

Actualité quatrième trimestre 2012 Jurisprudence

(cliquer sur les liens pour ouvrir les documents)

IMPOSITION DES RESULTATS DES ENTREPRISES ET DES PLUS-VALUES

Charges déductibles du résultat fiscal, condition de déduction des honoraires liés à une augmentation de capital

[\(CE 29 octobre 2012 n°326813, 9^{ème} et 10^{ème} s.-s., Sté First international production ; RJF 1/13, n°8\)](#)

Les dépenses exposées dans le cadre de l'augmentation du capital d'une filiale ne peuvent être regardées comme faisant partie des frais généraux de la société mère de cette filiale que si cette société mère a engagé ces dépenses en vue de souscrire à cette augmentation de capital.

La société mère, en se prévalant seulement de sa qualité d'actionnaire majoritaire, n'établit que des honoraires d'avocat acquittés en vue d'une augmentation du capital de la filiale constituent des dépenses engagées dans l'intérêt de sa propre exploitation.

Charges déductibles du résultat fiscal, acte anormal de gestion : déduction des frais liés à l'appartenance d'une société d'audit, expertise comptable et commissariat aux comptes (oui)

[\(CE 21 novembre 2012 n°348864 et 348865, 3^{ème} et 8^{ème} s.-s., min. c/Pricewaterhousecoopers ; RJF 2/13, n°131\)](#)

Les charges exposées par une société d'audit, expertise comptable et commissariat aux comptes au titre de son appartenance à un réseau international relèvent d'une gestion commerciale normale dès lors que cette société retire de son adhésion des avantages en termes de renom et de développement commercial et bénéficie des actions de formation et d'assistance technique ou financière d'un réseau.

Par cette décision, le Conseil d'Etat étend à un réseau mondial exerçant quatre activités la solution adoptée par sa jurisprudence des Centres Leclerc (CE 6 mars 2006 n°281034, Sté Disvalor ; RJF 5/06, n°502 n 502 ; CE 29 août 2008 n°309089 SAS Chambry Distribution et n°309330 min. c/SA Auxerdis ; RJF 12/08, n°1321).

Charges déductibles du résultat fiscal, exclusion des sommes versées en vue de corrompre des agents publics étrangers en vertu de l'article 39, 2 bis du CGI même en l'absence d'un élément intentionnel (oui)

[\(CAA Versailles 16 octobre 2012 n°10-1908, 3^{ème} ch., Sté Alcatel Lucent France ; RJF 2/13, n°132](#)

L'article 39, 2 bis du CGI Interdit la déduction des sommes versées ou des avantages octroyés directement ou indirectement à un agent public en vue d'obtenir ou conserver un marché ou un autre avantage indu dans le cadre de transactions commerciales internationales.

Ces dispositions s'appliquent aux sommes versées ou aux avantages octroyés à compter du 29 septembre 2000, date de l'entrée en vigueur sur le territoire de la République de la convention de l'OCDE sur la lutte contre la corruption d'agents publics étrangers dans les transactions commerciales internationales signée le 17 décembre 1997 (Décret 2000-948 du 28 septembre 2000).

Une société française, dont l'activité est la fabrication de matériels de télécommunication, a versé des commissions à des consultants établis au Costa Rica. Ces sommes, transférées à des agents d'une entreprise publique en charge de l'attribution de marchés publics au Costa Rica, ont servi à corrompre ces agents en vue de l'obtention de marchés au Costa Rica.

Selon la Cour administrative d'appel de Versailles, la circonstance que les sommes versées auraient été détournées de leur objet par certains dirigeants à l'insu de la société et qu'ainsi, celle-ci n'aurait eu aucune intention de corruption, est sans incidence sur l'application des dispositions de l'article 39, 2 bis du CGI.

Ainsi, contrairement à la convention OCDE qui vise dans sa définition de la corruption un fait intentionnel, la Cour administrative d'appel de Versailles retient une interprétation stricte de l'article 39, 2 bis du CGI en refusant de subordonner son application à l'existence d'un élément intentionnel.

