



# Actualité deuxième, troisième et quatrième trimestre 2013

## Jurisprudence

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

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

**Charges déductibles ; dépenses somptuaires (CGI, art. 39, 4) : frais généraux afférents à un bateau de plaisance non déductibles dès lors qu'il n'est pas justifié qu'ils sont indispensables à la satisfaction d'un besoin spécifique lié à l'activité de l'entreprise (oui) ; acte anormal de gestion, frais de recrutement et de logement d'un directeur mis à la disposition d'une filiale et lié à la société mère par un contrat de travail : charge non déductible (oui)**

[\(CE 20 novembre 2013 n° 338170, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> s.-s., SA Immotn ; RJF 2/14, n°127\)](#)

*Déductibilité des frais afférents à un bateau de plaisance*

Une société avait loué un voilier de plaisance durant la manifestation de l'Armada à Rouen en 1999 et l'avait utilisé à des fins commerciales et publicitaires dans le cadre de l'organisation de réceptions au profit de sa clientèle.

Cette société effectuait des travaux de marquage des routes et procédait à l'installation de vente de panneaux de signalisation routière.

Il résulte de l'article 39, 4 du CGI que, sauf justifications, sont exclues des charges déductibles pour l'établissement de l'impôt les dépenses de toute nature résultant de l'achat, de la location ou de toute autre opération faite en vue d'obtenir la disposition de yachts ou de bateaux de plaisance à voile ou à moteur ainsi que de leur entretien.

Le Conseil d'Etat a jugé que les frais de location d'un voilier de plaisance ne sont pas déductibles dès lors qu'il n'est pas justifié qu'ils sont indispensables à la satisfaction d'un besoin spécifique lié à l'activité d'une société.

Ainsi, la Haute Assemblée précise les deux conditions cumulatives qui doivent être satisfaites pour que ces dépenses soient déductibles du résultat imposable : il faut un



besoin spécifique lié à l'activité de l'entreprise et le caractère indispensable du bateau à la satisfaction de ce besoin.

*Existence d'un acte anormal de gestion*

Ne sont pas déductibles des résultats imposables d'une société les frais de recrutement et de recherche de logement d'un directeur exerçant effectivement et exclusivement ses fonctions dans cette société dès lors que son contrat de travail le lie à la société mère qui le met à disposition moyennant re-facturation et conserve la faculté de l'affecter à d'autres fonctions au sein du groupe.

**Amortissement des actifs incorporels : amortissement de droits portant sur une spécialité pharmaceutique dont la fin de commercialisation est imminente à la date d'acquisition (non)**

[\(CE 7 novembre 2013 n° 348777, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> s.-s., Sté Laboratoire Legras ; RJF 2/14 n°119\)](#)

En vertu de l'article 39 du CGI, un élément d'actif incorporel ne peut donner lieu à une dotation annuelle à un compte d'amortissements que s'il est normalement prévisible, lors de sa création ou de son acquisition par l'entreprise, que ses effets bénéfiques sur l'exploitation prendront fin à une date déterminée.

Par plusieurs arrêts de principe (CE 14-10-2005 n°260486 et n°260511 et CE 28-12-2005 n°260450), le Conseil d'Etat a indiqué que les droits détenus sur les dossiers scientifiques et techniques prévus à l'article R 5121-25 du CSP, nécessaires à l'obtention, au renouvellement ou au transfert de l'autorisation de mise sur le marché (AMM) d'une spécialité pharmaceutique, peuvent faire l'objet d'un amortissement, dès lors qu'il est possible de déterminer la durée prévisible durant laquelle la commercialisation de cette spécialité pharmaceutique produira ses effets bénéfiques sur l'exploitation, en tenant compte notamment de l'évolution des conditions scientifiques, techniques et économiques du marché de cette spécialité (BOI-BIC-AMT-10-20, n°400, 31 décembre 2012).

Les droits relatifs à une spécialité pharmaceutique qui n'était plus commercialisée à la date de son acquisition ne peuvent donner lieu à amortissement si l'acquéreur ne justifie pas qu'il était prévisible, à la date d'acquisition, que les effets bénéfiques que ces droits étaient susceptibles de produire sur l'exploitation en cas de reprise de la commercialisation cesseraient à une date déterminée.



## Provisions déductibles enregistrées en comptabilité : obligation de déduction au plan fiscal (oui)

[\(CE 23 décembre 2013 n° 346018, plén., min. c/ SAS Foncière du Rond-Point ; RJF 3/14, n°218\)](#)

En application de l'article 39, 1-5° du CGI, la déduction des provisions est subordonnée à leur constatation effective dans les écritures de l'exercice. Seules peuvent par conséquent donner lieu à une déduction du résultat fiscal les provisions qui satisfont aux conditions de comptabilisation définies par les autorités comptables.

Infirmant la position de la Cour administrative d'appel de Paris du 18 novembre 2010 (n°09-04821) mais confirmant la solution adoptée par le Tribunal administratif de Montreuil par ses décisions du 6 décembre 2012 (n°1109486, Sté Dalkia) et du 4 juillet 2013 (n°1110039, Sté France Télécom SA), le Conseil d'Etat a jugé que, lorsqu'une provision a été constituée dans les comptes d'un exercice et qu'elle est fiscalement déductible, l'entreprise doit la déduire au titre de ce même exercice. Sa reprise lors d'un exercice ultérieur entraînera en effet une augmentation de l'actif net du bilan de clôture de l'exercice concerné.

Ainsi, lorsqu'une provision passée dans les écritures comptables est déductible fiscalement, l'entreprise n'a pas le choix : elle est tenue de suivre le traitement comptable en déduisant, au titre de l'exercice où elle a été comptabilisée, la provision de son résultat fiscal.

A cet égard, il convient de rappeler les règles comptables en la matière :

- des règles spécifiques s'appliquent à la comptabilisation des provisions pour risques et charges. En comptabilité une telle provision s'entend d'un passif dont l'échéance ou le montant n'est pas fixé de façon précise (PCG, art. 212-3) ; le passif est lui-même défini comme un élément du patrimoine de l'entreprise ayant une valeur économique négative pour l'entité, c'est-à-dire comme une obligation de l'entreprise à l'égard d'un tiers dont il est probable ou certain qu'elle provoquera une sortie de ressources au bénéfice de ce tiers, sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci (PCG, art. 212-1) ;
- l'exigence comptable d'absence de contrepartie émanant du tiers envers lequel l'entreprise est tenue n'est pas prévue au plan fiscal ; cette condition, dont l'application n'est pas sans poser des difficultés d'appréciation, peut dans certains cas (limités) empêcher faute de comptabilisation la déduction de provisions qui étaient auparavant déductibles du résultat imposable.

Par le passé, le Conseil d'Etat avait admis :

- que la constitution d'une provision est une faculté pour une entreprise et qu'il lui est loisible de ne pas l'exercer du tout (CE 18 décembre 1963 n°56852 ; CE 12 février 1965 n°60409) ou de ne l'exercer que partiellement en constituant une provision d'un montant moins élevé que celui qui serait justifié (CE 5 mars 1975 n°89781, Sté Compagnie centrale ; CE 10 décembre 2004 n°236706, Sté Roissy Films) ; ces deux dernières décisions concernaient des cas dans lesquels les contribuables avaient comptabilisé des provisions d'un montant inférieur à celui du risque ou de la perte encouru ;
- qu'une entreprise peut, dans un premier temps, limiter le montant d'une provision, puis en augmenter le montant à la clôture des exercices suivants dans la limite du risque ou de la perte existant à la clôture de chaque exercice, même si aucun événement influant sur la gravité de ce risque n'est survenu (CE 27-5-1983 n°27412).

Pour trancher sur le sort fiscal de la reprise de la provision dans cet arrêt, la Haute Assemblée fait application de la théorie de la correction symétrique des bilans (bilan fiscal après retraitement extra-comptable), dans l'état du droit applicable au litige, à savoir sous l'empire de l'abandon de la règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit résultant de la décision min. c/ Sarl Ghesquière Equipement (CE 7 juillet 2004 n°230169).

Cette décision suscite une interrogation sur le régime applicable pour des faits postérieurs à 2004, à la suite du rétablissement de la règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture par la loi de finances rectificative pour 2004 et en particulier sur le point de savoir si, sous réserve de l'application du principe des corrections symétriques, la règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit permettrait, en cas de dotation comptabilisée sur un exercice prescrit, de déduire cette dernière sur le premier exercice non prescrit.

La surestimation d'actif dont est affecté le bilan d'ouverture de ce dernier du fait de la non-déduction fiscale d'une provision comptabilisée ne devrait-elle pas être corrigée par inscription dans le bilan fiscal de clôture de cet exercice de la provision non déduite afin que la reprise de la provision ajoutée au résultat fiscal corresponde à une provision qui figurait au bilan fiscal et avait ainsi une contrepartie, ce qui ferait alors obstacle au rehaussement ?

Pourtant, ainsi que le soulignent les commentaires sur cet arrêt de Gilles Bachelier (Conseiller d'Etat, Président de la cour administrative d'appel de Nantes) parus au Feuilleton rapide Francis Lefebvre (FR 2/14, n°1), « *le principe des corrections symétriques mis en œuvre par le Conseil d'Etat semble pourtant faire échec à l'analyse selon laquelle la provision et la reprise de la provision forment un ensemble indissociable au regard du bilan fiscal, de sorte que l'administration ne pourrait alors imposer comme un résultat une reprise de provision lorsque celle-ci n'a pas été déduite fiscalement alors pourtant qu'elle était déductible* ».

A cet égard, le commentaire précité de Gilles Bachelier met en évidence certaines pistes :

- la règle des corrections symétriques ne s'appliquerait pas si le caractère délibéré de l'omission de déduction fiscale de la dotation de la provision était reconnu ;
- l'entreprise pourrait invoquer, le cas échéant, un principe de neutralité fiscale ou un principe de non-double imposition.

