



Actualité troisième trimestre 2011 Jurisprudence

(cliquer sur les liens pour ouvrir les documents)

IMPOSITION DES RESULTATS DES ENTREPRISES ET DES PLUS-VALUES

Déduction des frais généraux, sommes versées par une société à raison de son appartenance à un réseau mondial : déductibilité (oui)

[\(CAA Paris 8 février 2011 n°09-04248, 10^{ème} ch., Sté PricewaterhouseCoopers Audit SA ; RJF 10/11, n°1030\)](#)

La Cour administrative d'appel de Paris a jugé que les sommes versées par une société exploitant un cabinet d'audit et de commissariat aux comptes à raison de son appartenance à un réseau mondial sont déductibles en totalité, y compris sa participation au financement d'entreprises membres de son réseau situées hors de France.

De son côté, l'administration avait estimé que, dès lors que la société ne participait qu'à l'une des quatre activités du réseau, et pas aux trois autres, il y avait lieu de déterminer une règle de refacturation des frais aux termes de laquelle l'ensemble de ces frais était d'abord réparti entre les quatre activités, puis pris en compte seulement au prorata du chiffre d'affaires de chacun des membres du réseau.

Dans cette affaire, la Cour a considéré que :

- la société a bénéficié des avantages liés à l'adhésion au réseau, tant en termes de renom et de développement commercial que de bénéfice tiré, d'une part, des synergies offertes par le réseau mondial et, d'autre part, des actions de formation et d'assistance technique ou financière prodiguées par ce réseau ;
- l'administration n'était pas fondée à n'admettre que partiellement la déduction des frais généraux du réseau dès lors que l'adhésion au réseau entraînait des avantages et des obligations résultant de l'économie générale de son fonctionnement et prévoyait une refacturation au prorata du chiffre d'affaires.



Charges déductibles : possibilité pour un holding de déduire le coût des études préliminaires à l'acquisition d'une société cible

[\(TA Montreuil 3 février 2011 n° 09-6114, 1ère ch., Sté Bonhom SAS ; RJF 10/11, n°1031\)](#)

Un holding créé pour acquérir les titres d'une société peut déduire le coût d'études préliminaires relatives à l'opportunité et à la rentabilité de cet investissement ainsi que les frais d'assistance à la recherche d'un financement.

La circonstance que ces prestations comportent également un intérêt pour les associés de la société holding ne suffit pas à établir qu'elles auraient été étrangères à son intérêt propre.

Charges déductibles, déductibilité des provisions pour dépréciation de créances

[\(CAA Paris 29 juillet 2011 n°09-02378, 7ème ch., Société Belle Miss\)](#)

Pour qu'une créance douteuse soit déductible, elle doit notamment résulter de circonstances de fait existant à la clôture de l'exercice et qui justifient la probabilité des pertes.

La Cour administrative d'appel de Paris a jugé que, même si les extraits K bis produits par l'entreprise détenant ces créances montrent que les sociétés débitrices ont perdu la moitié de leurs capitaux propres ou n'exercent aucune activité depuis deux ans, cela ne suffit pas à prouver le caractère douteux des créances détenues.

Distinction immobilisations/charges déductibles, acquisitions d'étiquettes antivol d'une valeur inférieure à 500 € : enregistrement en charge (oui)

[\(CAA Nantes 7 avril 2011 n°10-207, 1ère ch., SAS Brooklyn ; RJF 8-9/11, n°919\)](#)

Les étiquettes antivol avec clous simples apposées sur les vêtements proposés à la vente constituent des immobilisations dès lors qu'elles sont réutilisables de façon durable après usage.

Toutefois, les dépenses d'acquisition de ces étiquettes peuvent être comprises parmi les charges déductibles dès lors que leur valeur n'excède pas 500 euros hors taxes, même si la valeur globale du dispositif de sécurité que ces étiquettes forment avec le portique de détection est supérieure à ce seuil.

En l'espèce, la Cour de Nantes a considéré que la doctrine administrative (D. adm. 4 C-221 complétée par le BOI 4 C-3-02 du 18 juin 2002) selon laquelle, lorsqu'un bien



déterminé est composé de plusieurs éléments qui peuvent être achetés séparément, il y a lieu de prendre en considération le prix global de ce bien et non la valeur de chaque élément, ne concerne que les matériels et mobiliers de bureau.

Déduction des provisions pour pertes et charges : provision pour adaptation d'applications informatiques au passage à l'euro (oui)

[\(CE 16 mai 2011 n°323431, 3^{ème} et 8^{ème} s.-s., min. c/Banque populaire Atlantique ; RJF 8-9/11, n°920\)](#)

Selon l'article 39, I-5° du CGI une entreprise peut déduire de son bénéfice imposable d'un exercice les sommes correspondant à des pertes ou charges qui ne seront supportées qu'ultérieurement par elle, à la condition que ces pertes ou charges :

- soient nettement précisées quant à leur nature et susceptibles d'être évaluées avec une approximation suffisante ;
- apparaissent comme probables eu égard aux circonstances constatées à la clôture de l'exercice ;
- se rattachent aux opérations de toute nature déjà effectuées à cette date par l'entreprise.

Par ailleurs, les provisions pour charges ne peuvent être déduites au titre d'un exercice que si les produits correspondant à ces charges sont comptabilisés au titre du même exercice.

Au cas particulier, il a été jugé qu'une entreprise peut déduire au titre de l'exercice 1996 une provision destinée à faire face à des charges supplémentaires de prestations informatiques décidées par le GIE dont elle est membre pour l'adaptation d'applications informatiques au passage à l'euro en 1999 et ce même si elle n'a comptabilisé aucun produit correspondant.

Selon la Haute Assemblée cette provision remplissait les conditions fixées par l'article 39, I-5° du CGI ; en particulier les prestations informatiques se rattachaient aux opérations de toute nature déjà effectuées à la clôture de l'exercice par l'entreprise.



Réévaluation de l'actif social : une déclaration rectificative déposée après le délai légal (CGI, art. 223) ne peut corriger les effets d'une décision de gestion (oui)

[\(CE 27 avril 2011 n°322063, 8^{ème} et 3^{ème} s.-s, SARL Systèmes Holding ; Revue de Droit fiscal n°40 6 octobre 2011, comm. 543\)](#)

Une société, qui après avoir souscrit dans le délai légal une déclaration d'impôt sur les sociétés faisant apparaître le bénéfice résultant de la réévaluation de l'actif social décidée par le conseil d'administration, présente, au-delà du délai de déclaration, une déclaration rectificative ne prenant plus en compte la réévaluation de l'actif, au motif que l'assemblée générale n'a pas approuvé les comptes en raison de cette réévaluation, prend une décision de gestion qui est sans influence sur l'établissement des bases d'imposition de l'exercice, telles qu'elles résultent des déclarations souscrites dans les délais légaux.

Entreprises implantées en zone franche urbaine (CGI, art. 44 octies), condition d'implantation en zone éligible

[\(CE 16 mai 2011 n°315 382, 9^{ème} et 10^{ème} s.-s., Trézières ; RJF 8-9/11, n°922\)](#)

L'implantation d'une activité en zone franche urbaine, en l'absence de salarié, s'apprécie, pour le bénéfice de l'exonération prévue à l'article 44 octies du CGI, au regard de tous éléments pertinents, notamment la situation des locaux et des moyens d'exploitation utiles à cette activité et de son lieu d'exercice effectif. La seule circonstance qu'une partie de l'activité, en raison de sa nature, doive s'exercer chez les clients de l'entrepreneur ne fait pas obstacle au bénéfice de l'exonération.

Ainsi, un ingénieur conseil qui a transféré son activité dans une zone franche urbaine ne peut bénéficier de cette exonération dès lors :

- qu'il bénéficie seulement dans la zone de la disposition d'un local commun «en plateau» partagé avec six autres entrepreneurs ;
- que les matériels de bureau figurant au tableau des immobilisations sont pour l'essentiel installés et utilisés à son domicile personnel, à l'ancienne adresse de son exploitation située en dehors de la zone ;
- que la majeure partie de l'activité est réalisée à l'occasion de nombreux déplacements ;
- qu'il produisait des attestations de clients certifiant l'avoir rencontré à plusieurs reprises dans ses locaux situés dans la zone mais ne comportant pas de précisions sur les dates et les circonstances de ces rencontres.