Rattachement des prestations de services au résultat de l'exercice, notion d'opérations continues ou discontinues à échéances successives appliquée aux opérations de communication

[\(CE 28 décembre 2012 n°339927, 9^{ème} et 10^{ème} s.-s., SARL The Race Event; RJF 3/13, n°263\)](#)

Aux termes du 2 bis de l'article 38 du CGI, les produits correspondant à des créances sur la clientèle ou à des versements reçus à l'avance en paiement du prix sont rattachés à l'exercice au cours duquel intervient la livraison des biens pour les ventes ou opérations assimilées et l'achèvement des prestations pour les fournitures de services. Toutefois, ces



produits doivent être pris en compte, pour les prestations continues rémunérées notamment par des intérêts ou des loyers et pour les prestations discontinues mais à échéances successives échelonnées sur plusieurs exercices, au fur et à mesure de l'exécution (...).

La SARL The Race Event créée en 1996 avec pour objet « le concept et l'organisation d'événements et de campagnes de communication à caractère sportif, culturel, artistique, éducatif ou touristique » a procédé à l'organisation et à la promotion d'une course nautique autour du monde qui s'est déroulée du 31 décembre 2000 au mois de mars 2001.

Au cours de l'exercice clos le 30 septembre 1999, la SARL The Race Event a comptabilisé pour partie comme des produits perçus d'avance des versements qu'elle a encaissés de plusieurs entreprises et d'une association partenaires de la course.

A l'issue d'une vérification de comptabilité portant sur les exercices clos en 1997, 1998 et 1999, l'administration a réintégré aux recettes de la société le montant total des participations financières reçues au cours de l'exercice clos en 1999.

Procédant à un examen des contrats conclus entre la SARL The Race Event et les entreprises partenaires, la Haute Assemblée a considéré en l'espèce que coexistent des prestations :

- discontinues à échéances successives, telles que les opérations de communication ponctuelles (opérations de relations publiques et des conférences de presse, publication d'un magazine et d'une «newsletter», création d'un site web) ;
- continues s'exécutant sur toute la durée, en particulier, le droit d'utiliser les marques déposées pour la course et les prestations de communication offertes par le site internet.

Evaluation d'une marque : déduction des frais de renouvellement de marques acquises (oui) ; méthode de valorisation

[\(CE 7 novembre 2012 n°328670, 9^{ème} et 10^{ème} s.-s., Sté France Immobilier Group ; RJF 2/13, n°189\)](#)

Le Conseil d'Etat a jugé, concernant l'évaluation d'une marque, que :

- les frais exposés, postérieurement au dépôt ou à l'acquisition d'une marque, en vue d'assurer son renouvellement ne sauraient être regardés comme un élément du prix de revient de cette marque mais constituent des charges déductibles des résultats de l'exercice au cours duquel ils ont été engagés ;
- la méthode de valorisation retenue par l'administration, fondée notamment sur le chiffre d'affaires des trois années précédant la fusion, fournissait une meilleure approximation du potentiel réel des marques que la méthode proposée par la

société requérante à partir du seul chiffre d'affaires de la dernière année et l'administration doit être regardée comme établissant que les valeurs qu'elle proposait n'étaient pas exagérées au regard des perspectives de profit futur escomptées de l'exploitation de ces marques.

Rattachement des ventes de biens au résultat de l'exercice : produit de la vente de vin mis en bouteille mais non livré

[\(CE 28 décembre 2012 n°345841, 3^{ème} et 8^{ème} s.-s., Sté civile fermière du Château Lafon Rochet ; RJF 3/13, n°267\)](#)

Aux termes de l'article 38, 2 bis du CGI, applicable à la détermination du bénéfice imposable : « (...) les produits correspondants à des créances sur la clientèle ou à des versements reçus à l'avance en paiement du prix sont rattachés à l'exercice au cours duquel intervient la livraison des biens pour les ventes ou opérations assimilées (...).