### **Reprise de provisions par la société bénéficiaire d'un apport partiel d'actif : reprise taxable même si ces provisions ne sont pas déductibles (oui)**

**(CE 25 septembre 2013 n°356382, 8<sup>ème</sup> et 3<sup>ème</sup> s.-s., Sté Oddo et Cie ; RJF 12/13, n°1122)**

La société bénéficiaire d'un apport est tenue de prendre en charge l'intégralité du passif transmis en contrepartie de l'actif recueilli et regardé par suite comme un élément du coût d'acquisition de cet actif.

La reprise, par la société bénéficiaire d'un apport, de provisions de l'apporteuse est taxable même si ces provisions n'étaient pas déductibles, dès lors que celles-ci ont été prises en compte dans l'évaluation de l'apport et ont constitué un élément du prix de cet apport.

### **Provisions pour paiement des contributions au fonds national pour l'emploi (FNE) : déductibilité (oui)**

**(CE 1<sup>er</sup> octobre 2013 n°351852, 3<sup>ème</sup> et 8<sup>ème</sup> s.-s., Sté Sogetra ; RJF 12/13, n°1121)**

Les contributions au fonds national pour l'emploi (FNE) dont l'exigibilité n'est pas subordonnée au versement des allocations aux salariés, ne constituent pas des allocations versées en raison du départ à la retraite ou préretraite des membres ou anciens membres du personnel de l'entreprise contributrice, ou de ses mandataires sociaux ; par suite, les



provisions constituées en vue de faire face au versement de ces contributions sont déductibles.

**Mise en œuvre d'une procédure d'arbitrage, provision : constatation (oui) ; appréciation par le juge de l'impôt du caractère infondé ou dilatoire du recours à cette procédure (non)**

[\(CE 4 décembre 2013 n°354228, 3<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> s.-s., Sté civile Groupe Valois ; RJF 3/14, n°219\)](#)

Le recours à l'arbitrage conventionnel présente, pour une société, un risque comparable à celui d'une action en justice justifiant à lui seul la constatation d'une provision, sans que le juge de l'impôt puisse apprécier le caractère infondé ou dilatoire d'une telle procédure.

**Cession gratuite de créances par une société mère à sa filiale, régime antérieur à la deuxième loi de finances rectificative pour 2012 : acte anormal de gestion (non)**

[\(CAA Versailles 9 juillet 2013 n°12-00534, 3<sup>ème</sup> ch., min. Sté EMR Holdings ; RJF 12/13, n°1118\)](#)

Ne commet pas un acte anormal de gestion la société qui, lors de la cession de sa filiale italienne en difficulté, cède également au repreneur, pour un euro symbolique, un prêt consenti à sa filiale dès lors que la cession gratuite de cette créance a été un élément indispensable à la reprise de la société italienne et qu'elle a permis de garantir à la société cessionnaire les moyens financiers nécessaires pour supporter les coûts inhérents au risque de liquidation de la société cédée.

La perte résultant de cette cession n'a pas été, pour la société cédante, plus élevée que les coûts qui auraient été nécessairement induits par la liquidation de la filiale et a eu des contreparties tant économiques qu'en termes de réputation.

Ainsi que le soulignent les commentaires parus au Bulletin Francis Lefebvre (BF 12/13, p. 637), la question se pose de savoir si cette solution conserverait sa portée sous le nouveau régime de déduction des aides prévu par l'article 17 de la loi n°2012-958 du 16 août 2012, en vertu duquel les aides consenties à une autre entreprise ne sont plus déductibles des résultats des exercices clos à compter du 4 juillet 2012 dès lors qu'elles n'ont pas de caractère commercial ou ne sont pas accordées à une entreprise en difficulté financière soumise à une procédure collective ou de conciliation.



**Crédit d'impôt recherche : le dépôt d'un brevet ne suffit pas à lui seul à rendre la dépense éligible au CIR (oui)**

[\(CE 13 novembre 2013 n°341432, 10<sup>ème</sup> et 9<sup>ème</sup> s.-s., GEMT ; RJF 2/14, n°126\)](#)

Aux termes de l'article 49 septies F de l'annexe III au CGI, sont considérées comme opérations de recherche scientifique et technique, outre les activités ayant un caractère de recherche fondamentale ou de recherche appliquée, les activités ayant le caractère de développement expérimental effectuées, au moyen de prototypes ou d'installations pilotes, dans le but de réunir toutes les informations nécessaires pour fournir les éléments techniques des décisions, en vue de la production de nouveaux matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes, services, ou en vue de leur amélioration substantielle.

Par amélioration substantielle, on entend les modifications qui ne découlent pas d'une simple utilisation de l'état des techniques existantes et qui présentent un caractère de nouveauté.

Dans cette affaire, le Conseil d'Etat a considéré que, pour l'application de ces dispositions, le dépôt d'un brevet ne suffit pas, à lui seul, à établir le caractère substantiel d'innovations techniques rendant éligible au crédit d'impôt recherche une dépense de recherche.

**Crédit d'impôt recherche, rémunérations versées à des commerciaux sans diplôme ou qualification professionnelle scientifique travaillant en étroite collaboration avec les chercheurs : rémunérations ouvrant droit au CIR (oui)**

[\(CAA Paris 7 novembre 2013 n° 12-01442, 2<sup>e</sup> ch., min. c/ SAS Falguière Conseil ; RJF 3/14, n°216\)](#)

La Cour administrative d'appel de Paris a jugé qu'ouvrent droit au crédit d'impôt recherche les rémunérations versées à des commerciaux sans qualification scientifique dès lors que leur soutien technique est indispensable aux travaux menés par l'équipe de recherche lors de la mise au point d'un logiciel.

**Crédit d'impôt recherche, gratifications versées aux stagiaires étudiants : rémunérations ouvrant droit au CIR (oui)**

[\(TA Montreuil 18 novembre 2013 n° 12-06938, 2<sup>e</sup> ch., min. c/ SA GDF Suez ; Revue de droit fiscal n°9, comm. 183\)](#)

Selon le Tribunal administratif de Montreuil, des étudiants effectuant un stage en entreprise qui travaillent en étroite collaboration avec les chercheurs pour assurer le





soutien technique indispensable aux travaux de recherche et développement expérimental, doivent être regardés comme des techniciens de recherche (CGI ann. III, art. 49 septies G). Les gratifications qui leur sont versées doivent être prises en compte dans les bases de calcul du crédit d'impôt recherche.

**Plus-value de cession d'un office notarial, prix de revient d'un office acquis par voie de donation-partage grevée de charges : ajout des charges correspondant à ces versements excédentaires au prix de revient de l'office pour le calcul de la plus-value de cession (non) ; déduction des versements excédentaires des revenus professionnels (oui)**

[\(CE 21 octobre 2013 n° 358061, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> s.-s., Lacire ; RJF 1/14, n°26\)](#)

Lorsqu'une donation porte sur un bien ou des droits qui, comme la finance du droit de présentation attachée à un office notarial, ont, par nature, un caractère professionnel et sont compris dans les éléments de l'actif professionnel du donataire, les charges de la donation supportées par celui-ci sont la contrepartie de l'acquisition ou d'un accroissement de ces éléments.

La plus-value de cession d'un bien professionnel reçu par donation-partage avec charges doit être calculée à partir de la valeur de ce bien telle que stipulée à l'acte de donation, sans que lui soient ajoutés les versements effectués au titre de rentes viagères et d'une soulte indexée, ceux-ci constituant des charges déductibles des revenus professionnels.

Pour le calcul de la plus-value dégagée à l'occasion de la cession de l'actif professionnel en cause, ces charges ne peuvent être ajoutées à la valeur stipulée dans l'acte de donation, qui constitue le prix de revient à prendre en compte. Le donataire peut seulement déduire de ses revenus professionnels les sommes versées en exécution de l'acte de donation-partage excédant cette valeur.

**Exonération des plus-values professionnelles en fonction de la valeur des éléments cédés (CGI, art. 238 quaterdecies en vigueur du 16-6-2004 au 31-12-2005) : remise en cause de l'exonération même si le cédant n'assure pas l'exercice effectif du pouvoir dans la société cessionnaire dont il est dirigeant en droit (oui)**

[\(CE 12 juillet 2013 n°355677, 8<sup>ème</sup> et 3<sup>ème</sup> s.-s., Airvault ; RJF 11/13, n°1002\)](#)

L'administration fiscale avait remis en cause le bénéfice du régime d'exonération prévu par l'article 238 quaterdecies du CGI qui avait été appliqué à la plus-value à long terme constatée à l'occasion de la cession par un contribuable de son entreprise individuelle de laboratoire d'analyse de biologie médicale à une société d'exercice libéral à responsabilité limitée. Le cédant était co-gérant et associé à hauteur de 6 % de la société alors que son co-associé et co-gérant en détenait 94 %.



Le gérant de droit d'une société à responsabilité limitée ou, en cas de pluralité de gérants, chacun d'eux, détient, en vertu de l'article L 223-18 du Code de commerce, les pouvoirs de direction de la société. La condition, prévue par l'article 238 quaterdecies, de non-exercice « en droit ou en fait, directement ou indirectement, de la direction effective de la société » doit donc s'apprécier, lorsqu'une personne détient la qualité de dirigeant de droit d'une entreprise, au regard de cette seule qualité et non de l'exercice effectif des pouvoirs qu'elle détient en droit.

Ainsi que le soulignent les commentaires parus à la Revue de jurisprudence fiscale (RJF 11/13, p. 895), cette solution paraît transposable à l'article 238 quindecies du CGI actuellement applicable.

**Exonération des plus-values professionnelles en fonction de la valeur des éléments cédés (CGI, art. 238 quaterdecies en vigueur du 16-6-2004 au 31-12-2004) : cession d'une entreprise individuelle à une SARL : la date de la cession correspond à celle du transfert de propriété, c'est-à-dire à celle de l'accord sur la chose et le prix, sauf disposition expresse (oui)**

[\(CE 20 novembre 2013 n° 357915, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> s.-s., Tastet ; RJF 2/14, n°121\)](#)

Aux termes d'un contrat en date du 31 décembre 2004, un expert-comptable a cédé son cabinet à une SARL dans laquelle il détient 45 % du capital et dont il est co-gérant de droit et a déclaré une plus-value nette à long terme sous le régime d'exonération prévu par les dispositions de l'article 238 quaterdecies du CGI en cas de cession d'une entreprise individuelle.