De son côté, l'administration (Inst. adm. 4 A-1-07 du 6 février 2007) a précisé qu'une entreprise est implantée en ZFU si elle remplit cumulativement les conditions suivantes :

- elle dispose d'une implantation matérielle en ZFU (commerce, cabinet, atelier) ; l'entreprise peut être propriétaire ou locataire de ce local professionnel ;
- elle dispose en ZFU de moyens d'exploitation relatifs à l'activité qui y est exercée ;
- elle exerce une activité effective en ZFU.

La Haute Assemblée a jugé qu'un exploitant individuel qui exerce une activité de conception et d'organisation d'événements d'entreprise satisfait la condition d'implantation exclusive dans une zone prévue par l'article 44 sexies du CGI dès lors qu'il conçoit, organise et commercialise les prestations qu'il vend à ses clients au siège de son entreprise, implanté dans un territoire rural de développement prioritaire, où il dispose de moyens d'exploitation significatifs. Peu importe à cet égard que la plupart de ses prestations se déroulent, compte tenu de leur nature, hors de la zone éligible et avec des prestataires de services extérieurs à la zone (CE 27 juin 2008 n° 301403, 8^e et 3^e s.-s., Bray ; Revue internet du Club Fiscal, 3^{ème} trimestre 2008).

La rédaction de cet arrêt laisse à penser que des dossiers «clients» précis, datés et circonstanciés pourraient être des éléments de preuve de l'exercice de l'activité en ZFU. En tout état de cause, il convient d'anticiper et de constituer des dossiers en amont permettant de justifier d'une réalité économique et non d'une implantation purement fiscale.

Intégration fiscale, convention d'intégration fiscale : réintégration au résultat d'ensemble des versements reçus de la société mère pour l'utilisation des crédits d'impôt et d'avoirs fiscaux de la filiale (non)

[\(TA Cergy-Pontoise 9 juin 2011 n°0708341, 5^{ème} ch., SA Neuflyze OBC venant aux droits de la Sté ABN AMRO France ; Revue de Droit fiscal n°39. 29 septembre 2011, comm. 530\)](#)

Au cas particulier, la convention d'intégration stipule que la société mère verse aux filiales qui ne peuvent utiliser la totalité des avoirs fiscaux et crédits d'impôt de l'exercice, en raison de leur insuffisant excédent, une somme égale à l'économie d'impôt procurée au groupe.

Il a été jugé que la somme ainsi versée à la filiale ne constitue pas une subvention intra-groupe et ne peut être réintégrée au résultat d'ensemble de l'exercice de sortie du groupe intégré de cette filiale. La circonstance que la société mère ait déclaré comme subvention cette somme sur l'état n°2058 SG ne fait pas obstacle à ce qu'elle revienne sur cette mention.



La solution adoptée par le Tribunal administratif de Cergy-Pontoise est fondée sur le principe de liberté de la ré-allocation des économies d'impôt au sein du groupe intégré dégagé par la décision de Conseil d'Etat Sté Wolseley Centers France (CE 12 mars 2010 n°328424 ; Revue internet du Club Fiscal, mai 2010, rubrique jurisprudence). Cette liberté s'oppose à ce que les ré-allocations d'économies d'impôt internes au groupe soient qualifiées de subventions intra-groupe.

Intégration fiscale, amendement Charasse (CGI, art. 223 B al. 7) avant l'entrée en vigueur de la loi de finances rectificative pour 2005 : détermination de la notion de contrôle et date d'appréciation de celui-ci

[\(CE 13 juillet 2011 n°312285, 10^{ème} et 9^{ème} s.-s., SAS FTR ; Revue de Droit fiscal n°40. 6 octobre 2011, comm. 544\)](#)

Avant l'entrée en vigueur de la loi de finances rectificative pour 2005, la notion de contrôle, qui n'avait pas été précisée par la loi, avait été laissée à la libre appréciation de l'Administration.

Le Conseil d'Etat juge que pour les opérations réalisées au titre des exercices clos avant le 1^{er} janvier 2006, la notion de contrôle devait, à défaut de définition légale, être regardée comme résultant de l'article 355-1 de la loi du 24 juillet 1966 (aujourd'hui codifié à l'article L 233-3 du Code de commerce) dans sa rédaction en vigueur à la date de chaque opération.

Par ailleurs, il précise de façon très explicite que le contrôle doit être apprécié à la seule date de l'opération d'acquisition. Par suite l'administration ne peut prétendre retenir le pourcentage de contrôle le plus élevé détenu à un moment quelconque de la période de douze mois précédant l'opération même en cas de modification réelle dans la répartition du contrôle de la société ou de la société cédante au cours de cette période.

Associés non-résidents d'une société de personnes française

[\(CE 11 juillet 2011 n°317024, plén., Sté Quality Invest ; RJF 10/11, n°1063\)](#)

Le Conseil d'Etat (CE 4 avril 1997 n°144211, Sté Kingroup Inc.) a jugé en 1997, à propos d'une société canadienne membre d'un GIE, que dans la mesure où les actes correspondant à l'activité du GIE sont effectués en France, les bénéfices en découlant sont imposables en France entre les mains des membres du groupement, à proportion des droits que chacun détient dans ce dernier, y compris de ceux qui résident hors de France, sauf stipulation contraire d'une convention internationale ; mais qu'un membre non-résident ne pouvait se prévaloir des dispositions conventionnelles correspondant à la nature des revenus du GIE dès lors que ces revenus avaient été produits par l'activité du GIE et non par la sienne propre.



Cette solution, conforme à la conception française de la transparence (ou semi-transparence) fiscale des sociétés de personnes, a été confirmée en 2000 (CE 9 février 2000 n°178389, Sté suisse Hubertus AG), puis en 2001 (CE 1^{er} octobre 2001 n°214463, Mme de Solages) et en 2009 (CE 18 mai 2009 n°301763, SAS Ets Chevannes, Merceron Ballery).

Confirmant et systématisant dans cette affaire une solution conforme à celle des précédents ci-dessus, le Conseil d'Etat a jugé que :

- les clauses des conventions fiscales internationales sont applicables aux revenus, tels que des profits de construction, réalisés par une société civile de construction-vente française (CGI, art. 239 ter) ;
- dès lors qu'une société de personnes française n'est pas transparente, celle-ci doit de ce fait être considérée comme résident de France pour l'application des conventions conclues par la France et peut donc bénéficier des dispositions de ces conventions ;
- mais, en l'absence de stipulation conventionnelle particulière, l'associé résident de l'autre Etat contractant est imposable en France en application de l'article 8 du CGI et ne peut, à raison de sa quote-part imposable des bénéfices sociaux, se prévaloir des clauses conventionnelles relatives à l'élimination de la double imposition des différentes catégories conventionnelles de revenu car celles-ci ne sont applicables qu'aux revenus réalisés en propre par cet associé, tandis que les revenus sur une quote-part desquels l'associé est imposé proviennent de l'activité de la société de personnes ;
- au cas d'espèce, aucune clause de la convention franco-norvégienne (conforme au modèle OCDE), et notamment la clause relative aux «autres revenus» ou «revenus non dénommés», ne fait obstacle à l'imposition d'une société norvégienne à l'impôt sur les sociétés à raison de sa quote-part des bénéfices sociaux d'une société civile de construction-vente exerçant en France.

Cet arrêt a infirmé la décision de la Cour administrative d'appel de Paris qui avait conclu à la non-imposition en France de la quote-part des résultats de la SCI revenant aux associés non-résidents norvégiens dans la mesure où, ces revenus n'étant pas visés par la convention franco-norvégienne, ils entraient dans la catégorie des revenus non dénommés dont l'imposition est réservée à la Norvège.

