



Actualité 2014 et premier trimestre 2015 Jurisprudence

(cliquer sur les liens pour ouvrir les documents)

IMPOSITION DES RESULTATS DES ENTREPRISES ET DES PLUS-VALUES

Sommes versées pour le compte d'une société et détournées à son insu par un dirigeant pour servir à corrompre des agents publics étrangers : non déductibles (oui)

[\(CE 4 février 2015 n°364708, 9^e et 10^e s.-s., Sté Alcatel Lucent France ; RJF 5/15 n° 387\)](#)

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

Le Conseil d'Etat a jugé que :

- la règle de non-déductibilité édictée par l'article 39,2 bis s'applique dès lors que l'administration établit que des sommes ont été versées pour le compte de la société, directement ou indirectement, à des agents publics dans le but de les corrompre ;
- la circonstance que ces sommes auraient été détournées de leur objet à l'insu de la société et qu'elle ne pourrait pas être regardée comme ayant eu, par elle-même, une intention de corruption, est sans incidence sur l'application de ces dispositions ;
- l'argument tiré de l'absence d'intention de corruption ne serait pas de nature à exonérer la société de sa responsabilité dès lors que l'un des dirigeants mis en cause disposait de l'autorité requise pour agir en son nom.





Acte anormal de gestion – clause d’indexation favorable mais illicite

[\(CE 13 février 2015 n°360339, 8^e et 3^e s.-s., RJF 5/15 n° 385\)](#)

Il s’agissait ici, d’un contribuable ayant conclu un bail portant sur la location de la clientèle de son cabinet de conseil en management contre le versement d’une redevance annuelle revalorisée selon la variation de l’indice national du coût de la construction.

Cette clause d’indexation est considérée comme illicite conformément à l’article L 112-2 du Code monétaire et financier qui prévoit que les clauses d’indexation fondées notamment sur le prix de biens, produits ou services n’ayant pas de relation directe avec l’objet du statut ou de la convention ou avec l’activité de l’une des parties sont prohibées.

Dès lors, le contribuable n’avait pas appliqué cette clause d’indexation.

Lors de la cession de clientèle, le contribuable avait fait application de l’article 151 septies du Code général des impôts et n’avait donc pas déclaré de plus-value imposable.

L’administration fiscale a remis en cause l’application de ce dispositif de faveur, en estimant que la condition de chiffre d’affaires était remplie uniquement grâce à la non-application de la clause d’indexation. L’administration fiscale a considéré ici que la non-application de cette clause relevait de la théorie de l’acte anormal de gestion, la circonstance que la clause était illicite était sans importance.

Le Conseil d’Etat considère que la renonciation à l’application d’une clause d’indexation illégale ne constitue pas un acte anormal de gestion.

Octroi d’avances rémunérées d’une société mère à une filiale : acte anormal de gestion (non) sauf en cas de prise de risque inconsidérée

[\(CE 11 juin 2014, n°363168, Fralsen Holding\)](#)

Pour justifier le refus de déductibilité de certaines charges, l’Administration et le juge de l’impôt invoquent la théorie du risque manifestement excessif selon laquelle un acte est anormal lorsqu’il fait supporter un risque excessif à l’entreprise, à l’occasion d’opérations comportant un aléa.

Concernant la notion d’acte anormal de gestion, le Conseil d’Etat juge constamment qu’un contribuable n’est jamais tenu de tirer de ses affaires le plus grand profit possible que les circonstances lui auraient permis de réaliser, sauf à ce que l’Administration apporte la preuve l’inexactitude des allégations du contribuable quant aux avantages qu’il prétendait pouvoir retirer de celles-ci.

Par ailleurs, la section des finances du Conseil d’Etat (CE 24 mai 2011, n°385088, sect. fin., avis ; RJF 2012, n°800) a rappelé que, sous réserve de circonstances exceptionnelles, une opération accomplie conformément à l’objet social de l’entreprise, quand bien même

son dénouement se serait traduit par des pertes importantes, ne saurait, par elle-même, caractériser un acte anormal de gestion.

La liberté de gestion reconnue aux entreprises, ou le principe de non immixtion de l'Administration dans leurs décisions, fait donc notamment obstacle à l'extension du courant jurisprudentiel relatif à la prise de risque manifestement excessif, reconnue pour les seuls dirigeants de l'entreprise.

Jusqu'à présent, la jurisprudence avait réservé l'application de la théorie du risque manifestement excessif aux seuls cas d'entreprises qui effectuent des placements financiers ou participent à des montages financiers hasardeux, ou en cas d'opérations intragroupe où le risque pris par la société est si excessif qu'il aboutit à quasiment supprimer toute contrepartie pour cette dernière.

En effet, les juges, en recherchant l'existence ou non d'une contrepartie à l'acte pour opérer le tri entre les actes d'une entreprise qui relèvent d'une gestion normale et ceux qui constituent un acte anormal de gestion, rassurent certains qui considèrent qu'ainsi cadrée, la théorie du risque manifestement excessif constitue un « garde-fou » (cf. Y. Rutschmann et J. Gayral, Le risque manifestement excessif : immixtion rampante dans la gestion de l'entreprise ou simple garde-fou ?, Revue de Droit Fiscal n°45, 8 novembre 2012, comm. 500, § 18), alors que d'autres, au contraire, voient cette application de la théorie du risque manifestement excessif, comme une immixtion rampante dans la gestion de l'entreprise (cf. P. Le Roux, La théorie du risque manifestement excessif dans les relations intragroupe, Feuille de Francis Lefebvre, FR 35/14, p. 21 à 23).

La décision du Conseil d'Etat « Fralsen Holding » fait ressurgir le débat en jugeant que l'octroi d'avances rémunérées d'une société mère à une filiale ne caractérise pas en elle-même un acte anormal de gestion sauf en cas de prise de risque inconsidérée.

Dépenses de promotion d'un médicament, remise en cause de l'ampleur de ces dépenses : acte anormal de gestion (non) ; absence d'une marge commerciale normale : présomption d'anormalité (non)

[\(CE 23 janvier 2015 n° 369214, 9^e et 10^e s.-s., SAS Rottapharm ; RJF 4/15, n°300\)](#)

Le Conseil d'Etat a jugé que :

- l'ampleur des dépenses de promotion d'un médicament pour une part excédant 12% du chiffre d'affaires imputable à ce médicament (taux moyen des frais de promotion des entreprises du secteur pharmaceutique) ne peut être remise en cause sur le terrain de l'acte anormal de gestion, dès lors qu'il n'appartient pas à l'administration de se prononcer sur l'opportunité des choix de gestion d'une entreprise ;
- **la facturation par la société à sa société mère italienne des frais de lancement et de promotion sans facturer de marge commerciale, ne peut à elle seule faire présumer le caractère anormal de la facturation.**



Octroi d'avances sans intérêts par une société mère à une filiale et immédiatement provisionnées comme irrécouvrables, disproportion entre l'importance des avances consenties par la mère à la filiale et le chiffre d'affaires faible réalisé par la mère avec des clients communs à celle-ci et à sa filiale (acte anormal de gestion : oui)

[\(CE 23 janvier 2015 n° 365525, 9^e et 10^e s.-s., Sté Ferrari et Cie ; RJF 4/15, n°299\)](#)

Les avances consenties sans intérêts dont l'entreprise admet dès l'origine le caractère irrécouvrable en les provisionnant, ne relèvent pas, en règle générale, d'une gestion commerciale normale, sauf s'il apparaît qu'en consentant de tels avantages l'entreprise a agi dans son propre intérêt.

Cette règle doit recevoir application même si le bénéficiaire de ces avances est une filiale, hormis le cas où la situation des deux sociétés serait telle que la société mère puisse être regardée comme ayant agi dans son propre intérêt en venant en aide à une filiale en difficulté.

Par suite, les avances sans intérêts consenties par une société mère à sa filiale constituent un acte anormal de gestion dès lors qu'elles sont manifestement disproportionnées au vu de leur montant et du chiffre d'affaires réalisé avec les clients communs aux deux sociétés.

Dès lors, ne sont pas déductibles les provisions inscrites par la société mère pour faire face au caractère douteux des créances qu'elle détient sur sa filiale.

Titres du portefeuille, cession à un prix inférieur à la valeur vénale, évaluation de titres non cotés : utilisation de plusieurs méthodes (oui)

[\(CE 10 décembre 2014 n°371422, 3^e s.-s., Sté Panzani ; RJF 5/15, n°381\)](#)

La valeur vénale réelle de titres non cotés en bourse sur un marché réglementé doit être appréciée compte tenu de tous les éléments dont l'ensemble permet d'obtenir un chiffre aussi voisin que possible de celui résultant du jeu de l'offre et de la demande à la date à laquelle la cession est intervenue.

En l'absence de transactions intervenues dans des conditions équivalentes et portant sur les titres de la même société ou, à défaut, de sociétés similaires, celle-ci peut légalement se fonder sur la combinaison de plusieurs méthodes, destinées à déterminer la valeur de l'actif par capitalisation des bénéfices ou d'une fraction du chiffre d'affaires annuel.



Au cas particulier, l'administration :

- a expressément renoncé aux évaluations initialement obtenues par application des méthodes de la valeur de rentabilité, de la valeur patrimoniale ainsi que de la marge brute d'autofinancement pour apprécier la valeur vénale réelle des titres cédés ;
- a opposé à la société une nouvelle évaluation, fondée sur la valeur établie lors d'une opération antérieure d'apport d'une branche complète d'activité qui n'était pas susceptible, à elle-seule, d'aboutir à une valorisation aussi voisine que possible de celle qu'aurait entraînée le jeu normal du marché, compte tenu notamment de la réserve finale formulée par les commissaires à la scission dans le rapport établi lors de l'apport sur la faible rentabilité de la branche d'activité concernée et les difficultés à prévoir l'évolution future de celle-ci.

Compte tenu de ces éléments, la Haute Assemblée a écarté **cette valeur**.

Les frais de développement qui ne constituent pas des commandes de tiers peuvent être déduits

(TA Montreuil 18 novembre 2013 n°1206500, 1^e ch., SAS Franco Suédoise d'Investissement ; RJF 5/14, n°434)

Les dépenses engagées pour des opérations de recherche par une entreprise qui réalise une commande de tiers ne peuvent être immobilisées et doivent être passées en charges. Elles sont donc exclues de l'option prévue à l'article 236, I du CGI (CE 11 juillet 2011 n°340202 ; RJF 11/11, n°1129).

Ces dépenses doivent figurer dans les comptes de stocks et être comptabilisées en encours de production. Fiscalement, elles s'incorporent au coût de revient des commandes qui figurent dans les comptes de stocks ou travaux en cours.

Le Tribunal administratif de Montreuil a jugé que, la lettre d'intention attribuant un marché d'équipement n'étant pas une commande de tiers (à savoir un engagement précis sur la quantité, la chose et le prix), les frais engagés n'avaient pas donc pour contrepartie une commande de tiers ; dès lors, ces frais étaient immobilisables et la société pouvait choisir de les déduire de son résultat imposable en application de l'article 236, I du CGI.

Déduction des redevances de concession de brevets

[\(TA Montreuil 3 mars 2014 n°1207917, 1^e ch., Sasu Oerlikon Balzers Coating France ; RJF 8-9/14, n°761\)](#)

Le Tribunal administratif de Montreuil a jugé que :

- les redevances de concession de brevets versées par une société concessionnaire française sont déductibles en totalité dès lors que l'entreprise suisse concédante avec laquelle il existe des liens de dépendance n'est pas imposée à ce titre selon le régime des plus-values à long terme ;
- la circonstance que la société suisse ait été soumise au titre des redevances versées par la société française à une retenue à la source liquidée au taux de 5 % en application de la convention fiscale franco-suisse, inférieur à celui appliqué aux plus-values à long terme, est sans incidence.

Actif immobilisé, droits issus de licences de marques : immobilisation incorporelle (oui)

[\(CE 24 septembre 2014, n°348214, 10^e et 9^e s.-s., min. c/SAS Beauté Créateurs ; RJF 12/14, n°1078\)](#)

Les droits titrés d'une concession de distribution et d'utilisation de marques constituent des éléments de l'actif immobilisé s'ils constituent une source régulière de profits dotés d'une pérennité suffisante et susceptibles de faire l'objet d'une cession.

Au cas particulier, il a été jugé que remplissaient la condition de pérennité des droits issus de licences de marques d'une durée initiale suffisante dont le renouvellement dépend du chiffre d'affaires réalisé par le licencié et qui ne sont pas résiliables de façon anticipée par le concédant.

Point de départ de l'amortissement linéaire et méthode d'amortissement par composants : date de mise en location (oui)

[\(CAA Versailles 16 décembre 2014 n°14VE00348, 3^e ch., M. B ; RJF 4/15, n°296\)](#)

Des travaux de rénovation et d'agrandissement réalisés en 2008 d'une villa acquise en 2005 et destinée à être donnée en location meublée ne peuvent donner lieu à comptabilisation d'amortissements antérieurement à la date de mise en service du bien, c'est-à-dire à sa mise en location.

Provision pour litige

[\(CAA Paris 17 octobre 2013 n°12-01476, 5^e ch., SA Groupe Vendôme ; RFC 5/14, n°437\)](#)

La provision pour litige, pour lequel un pourvoi en cassation a été introduit et devenant sans objet, doit être reprise au titre de l'exercice au cours duquel l'auteur du pourvoi est déchu de plein droit de son action faute d'avoir produit un mémoire ampliatif dans le délai légalement imparti, même si l'ordonnance constatant la déchéance est intervenue après la clôture de cet exercice.

Provision pour pertes sur retours d'ouvrages invendables

[\(TA Montreuil 4 novembre 2013 n°1206901, 1^e ch., SCA Lagardère ; RJF 4/14, n°319\)](#)

Une société d'édition peut constituer une provision représentant la perte sur la fraction des ouvrages retournés par les libraires devenus invendables en raison, soit de leur détérioration, soit de leur absence de rentabilité économique en cas de retour sur le marché. Il appartient à l'éditeur, tenu de reprendre tous les ouvrages retournés, de supporter le risque de perte afférent aux ouvrages détériorés.

Apport partiel d'actif : provisions constatées postérieurement à la date d'effet de l'apport en raison du caractère rétroactif du traité d'apport : prises en compte dans le calcul de la valeur de l'actif net apporté (oui) ; non déduction de la reprise de ces provisions par voie extracomptable du résultat de la société bénéficiaire des apports et ce même si ces provisions n'ont pas été déduites du résultat fiscal de la société apporteuse (oui)

[\(CE 25 septembre 2013, n°356382, 8e et 3e s.-s., Sté Oddo et Cie ; RJF 12/13, n°1122\)](#)

Aux termes d'une convention du 30 août de l'année N prenant effet rétroactivement au 1er janvier de la même année, une société B a bénéficié d'un apport partiel d'actif d'une société A.

La société apporteuse A avait constaté avant la conclusion de cette convention des provisions pour restructuration et pour risques qui ont été spontanément réintégrées à ses résultats en raison de leur caractère non déductible.

Ces provisions ont été inscrites au passif du bilan de la société bénéficiaire de l'apport et ont fait l'objet de reprises au moment où cette société a supporté les charges correspondantes.

La théorie jurisprudentielle dite du prix d'acquisition, issue d'une décision du 7 mai 1941 (CE 7 mai 1941, n°59848 et n°59850 ; Dupont 1942, p. 12), part du principe selon lequel, lors d'une fusion ou d'une opération assimilée (transmission universelle du patrimoine,

scission, apport partiel d'actif), l'apport de l'actif net a été rémunéré chez la société absorbante par la remise de titres et la création d'une prime de fusion, et qu'en conséquence le passif né chez la société absorbée a été nécessairement pris en compte pour le calcul de la rémunération des apports. Ce passif est ainsi analysé comme un élément du coût d'acquisition des actifs de la société absorbée, au même titre que l'augmentation de capital et la prime de fusion, et ne peut donc donner lieu à aucune déduction, comme tout prix d'acquisition d'un actif. En conséquence, les passifs nés avant la fusion et transmis à la société absorbante ne peuvent pas donner lieu à une déduction chez la société absorbante.

Faisant application de cette théorie, le Conseil d'Etat juge que 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. Lorsque des provisions ont été constituées par la société ayant consenti l'apport en vue de couvrir des charges et ont été prises en compte dans l'évaluation de l'apport, elles constituent un élément du prix d'apport.

La constatation des charges ayant justifié, dans les écritures de la société ayant fait l'apport la constitution des provisions ainsi comptabilisées au passif de la société bénéficiaire de l'apport, implique que les provisions correspondantes cessent d'être justifiées au sens des dispositions du 2 de l'article 38 du CGI.