En l'absence de toute disposition législative définissant les actes ou opérations qui, au regard de la loi fiscale, doivent être regardés comme constitutifs d'une livraison, il y a lieu de se référer à la définition de la «délivrance» mentionnée à l'article 1604 du Code civil comme étant l'une des obligations incombant au vendeur, la délivrance de bien meuble pouvant s'opérer, aux termes de l'article 1606 du même Code, «ou par la tradition réelle, ou par la remise des clés des bâtiments qui les contiennent, ou même par le seul consentement des parties, si le transport ne peut s'en faire au moment de la vente ou si l'acheteur les avait déjà en son pouvoir à un autre titre».

Le Conseil d'Etat a jugé que la société civile fermière du Château Lafon Rochet devait rattacher aux résultats de l'exercice clos le 31 juillet N le produit de la vente de bouteilles de vin primeur millésimé N - 2 même si les acheteurs n'ont pas été livrés à la clôture de l'exercice dès lors qu'ils ont été avisés de la possibilité d'en disposer après la mise en bouteille intervenue en juillet N.

Déduction d'une provision pour dépréciation d'un prêt : appréciation du caractère normal d'un placement financier au regard de la notion de risque excessif et du principe de non-immixtion dans la gestion des entreprises

[\(CAA Paris 8 juin 2012 n°11-02271, 7^{ème} ch., Sté Legeps ; RJF 1/13, n°13\)](#)

Cette décision intervient sur renvoi du Conseil d'Etat après cassation prononcée par le Conseil d'Etat (CE 27 avril 2011 n°327764, Sté Legeps ; Revue internet du Club Fiscal ; deuxième trimestre 2011 ; rubrique jurisprudence).

Conformément aux critères définis par le Conseil d'Etat, la Cour administrative d'appel juge que, pour l'appréciation du risque, il convient de prendre en compte : les circonstances du placement, son objet, ainsi que les informations mises à la disposition du chef d'entreprise.



Imputation des crédits d'impôt sur l'impôt sur les sociétés au taux réduit : extension de la doctrine illégale d'imputation des crédits d'impôt d'origine française aux crédits d'impôt d'origine étrangère (non)

[\(CE 29 octobre 2012 n°337253, 9^{ème} et 10^{ème} s.-s., Sté Crédit Agricole SA ; RJF 1/13, n°84\)](#)

Selon le Conseil d'Etat, ne peut être étendue aux crédits d'impôt d'origine étrangère une doctrine administrative qui autorise de manière illégale l'imputation des crédits d'impôt d'origine française sur l'impôt sur les sociétés au taux réduit.

Report en arrière des déficits, remboursement anticipé de la créance de carry back : application aux créances nées postérieurement au jugement de redressement judiciaire (oui)

[\(TA Lyon 24 avril 2012 n°1003628, 6^{ème} ch., SARL Sobral ; RJF 1/13, n°20\)](#)

Une société en redressement judiciaire peut demander le remboursement anticipé d'une créance de carry back qui n'était pas encore née à la date du jugement ayant ouvert cette procédure dès lors que les dispositions de l'article 220 quinquies du CGI n'ont pas pour effet de limiter ce remboursement aux créances non utilisées nées antérieurement à cette date.

Intégration fiscale, constitution d'un groupe intégré entre une société mère étrangère et ses filiales françaises et une intégration fiscale entre sociétés sœurs : le refus de l'administration ne méconnaît pas la liberté d'établissement (oui)

[\(TA Montreuil 19 octobre 2012 n°1103097, 10^{ème} ch., Sté Zambon Company Spa ; RJF 2/13, n°144\)](#)

[\(TA Cergy-Pontoise 3 octobre 2012 n°1102790, 2^{ème} ch., Sté Zambon Company Spa ; RJF 2/13, n°143\)](#)

Ne sont pas contraires au principe de liberté d'établissement :

- l'impossibilité pour une société mère étrangère non soumise à l'IS en France d'opter pour l'intégration fiscale avec ses filiales françaises ;
- l'interdiction faite par la législation fiscale française à deux sociétés sœurs françaises détenues par une société étrangère de former un groupe fiscal intégré.