Assimilation des dissolutions-confusions aux fusions

[\(CE 17 juin 2011 n°324392, 9^{ème} et 10^{ème} s.-s., SARL Méditerranée automobile ; RJF 10/11, n°1035\)](#)

Interprétant la notion de fusion à la lumière du droit communautaire dans une opération purement interne, le Conseil d'Etat estime que dès l'entrée en vigueur de l'article 210 A du

CGI et sans attendre la modification introduite par l'article 85 de la loi de finances pour 2002, une dissolution-confusion de l'article 1844-5 du Code civil devrait être traitée fiscalement comme une fusion.

Apport partiel d'actif à une société nouvelle : date de l'effet rétroactif

[\(CE 29 juin 2011 n°317212, 2^{ème} et 8^{ème} s.-s., Sté Maurice Agofroy ; RJF 10/11, n°1036\)](#)

Les faits sont les suivants :

- La société bénéficiaire des apports A a été immatriculée au registre du commerce le 21 novembre 1994 et a clôturé son premier exercice le 30 juin 1995.
- Elle a bénéficié d'un apport partiel d'actif de la société B par acte en date du 25 novembre 1994 dont la valeur a été évaluée au 30 juin 1994, date de clôture de l'exercice précédant l'opération de la société apporteuse.
- La convention d'apport stipulait que la société bénéficiaire reprendrait rétroactivement toutes les opérations actives et passives de l'exploitation du fonds transmis du 30 juin 1994 jusqu'au jour de la réalisation définitive de l'apport.
- Les AGE des deux sociétés ont approuvé l'opération le 28 décembre 1994.
- La société A a déterminé son résultat imposable en tenant compte de l'ensemble des opérations effectués jusqu'au 30 juin 1995, y compris celles du fonds apporté du 1^{er} juillet 1994 au 28 décembre 1994.

L'administration fiscale lors d'un contrôle a remis en cause la rétroactivité pour la période allant du 1^{er} juillet au 20 novembre 1994 en s'appuyant sur la doctrine administrative (BOI 4 I-1-93 du 11 août 1993, n°29 ; BOI 4 I-2-2000 du 3 août 2000, n°37) selon laquelle la date d'effet rétroactif ne saurait être antérieure à celle prévue sur le plan juridique, c'est-à-dire la date d'immatriculation de la société nouvelle.

Le Conseil d'Etat ne suit pas l'administration et entérine la façon de procéder des sociétés.

Selon la Haute assemblée, une clause de rétroactivité peut produire des effets antérieurement à la date d'immatriculation et même antérieurement à la date de constitution de la société nouvelle bénéficiaire des apports, sous réserve que les grands principes d'annualité de l'impôt et de spécificité des exercices soient respectés. Il faut à ce titre que l'opération d'apport soit devenue définitive avant la clôture du premier exercice de la société nouvelle.

Pour une analyse plus détaillée, se reporter à l'article de Michel Cornu, Consultant Infodoc-Experts, dans le numéro d'août 2011 de la Revue française de comptabilité.



Actualité deuxième trimestre 2011 Jurisprudence

(cliquer sur les liens pour ouvrir les documents)

TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

Champ d'application de la TVA, TVA immobilière : assujettissement à la TVA de la vente d'un terrain agricole devenu terrain à bâtir

[\(CJUE 15 septembre 2011 aff. C-180/10, 2^{ème} ch., Staby\)](#)

Une personne physique ayant exercé une activité agricole sur un fonds de terre qualifié, à la suite d'une modification des plans d'aménagement du territoire intervenue pour des raisons indépendantes de la volonté de cette personne, un terrain destiné à la construction ne doit pas être considérée comme assujettie à la TVA lorsqu'elle entreprend de vendre ledit fonds de terre, si ces ventes s'inscrivent dans le cadre de la gestion du patrimoine privé de cette personne.

Si, en revanche, cette personne entreprend, en vue de la réalisation desdites ventes, des démarches actives de commercialisation foncière en mobilisant des moyens similaires à ceux déployés par un producteur, un commerçant ou un prestataire de services, cette personne doit être considérée comme exerçant une activité économique et doit, par conséquent, être considérée comme assujettie à la TVA.

TVA sur honoraires déduite par une holding en vue de l'acquisition de titres par une filiale : Taxe déductible par la holding (non)

[\(CAA Versailles 3 mai 2011 n°10-01670, 1^{ère} ch., Société L'Air Liquide\)](#)

La TVA grevant les honoraires exposés par une holding en vue de l'acquisition, par l'une de ses filiales, de participations dans diverses sociétés n'est pas déductible au titre des frais généraux.





Régularisation de la TVA facturée à tort

[\(CE 16 mai 2011 n°330153, 3^{ème} et 8^{ème} s.-s., Crédit Coopératif ; RJF 8-9/11, n°934\)](#)

Le juge ne peut pas refuser la restitution de la TVA indûment facturée en rejetant des factures rectificatives produites par le contribuable au motif qu'elles ne satisfaisaient pas aux conditions formelles fixées par la doctrine administrative (D. adm. 3 E-2226) alors qu'il aurait dû rechercher si, au regard du principe de neutralité de la TVA, ces conditions, destinées à s'assurer de l'élimination complète du risque de perte de recettes fiscales pour l'Etat, étaient nécessaires pour atteindre un tel objectif.

Prorata de TVA, opérations entre succursales et siège : application d'un prorata mondial

[\(CE 11 juillet 2011 n°301849, plén., Sté Crédit Lyonnais ; RJF 10/11, n°1111\)](#)

Le Conseil d'Etat a saisi la CJUE d'une question préjudicielle visant à savoir s'il y a lieu de prendre ou non en compte pour la calcul du «prorata de déduction» de la TVA (aujourd'hui coefficient de déduction forfaitaire) d'un établissement de crédit les recettes réalisées par les succursales établies dans d'autres Etats membres ou en dehors de l'Union européenne et, en cas de réponse positive, selon quelles modalités.



Actualité deuxième trimestre 2011 Jurisprudence

(cliquer sur les liens pour ouvrir les documents)

CESSIONS ET APPORTS DE DROITS SOCIAUX

Cessions de titres par des personnes physiques (CGI, art. 150-0 A), existence d'une condition suspensive figurant dans l'acte de divorce de deux époux mariés sous le régime de la participation aux acquêts et prévoyant le transfert des titres cédés dans le patrimoine de l'autre époux

[\(CE 4 mai 2011 n°324579, 3^{ème} et 8^{ème} s.-s., Mme Pioniot-Laroche ; RJF 7/11, n°812\)](#)

Lorsqu'une cession est consentie sous une condition suspensive, c'est à la date de réalisation de cette cession qu'il convient de se placer pour apprécier la plus-value imposable.

Au cas particulier, il a été jugé que :

- une contribuable mariée sous le régime de la séparation avec participation aux acquêts, est imposée à bon droit à raison de la plus-value réalisée à l'occasion de la cession de titres lui appartenant ;
- ne fait pas obstacle à cette imposition de l'épouse le fait qu'une convention de divorce a prévu que les titres reviendraient à l'époux dès lors que cette convention comportait une condition suspensive, non réalisée à la date de la cession ;
- le règlement en nature d'une créance de participation revêt le caractère d'une simple opération de partage, sans effet translatif de propriété.

Actualité deuxième trimestre 2011

Jurisprudence

(cliquer sur les liens pour ouvrir les documents)

ISF- DROITS DE SUCCESSION ET DE DONATION

Droits de donation : renonciation à usufruit constitutive de donation

[\(CA Dijon 5 mai 2011 n°1000973, 1^{ère} ch. civ., SCI Lugny-Thuyset ; RJF 10/11, n°1097\)](#)

Trois avant après avoir apporté la nue-propriété d'un immeuble à une SCI constituée avec ses enfants, un contribuable a abandonné l'usufruit du bien.

Confirmant la position de l'administration, la Cour d'appel de Dijon a jugé que cette renonciation est d'une donation faite à la SCI, taxable au tarif des mutations à titre gratuit entre non-parents.

Ainsi que les soulignent les commentaires de la Revue de jurisprudence fiscale, c'est la première fois qu'une société est regardée comme donataire au sens de l'article 894 du Code civil, qui définit la donation comme un acte entre vifs.

