



Actualité quatrième trimestre 2011 Jurisprudence

(cliquer sur les liens pour ouvrir les documents)

IMPOSITION DES RESULTATS DES ENTREPRISES ET DES PLUS-VALUES

Renonciation à recettes : acte anormal de gestion et dialectique de la preuve

[\(CE 26 septembre 2011 n°328762, 8^{ème} et 3^{ème} s.-s., min. c/SARL Holding Financière Séguy; RJF 12/11, n°1275\)](#)

Sur le principe de l'acte anormal de gestion, le fait de renoncer à obtenir une contrepartie financière lors de la signature d'une concession de licences de marque et de savoir-faire ne relève pas en règle générale d'une gestion commerciale normale, sauf s'il apparaît qu'en consentant de tels avantages, l'entreprise a agi dans son propre intérêt.

Ainsi, il incombe à cette entreprise de justifier de l'existence de contreparties à de tels choix contractuels, tant dans leur principe que dans leur montant. Il appartient ensuite à l'administration de démontrer que ces contreparties sont inexistantes, dépourvues d'intérêt pour l'entreprise ou insuffisantes ;

Dans cette affaire, le Conseil d'Etat juge que la perception escomptée de dividendes et la valorisation potentielle des actifs de la filiale ne justifient pas la renonciation à rémunération pendant toute la durée du contrat.

Renonciation d'une entreprise à percevoir une rémunération en contrepartie du blocage de ressources financières pour répondre à un engagement de sa filiale : renonciation à recettes (oui)

[\(TA Montreuil 28 avril 2011 n°1002977, 1^{ère} ch., Caisse régionale du Crédit Agricole Mutuel Toulouse 31 ; RJF 2/12, n°98\)](#)

Une société mère, tenue de conserver des ressources financières immédiatement disponibles afin de pouvoir répondre le moment venu, comme elle s'y est engagée par



convention, à la demande de financement de sa filiale destinée à acquérir des actions de sa sous-filiale, commet un acte de gestion anormal en ne percevant pas de rémunération en contrepartie de ce service.

Dans cette affaire, la société mère soutenait que son engagement financier et donc le service rendu à sa filiale relevaient d'une logique d'actionnaire dès lors que les avances qui en résultaient pouvaient être converties en actions de la sous-filiale.

Abandon de créance accordé dans le cadre d'une procédure de redressement judiciaire en application de l'article L 626-18 du Code de commerce, absence de condition suspensive : comptabilisation au titre de l'exercice du jugement portant homologation du plan (oui)

[\(CE 21 novembre 2011 n°340319, 9^{ème} et 10^{ème} s.-s., Tanière ; RJF 2/12, n°101\)](#)

Les abandons de créances consentis à une entreprise placée en redressement judiciaire sont imposables dès l'exercice d'adoption du plan de redressement lorsque le tribunal a donné acte des remises et des délais acceptés par les créanciers en application de l'article L 626-18 du Code de commerce.

Dans cette affaire, la question se posait de savoir si ce profit correspondant à un abandon de créances consenti par le créancier d'une entreprise en difficulté doit être imposé au titre de l'exercice au cours duquel le plan de sauvegarde ou de redressement prévoyant cette remise est homologué ou au titre de l'exercice au cours duquel intervient le versement de la dernière échéance prévue par le plan.

Cette situation ne doit pas être confondue avec celle où le plan arrêté par le tribunal offre aux créanciers la faculté d'être payés dans un délai plus bref mais à condition d'accepter une réduction proportionnelle du montant de leur créance.

Dans ce dernier cas, aux termes de l'article L 626-19 du Code de commerce, la réduction de créance n'est définitivement acquise qu'après versement de la dernière échéance prévue par le plan. Les remises de créances qui relèvent de l'article L 626-19 sont assorties d'une condition suspensive ; les dettes correspondantes doivent donc être maintenues au passif du bilan de l'entreprise débitrice.

Ainsi que le soulignent les commentaires parus au Feuilleton Rapide Francis Lefebvre (FR 4/12), cette position, qui va dans le sens de ceux de la doctrine comptable (cf. Mémento Comptable Lefebvre 2012, n°2422), est en harmonie avec la solution retenue par la Cour de cassation pour la détermination de l'assiette de calcul des cotisations sociales (Cass. com. 3 octobre 2006 n°1130 F-PB ; 2/07, n°182).



Abandon de créance, substitution de créances non établie : non déductibilité sur le fondement de l'article 38,2 bis du CGI (oui)

[\(CE 9 novembre 2011 n°319717, 8^{ème} et 3^{ème} s.-s., SARL Arches ; RJF 2/12, n°97\)](#)

L'administration avait, sur le fondement de l'article 38,2 du CGI, réintégré dans les résultats imposables de la SARL Arches, deux sommes portées au crédit des comptes courants du gérant et d'un associé de la société correspondant à diverses sommes débitées de différents comptes de tiers au motif que ces écritures retraçaient l'abandon pur et simple des créances que détenaient diverses entreprises et sociétés civiles immobilières au profit de la SARL Arches et que cet abandon avait eu pour effet d'augmenter d'autant l'actif net de cette dernière et de générer un profit imposable à son nom à l'impôt sur les sociétés.

Le Conseil d'Etat a confirmé cette réintégration dès lors que les formalités prévues à l'article 1690 du Code civil en matière de cession de créances n'avaient pas été remplies et que, même si la société produisait divers documents, la réalité de la substitution de créanciers dont elle se prévalait n'était pas établie.

