



## Actualité quatrième trimestre 2010 Jurisprudence

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

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

#### **Immobilisation incorporelle, frais de renouvellement d'une marque commerciale : inscription à l'actif (oui), amortissement (non)**

[\(CAA Paris 24 juin 2010 n°08-5929, 5<sup>ème</sup> ch., Sté Courrèges Design ; RJF 12/10, n°1139\)](#)

Selon la Cour administrative d'appel de Paris, les frais de renouvellement d'une marque doivent être immobilisés dès lors qu'ils assurent l'existence même de la marque.

A cet égard, il convient de noter qu'au plan comptable, les dépenses ultérieures effectuées sur des marques créées ne sont jamais activables, celles-ci ne pouvant pas être distinguées du coût de développement de l'activité dans son ensemble. Elles ne peuvent donc pas être comptabilisées en tant qu'immobilisations incorporelles. En conséquence, les frais de renouvellement de marques sont inscrits en charge Fiscalement, il en est de même, l'administration s'étant en effet alignée sur la règle comptable (Inst. 4 A-13-05, n°13).

Selon les commentaires du Bulletin fiscal Francis Lefebvre (BF 12/10, p. 963), il devrait en être de même pour les frais de renouvellement des marques acquises, ceux-ci devant être regardés comme une charge d'entretien de la marque, qui perpétuent pour une durée de dix ans la protection juridique dont elle bénéficie.

Par ailleurs, il a été jugé dans cette affaire que ces frais de renouvellement ne sont pas amortissables dès lors que la société qui les engage ne fait valoir aucun élément de nature à établir qu'il est possible de déterminer, lors de leur renouvellement, que les effets bénéfiques de ces marques sur son exploitation doivent prendre fin à une date déterminée.



## **Amortissement, taux dérogeant aux usages : engagement issu d'une convention d'occupation du domaine public**

---

[\(CE 24 novembre 2010 n°324205, 8<sup>ème</sup> et 3<sup>ème</sup> s.-s., 24 novembre 2010, M. et Mme Asgaraly ; RJF 2/11, n°132\)](#)

En principe, sont admis en déduction les amortissements réellement effectués par l'entreprise dans la limite de ceux qui sont généralement admis d'après les usages de chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation (CGI, art. 39-1-2°). Néanmoins, une entreprise peut faire état de circonstances particulières lui permettant de déroger au taux d'amortissement résultant des usages de la profession.

Ne fait pas état de telles circonstances une EURL qui invoque l'existence d'un engagement contractuel en vertu duquel elle est tenue de fournir à ses clients des véhicules de moins de 18 mois.

## **Provisions, cession d'un immeuble avec faculté de réméré : déduction sous certaines conditions (oui)**

---

[\(CAA Lyon 12 octobre 2010 n°08-815, 2<sup>ème</sup> ch., SARL Mami ; RJF 2/11, n°142\)](#)

Selon la Cour administrative d'appel de Lyon, une société qui cède un immeuble par un contrat de vente à réméré peut constituer l'année même de la cession une provision à hauteur des pertes ou charges résultant de la future résolution de cette vente dès lors que des événements en cours rendent probable à la clôture de l'exercice la mise en œuvre de la faculté de réméré.



## **Prise en charge des cotisations de mutuelle complémentaire de salariés partis en retraite, assimilation à une provision pour charges de retraite : déductible (non)**

[\(TA Cergy-Pontoise 29 octobre 2010 n°07-10782, 10ème ch., SA Autoroute du Sud de la France; RJF 2/11, n°141\)](#)

Selon le Tribunal administratif de Cergy-Pontoise, la prise en charge par une entreprise des frais de mutuelle complémentaire santé de ses salariés partis en retraite a le même caractère qu'une allocation due par une entreprise à ses salariés en raison de leur départ en retraite. En conséquence, les provisions constituées en vue de faire face à tels versements ne sont pas déductibles.

## **Constructions et aménagements sur le sol d'autrui : constatation d'une perte égale à la valeur résiduelle par un locataire continuant à utiliser les immobilisations après l'expiration du bail (non)**

[\(CE 25 octobre 2010 n°307296, 9ème et 10ème s.-s., SAS Sopéméa ; RJF 1/11, n°12\)](#)

Aux termes de l'article 39 D du CGI, le locataire qui réalise des constructions ou des aménagements sur le sol d'autrui doit les immobiliser et peut les amortir sur la durée normale d'utilisation et non pas sur la durée du bail, sauf à constater une perte correspondant à la valeur comptable résiduelle, le jour où ces éléments cesseraient pour une cause quelconque d'être effectivement utilisables par l'entreprise.

Le Conseil d'Etat a jugé que l'expiration d'une convention d'occupation du domaine public n'autorise pas une société occupante à constater une telle perte dès lors que cette société a poursuivi son exploitation sur le site après l'expiration de cette convention, en continuant à utiliser effectivement dans les mêmes conditions les constructions et les aménagements qu'elle avait précédemment réalisés.



## Titres de participation : précisions sur les conditions exigées pour leur qualification fiscale

[\(CE 20 octobre 2010 n°314248, 3ème et 8ème s.-s., Sté Hyper Primeurs ; RJF 1/11, n°16\)](#)

Au plan fiscal (CGI, art. 219 I-a ter), constituent des titres de participation :

- les parts ou actions de sociétés qui revêtent ce caractère sur le plan comptable ;
- les titres acquis par OPA ou OPE par l'entreprise initiatrice ;
- les titres éligibles au régime des sociétés mères ce qui suppose qu'ils représentent au moins 5% du capital de la société mère.

Les titres appartenant à ces deux dernières catégories doivent en outre, pour être considérés comme des titres de participation au plan fiscal, être inscrits en comptabilité dans un sous-compte spécial : «Titres relevant du régime des plus-values à long terme».

Dans cette affaire, Le Conseil d'Etat se prononce sur les critères permettant de qualifier des titres de participation au regard de la définition suivante qu'en donne le Plan comptable général (PCG 82, p. I.42) : «constituent des titres de participation, ceux dont la possession durable est estimée utile à l'activité de l'entreprise, notamment parce qu'elle permet d'exercer une influence sur la société émettrice des titres ou d'en assurer le contrôle».

Au cas d'espèce, le Conseil d'Etat considère que l'utilité de la détention doit être appréciée à la date d'acquisition des titres et non ultérieurement et que celle-ci est caractérisée lorsque les conditions d'achat des titres révèlent l'intention de l'acquéreur d'exercer une influence sur la société émettrice et lui donnent les moyens d'exercer une telle influence.

Il en est ainsi lorsque la société détentrice des titres a accepté, dans le cadre d'un protocole d'accord, de participer aux augmentations de capital de la société cible et de ne pas céder à des tiers les titres acquis dans le but de détenir avec le groupe d'investisseurs, au terme de huit années, une minorité de blocage.



## **Abandons de créances, caractère financier : aide consentie par la mère dans le but de permettre à sa filiale ayant une capitalisation insuffisante de continuer son activité dans le respect de la réglementation bancaire**

[\(CE 27 octobre 2010 n°325281, 8<sup>ème</sup> et 3<sup>ème</sup> s.-s., mi n. c/Caisses d'Epargne de Lorraine Champagne-Ardenne ; RJF 1/11, n°22\)](#)

Présente un caractère financier l'abandon de créance consenti par une Caisse d'Epargne à sa filiale dès lors :

- qu'il a eu pour but de pallier une capitalisation insuffisante de celle-ci au regard de la réglementation bancaire et était essentiellement destiné à sauvegarder la participation de la société mère dans cette filiale et à en assainir la situation financière ;

- que la société mère, la Caisse d'Epargne, ne justifie pas que le non-recouvrement de la créance aurait des conséquences sur la poursuite de ses propres activités.