Par ailleurs, la Cour de cassation n'a pas trouvé de difficultés à admettre des donations en faveur de personnes morales telles des associations (cf. décision Association Les Témoins de Jéhovah ci-dessous).

Requalification d'un contrat d'assurance-vie en donation indirecte

[\(Cass. com. 26 octobre 2010 n°09-70.927\)](#)

Au vu de l'absence d'aléa au moment de la souscription des contrats ainsi que du caractère illusoire de la faculté de rachat et de la volonté actuelle et irrévocable du souscripteur de se dépouiller au profit de son héritier, le contrat d'assurance-vie devait être requalifié en donation indirecte.

Au cas particulier, le souscripteur qui était atteint d'un cancer depuis 1997 au point d'avoir cessé ses activités professionnelles à la fin du mois de février 1998, avait souscrit en mars 1998 trois contrats d'assurance-vie, et était décédé fin décembre 1998 à la suite de l'aggravation régulière de son état.



Pour une analyse plus détaillée, se reporter à l'article de Patrick Viault, consultant Infodoc Experts dans le numéro d'août 2011 de la Revue française de comptabilité.

Imposition aux droits d'enregistrement des dons manuels perçus par une association suite à une vérification de comptabilité : méconnaissance de l'article 9 de la Convention européenne des droits de l'Homme

[\(CEDH 30 juin 2011 n°8916/05, 5^{ème} sect, Association Les Témoins de Jéhovah ; RJF 10/11, n°1115\)](#)

La taxation aux droits d'enregistrement des dons manuels reçus par une association constitue une violation de l'article 9 de la Convention européenne des droits de l'Homme protégeant la liberté de pensée, de conscience et de religion :

- l'existence d'une ingérence dans l'exercice des droits garantis par cet article résulte de l'impact de cette mesure sur les ressources de l'association et sur sa capacité à mener son activité religieuse ;
- l'ingérence n'était pas prévue par la loi à l'époque des faits.

Cette décision n'a de portée que pour la période antérieure à l'entrée en vigueur de l'article 2 de la loi 2003-709 du 1^{er} août 2003 relatif au mécénat modifiant l'article 757 du CGI qui exclut de l'imposition les dons manuels consentis aux organismes d'intérêt général mentionnés à l'article 200 du CGI.

Actualité deuxième trimestre 2011 Jurisprudence

(cliquer sur les liens pour ouvrir les documents)

IMPOT SUR LE REVENU

Impôt sur le revenu, obligations déclaratives : obligation pour le contribuable de souscrire une déclaration de revenu global du simple fait de la possession d'une résidence secondaire en France (non)

[\(CE 29 juin 2011 n°317426, 3^{ème} et 8^{ème} s.-s., Prüfrock ; RJF 10/11, n°1026\)](#)

En vertu de l'article 170 bis du CGI, sont assujetties à la déclaration de revenu global prévue au 1 de l'article 170, quel que soit le montant de leur revenu :

1° Les personnes qui possèdent un avion de tourisme ou un véhicule de tourisme au sens de l'article 1010 destiné exclusivement au transport des personnes ou un yacht ou bateau de plaisance ou un ou plusieurs chevaux de course ;

2° Les personnes qui emploient un employé de maison ;

3° Les personnes qui ont à leur disposition une ou plusieurs résidences secondaires, permanentes ou temporaires, en France ou hors de France ;

4° Les personnes dont la résidence principale présente une valeur locative ayant excédé, au cours de l'année de l'imposition, 150 € à Paris et dans les communes situées dans un rayon de 30 kilomètres de Paris, 114 € dans les autres localités.

Dans cette affaire, le contribuable soutenait que l'obligation de dépôt de la déclaration de revenu global résultait de sa qualité de résident fiscal français. Or, cette qualité avait été révélée par l'examen de sa situation fiscale personnelle (ESFP) dont il avait fait l'objet, de telle sorte que les vices entachant cet ESFP affectaient les impositions et pénalités auxquelles il avait été assujetti.

Au cas particulier, il a été jugé que les dispositions de l'article 170 bis qui assujettissent à la déclaration annuelle des revenus quel qu'en soit le montant, les personnes qui disposent d'un des quatre éléments de train de vie ci-dessus, ne sont applicables qu'aux personnes domiciliées en France au sens de l'article 4 B du CGI.

Cet arrêt complète la décision Merhej du Conseil d'Etat (CE 4 avril 2005 n°255600) selon laquelle la seule disposition de l'un des éléments de train de vie visés à l'article 170 bis du



CGI ne suffit pas à obliger la personne concernée à souscrire une déclaration d'ensemble de ses revenus ; encore faut-il que l'intéressée soit passible de l'impôt sur le revenu en application de l'article 170.

Impôt sur le revenu : règles de rattachement d'un enfant majeur à un foyer fiscal

[\(CAA Douai 31 mai 2011 n°10-01114, 2^{ème} ch., Mme Houle ; Revue de Droit fiscal n°39, 29 septembre 2011, comm. 527\)](#)

La Cour administrative d'appel de Douai juge qu'en cas de décès de l'un des membres d'un couple marié faisant l'objet d'une imposition commune en matière d'impôt sur le revenu, l'époux survivant peut bénéficier du rattachement de leur enfant majeur pour la période d'imposition le concernant en propre, postérieure au décès de son conjoint.

Revenus des capitaux mobiliers, avantage occulte en cas de vente d'actions à un prix excessif (CGI, art. 111, c) : conditions d'appréciation de la preuve de l'intention du cédant de recevoir une libéralité

[\(CE 19 juillet 2011 n°327762, 10^{ème} et 9^{ème} s.-s., M. et Mme Girardot ; Revue de Droit fiscal n°37, comm. n°499\)](#)

Pour l'application de l'article 111 c du CGI, le Conseil d'Etat avait considéré dans une décision Thérond (CE 28 février 2001, n°199295) que :

- en cas d'acquisition par une société 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, l'avantage ainsi octroyé doit être requalifié comme une libéralité représentant un avantage occulte constitutif d'une distribution de bénéfices au sens de l'article 111 c du CGI, alors même que l'opération est portée en comptabilité et y est assortie de toutes les justifications concernant son objet et l'identité du cocontractant dès lors que cette comptabilisation ne révèle pas par elle-même la libéralité;
- la preuve d'une telle distribution occulte doit être regardée comme apportée par l'administration lorsqu'est établie l'existence, d'une part d'un écart significatif entre le prix convenu et la valeur vénale du bien cédé, d'autre part, d'une intention, pour la société, d'octroyer et, pour le cocontractant, de recevoir, une libéralité du fait des conditions de la cession.

L'arrêt «Girardot» précise le critère de l'intention du bénéficiaire : l'absence de contrepartie ne révèle pas, par elle-même, que le cédant ait eu l'intention de recevoir une libéralité. Mais, en l'espèce, compte tenu de l'importance de la surévaluation des actions cédées, des fonctions de directeur technique qu'occupait le cédant au sein de la société, laquelle employait environ cinquante salariés, et du fait que, compte tenu de ces éléments, il ne pouvait légitimement ignorer la valeur réelle des parts qu'il a cédées,



l'Administration établit, alors même que l'intéressé ne détenait que un pour cent du capital, l'intention pour la société acquéreuse d'octroyer une libéralité et pour le cédant de la recevoir.

Revenus fonciers, bail à construction, cession simultanée des droits du bailleur et du preneur : imposition du bailleur (oui)

[\(CAA Lyon 3 février 2011 n°09-87-451, 5^{ème} ch., Chanut ; RJF 8-9/11, n°946\)](#)

La cession simultanée des droits du bailleur et du preneur à un même acquéreur entraîne la résiliation du bail et en conséquence la remise gratuite des constructions au bailleur qui est imposable dans la catégorie des revenus fonciers sur la valeur des dites constructions.

