



## 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)

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

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)**

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

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)

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

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

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

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<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> s.-s., Bray ; Revue internet du Club Fiscal, 3<sup>ème</sup> 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)**

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

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**

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

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<sup>er</sup> 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<sup>er</sup> 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**

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

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**

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

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<sup>er</sup> 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<sup>er</sup> 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 doit 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.





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

En partenariat avec



Groupe  
Revue Fiduciaire