Eu égard à la prise en compte de ces provisions pour la détermination de la valeur d'apport, la reprise de ces provisions ne saurait être déduite, par voie extra-comptable, du résultat imposable de la société bénéficiaire de l'apport. La circonstance que, lors de leur constitution au passif de la société apporteuse, ces provisions n'auraient pas été déductibles du résultat imposable de la société apporteuse est sans influence sur le caractère non déductible de la reprise de ces provisions du résultat imposable de la société bénéficiaire de l'apport.

En outre, dès lors que ces provisions ont été prises en compte dans le calcul de la valeur de l'actif net apporté, le fait qu'elles ont été constatées postérieurement à la date d'effet de l'apport en raison du caractère rétroactif donné au traité d'apport par les parties à cette convention est sans influence sur l'application de ces règles.

Provision pour garantie constructeur, conditions de déduction, fait générateur : possibilité de constituer une provision à la clôture de l'exercice de cession des véhicules au concessionnaire (non) ; obligation de constituer à la date de cession de l'acheteur final (oui)

[\(CAA Versailles 4 décembre 2013 n°11-04173, 6^e ch., Sté Peugeot SA ; RJF 6/14, n°549\)](#)

Selon la Cour administrative d'appel de Versailles, un constructeur de véhicules ne peut déduire une provision pour garantie contractuelle dès l'exercice de cession des véhicules au concessionnaire dès lors que sa responsabilité ne peut être mise en jeu qu'à compter de la date de livraison du véhicule à l'acheteur final, seul bénéficiaire de la garantie ; la circonstance que les commandes passées au concessionnaire seraient fermes et ne

pourraient être annulées ne suffit pas à rendre probable l'engagement de garantie à la clôture de l'exercice.

Cette décision est à rapprocher de celle de la Cour administrative d'appel de Paris (CAA Paris 25 juin 2003 n°99-01802) qui, concernant l'évaluation de la provision constituée par un importateur de véhicules pour faire face à la garantie contractuelle d'un an accordée aux acheteurs, a estimé que les véhicules cédés aux concessionnaires qui demeureraient dans les stocks de ces derniers à la clôture de l'exercice ne pouvaient pas être pris en compte dans le calcul de la provision, au motif que la garantie n'était susceptible d'être mise en jeu que par l'acheteur d'un véhicule.

Par ailleurs, le Conseil d'Etat (CE 2 juin 2006 n°269997, Sté Lever Fabergé France ; CE 2 juin 2006 n°269998, Sté Unilever France ; RJF 8-9/06, n°995 ; Avis CE 27 octobre 2009 n°383197 ; RJF 12/11, n°1277) admet la déduction des provisions comptabilisées dès la vente initiale par les entreprises qui accordent un droit à réduction ou un avantage à leurs clients subordonné à d'autres ventes (chèques-cadeaux, bons de réduction...).

Cette décision a fait l'objet de critiques (cf. article de A-L Blandin et M-A Deysine paru au Feuilleton Rapide Francis Lefebvre FR 19/14, n°17) par référence aux règles comptables de constitution des provisions :

- **le constructeur est engagé dès la vente au concessionnaire**, même si, à cette date, le constructeur est engagé vis-à-vis d'un tiers, le client final, qu'il ne connaît pas ; il n'a plus aucun moyen de se soustraire à cette obligation ;
- la sortie de ressources est probable **et sans contrepartie** : dès la vente au concessionnaire et sans attendre la cession au client final, le constructeur comptabilise en produit le prix du véhicule, qui inclut une quote-part rémunérant la prestation de garantie ; le constructeur n'attend donc plus aucun bénéfice de l'octroi de la garantie.

Selon A-L Blandin et M-A Deysine (FR 19/14, n°17), l'adoption d'une telle solution permettrait un correct rattachement des charges aux produits, en cohérence avec :

- une récente position de la CNCC (EC 2013-65) selon laquelle le rachat d'une garantie après-vente par un distributeur auprès de son fournisseur constitue une réduction du prix de vente, à comptabiliser en diminution du chiffre d'affaires chez le fournisseur ;
- une décision du Conseil d'Etat (CE 13 janvier 2006 n°259824) qui accorde aux entreprises du BTP qui comptabilisent « à l'avancement » le résultat des contrats à long terme, la possibilité de déduire les provisions pour franchise de garantie décennale dès leur comptabilisation, sans attendre la réception des travaux.



CIR – dépenses éligibles

[\(CE 12 mars 2014, n°365875\)](#)

Dans une décision importante du 12 mars 2014, le Conseil d'Etat admet que les sommes versées par une société à ses salariés en application d'un accord d'intéressement ou du régime légal de participation constituent des dépenses de personnel pouvant être comprises dans l'assiette du crédit d'impôt recherche.

CIR - les gratifications versées aux stagiaires peuvent être prises en compte pour le calcul du CIR

[\(TA Montreuil 18 novembre 2013 n°1206938, 1^e ch., SA GDF Suez ; RJF 5/14, n°435\)](#)

Seules les dépenses de personnel afférentes aux chercheurs et techniciens de recherche directement et exclusivement affectés à ces opérations ouvrent droit au crédit d'impôt recherche (CGI, art. 244 quater B, II-b).

Selon le Tribunal administratif de Montreuil, ouvrent droit au crédit d'impôt recherche les dépenses qu'une entreprise engage à raison de l'emploi de personnels qui, travaillant en étroite collaboration avec les chercheurs pour assurer le soutien technique indispensable aux travaux de recherche et de développement expérimental, doivent être regardés comme des techniciens de recherche, quand bien même ils auraient le statut de stagiaires.

CIR et stagiaires

[\(CAA Versailles 6 novembre 2014, n°13VE01479, 7^{ème} ch. SAS Cooper Standard Automotive\)](#)

Les dépenses de l'entreprise afférentes aux rémunérations des chercheurs et des techniciens de recherche directement et exclusivement affectés aux opérations de recherche ouvrent droit au crédit d'impôt recherche (CIR).

La Cour administrative d'appel de Versailles confirme la position de certains tribunaux administratifs de première instance sur l'éligibilité des rémunérations versées aux stagiaires dans l'assiette du CIR. Il a été ainsi considéré que des stagiaires doivent être regardés comme des techniciens de recherche dont les rémunérations sont éligibles au CIR, notamment si le descriptif des activités accomplies par ces derniers, dans le cadre de leur participation à un ou plusieurs projets de recherche et développement est suffisamment précis pour considérer comme établi qu'ils ont assuré un soutien technique indispensable aux travaux de recherche et de développement expérimental de l'entreprise.

Crédit d'impôt recherche textile-habillement-cuir : notion d'entreprise industrielle

[\(TA Montreuil 4 novembre 2013 n°1204864, 1^e ch., SAS Sofiza ; RJF 4/14, n°318\)](#)

Le bénéfice du crédit d'impôt recherche ouvert aux entreprises du secteur textile-habillement-cuir (CGI, art. 244 quater B, II-h) ne concerne que les entreprises industrielles de ce secteur.

Selon le Tribunal administratif de Montreuil, ont un caractère industriel les entreprises exerçant une activité qui concourt directement à la fabrication ou à la transformation de biens corporels mobiliers et pour laquelle le rôle des installations techniques, matériels et outillages mis en œuvre est prépondérant.

Crédit d'impôt métiers d'art : délai de réclamation

[\(TA Cergy-Pontoise 17-9-2013 n°1109528 ; RJF 4/14, n°385\)](#)

Le dépôt du relevé de solde de l'impôt sur les sociétés constituant la réalisation de l'événement qui motive la réclamation, le délai pour demander le remboursement du crédit d'impôt métiers d'art expire donc le 31 décembre de la deuxième année qui suit celle du dépôt de ce relevé de solde.

Régime mère-fille – précisions sur la condition de conservation des titres

[\(CE 15 décembre 2014, n°380942\)](#)

Le régime mère-fille permet d'exonérer les dividendes perçus par une société mère en provenance des filiales qu'elle détient à hauteur d'au moins 5 %, sous réserve de la réintégration d'une quote-part de frais et charges fixée forfaitairement à 5 % du montant des dividendes. Cette participation de 5 % doit être conservée pendant un délai de deux ans.

Cette obligation de conservation des titres pendant deux ans concerne les seuls titres de participation donnant droit à la qualité de société mère et non l'ensemble des titres pour lesquels l'exonération des dividendes est demandée.

Régime mère fille : application si détention de 5% du capital avec moins de 5% des droits de vote (oui)

[\(CE 5 novembre 2014 n°370650, 3^e et 8^e s-s, min. c/Sté Sofina ; RJF 1/15, n°9\)](#)

Une participation d'au moins 5 % dans le capital de la société émettrice est suffisante pour bénéficier du régime mère-fille, peu importe que cette participation représente moins de 5 % des droits de vote.



Si l'entreprise détient au moins 5 % du capital mais **moins de 5 % des droits de vote**, elle est exonérée à hauteur de la quotité de droits de vote dont elle dispose.

Régime mère fille : application aux produits de titres détenus via une société de personnes étrangère (non)

[\(CE 24 novembre 2014 n°363556\)](#)

Il résulte de l'article 145 du CGI et des dispositions du Code de commerce que le régime fiscal des sociétés mères n'est applicable qu'aux participations qu'une société détient directement dans une autre société.

Par suite, une société mère française, détentrice de la quasi-totalité des parts d'un « général partnership » américain - assimilable en droit interne à une société de personnes relevant de l'article 8 du CGI - qui détient lui-même plus de 10 % du capital d'une société de droit américain, ne peut bénéficier du régime mère-fille à raison de sa quote-part de bénéfices correspondant aux dividendes distribués par la société américaine au « général partnership ».

Les stipulations de la convention franco-américaine du 31 août 1994 sont sans incidence à cet égard. En effet, les dispositions des articles 7 et 10 de cette convention selon lesquelles les dividendes distribués par une société américaine à un « partnership » dont l'un des associés est une société française doivent être considérés comme des dividendes distribués à cette dernière à hauteur de ses parts dans le « partnership » n'ont pas pour effet de faire regarder ces dividendes comme directement distribués à la société associée du « partnership » pour l'application de la loi fiscale française.

Régime mère-fille – prêt de titre et engagement de conservation

[\(CE 26 septembre 2014, n°363555\)](#)

Une société qui prête des titres à une entreprise tierce rompt l'engagement de conservation des titres pendant deux ans et ne peut donc pas bénéficier du régime mère-fille. La circonstance que les titres ne fassent pas l'objet du détachement d'un droit à dividende pendant la période de prêt est indifférente.

Intégration fiscale - déclaration des abandons de créances et subventions intragroupe

[\(CE 10 février 2014 n°356125, 3^e et 8^e s.-s., Sté Pinault-Printemps-Redoute, CE 10 février 2014 n°357117, 3^e et 8^e s.-s., min. c / Sté Bayi Finances\)](#)

L'article 223 B, 6^e al. du CGI (dans sa rédaction applicable aux années en cause), prévoyait que la société mère d'un groupe devait joindre à la déclaration du résultat d'ensemble de chaque exercice un état des abandons de créances ou subventions



consentis entre sociétés du groupe (obligation actuellement reprise à l'article 223 Q du même code).

Conformément à l'article 1734 bis du CGI en vigueur à l'époque des faits (dont les dispositions ont depuis été reprises à l'article 1763 du CGI) le défaut de production de cet état (ou sa production incomplète) était puni d'une amende égale à 5 % des sommes ne figurant pas sur l'état du seul exercice au titre duquel l'infraction était mise en évidence, ce taux étant ramené à 1 % lorsque les sommes correspondantes étaient réellement déductibles.

Le Conseil d'Etat a jugé que l'amende pour défaut de production de l'état des abandons de créances et subventions intra-groupe peut être infligée même si ces aides n'ont pas été déduites des résultats propres des sociétés membres ou du résultat d'ensemble.

Intégration fiscale : possibilité de déroger par une note interne au groupe à la convention d'intégration fiscale initialement conclue (oui)

[\(CAA Versailles 30 décembre 2014 n° 13VE02872, 3^e ch., SA Safran : RJF 4/15 n° 307\)](#)

La répartition, entre les sociétés d'un groupe d'intégration, des impôts acquittés par la société mère au nom du groupe, ou de l'économie d'impôt résultant, le cas échéant, de l'application du régime de groupe, doit être faire l'objet d'un accord entre ces sociétés au travers d'une convention d'intégration.

Au cas particulier, la Cour administrative d'appel de Versailles admet qu'un courrier intitulé « note intérieure groupe » signé par la mère et adressé aux responsables exécutifs de la mère et de la filiale, peut déroger ponctuellement à la convention de répartition de l'impôt entre elles.

Intégration fiscale, amendement Charasse : notion de contrôle

[\(CE 19 février 2014, n°346638 , 9^e et 10^e s.-s., Sté Laboratoires Virbac ; Revue de droit fiscal, n°21, 22 mai 2014 ; comm. 339\)](#)

Pour l'application de l'amendement Charasse, la notion de contrôle d'une société doit s'entendre de l'exercice direct ou indirect, individuel ou de concert, en application de dispositions légales ou conventionnelles, des droits de vote en assemblée des actionnaires, soit majoritaire, soit permettant de déterminer les décisions.

Fusion : date d'acquisition ou de création de la société absorbée (oui)

http://fiscalis.diverso.fr/pdf/115/CE07042014_no357264-Plen-Bollore.pdf

Eu égard au principe de neutralité au plan fiscal des fusions, et en l'absence de dispositions contraires, lorsque des participations dans des sociétés ont été recueillies à l'occasion d'une fusion placée sous le régime de l'article 210 A du CGI, ces participations



doivent être regardées comme figurant dans le patrimoine de la société absorbante depuis la date de leur acquisition ou de la création de la société absorbée.

Entreprises nouvelles – notion d'activité complémentaire

[\(CE 9 avril 2014, n°352036, 9^e et 10^e s.-s., SARL Leveillé ; RJF 7/14, n°669\)](#)

Pour les entreprises créées à compter du 1^{er} janvier 2011 et jusqu'au 31 décembre 2014, le dispositif de l'article 44 sexies du CGI prévoit une exonération des bénéfices pour les entreprises nouvelles implantées dans les zones dites « d'aide à finalité régionale » (AFR).

Lorsque l'entreprise nouvelle est constituée sous forme de société, son capital ne doit pas être détenu, directement ou indirectement, pour plus de 50 % par d'autres sociétés. Par conséquent, ni les droits de vote ni les droits à dividendes attachés aux titres émis par la société nouvelle ne doivent être détenus pour plus de 50 % par d'autres sociétés.

L'existence d'une détention indirecte est établie dans les deux hypothèses suivantes :

- un associé exerce en droit ou en fait des fonctions de direction ou d'encadrement dans une autre entreprise dont l'activité est similaire ou complémentaire à celle de l'entreprise nouvellement créée ;
- un associé détient avec les membres de son foyer fiscal 25 % au moins des droits sociaux dans une autre entreprise dont l'activité est similaire ou complémentaire à celle de l'entreprise nouvellement créée.

Le caractère similaire ou complémentaire de deux activités est une question de fait. Une jurisprudence vient de préciser que le caractère complémentaire de l'activité de deux sociétés doit être apprécié au regard de l'activité effectivement exercée par ces sociétés.

SARL de famille, option tardive pour le régime des sociétés de personnes

[\(CE 5 novembre 2014, n° 367371\)](#)

Les sociétés à responsabilité limitée (SARL) exerçant une activité industrielle, commerciale, artisanale ou agricole et formées uniquement entre personnes parentes en ligne directe ou entre frères et sœurs, ainsi que les conjoints qui désirent opter à compter d'un exercice déterminé pour le régime fiscal des sociétés de personnes doivent notifier leur option avant la date d'ouverture de cet exercice au service des impôts auprès duquel doit être souscrite la déclaration de résultats.

Le Conseil d'Etat confirme qu'une option tardive notifiée à l'administration postérieurement à la date d'ouverture d'un exercice ne peut recevoir effet qu'au titre de l'exercice suivant. Des précisions complémentaires sont apportées.



Ainsi, lorsqu'une SARL de famille a clairement manifesté son intention d'opter pour le régime fiscal des sociétés de personnes à compter du début d'un exercice et qu'elle-même et ses associés ont souscrit, pour cet exercice, les déclarations correspondant à ce régime, les associés ne peuvent utilement se prévaloir de l'irrégularité qu'aurait commise l'administration en acceptant cette option pour cet exercice alors même qu'elle ne lui a été notifiée que postérieurement à la date de son ouverture.

SARL de famille (CGI, art. 239 bis AA) – option pour le régime des sociétés de personnes

[\(CE 12 février 2014 n°358356, 8ème et 3ème s.-s., min. c/Gaillard ; RJF 5/14, n°468\)](#)

L'option d'une SARL de famille pour le régime fiscal des sociétés de personnes qui n'a été signée que par l'un des associés est irrégulière et est inopposable, y compris à l'associé qui a signé la notification.