L'administration, estimant que la cession du cabinet était intervenue le 1<sup>er</sup> janvier 2005, a assujéti le contribuable à des impositions supplémentaires en matière d'impôt sur le revenu et de contributions sociales à raison de cette plus-value au titre de l'année 2005, au motif que l'exonération prévue par l'article 238 quaterdecies du CGI ne s'applique pas « aux cessions intervenues entre le 1<sup>er</sup> janvier et le 31 décembre 2005 » lorsque « le cédant exerce en droit ou en fait, directement ou indirectement, la direction effective de la société cessionnaire ».

Infirmant la décision de la Cour administrative de Bordeaux, le Conseil d'Etat a considéré que la vente du cabinet d'expertise comptable à la SARL doit être regardée comme réalisée au 31 décembre 2004 dès lors que :

- les négociations de vente ont abouti à cette date à un accord sur la chose cédée et sur son prix ;
- la convention de cession a été signée le même jour ;
- il résulte des stipulations de cette convention que les parties ont voulu que la cession définitive du cabinet intervienne à la date de la convention ;

- la stipulation de la convention prévoyant que la SARL entrerait en jouissance du bien cédé au 1er janvier 2005 n'a eu pour objet que de distinguer la date de cessation de son activité par le cédant (au 30 décembre 2004) et celle à laquelle l'acquéreur commencerait la sienne (au 1er janvier 2005).

**Exonération des plus-values professionnelles en fonction de la valeur des éléments cédés (CGI, art. 238 quindecies), transmission d'une activité faisant l'objet d'un contrat de location-gérance ou d'un contrat comparable : respect des conditions posées aux 1° et 2° du VII de cet article (activité exercée depuis au moins cinq ans au moment de la location et transmission réalisée au profit du locataire) et des conditions générales visées aux I et II de cet article : régime réservé aux transmissions d'entreprises individuelles ou de branches complètes d'activité (oui)**

[\(CE 16 octobre 2013 n° 346063, 10<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> s.-s., min. c/ Mainguy ; RJF 1/14, n°7\)](#)

Le bénéfice de l'exonération prévu de l'article 238 quindecies du CGI en faveur des plus-values réalisées lors de la transmission d'une activité faisant l'objet d'un contrat de location-gérance ou d'un contrat comparable (contrat de collaboration libérale) est subordonné au respect non seulement des conditions énoncées aux 1° et 2° du VII (activité exercée depuis au moins cinq ans au moment de la location et transmission réalisée au profit du locataire) mais aussi des conditions générales d'application du régime mentionnées au I et au II de cet article.

Dès lors, ce régime de faveur de l'article 238 quindecies est réservé aux transmissions d'entreprises individuelles ou de branches complètes d'activité

**Exonération des plus-values professionnelles en fonction de la valeur des éléments cédés (CGI, art. 238 quindecies), cession d'une branche complète d'activité : appréciation de la nécessité de transférer le personnel**

[\(CE 23 octobre 2013 n°359516, 8<sup>ème</sup> et 3<sup>ème</sup> s.-s., SARL Michaël ; RJF 1/14 n°6\)](#)

Pour bénéficier de l'exonération des plus-values en fonction de la valeur des éléments cédés prévue à l'article 238 quindecies du CGI, la transmission d'une branche complète d'activité est subordonnée au transfert effectif du personnel nécessaire à la poursuite d'une exploitation autonome de l'activité, eu égard à la nature de l'activité et à la spécificité des emplois requis qui lui sont affectés.

Cet arrêt infirme la décision de la Cour administrative d'appel de Douai du 13 mars 2012 (n°10-0886) publié à la [Revue de jurisprudence fiscale \(RJF 12/12, n°1100\)](#).



**Régime de faveur des apports partiels d'actif et des scissions (CGI, art. 210 B), marque détenue en pleine propriété par l'apporteuse mais apportée mais sous la forme d'un droit d'usage : existence d'un branche complète et autonome d'activité (oui)**

[\(CE 6 décembre 2013 n°346809, 10e et 9e s.-s., min. c/ Sté Promo Art ; RJF 3/14, n°226\)](#)

**Une** branche complète d'activité est définie 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.

Selon le Conseil d'Etat, le fait que le droit d'utiliser la marque de la société apporteuse soit concédé à la société bénéficiaire de l'apport sans aucune réserve ne fait pas obstacle à ce que la branche d'activité soit considérée comme complète et autonome.

Selon les commentaires parus à la Revue de jurisprudence fiscale, cette solution est en accord avec celle de la Cour de cassation (Cass. com. 29 janvier 2013 n°12-12.966, DGFIP c/ Sté Promo Art Distribution ; [RJF 5/13, n°301](#)) rendue en matière de droits d'enregistrement (cf. article 816 et 817 du CGI), contrairement à ce que laissait penser sa jurisprudence antérieure (Cass. com. 10 janvier 2006 n°20 F-D, Sté BL Holding ; [RJF 5/06, n°606](#) ; Cass. com. 20 mai 2008 n°07-12.441, Sté Savipol Panification ; [RJF 10/08, n°1127](#)).

**Report en arrière des déficits : possibilité pour une société d'obtenir le remboursement d'une créance de carry back alors que cette créance n'était pas née à la date du jugement d'ouverture de la procédure de redressement judiciaire ouverte à son encontre (oui)**

[\(CAA Lyon 7 mai 2013 n°12-02242, 5<sup>ème</sup> ch., min. c/SARL Sobral ; RJF 11/13, n°1005\)](#)

Selon la Cour administrative d'appel de Lyon, une société peut solliciter le remboursement de la créance sur le trésor dont elle dispose du fait du report en arrière du déficit de son exercice clos le 31 décembre 2009 alors même que cette créance non utilisée n'était pas née à la date du 6 avril 2009, date à laquelle la procédure de redressement judiciaire a été ouverte à son encontre.

## **Report en arrière des déficits : remboursement de la créance de carry-back : nécessité d'une réclamation (LPF, art. L 190) et respect du délai de prescription (LPF, art. R 196-1)**

---

[\(TA Montreuil 23 mai 2013 n° 1201493, 1<sup>e</sup> ch., Sté Fimipar ; RJF 1/14, n°12\)](#)

Le remboursement de la créance de carry-back est subordonné à la présentation d'une réclamation dès lors que l'option pour le report en arrière d'un déficit ne vaut pas également demande de remboursement de cette créance.

Le remboursement d'une créance née au 31 décembre N et non utilisée au 31 décembre N + 5 peut donc être demandé à compter du 1<sup>er</sup> janvier N + 6 jusqu'au 31 décembre N + 8 (LPF, art. R 196-1).

## **Intégration fiscale d'une société en commandite par actions, détention d'au moins 95 % des droits de vote au sein de l'assemblée des commanditaires et contrôle de fait de la société associé commandité : condition de détention remplie (oui)**

---

[\(TA Montreuil 16 mai 2013 n°1108353, 1<sup>ère</sup> ch., Société Boccafin ; RJF 12/13, n°1124\)](#)

Le Tribunal administratif de Montreuil a jugé que :

- la condition de détention par une société mère d'au moins 95 % des droits de vote attachés aux titres émis par une société en commandite par actions, lesquels titres ne s'entendent pas des seules actions, doit s'apprécier distinctement pour chaque catégorie d'assemblée d'associés (cf. articles L 226-1, L 226-2 et L 226-11 du Code de commerce) ;
- la société mère qui détient plus de 95 % des droits de vote au sein de l'assemblée des commanditaires doit être regardée comme détenant directement ou indirectement 95 % des droits de vote attachés aux titres émis par la société en commandite par actions tant au sein des commandités que dans l'assemblée des commanditaires dès lors que, compte tenu des circonstances de fait, elle contrôle l'associé commandité.

L'administration a interjeté appel de ce jugement.

## **Déduction pour investissements outre-mer, investissements productifs réalisés dans le cadre d'une entreprise exerçant une activité dans certains secteurs dont celui des énergies nouvelles : une opération de sous-location ne fait pas obstacle à l'affectation de l'investissement à l'activité éligible (oui)**

[\(CE 25 septembre 2013 n° 343241, 9<sup>ème</sup> et 10<sup>ème</sup> s.-s., Cassagneau ; RJF 12/13, n°1113\)](#)

Le contribuable était associé d'une société en nom collectif qui a fait acquisition de chauffe-eau solaires qu'elle a donnés en location à une société à responsabilité limitée et que celle-ci a sous-loués pour une durée de cinq ans aux utilisateurs finaux.

Infirmant la doctrine administrative (BOI-BIC-RICI-20-10-10, n°120) qui admet la location mais non la sous-location, le Conseil d'Etat considère que l'article 163 ter viciés, I du CGI (en vigueur à l'époque), en mentionnant les investissements productifs dans le cadre d'une entreprise exerçant une activité dans certains secteurs dont celui des énergies nouvelles, n'interdit pas de réaliser un investissement dans des équipements qui sont d'abord donnés en location puis en sous-location aux utilisateurs finaux.

Ainsi que le soulignent les commentaires parus à la Revue de jurisprudence fiscale (RJF 12/13, p. 989), cette solution demeure valable sous le régime actuel de l'article 199 undecies B du CGI.

## **Impôt sur les sociétés, territorialité (CGI, art. 209, I) : imposition en France des gains résultant d'opérations d'emprunt et de « swap » réalisées en vue de l'acquisition d'un immeuble à l'étranger (oui)**

[\(CE 1<sup>er</sup> octobre 2013 n°351982, 3<sup>ème</sup> et 8<sup>ème</sup> s.-s., Sté BNP Paribas ; RJF 12/13, n°1123\)](#)

Une société française, qui a pour activité la location d'immeubles aux sociétés filiales d'un groupe fiscal intégré auquel elle appartient, a acquis auprès d'une société française un immeuble situé à Londres.