Biens amortissables, évaluation d'une marque

[\(CA 2 novembre 2011 n°340969, 10^{ème} et 9^{ème} s.-s., SA Domaine Clarence Dillon ; RJF 1/12, n°6\)](#)

L'acquisition d'un domaine viticole comprend nécessairement la marque attachée audit domaine. La détermination de la valeur pour laquelle cette marque doit être inscrite en tant que telle au bilan peut être effectuée par évaluation directe ou, si cela s'avère impossible, par différence entre le coût total d'acquisition de l'exploitation et celui des autres éléments dont le coût est connu (cf. CE 28 décembre 2007 n°284899 et 285506, 9^e et 10^e s.-s., SA Domaine Clarence Dillon ; Revue internet du Club Fiscal Avril 2008, rubrique jurisprudence)

Cassant l'arrêt de la cour administrative de Bordeaux à laquelle il avait renvoyé l'affaire après l'annulation d'un précédent arrêt de la même cour, le Conseil d'Etat juge que :

- l'évaluation directe de la marque peut résulter, lorsqu'elle était prise en compte pour la valorisation des éléments corporels dont elle est inséparable, de la déduction de la valeur de ceux-ci du prix moyen de ces éléments corporels qu'elle augmentait de sa propre valeur ;
- la valeur de la marque amortie à tort peut ainsi être déterminée en déduisant du montant pour lequel les plantations ont été inscrites à l'actif la valeur amortissable

de ces plantations, qui correspond au coût des plantations et aux coûts d'entretien des trois premières années de culture.

Provisions, programme de fidélisation : provision déductible (oui)

[\(TA Montreuil 10 mars 2011 n°0907461, 1^{ère} ch., Sté Eurodif et Sté Omnium Participation ; RJF 12/11, n°1277\)](#)

La société Eurodif, qui exerce une activité de vente au détail d'articles de textiles, a mis en place un programme de fidélisation de sa clientèle, consistant en l'octroi à un client d'un droit d'obtenir un chèque-cadeau d'un montant de 15 € utilisable dans l'année qui suit son émission dans tous les magasins de l'enseigne «Eurodif», à partir d'un cumul d'achats de 300 € enregistrés sur une carte «Privilège».

L'administration a réintégré dans les résultats imposables de la société Eurodif les provisions pour risques qu'elle avait constituées pour faire face au risque que les clients détenteurs de cette carte fassent valoir leurs droits à bénéficier de ces chèques.

Dans cette affaire, le Tribunal administratif de Montreuil a jugé que :

- l'obligation de la société Eurodif à l'égard du client résulte de l'entrée de ce dernier dans le programme de fidélisation, matérialisée par la première vente ouvrant droit à un chèque-cadeau et non de celle par laquelle le client a atteint le montant cumulé de 300 € d'achats qui lui permet de bénéficier de ce chèque ;
- de ce fait, la charge impliquée par l'utilisation de ce chèque se rattache par un lien suffisamment direct à cette première vente pour justifier qu'elle fasse l'objet d'une provision déductible à la clôture de l'exercice au cours duquel cette vente a été enregistrée, quand bien même l'achat permettant d'atteindre le seuil requis de 300 € ne serait effectué que lors d'un exercice ultérieur.

Provisions pour dépréciation d'un terrain : provision déductible (non)

[\(TA Cergy-pontoise 7 avril 2011 n°0806065, 5^{ème} ch., Ciné Cité Ile-de-France ; RJF 1/12, n°11\)](#)

Une société d'exploitation de salles de cinéma avait acquis un terrain en vue de construire un complexe cinématographique. Ayant renoncé à construire ce complexe, la société décide de constituer une provision pour dépréciation égale à la valeur d'acquisition de ce terrain.

Cette provision n'est pas déductible pour les raisons suivantes :

- la valeur intrinsèque du terrain est indépendante de la réalisation finale de l'objectif initial ayant présidé à son achat et le terrain en cause faisait l'objet, à la date de la constitution de la provision, d'une promesse de vente pour un montant supérieur à son prix d'achat ;
- la dépréciation du terrain n'est pas non plus justifiée par un risque de pollution du sous-sol révélé après son acquisition et susceptible d'entraîner la remise en cause de la promesse de vente dont il fait l'objet ou la réalisation de travaux de dépollution à la charge du vendeur, la probabilité d'un tel risque n'étant pas établie par de simples informations verbales fournies par des techniciens à la suite d'une étude géotechnique alors qu'au contraire, un rapport établi avant l'acquisition du terrain par la société ne fait état d'aucun risque de pollution.

Report en arrière des déficits (régime antérieur à la deuxième loi de finances rectificative du 19 septembre 2011) : possibilité de reporter en arrière les déficits les plus anciens et de reporter en avant les déficits plus récents

[\(CAA Versailles 3 mai 2011 n°10-01100, 3^e ch., min. c/ Sté Doux ; RJF 12/11, n°1279\)](#)

La Cour administrative d'appel de Versailles a jugé qu'aucune disposition législative ou réglementaire n'impose à une société de faire porter son option pour le report en arrière sur l'ensemble des déficits encore reportables à la clôture de l'exercice à l'issue duquel elle l'exerce, ni ne lui fait obligation de les imputer dans un sens et selon un ordre d'imputation particulier. Une société peut en conséquence choisir d'opter pour le report en arrière de ses déficits les plus anciens et de reporter en avant ses déficits les plus récents.