Revenus fonciers, investissements locatifs, appréciation du plafond de loyer : déduction d'une partie correspondant à la location du garage (non)

[\(CAA Nancy 24 mars 2011 n°10-451, 2^{ème} ch. ; RJF 10/11, n°948\)](#)

La Cour administrative d'appel de Nancy a jugé que le plafond de loyer applicable dans le cadre des dispositifs «Robien», «Borloo», «Besson» et «Scellier» est apprécié en tenant compte du montant du loyer fixé dans le bail sans déduction possible de la valeur locative du garage bien que sa superficie ne soit pas retenue pour cette appréciation.



Actualité deuxième trimestre 2011 Jurisprudence

(cliquer sur les liens pour ouvrir les documents)

CONTROLE – CONTENTIEUX

Bouclier fiscal

[\(Avis CE 7 avril 2011 n°344962, 8^{ème} s.-s., Reinhart ; RJF 8-9/11, n°915\)](#)

Un contribuable qui n'a disposé d'aucun revenu au titre de l'année de référence à prendre en compte pour le calcul du bouclier fiscal, est fondé à demander le remboursement de la totalité de l'impôt direct retenu pour le calcul du droit à restitution.

Vérification de comptabilité, articulation avec le droit de visite et de saisie : constatations marquant le début d'un contrôle inopiné sans remise de l'avis de vérification, d'où irrégularité de la procédure de contrôle (oui)

[\(TA Lyon 1^{er} février 2011 n°07066062, 6^{ème} ch., SARL Gamboni Restauration ; RJF 10/11, n°1062\)](#)

Selon la Tribunal administratif de Lyon, constituent l'engagement d'un contrôle inopiné des visites effectuées dans le restaurant d'un contribuable afin d'y relever les heures d'ouverture et de fermeture, d'apprécier le nombre moyen de couverts servis, le ticket moyen et le montant annuel des ventes à consommer sur place.

Ces contrôles inopinés n'ayant pas été accompagnés de la remise d'un avis de vérification, la procédure est entachée d'un vice de procédure substantiel qui rend irrégulière la vérification de comptabilité dont procèdent les impositions litigieuses.

Par ailleurs, les dispositions de l'article L 16 B du LPF n'autorisent pas l'administration, pour la recherche de présomptions lui permettant de demander une visite domiciliaire, à procéder à un contrôle inopiné ou à une vérification de comptabilité dans des conditions non conformes à l'article L 47 du LPF.





Vérification des comptabilités informatisées : opposition à contrôle fiscal concernant des faits antérieurs à l'envoi d'un avis de vérification et un défaut de conservation des données informatisées (non)

[\(TA Lyon 1^{er} février 2011 n°07066062, 6^{ème} ch., SARL Gamboni Restauration ; RJF 10/11, n°1062\)](#)

Ne sont pas constitutifs d'une opposition à contrôle fiscal :

- des faits antérieurs à l'envoi d'un avis de vérification, sauf si l'administration établit que le contribuable avait eu connaissance de l'imminence du contrôle avant l'envoi de cet avis ;
- le seul fait de ne pas conserver des données informatisées antérieures à l'envoi de l'avis de vérification (LPF, art. L 74).

Contrôle des comptabilités informatisées ; une comptabilité est considérée comme tenue au moyen de systèmes informatisés même si le logiciel de caisse n'est pas connecté au progiciel de comptabilité, d'où la nécessité d'informer le contribuable sur les options offertes concernant les traitements effectués par l'administration : vérification irrégulière (oui)

[\(CE 24 août 2011 n°318144, 10^{ème} et 9^{ème} s.-s., SARL Le Saint Louis\)](#)

Aux termes de l'article L. 47 A du LPF, lorsque la comptabilité est tenue au moyen de systèmes informatisés, les agents de l'administration fiscale peuvent effectuer leur contrôle en procédant à des traitements informatiques des données conservées.

Ces traitements informatiques peuvent être effectués sur option du contribuable :

- soit par le vérificateur sur le matériel présent dans l'entreprise ;
- soit par le contribuable lui-même, qui effectue tout ou partie des traitements informatiques nécessaires à la vérification ;
- soit par le vérificateur, hors de l'entreprise, après remise de copie des fichiers informatiques nécessaires par le contribuable.

L'administration adresse alors au contribuable une notification de redressement qui doit être motivée de manière à lui permettre de formuler ses observations ou de faire connaître son acceptation.

Au cas particulier, la comptabilité de la SARL Le Saint Louis était tenue au moyen d'un progiciel de comptabilité sur lequel étaient reportées les recettes journalières des différentes activités de la société et d'un logiciel informatique de caisse.



La seule circonstance que ce logiciel n'était pas connecté au progiciel de comptabilité ne fait pas obstacle à ce que la comptabilité de la SARL Le Saint Louis soit regardée comme étant tenue au moyen de systèmes informatisés.

Pour contrôler la comptabilité de cette société, le vérificateur a consulté et analysé, à l'aide des fonctionnalités des applications, les données contenues dans les fichiers des logiciels au moyen desquels la société tenait sa comptabilité.

Dès lors le vérificateur ne pouvait procéder de façon régulière à ces traitements sur la comptabilité informatisée de la SARL Le saint Louis sans informer préalablement la société des différentes options offertes par les dispositions de l'article L. 47 A du LPF et sans lui indiquer, dans la notification de redressements, conformément aux dispositions de l'article L. 57 du même livre, la nature des traitements effectués.

Contrôle fiscal : résultat comprenant des périodes d'imposition distincte

[\(CE 28 juillet 2011 n°314860, SA Nobladis\)](#)

Lorsqu'aucun bilan n'a été dressé au cours d'une année quelconque, l'impôt est établi d'après les résultats (déterminés, s'il est nécessaire, d'une manière approximative dans la déclaration) de la période écoulée depuis la fin de la dernière période d'imposition ; les bénéfices viennent ensuite en déduction des résultats du bilan dans lesquels ils sont compris (CGI, art. 37 2^{ème} al.).

Lorsque l'administration rectifie le résultat d'ensemble de l'exercice comprenant l'année dont les résultats ont déjà été déduits de ceux déclarés pour cet exercice, elle doit rattacher le montant des rehaussements à chacune des périodes d'imposition en fonction des opérations réalisées. Elle doit donc procéder à une mise en recouvrement par période distincte.

Vérification de comptabilité, envoi de l'avis de vérification

[\(CAA Paris 16 décembre 2010 n°09-125 et 09-187, 7^{ème} ch., Meniane; RJF 8-9/11, n°971\)](#)

Un avis de vérification envoyé avant la date de dépôt de la déclaration de résultat mais reçu par le contribuable après cette date est valable.



Vérification de comptabilité, date d'achèvement

[\(CE 13 juillet 2011 n°330851, 9^{ème} et 10^{ème} s.-s., min. c/SARL Sécuricom\)](#)

Par cette décision, le Conseil d'Etat réalise une synthèse des critères de l'achèvement d'une vérification de comptabilité.

Une vérification de comptabilité est en principe achevée au plus tard à la date de d'envoi de la notification de redressement. Mais son achèvement peut aussi être acquis à la date à laquelle l'Administration indique au contribuable avoir terminé les opérations de contrôle.

Contrôle fiscal, recours hiérarchique : recevabilité de la demande de saisine de l'interlocuteur départemental

[\(CAA Lyon 23 juin 2011 n°10-1133\)](#)

Selon la Cour administrative d'appel de Lyon, il résulte des termes de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié que le requérant qui demande la saisine de l'interlocuteur départemental ne peut le faire qu'après qu'il a rencontré le supérieur hiérarchique du vérificateur.

Communication des documents obtenus auprès de tiers (LPF, art. L 76 B), portée de l'obligation : modalités de communication des documents sur place ou à envoyer

[\(CE 27 avril 2011 n°320551, 9^{ème} et 10^{ème} s.-s., M. Philippo ; Revue de Droit fiscal n°39. 29 septembre 2011, comm. 535\)](#)

Lorsqu'elle se fonde sur des renseignements et documents obtenus de tiers pour établir l'imposition faisant l'objet de la proposition de rectification ou de la notification des bases imposées d'office, l'administration est tenue d'informer le contribuable de la teneur et de l'origine de ces renseignements et documents. Elle doit communiquer, avant la mise en recouvrement, une copie des documents en cause au contribuable si celui-ci en fait la demande (LPF, art. L 76 B).