Cette acquisition a été financée, d'une part, par une augmentation de capital accompagnée d'un contrat d'échange de devises (ou « swap ») souscrit avec une banque, lequel s'est dénoué par un gain de change et des « produits financiers techniques », d'autre part, par un emprunt à long terme contracté auprès de la succursale londonienne de la banque et au titre duquel la société a bénéficié d'écarts de conversion positifs puis d'un gain de change effectif lors d'un remboursement partiel.

Le Conseil d'Etat a jugé que ces gains de change et produits financiers devaient être assujettis à l'impôt sur les sociétés en France dès lors qu'il n'est pas établi que les opérations financières dont ils procédaient auraient été constitutives d'un cycle commercial



complet en Grande-Bretagne ou auraient été réalisées par un établissement stable en Grande-Bretagne.

**Impôt sur les sociétés, territorialité (CGI, art. 209, I), avances à des succursales étrangères n'ayant favorisé que pour une fraction de leur montant le développement d'une activité en France : déduction des pertes à hauteur de cette fraction (oui)**

[\(CE 4 décembre 2013 n° 355694, 3<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> s.-s., Sté Kepler Equities ; RJF 3/14, n°228\)](#)

Lorsqu'une société dont le siège est en France exerce dans une succursale à l'étranger une activité industrielle ou commerciale, il n'y a pas lieu de tenir compte, pour la détermination des bénéfices imposables en France, des variations d'actif net imputables à des événements qui se rattachent à l'activité exercée par cette succursale.

En revanche, si la succursale entretient avec le siège des relations commerciales favorisant le maintien ou le développement des activités en France de la société, celle-ci peut déduire de ses résultats imposables les pertes, subies ou régulièrement provisionnées, résultant des aides apportées à la succursale dans le cadre de ces relations.

Au cas particulier, le Conseil d'Etat a jugé que seule la fraction des avances consenties à des succursales étrangères qui a pour objectif de favoriser le maintien ou le développement des activités en France d'une société est déductible de ses résultats imposables en France.

Ainsi que le soulignent les commentaires parus à la Revue de jurisprudence fiscale (RJF 3/14, n°228), cette décision précise la jurisprudence Sté Télécoise (CE 16 mai 2003 n°222956, sect. ; RJF 7/03, n°823) : en cas d'abandon par le siège des avances consenties à des succursales étrangères dans l'hypothèse où seule une fraction de ces avances a eu pour contrepartie le maintien ou le développement d'une activité imposable en France, seule cette fraction est déductible.

**Cession ou cessation d'entreprise, atténuation conditionnelle de l'imposition immédiate (CGI art. 202 ter) : la transformation d'une société de fait en une société de droit dotée de la personnalité juridique entraîne la création d'une personne morale nouvelle (oui)**

[\(CE 20 décembre 2013 n° 349787, 10<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> s.-s., Hyst ; RJF 3/14, n°224\)](#)

La transformation d'une société créée de fait, qui n'est pas une personne morale, en une société de droit dotée de la personnalité juridique, telle qu'une société civile professionnelle, entraîne la création d'une personne morale nouvelle au regard de l'article 202 ter du CGI.



# Actualité deuxième, troisième et quatrième trimestre 2013

## Jurisprudence

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

### TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

**TVA champ d'application et base d'imposition, prestations de services à titre onéreux, remise en état et ameublement d'un appartement en vertu d'un contrat dans lequel le prestataire obtient le droit de disposer de cet appartement sans être tenu de payer un loyer, le propriétaire récupérant l'appartement aménagé à la fin de ce contrat : existence d'un lien direct (oui)**

---

[\(CJUE 26 septembre 2013 aff. 283/12, 8<sup>ème</sup> ch., Serebryannay vek EOOD ; RJF 12/13, n°1188\)](#)

L'article 2 § 1, sous c), de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 doit être interprété en ce sens qu'une prestation de services de remise en état et d'ameublement d'un appartement doit être considérée comme effectuée à titre onéreux lorsque, en vertu d'un contrat conclu avec le propriétaire de cet appartement, le prestataire desdits services, d'une part, s'engage à effectuer cette prestation de services à ses frais et, d'autre part, obtient le droit de disposer dudit appartement afin de l'utiliser pour son activité économique pendant la durée de ce contrat, sans être tenu de payer un loyer, tandis que le propriétaire récupère l'appartement aménagé à la fin dudit contrat.

**TVA, base d'imposition, opérations promotionnelles de crédit gratuit par lesquelles le fournisseur prend en charge les frais de l'emprunt contracté par l'acheteur : modalités de paiement sans incidence sur la base taxable dès lors que le fournisseur ne propose pas aux acheteurs payant comptant une réduction de prix équivalente à l'avantage consenti aux acheteurs bénéficiant d'un crédit gratuit (oui)**

---

[\(CE 20 novembre 2013 n°358331, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> s.-s., SA des Galeries Lafayette ; RJF 2/14, n°136\)](#)





La base d'imposition d'une opération de vente de biens conclue entre un fournisseur et un acheteur est le montant total affiché par le vendeur, facturé à l'acheteur et dû par ce dernier.

Est sans incidence sur cette base d'imposition la circonstance que, dans le cadre d'opérations promotionnelles de crédit gratuit, le vendeur prenne à sa charge les frais des emprunts contractés par ses clients pour pouvoir régler leurs achats en versant à l'établissement prêteur une somme égale au coût du crédit qu'auraient supporté les clients emprunteurs, dès lors que le vendeur ne propose pas spontanément aux clients, qu'ils soient titulaires ou non d'une carte de l'établissement prêteur, souhaitant régler comptant leurs achats, une réduction de prix équivalente à l'avantage ainsi consenti aux clients bénéficiant d'un crédit gratuit

Ainsi que le soulignent les commentaires parus à la Revue de jurisprudence fiscale (RJF 2/14, p. 130) cette décision transpose la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes (CJCE 15 mai 2001 aff. 34/99, Primback Ltd ; [RJF 8-9/01 n°1166](#)) qui est désormais reprise à l'article 42 du règlement n°282/2011 du 15 mars 2011 portant mesures d'exécution de la directive 2006/112/CE relative au système commun de TVA.

**TVA, droit à déduction, remboursement de débours pour le compte d'autrui (CGI, art. 267, II-2°), notion de dépenses portées dans des comptes de passage : utilisation de comptes de produits et de charges permettant de déterminer le montant des dépenses effectuées au nom et pour le compte des clients (oui)**

---

[\(CAA Paris 5 février 2013 n°12-00765, 10<sup>ème</sup> ch., Sté civile Cabinet Plasseraud ; RJF 12/13, n°1128\)](#)

Aux termes des dispositions du II de l'article 267 du CGI relatif à l'assiette de la TVA : «Ne sont pas à comprendre dans la base d'imposition : (...) 2° Les sommes remboursées aux intermédiaires, autres que les agences de voyage et organisateurs de circuits touristiques, qui effectuent des dépenses au nom et pour le compte de leurs commettants dans la mesure où ces intermédiaires rendent compte à leurs commettants, portent ces dépenses dans leur comptabilité dans des comptes de passage, et justifient auprès de l'administration des impôts de la nature ou du montant exact de ces débours».

Une société de conseil en propriété industrielle enregistre dans un compte de produits intitulé « ventes de taxes client TVA à 0 % » le montant des taxes qu'elle refacture à ses clients et qu'elle a versées pour leur compte aux organismes officiels en charge de l'enregistrement et de la protection des droits de propriété industrielle, les paiements étant enregistrés dans des comptes de charges propres à chacun des organismes officiels concernés.

Alors même qu'il ne s'agit pas de comptes de tiers au sens du plan comptable général et nonobstant le fait que la société serait astreinte à la tenue d'une comptabilité commerciale, ces comptes spécifiques doivent être regardés comme des comptes de



passage au sens de l'article 267, II-2° du CGI dès lors qu'ils permettent de déterminer le montant des dépenses effectuées au nom et pour le compte des clients.

### **TVA, droit à déduction, calcul du prorata de déduction : prise en compte du chiffre d'affaires des succursales étrangères au titre d'un secteur d'activité (non)**

[\(CJUE 12 septembre 2013 aff. 388/11, 1<sup>ère</sup> ch., Le Crédit Lyonnais ; RJF 12/13, n°1192\)](#)

Une société dont le siège social est situé en France ne peut pas calculer un prorata de déduction de TVA qui comprendrait le chiffre d'affaires de toutes ses succursales étrangères, qu'elles soient établies dans d'autres Etats membres ou dans des Etats tiers et ce, même en se fondant sur la notion de secteur d'activité.

### **TVA, droit à déduction, facture établie au nom d'une autre entreprise : taxe déductible dès lors que l'assujetti a procédé au règlement effectif de cette facture pour les besoins de ses propres opérations imposables (oui)**

[\(CAA Bordeaux 23 mai 2013 n° 11-03332, 4<sup>ème</sup> ch., SARL Pacfa ; RJF 12/13, n°1132\)](#)

En vertu des articles 271 et 289 du CGI et de l'article 242 nonies de l'annexe II au CGI, l'identification certaine du bénéficiaire d'une opération taxable est essentielle à l'exercice de son droit à déduction.

Si la mention du nom complet et de l'adresse du client assujetti à la TVA sur la facture établie par le fournisseur ou le prestataire permet de présumer que les biens ou les services lui ont été livrés ou rendus et de vérifier qu'ils l'ont été pour les besoins de ses opérations taxées, l'absence de mention de ces informations ou leur caractère erroné sur la facture qui lui est remise peut ne pas faire obstacle à ce que la taxe soit déductible de celle à laquelle il est soumis en raison de ses propres affaires dans le cas seulement où il apporte la preuve par tout moyen du règlement effectif par lui-même de cette facture pour les besoins de ses propres opérations imposables.

Par suite, un assujetti est en droit de déduire la TVA figurant sur des factures établies non à son nom mais à celui d'une autre entreprise, dès lors que cet assujetti a procédé au règlement effectif de ces factures pour les besoins de ses propres opérations imposables.

Cette solution s'inscrit dans le prolongement de la décision « Sté Cerp Lorraine » **(CE 26 mars 2012 n°326333)**.