SCI exerçant une activité commerciale à titre habituel et donc soumise à l'impôt sur les sociétés : location estivale de courte durée (15 jours à 1 mois) pendant 3 années consécutives, la durée de location étant sans incidence (oui)

[\(CE 28 décembre 2012 n°347607, 3^{ème} et 8^{ème} s.-s., min. c/ SCI Le Mas des Sources ; RJF 3/13, n°257\)](#)

Les sociétés civiles autres que les sociétés civiles de construction-vente sont imposables à l'impôt sur les sociétés lorsqu'elles exercent une activité commerciale visée aux articles 34 et 35 du CGI (CGI, art. 206, 2).

Une société civile donnant habituellement en location des locaux garnis de meubles doit être regardée comme exerçant une activité commerciale au sens de l'article 34 du CGI et, par suite, est passible de l'IS et, le cas échéant, de la contribution additionnelle visée à l'article 235 ter ZA du CGI.

Selon le Conseil d'Etat, la location estivale en meublé de locaux à usage d'habitation pendant trois années consécutives (15 jours l'année N, 15 jours l'année N + 1, 1 mois l'année N + 2) a un caractère habituel et non pas occasionnel, la brièveté de la durée de location étant sans incidence.

SCI non soumise à l'impôt sur les sociétés exerçant une activité de sous-location d'immeubles industriels pris en crédit-bail immobilier : plus-value de levée d'option imposable au nom des associés présents à la clôture de l'exercice (oui)

[\(CE 28 novembre 2012 n°331223, 9^{ème} et 10^{ème} s.-s., Mme Paule Gris ; RJF 2/13, n°179\)](#)

Les faits de l'espèce étaient les suivants :

- les sociétés civiles immobilières Gris, SCI 2P et SCI Céline, dont M^{me} Paule Gris, ses trois fils alors mineurs et sa fille, M^{lle} Céline Gris, détenaient la majorité des parts, et qui exerçaient au cours des années 1999 et 2000 une activité de sous-location nue d'immeubles industriels pris en crédit-bail immobilier, ont, le 12 mai 2000 pour les deux premières sociétés et le 19 octobre 2000 pour la dernière, levé les options d'achat de ces immeubles, qu'elles ont continué à donner en location aux mêmes entreprises ;
- les plus-values professionnelles à court terme que ces opérations ont fait naître ont été placées en report d'imposition, en application de l'article 93 quater VI du CGI, jusqu'à la date de la transmission de l'immeuble ou des titres de la SCI propriétaire ;



- le 23 décembre 2000, M^{me} Paule Gris et M^{lle} Céline Gris ont fait apport de la totalité de leurs parts à la SAS GP Immobilier, avec effet rétroactif au 1^{er} janvier 2000, cette société étant ainsi au 31 décembre 2000, date de la clôture de l'exercice des trois SCI, leur associée unique.

A l'issue d'une vérification de comptabilité, le Service a notifié aux SCI, ainsi qu'à M^{me} Paule Gris, des redressements procédant de :

- la taxation entre les mains des associés présents lors de la levée de chaque option d'achat des plus-values nées de ces levées d'option, dont le report d'imposition avait pris fin du fait de l'apport des parts à la société GP Immobilier ;
- la taxation immédiate entre les mains de leurs associés des bénéficiaires des SCI non encore imposés à la date des levées d'option, l'administration estimant que ces dernières entraînaient un changement d'activité et de régime fiscal au sens de l'article 202 ter du CGI.

Au cas particulier, la Haute Assemblée a considéré :

- que les bénéficiaires d'une société soumise au régime fiscal défini à l'article 8 du CGI sont réputés réalisés à la clôture de l'exercice et acquis à cette date à chacun des associés alors présents, pour la part correspondant à ses droits dans la société ;
- qu'il en est ainsi dans le cas où au cours d'un même exercice, une levée d'option d'achat d'un immeuble détenu par une SCI en crédit-bail et donné par elle en location entraîne la réalisation d'une plus-value immobilière taxable faisant l'objet d'une demande de report d'imposition prévue à l'article 93 quater, IV du CGI, puis qu'un événement met fin à ce report.