## **Versement de loyers excessifs et acte anormal de gestion, avances consenties aux associés et renonciation à recettes, définition des abandons de créances**

[\(CE 6 octobre 2010 n°308629, 10<sup>ème</sup> et 9<sup>ème</sup> s.-s., SA ECA 3 ; RJF 1/11, n°19\)](#)

Commet un acte anormal de gestion une société anonyme qui :

- accepte de verser des loyers excessifs à une SCI, détenue par son dirigeant et son épouse, pour la jouissance de locaux à usage de bureaux, par comparaison avec des locaux similaires, en l'absence de travaux exceptionnels réalisés par le bailleur ;

- ne perçoit pas d'intérêts sur le compte courant débiteur d'un associé, même si elle ne verse pas d'intérêts lorsque celui-ci est créancier.

Cette société a versé à un tiers, à la demande de la SCI bailleuse, les deniers d'entrée qu'elle devait régler directement à cette dernière. Cette demande qui ne résulte pas d'une novation par substitution de créancier, constitue une indication de payer entre les mains d'un tiers les sommes dues. Par suite, l'absence de versement direct des deniers par la société locataire ne doit pas être regardée comme un abandon de créances consenti par la SCI bailleuse.



## **Déductibilité des loyers que se verse un exploitant agricole conservant les terres dont il est propriétaire dans son patrimoine privé (oui)**

[\(CAA Nantes 6 avril 2010 n°09-01486, min. c/M. Legendre ; Revue de Droit fiscal n°2, 13 janvier 2011\)](#)

Un exploitant qui conserve les terres dont il est propriétaire dans son patrimoine privé et s'abstient en conséquence de les inscrire à l'actif de son entreprise tout en les affectant à son activité professionnelle, est en droit de comprendre dans les charges de celle-ci les sommes correspondant au loyer normal de ces terres.

## **Emprunt suivi de l'octroi d'un prêt de même montant à une société tierce, taux d'intérêt exigé par la société inférieur à celui de l'emprunt : acte anormal de gestion (non)**

[\(CAA Paris 29 septembre 2009 n°08-82, 2<sup>ème</sup> ch., SA France Immobilier Group ; RJF 12/10, n°1143\)](#)

La Cour administrative d'appel de Paris a jugé que ne commet pas un acte anormal de gestion, une société qui contracte un emprunt au taux de 7,35% et accorde immédiatement à une société tierce un prêt de même montant pour un taux d'intérêt de 4,85%.

Selon la Cour, le caractère normal du prêt doit être apprécié non par rapport au taux d'intérêt et aux frais supportés par le prêteur mais par rapport à la rémunération que celui-ci pourrait obtenir d'un établissement financier auprès duquel il placerait, dans des conditions analogues, des sommes d'un montant équivalent.

La Cour administrative d'appel de Paris fait application dans cette affaire de la jurisprudence du Conseil d'Etat qui considère par ailleurs que l'administration ne peut calculer le montant de ses réintégrations à partir des taux fiscalement admis en rémunération des comptes courants d'associés (CE 31 juillet 2009 n°301935, 10<sup>ème</sup> et 9<sup>ème</sup> s.-s., SARL Jean-Marc Brocard ; RJF 12/09, n°1057) ou du taux de base moyen du marché bancaire, lequel rémunère l'escompte des effets privés entre banques (CE 7 octobre 1988 n°50256, 8<sup>e</sup> et 7<sup>e</sup> s.-s. ; RJF 12/88, n°1296).



## **Notion de distribution, avances de trésorerie : application du régime mère-fille**

[\(CAA Nantes 14 juin 2010 n°09-946, 1<sup>ère</sup> ch., SARL Slobic ; RJF 12/10, n°1170\)](#)

Constituent des revenus distribués au sens de l'article 111 a du CGI, des avances de trésorerie accordées par une filiale à sa société mère figurant au compte «Créances rattachées à des participations», dès lors qu'il n'existe aucun contrat de prêt et que les délibérations les accordant ne fixent pas de façon précise les modalités de leur remboursement et de la rémunération des sommes versées.

Ainsi que le soulignent les commentaires du Bulletin Fiscal Francis Lefebvre (BF 12/10, p. 972), une personne morale peut, selon la jurisprudence (cf. CE 5 janvier 2005 n°254556, min c/Sté Raffypack), recevoir des revenus distribués bien que l'article 111 se rattache à l'impôt sur le revenu.

L'administration ayant ainsi requalifié en revenus distribués imposables les avances de trésorerie consenties par la fille à la mère, il a été jugé que la société mère peut demander, dans le délai de réclamation, à bénéficier du régime des sociétés mères et filiales, sans que puisse lui être opposée comme décision de gestion l'absence d'option pour ce régime lors de la déclaration de résultats.

## **Exonération des plus-values professionnelles en fonction des éléments cédés (CGI, art. 238 quinquies), notion de branche complète d'activité : transfert du personnel**

[\(TA Rouen 1<sup>er</sup> juin 2010 n°09-2729, 2<sup>ème</sup> ch., SARL Michaël ; RJF 12/10, n°1141\)](#)

[\(TA Amiens 20 mai 2010 n°08-3257, 2<sup>ème</sup> sect., Duburquoy ; RJF 1/11, n°15\)](#)

En vertu de l'article 238 quinquies du CGI, les plus-values réalisées à l'occasion de la cession, à titre onéreux ou à titre gratuit d'une branche complète d'activité ou d'une entreprise individuelle commerciale, libérale ou agricole, sont exonérées totalement ou partiellement, selon la valeur des éléments cédés, sous réserve que l'activité ait été exercée depuis au moins cinq ans.

L'administration a précisé que le transfert des éléments d'actif de la branche doit être accompagné de celui du personnel affecté à l'activité apportée (cf. paragraphe n°37 de l'instruction 5 B-1-05 du 25 février 2005 commentant l'ancien article 238 quaterdecies du CGI, repris par le paragraphe n°6 de l'instruction 4 B-1-10 du 13 janvier 2010 commentant l'article 238 quinquies).

Confirmant la doctrine administrative le Tribunal administratif de Rouen a, dans l'affaire SARL Michaël, jugé que l'exonération prévue à l'article 238 quinquies ne s'applique pas dès lors que la branche d'activité ne peut être considérée comme autonome en l'absence de transfert du personnel qui y est affecté. Au cas particulier, la convention de cession du



fonds de commerce prévoyait expressément qu'il n'y aurait pas de personnel attaché au fonds le jour de la prise de possession par le cessionnaire.

Cette solution est à rapprocher de celle adoptée par le Conseil d'Etat pour l'application du régime des apports partiels d'actifs selon laquelle l'apport doit faire l'objet d'une exploitation autonome aussi bien chez la société apporteuse que chez la société bénéficiaire de l'apport (CE 27 juillet 2005 n°259052, 8<sup>ème</sup> et 3<sup>ème</sup> s.-s., Sté B.L. ; RJF 11/05, n°1170).