Pour être valable, l'option d'une SARL de famille pour le régime fiscal des sociétés de personnes doit en effet être signée par tous les associés.

Ainsi, l'option pour le régime fiscal des sociétés de personnes exercée par une SARL de famille, ayant pour associés le contribuable et son épouse, ne peut donc être regardée comme valablement souscrite dès lors qu'elle n'est signée que par le contribuable, gérant de la société à responsabilité limitée, et non par l'ensemble des associés.

SARL de famille (CGI, art. 239 bis AA): perte de la qualité en cas de divorce des parents (oui)

[\(CAA Versailles 18 décembre 2014 n° 13VE02220, 7^e ch., C. ; RJF 4/15 n° 333\)](#)

Selon la Cour administrative d'appel de Versailles, une SARL de famille, créée en 1992, composée entre deux époux et leur fille, qui a opté pour le régime des sociétés de personnes, ne satisfait plus au titre de l'exercice 2003 au cours duquel le divorce a été prononcé à la condition d'existence de liens familiaux dès lors qu'il n'y a plus aucun lien entre les deux ex-époux.

L'administration est donc fondée à remettre en cause l'imputation des déficits sociaux à laquelle le contribuable avait procédé sur ses revenus imposables au titre de l'année en cause, à proportion de ses droits dans la société.

BNC – Indemnité et activités lucratives

[\(CE 19 février 2014, n°354380, 9ème et 10ème s.-s. ; RJF 5/14, n°452\)](#)

Une jurisprudence du Conseil d'Etat précise que relève des BNC une indemnité d'immobilisation perçue à l'occasion d'une promesse unilatérale de vente qui ne compense aucun préjudice mais rémunère en réalité un service rendu au bénéficiaire de la promesse



et constitue une source de profit susceptible d'être renouvelée, même en l'absence de caractère professionnel de l'activité en cause.

BNC - cession temporaire de l'usufruit d'un cabinet libéral, solution antérieure à la loi du 29 décembre 2012 : gain qualifié de plus-value professionnelle (oui)

[\(CE 16 février 2015 n°363223, 8^e et 3^e s.-s. ; RJF 5/15, n°403\)](#)

Le Conseil d'Etat a jugé que la somme reçue par un orthodontiste en contrepartie de la cession, pour une durée de sept ans, de l'usufruit de son fonds libéral comprenant la clientèle, le droit au bail et l'ensemble des biens corporels, entraîne la réalisation d'une plus-value professionnelle et non un produit d'exploitation imposable au barème progressif de l'impôt sur le revenu.

Cette solution est rendue relativement à une situation antérieure à l'application de la loi 2012-1510 du 29 décembre 2012 qui a modifié l'article art. 13, 5 du CGI en vertu duquel, depuis le 14 novembre 2012, le produit de la première cession à titre onéreux d'un usufruit temporaire (à durée fixe) est imposé au barème progressif de l'impôt sur le revenu selon le régime d'imposition des revenus susceptibles d'être procurés par le bien démembré.

Bénéfices agricoles : système de la moyenne triennale et imputation des déficits

[\(Avis CE 26 février 2014 n°373583 ; RJF 5/14, n°453\)](#)

Le Conseil d'Etat admet l'application combinée du régime de la moyenne triennale et du mécanisme d'imputation des déficits agricoles, mais exclut que sa mise en œuvre se traduise par une double déduction du déficit agricole effectivement constaté au titre d'une année.

Immeuble acquis par une société civile immobilière en vue de la revente, appréciation du changement de destination au vu de l'ensemble des circonstances de l'espèce sans qu'une décision expresse des organes statutaires compétents soit nécessaire : élément de l'actif immobilisé (oui) ; stock (non)

[\(CE 9 avril 2014 n°358278, 3^e et 8^e s.-s., SCI du Forum; RJF 7/14, n°662\)](#)

Une société civile immobilière dont l'objet social est, d'une part, « l'achat et la revente avec possibilité d'opter pour le régime fiscal des marchands de bien » et, d'autre part, « l'administration et l'exploitation par bail, location ou autrement » d'immeubles, avait acquis un immeuble à usage d'hôtel, sous le régime des marchands de biens.



La société considérait que cet immeuble avait constitué dès son acquisition une immobilisation amortissable et qu'après l'expiration du délai de quatre ans qui lui était imparti pour revendre l'immeuble acquis, tout en conservant le régime d'exonération des marchands de biens, l'immeuble ainsi conservé, qui continuait d'être loué pour une exploitation hôtelière, devait être regardé comme ayant été transféré de ses stocks à ses immobilisations, d'où la possibilité de l'amortir à compter de la date de ce transfert.

Dans cette affaire, le Conseil d'Etat a considéré qu'un immeuble donné en location ne fait pas partie de l'actif immobilisé d'une société mais constitue un stock dès lors qu'il a été acquis à l'origine en vue de la revente dans le cadre de l'activité de marchand de biens de ladite société. Dans le cas où la société manifeste son intention de changer la destination de l'immeuble, ce changement de destination s'apprécie au vu de l'ensemble des circonstances de l'espèce sans qu'une décision expresse des organes statutaires compétents modifiant la destination de l'immeuble soit nécessaire.

Ainsi que le soulignent les commentaires parus au Bulletin Fiscal Francis Lefebvre (BF 7/14, p. 413), le Conseil d'Etat (CE 25 mars 2013 n°355608, 8^e et 3^e s.-s., SARL Office Français Inter-Entreprise ; RJF 6/13, n°587) considère qu'un immeuble acquis dans une perspective de revente peut faire l'objet d'un changement de destination révélé par l'inscription de ces biens dans un compte d'immobilisation et par l'information de l'administration. Il ressort des conclusions du rapporteur public dans cette affaire qu'il s'agit d'une décision de gestion opposable à la société.

Intérêts versés en rémunération de prêts consentis à la succursale française par la société étrangère, dépenses déductibles : appréciation du caractère normal du choix opéré par la société étrangère de financer l'activité de sa succursale en la laissant recourir à l'emprunt, plutôt qu'en lui apportant des fonds propres (non)

[\(CE 11 avril 2014 n°344990, 10^e et 9^e s.-s., min. c/ Sté Bayerische Hypo und Vereinsbank AG ; CE 11 avril 2014 n°346687; CE 11 avril 2014 n°359640, 10^e et 9^e s.-s., min. c/ Sté Caixa Geral de Depositos\)](#)

L'absence de personnalité morale des succursales françaises de sociétés étrangères emporte certaines conséquences, notamment le rejet de principe de la déductibilité de charges purement internes telles que des intérêts dus au titre des financements accordés par le siège, sous réserve du cas particulier des établissements de crédit.

Lorsque les intérêts versés par une succursale d'une banque française sont déductibles, l'administration ne peut s'opposer à la déduction des intérêts facturés à une succursale française par son siège étranger au motif que ce financement aurait dû être réalisé au moyen d'une dotation en capital plutôt que par un emprunt.

Le Conseil d'Etat transpose aux succursales la solution qu'il avait déjà appliquée aux filiales (CE 30 décembre 2003 n°233894, section, SA Andritz ; RJF 3/04, n°238).



Selon les commentaires de Bruno Gouthière parus au Feuilleton rapide Francis Lefebvre (FR 29/14,), il en résulte que, pour la généralité des succursales françaises de sociétés étrangères (hors banques), les intérêts des financements accordés par le siège ou par d'autres établissements du groupe ne sont pas déductibles et les financements accordés par des sociétés liées sont, en principe, soumis au dispositif de lutte contre la sous-capitalisation ; en revanche, pour les banques et établissements de crédit, la combinaison de la jurisprudence du Conseil d'Etat et de la doctrine administrative conduit à ce que des financements internes donnent lieu à des intérêts déductibles sans limite particulière tenant à la sous-capitalisation sous réserve que leur siège soit situé dans l'Union européenne.

Exonération des plus-values en fonction de la valeur des éléments cédés (CGI, art. 238 quaterdecies), cession d'une activité de courtage par un agent d'assurances : cession d'une branche complète d'activité (non)

[\(CE 9 avril 2014 n° 366200, 8e et 3e s.-s., Tenet; RJF 7/14, n°452\)](#)

En cas de cession d'une branche complète d'activité, la plus-value n'est exonérée, en application des dispositions de l'article 238 quaterdecies du CGI que si la branche d'activité cédée est susceptible de faire l'objet d'une exploitation autonome chez la société cédante comme chez la société cessionnaire, sous réserve que cet apport opère un transfert complet des éléments essentiels de cette activité tels qu'ils existaient dans le patrimoine de la société cédante et dans des conditions permettant à la société cessionnaire de disposer durablement de tous ces éléments.

Pour l'application de ces dispositions, la transmission d'une branche complète d'activité est, au regard de la finalité poursuivie par le législateur, subordonnée au transfert effectif du personnel nécessaire, eu égard à la nature de l'activité et à la spécificité des emplois requis qui lui sont affectés, à la poursuite d'une exploitation autonome de l'activité.

La seule vente d'une clientèle et des contrats qui lui sont attachés, en l'absence de cession des moyens en matériel et, le cas échéant, en personnel nécessaires à l'exercice de la branche d'activité dont il est le support, ne peut être regardée comme la transmission d'une branche complète d'activité au sens des dispositions de l'article 238 quaterdecies, dès lors que la clientèle ainsi que les contrats qui lui sont attachés ne peuvent être regardés comme susceptibles d'avoir fait l'objet d'une exploitation autonome chez le cédant.

Au cas particulier, un professionnel exerçant les activités d'agent d'assurances et de courtier d'assurances au sein d'une société en participation qui cède son activité de courtage à une autre société dont il est associé ne peut bénéficier du régime d'exonération des plus-values en application de l'article 238 quaterdecies du CGI dès lors que la cession du portefeuille de courtage ne s'est accompagnée d'aucun transfert de matériel et de personnel et que les résultats dégagés par l'exploitation de ce portefeuille étaient intégrés dans ceux de l'activité principale d'agent d'assurances exercée par l'intéressé.





Cette solution rendue pour l'application de l'article 238 quaterdecies du CGI conserve son intérêt dans le cadre du régime actuel de l'article 238 quindecies du GGI (cf. Bulletin fiscal Francis Lefebvre 7/14, p. 414).

Le Conseil d'Etat (Avis CE 13 juillet 2012 n°358931, 8e et 3e s.-s., SAS Ondupack ; RJF 11/12, n°986) a jugé, pour l'application des dispositions prévues à l'article 238 quindecies du CGI, que la transmission d'une branche complète d'activité est subordonnée au transfert effectif du personnel nécessaire, eu égard à la nature de l'activité et à la spécificité des emplois requis qui lui sont affectés, à la poursuite d'une exploitation autonome de l'activité.

Selon la Haute Assemblée, le transfert des contrats en cours dans les conditions prévues par l'article L 1224-1 du Code du travail assure en principe un tel transfert effectif du personnel ; dans le cas où certains membres du personnel nécessaire à la poursuite de l'exploitation refusent d'être transférés, il convient d'apprécier, dans chaque cas, si ce refus est de nature à faire obstacle à ce que le transfert des éléments essentiels de cette activité puisse néanmoins être considéré comme complet.

Exonération des plus-values en fonction de la valeur des éléments cédés (CGI, art. 238 quindecies), cession d'un fonds de commerce de vêtements masculins sans reprise du personnel : cession d'une branche complète d'activité (oui)

[\(CAA Douai 18 septembre 2014 n° 13-01806, 3^e ch., SARL Michael ; RJF 12/14, n°1079\)](#)

La plus-value de cession d'un fonds de commerce de vente de vêtements masculins sous la marque « Serge Blanco » porte sur une branche complète d'activité bénéficiant du régime d'exonération de l'article 238 quindecies du CGI lorsque la poursuite de l'exploitation de ce fonds dépend essentiellement du droit d'utiliser la marque commerciale, les locaux et aménagements commerciaux, sans qu'y fasse obstacle la circonstance que les parties au contrat de cession étaient convenues de l'absence de reprise du personnel et que la cédante a, en exécution de son engagement, licencié ses deux salariées.

Ainsi que le soulignent les commentaires parus au Bulletin Fiscal Francis Lefebvre (BF 12/14, p. 662), la cour, comme le préconise le Conseil d'Etat dans son Avis SAS Ondupack (Avis CE 13 juillet 2012 n°358931), procède à une analyse *in concreto*, au regard de la nature de l'activité et de la spécificité des emplois requis, du caractère nécessaire à la poursuite de l'activité du transfert des salariés.



Exonération des plus-values en fonction de la valeur des éléments cédés (CGI, art. 238 quaterdecies applicable aux cessions intervenues entre le 16-4-2004 et 31-12-2005) : cession d'une branche complète d'activité (oui)

[\(CAA Versailles 1^{er} avril 2014 n°12-04118, 3^e ch., SAS Ardeco ; RJF 8-9/143, n°760\)](#)

La Cour administrative d'appel de Versailles a jugé que :

- constitue la cession d'une branche complète d'activité, la cession par une société de l'ensemble des éléments d'actif et de passif nécessaires à l'exploitation de son activité de vente, achat et négoce de matériaux, de sorte que la société cessionnaire dispose, à l'issue de la cession, de l'ensemble des moyens juridiques propres à assurer l'efficacité de son activité, quand bien même les achats de la société cédante représentaient environ 90 % des ventes de la branche d'activité cédée et que les deux activités n'étaient pas sans lien ;
- la circonstance que la comptabilité tenue par la société cédante n'aurait pas distingué les activités relatives à la vente, l'achat et le négoce de matériaux de celles relatives aux prestations de travaux, hormis par la mise en place d'une comptabilité analytique retraçant le chiffre d'affaires généré par chacune des activités est sans incidence sur l'existence d'une cession d'une branche complète d'activité ;
- la circonstance que l'associé unique de la société cédante détienne également 50 % des parts de la société cessionnaire ne saurait conduire à regarder la première comme détenant directement ou indirectement plus de 50 % des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux de la seconde, une société et ses associés étant des personnes distinctes.

Concernant les liens de dépendance entre la société cédante et la société cessionnaire, cette solution, rendue pour l'application de l'ancien 238 quaterdecies du CGI, n'est pas transposable au régime d'exonération actuellement en vigueur de l'article 238 quaterdecies du CGI, qui, lorsque le cédant est une société, prévoit d'apprécier les liens de dépendance entre cédant et cessionnaire au niveau de celui des associés de la société cédante qui détient directement ou indirectement au moins 50 % des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux de cette société ou y exerce la direction effective.

Exonération des petites entreprises (CGI, art. 151 septies)

[\(CE 17 février 2015, n°371410\)](#)

Confirmant la position de l'administration fiscale (BOI-BIC-PVMV-40-10-10-20, n°670), lorsque l'activité est exercée dans le cadre d'une société de personnes, le montant des recettes s'apprécie au niveau de la société et non des associés.

Plus-values professionnelles, abattement sur les plus-values immobilières à long terme (CGI, art. 151 septies B), condition liée à l'affectation du bien : prise en compte de la période pendant laquelle le fonds de commerce a été mis en location-gérance (oui)

[\(CAA Nancy 15 mai 2014 n°13-00192, 2e ch. ; RJF 8-9/14, n°762\)](#)

Selon la Cour d'appel de Nancy :

- pour l'application de l'abattement pour durée de détention sur les plus-values immobilières à long terme prévu à l'article 151 septies B du CGI, le propriétaire d'un fonds de commerce qui, après l'avoir exploité personnellement, le donne en location-gérance doit être regardé, eu égard à la nature de ce contrat, comme poursuivant sous une autre forme l'exercice de son activité professionnelle antérieure ;
- pour l'appréciation de la condition de l'affectation de l'immeuble par l'entreprise à sa propre exploitation, il n'y a pas lieu de distinguer selon que l'activité est exercée directement ou par voie de location-gérance.

Fusion de deux « coquilles » visant à éluder l'imposition entre les mains des associés du boni de liquidation : abus de droit (oui)

[\(CE 12 mars 2014 n°354174, 9^e et 10^e s.-s. ; RJF 6/14, n°598\)](#)

L'abus de droit est constitué en présence d'un montage permettant, dans une opération de désinvestissement, aux associés d'une société dépourvue de toute activité (coquille) et n'ayant plus d'autre actif qu'un immeuble d'échapper à l'impôt de distribution applicable, en l'absence de montage, au boni de liquidation de cette société. Ces opérations de désinvestissement ont aussi donné lieu à la mise en œuvre de l'abus de droit par le Conseil d'Etat à l'encontre de la société procédant à l'acquisition de coquilles (CE 17 juillet 2013 n°352989).