Par conséquent, les bénéficiaires des SCI afférents à l'exercice clos le 31 décembre 2000, y compris les plus-values nées à l'occasion des levées d'option, ne peuvent être imposés qu'à compter de la date de clôture de l'exercice entre les mains des associés présents à cette date.

Dès lors, la Cour a considéré que Mme Paule Gris et Mlle Céline Gris qui n'étaient plus associées des SCI au 31 décembre 2000, ne pouvaient donc être imposées au titre de ces plus-values

SCI de construction-vente : exemption d'impôt sur les sociétés prévue à l'article 239 ter du CGI limitée aux sociétés civiles réalisant uniquement des opérations de construction en vue de la vente (non)

[\(CE 28 novembre 2012 n°332110, 9^{ème} et 10^{ème} s.-s., SCI Virapin Apou ; RJF 2/13, n°136\)](#)



L'article 206-2 du Code général des impôts soumet de plein droit à l'impôt sur les sociétés les sociétés civiles qui se livrent à une exploitation ou à des opérations industrielles ou artisanales (CGI, art. 34) ou encore à des opérations portant, à titre habituel, sur des biens immeubles, en vue d'édifier un ou plusieurs bâtiments et de les vendre, en bloc ou par locaux (CGI, art. 35).

L'article 239 ter du Code prévoit, par dérogation à l'article 206, que, sous certaines conditions, les sociétés civiles qui ont pour objet la construction d'immeubles en vue de la vente ne sont pas passibles de l'impôt sur les sociétés mais sont soumises au même régime que les sociétés en nom collectif effectuant les mêmes opérations.

Le régime dérogatoire cesse cependant de s'appliquer aux sociétés civiles qui, tout en remplissant, par leur objet statutaire et par leur forme, les conditions exigées par ces dispositions, se livrent, en plus des opérations de construction-vente, à d'autres opérations qui, si elles étaient effectuées isolément, auraient pour conséquence la soumission de ces sociétés à l'impôt sur les sociétés en application des dispositions combinées des articles 206, 34 et 35 du CGI. Mais la poursuite d'activités de nature civile ne prive pas la société du bénéfice de ce régime.

Ainsi que le soulignent les commentaires parus au Bulletin Francis Lefebvre (BF2/13, p. 87), cette décision permet de clarifier la jurisprudence, ambiguë dans sa rédaction, qui limitait l'exemption d'impôt sur les sociétés prévue à l'article 239 du CGI aux sociétés civiles réalisant uniquement des opérations de construction en vue de la vente (cf. notamment CE 5 avril 1978 n°1121 ; RJF 6/78, n°289).

Cette rédaction pouvait laisser croire que l'article 239 ter du CGI posait une telle règle d'exclusivité alors qu'il n'en est rien et que le Conseil d'Etat jugeait par ailleurs qu'une société de construction-vente ne perdait pas le bénéfice de ce régime lorsqu'elle se livrait à une activité regardée comme accessoire par rapport à cette activité.

Transfert de siège social ou d'actifs dans l'Union européenne cession ou cessation d'entreprise : imposition immédiate des plus-values latentes (non)

[\(CJUE 6 septembre 2012 n°38/10, 4^{ème} ch., Commission européenne c/République portugaise ; RJF 1/13, n°115\)](#)

Confirmant la position prise dans l'arrêt National Grid Indus (CJUE 29 novembre 2011 aff. 371/10 ; Revue internet Club Fiscal quatrième trimestre 2011, rubrique jurisprudence), la CJUE a jugé que le principe de liberté d'établissement s'oppose à la taxation immédiate des plus-values latentes en cas de transfert dans l'Union européenne du siège statutaire et de la direction effective d'une société ou de la totalité des actifs rattachés à un établissement stable alors qu'aucune disposition ne prévoit la taxation des plus-values latentes résultant d'opérations purement nationales.

[Consultez l'ensemble des rubriques « Actualité jurisprudence mai 2013 »](#)