les courriels à l'en-tête de l'avocat luxembourgeois de la société, pourvus d'un avis de confidentialité, ne peuvent donc être saisis chez cette dernière, alors même qu'ils se rapportent à une activité de gestion qui aurait pu être exercée par un autre mandataire non protégé (domiciliation des installations de la société au Luxembourg, raccordement téléphonique, établissement du bilan, retards de paiement de l'impôt au Luxembourg, paiement des honoraires du commissaire aux comptes).

Recouvrement de la CSG, de la CRDS et du prélèvement social : extension de la solidarité entre époux prévu en matière d'impôt sur le revenu (non)

[\(CE 20 juin 2012 n°343033, 3^{ème} et 8^{ème} s.-s., min. c/Mallart ; RJF 10/12, n°919\)](#)

La solidarité entre époux ne s'applique pas en matière de CSG, de CRDS et de prélèvement social (cf. ancien article 1685, 2 devenu article 1691 bis du CGI).

Suppression rétroactive d'un crédit d'impôt, petite rétroactivité des lois fiscales : application du principe de confiance légitime, motifs d'intérêt général insuffisants (oui)

[\(CE 9 mai 2012 n°308996, plén., min. c/Sté EPI ; RJF 7/12, n°786\)](#)

L'article 1^{er} du premier protocole additionnel à la convention européenne des droits de l'Homme s'oppose, dans certaines circonstances, à la suppression anticipée en fin d'année d'un avantage fiscal (crédit d'impôt en l'espèce) en prévision duquel le contribuable avait pris certaines dispositions.



Actualité troisième trimestre 2012 Jurisprudence

(cliquer sur les liens pour ouvrir les documents)

AUTRES MESURES

Droits d'enregistrement, terrain acquis par le preneur d'un bail à construction en cours de bail : exclusion des immeubles en construction de l'assiette des droits (oui)

[\(Cass. com. 12 juin 2012 n°18-978, DGFIP c/Sté Arc ; RJF 10/12, n°958\)](#)

En l'espèce, une société civile immobilière avait vendu un terrain à la société preneuse de ce terrain en vertu d'un bail à construction.

Il a été jugé qu'aucun droit de vente n'était dû sur les bâtiments en cas de cession du terrain au preneur en cours de bail à construction dès lors que cette cession n'implique aucun retour des constructions dans le patrimoine du bailleur.