Fusion de deux « coquilles » visant uniquement à imputer les déficits de la société absorbante sur les bénéfices de la société absorbée : abus de droit (oui)

[\(CE 11 avril 2014 n°352999, 9^e et 10^e s.-s., min. c/ SARL Garnier Choiseul Holding ; RJF 7/14, n°709\)](#)

L'opération de fusion absorption entre deux sociétés permettant de gommer l'imposition des bénéfices de la société absorbée du fait de l'existence de reports déficitaires de la société absorbante est constitutive d'un abus de droit eu égard au fait que ces deux sociétés avaient le caractère de coquilles et que l'opération était dépourvue de toute justification économique et qu'elle n'avait qu'un but exclusivement fiscal.

Régime de faveur des fusions (CGI, art. 210 A), transmission universelle de patrimoine (C. civ. art. 1844), nécessité d'un engagement incombant à la société absorbante dans l'acte dissolution : formalité substantielle conforme au droit européen conditionnant le bénéfice du régime de faveur (oui)

[\(CAA Versailles 28 janvier 2014 n°13-00293, 3^e ch., min. c/ SARL EBS ; RJF 6/14, n°553\)](#)

L'acte de dissolution d'une société par transmission universelle de patrimoine dans les conditions prévues par l'article 1844-5 du Code civil présente le caractère d'un « acte de fusion » au sens de l'article 210 A, 3 du CGI. Dès lors, l'engagement formel de l'absorbante, prévu par les dispositions de l'article 210 A, 3 du CGI, qui **conditionne le bénéfice du régime de faveur**, doit être pris dans l'acte de dissolution.

Se plaçant dans le cadre de la jurisprudence Leur Bloem (CJCE 17 juillet 1997 aff. C 28/95), la Cour administrative d'appel de Versailles juge en outre que les dispositions de l'article 210 A, 3 du CGI, qui conditionnent le bénéfice du régime de faveur à un engagement formel de la société absorbante ou confondante, ne méconnaissent pas les principes d'effectivité et d'équivalence et sont donc conformes au droit européen.

Impôt sur les sociétés, établissement stable : bureau parisien d'un journal britannique (non)

[\(CE 28 mai 2014 n°360890 9^e et 10^e s.-s., min. c/ Sté Al Hayat Publishing Company RJF 8-9/14, n°86\).](#)

Il résulte des stipulations de l'article 4, 3-e de la convention franco-britannique du 22 mai 1968 éclairées par les commentaires antérieurs de l'OCDE que le bureau parisien d'un



journal britannique qui ne fait que suivre l'actualité française et rédiger des articles pour le compte de ce journal ne constitue pas un établissement stable en France.

Plus-values et moins-values professionnelles, annulation de parts de sociétés civiles immobilières consécutivement à la dissolution sans liquidation de ces sociétés : majoration du prix d'acquisition des parts du montant de la plus-value réalisée peu de temps avant à l'occasion de la réévaluation des actifs de ces sociétés (oui)

[\(CAA Paris 18 février 2014 n°12-03962, 2^e ch., min. c/ Sté Lupa Patrimoine France ; RJF 8-9/14, n°764\)](#)

Le résultat de cession des parts de sociétés et groupements relevant des articles 8, 8 ter, 239 quater B ou 239 ter C du CGI doit, pour l'application du régime des plus-values ou des moins-values prévu par l'article 39 duodécies du CGI, être calculé en retenant comme prix de revient de ces parts leur valeur d'acquisition,

- majorée, en premier lieu, d'une part, de la quote-part des bénéfices de cette société ou de ce groupement revenant à l'associé qui a été ajoutée aux résultats imposés de celui-ci, antérieurement à la cession et pendant la période d'application du régime visé ci-dessus et, d'autre part, des pertes afférentes à des entreprises exploitées par la société ou le groupement en France et ayant donné lieu de la part de l'associé à un versement en vue de les combler,
- puis minorée, en second lieu, d'une part, des déficits que l'associé a déduits pendant cette même période, à l'exclusion de ceux qui trouvent leur origine dans une disposition par laquelle le législateur a entendu conférer aux contribuables un avantage fiscal définitif et, d'autre part, des bénéfices afférents à des entreprises exploitées en France par la société ou le groupement et ayant donné lieu à répartition au profit de l'associé.

Afin d'assurer la neutralité de l'application de la loi fiscale, il y a lieu, pour le calcul de la plus-value réalisée à l'occasion de la dissolution de sociétés civiles immobilières, de majorer le prix d'acquisition des parts de ces sociétés du montant de la plus-value générée par la réévaluation de leurs actifs effectuée antérieurement à la dissolution, sans que puisse être valablement opposée la circonstance que la société associée de ces sociétés civiles immobilières ait reçu les titres à leur valeur déjà réévaluée et ait absorbé ces sociétés civiles immobilières pour leur valeur réelle.

Ainsi, la Cour administrative d'appel de Paris fait application de la jurisprudence SA Ets Quemener (CE 16 février 2000 n°133296 ; RJF 3/00, n°334) dans le cas d'une opération de transmission universelle de patrimoine.

De son côté, l'administration soutenait que cette jurisprudence ne s'appliquait pas en cas de confusion de patrimoine portant sur des titres d'une SCI ayant préalablement procédé à la réévaluation de ses actifs.



Ainsi que le soulignent les commentaires parus à la Revue de jurisprudence fiscale (RJF 8-9/14, p. 26), cette position est en contradiction avec celle exprimée (certes postérieurement à l'année 2006 en cause dans cette affaire) dans une décision de rescrit n°2007/54 (FE) du 11 décembre 2007, reprise dans BOFiP (BOI-BIC-PVMV-40-30-20 n°90).

Plus-values et moins-values de cessions de parts de sociétés de personnes : application de la méthode « premier entré, premier sorti » même en cas de numérotation des titres cédés (oui)

[\(CAA Nancy 17 avril 2014 n°12-01928 763, 2^e ch. ; RJF 8-9/14, n°763\)](#)

La cession des parts d'une société de personnes constituant un actif professionnel (CGI, art. 151 nonies) est réputée porter en priorité sur les parts les plus anciennes en application de l'article 39 duodécies du CGI relatif aux plus-values professionnelles, même si l'acte de cession mentionne les origines des titres et les numéros des parts cédées.

Charges déductibles du résultat fiscal (CGI, art. 39,1), articles 24, 1-a de la convention franco-italienne et 23, 1-a de la convention franco-japonaise : impossibilité de déduire l'impôt acquitté à l'étranger du résultat fiscal déficitaire si une convention fiscale s'y oppose (oui)

[\(CE 12 mars 2014 n°362528, 9^e et 10^e s.-s., Sté Céline ; RJF 6/14, n°602\)](#)

Conformément aux dispositions de l'article 39,1 du CGI, lorsqu'une entreprise industrielle ou commerciale réalise, dans un Etat étranger, des opérations dont le résultat entre dans ses bénéfices imposables en France, ce résultat doit être déterminé sous déduction de toutes charges ayant grevé la réalisation de ces opérations. Doivent, en principe, être regardées comme telles les impositions que l'entreprise a supportées, du fait de ces opérations dans cet Etat.

Une société ne peut déduire un impôt étranger de ses résultats imposables en France lorsqu'une convention fiscale y fait obstacle et ce, même si la convention prévoit par ailleurs un mécanisme de crédit d'impôt imputable sur l'impôt français, dont l'entreprise n'est pas en mesure de bénéficier du fait de sa situation déficitaire au cours de l'année en cause dès lors que la convention interdit la déduction en toutes circonstances.

Une société française déficitaire ne peut déduire les impositions acquittées par elle en Italie et au Japon, dès lors que les articles 24, 1-a de la convention franco-italienne et 23, 1-a de la convention franco-japonaise s'opposent expressément à une telle déduction :



- **la jurisprudence applique littéralement les conventions fiscales**, la Cour administrative d'appel de Paris ayant retenu une solution identique dans une autre affaire (CAA Paris 21 décembre 2012 n°11-02852) ;
- **l'interprétation littérale peut conduire à une double imposition pour la société ;**
- **une convention silencieuse permet la déduction de l'impôt étranger** (cf. CAA Versailles 18 juillet 2013 n°12-00572 pour lequel l'administration n'a pas formé de pourvoi en cassation).

Plus-values et moins-values de cession d'un brevet par un inventeur (CGI, art. 93 quater, I du CGI) : rattachement à l'année du transfert de la plus-value initialement estimée (oui) ; versements ultérieurs excédant cette estimation rattachés à l'année de leur perception et imposition de ces versements au taux réduit des PVL (oui)

[\(CE 12 mars 2014 n°350443, 9^e et 10^e s.-s., Getten ; RJF 6/14, n°566\)](#)

La plus-value dégagée par la cession d'un bien visé à l'article 93 quater, I du CGI est imposable au titre de l'année au cours de laquelle s'opère le transfert de propriété. Ce transfert s'opère à la date choisie par les parties sans qu'y fasse obstacle la circonstance qu'une partie du prix de cession sera payée ultérieurement sous la forme de versements indexés sur l'activité ou le chiffre d'affaires créé par l'exploitation du bien vendu, dès lors que tous les éléments permettant de calculer le prix de cession sont déterminés et ne dépendent plus de la volonté des parties ou de la réalisation d'accords ultérieurs.

Il a été jugé que les sommes versées ultérieurement au titre de la part variable du prix de cession d'un brevet associé à un logiciel constituant ensemble un « serveur-outil », qui excèdent la plus-value initialement estimée par le cédant sont imposables l'année de leur perception et peuvent bénéficier du taux réduit d'imposition des plus-values à long terme.



Cessation d'activité – changement d'activité

[\(CE 11 juin 2014, n°347006\)](#)

En application de l'article 221, 5° du CGI, il y a cessation d'entreprise en cas de :

- changement d'objet social d'une société ;
- changement d'activité réelle d'une société ;
- disparition des moyens de production nécessaires à la poursuite de l'exploitation pendant une durée de plus de douze mois, sauf cas de force majeure, ou si elle est suivie d'une cession de la majorité des droits sociaux.

L'article 221 du CGI dispose que le changement d'activité réelle s'entend notamment de l'adjonction, de l'abandon ou du transfert d'activité entraînant, au titre de l'exercice de sa survenance ou de l'exercice suivant, une variation positive ou négative de plus de 50 % par rapport à l'exercice précédent soit du chiffre d'affaires de la société, soit de l'effectif moyen et du montant brut des éléments de l'actif immobilisé.

Le Conseil d'Etat vient de préciser que dans le cadre d'une location, le changement d'activité des preneurs successifs d'immeubles n'empêche pas le changement d'activité du bailleur. Ainsi, il ne subira pas les conséquences d'une cessation d'activité.

Contribution exceptionnelle à l'IS – seuil d'assujettissement des groupes

[\(Conseil constitutionnel, 6 mars 2015, QPC n°2014-436\)](#)

Les grandes entreprises assujetties à l'IS dont le chiffre d'affaires est supérieur à 250 M€ sont soumises à une contribution exceptionnelle sur l'IS pour les exercices clos entre le 31 décembre 2011 et le 30 décembre 2016.

Le taux de la contribution est égal à 10,7 %.

Le Conseil constitutionnel a été saisi d'une question prioritaire de constitutionnalité relative à la conformité du périmètre du chiffre d'affaires retenu comme seuil d'assujettissement à la contribution exceptionnelle sur l'IS dans le cas d'une société mère d'un groupe fiscalement intégré.

Le Code général des impôts prévoit que, dans ce cas, le chiffre d'affaires à prendre en compte pour apprécier si le seuil d'assujettissement à la contribution exceptionnelle sur l'IS est atteint s'entend de la somme des chiffres d'affaires de chacune des sociétés membres de ce groupe.

Le Conseil constitutionnel a jugé les dispositions contestées conformes à la Constitution.



Crédit-bail immobilier – plus-value imposable et levée d’option en cas de sous-location par une SCI

[\(CE 4 mars 2015 n°360508, 8^e et 3^e s.-s. ; RJF 5/15, n°402\)](#)

Dans un arrêt récent, le Conseil d’Etat valide la position de l’administration fiscale en ce qui concerne l’imposition d’une plus-value réalisée lors de la levée de l’option d’achat d’un immeuble sous-loué par une SCI.

En l'espèce, la SCI soumise à l’impôt sur le revenu donnait en sous-location l'immeuble qu'elle prenait en crédit-bail et tirait de cette activité des bénéfices non commerciaux.

Le Conseil d’Etat considère que l'entrée de cet immeuble dans le patrimoine de la société suite à la levée d'option d'achat s'est traduite par un changement de nature de l'activité exercée, la société cessant son activité de sous-location au profit d'une activité de location directe, taxable dans la catégorie des revenus fonciers.

Dès lors, et quand bien même aucun acte ne matérialiserait le transfert de l'immeuble au patrimoine de la société, la cessation de son activité initiale et le changement de son régime fiscal ont eu pour effet de rendre la plus-value immédiatement imposable.





Actualité 2014 et premier trimestre 2015 Jurisprudence

(cliquer sur les liens pour ouvrir les documents)

CONTRIBUTION ECONOMIQUE TERRITORIALE ET TAXE PROFESSIONNELLE

Plafonnement de la CET en fonction de la valeur ajoutée en cas de TUP, de cession ou de cessation d'entreprise, ajustement de la CFE : Question prioritaire de constitutionnalité

Le Conseil d'Etat (CE QPC 23 juin 2014 n°376694, Sté PV-CP ; RJF 10/94, n°929) a saisi le Conseil constitutionnel d'une question prioritaire de constitutionnalité sur les dispositions de l'article 1647 B sexies du CGI relatif au plafonnement de la CET en fonction de la valeur ajoutée, qui prévoient qu'en cas de transmission universelle du patrimoine, de cession ou de cessation d'entreprise au cours de l'année d'imposition, le montant de la CFE de l'entreprise dissoute est ajusté en fonction du rapport entre la durée de la période de référence retenue en matière de CVAE et l'année civile.

Ces dispositions ont été considérées comme inconstitutionnelles car elles créaient une différence de traitement, selon la durée restant à courir entre la date de l'opération de restructuration de l'entreprise et la fin de l'exercice fiscal, sans rapport avec l'objectif suivi par le législateur d'éviter l'optimisation fiscale du mécanisme du plafonnement afin d'éviter que le montant du dégrèvement en résultant ne dépende plus de la date de l'opération de restructuration. En effet, le choix de la date de l'opération de restructuration avait pour effet d'alourdir l'imposition de manière plus ou moins importante et ne conduisait plus, comme dans le dispositif antérieur, à un allègement plus ou moins important de l'imposition.

Toutefois, comme l'entrée en vigueur immédiate de l'abrogation de ces dispositions aurait pour effet de rétablir le mécanisme de plafonnement tel qu'il existait antérieurement créant ainsi un effet d'aubaine, celle-ci est reportée au 1^{er} janvier 2015 et les juridictions saisies doivent surseoir à statuer.



Taxe foncière, résolution d'une vente immobilière non publiée : acquéreur redevable de la taxe (oui)

[\(CE 28 mai 2014 n°367471\)](#)

La Conseil d'Etat a jugé que, malgré l'effet rétroactif de la résolution d'une vente immobilière par décision de justice, l'acquéreur demeure redevable de la taxe foncière en l'absence de publication de cette décision et de mutation cadastrale.

Exonération de CFE et entreprises procédant à des extensions ou créations d'activités industrielles dans les zones d'aménagement du territoire

[\(CE 22 septembre 2014 n°367204\)](#)

Aux termes du premier alinéa de l'article 1465 du CGI, les collectivités locales et leurs groupements dotés d'une fiscalité propre peuvent exonérer de cotisation foncière des entreprises ou CFE (et anciennement de taxe professionnelle), en totalité ou en partie, les entreprises qui procèdent, sur certaines zones du territoire, soit à des extensions ou créations d'activités industrielles ou de recherche scientifique et technique, ou de services de direction, d'études, d'ingénierie et d'informatique, soit à une reconversion dans le même type d'activités, soit à la reprise d'établissements en difficulté exerçant le même type d'activités.

Le Conseil d'Etat considère qu'ont un caractère industriel, au sens de cet article, les entreprises exerçant une activité qui concourt directement à la fabrication ou à la transformation de biens corporels mobiliers et pour laquelle le rôle des installations techniques, matériels et outillages mis en œuvre est prépondérant. A cet égard, la qualification du caractère industriel d'une activité n'est pas subordonnée au caractère substantiel de la transformation de matières premières.