Changement d'objet social ou d'activité réelle : cession à une nouvelle société du fonds de commerce et des moyens d'exploitation d'une société puis cession des titres de cette société : montage constituant un changement d'activité et d'objet social n'entraînant pas sa dissolution avec liquidation

[\(CAA Douai 5 juillet 2011 n°10-00022, 2^{ème} ch., Tacussel ; RJF 12/11, n°1278\)](#)

La cession à une entreprise du fonds de commerce et des moyens d'exploitation d'une société suivie de la cession massive de ses droits sociaux à une autre société ne constituent pas les éléments d'un montage mis en place en vue de dissimuler la liquidation de l'ancienne société dans le seul but de limiter les charges fiscales des associés (absence d'abus de droit). Son changement d'activité et d'objet social entraîne l'imposition immédiate des bénéfices mais non sa dissolution avec liquidation.



Option d'une SCI pour l'impôt sur les sociétés, formalités : case relative à l'option prévue à cet effet devant être cochée sur le formulaire remis au centre à l'occasion de la déclaration de création ou de modification

[\(CE 30 décembre 2011 n° 342566, 8^{ème} et 3^{ème} s.-s., SARL Distribur ; RJF 3/12, n°227\)](#)

En vertu du b du 3 de l'article 206 du CGI, les sociétés civiles immobilières peuvent être soumises à l'impôt sur les sociétés si elles optent pour leur assujettissement à cet impôt dans les conditions prévues à l'article 239 du CGI. L'option doit être notifiée avant la fin du troisième mois de l'exercice au titre duquel l'entreprise souhaite être soumise pour la première fois à l'impôt sur les sociétés.

Pour exercer valablement leur option pour l'imposition selon le régime propre aux sociétés de capitaux, les sociétés de personnes doivent :

- soit notifier cette option au service des impôts du lieu de leur principal établissement ;
- soit cocher la case prévue à cet effet sur le formulaire remis au centre de formalités des entreprises dont elles dépendent à l'occasion de la déclaration de leur création ou de leur modification, manifestant ainsi sans ambiguïté l'exercice de leur option.

Le Conseil d'Etat a jugé qu'une SCI qui mentionne l'option pour l'impôt sur les sociétés dans ses statuts transmis au centre de formalité des entreprises avec le dossier de déclaration de son activité sans cocher la case correspondante dans le formulaire de déclaration d'existence ni notifier cette option au service des impôts dont elle dépend n'exerce pas valablement l'option pour cet impôt.

Transfert du siège de direction effective d'une société dans un autre Etat membre, imposition immédiate des plus-values latentes en application du droit néerlandais : incompatibilité avec la liberté d'établissement (oui)

[\(CJUE 29 novembre 2011 aff. 371/10, Gr. Ch., National Grid Indus BV ; RJF 2/12, n°192\)](#)

Une société constituée selon le droit d'un Etat membre, qui transfère son siège de direction effective dans un autre Etat membre, sans que ce transfert de siège affecte sa qualité de société du premier Etat membre, peut se prévaloir de l'article 49 TFUE (liberté d'établissement) aux fins de mettre en cause la légalité d'une imposition mise à sa charge, par le premier Etat membre, à l'occasion dudit transfert de siège.

L'article 49 TFUE ne s'oppose pas à une réglementation d'un Etat membre, en vertu de laquelle le montant de l'imposition sur les plus-values latentes afférentes à des éléments du patrimoine d'une société est fixé définitivement - sans prise en considération des moins-values non plus que des plus-values susceptibles d'être réalisées ultérieurement - au moment où la société, en raison du transfert de son siège de direction effective dans un



autre Etat membre, cesse de percevoir des bénéfices taxables dans le premier Etat membre ; il est indifférent à cet égard que les plus-values latentes imposées se rapportent à des gains de change qui ne peuvent être exprimés dans l'Etat membre d'accueil compte tenu du régime fiscal qui y est en vigueur.

En revanche, il s'oppose à une réglementation d'un Etat membre, qui impose le recouvrement immédiat de l'imposition sur les plus-values latentes afférentes aux éléments de patrimoine d'une société transférant son siège de direction effective dans un autre Etat membre, au moment même dudit transfert.

Exploitants agricoles, loyers des terres maintenues dans le patrimoine privé

[\(CE 26 septembre 2011 n° 340247, 8^{ème} et 3^{ème} s.-s., min. c/ Legendre ; RJF 12/11, n°1291\)](#)

Un exploitant agricole qui met à la disposition de son exploitation des terres conservées dans son patrimoine privé peut déduire de son revenu professionnel les sommes correspondant au loyer normal de ces terres. Ces sommes doivent être par ailleurs déclarées dans la catégorie des revenus fonciers.

La Haute Assemblée étend ainsi aux exploitants agricoles la solution déjà retenue pour les contribuables imposés dans les catégories BIC et BNC (cf. Feuillet Rapide Francis Lefebvre du 23/11/11).

Plus-values professionnelles, mise en location-gérance d'un fonds civil d'expertise comptable et d'un local à usage de bureaux : transfert du local dans le patrimoine privé générateur d'une plus-value (oui)

[\(CAA Lyon 26 octobre 2011 n° 10LY01036, 5^{ème} ch., Novel Catin ; RJF 2/12, n°120\)](#)

Un contribuable titulaire de bénéfices non commerciaux qui dans le cadre d'un même contrat donne en location-gérance avec deux loyers distincts son fonds civil d'expertise comptable et un local à usage de bureaux inscrit à son patrimoine professionnel doit être considéré comme ayant opéré un transfert de ce local dans son patrimoine privé et généré par conséquent une plus-value imposable.



TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

Champ d'application, prestations à titre onéreux et notion de lien direct : indemnité ayant pour objet de réparer le préjudice subi du fait de la résiliation unilatérale du contrat : indemnité hors champ (oui) et TVA facturée à tort non déductible (oui)

[\(CE 21 novembre 2011 n° 316485, 9^e et 10^e s.-s., min. c/ Sté Tobacco Exporters International ; RJF 2/12, n°108\)](#)

L'indemnité due par une société en exécution de la convention qu'elle avait passée avec une entreprise, qui ne résulte pas des modalités convenues entre les parties pour assurer l'équilibre économique du contrat de commercialisation de tabac qui les avait liées, ne constitue pas la contrepartie directe et la rémunération d'une prestation individualisable fournie par l'entreprise à cette société.

Cette indemnité, qui a pour seul objet de réparer le préjudice subi par l'entreprise du fait de la résiliation de ce contrat, n'entre pas dans le champ de la TVA.

La TVA facturée au titre de cette indemnité non imposable l'a été à tort et n'est dès lors pas déductible, même si l'assujetti a cru de bonne foi que celle-ci devait être soumise à la taxe.

TVA grevant des biens cédés très en dessous de leur prix d'achat mais au cours du marché : TVA déductible (oui)

[\(CAA Nancy 29 septembre 2011 n°10-00966, 2^{ème} ch., Sté Distribution de pièces automobiles ; RJF 2/12, n°117\)](#)

Pour vendre à des concessionnaires automobiles, à des prix identiques à ceux pratiqués à leur égard par les constructeurs automobiles installés en France, des pièces détachées neuves qu'elle achetait moins cher à l'étranger, la Société Distribution de pièces automobiles (DPA) rachetait à ces concessionnaires des pièces détachées dont ils n'avaient plus l'usage, pour un montant global égal, suivant les cas, à 20 ou 25% du total de leurs achats auprès d'elle et revendait ensuite ces pièces qualifiées de «stock mort» à un récupérateur, à un prix très inférieur à celui qu'elle avait versé aux concessionnaires.

Alors même qu'elles ont été achetées pour un montant plus élevé dans un souci commercial, les pièces détachées ainsi revendues par la société n'entrent pas dans les prévisions de l'article 238 de l'annexe II au CGI, dès lors qu'il ne résulte pas de l'instruction qu'elles n'ont pas été vendues au récupérateur à un prix inférieur à leur valeur réelle au cours du marché.



TVA, champ d'application, transfert de la propriété du stock de marchandises et de l'équipement commercial d'un magasin de détail

[\(CJUE 10 novembre 2011 aff. 444/10, 2^{ème} ch., Finanzamt Lüdenscheid c/ Schriever ; RJF 2/12, n°202\)](#)

Constitue la transmission d'une universalité totale ou partielle de biens, au sens de l'article 5, paragraphe 8, de la 6^{ème} directive, le transfert de la propriété du stock de marchandises et de l'équipement commercial d'un magasin de détail, concomitant à la location, au cessionnaire, des locaux dudit magasin pour une durée indéterminée, mais résiliable à court terme par les deux parties, à condition que les biens transférés suffisent pour que ledit cessionnaire puisse poursuivre de manière durable une activité économique autonome.

Remboursement de crédits de TVA déductibles non imputables

[\(CE 30 décembre 2011 n° 323188, 10^{ème} et 9^{ème} s.-s., Sté Sodefra Finances ; RJF 3/12, n°242\)](#)

Un assujetti qui n'est plus en mesure de réaliser des opérations donnant lieu à collecte de TVA doit être regardé comme ayant perdu la qualité de redevable et peut alors demander le remboursement du crédit de TVA dont il dispose dans le délai de réclamation de droit commun.



TVA territorialité, mécanisme d'autoliquidation de la taxe par le client (CGI, art. 283, 1), tolérance administrative du «répondant» contraire à la réglementation communautaire

[\(CJUE 15 décembre 2011 aff. 624/10, 8^{ème} ch., Commission européenne c/ République française ; RJF 3/12, n°330\)](#)

Cette décision, rendue sur un recours en manquement de la Commission européenne, condamne la tolérance administrative dite du «répondant» (Inst. adm. 3 A-9-06 du 23 juin 2006), qui permet, par dérogation au mécanisme d'auto-liquidation de la taxe par le client généralisé par le second alinéa du 1 de l'article 283 du CGI dans le cas où une livraison de biens ou une prestation de services est effectuée par un assujetti établi hors de France, que la taxe légalement due par le client identifié à la TVA en France soit déclarée et acquittée, au nom et pour compte de celui-ci, par le vendeur, sous réserve notamment que celui-ci désigne, à titre de « répondant », un assujetti établi en France, lequel doit se faire accréditer par le service des impôts dont il dépend.

Selon la Cour de Luxembourg, cette exigence est contraire à l'interdiction, résultant de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006, d'imposer à un assujetti non établi dans l'Etat membre concerné de désigner un représentant fiscal.





ISF- DROITS DE SUCCESSION ET DE DONATION

ISF, qualification de biens professionnels

[\(Cass. com. 20 septembre 2011 n°10-17555, Morel ; RJF 12/11, n°1387\)](#)

Une créance de complément de prix de cession d'actions d'une société (clause dite «d'earn out») est assortie d'une condition et non d'un terme, et n'a donc pas à être incluse dans l'assiette de l'ISF, dès lors que, l'existence de l'obligation au paiement était subordonnée à la réalisation d'une capacité d'autofinancement supérieure à un seuil fixé, événement incertain quant à sa réalisation.

