



## 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)**

---

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

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)**

---

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



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)**

---

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

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)**

---

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

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)**

---

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

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)**

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

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)**

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

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**

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

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)**

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

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<sup>er</sup> 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)**

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

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)**

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

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)**

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

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**

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

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)**

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

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)**

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

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)**

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

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.

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