Taxe foncière sur les propriétés bâties – exonération pour inexploitation d'un immeuble à usage commercial ou industriel

[\(CE 19 septembre 2014, n°361566\)](#)

Les contribuables peuvent obtenir, sous certaines conditions, un dégrèvement de la taxe foncière en cas d'inexploitation d'un immeuble. Pour bénéficier de ce dégrèvement, il est nécessaire que les conditions suivantes soient cumulativement respectées :

- le contribuable utilise lui-même cet immeuble ;
- l'immeuble est utilisé à des fins commerciales ou industrielles ;
- l'interruption d'exploitation de l'immeuble est indépendante de la volonté du contribuable (cette dernière condition nécessite en principe que le contribuable exploite lui-même l'établissement avant l'interruption de l'exploitation).

Une décision récente de Conseil d'Etat précise que lorsqu'un contribuable achète un immeuble dont l'exploitation est interrompue du fait de circonstances indépendantes de sa volonté, il peut prétendre à l'exonération s'il résulte de l'instruction qu'il a acquis cet immeuble en vue de l'exploiter lui-même à des fins industrielles et commerciales.

Taxe foncière : définition d'une propriété bâtie

[\(CE 16 février 2015 n°364676, n°369862, 8^e et 9^e s.-s., SCI Royo, SCI La Haie de Roses ; RJF 5/15, n°410\)](#)

Ne sont pas soumis à la taxe foncière sur les propriétés bâties :

- un immeuble à usage de bureau et de stockage, devenu impropre à toute utilisation dans son ensemble, car délabré et en ruine en raison des importantes dégradations qu'il avait subies ;
- un immeuble qui fait l'objet de travaux nécessitant une démolition qui, sans être totale, affecte son gros œuvre d'une manière telle qu'elle le rend dans son ensemble impropre à toute utilisation et ce jusqu'à l'achèvement de ces travaux.

Taxe foncière, définition d'une propriété bâtie : achèvement

[\(CE 16 février 2015 n°371476, 8^e et 9^e s.-s., min. c/Communauté d'agglomération Saint-Etienne Métropole; RJF 5/15, n°411\)](#)

Un immeuble non destiné à l'habitation doit être regardé comme achevé et donc rentrer dans le champ de la taxe foncière sur les propriétés bâties lorsque l'état d'avancement des



travaux, notamment en ce qui concerne le gros œuvre et les raccordements aux réseaux, permet son utilisation pour des activités industrielles ou commerciales, et ce, quel que soit l'usage auquel le propriétaire destine in fine l'immeuble (cf. Chronique Nicolas Labrune « Qu'est-ce qu'une propriété bâtie ? » parue à la Revue de jurisprudence fiscale ; RJF 5/15, p. 371 et suivts).

En partenariat avec



Groupe
Revue Fiduciaire



Actualité 2014 et premier trimestre 2015

Jurisprudence

(cliquer sur les liens pour ouvrir les documents)

TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

Opérations sur les titres détenus par un holding

[\(CE 26 décembre 2013 n°350797, 9^e et 10^e s.-s., France Telecom ; RJF 4/14, n°328\)](#)

Dépenses engagées en vue de la conservation des titres

La TVA grevant les dépenses exposées en vue de conserver la participation dans une filiale est déductible si ces dépenses ne se rattachent pas à une activité purement patrimoniale mais peuvent être imputées à l'activité économique de la société holding.

Dépenses exposées par la société holding en vue de préparer la cession des titres

Lorsqu'une société holding, qui se livre à une activité économique à raison de laquelle elle est assujettie à la TVA, envisage de céder tout ou partie des titres de la participation qu'elle détient dans une filiale et expose à cette fin des dépenses en vue de préparer cette cession, elle est en droit, sous réserve de produire des pièces justificatives, de déduire la TVA ayant grevé ces dépenses, qui sont réputées faire partie de ses frais généraux et se rattacher aux éléments constitutifs du prix des opérations relevant de cette activité économique. Il en va ainsi lorsque l'opération de cession des titres ne se réalise pas.

Lorsque cette cession est intervenue, que cette opération soit en dehors du champ d'application de la TVA ou dans le champ mais exonérée, l'administration est toutefois fondée à remettre en cause la déductibilité de la taxe ayant grevé de telles dépenses quand, compte tenu des éléments portés à sa connaissance et au vu des pièces qu'il appartient le cas échéant à la société qui les détient de produire, elle établit que cette opération a revêtu un caractère patrimonial dès lors que le produit de cette cession a été distribué, quelles que soient les modalités de cette distribution, ou que, en l'absence d'éléments contraires produits par la société, ces dépenses ont été incorporées dans le prix de cession des titres.



Déduction de la TVA sur les frais de cession de titres : incidence d'une facturation globale avec d'autres

[\(TA Montreuil 16 décembre 2013 n°1205594, 1^e ch., SAS Monnoyeur ; RJF 8-9/14, n°785\)](#)

Une société holding se livrant à une activité économique est en droit de déduire la TVA ayant grevé les dépenses inhérentes à la cession de titres si, compte tenu de la nature des titres cédés ou par tous éléments probants tels que sa comptabilité analytique, elle établit que ces dépenses n'ont pas été incorporées dans le prix de cession.

Par suite, ces dépenses doivent être regardées comme faisant partie de ses frais généraux et se rattachant ainsi aux éléments constitutifs du prix des opérations relevant des activités économiques qu'elle exerce comme assujettie.

La déductibilité de la taxe ayant grevé de telles dépenses doit toutefois être refusée si l'administration établit que cette opération a revêtu un caractère patrimonial du fait que le produit de cette cession a été distribué, quelles que soient les modalités de cette distribution.

Le Tribunal administratif de Montreuil a jugé :

- que la circonstance que les dépenses relatives à une opération de cession de titres ont été facturées à la société cédante de manière globale avec des dépenses relatives à une opération distincte de souscription à l'augmentation de capital du cessionnaire ne fait pas obstacle, par principe, au rattachement des dépenses relatives à l'opération de cession aux frais généraux dès lors que la ventilation proposée par la société entre les dépenses ayant trait aux opérations de cession et de réinvestissement n'est pas contredite par l'administration ;
- qu'il incombe à la société requérante de démontrer que les dépenses liées à une opération de cession de titres ont le caractère de dépenses préparatoires plutôt que dépenses inhérentes dès lors qu'elle est seule à même de pouvoir justifier de ses allégations.

Cession de titres par une société holding se livrant à une activité économique, dépenses engagées en vue de préparer la cession : déductibilité : oui, sauf si l'administration établit le caractère patrimonial de la cession (distribution du produit de la cession) ou l'incorporation des dépenses dans le prix de cession des titres

[\(CE 4 février 2015 n°370525, 10^e et 9^e s.-s., SA Nexity ; RJF 4/15, n°312\)](#)

L'administration peut remettre en cause la déductibilité de la TVA grevant les dépenses engagées par un holding se livrant à une activité économique, en vue de préparer une



cession de titres si elle établit, en l'absence de justifications contraires, le caractère patrimonial de la cession (distribution du produit de la cession) ou l'incorporation des dépenses dans le prix de cession des titres.

TVA : réduction de prix accordée par un intermédiaire au consommateur final

[\(CJUE 16 janvier 2014 aff. 300/12, 1^e ch., Finanzamt Düsseldorf-Mitte c/Ibero Tours GmbH ; RJF 4/14, n°421\)](#)

Une agence de voyages proposait à des clients, en qualité d'intermédiaire, des prestations de voyages fournies par des organisateurs de circuits touristiques. L'agence de voyages reversait aux organisateurs de circuits le prix perçu auprès des clients et recevait des commissions de la part de ces organisateurs en rémunération de ses prestations d'intermédiaire. Elle accordait en outre des réductions de prix aux clients voyageurs, qu'elle finançait par une partie de ses commissions.

La CJUE a jugé que les réductions de prix accordées au consommateur final par un intermédiaire, de sa propre initiative et à ses propres frais, ne peuvent entraîner aucune diminution de la base d'imposition à la TVA de l'intermédiaire ni de celle de l'opérateur principal.

Charge de la TVA entre parties

[\(Cass. com. 4 février 2014 n°12-28.423, Sté Champloire c/Sté Wunsche Handelsgesellschaft ; RJF 5/14, n°451\)](#)

En l'absence de preuve d'un accord des parties à un contrat quant à la charge définitive de la TVA, il convient de la faire supporter à celle d'entre elles qui en était redevable selon la loi fiscale.

TVA et prorata de déduction, société dont le siège est en France et disposant de succursales localisées dans d'autres Etats : prise en compte des recettes réalisées par ces succursales (non) ; possibilité de déroger à cette règle de non-prise en compte au titre d'un secteur d'activité (non)

[\(CE 28 mai 2014 n°301849, 9^e et 10^e s.-s., Sté Crédit Lyonnais ; RJF 8-9/14, n°864\)](#)

Le Conseil d'Etat avait renvoyé à la Cour de justice de l'Union européenne une question préjudicielle portant notamment sur la possibilité de calculer un prorata mondial en prenant en compte les recettes réalisées par les succursales étrangères d'une société établie en France (CE 11 juillet 2011 n°301849 ; RJF 10/11, n°1111).

Par cette décision, le Conseil d'Etat applique les réponses apportées par la Cour de justice de l'Union européenne aux questions dont il l'avait saisie (CJCE 12 septembre 2013 aff. 388/11, Le Crédit Lyonnais ; RJF 12/13, n°1192).

Le Conseil d'Etat a jugé qu'il ressort des dispositions de l'article 17 § 2, 3 et 5 et de l'article 19 § 1 de la 6^e directive que le calcul du prorata de déduction défini à l'article 212 de l'annexe II au CGI ne peut prendre en compte les recettes réalisées par ses succursales établies dans un autre Etat membre ou dans un Etat tiers à l'Union européenne et ce, tant pour le prorata de déduction unique que pour le prorata de déduction qui se serait appliqué à des secteurs d'activité distincts.

La règle du prorata posée par la Cour de justice de l'Union européenne pourtant susceptible d'entraîner une déperdition du droit à déduction exclut, dès lors qu'elle est fidèle à la directive et aux textes nationaux qui l'ont transposée, l'application d'une autre règle plus respectueuse du principe de neutralité (cf. article « TVA et prorata de déduction : la force du territoire » d'Emilie Bokdam-Tognetti ; RJF 8-9/14, p. 1 à 11).

TVA : droit à déduction, déduction de la taxe sur un acompte afférent à une livraison qui n'a en définitive pas été effectuée : régularisation (oui), même si le fournisseur reste redevable de la TVA et n'a pas remboursé l'acompte

[\(CJUE 13 mars 2014 aff. 107/13, 2e ch., Firin OOD ; RJF 6/14, n°651\)](#)

L'article 65 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 prévoit que, en cas de versements d'acomptes avant une livraison de biens ou une prestation de services, la TVA devient exigible au moment de l'encaissement, à concurrence du montant encaissé, et non pas au moment où la livraison de biens ou la prestation de services est effectuée.

Les articles 65, 90 § 1, 168, sous a), 185 § 1, et 193 de ladite directive doivent être interprétés en ce sens qu'ils exigent que la déduction de la TVA opérée par le destinataire d'une facture établie en vue du paiement d'un acompte concernant la livraison de biens soit régularisée lorsque cette livraison n'est finalement pas effectuée, quand bien même le fournisseur resterait redevable de cette taxe et n'aurait pas remboursé l'acompte.

TVA : imposition des sommes correspondant aux billets d'avion émis et non utilisés sont-elles taxables ?

[\(CE 21 mai 2014 n°365172 et n°365173\)](#)

Le Conseil d'Etat a interrogé la CJUE sur la nature des sommes conservées par les compagnies aériennes correspondant aux billets émis non utilisés relatifs à des vols intérieurs, que les sociétés requérantes ont considérées comme des indemnités non taxables et en particulier :

- si la délivrance du billet peut être assimilée à l'exécution effective de la prestation de transport et si les sommes conservées par la compagnie aérienne lorsque le client n'a pas utilisé son billet devenu périmé doivent être soumises à la TVA ;
- dans l'affirmative, si la taxe collectée doit être reversée au Trésor dès l'encaissement du prix alors même que le voyage peut ne pas avoir lieu du fait du client.

TVA, champ d'application et droit à déduction : les sommes forfaitaires versées par la caisse nationale d'assurance maladie aux Ehpad en vue d'assurer des prestations de soins à leurs résidents entrent dans le champ d'application mais sont exonérées de TVA, et doivent donc figurer au dénominateur du coefficient de taxation forfaitaire (oui)

[\(CJUE 27 mars 2014 aff. 151/13, 6^e ch., Le Rayon d'Or SARL ; RJF 6/14, n°648\)](#)

Le versement forfaitaire accordé par la caisse française d'assurance maladie aux établissements d'hébergement pour personnes âgées dépendantes (Ehpad), en vue d'assurer des prestations de soins à leurs résidents, constitue la contrepartie des prestations de soins effectuées à titre onéreux par l'Ehpad au profit de ses résidents et relève, à ce titre, du champ d'application de la TVA.

TVA – taux réduit, application aux fleuristes : précisions

[\(CE 28 janvier 2015, n°370455, 8^e et 3^e s.-s., Sté Duchêne Fleurs ; RJF 4/15, n°310\)](#)

Le taux de 10 % de TVA s'applique aux opérations portant sur les productions d'origine agricole, à la condition de n'avoir subi aucune transformation (CGI, art. 278 bis).

La transformation, au sens de l'article 278 bis du CGI, s'entend pour un fleuriste, de l'utilisation des fleurs comme d'éléments constitutifs de produits floraux dans lesquels entre une part significative de main d'œuvre, à l'exclusion des simples assemblages de fleurs coupées, même réalisés avec un certain savoir-faire.

TVA – taux réduit : application aux livres numériques (non)

[\(CJUE 5 mars 2015, aff. 479/13, 4^e ch., Commission européenne c/République française ; RJF 5/15, n°457\)](#)

L'application par la France du taux réduit de TVA à la fourniture de livres numériques ou électroniques est contraire à la directive TVA, dès lors que cette fourniture n'étant pas effectuée sur un support physique, celle-ci doit être qualifiée, par suite d'une prestation de services expressément exclue du taux réduit.



Revue internet du Club Fiscal

TVA – option pour les locaux nus à usage professionnel

[\(CAA Lyon 4 novembre 2014, n°14LY00501\)](#)

La location de locaux nus à usage professionnel peut être soumise à la TVA sur option. L'option n'est valide et ne peut emporter d'effets qu'à la date à laquelle sont souscrits des engagements contractuels de location.

La Cour administrative d'appel de Lyon rappelle que l'option peut être formulée avant même le début des travaux de construction et produire des effets dès la conclusion des baux commerciaux. Toutefois, l'option ne sera valide qu'à la condition que ces baux correspondent à des engagements contractuels réels et sérieux susceptibles de justifier l'option formulée.

En partenariat avec



Groupe
Revue Fiduciaire



Actualité 2014 et premier trimestre 2015

Jurisprudence

(cliquer sur les liens pour ouvrir les documents)

CESSIONS ET APPORTS DE DROITS SOCIAUX

Cession de droits sociaux par les dirigeants de PME partant en retraite

[\(CAA Nancy 21 novembre 2013 n°11-01232 ; RJF 5/14, n°458\)](#)

La condition de non-détention de droits dans les bénéfices de l'entreprise cessionnaire, à laquelle est subordonnée l'application de l'abattement pour durée de détention, s'apprécie au 31 décembre de l'année de la cession.

Plus-values des dirigeants de PME partant à la retraite

[\(CE 10 décembre 2014, n°371437\)](#)

L'article 150-0 D ter CGI mettait en place, dans sa précédente rédaction, l'exonération au bout de 8 années de détention des plus-values mobilières réalisées par les dirigeants de PME.

Une jurisprudence récente vient de préciser le contour de cet ancien dispositif. Le Conseil d'Etat juge que le respect des conditions permettant la mise en place du dispositif s'apprécie, dans le cas d'un couple marié, au niveau de chaque époux individuellement. Il s'agissait ici de l'appréciation de la condition tenant à la fonction de direction. Toutefois, conformément au Code général des impôts, seule la condition relative à la détention d'une participation de 25 % minimum s'apprécie au niveau du groupe familial.

Par ailleurs, le Conseil d'Etat précise que les dispositions du Code général des impôts qui prévoient l'application de l'imposition commune des couples mariés, sauf circonstances particuliers, sont sans incidence sur sa décision.

En effet, selon le Conseil d'Etat, la règle n'implique pas l'appréciation au niveau du foyer fiscal du respect des conditions d'éligibilité à l'exonération applicable aux plus-values mobilières réalisées par des dirigeants de PME partant à la retraite.



Imputation possible sur des plus-values taxables des pertes subies lors d'une opération exonérée

[\(CE 4 février 2015, n°364197, 9^e et 10^e s.-s. ; RJF 5/15, n°406\)](#)

En application de l'article 150-0 D du CGI les moins-values subies au cours d'une année sont imputables exclusivement sur les plus-values de même nature réalisées au cours de la même année ou sur les 10 années suivantes.