Sur ce point, la directive communautaire 2009/133/CE du 19 octobre 2009 concernant le régime fiscal commun applicable notamment aux apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'Etats membres différents, définit la branche d'activité comme «l'ensemble des éléments d'actif et de passif d'une division d'une société qui constituent, du point de vue de l'organisation, une exploitation autonome, c'est-à-dire un ensemble capable de fonctionner par ses propres moyens» sans toutefois exiger expressément que cet ensemble soit déjà constitué chez la société apporteuse.

Enfin, il convient de remarquer que le Tribunal administratif de Rouen n'a pas eu à se prononcer effectivement sur l'application du dispositif dans le cas où la société cédante établirait le refus des salariés concernés de rejoindre l'entreprise cessionnaire (cf. Bulletin fiscal Francis Lefebvre BF 12/10, p. 964).

Plus récemment, le Tribunal administratif d'Amiens a jugé dans une affaire Duburquoy, que la cession d'un fonds de commerce qui a opéré le transfert complet des éléments essentiels de l'activité permettant une exploitation autonome et durable chez le cessionnaire a porté sur une branche complète d'activité et que la circonstance que le personnel de l'établissement cédé n'ait pas été transféré au cessionnaire est sans incidence.

Cette solution rendue sous l'empire de l'ancien article 238 quaterdecies serait transposable au régime de l'article 238 quindecies du CGI (cf. Bulletin fiscal Francis Lefebvre BF 1/11, p. 23).

Au cas d'espèce, il s'agissait de la cession d'un fonds de commerce de café-restaurant comprenant l'enseigne, la clientèle et l'achalandage attachés à celle-ci, le matériel et le mobilier servant à son exploitation, le droit à la licence de restaurant, la licence de débit de boissons de IV<sup>ème</sup> catégorie et le droit au bail des lieux où il est exploité.

### **Exonération des plus-values professionnelles en fonction du chiffre d'affaires (CGI, art. 151 septies) : exercice de l'activité à titre professionnel**

[\(TA Paris 20 septembre 2010 n°08-7157, 2<sup>ème</sup> sect., Martin ; RJF 1/11, n°14\)](#)

Aux termes de l'article 151 septies du CGI, les contribuables relevant de l'impôt sur le revenu dont les recettes n'excèdent pas un certain montant sont exonérés en tout ou partie, selon le montant des recettes, à condition que l'activité ait été exercée à titre professionnel pendant au moins cinq ans et que le bien cédé ne soit pas un terrain à bâtir.





Au cas particulier, le Tribunal administratif de Paris a jugé que la plus-value réalisée lors de la cession d'un fonds de commerce exploité à titre individuel par une contribuable puis donné en location-gérance à la société dont elle est la gérante peut bénéficier de l'exonération prévue à l'article 151 septies.

En effet, la condition d'exercice de l'activité pendant une durée minimum de cinq ans s'apprécie en additionnant les deux périodes d'exploitation dès lors que cette contribuable, en qualité de gérante, participait personnellement et directement à l'accomplissement des actes nécessaires à l'activité.

### **Transfert d'une exploitation individuelle à une EARL dont l'exploitant est l'associé unique : cessation d'activité génératrice d'une plus-value (oui)**

---

[\(CE 9 juillet 2010 n°301579, 9<sup>ème</sup> et 10<sup>ème</sup> s.-s., Mme Castex ; Revue de Droit fiscal n°3 janvier 2011\)](#)

L'exploitant individuel qui transfère une partie de son activité agricole individuelle à une EARL dont il est l'associé unique doit être regardé comme ayant cessé cette activité et transféré les éléments d'actif correspondants vers son patrimoine privé. La plus-value réalisée à l'occasion de ce transfert est alors imposable.

### **Changement d'activité ou de régime fiscal : transformation d'une SCP en SELARL**

---

[\(CAA Nantes 29 septembre 2010 n°09-1069, 1<sup>ère</sup> ch., Mascart ; RJF 2/11, n°149\)](#)

En vertu de l'article 202 ter du CGI, les bénéfices en sursis d'imposition, les plus-values latentes incluses dans l'actif social et les profits non encore imposés sur les stocks, qui sont déterminés en cas de perte d'assujettissement au régime des sociétés de personnes, ne font pas l'objet d'une imposition immédiate, en l'absence de création d'une personne morale nouvelle, à la double condition :

- qu'aucune modification ne soit apportée aux écritures comptables ;
- et que l'imposition des dits bénéfices et plus-values demeure possible sous le nouveau régime fiscal applicable à la société ou à l'organisme concerné.

Selon la Cour administrative d'appel de Nantes, doit être regardée comme une modification des écritures comptables faisant obstacle à l'application de cet article l'inscription au bilan d'ouverture d'une SELARL, issue de la transformation d'une SCP, du





droit de présentation de la clientèle réévaluée deux ans auparavant par les associés de la SCP sans qu'aucune plus-value ne soit dégagée en application de l'article 93 du CGI.

## **Entreprises nouvelles : appréciation de la condition d'implantation en zone**

---

[\(CE 25 octobre 2010 n°311524, 9<sup>ème</sup> et 10<sup>ème</sup> s.-s., Sté Gendry Service Location ; RJF 1/11 n°21\)](#)

Une entreprise nouvelle exerçant une activité de prestations de services (pose de câbles, de conduites, de tuyaux, à l'aide d'unités spécialement équipées pour le forage de roche) sur des chantiers situés pour la plupart hors d'une zone d'activité éligible ne peut bénéficier du régime d'exonération des entreprises nouvelles prévu à l'article 44 sexies dès lors que l'essentiel de ses moyens humains et matériels d'exploitation sont situés en dehors de la zone, les unités de forage étant déplacées d'un chantier à l'autre sans revenir au siège de l'entreprise et leur maintenance étant assurée sur le lieu de leur utilisation.

## **Exonération d'IS pour entreprise nouvelle : externalisation d'une activité préexistante**

---

[\(CE 24 novembre 2010 n°309884 et 326330, 8<sup>ème</sup> et 3<sup>ème</sup> s.-s., Sté Tibco-Infotec et min. c/Sté Tibco Retail ; RJF 2/11, n°145\)](#)

Ne présente pas le caractère d'une entreprise nouvelle pouvant bénéficier de l'exonération d'IS la société dont le gérant, qui était directeur du département informatique d'une société préexistante, a recruté d'anciens salariés de cette dernière société, puis conclu un contrat de maintenance du matériel informatique de celle-ci.

## **Précision sur l'application du régime d'exonération prévu à l'article 44 sexies du CGI**

---

[\(CAA Paris 23 décembre 2010 n°08-5132, 5<sup>ème</sup> ch., Llobet\)](#)

Un groupement d'intérêt économique créé dans les conditions de la concurrence par d'anciens salariés d'une entreprise préexistante ne constitue pas l'extension de l'activité exercée par cette dernière en l'absence notamment de reprise de clientèle et de transfert de moyens humains ou matériels.



## **Détermination du résultat imposable en cas de constitution d'une société par voie d'apport à une date antérieure à celle de son immatriculation**

---

[\(CAA Lyon 30 novembre 2010 n°09-01805, 5<sup>ème</sup> ch., M. Pradelles ; Revue de Droit fiscal n°7-8, 17 février 2011\)](#)

La constitution d'une société ne peut avoir, du point de vue fiscal, d'effet rétroactif avant le jour de d'ouverture de l'exercice au cours duquel cette société a été immatriculée au registre du commerce et des sociétés, dès lors que ses statuts prévoient que son premier exercice comprend le temps écoulé depuis son immatriculation avec rattachement à cet exercice des actes accomplis pour son compte pendant la période de formation et repris par la société.