ISF, qualification de biens professionnels déclarés : application du délai de reprise abrégé (non)

[\(Cass. com. 20 septembre 2011 n°10-24523, DSF de Paris Nord c/Delloye ; RJF 12/11, n°1390\)](#)

L'action en reprise de l'administration se prescrit actuellement en matière d'ISF (LPF, art. L 80 et L 186) :

- **le 31 décembre de la troisième année suivant celle au cours de laquelle l'exigibilité des droits ou taxes a été suffisamment révélée par l'enregistrement d'un acte ou d'une déclaration sans qu'il soit nécessaire de recourir à des recherches ultérieures (prescription abrégée) ;**
- dans les autres cas, le 31 décembre de la sixième année suivant celle du fait générateur, soit le 1^{er} janvier de l'année d'imposition (prescription de longue durée).

La Cour de cassation a jugé que la prescription de longue durée est applicable en cas de contrôle de biens professionnels déclarés comme tels pour l'exonération d'ISF dès lors que l'administration est conduite à procéder à des recherches ultérieures pour prouver l'exigibilité des droits éventuellement omis.



Revue internet du Club Fiscal

Assiette des droits de succession : application du forfait de 5% en l'absence de meubles dans l'actif successoral (non)

[\(CA Paris 27 septembre 2011 n° 10/14851, ch. 5-5-7 ; RJF 2/12, n°177\)](#)

Aux termes de l'article 764, I-3° du CGI : « Pour la liquidation des droits de mutation par décès, la valeur de la propriété des biens meubles est déterminée, sauf preuve contraire (...), à défaut des bases d'évaluation établies aux 1° et 2° (prix exprimé dans les actes de vente publique et inventaires), par la déclaration détaillée et estimative des parties ; toutefois, pour les meubles meublants, et sans que l'administration ait à en justifier l'existence, la valeur imposable ne peut être inférieure à 5% de l'ensemble des autres valeurs mobilières et immobilières de la succession, la preuve contraire étant aussi réservée».

Selon la Cour d'appel de Paris, le forfait mobilier de 5% n'est pas applicable lorsque le défunt ne possédait pas de meubles meublants au jour de son décès. Tel est le cas lorsque les héritiers établissent qu'après son installation en maison de retraite et avant son décès, le mobilier qu'avait possédé le défunt avait été donné ou cédé à des tiers.

En partenariat avec



Groupe
Revue Fiduciaire



IMPOT SUR LE REVENU

Imposition par foyer

[\(CE 12 octobre 2011 n° 325173, 3^{ème} et 8^{ème} s.-s., min. c/ Malod ; RJF 1/12, n°3\)](#)

L'article 6, 2 du CGI permet à un contribuable de demander une imposition distincte pour son enfant mineur lorsque celui-ci tire un revenu d'un patrimoine lui appartenant à condition non seulement qu'il ne dispose aucun droit sur ce patrimoine mais également qu'il n'ait aucune possibilité, en dépit de sa qualité d'administrateur légal des biens de son enfant et du droit de jouissance légal qui s'y attache, de disposer de ce revenu.

Indemnités de licenciement exonérées

[\(CAA Lyon 21 juillet 2011 n°09-00836, 2^{ème} ch., Blomberg; RJF 1/12, n°28\)](#)

Un salarié qui a été, au cours de l'année précédant son licenciement, employé successivement par deux sociétés d'un même groupe, peut prendre en compte les rémunérations perçues de ces deux sociétés pour le calcul du plafond d'exonération de ses indemnités de licenciement.



CONTROLE – CONTENTIEUX

Contrôle fiscal d'une filiale intégrée, nécessité d'informer la société tête de groupe : irrégularité (oui)

[\(CE 21 octobre 2011 n°325619, 9^{ème} et 10^{ème} s.-s., Sté Financière Snop Dunois ; RJF 1/12, n°16\)](#)

La société mère d'un groupe intégré doit être informée des conséquences, sur le résultat d'ensemble, des rehaussements notifiés à l'une de ses filiales aux motifs que :

- la société mère d'un groupe fiscal intégré s'est constituée seule redevable de l'impôt sur les sociétés dû sur le résultat d'ensemble déterminé par la somme algébrique des résultats des différentes sociétés du groupe qui restent soumises à l'obligation de déclarer leurs résultats ;
- les redressements apportés par le service aux résultats déclarés par les sociétés membres du groupe constituent les éléments d'une procédure unique conduisant d'abord à la correction du résultat d'ensemble déclaré par la société mère du groupe, puis à la mise en recouvrement des rappels d'impôt établis à son nom.

Création d'un holding pour racheter les actions de la cible puis option pour le régime de l'intégration fiscale, caractère non fictif de la holding : opérations non constitutives d'un abus de droit

[\(TA Montreuil 16 juin 2011 n°0905509 et 1007116, 1^{ère} ch., Sté Nordstrom European Capital Group ; RJF 12/11, n°1345\)](#)

Une société américaine crée une holding française qui acquiert la totalité des actions d'une société cible, cette acquisition étant principalement financée par emprunt souscrit auprès de la société vendeuse. La holding se constitue ensuite tête du groupe fiscal formé par elle-même et par sa filiale.

Le Tribunal administratif de Montreuil a jugé que :

- le caractère fictif de la holding n'est pas établi dès lors qu'elle exerce régulièrement une activité de détention de titres de participation et que ses organes sociaux fonctionnent régulièrement ;
- les opérations en cause ne sont pas constitutives d'un abus de droit dès lors que la création de la holding est intervenue dans le cadre d'une politique de structuration des investissements du groupe en Europe, où il souhaitait se développer, afin de

séparer les acquisitions réalisées en France puis dans les autres pays européens des actifs détenus par le groupe en Amérique du Nord, compte tenu des risques inhérents à un tel développement.