Dans une décision récente, le Conseil d'Etat considère que toutes les plus et moins-values mentionnées à l'article 150-0 A du CGI ont la même nature, y compris celles exonérées en vertu d'une disposition dudit article.

En conséquence, l'exonération applicable aux plus ou moins-values résultant de cessions de droits sociaux dans le cadre d'un groupe familial (article 150-0 A, I-3 du CGI dans sa rédaction en vigueur jusqu'au 31 décembre 2013) n'a pas pour effet de placer le gain net résultant d'une telle cession hors du champ d'application de l'impôt sur le revenu ni, par suite, de faire obstacle à ce que la moins-value subie à l'issue de cette cession soit imputable sur les plus-values de même nature réalisées au cours de la même année.

Dans le nouveau dispositif en vigueur pour les cessions de titres réalisées à compter du 1^{er} janvier 2014, les moins-values bénéficient de l'abattement pour durée de détention.

Cession de droits sociaux : application de l'abattement pour durée de détention aux plus-values réalisées par un dirigeant d'une société holding non animatrice (non)

[\(TA Paris 19 janvier 2015 n°1312958, 2^e ch., 2^e sect. ; RJF 4/15, n°319\)](#)

Le dirigeant d'une société holding ne peut pas bénéficier de l'abattement pour durée de détention pour le calcul de la plus-value réalisée lors de la cession de ses titres dès lors que la société ne revêt pas le caractère de holding animatrice.

Cette solution, rendue pour l'application de l'abattement d'un tiers (CGI, 150-0 D bis et 150-0 D ter), est transposable pour l'abattement fixe et l'abattement proportionnel majoré applicables, sous les mêmes conditions, aux plus-values réalisées depuis le 1^{er} janvier 2014 (cf. commentaires parus au Bulletin fiscal Francis Lefebvre n°4/15, n°301).

Faisant application des critères retenus par la Cour de cassation en matière d'ISF (cf. notamment Cass. com. 10 décembre 2013 n° 12-23.720, Mulliez), le Tribunal administratif de Paris a considéré que le caractère de société holding animatrice n'est pas établi par les circonstances suivantes :

- la convention d'assistance en matière administrative et en matière de stratégie et de développement avec la filiale limite l'intervention de la holding à une simple assistance de sa filiale sans aucun pouvoir décisionnaire ;
- les procès-verbaux d'assemblée générale et du conseil d'administration de la holding ne font pas état d'actions précises définies par la holding et s'imposant à la filiale et ne permettent donc pas d'établir qu'elle joue un rôle décisif s'agissant de la conduite de la politique de la filiale.

Rachat de titres : inconstitutionnalité du régime dérogatoire (oui)

[\(Cons. Const. du 20 juin 2014 n°2014-404 QPC\)](#)

Le Conseil constitutionnel censure la différence de traitement des sommes attribuées à un associé à l'occasion du rachat par une société de ses propres titres varie selon que ce rachat est effectué en vue :

- d'une réduction de capital non motivée par des pertes sur le fondement de l'article L 225-207 du Code de commerce ; les sommes attribuées à l'associé sont soumises à un régime de taxation hybride associant impôt sur les revenus distribués et impôt sur les plus-values (régime de droit commun des articles 109, 1-2°, 150-0 D, 8 ter et 161, al. 2 du CGI).
- d'une attribution aux salariés sur le fondement de l'article L 225-208 du Code de commerce ou d'un rachat d'actions sur le fondement des articles L 225-209 à L 225-212 du même Code ; le gain net réalisé par l'associé relève exclusivement du régime des plus-values de cession de valeurs mobilières (régime dérogatoire de l'article 112, 6° du CGI généralement plus favorable que celui de droit commun).

La Haute Assemblée a jugé que la différence de traitement fiscal en fonction du cadre juridique de l'opération de rachat méconnaît les principes d'égalité devant la loi dès lors que :

- lorsqu'un rachat est effectué en vue d'une réduction de capital non motivée par des pertes conformément à l'article L 225-207 du Code de commerce, les sommes reçues par l'actionnaire personne physique cédant sont soumises au régime de droit commun (revenus mobiliers/plus-values) alors que dans certaines hypothèses prévues par l'article L 225-209, un rachat peut aboutir à une réduction de capital non motivée par des pertes tout en ouvrant droit au bénéfice du régime dérogatoire (plus-values) ;



- lorsqu'un rachat est effectué en cas de refus d'agrément conformément à l'article L 228-24 du Code de commerce, c'est le régime de droit commun qui est applicable.

Le Conseil constitutionnel en a déduit que cette différence de traitement ne repose ni sur une différence de situation entre les procédures de rachat ni sur un motif d'intérêt général en rapport direct avec l'objet de la loi et a déclaré contraires à la Constitution les dispositions de l'article 112, 6° du CGI.

Il abroge à compter du 1^{er} janvier 2015 le régime dérogatoire de l'article 112, 6° du CGI et énonce une réserve d'interprétation conduisant à appliquer le régime des plus-values aux sommes reçues avant cette date.

Afin de préserver l'effet utile de sa décision, notamment à la solution des instances en cours, le Conseil constitutionnel a jugé que les sommes ou valeurs reçues avant le 1er janvier 2014 par les actionnaires ou associés personnes physiques au titre du rachat de leurs actions ou parts sociales par la société émettrice, lorsque ce rachat a été effectué selon une procédure autorisée par la loi, ne sont pas considérées comme des revenus distribués et sont donc imposées selon le seul régime des plus-values. A défaut de l'entrée en vigueur d'une loi déterminant de nouvelles règles applicables pour l'année 2014, il en va de même des sommes ou valeurs reçues avant le 1er janvier 2015.

Les contribuables pour lesquels l'application exclusive du régime des plus-values s'avérerait plus avantageuse et dont les titres ont été rachetés avant 2014 et devraient pouvoir déposer une réclamation dans le délai prévu à l'article R 196-1 du LPF.

La loi de finances rectificative pour 2014 a aménagé le régime fiscal des rachats par une société de ses propres titres en prévoyant la taxation du gain réalisé à cette occasion par les associés selon le seul régime des plus-values.



Actualité 2014 et premier trimestre 2015 Jurisprudence

(cliquer sur les liens pour ouvrir les documents)

ISF- DROITS DE SUCCESSION ET DE DONATION

ISF, exonération des biens professionnels, soutien financier d'une holding à sa filiale : holding animatrice (non)

[\(Cass. com. 6 mai 2014 n°13-11420, Porche ; RJF 8-9/14, n°853\)](#)

Caractérise un service financier spécifique, et non une intervention effective dans l'animation de la filiale à défaut d'interventions dans la détermination des options stratégiques ou opérationnelles de ladite filiale, le fait pour une société holding de se porter caution des financements souscrits par sa filiale et de conclure une convention spécifique de mise à disposition de sa filiale de ses fonds de trésorerie excédentaires moyennant rémunération,

Par ailleurs, le rapport de gestion présenté par la gérance de la société holding à l'assemblée générale se borne à décrire les résultats de la filiale pour l'exercice écoulé, à proposer une affectation de ces résultats et à faire état des perspectives d'avenir de cette société.

La Cour de cassation se tient ainsi à ses critères habituels, refusant le caractère de société animatrice dès lors que les procès-verbaux des réunions du conseil d'administration de la société holding ont trait à l'activité de cette société comme gestionnaire de ses participations sans établir qu'elle a eu un rôle réel de direction des différentes filiales ou ne démontrent pas que cette société participe activement à la gestion des sociétés du groupe en prenant des décisions de politique commerciale ou d'orientation stratégique qui s'imposent et, ce faisant, ne se borne pas à exercer son rôle et ses prérogatives d'actionnaire (cf. Cass. com. 10 décembre 2013 n°12-23720 ; RJF 4/14, n°404)



Revue internet du Club Fiscal

ISF, holding animatrice de l'ensemble de ses filiales et venant à détenir une participation minoritaire dans une société : perte de la qualité de holding animatrice (non)

[\(TGI Paris 11 décembre 2014 n°13/06937, 9^e ch., 3^{ème} sect. ; RJF 4/15, n°369\)](#)

Pour être qualifiée d'animatrice de son groupe, la holding doit participer activement à la conduite de la politique du groupe ainsi qu'au contrôle des filiales. Elle peut également lui rendre des services spécifiques, administratifs, juridiques, comptables, financiers ou immobiliers.

Le Tribunal de grande instance de Paris a jugé que le seul fait pour une société dont l'activité principale est l'animation effective de l'ensemble de ses filiales sous contrôle effectif, de posséder également une participation minoritaire dans une société dont elle n'assure pas l'animation n'est pas de nature à remettre en cause sa qualité de holding animatrice. Cette décision devra cependant être confirmée.

En partenariat avec



Groupe
Revue Fiduciaire



Actualité 2014 et premier trimestre 2015 Jurisprudence

(cliquer sur les liens pour ouvrir les documents)

IMPOT SUR LE REVENU

CSG : les affiliés à un régime de sécurité sociale étranger ne doivent pas la CSG sur leurs revenus du patrimoine (oui)

[\(CJUE 26 février 2015 aff. 623/13, De Ruyter, 1^e ch., min. c/R ; RJF 5/15, n°453\)](#)

En jugeant que les prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine relèvent du règlement européen sur la sécurité sociale, la CJUE interdit à la France de les prélever sur les revenus de personnes affiliées auprès de caisses de sécurité sociale étrangères.

IR – Rattachement d'un enfant majeur l'année du décès de l'un de ses parents

[\(CE 28 mars 2014 ; n°351408, 10^e et 9^e s.-s., min c/H ; RJF 6/14, n°537\)](#)

Dans une décision du 28 mars 2014, le Conseil d'Etat a décidé que le rattachement d'un enfant majeur étudiant à des foyers fiscaux distincts au titre d'une même année n'est pas permis, même si le foyer auquel l'enfant était rattaché a disparu au cours de l'année d'imposition du fait de décès de l'un des conjoints du foyer fiscal.

Impôt sur le revenu : notion de revenu disponible

[\(CE 12 février 2014 n°361867 ; RJF 5/14, n°424\)](#)

Une personne qui donne à une fondation le droit de percevoir ses dividendes reste imposable à l'IR dès lors que l'acte de donation n'a pas procédé à un démembrement de propriété des titres de la société ayant pour effet de priver le contribuable de la disposition des sommes distribuées.



Foyer fiscal – polygamie

[\(CAA Paris 15 janvier 2015, n°12PA03956 ; RJF 4/15, n°293\)](#)

Selon la Cour administrative de Paris, le statut personnel, notamment matrimonial, des étrangers étant régie par les lois du pays dont ils possèdent la nationalité, la polygamie de l'un des époux est sans conséquence sur l'application des dispositions du Code général des impôts qui prévoient une imposition commune des couples mariés domiciliés en France.

Ainsi, les époux sont soumis à une imposition commune en France et ne peuvent prétendre à une imposition séparée s'ils ne respectent pas les conditions posées à l'article 6,4 du CGI.

Solidarité entre époux : demande à titre gracieux en décharge de responsabilité solidaire (non)

[\(CE 16 février 2015 n°373976, 8^e et 3^e s.-s., min. c/ A ; RJF 5/15, n°441\)](#)

Seules les personnes divorcées ou séparées peuvent demander à être déchargées de leur responsabilité solidaire (CGI, art. 1691 bis ; LPF, art. L 247).

Les époux ou partenaires d'un Pacs ne peuvent pas demander à être déchargés de leur responsabilité solidaire au paiement de l'impôt sur le revenu du foyer fiscal, même à titre gracieux, dès lors qu'ils ne sont pas des tiers l'un envers l'autre.

Indemnité transactionnelle accordée en contrepartie d'une démission contrainte

[\(CE 24 janvier 2014 n°352949, 9^e et 10^e s.-s., Jarnoux ; RJF 4/14, n°335\)](#)

Le Conseil constitutionnel, dans sa décision du 20 septembre 2013 (n°2013-340 QPC), a formulé une réserve sur l'article 80 duodecimes du CGI : le bénéfice de l'exonération ne peut pas varier selon que l'indemnité a été allouée en vertu d'un jugement, d'une sentence arbitrale ou d'une transaction.

Appliquant pour la première fois le principe dégagé par le Conseil constitutionnel, le Conseil d'Etat juge que l'indemnité transactionnelle perçue par un salarié poussé à la démission par son employeur bénéficie du régime fiscal de faveur des indemnités de licenciement.

Question prioritaire de constitutionnalité – Contribution exceptionnelle sur les hauts revenus et revenus de capitaux mobiliers perçus en 2011 - Application du principe de non rétroactivité par le Conseil constitutionnel

L'article 223 sexies du CGI institue à la charge des contribuables passibles de l'impôt sur le revenu une contribution sur le revenu fiscal de référence du foyer fiscal déterminé à compter de 2011. La contribution est calculée en appliquant un taux de :

- 3 % à la fraction de revenu fiscal de référence supérieure à 250 000 € et inférieure ou égale à 500 000 € pour les contribuables vivant seuls et à la fraction de revenu fiscal de référence supérieure à 500 000 € et inférieure ou égale à 1 000 000 € pour les contribuables soumis à imposition commune ;
- 4 % à la fraction de revenu fiscal de référence supérieure à 500 000 € pour les contribuables vivant seuls et à la fraction de revenu fiscal de référence supérieure à 1 000 000 € pour les contribuables soumis à imposition commune.

La contribution exceptionnelle sur les hauts revenus entrée en vigueur à compter de l'imposition des revenus de 2011 ne peut pas s'appliquer aux revenus de capitaux mobiliers de 2011 soumis au prélèvement libératoire de l'impôt sur le revenu (CGI art. 117 quater et 125 A).

Saisi d'une question prioritaire de constitutionnalité par le Conseil d'Etat, le Conseil constitutionnel vient de juger que la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus, entrée en vigueur à compter de l'imposition des revenus de 2011, ne peut pas s'appliquer à des revenus de capitaux mobiliers de 2011 soumis aux prélèvements libératoires de l'impôt sur le revenu (CGI, art. 117 quater et 125 A, I).

Le Conseil constitutionnel censure donc la rétroactivité de la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus mise en place par l'article 2 de la loi 2011-1977 du 28 décembre 2011. Il relève que les contribuables qui ont supporté en 2011 des prélèvements libératoires sur des revenus de capitaux mobiliers pouvaient légitimement s'attendre à être libérés de l'impôt au titre de ces revenus, et qu'en appliquant la contribution aux revenus ayant fait l'objet de ces prélèvements, le législateur a remis en cause leur effet libératoire.

Les contribuables qui ont acquitté, en plus des prélèvements libératoires sur des revenus de capitaux mobiliers de 2011, la contribution sur ces mêmes revenus mise en recouvrement en 2012 ont jusqu'au 31 décembre 2014 pour en demander la restitution par voie de réclamation contentieuse (LPF art. R 196-1).



Dividendes – ancien abattement de 40%

[\(CE 10 avril 2015 n°384972\)](#)

Jusqu'en 2012, pour le calcul de l'impôt sur le revenu, les contribuables avaient la possibilité de pratiquer un abattement de 40% sur le montant brut des dividendes ou d'opter pour le prélèvement forfaitaire libératoire (de 21% en 2012).

Une fois l'option exercée, si cette celle-ci n'était que partielle (certaines distributions étant soumises au barème progressif de l'impôt sur le revenu, les autres au prélèvement libératoire), elle privait le contribuable pour toutes ses autres distributions soumises au barème progressif de l'impôt sur le revenu, perçues au cours de la même année, du bénéfice des abattements.

Le Conseil d'Etat a décidé de renvoyer au Conseil constitutionnel la question de la conformité de cette disposition au principe d'égalité.

Retenue à la source sur les revenus non salariaux versés à des non domiciliés : restitution au contribuable de la partie de la retenue excédentaire qui ne peut être imputée sur l'IR (oui)

[\(CE 17 février 2015 n° 373230, 3^e et 8^e s.-s., min. c/F. ; RJF 5/15, n°380\)](#)

Une retenue à la source est prélevée sur certains revenus de source française perçus par des personnes qui ne disposent en France d'aucune installation professionnelle permanente (CGI, art. 182 B). Cette retenue à la source est imputable sur l'impôt dû en application de l'article 197 A. Cette retenue n'a pas un caractère libératoire de l'impôt sur le revenu. Ainsi, lorsque le montant du prélèvement résultant de la retenue à la source est supérieur à l'impôt sur le revenu dû par le contribuable sur ses revenus de source française, l'intéressé est en droit de réclamer la restitution de l'excédent de retenue qui ne peut être imputé sur le montant de l'impôt dû.