## **Intégration fiscale, liberté de répartition de la charge d'impôt par une convention d'intégration : subvention indirecte (non)**

---

[\(CE 24 novembre 2010 n°334032, 8<sup>ème</sup> et 3<sup>ème</sup> s.-s., min. c/Sté Océ NV ; RJF 2/11, n°151\)](#)

Les sociétés membres d'un groupe intégré sont libres de prévoir, par une convention d'intégration, les modalités de répartition de la charge d'impôt ou, le cas échéant, de l'économie d'impôt résultant du régime d'intégration, pour autant que cette répartition ne porte pas atteinte à l'intérêt social propre de chaque société ou aux droits des associés ou des actionnaires minoritaires.

Ainsi, les modalités de répartition de l'économie d'impôt ne constituent pas une subvention indirecte.

Cette décision confirme la jurisprudence Wolseley France (CE 12 mars 2010 n°328424 ; Revue internet du Club Fiscal mai 2010, rubrique jurisprudence).

## **Intégration fiscale, indemnité reçue par une filiale qui sort du groupe intégré : produit imposable (non)**

---

[\(CE 24 novembre 2010 n°333867, 8<sup>ème</sup> et 3<sup>ème</sup> s.-s., Sté Saga ; RJF 2/11, n°150\)](#)

Une indemnité reçue par une filiale qui a pour objet de compenser le supplément d'IS que celle-ci supportera après sa sortie du groupe en raison de la perte du droit de reporter sur ses propres résultats ces déficits n'a pas la nature d'une subvention imposable.

En contrepartie, cette indemnité n'est pas déductible des résultats de la société mère.



Cette décision complète la jurisprudence GE Healthcare Clinical Systems (CE 11 décembre 2009 n°301341 ; Revue internet du Club Fiscal février 2010, rubrique jurisprudence).

### **Intégration fiscale : traitement fiscal des cessions de titres à prix minoré**

[\(CE 10 novembre 2010 n°309148, 3<sup>ème</sup> et 8<sup>ème</sup> s.-s., min. c/Sté Corbfi; RJF 2/11, n°153\)](#)

En principe, les cessions intragroupe de biens réalisées pour une valeur différente de la valeur réelle du bien sont constitutives d'une subvention indirecte (CGI, art. 223 B).

Par cette décision le Conseil d'Etat valide la doctrine administrative relative au traitement des subventions indirectes dans les groupes intégrés résultant d'une cession de titre à prix minoré.

Cette subvention indirecte doit être réintégrée dans les résultats individuels de :

- la société cédante au titre de l'acte anormal de gestion ;
- la société cessionnaire en tant que revenu distribué, car constituant une libéralité.

Selon le Conseil d'Etat, il convient, pour la détermination du résultat d'ensemble du groupe intégré, de neutraliser la plus-value de cession intragroupe initialement déclarée par la société cédante et le revenu distribué chez la société cessionnaire. En revanche, la subvention indirecte réintégrée chez la société cédante ne fait l'objet d'aucun retraitement.

### **Intégration fiscale, réintégration des charges financières («amendement Charasse») : application en cas de rachat par une société de ses propres titres et TUP (non)**

[\(TA Montreuil 8 juillet 2010 n°08-13374, 1<sup>ère</sup> ch., Sté Adecco Holding France ; RJF 1/11, n°23\)](#)

Selon le Tribunal administratif de Montreuil, le dispositif de réintégration des charges financières dit «amendement Charasse» (CGI, art. 223 B, 7<sup>ème</sup> alinéa) n'est pas applicable en cas de :

- rachat par une société de ses propres titres à une société qui la contrôle ;
- transfert de titres dans le cadre d'une transmission universelle de patrimoine (TUP), une telle opération ne constituant pas une cession proprement dite.



## **Intégration fiscale, imputation des réductions d'impôt au titre du mécénat sur les acomptes d'IS versés par la société mère d'un groupe intégré**

[\(TA Montreuil 8 juillet 2010 n°08-13586, 1<sup>ère</sup> ch., Sté Financière Pinault ; RJF 1/11, n°24\)](#)

Selon le Tribunal administratif de Montreuil, une société mère d'un groupe intégré peut imputer sur le fondement de la doctrine administrative (LPF, art. L 80 A) les réductions d'impôt accordées au titre du mécénat sur les acomptes versés pour le compte de sa filiale sortante.

Ainsi que le soulignent les commentaires parus au Bulletin fiscal Francis Lefebvre (BF 1/11, p. 28), l'administration considérerait que les créances qu'une société est susceptible d'utiliser sont limitativement énumérés par l'instruction 4 A-10-04. Or, cette liste est introduite par l'adverbe «notamment».

## **Fusion de deux associations assujetties à l'IS : application du régime de faveur de l'article 210 A du CGI (non)**

[\(CAA Douai 21 octobre 2010 n°08-1310, 3<sup>ème</sup> ch., Association AFOI-ACM Formation ; RJF 2/11, n°148\)](#)

Selon la Cour administrative d'appel de Douai, la fusion entre deux associations soumises à l'impôt sur les sociétés ne peut pas bénéficier du régime spécial des fusions prévu à l'article 210 A du CGI dès lors que celui-ci est réservé aux apports rémunérés par des titres de participation en application de l'article 210-0 A du CGI. Par conséquent, les associations ne peuvent pas bénéficier du transfert des déficits de l'absorbée à l'absorbante en vertu de l'article 209, II du CGI.

## **Territorialité de l'impôt sur les sociétés, société de droit espagnol assimilable à une EURL : imposition en France (oui)**

[\(CAA Nantes 28 juin 2010 n°09-653, 1<sup>ère</sup> ch., Guyot ; RJF 12/10, n°1195\)](#)

Les bénéfices réalisés en France par une société unipersonnelle à responsabilité limitée de droit espagnol, assimilable à une EURL, sont imposables à l'impôt sur le revenu au nom de l'associé unique et ce, même si cette société serait en droit espagnol une société de capitaux soumise à un impôt équivalent à l'impôt sur les sociétés.



## TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

### **TVA champ d'application, notion d'assujetti : rémunération perçue par une société en contrepartie de fonctions de direction passible de la TVA (oui)**

[\(CAA Nantes 28 juin 2010 n°09-612, 1<sup>ère</sup> ch., SARL Olivia ; RJF 12/10, n°1153\)](#)

Une SARL qui perçoit une rémunération en contrepartie de ses fonctions de présidente-mandataire social d'une société holding une rémunération annuelle égale à l'ensemble de ses charges majorées de 15% doit être regardée comme exerçant de ce fait à titre indépendant une activité économique passible de la TVA (prestations de services à titre onéreux).

### **TVA champ d'application, prestation de services passibles de la TVA : bons d'achat remis par une société (oui)**

[\(CJUE 29 juillet 2010 aff. 40/09, 3<sup>ème</sup> ch., Astra Zeneca UK Ltd ; RJF 12/10, n°1242\)](#)

La fourniture d'un bon d'achat par une société, ayant acquis ce bon à un prix incluant la TVA, à ses employés contre la renonciation par ces derniers à une partie de leur rémunération en espèces, constitue une prestation de services effectuée à titre onéreux imposable à la TVA.