Revue internet du Club Fiscal

## **TVA, régime des agences de voyages : application quelle que soit la qualité du client (oui)**

---

[\(CJUE 26 septembre 2013 aff. 296/11, Commission européenne c/ République française ; RJF 12/13, n°1190\)](#)

Le régime particulier des agences de voyages prévu par les articles 306 à 310 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006, n'est pas limité aux cas de vente de voyages à des voyageurs et s'applique donc à tout type de clients.

En partenariat avec



Groupe  
Revue Fiduciaire



Revue internet du Club Fiscal

# Actualité deuxième, troisième et quatrième trimestre 2013

## Jurisprudence

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

### CESSIONS ET APPORTS DE DROITS SOCIAUX

#### **Plus-values de cession de valeurs mobilières : imputation d'une moins-value non déclarée sur une plus-value réalisée ultérieurement (oui)**

[\(CAA Versailles 16 mai 2013 n°11-2685, 6<sup>ème</sup> ch., Pétillon ; RJF 12/13, n°1142\)](#)

Selon la Cour administrative d'appel de Versailles, l'absence de mention, sur le formulaire modèle n°2074 de déclaration des plus-values sur cession de valeurs mobilières ou sur la déclaration de revenus modèle n°2042, d'une moins-value subie à l'occasion de cession de valeurs mobilières, ne fait pas en elle-même obstacle à son imputation sur une plus-value de même nature réalisée au cours des dix années suivantes.

En partenariat avec



Groupe  
Revue Fiduciaire



# Actualité deuxième, troisième et quatrième trimestre 2013

## Jurisprudence

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

### ISF- DROITS DE SUCCESSION ET DE DONATION

**Droits de succession et de donation : exonération partielle en cas de transmission de l'entreprise individuelle (CGI, art. 787 C) : nécessité de l'exploitation par le défunt au jour du décès (non)**

[\(Cass. com. 10 septembre 2013 n°12-21.140, Lecart ; RJF 12/13, n°1180\)](#)

L'exonération partielle des droits de mutation par décès d'une entreprise individuelle prévue à l'article 787 C du CGI n'est pas subordonnée à la condition que l'entreprise soit exploitée par le défunt au jour du décès.

**ISF, plafonnement : annulation des paragraphes de l'instruction qui prévoient la prise en compte des produits des bons ou contrats d'assurance-vie pour leur montant soumis annuellement aux prélèvements sociaux.**

[\(CE 20 décembre 2013 n°371157, 372625 et 372675, 8° et 3° s.-s., SA Axa France Vie ; RJF 3/14, n°284\)](#)

Le Conseil d'Etat a annulé les paragraphes 180 et 200 de l'instruction administrative (BOI-PAT-ISF-40-60) qui prévoient, pour le calcul du plafonnement, la prise en compte des produits des bons ou contrats d'assurance-vie pour leur montant soumis annuellement aux prélèvements sociaux.



# Actualité deuxième, troisième et quatrième trimestre 2013

## Jurisprudence

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

### IMPOT SUR LE REVENU

**RCM, réévaluation libre des immeubles d'une société civile immobilière, inscription de la plus-value latente à un compte de capitaux propres « écart de réévaluation » puis transfert des montants correspondants de ce compte aux comptes courants des associés : répartition imposable entre les associés présents à la date du transfert, mais non entre les mains d'une personne qui n'est devenue associée que postérieurement à cette date (oui)**

[\(CE 12 juillet 2013 n° 338278, 8<sup>ème</sup> et 3<sup>ème</sup> s.-s., Sté Cofathim ; RJF 11/13, n°1048\)](#)

Une société civile immobilière non soumise à l'impôt sur les sociétés, dont le capital social n'a été que très partiellement libéré, procède à une réévaluation libre d'immeubles qu'elle a acquis. Elle crédite le compte de passif « écart de réévaluation libre » par le débit du compte d'actif « constructions ».

Les associés prélèvent ultérieurement une somme sur le compte « écart de réévaluation » dont ils créditent leurs comptes courants d'associés, puis libèrent la fraction non libérée du capital social par compensation avec leurs comptes courants d'associés.

Le transfert d'une partie des sommes inscrites au compte « écart de réévaluation » sur des comptes courants d'associés, alors que les immobilisations correspondantes n'ont pas été cédées, revêt le caractère d'une répartition entre les associés des sommes concernées, prohibée par l'article L 232-11 du Code de commerce qui dispose que l'écart de réévaluation n'est pas distribuable.

Une telle opération a pour effet, dans la mesure de ce transfert, de faire perdre à la plus-value correspondant à l'écart de réévaluation son caractère latent et rendre celle-ci immédiatement imposable.

En revanche, la Haute assemblée a considéré que l'administration n'est pas fondée à imposer un nouvel associé qui ne l'est devenu que postérieurement à la date à laquelle la plus-value a perdu son caractère latent, en acquérant d'ailleurs les parts pour une valeur correspondant à l'actif de la société civile immobilière après réévaluation.



## **RCM, rémunérations et avantages occultes (CGI, art. 111, c), cession par une société holding de titres d'une filiale au cadre dirigeant de cette filiale pour un prix inférieur à leur valeur vénale : preuve apportée par l'administration d'une libéralité (oui)**

<http://fiscalis.alternative.fr/pdf/413/CE16octobre2013no33916510eet9es.-s.Baron-CE16octobre2013no32942010eet9es.-s.min.cBleger.pdf>

En cas d'acquisition par une société à un prix que les parties ont délibérément majoré par rapport à la valeur vénale de l'objet de la transaction, ou, s'il s'agit d'une vente, délibérément minoré, sans que cet écart de prix comporte de contrepartie, l'avantage ainsi octroyé doit être requalifié comme une libéralité représentant un avantage occulte constitutif d'une distribution de bénéfices au sens des dispositions de l'article 111, c du CGI, alors même que l'opération est portée en comptabilité et y est assortie de toutes les justifications concernant son objet et l'identité du cocontractant, dès lors que cette comptabilisation ne révèle pas, par elle-même, la libéralité en cause.

Ce litige se situait dans une configuration particulière puisque le contribuable était salarié de la filiale dont il a reçu des titres de la société holding et ne détenait aucun titre de cette société. Il n'y avait donc aucune communauté d'intérêts entre les deux.

Le Conseil d'Etat a jugé que l'administration apporte la preuve d'une telle distribution occulte lorsqu'elle établit l'existence, d'une part, d'un écart significatif entre le prix convenu et la valeur vénale du bien cédé et, d'autre part, d'une intention, pour la société, d'octroyer, et, pour le cocontractant, de recevoir, une libéralité du fait des conditions de la cession, sans que cet avantage soit assorti d'une contrepartie.

Ainsi que le soulignent les commentaires parus à la Revue de jurisprudence fiscale les trois critères de la distribution occulte posés par la décision min. c/ Théron (CE 28 février 2001 n°199295 sect. ; RJF 5/01, n°620) étaient satisfaits :

- existence d'un écart significatif entre le prix convenu et la valeur vénale des titres ;
- absence de contrepartie ;
- intention d'octroyer et de recevoir une libéralité.



**Impôt sur le revenu, exceptions au principe d'imposition des indemnités de rupture du contrat de travail (CGI, art. 80 duodecies) : validation de ces dispositions sous réserve que ne soient pas exclus de l'exonération les sommes versées en vertu d'une sentence arbitrale ou d'une transaction (oui)**

[\(Cons. const. 20 septembre 2013 n° 2013-340, QPC, Alain G ; RJF 12/13, n°1162\)](#)

L'article 80 duodecies du CGI a posé le principe selon lequel constitue une rémunération imposable toute indemnité versée à l'occasion de la rupture du contrat de travail et a fixé les listes des exceptions à cette règle.

Le Conseil constitutionnel valide ces dispositions fixant une liste limitative des indemnités de licenciement exonérées d'impôt sur le revenu, sous réserve qu'elles ne conduisent pas à exclure par principe du bénéfice de l'exonération les sommes versées en vertu d'une sentence arbitrale ou d'une transaction.

**Traitements et salaires, prime exceptionnelle figurant dans un compte de charges à payer en N, dont le montant, qui dépend du résultat comptable de N, a été fixé par l'assemblée générale en N+1 : prime imposable au titre de l'année N (non)**

[\(CE 20 décembre 2013 n° 344899, 10<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> s.-s., Monjarret ; RJF 3/14, n°211\)](#)

Il résulte des dispositions combinées des articles 12, 13 et 83 du CGI que les sommes à retenir au titre d'une année déterminée pour l'assiette de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des traitements et salaires sont celles qui sont mises à la disposition du contribuable, soit par voie de paiement soit par voie d'inscription à un compte courant ou un compte de charges à payer ouvert dans les écritures de la société, dès lors que, dans ces deux derniers cas, le créancier de la somme est un dirigeant de la société qui a déterminé la décision d'inscrire la somme qui lui est due dans les comptes de la société et que le retrait effectif de la somme au plus tard le 31 décembre de ladite année n'est pas rendu impossible, en fait ou en droit, par des circonstances telles que, notamment, la situation de trésorerie de la société, les circonstances matérielles du retrait ou les modalités de détermination du montant exact de la somme susceptible d'être retirée.

Au cas particulier, le Conseil d'Etat a jugé qu'une prime exceptionnelle allouée aux gérants et versée sur un compte de charges à payer n'est pas imposable au titre de l'année N dès lors que son montant, qui dépend du résultat comptable de l'exercice N, est indéterminé au 31 décembre N, son montant ayant été fixé, à titre rétroactif, lors de l'approbation des comptes intervenue au cours de l'année N + 1.

**BNC : application de la théorie de l'acte anormal de gestion (non) ; possibilité, sous certaines conditions de renoncer à des recettes (oui)**

[\(CE 23 décembre 2013 n° 350075 plén., min. c/ Uguen ; RJF 2/14, n°145\)](#)

Le Conseil d'Etat a jugé :

- que la théorie de l'acte anormal de gestion n'est pas applicable aux bénéfices non commerciaux ;
- qu'un contribuable relevant des BNC peut renoncer à des recettes qu'il doit normalement percevoir à condition que cette renonciation ait une contrepartie équivalente pour lui, qu'elle puisse être regardée comme relevant de l'exercice normal de son activité ou qu'elle soit justifiée par un autre motif légitime.