Revenus fonciers : les intérêts d'emprunt souscrits par une SCI pour le rachat des comptes courants d'associés sont déductibles (oui)

[\(CE 28 mars 2014 n°350817, 10^e et 9^e s.-s., min. c/ Mounyr Jabbari ; RJF 6/14, n°571\)](#)

Sont déductibles des revenus fonciers les intérêts d'emprunt souscrit par une société civile immobilière pour rembourser des avances en comptes courants d'associés qui ont financé la construction d'un immeuble de cette société. Selon la Haute Assemblée, une cour administrative d'appel ne commet pas d'erreur de droit en se fondant sur la seule continuité de l'objet de l'endettement pour admettre la déductibilité des intérêts liés au prêt contracté, sans tenir compte de la circonstance que les comptes courants d'associés



inclus dans ce prêt substitutif n'étaient pas rémunérés et n'avaient donc pas donné lieu au versement d'intérêts.

Loueur en meublé professionnel et prépondérance des recettes de location en meublés par rapport aux autres revenus

[\(CE 24 octobre 2014, n°375358\)](#)

Sont considérés comme loueurs en meublé professionnels les contribuables qui respectent les trois conditions suivantes :

- un membre du foyer fiscal au moins doit justifier de son inscription au registre du commerce et des sociétés en qualité de loueur professionnel (ou justification du refus d'inscription). Dans le cas où la location meublée est effectuée par une société de personnes, la société doit être inscrite au registre des sociétés et du commerce mais il n'est pas nécessaire que tous les associés de celle-ci soient inscrits en leur nom propre ;
- les recettes annuelles retirées de cette activité par l'ensemble des membres du foyer fiscal doivent excéder 23 000 € ;
- et, de surcroît, ces recettes doivent excéder les autres revenus d'activité du foyer fiscal soumis à l'impôt sur le revenu (revenus relevant des catégories suivantes: traitements et salaires, BIC, BA, BNC et rémunération des dirigeants).

Le caractère professionnel ou non-professionnel de la location meublée s'apprécie au niveau du foyer fiscal et doit s'appliquer à l'ensemble des locations meublées du foyer fiscal.

Le Conseil d'Etat confirme la position administrative selon laquelle ne peuvent être pris en compte pour la détermination de la prépondérance des recettes de location en meublés par rapport aux autres revenus que les revenus correspondant à l'année d'imposition en cause, avant déduction des éventuels déficits des exercices antérieurs (alors même qu'ils sont imputés sur ces revenus pour la détermination de l'impôt sur le revenu en application de l'article 156 du code général des impôts).

Assurance-vie – prélèvement libératoire après paiement des revenus

[\(CE 24 octobre 2014, n°366962\)](#)

En cas de rachat d'un contrat d'assurance-vie, le bénéficiaire personne physique des produits a le choix entre :

- soit une imposition forfaitaire dont le taux est fixé en fonction de la durée du contrat ;
- soit une imposition au barème progressif de l'impôt sur le revenu.

Il est précisé dans les commentaires administratifs que ce choix doit être fait au plus tard lors de l'encaissement des revenus et qu'il est irrévocable.

Le Conseil d'Etat vient de préciser que l'option pour le prélèvement libératoire après encaissement des revenus est sans effet. Ainsi, le contribuable doit exercer l'option avant l'encaissement des revenus.

Plus-values immobilières – exonération de la plus-value de la cession de la résidence principale

[\(CE 7 mai 2014 n°356328, 3^e et 8^e s.-s., SCI La Lieutenance ; RJF 8-9/14, n°805\)](#)

Une décision du Conseil d'Etat vient de préciser, pour l'application de l'exonération de la plus-value de la cession de la résidence principale, qu'un immeuble ne perd pas sa qualité de résidence principale du cédant au jour de la cession du seul fait que celui-ci a libéré les lieux avant ce jour. En l'espèce le délai était de 22 mois entre la date de la mise en vente et la réalisation de la vente

Il faut néanmoins que le délai pendant lequel l'immeuble est demeuré inoccupé puisse être regardé comme normal. Tel est le cas lorsque le cédant a accompli les diligences nécessaires compte tenu des motifs de la cession, des caractéristiques de l'immeuble et du contexte économique et réglementaire local, pour mener à bien cette vente dans les meilleurs délais à compter de la date prévisible du transfert de sa résidence habituelle dans un autre lieu.



Plus-values immobilières, nue-propiété acquise à titre onéreux et usufruit par extinction : plus-value de cession déterminée à partir du prix d'acquisition de la seule nue-propiété (oui)

[\(CAA Bordeaux 28 mars 2014 n°12-00643, 4^e ch., min. c/ Offer ; RJF 7/14, n°689\)](#)

Les dispositions de l'article 751 du CGI qui instituent, au regard des droits de mutation par décès, une présomption de caractère fictif de l'acte d'acquisition de la nue-propiété par un héritier ou légataire du cédant, sont sans incidence sur la validité de cet acte d'acquisition et, par suite, sur sa prise en compte pour le calcul de la plus-value imposable lors de la revente du bien par cet héritier ou légataire.

Il résulte des dispositions de l'article 150 H du CGI que la valeur vénale du bien qui doit être retenue, est la valeur d'acquisition par le cédant qui correspond, s'agissant d'un immeuble dont le cédant a acquis successivement la nue-propiété à titre onéreux et l'usufruit par extinction, au prix d'achat de la nue-propiété.

L'administration (BOI-RFPI-PVI-20-10-20-10 n° 220 et 350) admet qu'en cas de cession de la pleine propriété d'un immeuble après réunion de la nue-propiété (acquise à titre gratuit ou onéreux) et de l'usufruit par extinction au décès de l'usufruitier ou au terme de l'usufruit, le prix d'acquisition servant au calcul de la plus-value est égal à la somme des valeurs vénales de chacun des droits (donc la valeur de la pleine propriété) à la date d'entrée de la nue-propiété dans le patrimoine du vendeur, bien que la valeur d'acquisition de l'usufruit soit nulle.

Plus-values immobilières – associés non-résidents de SCI

[\(CE 20 octobre 2014, n°367234\)](#)

Le taux d'imposition d'IR des plus-values immobilières est fixé à 19 %. Ce taux est applicable, notamment, aux plus-values immobilières réalisées par des personnes physiques résidentes de France ou de l'Espace économique européen (y compris les associés de sociétés de personnes).

En revanche, les plus-values immobilières réalisées par des associés personnes physiques non-résidents de l'espace économique européen d'une SCI de droit français sont soumises à un taux de 33,33 %.

Le Conseil d'Etat procède à un contrôle de conventionalité de cette disposition spécifique prévoyant un taux d'imposition de 33,33%.



Dans une décision du 20 octobre 2014, le Conseil d'Etat précise que ce taux spécifique de 33,33 % est contraire au Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne instituant la liberté de circulation des capitaux. Le taux de 19 % doit donc s'appliquer.

Plus-values immobilières – exonération pour cession de la résidence principale

[\(CAA Marseille, 9 décembre 2014, n°12MA02147\)](#)

Les contribuables personnes physiques cédant leur résidence principale peuvent bénéficier de l'exonération d'impôt sur le revenu et des prélèvements sociaux codifiée à l'article 150 U, II-1 du CGI. Cette exonération s'applique sous la condition que l'immeuble constitue la résidence habituelle et effective du propriétaire au jour de la cession. La plus-value réalisée par un couple en cours de divorce bénéficie de l'exonération au titre de la cession de la résidence principale.

L'administration fiscale remet en cause cette exonération au profit de l'épouse au motif que pendant plusieurs années précédant la cession elle avait été autorisée à résider séparément de son mari.

La Cour administrative d'appel de Marseille considère, au contraire, que jusqu'à l'ordonnance de non-conciliation qui avait autorisé les époux à résider séparément, l'épouse occupait le logement à titre de résidence principale. De plus, le délai entre son départ et la cession effective de l'immeuble ne pouvait pas être considéré comme anormal.

Pour rappel, la condition tenant à l'occupation du logement à titre d'habitation principale au jour de la cession n'est pas toujours satisfaite en cas de séparation ou de divorce, notamment lorsque l'un des conjoints a été contraint de quitter le logement qui constituait alors sa résidence principale.

Il est toutefois admis, lorsque l'immeuble cédé ne constitue plus, à la date de la cession, la résidence principale du contribuable, que celui-ci puisse néanmoins bénéficier de l'exonération dès lors que le logement a été occupé par son ex-conjoint jusqu'à sa mise en vente et à la condition que la cession intervienne dans les délais normaux de vente.



Actualité 2014 et premier trimestre 2015 Jurisprudence

(cliquer sur les liens pour ouvrir les documents)

CONTROLE FISCAL – CONTENTIEUX

Opposabilité de la doctrine administrative relative à l'établissement des pénalités fiscales

[\(CE 24 septembre 2014 n°361330, 10^{ème} et 9^{ème} s.-s., SARL Baranco ; RJF 12/14, n°1127\)](#)

La garantie contre les changements de doctrine s'applique aux instructions ou circulaires relatives aux pénalités fiscales mais pas aux notes et instructions traitant de la procédure d'établissement de ces pénalités.

Rescrit adressé à la société tête d'un réseau de vente : opposabilité à l'administration par toutes les sociétés membres du réseau (oui)

[\(CE 28 janvier 2015 n°370455 8^e et 3^e s.-s., Sté Duchêne Fleurs ; RJF 4/15, n°310\)](#)

Selon une jurisprudence constante du Conseil d'Etat, peuvent seuls se prévaloir d'une prise de position formelle de l'administration (LPF, art. L 80 B, 1^o) les contribuables qui se trouvent dans la situation de fait sur laquelle l'appréciation invoquée a été portée, ainsi que les contribuables qui ont participé à l'acte ou à l'opération qui a donné naissance à cette situation.

La Haute Assemblée vient de juger qu'un rescrit délivré à une société gérant un réseau de commercialisation de fleurs, concernant le taux de TVA des compositions florales référencées dans un catalogue commun, peut être opposé à l'administration par toutes les sociétés membres du réseau.

Compte non déclaré détenu à l'étranger – taxation d'office

[\(CE 17 mars 2014, n°358520 s.-s., min c/Aubert du Petit-Thouars de Saint-Georges\)](#)

L'article 1649 A du Code général des impôts oblige tout contribuable domicilié en France à déclarer à l'administration fiscale les références des comptes bancaires dont il est titulaire à l'étranger.

En cas de défaut de déclaration, les fonds ayant transité par ces comptes sont réputés constituer des revenus imposables. Le contribuable peut apporter la preuve que ces sommes n'entrent pas dans le champ de l'impôt, en sont exonérées ou ont déjà été soumises à l'impôt. L'administration fiscale doit, avant d'imposer ces sommes, permettre au contribuable d'apporter cette preuve.

Une décision du Conseil d'Etat du 17 mars 2014 précise que ces dispositions n'interdisent pas à l'administration de mettre en œuvre la procédure de taxation d'office lorsque les conditions prévues sont remplies.

Revenu imposable : sommes transférées vers ou en provenance de l'étranger sans déclaration de transfert (CGI art. 1649 quater A) - présomption de revenus imposables si le contribuable n'est plus en mesure de s'acquitter de son obligation déclarative ou si, à l'occasion d'un contrôle, il ne procède pas à la déclaration des sommes en sa possession alors qu'il se rend ou qu'il provient de l'étranger

[\(CE 9 avril 2014 n°355866, 9^e et 10^e s.-s., min. c/ Benainous ; RJF 7/14, n°660\)](#)

Un contribuable qui se rendait au Luxembourg avec des sommes soumises à déclaration en douane avait nié, lors d'un contrôle des agents des douanes entre les gares de Metz et de Thionville, être en possession d'une somme supérieure à 50 000 F.

Le Conseil a jugé que :

- les sommes, titres ou valeurs qui font l'objet d'un transfert vers l'étranger ou en provenance de l'étranger en méconnaissance de l'obligation déclarative définie à l'article 1649 quater A du CGI sont présumés constituer des revenus imposables ;
- cette présomption naît lorsque le contribuable ne dispose plus d'aucune des possibilités de s'acquitter de son obligation déclarative, ou lorsque, à l'occasion d'un contrôle, il ne procède pas à la déclaration de sommes, titres ou valeurs qui sont en sa possession alors qu'il est établi, notamment par un titre de transport, qu'il se rend à l'étranger ou qu'il en provient.

Transfert irrégulier de fonds à l'étranger

[\(CE 4 février 2015 n°365180, 10^e et 9^e s.-s., min. c/ B. ; RJF 4/15, n°294\)](#)

Pour échapper à la taxation des sommes irrégulièrement transférées à l'étranger, le contribuable doit établir que celles-ci ont déjà été imposées l'année du transfert ou, le cas échéant, les années antérieures. A défaut, elles sont taxées comme revenus d'origine indéterminée.

Exclusion du régime mère-fille des dividendes et du long terme pour les participations dans des ETNC : constitutionnalité des régimes fiscaux si le contribuable est admis à prouver que la prise de participation n'a pas pour but la fraude fiscale

[\(Cons. const. 20 janvier 2015 n°2014-437 QPC, Décision 346 ; RJF 4/15, n° 346\)](#)

L'exclusion du régime mère-fille et du régime du long terme des participations détenues dans une société établie dans un Etat non coopératif (ETNC) est conforme à la Constitution s'il est reconnu au contribuable la possibilité de prouver que la prise de participation correspond à des opérations réelles n'ayant eu ni pour objet ni pour effet de permettre, dans un but de fraude fiscale, d'y localiser des bénéfices.

Droits d'enregistrement – prescription abrégée du droit de reprise

[\(Cass. com. 4 février 2014 n°12-29811 ; RJF 5/14, n°511\)](#)

Le droit de reprise de l'administration en matière de droits d'enregistrement est soumis à la prescription abrégée de 3 ans dès lors que l'administration a eu connaissance des droits omis par l'enregistrement d'un acte ou d'une déclaration ou par l'exécution de la formalité fusionnée.

A défaut, le droit de reprise est soumis à la prescription de droit commun de 6 ans. Une déclaration de TVA ne constitue pas un acte révélateur de l'exigibilité des droits faisant courir la prescription abrégée.

Contrôle des déficits fonciers imputés par des associés d'une SCI

[\(CE 5 février 2014 n°351404, 10^e et 9^e s.-s., Ménard ; RJF 4/14, n°354\)](#)

Dans le cadre d'un contrôle simultané de la société civile immobilière et des associés, l'administration peut remettre en cause les déficits fonciers imputés par les associés en se fondant sur des documents de la SCI, même afférents à des années prescrites.

Evaluation d'office – application à une SCI

[\(CE 5 novembre 2014, n°356148\)](#)

En vertu de l'article 172 bis du CGI et des articles 46 B à D de l'annexe III au CGI, une SCI, donnant ses immeubles en location ou conférant la jouissance à ses associés, peut faire l'objet d'un contrôle sur place « sui generis » au titre de ses revenus fonciers.



La procédure spécifique prévue à l'article L 74 du LPF de la taxation d'office peut s'appliquer dès lors que la SCI s'oppose à ce contrôle. La procédure de taxation s'office s'applique à l'ensemble des contrôles sur place et non aux seules vérifications de comptabilité.

Rappelons, que dès lors que la procédure d'évaluation d'office est actionnée, les droits rappelés sont assortis de l'intérêt de retard et d'une majoration de 100 %.

Comité de l'abus de droit fiscal – les « management package »

[\(CE 26 septembre 2014 n°365573 ; Comité de l'abus de droit, avis du 7 novembre 2014, n°2014-16 à 2014-23\)](#)

Les litiges nés de la procédure de l'abus de droit fiscal peuvent être soumis à l'avis du comité de l'abus de droit fiscal. Les avis commentés par l'administration ainsi que le rapport annuel sont publiés.

Un arrêt du Conseil d'Etat a précisé récemment la nature fiscale des gains réalisés par un dirigeant auquel une option d'achat d'actions à un prix déterminé a été consentie (en dehors du cadre légal des stock-options) à la condition d'exercer des fonctions de direction pendant un certaine durée (le nombre d'actions pouvant être achetée dépendant également d'un taux de rendement interne de l'investissement). Ces gains doivent être considérés comme des salaires.

Les « management package » sont particulièrement fréquents dans le cadre d'opérations de rachat avec effet de levier (« leverage buy out », LBO). L'objectif ici est d'associer le dirigeant de l'entreprise au risque financier de l'opération.

Par ailleurs, plusieurs avis ont été rendus par le Comité de l'abus de droit en ce qui concerne l'inscription dans un PEA de titres acquis dans le cadre d'un plan associant les dirigeants à une opération de LBO secondaire (il s'agit de la cession de l'entreprise sous LBO à un autre fonds mettant en place un nouveau montage).