Selon le Conseil d'Etat, il en va ainsi alors même que le contribuable a pu avoir connaissance de ces renseignements au de certains d'entre eux, afin notamment de lui permettre d'en vérifier, et le cas échéant, d'en discuter, l'authenticité et la teneur.



Lorsque le contribuable le demande, la copie de ces documents doit lui être transmise, sauf si leur nature ou leur volume nécessite une communication sous forme de consultation dans les locaux du service.

Communication des documents obtenus auprès de tiers (LPF, art. L 76 B), portée de l'obligation : exclusion des documents accessibles au public

[\(CE 3 mai 2011 n°318676\)](#)

L'obligation faite à l'administration de tenir à la disposition du contribuable qui le demande les documents utilisés pour procéder aux redressements ne s'étend pas aux documents déposés au greffe du tribunal de commerce ou au greffe du tribunal de grande instance, en vertu d'une obligation légale ayant pour objet de les rendre accessibles au public.

L'administration demeure néanmoins soumise, dans cette dernière hypothèse, aux obligations de motivation des propositions de rectification (LPF, art. L 57) ou de notification des bases de calcul des impositions d'office (LPF, art. L 76).

En l'espèce, l'administration fiscale avait consulté les comptes annuels de la société déposés au greffe du TGI pour calculer les suppléments d'imposition, sans en avoir informé le contribuable.

Contrairement à la position des juges du fond, le Conseil d'Etat estime que, s'agissant d'une obligation légale ayant pour objet de rendre ces informations accessibles au public, le contribuable ne pouvait pas prétendre qu'il avait été privé de la possibilité de se faire transmettre les documents utiles ou d'en connaître les références et donc privé de discuter utilement du redressement litigieux. On attendra donc avec intérêt que la jurisprudence se prononce sur la notion d'informations accessibles au public.

Communication des documents obtenus auprès de tiers après une nouvelle notification de redressement fiscal

[\(CE 8 juin 2011 n°311580, 8^{ème} et 3^{ème} s.-s., Morel ; RJF 8-9/11, n°974\)](#)

L'administration a indiqué dans deux notifications au contribuable que le redressement était fondé sur des documents obtenus auprès du syndic de copropriété de l'immeuble. Le contribuable a demandé à recevoir communication des éléments ainsi obtenus par l'administration dans l'exercice de son droit de communication, en vain.

L'administration lui a notifié une nouvelle notification de redressement se substituant entièrement aux deux précédentes et, tout en utilisant toujours les documents obtenus auprès du syndic de copropriété de l'immeuble, fondait désormais le redressement sur la procédure de répression des abus de droit. Après avoir reçu cette nouvelle notification, le contribuable n'a pas réitéré sa demande de communication de tels documents.



Le Conseil d'Etat a jugé que, lorsque l'administration procède à une nouvelle notification de redressement qui se substitue intégralement à la notification initiale, il appartient au contribuable de renouveler sa demande de communication des renseignements obtenus auprès de tiers sur lesquels demeure fondé le redressement.

Communication des documents obtenus auprès de tiers (LPF, art. L 76 B), garanties pour le contribuable redressé : définition de la notion de «documents utilisés par l'administration pour établir l'imposition»

[\(TA Cergy-Pontoise 23 juin 2011 n°0804412, 5^{ème} ch., Sté Aménagement Réseaux Terrassement et Travaux publics ; Revue de Droit fiscal n°41. 13 octobre 2011, comm. 562\)](#)

Dans l'hypothèse où les documents utilisés pour établir l'imposition sont détenus non par le service vérificateur mais par une personne de droit privé, le service, saisi d'une demande de communication des documents litigieux, est tenu d'informer le contribuable qu'il ne les détient pas et de préciser l'origine de ces documents.

La circonstance que le vérificateur a indiqué dans la proposition de rectification l'origine et la teneur des renseignements en cause n'est pas de nature à couvrir l'irrégularité tenant au défaut de réponse à la demande de communication.

Par ailleurs, l'irrégularité de procédure entraîne seulement décharge des impositions résultant de redressements confirmés par le service au moyen des copies de chèques litigieuses.

Contrôle fiscal, sanctions fiscales : mauvaise foi du contribuable en cas de faible montant des redressements portant sur des montants qu'il savait non déductibles (oui)

[\(CE 24 août 2011 n°327695, 10^{ème} s.-s., min. c/ Lipskind ; Revue de Droit fiscal n°41. 13 octobre 2011, comm. 525\)](#)

Le faible montant des redressements opérés à l'encontre du contribuable ne suffit pas à établir l'absence de mauvaise foi du contribuable. Cette mauvaise foi peut ressortir du fait que le contribuable a soustrait à l'assiette de l'impôt des sommes qu'il savait non déductibles pour avoir déjà été redressé sur ce point.

Taxation d'office : procédure de notification des bases d'imposition

[\(CE 8 juin 2011 n°316082, 8^{ème} et 3^{ème} s.-s., Garzino ; RJF 8-9/11, n°918\)](#)

L'administration ne peut adresser à un contribuable une mise en demeure de compléter sa réponse à une demande d'éclaircissements et de justifications avant l'expiration du délai de réponse fixé par cette demande.

Lorsqu'un contribuable taxé d'office à l'issue d'un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle, a fait parvenir à l'administration ses observations dans le délai minimum de trente jours visé à l'article 11 du LPF, la Haute Assemblée considère que l'administration est tenue de lui faire connaître que le désaccord persiste afin de le mettre en mesure de solliciter la saisine de la Commission départementale des impôts directs et taxes sur le chiffre d'affaires.

L'administration a adressé le 11 juillet d'une année N au contribuable, qui en a accusé réception le 13 juillet suivant, une demande de justification aux termes de laquelle il était invité à justifier dans un délai de deux mois de la nature, de l'origine et du caractère non imposable des sommes inscrites sur ses comptes bancaires ; et le contribuable a fait parvenir sa réponse le 8 août suivant.

La circonstance que le vérificateur a adressé au contribuable le 29 août une mise en demeure de compléter sa réponse, sans attendre l'expiration du délai de réponse de deux mois fixé par la demande de justifications, est de nature à rendre irrégulière la procédure d'imposition.

Application aux instances en cours d'une déclaration d'inconstitutionnalité : exemple du principe d'intangibilité du bilan d'ouverture

[\(CE 18 juillet 2011 n°310953, 10^{ème} et 9^{ème} s.-s., M. et Mme Michot ; Revue de Droit fiscal n°41. 13 octobre 2011, comm. 561\)](#)

Le Conseil d'Etat annule un arrêt de la Cour administrative d'appel de Lyon qui avait admis la réintégration, en application du principe d'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit, des amortissements au résultat d'exercices clos avant le 1^{er} janvier 2005, dès lors que le Conseil constitutionnel a prévu l'application aux instances en cours de sa décision du 10 décembre 2010 déclarant inconstitutionnelles les dispositions de la loi n°2004-1485 du 30 décembre 2004 qui rétablissaient ce principe en faveur de l'administration seulement (cf. Revue de Droit fiscal n°41.13 octobre 2011, pages 35 et suivantes).

ESFP, découverte d'une activité occulte (LPF, art. L 47 C)

[\(CE 16 mai 2011 n°322123, 9^{ème} et 10^{ème} s.-s., M. Mercadier ; RJF 8-9/11, n°916\)](#)

Une contribuable qui a omis de déclarer des sommes qualifiées par un acte notarié de rémunération d'un service rendu doit être regardée comme exerçant une activité occulte.

L'administration qui a découvert l'existence de ces sommes au cours d'un ESFP était en droit de les imposer sans engager une vérification de comptabilité.