**BNC, avocat associé d'une Selafa, absence de possibilité de développer une clientèle personnelle au sein de la société : imposition dans cette catégorie (oui)**

[\(CE 16 octobre 2013 n° 339822, 10<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> s.-s., d'Arthuys ; RJF 1/14, n°24\)](#)

L'avocat associé d'une Selafa relève des bénéfices non commerciaux et non des traitements et salaires en l'absence de lien de subordination, l'interdiction de développer une clientèle personnelle ne suffisant pas à elle seule à caractériser un tel lien.

**BIC, loueur en meublé, imputation des déficits : condition relative à l'inscription au registre du commerce et des sociétés appréciée au niveau de la société de personnes (oui)**

[\(CE 9 octobre 2013 n° 346046, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> s.-s., de Potter ; RJF 1/14, n°2\)](#)

La condition relative à l'inscription au registre du commerce et des sociétés en qualité de loueur professionnel s'apprécie au niveau de la société de personnes en particulier dans le cas de l'associé unique personne physique d'une EURL.

Un contribuable ne peut donc prétendre au bénéfice de l'imputation, sur son revenu global, des déficits réalisés par une entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée dont il est l'associé unique, dès lors que cette société n'était pas inscrite au registre du commerce et des sociétés en qualité de loueur professionnel.



## **BIC, loueur en meublé, imputation des déficits : la date de début d'activité correspond à l'année du démarrage effectif de l'activité (oui)**

[\(CAA Lyon 29 août 2013 n°12-03152, 5<sup>e</sup> ch., Lewandowski ; RJF 1/14, n°3\)](#)

Pour la détermination des modalités de déduction des déficits, la date de début d'activité de loueur en meublé correspond à la date à laquelle les logements sont offerts à la location et non à la date de signature du bail.

Ainsi que le soulignent les commentaires parus au Bulletin Fiscal Francis Lefebvre (BF 1/14, p. 23), cette solution rendue pour l'application du régime des loueurs en meublé en vigueur avant 2009, est transposable au régime actuel.

## **Revenus fonciers, frais de transformation d'un hôtel en logements : dépenses d'amélioration déductibles (oui)**

[\(CE 19 novembre 2013 n°360146, 3<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> s.-s., min. c/ Sarda ; RJF 2/14, n°147\)](#)

Les travaux qui ont pour effet d'accroître le volume ou la surface habitable de locaux existants doivent être regardés comme des travaux d'agrandissement (CGI, art. 31, I-1°). Il en est ainsi pour des travaux ayant pour effet d'affecter à l'habitation des locaux qui ne l'auraient pas été auparavant.

La transformation d'un hôtel de tourisme en immeuble d'habitation par appartements n'a pas pour effet de changer l'affectation de l'immeuble. Pour l'appréciation du maintien de l'affectation à l'habitation, il convient de prendre en considération les locaux de l'hôtel qui étaient déjà affectés collectivement ou individuellement à l'habitation.

Les travaux engagés pour aménager un appartement dans des locaux de l'ancien hôtel auparavant affectés à usage de salle de réception, de bar, de bureau, de salle d'eau et de remise, constituent non des travaux d'agrandissement, mais des travaux d'amélioration déductibles des revenus fonciers.

# Actualité deuxième, troisième et quatrième trimestre 2013

## Jurisprudence

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

### CONTROLE – CONTENTIEUX

**Intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit : application aux erreurs volontaires exclusives de bonne foi, de l'exception concernant les omissions ou erreurs intervenues plus de 7 ans avant l'ouverture du premier exercice non prescrit (non)**

[\(CE 25 juillet 2013 n°365679, 10<sup>ème</sup> s.-s., Abraham : RJF 11/13 n°1062\)](#)

L'article 38, 4 bis du CGI autorisant, par exception à la règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit, la correction, dans ce bilan, des erreurs commises plus de sept ans avant l'ouverture du premier exercice non prescrit ne sont pas applicables lorsque des erreurs volontaires exclusives de bonne foi sont à l'origine d'un enregistrement comptable irrégulier au bilan de clôture d'un exercice.

Au cas particulier, le contribuable avait délibérément maintenu au passif du bilan de chacun des exercices en cause des dettes correspondant au coût de travaux qui n'ont jamais été engagés ni même commandés.

**Comptabilisation en perte de provisions pour créances douteuses à l'origine de redressements fiscaux : substitution des pénalités pour manquement délibéré aux pénalités pour manœuvres frauduleuses (oui)**

[\(CAA Bordeaux 6 juin 2013 n°12-02706, 4<sup>e</sup> ch., min. c/ Bonnet ; RJF 12/13, n°1158\)](#)

La Cour administrative d'appel de Bordeaux a jugé que l'inscription en perte au bilan de clôture de l'exercice d'une somme correspondant à des provisions pour créances douteuses constituées au titre d'exercices précédents et dont la déduction a donné lieu à des redressements fiscaux caractérise l'intention du contribuable d'éluider l'impôt alors même que cette passation d'écriture avait pour but de compenser un risque de double imposition, dès lors que le contribuable ne pouvait en ignorer le caractère non déductible.

Le contribuable faisait valoir qu'il avait comptabilisé cette perte pour compenser un risque de double imposition dans la mesure où il avait procédé antérieurement à la reprise des

provisions préalablement comptabilisées, ce qui avait conduit à un rehaussement de son résultat sur ses exercices antérieurs, et que le bien-fondé de la réintégration des provisions opérée par l'administration avait été confirmé en appel ultérieurement. Celui-ci n'avait pas demandé le dégrèvement de l'impôt supporté à tort, à raison des reprises de provisions qu'il avait unilatéralement effectuées, comme le permet la doctrine (BOI-BIC-PROV-50, n°160).

La Cour administrative d'appel de Bordeaux a **substitué** les pénalités pour manquement délibéré (majoration de 40 %) aux pénalités pour manœuvres frauduleuses (majoration de 80 %).

### **Contrôle fiscal, vérification de comptabilité dans les locaux de l'entreprise : éléments établissant l'absence d'un débat oral et contradictoire (oui)**

[\(CAA Nantes 18 avril 2013 n°12-00282, 1ère ch., Sté Michel Creusot ; RJF 12/13, n°1159\)](#)

Lorsque la vérification s'est déroulée dans les locaux de l'entreprise, la possibilité d'engager un débat oral et contradictoire avec le vérificateur est présumée (CE 17 février 1997 n°165573, min. c/ SARL Sté commerciale Paul Brunetti ; RJF 3/97, n°238), et la preuve de son irrégularité est rarement apportée par le contribuable (voir toutefois CE 11 décembre 2009 n°301234, min. c/ Cento ; RJF 3/10, n°255).

Selon la Cour administrative d'appel de Nantes, une société qui a communiqué, sur demande du vérificateur exprimée après sa troisième visite sur place, des renseignements et documents comptables qui ont servi à la détermination des impositions en litige établit avoir été privée de débat oral et contradictoire dès lors qu'il n'est pas contesté que ces éléments n'ont pas pu être discutés lors de la quatrième et dernière visite, au cours de laquelle le vérificateur a procédé, pendant deux heures, à la synthèse des opérations de contrôle.

### **Contrôle fiscal, vérification de comptabilité : l'intervention des agents d'un groupement d'intervention régional (GIR) pour des infractions relatives à l'emploi de travailleurs clandestins ne constitue pas un contrôle inopiné**

[\(CE 13 novembre 2013 n°340349, 10<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> s.-s., M. Witz ; Revue de droit fiscal n°9, comm. 189\)](#)

Des agents d'un groupement d'intervention régional (GIR) ayant procédé dans une entreprise à des constatations portant sur les personnels, les produits, les encaissements et les stocks liés à l'activité d'un contribuable, qui n'ont pas excédé celles pour lesquelles ils avaient été requis par le procureur de la République afin de caractériser des infractions relatives à l'emploi des travailleurs clandestins, n'ont pas effectué un contrôle inopiné au sens de l'article L 47 du LPF. La procédure d'imposition engagée ensuite par l'administration n'était entachée d'aucun détournement de procédure.

**Intégration fiscale, obligation déclarative : amende pour défaut de production de l'état des abandons de créances et subventions ou fourniture de renseignements incomplets, portant sur des sommes versées au cours d'exercices différents mais correspondant aux mêmes catégories de dépenses : infractions distinctes (oui)**

[\(CE 20 décembre 2013 n° 357884, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> s.-s., min. c/ SA Diser ; RJF 3/14, n°230\)](#)

En vertu de l'article 1734 bis du CGI, les contribuables qui n'ont pas produit à l'appui de leur déclaration de résultats de l'exercice l'état des abandons de créances et subventions prévu au sixième alinéa de l'article 223 B ou qui fournissent des renseignements incomplets sont punis d'une amende de 5 % des sommes ne figurant pas sur l'état du seul exercice au titre duquel l'infraction est mise en évidence.

En ne portant pas sur l'état des subventions intragroupe les sommes versées au cours d'exercices différents, une société mère commet des infractions distinctes susceptibles d'être chacune sanctionnée par une amende même si elles portent sur les mêmes catégories de dépenses.

**Intégration fiscale, redressement : information de la société mère du montant et des modalités de détermination des pénalités qui assortissent les redressements de ses filiales (oui)**

[\(CE 13 décembre 2013 n°338133, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> s.-s., EURL Pub Finance ; RJF 3/14, n°231\)](#)

L'information donnée à la société mère d'un groupe intégré quant aux conséquences sur le résultat d'ensemble du redressement de ses filiales doit comporter l'indication du montant et des modalités de détermination des pénalités mises en œuvre par l'administration.

**Prescription, délai de reprise : possibilité d'une vérification de comptabilité en matière de TVA d'une SCI ayant opté pour la TVA (oui)**

[\(CAA Lyon 18 2 juillet 2013 n°12-0194, 2<sup>e</sup> ch., SARL M2J La Choue ; Revue de Droit fiscal n°50, comm. 560\)](#)

Une société qui avait été avisée le 23 décembre N de la mise en instance d'un pli contenant une proposition de rectification, fait valoir que son dirigeant n'a pu obtenir ce pli après s'être présenté à plusieurs reprises au bureau de poste, le pli ayant été égaré par les services postaux.