Application du régime mère-fille, constitution d'une provision pour dépréciation des titres de la filiale : abus de droit (non)

[\(CAA Paris 29 juillet 2011 n°09-01219, 7^{ème} ch., min. c/Sté Etablissements Bellaby ; RJF 2/12, n°152\)](#)

La Cour administrative d'appel de Paris a jugé qu'une société qui, après avoir acquis les titres de trois sociétés à prépondérance immobilière bénéficie du régime des sociétés mères-filles à raison des dividendes versés par ces dernières, puis constitue une provision pour dépréciation de ces titres, ne procède pas à un montage purement artificiel.

Apport de titres à une société soumise à l'IS contrôlée par l'apporteur, immédiatement suivi de leur revente, opération bénéficiant du régime du sursis d'imposition applicable depuis 2000 : abus de droit (oui)

[\(CAA Paris 1^{er} juin 2011 n°09-07171, 9^{ème} ch., min. c/Vicidomini ; RJF 12/11, n°1344\)](#)

L'apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés contrôlée par le contribuable et qui a été suivi de leur cession par cette société est constitutif d'un abus de droit s'il s'agit d'un montage ayant pour seule finalité de permettre à l'intéressé, en interposant une société, de disposer effectivement des liquidités obtenues lors de la cession de ces titres tout en restant détenteur des titres de la société reçus en échange lors de l'apport.

Il en est ainsi de l'apport le 20 juillet 2000 de titres IDM à une société GVSC nouvellement créée suivi de la revente, le 27 juillet de cette même année, de ces titres à une société MVDT, constituée en juin entre le frère de l'apporteur et leur mère, ces opérations ayant eu pour seul motif de permettre au contribuable de se placer abusivement sous le bénéfice du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du CGI tout en disposant quasi immédiatement, contrairement à l'objectif des auteurs de ce texte, des liquidités résultant de la cession des titres dès lors qu'à la date de la cession, il disposait librement des fonds de la société GVSC puisqu'il en détenait la totalité des parts moins une et en était le gérant. Il ne peut utilement soutenir que la société GVSC aurait investi ultérieurement dans des activités économiques le produit de la cession des titres IDM.

Donation-partage de la nue-propriété de titres suivie de leur cession et du remploi du prix dans une société civile : abus de droit (non)

[\(CAA Lyon 7 juillet 2011 n°09-02748, 2^{ème} ch., Champaney ; RJF 12/11, n°1343\)](#)



Les opérations étaient les suivantes : donation-partage de la nue-propiété d'actions par un père à ses deux enfants mineurs suivie de la vente de ces titres puis du réinvestissement des fonds obtenus lors de la vente dans une société civile constituée par le père et ses enfants, conformément aux clauses du contrat de donation-partage, l'usufruitier et les nus-propiétaires des titres cédés retrouvant l'usufruit et la nue-propiété des parts de cette société civile se substituant à ces titres.

L'acte de donation-partage :

- réserve le droit de retour prévu par l'article 951 du Code civil et interdit aux donataires, sous peine de révocation de la donation, d'aliéner, de nantir ou de mettre en communauté les droits sociaux donnés, ainsi que ceux qui viendraient à s'y substituer en cas de vente de ces derniers, sous peine de révocation de la donation ;
- laisse au seul usufruitier-donateur le choix des biens susceptibles de se substituer aux droits donnés, en cas de vente desdits droits,
- fait en outre interdiction aux donataires de réclamer la valeur de la nue-propiété des droits cédés.

La Cour a considéré que :

- de telles clauses, qui garantissent le droit de retour du donateur et lui laissent la gestion des droits sociaux dont il a cédé la nue-propiété, ne sauraient, à elles seules, suffire à faire regarder la donation intervenue comme purement fictive en l'absence de réappropriation par le donateur de sommes équivalentes à la valeur de la nue-propiété donnée ;
- si la donation-partage consentie par le père à ses enfants, dans les jours qui ont précédé la cession de ses actions, lui a permis d'éviter l'imposition de la plus-value relative à la nue-propiété de ces actions, elle lui a également permis de transmettre une partie de son patrimoine à ses enfants ; dès lors, elle ne saurait être regardée comme ayant eu un but exclusivement fiscal.



Donations-partages de la nue-propiété de titres de sociétés suivies de leur apport à des sociétés civiles avec report du démembrement puis de la cession des titres apportées : abus de droit (oui)

[\(CAA Bordeaux 1^{er} septembre 2011 n°10-02051, 3^{ème} ch., Pérès ; RJF 1/12, n°53\)](#)

La Cour administrative de Bordeaux a jugé que des donations-partages de la nue-propiété de titres de sociétés suivies de leur apport à des sociétés civiles immobilières avec report du démembrement appliqué aux titres apportés puis de la cession de ces derniers, sont constitutives d'un abus de droit dès lors que les donations-partages n'ont pas été effectuées dans une intention libérale, les donateurs s'étant réappropriés les droits sur les sociétés.

La réappropriation d'une partie du produit des cessions provenait du fait que les donateurs avaient bénéficié de virements des sociétés civiles excédant le montant des revenus des placements effectués par ces sociétés.

Donation-cession de titres cotés, évaluation des titres à une valeur supérieure à leur cours au jour de la donation : abus de droit (non)

[\(CE 12 octobre 2011 n°324717, 3^{ème} et 8^{ème} s.-s., Rastier ; RJF 1/12, n°31\)](#)

Un couple marié et leurs trois enfants mineurs avaient reçu par donation-partage des titres d'une société. La même année, tous les donataires les ont cédés au même prix que celui auquel les titres avaient été déclarés pour le calcul des droits de donation.