Délai de réclamation et action en restitution

[\(Avis CE 23 mai 2011 n°344678 à 344687, 9^{ème} et 10^{ème} s.-s., Sté Santander Asset Management SGIIC SA ; RJF 8-9/11, n°1009\)](#)

Saisi par dix jugements du Tribunal administratif de Montreuil du 1^{er} décembre 2010, le Conseil d'Etat a rendu un avis notamment sur :

- la conformité au principe de liberté de circulation des capitaux, d'une part entre Etats membres et, d'autre part avec les Etats tiers de l'imposition résultant de la retenue à la source applicable aux revenus distribués par les sociétés françaises aux OPCVM non-résidents de France ;
- la portée, au regard des articles L 190 et R 196-1 du LPF, des décisions rendues par la CJUE dans ce domaine.

Sur le premier point, le Conseil d'Etat a saisi la CJUE sur le point de savoir si, pour apprécier compatibilité avec la libre circulation des capitaux de la retenue à la source pratiquée sur les revenus distribués à des OPCVM établis dans un autre Etat de l'Union européenne, la situation des porteurs de parts doit être ou non prise en compte à côté de celle des OPCVM.

Aux termes de l'article L 190 du LPF, lorsque la non-conformité aux traités européens d'une règle de droit a été révélée par une décision juridictionnelle ou un avis rendu au contentieux, l'action en restitution des sommes versées ne peut porter que sur la période postérieure au 1^{er} janvier de la troisième année précédant celle où la décision ou l'avis révélant la non-conformité est intervenu.

Sont notamment considérés comme des décisions juridictionnelles ou des avis rendus au contentieux, les arrêts :

- du Conseil d'Etat,
- de la Cour de cassation,
- de la Cour de justice des Communautés européennes se prononçant sur un recours en annulation, sur une action en manquement ou sur une question préjudicielle.

Aux termes de l'article R 196-1 du LPF les réclamations relatives aux impôts autres que les impôts directs locaux et les taxes annexes à ces impôts doivent, pour être recevables, être présentées à l'administration au plus tard le 31 décembre de la deuxième année suivant la réalisation de l'évènement qui motive la réclamation.

Seules les décisions de la CJUE retenant une interprétation du droit de l'Union européenne qui révèle directement une incompatibilité avec ce droit d'une règle applicable en France sont de nature à constituer le point de départ du délai dans lequel sont recevables les



réclamations motivées par la réalisation d'un tel évènement et de la période sur laquelle l'action en restitution peut s'exercer.

En principe, tel n'est pas le cas d'arrêts de la CJUE concernant la législation d'un autre Etat membre, sous réserve, notamment, de l'hypothèse dans laquelle une telle décision révélerait, par l'interprétation qu'elle donne d'une directive, la transposition incorrecte de cette dernière en droit français.

Prescription du délai de reprise de l'administration fiscale

[\(Cass. com. 27 avril 2011 n°10-17536, Sté Danvarna UK Ltd ; RJF 8-9/11, n°1005\)](#)

L'article 180 du LPF dispose que :

«Pour les droits d'enregistrement, la taxe de publicité foncière, les droits de timbre, ainsi que les taxes, redevances et autres impositions assimilées, le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à l'expiration de la troisième année suivant celle de l'enregistrement d'un acte ou d'une déclaration ou de l'accomplissement de la formalité fusionnée définie à l'article 647 du code général des impôts.

Toutefois, ce délai n'est opposable à l'administration que si l'exigibilité des droits et taxes a été suffisamment révélée par le document enregistré ou présenté à la formalité, sans qu'il soit nécessaire de procéder à des recherches ultérieures».

La Cour de cassation a considéré que la vérification de comptabilité ne constitue pas un acte révélateur de l'exigibilité des droits et taxes au sens de ce texte.

L'administration a pris acte de cet arrêt dans une instruction fiscale (BOI 13 L-7-11 du 22 août 2011).

Apport-cession de titres : abus de droit (oui)

[\(CE 24 août 2011 n°316928, 10^{ème} et 9^{ème} s.-s., Mme Ciavatta ; Revue de Droit fiscal n°42-43. 20 octobre 2011, comm. 566\)](#)

Un couple avait apporté la quasi-totalité des parts d'une SARL à une SCI créée le même jour, qui les avait immédiatement revendus. Cette opération ne peut être considérée comme ayant permis la réalisation d'investissements à caractère économique dès lors que :

- 15% seulement des produits de la cession ont été réinvestis dans des prises de participations dans deux SARL exploitant des bars-restaurants ;
- si 40% des produits de cession ont été affectés à des avances en compte courant au profit de ces deux SARL, ces apports, en l'absence de preuve de ce qu'ils ont été employés au financement de travaux ou d'acquisition d'éléments d'actif de ces

sociétés, ne peuvent pas être regardés comme des investissements dans une activité économique ;

- le solde des produits de cession, placé en valeurs mobilières, doit être regardé comme ayant un caractère patrimonial.

Apport-cession de titres : abus de droit (oui)

[\(CE 24 août 2011 n°314579, 10^{ème} et 9^{ème} s.-s., M. Moreau, Mme Girault ; Revue de Droit fiscal n°42-43, 20 octobre 2011, comm. 566\)](#)

Un couple a fait apport de ses actions d'une société anonyme à une société civile immobilière, dont ils détenaient la moitié des parts, l'autre moitié étant détenue par un autre couple qui était également possesseur du reste des actions de la SA et qui a procédé, au même moment, au même apport.

Cette SCI, qui a pour objet social la gestion d'immeubles, a peu après revendu pour le prix d'apport sa participation dans le capital de la SA et réinvesti le produit de cette cession dans l'acquisition de parts de SCI et d'un immeuble.

La Haute juridiction administrative considère :

- qu'eu égard au caractère conjoint de l'apport, de la cession, du réemploi et de la gestion du produit de cette cession, ce produit pouvait être appréhendé par les contribuables ;
- que les contribuables n'ont pas soutenu que ces investissements immobiliers réalisés par une SCI à caractère patrimonial s'inscrivaient dans le cadre d'une activité économique poursuivie par les porteurs de parts de la SCI.

Ainsi, les contribuables n'apportent pas la preuve que cette opération a un autre motif que celui d'atténuer ou d'éviter le paiement de l'impôt sur la plus-value qu'ils auraient normalement supporté s'ils n'avaient pas réalisé l'apport.

Dès lors l'opération d'apport-cession réalisée dans ces conditions constitue un abus de droit.

Selon certains commentaires (Feuillet rapide Francis Lefebvre 36/11, p.14), il découle implicitement de cet arrêt qu'en l'absence de contrôle de la société interposée et de toute possibilité d'appréhension des sommes, les contribuables ne pourraient se voir opposer pour ce seul motif un abus de droit.

Par cette décision et l'arrêt «Ciavatta» cité plus haut, le Conseil d'Etat complète sa jurisprudence relative à l'apport-cession marquée par les arrêts «Bauchart», «Bazire» et «Four» rendus le 8 octobre 2010 et les arrêts «Conseil» et «Picoux» rendus le 11 février 2011 qui ont été commentés dans les précédents numéros de la Revue internet du Club Fiscal.



Abus de droit, investissement réalisé dans un but autre que locatif : abus de droit implicite (non)

[\(TA Toulouse 14 décembre 2010 n°06-3571, 1^{ère} ch., Cirera ; RJF 8_9/11, n°975\)](#)

L'administration ne s'est pas implicitement placée sur le terrain de l'abus de droit lorsqu'elle soutient qu'une location n'est pas effective en s'appuyant sur un faisceau d'indices extérieurs au contrat de location pour refuser au contribuable le bénéfice de l'amortissement Périissol.

Au cas d'espèce, l'administration ne s'était pas bornée à exciper une location croisée fictive dans un but de défiscalisation et de l'inexistence même des contrats de location relatifs aux appartements en cause, mais avait entendu démontrer que l'investissement du contribuable n'avait pas été réalisé dans un but locatif.

Remboursement de la créance de report en arrière des déficits, extinction en l'absence d'agrément : compatibilité avec l'article 1^{er} du premier protocole additionnel à CEDH (non)

[\(CAA Marseille 14 avril 2011 n°08-00793, 3^{ème} ch., min. c/SA Bellon ; Revue de Droit fiscal n°37. 15 septembre 2011, comm. 504\)](#)

La créance de report en arrière de déficits que détient une société sur le Trésor public à la suite de l'absorption d'une autre société ayant constaté ces déficits constitue un bien au sens de l'article 1^{er} du premier protocole additionnel à la Convention EDH.