Si une attestation de la Poste fait état d'un retour du pli à l'expéditeur le 9 janvier N + 1, faute d'avoir été réclamé dans les délais par la société, deux autres attestations

postérieures font état d'un « courrier non trouvé », en référence à ce pli et il est constant que l'administration ne l'a jamais reçu en retour.

La Cour administrative d'appel a jugé que l'administration n'apporte pas la preuve que la proposition de rectification a été régulièrement notifiée à la société et que, le contribuable n'ayant pu retirer le pli interrompant la prescription dont le délai expirait le 31 décembre N, le délai de prescription du droit de reprise était expiré lorsque l'administration a notifié une seconde fois la proposition de rectification, en mars N + 1.

**Prescription, délai de reprise des plus-values immobilières : dispositions applicables à l'impôt sur le revenu (oui) ; les mentions d'un acte notarié ne valent pas mention expresse exonératoire des intérêts de retard (oui)**

[\(CE 23 octobre 2013 n°361233, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> s.-s., Bouteloup ; RJF 1/14, n°41\)](#)

La Conseil d'Etat a jugé que :

- le droit de reprise de l'administration afférent aux plus-values immobilières passibles de l'impôt sur le revenu s'applique, non dans les conditions applicables aux droits d'enregistrement, à la taxe sur la publicité foncière et aux droits et taxes assimilées, mais selon les dispositions applicables à l'impôt sur le revenu, soit jusqu'à la fin de la troisième année suivant celle au titre de laquelle l'impôt sur le revenu est dû.
- l'indication sur l'acte notarié de cession du fondement et de la nature de l'exonération d'une plus-value immobilière (résidence principale) ne suffit pas, faute d'éléments précis et circonstanciés sur les motifs de fait ou de droit qui justifient la qualification donnée au bien cédé, à exonérer le cédant des intérêts de retard.

**Procédure de demande avec délai : primauté de la preuve d'envoi pour l'appréciation du délai de réponse du contribuable**

[\(CE 13 novembre 2013 n°344064, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> s.-s., M. Marcon ; Revue de Droit fiscal n°6, comm. 157\)](#)

Il ressort de cette décision que, chaque fois que l'administration s'adresse à un contribuable en lui demandant une production ou un renseignement, avec indication d'un délai, ce contribuable ne peut se voir opposer quelque tardiveté que ce soit lorsqu'il a envoyé sa réponse avant l'expiration de ce délai, et ceci quelle que puisse être la date effective de sa réception par l'administration.



## **Délai spécial de reprise en cas d'omission ou d'insuffisance d'imposition révélée à l'administration par une instance ; administration disposant de ces informations après l'expiration du délai de reprise et n'étant plus en mesure de réparer ces omissions ou insuffisances : application du délai spécial (non)**

[\(CE 23 décembre 2013 n°350967 plén., Patenotre ; RJF 3/14, n°262\)](#)

Des insuffisances ou omissions d'imposition ne peuvent pas être regardées comme révélées par une instance devant les tribunaux au sens de l'article L 170 du LPF (actuellement, article L 188 C du LPF) et le délai spécial prévu par cet article ne joue pas lorsque l'administration dispose d'éléments suffisants lui permettant, par la mise en œuvre des procédures d'investigations dont elle dispose, d'établir ces insuffisances ou omissions d'imposition dans le délai normal de reprise prévu à l'article L 169 du LPF.

Il en va également ainsi lorsque, à la date à laquelle l'administration dispose de ces informations, le délai prévu à l'article L 169 du LPF est expiré et qu'elle n'est plus en mesure, sur ce seul fondement, de réparer les insuffisances et omissions d'imposition, et ce même si ces informations ont été ultérieurement mentionnées dans une procédure judiciaire.

## **Vérification de comptabilité : possibilité d'une vérification de comptabilité en matière de TVA d'une SCI ayant opté pour la TVA (oui)**

[\(CAA Paris 18 octobre 2013 n°13-00671, 7<sup>e</sup> ch., SCI Hayah Mouchka Loubavitch ; RJF 3/14, n°260\)](#)

Alors même qu'elle n'est pas astreinte à la tenue d'une comptabilité en matière de revenus fonciers, une société civile immobilière qui a opté pour la TVA est soumise aux obligations comptables prévues par l'article 286 du CGI et peut donc faire l'objet d'une vérification de comptabilité en matière de TVA.

## **Montage « coquillard » : abus de droit (oui)**

[\(CE 17 juillet 2013 n°352989, 9<sup>ème</sup> et 10<sup>ème</sup> s.-s., min. c/ SARL Garnier Choiseul Holding ; RJF 11/13, n°1064\)](#)

Une société ayant acquis les titres de sociétés qui avaient cessé toute activité, dont les actifs étaient constitués uniquement de liquidités et qui n'employaient aucun salarié, s'est engagée à conserver ces titres pendant une durée de deux ans et les a inscrits en comptabilité à son actif en tant que valeurs mobilières de placement.

Avant la clôture de l'exercice, ces sociétés lui ont versé des dividendes, d'un montant très légèrement supérieur au coût d'acquisition des titres, qui ont bénéficié du régime des sociétés mères prévu par les articles 145 et 216 du CGI. Parallèlement, la société a déduit de son résultat imposable une provision pour dépréciation des titres litigieux en application du deuxième alinéa de l'article 219, I-a ter du même Code. Elle a ainsi dégagé, au titre de cet exercice, un déficit fiscal qui lui a permis de réaliser une économie immédiate d'impôt sur les sociétés.

La Haute assemblée a jugé que l'administration apporte la preuve que ces opérations ont été inspirées par un but exclusivement fiscal et ont méconnu les objectifs poursuivis par le législateur quand il a institué le régime des sociétés mères et qu'elles constituent ainsi un abus de droit dès lors que :

- d'une part, si les distributions auxquelles ces sociétés ont procédé au profit de la société dans les jours qui ont suivi ces acquisitions ont procuré à celle-ci un gain de trésorerie minime, un tel gain était négligeable, sans commune mesure avec l'avantage fiscal retiré de ces opérations, et elles ont eu pour effet de priver définitivement ces sociétés de tout moyen susceptible de leur permettre de retrouver une activité ;
- d'autre part, si la société remplissait les conditions légales pour bénéficier du régime des sociétés mères prévu par les articles 145 et 216 du CGI alors applicables, si elle a pris l'engagement de conserver les titres pendant deux ans et si les opérations litigieuses n'ont pas été rendues possibles par l'interposition d'une ou de sociétés spécialement créées à cette fin, elle n'a pris aucune mesure de nature à favoriser le développement des sociétés qu'elle venait d'acquérir et ne s'est pas comportée à leur égard comme une société mère, mais a au contraire favorisé leur disparition. Les opérations litigieuses ont, en revanche, grâce à la déduction immédiate d'une provision correspondant à la dépréciation des titres et à l'exonération d'impôt dont bénéficiaient, à l'exception d'une quote-part, les dividendes reçus des sociétés filles en application du régime des sociétés mères, permis à la société de dégager un important déficit fiscal imputable sur ses autres bénéfices.

La décision du Conseil d'Etat présente aujourd'hui un intérêt rétrospectif. En effet, depuis l'adoption de l'article 16 de la loi de finances rectificative du 16 août 2012, relèvent désormais du régime du long terme les moins-values et les provisions constatées sur les titres détenus par des sociétés de gestion de titres définies à l'article 219, I-a ter du CGI, à hauteur des distributions qui ont bénéficié de l'exonération prévue par le régime mère-fille au cours de l'exercice de cession (cas des moins-values) ou de comptabilisation (cas des provisions) et des cinq exercices précédents. Cette fraction de moins-value ou provision pour dépréciation n'est donc plus déductible du résultat imposable de la société mère.



## **Délit de fraude fiscale et délit d'escroquerie : condamnation au titre des mêmes faits (oui)**

[\(Cass. crim. 19 juin 2013 n°12-82.733 ; RJF 12/13, n°1178\)](#)

Un contribuable, déjà condamné pour fraude fiscale, peut, à raison des mêmes faits être déclaré coupable du délit d'escroquerie à la TVA.

## **Contrôle fiscal et recouvrement : irrégularité d'un avis de mise en recouvrement avant l'avis de la Commission départementale (oui)**

[\(CA Chambéry 21 mai 2013 n° 12/00712, ch. civ. sect. 1, DGFIP c/ P. ; RJF 12/13, n°1181\)](#)

La Cour d'appel de Chambéry a jugé:

- que l'administration doit, préalablement à l'émission de l'avis de mise en recouvrement, notifier au contribuable l'avis de la commission départementale de conciliation et l'informer du chiffre qu'elle se propose de retenir comme base d'imposition ;
- qu'en l'absence de dispositions spéciales, la date de notification par voie postale à retenir est celle de la réception de la lettre.

## **Contrôle fiscal et recouvrement : suspension de la mise en recouvrement jusqu'à l'issue de la procédure amiable (oui)**

[\(TA Montreuil 26 avril 2013 n°1207347, 10<sup>ème</sup> ch., Sté Carrefour SA ; RJF 12/13, n°1179\)](#)

Aux termes de l'article L 189 A du LPF : « Lorsqu'à la suite d'une proposition de rectification, une procédure amiable en vue d'éliminer la double imposition est ouverte sur le fondement d'une convention fiscale bilatérale ou de la convention européenne 90/436/CEE relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéficiaires d'entreprises associées du 23 juillet 1990, le cours du délai d'établissement de l'imposition correspondante est suspendu de la date d'ouverture de la procédure amiable au terme du troisième mois qui suit la date de la notification au contribuable de l'accord ou du constat de désaccord intervenu entre les autorités compétentes ».

Le Tribunal administratif de Montreuil a jugé, dans le cas d'une procédure amiable ouverte sur le fondement de la convention européenne d'arbitrage du 23 juillet 1990, que, sauf éléments justifiant une mise en recouvrement immédiate, aucun acte de poursuite ne peut être entrepris postérieurement à la date de l'ouverture de la procédure, y compris lorsqu'un acte de mise en recouvrement a été émis avant cette date.