L'administration avait remis en cause le prix d'acquisition des titres s'appuyant sur leur cours en bourse, inférieur au montant retenu pour la donation-partage. Cette différence de prix occasionnait une plus-value imposable lors de leur cession ultérieure.

Le Conseil d'Etat a jugé que, dès lors que l'article 150-0 D du CGI prévoit que, pour le calcul du montant de la plus-value taxable en cas de cession de titres, le prix d'acquisition des titres obtenus à titre gratuit doit être fixé à la valeur retenue pour le calcul des droits de mutation, cette valeur doit en principe être prise en compte, qu'elle procède d'une déclaration du contribuable au titre des droits d'enregistrement ou, le cas échéant, d'une rectification de cette déclaration par l'administration fiscale. Il n'en va autrement que si l'administration établit que la valeur retenue pour les droits d'enregistrement était dépourvue de toute signification.

Loi fiscale rétroactive contraire à l'article 1^{er} du 1^{er} protocole additionnel à la CEDH

[\(CE 21 octobre 2011 n°314767, 9^{ème} et 10^{ème} s.-s., min. c/SNC Peugeot ; RJF 1/12, n°37\)](#)

Aux termes de l'article 1^{er} du premier protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'Homme : «Toute personne physique ou morale a droit au respect de ses biens. Nul ne peut être privé de sa propriété que pour cause d'utilité publique et dans les conditions prévues par la loi et les principes généraux du droit international. Les dispositions précédentes ne portent pas atteinte au droit que possèdent les Etats de mettre en vigueur les lois qu'ils jugent nécessaires pour réglementer l'usage des biens conformément à l'intérêt général ou pour assurer le paiement des impôts ou d'autres contributions ou des amendes».

La Haute Assemblée a jugé qu'un sous-traitant automobile peut se fonder sur des décisions intervenues en avril 2000 et 2003 (CE 19 avril 2000 n°172003, min. c/ SA Fabricauto-Essarauto ; CE 25 avril 2003 n°228438, min. c/Sté Asco Joucomatic) pour se prévaloir d'une espérance légitime d'obtenir la restitution d'une somme d'argent à la date où est intervenu l'article 59 de la loi de finances rectificative du 30 décembre 2003 faisant obstacle rétroactivement à l'application de cette jurisprudence.

Par suite, ce contribuable peut utilement invoquer les stipulations de l'article 1^{er} du premier protocole additionnel à la convention européenne des droits de l'Homme, la restitution des cotisations de taxe professionnelle indûment acquittées par ce contribuable constituant un bien au sens de ces stipulations.

De son côté, l'administration invoquait pour justifier la remise en cause rétroactive de la situation du contribuable en application de l'article 59 de la loi de finances rectificative pour 2003 :

- l'enjeu budgétaire résultant de la mise en œuvre de ces dispositions en faisant notamment valoir que les dégrèvements susceptibles d'être accordés s'élèveraient à plus de cent millions d'euros ;
- les impositions supplémentaires ne pourraient être réclamées aux sous-traitants qui pourraient y faire échec en se prévalant, sur le fondement de l'article L 80 A du LPF, des commentaires administratifs publiés ;
- les collectivités territoriales concernées étaient susceptibles d'engager la responsabilité de l'Etat à raison des produits fiscaux non perçus.

Le Conseil d'Etat juge ainsi pour la première fois une loi fiscale rétroactive contraire à l'article 1^{er} du 1^{er} protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'Homme (cf. Chronique de Mme Cécile Raquin, Maître des requêtes au Conseil d'Etat : «Quel contrôle des validations législatives en matière fiscale ?» ; RJF 1/12, p. 3 à 6).



Directive fusions du 23 juillet 1990, opérations ayant pour objectif principal la fraude ou l'évasion fiscales : application de la clause anti-abus figurant à l'article 11, paragraphe 1, sous a) (oui)

[\(CJUE 10 novembre 2011 aff. 126/10, 5^{ème} ch., Foggia - Sociedade Gestora de Participações Sociais SA ; RJF 2/12, n°201\)](#)

La clause «anti-abus» figurant à l'article 11, paragraphe 1, sous a), de la directive 90/434/CEE du 23 juillet 1990 permet de refuser le bénéfice du régime fiscal prévu par celle-ci lorsque l'opération de fusion ou assimilée a comme objectif principal ou comme un de ses objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales, l'absence de «motif économique valable» pour réaliser l'opération en question pouvant à cet égard constituer une présomption.

Dans le cas d'une opération de fusion entre deux sociétés d'un même groupe, peut constituer une présomption que cette opération n'est pas effectuée pour des «motifs économiques valables» le fait que, à la date de l'opération de fusion, la société absorbée n'exerce aucune activité, ne détient aucune participation financière et ne fait que transférer à la société absorbante des pertes fiscales dont le montant est élevé et l'origine indéterminée, alors même que cette opération a un effet positif en termes d'économie de coûts structurels pour ce groupe (cf. CJCE 17 juillet 1997 aff. 28/95, Leur-Bloem).

L'apport de cet arrêt tient essentiellement à la précision selon laquelle l'économie de coûts structurels résultant de la réduction des frais administratifs et de gestion rendue possible par une fusion ne suffit pas à constituer un tel motif, dès lors au moins qu'elle est sans rapport avec l'avantage fiscal escompté, une telle économie étant inhérente à toute opération de cette nature (cf. commentaires parus à la Revue de jurisprudence fiscale février 2012, p. 182).