La disposition figurant au II de l'article 200 quinquies (régime antérieur au 1^{er} janvier 2002) qui prévoit l'extinction de la créance en cas de fusion à défaut d'agrément ministériel n'est pas compatible avec cet article du protocole.

L'administration n'est, par suite, pas fondée à opposer à la société une absence d'agrément pour lui refuser le remboursement de la créance qu'elle avait acquise par l'effet de la transmission, à la date de la fusion, du patrimoine de la société absorbée.

Lutte contre la fraude fiscale : justification d'une loi rétroactive

[\(Cons. const. 23 septembre 2011 n°2011-166 QPC, M. Noah\)](#)

Le Conseil constitutionnel a déclaré conforme à la constitution la validation rétroactive des contrôles effectués au titre d'une vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble et des rectifications résultant de ces contrôles «en tant qu'ils seraient contestés par le moyen tiré de ce que ces contrôles auraient été effectués au moyen d'une vérification



approfondie de la situation fiscale d'ensemble ou d'un examen contradictoire de l'ensemble de la situation fiscale personnelle de personnes physiques n'ayant pas leur domicile fiscal en France».

Le Conseil constitutionnel a rappelé les cinq conditions auxquelles il subordonne la constitutionnalité des dispositions législatives rétroactives :

- poursuite d'un but d'intérêt général suffisant ;
- respect des décisions passées en force de chose jugée ;
- respect du principe de non-rétroactivité des peines et des sanctions ;
- acte modifié ou validé ne méconnaissant aucune règle, ni aucun principe de valeur constitutionnelle, sauf à ce que le but d'intérêt général visé soit lui-même de valeur constitutionnelle ;
- validation dont la portée est strictement définie.

Dans cette décision, l'objectif constitutionnel de lutte contre l'évasion et la fraude fiscales est expressément considéré comme suffisant, sous réserve bien sûr du respect des quatre autres conditions ci-dessus, pour fonder à lui seul une validation législative.

Question prioritaire de constitutionnalité, utilisation des moyens : constitutionnalité de l'article L 16 du LPF (oui)

[\(CE QPC 22 juin 2011 n°347813, 8^{ème} et 3^{ème} s.-s., Kargaci ; RJF 10/11, n°1081\)](#)

Un contribuable qui a présenté une question prioritaire de constitutionnalité devant une juridiction du fond ne peut soulever devant le Conseil d'Etat des moyens d'inconstitutionnalité non soumis à cette juridiction.

Dans cette affaire, le Conseil d'Etat a refusé de renvoyer au Conseil constitutionnel la question portant sur l'inconstitutionnalité de l'article L 16 du LPF relatif aux demandes de justifications en estimant qu'elle n'est pas sérieuse.



Actualité deuxième trimestre 2011 Jurisprudence

(cliquer sur les liens pour ouvrir les documents)

AUTRES MESURES

Taxes foncières, valeurs locatives des immeubles : les procès-verbaux d'évaluation des locaux commerciaux sont des documents administratifs communicables

[\(CE 18 juillet 2011 n°345564, 10^{ème} et 9^{ème} s.-s., min. c/Sté GSM Consulting ; Revue de Droit fiscal n°38 22 septembre 2011, comm. 522\)](#)

Dans le cadre de la procédure de recours pour excès de pouvoir instaurée par l'article 20 de la loi n°78753 du 17 juillet 1978, une personne à qui est opposé un refus de communication d'un document administratif peut saisir la Commission d'accès aux documents administratifs (CADA).

A la suite de l'avis émis par cette commission, l'administration peut former devant le tribunal administratif un recours en annulation contre la décision de refus de communication qui lui est opposé par l'administration. C'est la procédure qui a été suivie au cas d'espèce. La société requérante ayant obtenu du tribunal l'annulation du refus opposé par le service des impôts, le ministre s'est pourvu en cassation contre le jugement de première instance.

Cette affaire a été l'occasion pour le Conseil d'Etat de juger qu'un propriétaire de locaux dont la valeur locative a été déterminée par comparaison en application de l'article 1498, 3° du CGI, peut obtenir la communication des procès-verbaux établis pour l'évaluation des immeubles-types retenus comme termes de comparaison.

Conventions internationales : élimination de la double imposition des salaires par un crédit d'impôt égal à l'impôt français correspondant (convention franco-américaine)

[\(CE 29 juin 2011 n°320263, 3^{ème} et 8^{ème} s.-s., min. c/Chauvin ; RJF 10/11, n°1084\)](#)

Selon le Conseil d'Etat, l'article 24 de la convention franco-américaine permet à un salarié résident français d'imputer sur l'impôt dont il est redevable en France un crédit d'impôt



égal à l'impôt français sur les salaires de source américaine imposables aux Etats Unis même si ces derniers n'y ont pas été effectivement imposés.

Conventions internationales, élimination de la double imposition : calcul du crédit d'impôt égal à l'impôt français

[\(CE 26 juillet 2011 n°308679 et 308754, 8^{ème} et 3^{ème} s.-s., min. c./ M. et Mme de Türkheim, n°308698, , 8^{ème} et 3^{ème} s.-s, min. c./ M. et Mme Saucé ; Revue de Droit fiscal n°41. 3 octobre 2011, comm. 558\)](#)

Selon le Conseil d'Etat, les résidents percevant des bénéfices et revenus positifs d'activité en provenance de l'étranger ouvrant droit à un «crédit d'impôt égal à l'impôt français» afférents à ces revenus perdent proportionnellement droit à la déduction des dépenses déductibles du revenu global.

Selon Philippe Derouin (commentaires parus à la Revue de Droit fiscal, n°41 du 13 octobre 2011, pages 30 à 34), cette décision, qui retient un principe de proratisation préconisé par l'administration, paraît contestable dans le principe même et contraire au droit communautaire.

Taxe annuelle de 3% sur les immeubles : constitutionnalité (oui)

[\(Cons. const. 16 septembre 2011 n°2011-165 QPC, Sté Heatherbrae Ltd ; Revue de Droit fiscal, n°38, 22 septembre 2011\)](#)

Saisi le 28 juin 2011 par la Cour de cassation, le Conseil constitutionnel a jugé que la taxe de 3% prévue par les articles 990 D et 990 E du CGI était conforme à la Constitution.

Taxe annuelle de 3% sur les immeubles : conformité avec la convention franco-suisse (oui)

[\(Cass. com. 24 mai 2011 n°10-15149, Sté Sparazur ; RJF 10/11, n°1102\)](#)

Les obligations déclaratives (CGI, art. 990) ne présentent aucun caractère discriminatoire contraire à l'article 26 de la convention franco-suisse dès lors que le système d'exonération prévue par l'article 990 E du CGI concerne tant les sociétés françaises que les sociétés étrangères.



Taxe annuelle de 3% sur les immeubles : exonération d'une société dont le siège social est au Liechtenstein (non)

[\(Cass. com. 10 mai 2011 n°07-13448 et 07-13562, Sté Etablissements Rimbaud ; RJF 10/11, n°1114\)](#)

Une société dont le siège social est au Liechtenstein ne pouvait pas bénéficier de l'exonération de la taxe de 3% liée au lieu de situation du siège dès lors que cet Etat n'est pas lié à la France par une convention de non-discrimination selon la nationalité.

Il convient de noter que la France et le Liechtenstein ont signé le 22 septembre 2009 un accord d'échange de renseignements qui est entré en vigueur le 19 août 2010 (cf. Bulletin Fiscal Francis Lefebvre BF 10/11, p. 688).

Ancien régime de l'avoir fiscal et du précompte : incompatibilité avec le droit communautaire (oui)

[\(CJUE, 15 septembre 2011, affaire C-310/09, Accor SA\)](#)

A l'occasion d'une question préjudicielle du Conseil d'Etat, la CJUE a confirmé l'incompatibilité de l'ancien dispositif de l'avoir fiscal et du précompte avec les principes de liberté d'établissement et de libre circulation des capitaux.