## **TVA champ d'application, programme de fidélisation**

---

[\(CJUE 7 octobre 2010 aff. 53/09 et 55/09, 2<sup>ème</sup> ch., Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs c/ Loyalty Management UK Ltd et Baxi Group Ltd ; RJF 1/11, n°125\)](#)

Concernant les programmes de fidélisation des clients aux fournisseurs, la CJUE a jugé que les paiements effectués par :

- le gestionnaire de ce programme qui livre des cadeaux de fidélité aux clients doivent être considérés comme la contrepartie, versée par un tiers, d'une livraison de biens à ces clients, ou, le cas échéant d'une prestation de services fournie à ceux-ci ;
- le sponsor de ce programme qui livre des cadeaux de fidélité aux clients doivent être considérés comme étant, en partie, la contrepartie, versée par un tiers, d'une livraison de biens à ces clients et, en partie, la contrepartie d'une prestation de services effectuée par le gestionnaire de ce programme au profit de ce sponsor.

## **TVA champ d'application, franchise en base**

---

[\(CJUE 26 octobre 2010 aff. 97/09, Gr. ch., Ingrid Schmelz ; RJF 1/11, n°120\)](#)

Ne sont pas contraires aux règles communautaires (libre prestation de services ; article 49 CE) les dispositions qui excluent du bénéfice de la franchise en base (articles 282 et 283 de la directive 2006/112/CE) les petites entreprises non établies dans l'Etat membre dans lequel la TVA est due.

Le chiffre d'affaires limite en deçà duquel s'applique la franchise en base de TVA doit être déterminé en tenant compte du seul chiffre d'affaires annuel réalisé par l'entreprise dans l'Etat membre dans lequel elle est établie, à l'exclusion de celui réalisé dans d'autres Etats membres.

## **TVA recouvrement de créances : exonération de TVA (non)**

---

[\(CJUE 28 octobre 2010 aff. 175/09, 3<sup>ème</sup> ch., Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs c/ Axa UK plc ; RJF 2/11, n°258\)](#)

Ne relève pas de l'exonération de TVA car constituant une activité de recouvrement de créances une prestation de services consistant, contre rémunération, à récupérer des créances et à assurer un service de gestion de celles-ci pour le compte de leur titulaire.



## **TVA : déduction sous certaines conditions de la taxe ayant grevé des frais de cession de titres de participation (oui)**

[\(CE 23 décembre 2010 n°307698, 8<sup>ème</sup> et 3<sup>ème</sup> s.-s., Sté Pfizer Holding France ; Revue de Droit fiscal n°6, 10 février 2011\)](#)

[\(CE 23 décembre 2010 n°324181, 8<sup>ème</sup> et 3<sup>ème</sup> s.-s., Sa Michel Thierry ; Revue de Droit fiscal n°6, 10 février 2011\)](#)

Les deux arrêts Pfizer Holding France et SA Michel Thierry rendent possible la déduction par une holding mixte exerçant une activité économique, de la TVA sur les frais de cession de titres de participation à condition de ne pas incorporer les frais de cession dans le prix et de s'abstenir d'en distribuer le produit.

Une société holding qui se livre à une activité économique assujettie à la TVA qui envisage de céder des titres de participation est en droit, sous réserve de produire les pièces justificatives, de déduire la TVA ayant grevé les dépenses effectuées en vue de préparer cette cession ; celles-ci sont réputées faire partie de ses frais généraux et se rattacher aux éléments constitutifs du prix des opérations relevant de cette activité économique.

Il en va ainsi lorsque la cession des titres ne se réalise pas. Lorsque cette cession est intervenue, l'administration est fondée à remettre en cause la déductibilité de la taxe ayant grevé de telles dépenses lorsqu'elle établit que cette opération a revêtu un caractère patrimonial dès lors que le produit de cette cession a été distribué, quelles que soient les modalités de distribution, ou que ces dépenses ont été incorporées dans le prix de cession des titres.

La TVA ayant grevé des dépenses inhérentes à la transaction elle-même n'est en principe pas déductible dès lors que ces dépenses présentent un lien direct et immédiat avec l'opération de cession de titres.

La société holding est néanmoins en droit de déduire cette taxe si elle établit, par tous éléments probants tels que la comptabilité analytique, que ces dépenses n'ont pas été incorporées dans le prix de cession ; ces dépenses doivent alors être regardées comme faisant partie des frais généraux et comme se rattachant aux éléments constitutifs du prix des opérations relevant des activités économiques.

Dans le cas où les dépenses ont été payées à un même intermédiaire, chargé à la fois de préparer la cession et de réaliser la transaction, elles doivent être regardées comme un tout indissociable se rattachant à la transaction.





Revue internet du Club Fiscal

## Déduction de la TVA pour les assujettis non encore identifiés à cette taxe

---

[\(CJUE 21 octobre 2010, affaire C-385/09, Nidera Handelscompagnie BV ; RJF 1/11, n°126\)](#)

Un assujetti à la TVA, qui remplit les conditions de fond pour la déduire et qui s'identifie à la TVA dans un délai raisonnable, ne peut être privé de la possibilité d'exercer ce droit par une législation nationale à l'occasion d'opérations d'achat de biens dès lors que cet assujetti ne se serait pas identifié à la TVA avant d'utiliser ceux-ci aux fins de son activité assujettie.

En partenariat avec



Groupe  
Revue Fiduciaire



## ISF- DROITS DE SUCCESSION ET DE DONATION

### **Droits de succession et de donation : requalification d'un contrat d'assurance-vie en donation indirecte**

[\(Cass. Com. 26 octobre 2010, n°09-70927, Alves ; RJF 2/11, n°245\)](#)

Un contrat d'assurance-vie peut être requalifié en donation si les circonstances dans lesquelles son bénéficiaire a été désigné révèlent la volonté du souscripteur de se dépouiller de manière irrévocable.

Il en est ainsi dans le cas de la souscription de contrats d'assurance-vie neuf mois avant le décès du souscripteur, atteint d'un cancer, dont l'état de santé s'est aggravé régulièrement entraînant la cessation de son activité professionnelle, ces éléments démontrant l'absence d'aléa ainsi que le caractère illusoire de la faculté de rachat et la volonté actuelle et irrévocable du souscripteur de se dépouiller.

Dans cette situation qui ne comporte aucune simulation, les contrats d'assurance-vie revêtent accessoirement et indirectement le caractère de libéralité. En conséquence, l'administration n'est pas tenue de mettre en œuvre la procédure de répression des abus de droit.

### **ISF, taxation rétroactive à l'ISF sur leur patrimoine mondial des français établis à Monaco depuis 1989**

[\(Cass. Com. 26 octobre 2010, n°09-15044, Mettey ; RJF 2/11, n°246\)](#)

L'avenant du 26 mai 2003 qui assujettit à l'ISF, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2002, les français installés à Monaco depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1989, n'est pas discriminatoire et est fondé sur un motif d'intérêt général afin d'éviter l'évasion fiscale.

## IMPOT SUR LE REVENU

### Revenus fonciers, abandon de loyers : absence d'obligations juridiques

[\(CAA Lyon 24 août 2010 n°09-1700, 2<sup>ème</sup> ch., Mangione ; RJF 1/11, n°43\)](#)

Une SCI non soumise à l'IS et une SARL constituées entre les mêmes associés ont conclu entre elles un bail de neuf ans portant sur un local commercial. Il était prévu une franchise de loyer de trois années à compter du début du bail afin de «prendre en considération les coûts générés par le déménagement, les transferts de machines, de stocks et la privation de production».