Bénéfices de sociétés établies dans un pays à fiscalité privilégiée, notion de régime fiscal privilégié (CGI, art. 238 A) : prise en compte de la retenue à la source versée par une filiale établie en France (oui)

[\(CE 21 novembre 2011 n° 327207 et n° 325214, 9^{ème} et 10^{ème} s.-s., min. c/ Sté Compagnie des Glénans et min. c/ Société industrielle et financière de l'Artois ; RJF 2/12, n°102\)](#)

En vertu de l'article 238 A du CGI (ancienne version), les personnes sont regardées comme soumises à un régime fiscal privilégié dans l'Etat ou le territoire considéré si elles n'y sont pas imposables ou si elles y sont assujetties à des impôts sur les bénéfices ou les revenus notablement moins élevés qu'en France.

Pour comparer la charge fiscale supportée par une société à l'étranger et celle qui lui aurait incombé en France, il y a lieu de prendre en compte la retenue à la source que sa



filiale, établie en France a acquittée, en application de l'article 119 bis, 2 du CGI, à raison des dividendes versés à la société étrangère.

Détermination des avoirs détenus à l'étranger, question prioritaire de constitutionnalité : disposition constitutionnelle (oui)

[\(CE QPC 25 novembre 2011 n°345602, 10^{ème} s.-s., Jauny ; RJF 2/12, n°154\)](#)

Les dispositions de l'article 151 du CGI, qui fixent le revenu des avoirs détenus à l'étranger taxé d'office en l'absence de réponse aux demandes de justifications, répondent à un motif de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales et ne revêtent pas un caractère excessif ou confiscatoire ; elles ne sont donc contraires ni au principe d'égalité devant la loi ni à celui d'égalité devant les charges publiques.

Visites domiciliaires (LPF, art. L 16 B) : annulation due à l'utilisation de fichiers volés

[\(Cass. Com. 31 janvier 2012 n°11-13.097\)](#)

La Cour de cassation confirme la nullité de la visite domiciliaire engagée contre un contribuable qui figurait sur une liste des évadés fiscaux en raison de l'origine illicite de ladite liste. Fruit d'un vol, la liste transmise par le parquet à l'administration fiscale n'en a pas moins conservé son origine illicite.



AUTRES MESURES

Plus-values immobilière réalisée en France par un non-résident suisse, application de la convention franco-suisse : non application du taux de 33 13% (CGI, art. 244 bis A)

[\(CAA Versailles 21 juillet 2011 n°10-04101, 3^{ème} ch., Wolf von Guggenberger ; RJF 1/12, n°35\)](#)

Les dispositions de l'article 15 de la convention fiscale franco-suisse du 9 septembre 1966 modifiée imposent que le calcul du prélèvement libératoire soit effectué dans les mêmes conditions que le bénéficiaire soit résident de l'un ou de l'autre Etat contractant, c'est-à-dire par application d'un même taux à une même assiette.

L'article 15 de la convention fiscale franco-suisse du 9 septembre 1966 modifiée fait ainsi obstacle à l'application du taux d'un tiers prévu à l'article 244 bis A du CGI pour les plus-values immobilières réalisées par les non-résidents.

Dès lors, un résident suisse peut bénéficier du taux de 16% auquel sont soumises les plus-values immobilières réalisées par les résidents français.

Retenues à la source acquittées en Italie et au Japon, application de l'article 39, 1 4° du CGI : déduction en France (oui)

[\(TA Montreuil 3 février 2011 n°0909296, 1^{ère} ch., Sté Céline SA; RJF 2/12, n°158\)](#)

Lorsqu'une entreprise industrielle ou commerciale effectue dans un Etat étranger des opérations dont le résultat entre dans ses bénéfices imposables en France, ce résultat doit, conformément à l'article 39, 1 4° du CGI, être déterminé sous déduction de toutes charges ayant grevé la réalisation desdites opérations.

Doivent être regardées comme telles les impositions de toute nature que l'entreprise a supportées, du fait de ces opérations dans cet Etat.

Il en résulte qu'une société peut, sur le fondement de l'article 39, 1 du CGI, déduire les retenues à la source qu'elle a acquittées à l'étranger lorsqu'elle ne peut imputer sur l'IS les crédits d'impôt conventionnels correspondants faute de bénéfice imposable ; ces retenues viennent en conséquence majorer ses déficits.



Exonération de retenue à la source applicable aux dividendes distribués à une société mère européenne (CGI, art. 119 ter), application de la clause anti-abus visant à prévenir l'interposition de sociétés non membres de l'Union : compatibilité avec les règles communautaires (oui)

[\(TA Montreuil 28 avril 2011 n°0913878, 1^{ère} ch., Sté Euro Stockage ; RJF 2/12, n°122\)](#)

[\(TA Montreuil 28 avril 2011 n°0904736, 1^{ère} ch., Sté Ocotea Holdings limited ; RJF 2/12, n°123\)](#)

Sous certaines conditions, les dividendes versés par une société française à une société mère européenne sont en principe exonérés de retenue à la source.

Afin de prévenir l'interposition de sociétés holdings européennes par des sociétés non membres de la Communauté, une clause anti-abus figurant à l'article 119 ter, 3 du CGI prévoit que la société mère qui est contrôlée directement ou indirectement, en droit ou en fait, par un ou plusieurs membres résidents d'Etats qui ne sont pas membres de la Communauté européenne, doit justifier que cette chaîne de participations n'a pas pour objet principal l'obtention de l'exonération de retenue à la source.

Par deux décisions du 28 avril dernier, le Tribunal administratif de Montreuil a jugé que cette clause anti-abus est compatible avec le principe de la liberté d'établissement et de libre circulation de capitaux (articles 49 et 54 du TFUE) et avec la directive sociétés mères-filiales (n°90/435 du 23-7-1990).