



## Actualité quatrième trimestre 2010 Jurisprudence

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

### 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 bénéficiaires 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'éluder 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'éluder 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.

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.



Revue internet du Club Fiscal

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.

[Consultez l'ensemble des rubriques « Actualité jurisprudence février 2010 »](#)

En partenariat avec



Groupe  
Revue Fiduciaire