Au cas particulier, il a été jugé qu'en l'absence d'obligation juridique contraignant le bailleur à indemniser le preneur des frais liés au déménagement de ce dernier, la franchise de loyer consentie par la société bailleuse doit être regardée comme une libéralité résultant de la renonciation sans contrepartie à percevoir un loyer et doit donc être réintégrée dans les revenus fonciers de la SCI.

La Cour administrative d'appel de Lyon fait application de la jurisprudence du Conseil d'Etat (CE 30 mars 1992 n° 79541, 8<sup>ème</sup> et 9<sup>ème</sup> s.-s., Martinon ; RJF 5/92, n°591). Dans cette affaire, lorsqu'un contribuable, donnant en location un immeuble à la société dont il est le dirigeant, reverse à celle-ci, en l'absence d'obligation juridique l'y contraignant, le montant du loyer qu'elle lui avait versé, il doit être regardé comme ayant librement disposé en faveur de la société du revenu que représentait le loyer. Ce loyer doit par suite être inclus dans les revenus imposables de l'intéressé.

### Revenus fonciers, travaux d'entretien et de réparation : déduction des frais de déplacement engagés pour leur réalisation (oui)

[\(CAA Lyon 25 mai 2010 n°08-786, 2<sup>ème</sup> ch., Mazon ; RJF 12/10, n°1172\)](#)

Les frais d'utilisation d'un véhicule par un salarié employé pour la réalisation de travaux d'entretien ou de réparation n'étaient pas couverts par l'ancienne déduction forfaitaire et sont déductibles dans la mesure où leur montant est justifié.

## **Revenus fonciers, report des déficits après divorce : imputation par moitié à chacun des époux (oui)**

[\(CAA Lyon 30 septembre 2010 n°09-2080, 5<sup>ème</sup> ch., Robbe ; RJF 1/11, n°44\)](#)

Confirmant la doctrine administrative (D. adm. 5 D-3112, n°1), la Cour administrative d'appel de Lyon a jugé que les déficits fonciers provenant de biens communs et reportables après divorce sont imputables par moitié par chacun des époux, même si l'immeuble a été attribué à l'un des époux.

## **Calcul du revenu imposable : taxation des produits et plus-values que procurent les placements effectués dans le cadre du plan d'épargne en actions**

[\(CE 8 novembre 2010 n°309746, 9<sup>ème</sup> et 10<sup>ème</sup> s.-s., Hoey ; RJF 2/11, n°225\)](#)

Un contribuable a demandé en justice l'annulation pour excès de pouvoir de l'instruction du 3 juillet 1998 (BOI 5 I-7-98) en tant qu'elle prévoit que la limite de 10% du montant des placements mentionnée au 5° bis de l'article 157 du CGI doit être appréciée par rapport à la valeur d'inscription des titres non cotés sur un plan d'épargne en actions, et non par rapport à leur valeur vénale à la date de distribution des produits procurés par ces placements.

Le Conseil d'Etat retient qu'il résulte de l'analyse des travaux parlementaires que le plafonnement à 10 % de l'exonération des produits procurés par des placements en titres non cotés effectués sur les PEA avait pour objectif de lutter contre des abus consistant à acquérir et à inscrire dans le PEA des titres non cotés à une valeur inférieure à leur valeur économique et donnant ainsi droit, en franchise d'impôt, au versement de dividendes disproportionnés par rapport au capital investi et masquant parfois le versement de rémunérations professionnelles.

## **Plus-values immobilières, exonération de la résidence principale**

[\(CE 6 octobre 2010 n° 308051, 10<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> s.-s., Griveaux RJF 1/11, n°45\)](#)

Selon le Conseil d'Etat, un logement vacant au moment de la vente mais occupé comme résidence principale jusqu'à sa mise en vente ouvre droit à l'exonération si la cession intervient dans un délai normal compte tenu des circonstances.

La Conseil d'Etat juge qu'une cour administrative d'appel commet une erreur de droit en jugeant qu'un immeuble resté inoccupé vingt-neuf mois avant d'être vendu ne pouvait plus être regardé comme constituant la résidence principale des contribuables lors de la



Revue internet du Club Fiscal

cession, sans rechercher si le délai pendant lequel cet immeuble était demeuré inoccupé pouvait être regardé comme normal, compte tenu notamment de la procédure de modification du plan d'occupation des sols alors en cours engagée par la commune, qui envisageait la création de nouvelles zones d'aménagement concerté, et invoquée par les contribuables au motif qu'elle rendait incertaines les transactions dans ce secteur.

En partenariat avec



Groupe  
Revue Fiduciaire



## CONTROLE – CONTENTIEUX

### **Contrôle fiscal, imposition des associés : modification implicite du pacte social sans consentement exprès des associés (non)**

[\(CE 6 octobre 2010 n°307969, 10<sup>ème</sup> et 9<sup>ème</sup> s.-s., Nauleau ; RJF 1/11, n°58\)](#)

La jurisprudence et la doctrine considèrent que les bases d'imposition des associés d'une société de personnes doivent être déterminées par référence à une répartition des résultats sociaux présumée faite conformément au pacte social, sauf dans le cas où un acte ou une convention, passé avant la clôture de l'exercice, a pour effet de conférer aux associés des droits dans les bénéfices sociaux différents de ceux qui résulteraient de la seule application du pacte social (CE 26 avril 1976 n°93212, plén. ; RJF 6/76, n°272 ; BO 5 B-12-77 ; D. adm. 4 F-1221 n°17 et 18, 7 juillet 1998 ; D. adm. 5 B-142 n°3, 1<sup>er</sup> septembre 1999).

Dans cette affaire, il a été jugé que l'accord des associés d'une SCI de construction-vente (CGI, art. 239 ter) à une modification du pacte social ne peut être purement tacite et résulter de la connaissance par ceux-ci des agissements de l'un d'entre eux ayant une incidence sur la répartition des résultats et de leur carence à s'y opposer. Le Conseil d'Etat refuse une modification implicite du pacte social sans consentement exprès des associés.

L'administration n'est donc pas fondée à imposer un associé sur la totalité du redressement infligé à la société civile à raison d'une surfacturation de travaux et d'études correspondant à des prestations fictives dont il a été le seul bénéficiaire.

### **Contrôle fiscal des associés indirects de sociétés de personnes**

[\(CE 10 novembre 2010 n°315711, 3<sup>ème</sup> et 8<sup>ème</sup> s.-s., Andry ; RJF 2/11, n°186\)](#)

La notification faite à une société de personnes des redressements apportés à ses résultats déclarés interrompt la prescription à l'égard des associés indirects qui détiennent des parts dans la société contrôlée via des sociétés de personnes intermédiaires.

Par cet arrêt, le Conseil d'Etat rappelle qu'il résulte de la combinaison des articles L. 169, L. 189 et L. 53 du LPF que "la notification régulièrement faite à une société, dont les associés sont en application de l'article 8 du CGI personnellement soumis à l'impôt pour la part des bénéfices correspondant à leurs droits dans la société, des redressements apportés à ses résultats déclarés interrompt la prescription à l'égard non seulement des associés personnes physiques de la société redressée, mais également, quand les associés



de celle-ci comporteraient des personnes morales elles-mêmes soumises au régime fiscal des sociétés de personnes, à l'égard des associés personnes physiques de ces dernières sociétés".

