



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)

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

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)

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

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^{ème} et 3^{ème} 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^{er} octobre 2013 n°351852, 3^{ème} et 8^{ème} 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)

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

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)

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

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)

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

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)

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

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)

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

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)

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

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)

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

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)

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

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^{er} 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^{er} 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)

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

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

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

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)

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

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)

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

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^{er} 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)

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

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)

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

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)

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

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)

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

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)

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

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.

[Consultez l'ensemble des rubriques « Actualité jurisprudence juin 2014 »](#)