Revue internet du Club Fiscal

## Restitution des impôts perçus en violation du droit de l'Union européenne

---

[\(CJUE 12 décembre 2013 aff. 362/12, 3<sup>e</sup> ch., Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation ; RJF 3/14, n°303\)](#)

Lorsque des contribuables ont le choix entre deux voies de recours possibles en matière de restitution d'un impôt perçu en violation du droit de l'Union européenne, l'une d'elles bénéficiant d'un délai de prescription plus long, les principes d'effectivité, de sécurité juridique et de protection de la confiance légitime s'opposent à ce qu'une législation nationale réduise ce délai de prescription sans préavis et de manière rétroactive.

En partenariat avec



Groupe  
Revue Fiduciaire



# Actualité deuxième, troisième et quatrième trimestre 2013

## Jurisprudence

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

### AUTRES MESURES

**Exit tax, transfert du domicile hors de France (CGI, art. 167 bis), donation de titres avant 8 ans : annulation du décret du 6 avril 2012 (CGI, ann. II art. 91 undecies à 91 vicies) instituant une présomption de fraude contraire à la liberté d'établissement**

[\(CE 12 juillet 2013 n°359994, 8<sup>ème</sup> et 3<sup>ème</sup> s.-s., Aube Martin ; RJF 11/13, n°1029\)](#)

Le transfert du domicile hors de France entraîne en principe la taxation à l'impôt sur le revenu et aux prélèvements sociaux des plus-values latentes, des créances trouvant leur origine dans une clause de complément de prix, et des plus-values en report.

L'article 167 bis du CGI instaure un mécanisme permettant au contribuable de bénéficier sous certaines conditions, d'un sursis de paiement ; un dégrèvement de l'impôt est prévu dans certaines situations.

Avant l'adoption de la loi de finances rectificative pour 2013, l'article 167 bis, VII du CGI prévoyait que le sursis de paiement expirait lors de la donation des titres dont le transfert a rendu imposable une plus-value latente ou une créance de complément de prix. Toutefois, si le donateur démontrait que cette donation n'a pas été faite dans un but exclusivement fiscal, il pouvait bénéficier du dégrèvement de l'imposition (ou d'une restitution s'il avait fait l'objet d'un paiement immédiat lors du transfert).

La Conseil d'Etat a jugé que le principe de liberté d'établissement s'oppose à ce que soit mis à la charge d'un contribuable qui a transféré son domicile fiscal hors de France la preuve de l'absence de but exclusivement fiscal d'une donation de titres pour pouvoir bénéficier du maintien du sursis de paiement et obtenir le dégrèvement de l'impôt, ou pour en obtenir la restitution s'il a été acquitté.

En conséquence, est annulé l'article 1<sup>er</sup>, II du décret du 6 avril 2012 (créant l'article 91 octodécies de l'annexe II au CGI) qui prévoit que, dans cette hypothèse, le contribuable indique la nature et la date de l'événement et joint à l'appui de sa demande de dégrèvement les éléments de calcul et les justificatifs correspondant au montant du dégrèvement demandé.



Tirant les conséquences de cette décision, l'article 42, I-F-1-b et I-F-3-b de la loi de finances rectificative pour 2013 prévoit que les contribuables ayant transféré leur domicile fiscal dans un Etat membre de l'Union européenne, en Islande ou en Norvège (c'est-à-dire ceux ayant bénéficié du sursis de paiement automatique) bénéficient désormais du dégrèvement de leur imposition quel que soit le but de la donation. La preuve n'incombe plus qu'aux seuls contribuables ayant transféré leur domicile fiscal dans un autre Etat

Par ailleurs, le Liechtenstein ayant signé la Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale au cours de la séance plénière des 21 et 22 novembre 2013 du forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales, un contribuable qui transférera son domicile fiscal dans ce pays pourra, lorsque cette convention sera ratifiée, bénéficier du sursis de paiement automatique (CGI, art. 167 bis, IV).

Les conditions d'entrée en vigueur de ces mesures devront être précisées par l'administration. En effet, selon l'article 42, I-F-1-b et III de la loi de finances rectificative pour 2013, les mesures relatives à la fin du sursis s'appliquent aux transferts de domicile réalisés à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2014, alors que, selon l'article 42, I-F-1-b et III de ladite loi, celles relatives au dégrèvement ou à la restitution s'appliquent « à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2016 ».

A cet égard, il convient de mentionner le durcissement du dispositif de l'exit tax par la loi de finances rectificative pour 2013 :

- les conditions de déclenchement en sont modifiées : le seuil de 1 % de détention dans les bénéfices d'une société est porté à 50 % et le seuil en valeur absolue est ramené de 1 300 000 € à 800 000 €, ce dernier seuil étant apprécié pour l'ensemble du patrimoine en valeurs mobilières et droits sociaux et non plus seulement pour les seuls droits détenus dans des sociétés ;
- le délai de conservation des titres concernés par l'exit tax à l'issue duquel cette taxe est dégrévée ou restituée est porté de 8 ans à 15 ans pour les transferts de domicile fiscal intervenant à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2014.

## **Exit tax, recours pour excès de pouvoir contre le décret du 6 avril 2012 d'application de l'article 167 bis du CGI : compatibilité avec l'accord du 21 juin 1999 entre la Suisse et l'Union européenne (oui), invocation d'une convention fiscale bilatérale à l'appui du recours (non)**

[\(CE 12 juillet 2013 n°359314, 8<sup>ème</sup> et 3<sup>ème</sup> s.-s., Gibier ; RJF 11/13, n°1028\)](#)

Un contribuable qui avait transféré son domicile fiscal en Suisse, demandait l'annulation en excès de pouvoir du décret **du 6 avril 2012 (CGI, ann. II art. 91 undecies à 91 vicies) d'application de l'article 167 bis du CGI.**

### **Le Conseil d'Etat a considéré :**

- **qu'il ne lui appartient pas de se prononcer** sur un moyen tiré de la non-conformité de la loi à une norme de valeur constitutionnelle ;
- que la rétroactivité de ce décret ne peut être utilement critiquée par le moyen tiré de la méconnaissance de la sécurité juridique dès lors que cette rétroactivité résulte d'une réitération de la date d'entrée en vigueur de la loi ;
- **que les règles en matière de liberté d'établissement prévues à l'article 49 TFUE ne peuvent être invoquées dès lors que le contribuable a établi son domicile en dehors de l'Union européenne, le droit d'établissement reconnu par l'article 4 de l'accord entre la Communauté européenne et la Suisse n'étant pas comparable à la liberté d'établissement garantie par le droit de l'Union européenne ;**
- **que l'article 167 bis du CGI instaurant l'exit tax ne méconnaît pas le droit au respect des biens consacré par l'article 1<sup>er</sup> du premier protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'Homme.**

**Par ailleurs, la Haute Assemblée a jugé qu'un contribuable ne peut invoquer** la méconnaissance des stipulations d'une convention fiscale par des dispositions législatives de portée générale à l'appui d'un recours pour excès de pouvoir contre des dispositions réglementaires prises pour l'application de ces dispositions.

Il en va ainsi du recours dirigé contre ce décret aux motifs que celui-ci serait contraire à l'article 15 de la convention fiscale franco-suisse du 9 septembre 1966 qui réserve à l'Etat de résidence l'imposition des plus-values de cession de valeurs mobilières.





## Contributions sociales sur les revenus du patrimoine : saisine de la CJUE

[\(CE 17 juillet 2013 n°334551 et 342944, 10<sup>ème</sup> et 9<sup>ème</sup> s.-s., min. c/ de Ruyter ; RJF 11/13, n°1095\)](#)

Un ressortissant communautaire travaillant au Pays-Bas et résident français soutient que les prélèvements sociaux mis à sa charge sur les revenus de rentes viagères à titre onéreux de source néerlandaise qu'il a perçues, sont contraires à l'article 13 du règlement (CEE) 1408/71 du Conseil du 14 juin 1971, relatif à l'application des régimes de sécurité sociale aux travailleurs salariés, aux travailleurs non salariés et aux membres de leur famille qui se déplacent à l'intérieur de la Communauté, dès lors qu'en vertu de celui-ci, il relève du régime néerlandais de sécurité sociale en sa qualité de travailleur salarié aux Pays-Bas.

L'article 13 du règlement (CEE) 1408/71 du Conseil du 14 juin 1971 prévoit que les personnes salariées auxquelles le règlement est applicable « ne sont soumises qu'à la législation d'un seul Etat membre » et que, lorsqu'elles exercent leur activité sur le territoire d'un Etat membre, elles sont soumises à la législation de cet Etat, même si elles résident sur le territoire d'un autre Etat membre.

Pour apprécier la portée du principe d'unicité de législation posé par cet article, la Haute Assemblée a saisi la CJUE sur le point de savoir si les prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine présentent un lien direct et pertinent avec certaines des branches de sécurité sociale énumérées à l'article 4 du règlement du 14 juin 1971 et entrent ainsi dans le champ d'application de ce règlement.

La CJUE (CJCE 15 février 2000 aff. 169/98 et 34/98 plén., Commission c/ France) a déjà jugé que les contributions sociales sur les revenus d'activité et de remplacement entraînent dans le champ du règlement communautaire du 14 juin 1971.

A la suite de cette dernière décision, les textes légaux relatifs aux contributions sociales sur les revenus d'activité et de remplacement (CSS art. L 136-1 et ordonnance 96-50) ont été mis en conformité avec la jurisprudence communautaire. Ainsi, les personnes domiciliées en France ne sont assujetties à la CSG et à la CRDS que si elles sont à la charge, à quelque titre que ce soit, d'un régime obligatoire français d'assurance maladie.

En revanche, aucune modification n'a été apportée aux textes relatifs aux contributions sociales sur les revenus du patrimoine. Les travailleurs qui résident en France mais travaillent dans un autre Etat membre restent assujettis aux prélèvements sociaux sur leurs revenus du patrimoine.