La Haute juridiction considère que ne font pas obstacle à l'interruption de la prescription "les dispositions de l'article L. 53 du LPF, lesquelles ont pour seul objet de préciser que la procédure de vérification des déclarations déposées par une société soumise au régime fiscal des sociétés de personnes est suivie entre celle-ci et l'administration des impôts et n'excluent pas l'hypothèse d'une société dont les associés seraient des personnes morales soumises au régime fiscal des sociétés de personnes".

### **Contrôle fiscal, absence de mention expresse du mandat habilitant le mandataire à recevoir l'ensemble des actes de la procédure d'imposition**

[\(CE 27 octobre 2010 n°327163, 8<sup>ème</sup> et 3<sup>ème</sup> s.-s., min. c/Amar ; RJF 1/11, n°52\)](#)

Un mandat donné à un conseil qui ne contient aucune mention expresse habilitant le mandataire à recevoir l'ensemble des actes de la procédure d'imposition n'emporte pas élection de domicile auprès de ce mandataire. Les actes de procédure d'imposition sont régulièrement notifiés au contribuable si le mandataire n'est pas expressément habilité à recevoir l'ensemble de ces actes.

### **Contentieux fiscal, procédure de répression des abus de droit : application en cas de redressement fondé sur un acte anormal de gestion (non)**

[\(CE 6 octobre 2010 n°299986, 10<sup>ème</sup> et 9<sup>ème</sup> s.-s., Sté Kalpokdjian ; RJF 1/11, n°77\)](#)

Réaffirmant le principe dégagée par ses décisions antérieures (CE 29 décembre 1999 n°196532 et 196533, min. c/ Gagnepain ; [RJF 2/00 n°160](#) ; CE 13 janvier 2006 n°267684, SA Tiffon ; [RJF 4/06, n°433](#)), le Conseil d'Etat a jugé que la procédure de répression des abus de droit n'est pas applicable lorsque le redressement est justifié par l'existence d'un acte anormal de gestion.

Dans l'affaire Kalpokdjian était en litige l'imposition de sommes inscrites au compte courant d'associé détenu par le contribuable dans une société exerçant une activité d'expertise comptable dont il était le principal actionnaire. Le contribuable avait soutenu qu'elles constituaient la rémunération de la cession à cette société de mandats de commissaire aux comptes jusqu'alors détenus par lui et, pour étayer sa thèse, il avait fait état sans la produire d'une convention de cession.



L'administration avait toutefois estimé que cet acte était insusceptible de justifier l'écriture litigieuse, en l'absence de contrepartie réelle pour la société, qui exploitait les mandats consentis par les entreprises concernées depuis sa création, en 1975. Elle relevait en outre que la société n'était pas devenue, postérieurement à la cession alléguée, titulaire des mandats en question.

Ecartant l'argumentation du contribuable, l'administration avait regardé les sommes litigieuses comme des revenus distribués et les avait imposées en conséquence. M. Kalpokdjian avait alors invoqué devant le juge un abus de droit rampant.

Pour confirmer l'arrêt de la cour administrative d'appel qui avait écarté ce moyen, le Conseil d'Etat, juge que les dispositions relatives à l'abus de droit ne sont pas applicables, alors même qu'une de ces conditions serait remplie, lorsque le redressement est justifié par l'existence d'un acte anormal de gestion.

### **Contentieux fiscal, abus de droit «rampant» : invocation implicite en cas de requalification d'un contrat selon la commune intention des parties révélée par l'exécution**

[\(CE 17 décembre 2010 n°318048, 10<sup>ème</sup> et 9<sup>ème</sup> s.-s., min. c/SARL Concept Sport ; Revue de droit fiscal n°1, 6 janvier 2011\)](#)

La SARL Concept Sport versait des redevances au détenteur d'une enseigne commerciale en application d'une convention conclue en 1993 prévoyant, en contrepartie, le droit d'utiliser cette enseigne. La société Concept Sport avait cessé de verser la redevance prévue à compter de 1998, tout en continuant d'exploiter la marque concédée.

L'administration avait alors estimé que le contrat avait eu pour objet, en réalité, la cession d'une clientèle commerciale, et avait remis en cause la déduction des redevances versées en les qualifiant d'éléments du prix de cession de cet élément d'actif. De son côté, le contribuable soutenait que l'administration avait, de la sorte, réprimé un abus de droit.

Le Conseil d'Etat a considéré que l'administration ne se place pas sur le terrain de l'abus de droit lorsqu'elle se borne, tant dans les notifications de redressements adressées au contribuable qu'ultérieurement devant les juges du fond, à requalifier un contrat en tenant compte de la commune intention des parties, révélée lors de son exécution, sans invoquer le fait que le contrat en cause a été conclu de manière fictive ou dans le seul but d'éluder l'impôt.







## **Contentieux fiscal, procédure de répression des abus de droit : dialectique de la preuve**

[\(CE 17 novembre 2010 n°314291, 10<sup>ème</sup> et 9<sup>ème</sup> s.-s., min. c/SCI Ram ; RJF 2/11, n°206\)](#)

La décision min. c/SCI Ram apporte une précision relative à l'administration de la preuve en matière d'abus de droit (cf. chronique de Vincent Daumas, Maître des requêtes au Conseil d'Etat parue à la RJF 1/11, p. 5 : «Abus de droit : développements jurisprudentiels») :

- l'administration apporte la preuve de l'existence d'un abus de droit par la production de tous éléments suffisamment précis attestant du caractère fictif des actes en cause ou de l'intention du contribuable d'éluider ou d'atténuer ses charges fiscales normales ;
- et, dans l'hypothèse où l'administration s'acquitte de cette obligation, il incombe ensuite au contribuable, s'il s'y croit fondé, d'apporter la preuve de la réalité des actes contestés ou de ce que l'opération litigieuse est justifiée par un motif autre que celui d'éluider ou d'atténuer ses charges fiscales normales.

## **Contentieux fiscal, sursis de paiement : restitution des sommes appréhendées par voie d'avis à tiers détenteur en l'absence de garanties suffisantes (oui)**

[\(TA Marseille 22 juin 2010 n°08-5978, 6<sup>ème</sup> ch., Association pour l'éducation cognitive et le développement ; RJF 1/11, n°110\)](#)

Il ressort de l'article L 277, al. 4 du LPF dans sa rédaction issue de l'article 74, C-II de la loi n°2001-1275 de finances pour 2002 qu'un contribuable qui en fait expressément la demande dans sa réclamation a droit au sursis de paiement sur la totalité des impôts qu'il conteste, à la seule condition, et sous réserve que la réclamation soit régulière, qu'il réunisse des garanties appropriées.

Même lorsque cette condition n'est pas remplie, et jusqu'à ce qu'il ait été statué définitivement sur la réclamation ou jusqu'à la notification du jugement du tribunal administratif lorsque ce dernier a été saisi, le comptable public ne peut plus prendre à l'encontre du contribuable de mesures d'exécution ; il ne peut prendre que des mesures conservatoires.

Le Tribunal administratif de Marseille étend au cas d'absence de garanties ou de rejet de l'offre de garanties l'obligation de restitution des sommes appréhendées par voie d'avis à



tiers détenteur avant la demande de sursis (cf. commentaires sous cet arrêt figurant à la RJF 1/11, p. 100).

## **Taxe annuelle de 3% sur les immeubles, société au Liechtenstein détenant des immeubles en France : compatibilité avec le droit communautaire (oui)**

[\(CJUE 28 octobre 2010 aff. 72/09, 3<sup>ème</sup> ch., Etablissements Rimbaud SA ; RJF 1/11, n°128\)](#)

La CJUE valide la législation fiscale française qui, dans sa rédaction de l'époque, exonère de taxe sur la valeur vénale des immeubles situés sur le territoire français les sociétés qui ont leur siège social en France et qui subordonne cette exonération, pour une société qui a son siège dans un pays de l'EEE non membre de l'Union européenne :

- à l'existence d'une convention d'assistance administrative conclue entre la République française et cet Etat tiers en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale ;
- ou à la circonstance que, par application d'un traité comportant une clause de non-discrimination selon la nationalité, ces personnes morales ne doivent pas être soumises à une imposition plus lourde que celle à laquelle sont assujetties les sociétés établies en France.

Cet arrêt prend complète l'arrêt Elisa (CJCE 11 octobre 2007 aff. C 451/05 ; Revue internet du Club Fiscal janvier 2008, rubrique jurisprudence, contrôle fiscal et contentieux).

La taxe de 3% appliquée dans l'affaire Rimbaud à une personne morale dont le siège social est situé au Liechtenstein, est jugée nécessaire et proportionnée, alors que la Cour de Luxembourg l'avait considérée incompatible avec la libre circulation des capitaux dans l'affaire Elisa où était en cause une société située au Luxembourg, qui, lui, est un Etat de l'Union européenne (cf. sur ces points l'étude de M. Francis Donnat parue à la RJF 1/11, p. 16 : «Restrictions à la libre circulation des capitaux : où l'on voit que le Liechtenstein n'est pas le Luxembourg»).

## **Rémunérations de prestations de services versées à l'étranger**

[\(Cons. const. 26 novembre 2010 n°2010-70 QPC, M. Moreau ; Revue de droit fiscal n°48, 2 décembre 2010\)](#)

L'article 155 A permet, dans certains cas, d'imposer en France des revenus perçus à l'étranger pour des prestations réalisées en France.

En partenariat avec



Groupe  
Revue Fiduciaire



Saisi le 24 septembre 2010 par le Conseil d'Etat d'une QPC relative à cet article, le Conseil constitutionnel a jugé cette disposition conforme à l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 et au principe de nécessité des peines et aux droits de la défense, l'article 155 A n'instituant ni une peine ni une sanction ayant le caractère d'une punition.

### **QPC, décision du Conseil constitutionnel concernant le rétablissement du principe d'intangibilité du bilan d'ouverture : constitutionnalité (non)**

[\(Cons. const. 10 décembre 2010 n°2010-78 QPC, Sté Imnoma ; RJF 2/11, n°212\)](#)

Le Conseil constitutionnel a jugé que les dispositions de l'article 43 de la loi n°2004-1485 du 30 décembre 2004, qui ont fait échec rétroactivement à la jurisprudence mettant fin au principe d'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit, sont contraires à la Constitution.

Ainsi que le soulignent les commentaires de la Revue de jurisprudence fiscale (p. 195), le Conseil constitutionnel censure le traitement asymétrique du contribuable et de l'administration introduit par ces dispositions, qui permettaient à l'administration de choisir entre l'application de la règle de correction symétrique des bilans et la loi de validation rétablissant l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit.

### **QPC, décision du Conseil constitutionnel concernant l'affichage et la publication des jugements de condamnation pour fraude fiscale : constitutionnalité (non)**

[\(Cons. const. 10 décembre 2010 n°2010-72/75/82 QPC, ; RJF 2/11, n°211\)](#)

Le Conseil constitutionnel a jugé qu'est contraire à la Constitution l'article 1741, alinéa 4 du CGI relatif à l'affichage et à la publication des jugements de condamnation pénale pour fraude fiscale dans sa rédaction antérieure à la loi de finances rectificative pour 2010.

Désormais, la peine de publication et d'affichage est facultative. Le juge fixe les lieux et la durée de l'affichage, qui ne peut excéder deux mois, et désigne les publications chargées de la diffusion et du jugement.



## AUTRES MESURES

### **Taxe sur les surfaces commerciales, QPC décision du Conseil constitutionnel sur les chaînes de distribution commerciale intégrée : constitutionnalité (oui)**

[\(Cons. const. 18 octobre 2010 n°2010-58 QPC, Le Procos ; RJF 1/11, n°80\)](#)

La décision du Conseil d'Etat du 23 juillet 2010 renvoyant au Conseil constitutionnel cette question prioritaire de constitutionnalité figure au numéro précédent de la Revue internet du Club Fiscal de novembre 2010 (rubrique : jurisprudence, autres mesures).

Cette QPC concerne la différence de traitement au sein de la catégorie des établissements de moins de 400 m<sup>2</sup> selon qu'ils sont contrôlés par une tête de réseau dont la surface cumulée des établissements contrôlés est supérieure à 4 000 m<sup>2</sup> ou qu'ils appartiennent à un réseau ne répondant pas à ces conditions, tel notamment un réseau de franchisés indépendants (cf. article 3 de la loi du 13 juillet 1972).

Compte tenu du double critère retenu par le législateur pour définir le périmètre de l'ensemble intégré d'établissements soumis à la Tascom (exploitation sous une même enseigne et contrôle direct ou indirect), le Conseil constitutionnel estime que les établissements intégrés et les magasins franchisés sont placés dans une situation différente (cf. Bulletin fiscal Francis Lefebvre BF 1/11, p. 35).

### **Taxe sur les salaires, rapport d'assujettissement à la taxe : règle d'arrondissement (oui)**

[\(TA Cergy-Pontoise 27 mai 2010 n°06-6341, 5<sup>ème</sup> ch., Sté Hospitalière d'assurances mutuelles ; RJF 1/11, n°32\)](#)

Selon le Tribunal administratif de Cergy\_Pontoise, aucune disposition législative ou réglementaire ne définit de règle d'arrondissement du rapport d'assujettissement de la taxe sur les salaires résultant de l'application des dispositions de l'article 231, 1 du CGI.



Cette décision est dans le même sens que celle de la Cour administrative d'appel de Nantes (CAA Nantes 22 juin 2009 n° 08-795, 1<sup>ère</sup> ch., Centre hospitalier universitaire de Nantes : RJF 12/09, n°1082) et confirme la solution donnée par l'administration dans le rescrit du 22 juin 2010 (n° 2010/36 FP).

**Taxe d'apprentissage, participation-construction : inclusion des indemnités versées par les caisses de congés payés (oui)**

[\(TA Marseille 9 février 2010 n°08-7797, 6<sup>ème</sup> ch., SAS Segip et 1<sup>er</sup> juillet 2010 n°08-7797, n°08-7797, 6<sup>ème</sup> ch., SAS Segip ; RJF 1/11, n°33\)](#)

Appliquant les principes dégagés par l'avis du Conseil d'Etat (Avis CE 30 octobre 2009 n°328015, min. c/Sté Vignola ; Revue internet du Club Fiscal février 2010, rubrique : jurisprudence, autres mesures), le Tribunal administratif de Marseille a jugé que les indemnités versées par les caisses de congés payés sont comprises non seulement dans l'assiette de la taxe d'apprentissage mais également dans celle de la participation-construction due par l'employeur.

Selon le Tribunal de Marseille, le montant à retenir est en principe égal aux indemnités que l'employeur aurait versées à ses salariés en l'absence d'affiliation à la caisse mais l'administration peut le fixer forfaitairement si l'employeur fait preuve d'inertie dans la fourniture des éléments nécessaires au calcul (cf. commentaires parus au Bulletin fiscal Francis Lefebvre BF 1/11, p. 36).