Le comité précise que les dirigeants dans ces différentes affaires avaient acquis les actions d'une société holding de reprise au moyen du gain provenant du débouclage d'une premier LBO, et que ces investissements représentaient une part substantielle de leurs revenus. Il relève également qu'en cas de réalisation d'un taux de rendement interne trop faible, l'investissement réalisé par les dirigeants était définitivement perdu. Ainsi, selon le comité, les dirigeants ont pris un risque en tant qu'investisseurs de nature à écarter la qualification de l'opération en abus de droit.

Cependant, l'administration a décidé de ne pas se ranger à l'avis émis par le comité. En effet, elle considère que les dirigeants ont transféré sur leur PEA pour partie une rémunération déguisée en plus-value.



Comité de l'abus de droit, avis du 14 novembre 2014, n°2014-32 – Loueur en meublé professionnel

Un couple marié a constitué une SARL dont l'objet est l'acquisition, la gestion et l'administration de tous biens mobiliers et droits immobiliers ainsi que l'acquisition de biens et droits mobiliers et immobiliers destinés à la location meublée à titre professionnel. Ils détiennent, ensemble, 100 % des parts de la SARL. La SARL a opté pour le régime des sociétés de personnes mentionné à l'article 8 du même code.

Quelques mois plus tard, la SARL acquiert un appartement dans lequel elle a effectué des travaux et des achats de mobilier, l'ensemble étant financé par un emprunt bancaire et un apport en compte courant. Ce bien immobilier constitue le seul actif de la société.

La SARL conclut un contrat de bail avec les époux moyennant le versement d'un loyer mensuel. Les époux occupent cet appartement à titre de résidence principale.

L'administration a remis en cause, dans le cadre de la procédure de l'abus de droit fiscal sur le fondement de l'article L. 64 du LPF, l'imputation du déficit industriel et commercial de la SARL sur le revenu global des époux.

Le Comité relève que la société n'a exercé aucune activité après la revente du bien immobilier et qu'elle a été, par la suite, dissoute.

Par suite, le Comité déduit de l'ensemble des éléments portés à sa connaissance que, même si les contribuables allèguent avoir eu un intérêt patrimonial à la création de cette société, le contrat de location meublée mis en place, ayant eu pour objet et pour effet de les placer sous le régime favorable de la location meublée professionnelle, ne reflète pas la réalité de la situation des époux lesquels entendaient se réserver la jouissance de cet immeuble à titre de résidence principale dont ils avaient l'entière disposition.

Il estime que ce bail, alors même qu'il a donné lieu au paiement des loyers, a eu pour objet et pour effet de permettre, dans le cadre d'un montage présentant un caractère purement artificiel, aux époux de bénéficier de ce régime et qu'il doit ainsi, dans les circonstances de l'espèce, être regardé comme présentant un caractère fictif.

En conséquence, le Comité émet l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal et à appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

Donation-cession : il n'y a pas d'abus de droit si la donation n'est pas fictive

[\(CE 9 avril 2014, n°353822, M. et Mme Pérès ; Revue de droit fiscal n°27, 3 juillet 2013 ; comm. 421\)](#)

Une jurisprudence précise que lorsqu'un acte revêt le caractère d'une donation, l'administration fiscale ne peut le regarder comme n'ayant pu être inspiré par aucun autre

motif que celui d'éluider ou d'atténuer l'impôt. Elle n'est, par suite, pas fondée à l'écartier comme ne lui étant pas opposable.

Cependant l'administration peut écartier sur ce fondement un acte qui, présenté comme une donation, ne se traduit pas par un dépouillement immédiat et irrévocable de son auteur.

Au cas d'espèce, ni la rapidité avec laquelle les différentes opérations litigieuses ont été effectuées, ni les restrictions apportées au droit de propriété des donataires nus propriétaires par les actes de donation-partage, ni les pouvoirs de gestion et de décision conférés aux donateurs usufruitiers par les statuts des sociétés civiles financières, ni l'excédent de distribution des bénéfices constaté, ne sont de nature à remettre en cause le constat d'un dépouillement immédiat et irrévocable des donateurs en faveur de leurs enfants.

Montages « coquillards » et application du régime mère-filles : abus de droit (oui)

[\(CE 23 juin 2014 n°360708, 9^e et 10^e s.-s., Sté Groupement Charbonnier Montdidérien\)](#)

Une entreprise a acquis en 2002 et 2003 les titres de sociétés qui avaient cessé toute activité et dont les actifs étaient constitués d'obligations. Ces sociétés ont versé des dividendes bénéficiant du régime des sociétés mères et filiales. Parallèlement, la société cessionnaire a déduit au titre des exercices de versement des dividendes des provisions pour dépréciation des titres de ces sociétés.

Au cas d'espèce, le Conseil d'Etat reconnaît l'existence d'un abus de droit dès lors que ces opérations ;

- sont contraires à l'objectif du législateur, et ce même si l'acquéreur n'a pas prélevé toutes les liquidités ;
- ont un but exclusivement fiscal dès lors que l'acquéreur d'une société coquille retire de l'opération un gain financier résultant du partage d'un avantage fiscal entre le cédant et le cessionnaire.

Abus de droit – titres non cotés inscrits dans un PEA

[\(CE 10 décembre 2014 n°367040, 10^e et 9^e s.-s., Benharrouche ; RJF 5/15, n°404\)](#)

Dans cette affaire, l'administration soutenait qu'un contribuable avait inscrit des actions non cotées dans un PEA pour une valeur sous-évaluée. Le Conseil d'Etat a jugé que l'abus de droit n'était caractérisé que si, à la date d'acquisition des actions inscrites sur le PEA, le contribuable savait que la valeur vénale était bien supérieure à leur prix d'acquisition et avait, ce faisant, abusé de l'avantage fiscal attaché à un placement en valeurs mobilières dans un PEA en contournant délibérément la règle légale de plafonnement.



Droit de communication : administration tenue d'informer le contribuable de l'origine des renseignements tirés du fichier immobilier (non)

[\(CE 26 mai 2014 n°348574, 10e et 9e s.-s., Benharrouche ; RJF 8-9/14, n°829\)](#)

L'administration n'est pas obligée d'informer le contribuable sur l'origine et la teneur des renseignements ou documents qu'elle a obtenus en consultant le fichier immobilier **provenant des actes déposés au service des impôts en vertu de la loi**. La solution retenue dans cette affaire se traduit par une extension de la jurisprudence résultant de l'avis Duguay du Conseil d'Etat (CE 21 décembre 2006 n°293749 ; RJF 3/07, n°314), selon lequel l'obligation d'information de l'origine des renseignements ne s'étend pas aux informations fournies annuellement par des tiers à l'administration et au contribuable conformément aux dispositions du CGI.

Droit de communication (LPF, art. L 81 et L 85) : possibilité pour l'administration d'exiger la communication de pièces non comptables justifiant du montant des recettes et des dépenses (oui)

[\(CE 11 avril 2014 n°354314, 9e et 10e s.-s., Senaux ; RJF 7/14, n°705\)](#)

Le droit de communication exercé en vertu des articles L 81 et L 85 du LPF auprès des entreprises industrielles ou commerciales a pour objet de permettre à l'administration fiscale, pour l'établissement et le contrôle de l'imposition d'un contribuable, de demander à un tiers ou, éventuellement, au contribuable lui-même, sur place ou par correspondance, de manière ponctuelle, des renseignements disponibles sans que cela nécessite d'investigations particulières ou, dans les mêmes conditions, de prendre connaissance et, le cas échéant, copie de certains documents existants qui se rapportent à l'activité professionnelle de la personne auprès de laquelle ce droit est exercé.

L'administration peut demander aux entreprises industrielles ou commerciales la communication non seulement de leurs documents comptables et financiers, mais aussi des documents de toute nature pouvant justifier du montant des recettes et dépenses.



Vérification des comptabilités informatisées (LPF, art. L 13 et L 47 A), caisses enregistreuses non utilisées par le contribuable pour procéder à une centralisation des recettes journalières de manière informatique : existence d'une comptabilité tenue au moyen de systèmes informatisés (non)

[\(CE 9 avril 2014 n° 369929, 3^e et 8^e s.-s., min. c/ Sté Gamboni Restauration ; RJF 7/14, n°702\)](#)

Une société qui ne procédait à aucune centralisation de ses recettes journalières de manière informatique, bien qu'elle fût dotée des équipements qui le lui permettaient, ne peut pas être regardée comme tenant une comptabilité au moyen de systèmes informatisés au sens des articles L. 13 et L. 47 A du Livre des procédures fiscales.

Cette société n'était, par conséquent, pas en mesure de mettre à la disposition de l'administration les données informatiques nécessaires à la réalisation des traitements informatiques envisagés par le vérificateur.

Cette décision confirme la solution retenue par l'arrêt du 7 mars 2013 de la Cour administrative d'appel de Lyon (n°11-00842 ; RJF 11/13, n°1054) et apporte plusieurs enseignements.

D'abord, il en ressort que l'on ne peut se borner à prendre en considération les fonctionnalités des équipements détenus par l'entreprise. **Seule compte l'utilisation qu'elle en a faite** pendant la période vérifiée.

Ensuite, il ne suffit pas qu'il y ait usage d'un outil informatique à un stade quelconque de l'élaboration des données concourant à l'élaboration des résultats comptables. Le terme « systèmes » employé par le législateur suggère un traitement d'ensemble, service qui peut être rendu, par exemple, par un progiciel conçu pour les besoins d'une profession déterminée.

Il semble en ressortir une **interprétation stricte** de la notion de systèmes informatisés qui met à mal celle donnée par la **doctrine administrative**, beaucoup plus extensive. En effet, celle-ci, sans donner une définition précise des comptabilités tenues au moyen de systèmes informatisés, indique qu'elles concernent tous les contribuables astreints à tenir et à présenter des documents comptables, dès lors que leur comptabilité est tenue, en tout ou partie, au moyen de systèmes informatisés et également lorsque ces systèmes participent directement ou indirectement à la justification d'une écriture comptable (*Inst. adm. 24 janvier 2006 : BOI 13 L-1-06, n°11 ; reprise au BOI-BIC-DECLA-30-10-20-40, 13 décembre 2013, n°30*).

Cet arrêt est à rapprocher de décisions de la Haute Juridiction qui a jugé :

- que le contrôle des caisses reliées à un logiciel informatique de caisse se rattache à la vérification de comptabilité informatisée, alors même que le logiciel des caisses n'est pas connecté au logiciel de comptabilité (CE 24 août 2011, n°318144) ;



- qu'une caisse enregistreuse non connectée au logiciel comptable et faisant l'objet d'un traitement manuel est exclue de cette vérification (CE 24 septembre 2003 n°237990).

Il ressort des commentaires de la Revue de jurisprudence fiscale (RJF 7/14, p. 682) que cette décision ne tranche pas la question de savoir ce que peut exiger le vérificateur si seuls certains traitements sont informatisés, les recettes par exemple, alors que d'autres ne le sont pas et qu'on ne voit pas, dans cette hypothèse, ce qui ferait obstacle à ce que le vérificateur accède à celles des données comptables qui sont informatisées en utilisant les pouvoirs qu'il tient de l'article L 47 A du LPF. En revanche, il apparaît difficile de caractériser une opposition à contrôle fiscal dans une telle situation mixte.

Vérification de comptabilité, incompétence territoriale de l'agent : irrégularité substantielle (oui)

[\(CE 12 mars 2014 n°354812, 9^e et 10^e s.-s., Sté Medipar ; RJF 6/14, n°591\)](#)

Cet arrêt confirme le principe déjà posé par le Conseil d'Etat (cf. CE 6 juillet 1990 n°92330 sect., Baptiste ; RJF 8-9/90, n°1083) selon lequel le vice d'incompétence territoriale du vérificateur est une irrégularité substantielle entachant d'irrégularité les impositions établies sur la base des redressements notifiés par l'agent.

Au cas particulier, la décharge de l'imposition provient de la rédaction des mesures transitoires de l'arrêté du 1^{er} août 2000 (contrôle engagé par la Dvrf Est et poursuivi après le 1-09-2000 par la Dircofi Est).

Vérification de comptabilité, limitation de la durée des vérifications sur place, société exerçant, outre des activités de prestations de services et de gestion de portefeuille, une activité civile : garantie applicable si l'activité civile (location de locaux nus) est accessoire

[\(CE 12 mars 2014 n°358373, 8^e et 3^e s.-s., Sté Gimo ; RJF 6/14, n°592\)](#)

La vérification sur place des livres et documents comptables ne peut s'étendre sur une durée supérieure à trois mois pour les entreprises exerçant une activité industrielle, commerciale, non commerciale ou agricole et dont le montant annuel du chiffre d'affaires ou des recettes brutes n'excède pas la limite d'admission au régime simplifié d'imposition (LPF, art. L 52).

Par exception, la limitation de la durée de vérification ne s'applique pas aux personnes morales et aux sociétés en participation à l'actif desquelles sont inscrits des titres de placement ou de participation pour un montant total d'au moins 7 600 000 € (LPF, art. L 52 A).

Cette décision apporte deux précisions sur la portée de ces dispositions :

- une entreprise exerçant une activité industrielle, commerciale, non commerciale ou agricole et qui détient des titres de placement ou de participation ne bénéficie de la garantie que si le montant annuel du chiffre d'affaires ou des recettes brutes provenant de cette activité n'excède pas la limite d'admission au régime simplifié et si le montant pour lequel les titres sont inscrits à son actif est inférieur à 7 600 000 € (cf. BOI-CF-PGR-20-30, n°250) ;
- une entreprise satisfaisant aux conditions posées à l'article L 52 et qui exerce, en complément des activités de nature industrielle, commerciale, non commerciale ou agricole, une activité de nature civile, ne bénéficie de la garantie que si cette dernière activité a un caractère accessoire (au cas particulier : location de locaux nus).

Contrôle fiscal, absence de réponse de l'administration aux observations du contribuable : décharge des rehaussements contestés ou des rehaussements relevant de la compétence de la Commission départementale des impôts directs et taxes sur le chiffre d'affaires

[\(CE 11 avril 2014 n°349719, 10^e et 9^e s.-s., Hoarau ; RJF 7/14, n°707\)](#)

Le défaut de réponse de l'administration aux observations du contribuable entraîne la décharge des rehaussements :

- dont ce contribuable a contesté le bien-fondé dans ses observations,
- ou
- qui relèvent de la compétence de la Commission départementale des impôts directs et taxes sur le chiffre d'affaires.

Proposition de rectification, omission de la mention de la possibilité de demander la prorogation du délai (LPF, art. L 57, al. 2) : procédure irrégulière entraînant la décharge des impositions, seulement si le contribuable a été privé d'une garantie

[\(CAA Paris 27 novembre 2014 n°12PA04961, 5^e ch., Sté Madison ; RJF 4/15, n°343\)](#)

L'article L 57 du LPF prévoit que le délai de réponse à la proposition de rectification est prorogé de trente jours si le contribuable le demande dans un délai de trente jours à compter de la réception de cette proposition.

L'absence de mention, sur la proposition de rectification, de la possibilité pour le contribuable de demander une prorogation du délai de réponse entache d'irrégularité la procédure d'imposition, à défaut de respecter l'exigence résultant de l'article L 57 du LPF.

Toutefois, cette irrégularité n'entraîne la décharge des impositions que si elle a eu pour effet de priver le contribuable du bénéfice d'une garantie attachée à la procédure d'imposition.

ESFP, limitation à un an de la durée de vérification, production par l'administration d'un élément nouveau postérieurement à la notification de redressement intervenue avant expiration du délai d'un an : procédure d'imposition régulière si l'administration ne fonde pas un nouveau redressement sur cet élément (oui)

[\(CE 12 mars 2014 n°360970, 10^e et 9^e s.-s., Romo ; RJF 6/14, n°542\)](#)

En vertu de l'article L 12 du LPF, un examen de situation fiscale personnelle ne peut s'étendre sur une période supérieure à un an.

L'administration, qui a adressé au contribuable, avant l'expiration du délai d'un an, une notification de redressement peut produire ultérieurement un élément nouveau, issu du résultat d'une demande d'assistance administrative internationale, si elle ne fonde pas un nouveau redressement sur cet élément.

La production d'un tel document, à titre de preuve supplémentaire, n'a pas pour effet de prolonger l'examen de la situation fiscale personnelle du contribuable au-delà du délai d'un an.

Imposition d'office pour défaut ou retard de déclaration, mise en demeure facultative de souscrire une déclaration suivie d'une notification de redressement dans les trente jours suivant la mise en demeure : sans incidence sur la régularité de la procédure (oui)

[\(CE 12 mars 2014 n°360299, 8^e et 3^e s.-s., Sté Binsarco International Establishment ; RJF 6/14, n°599\)](#)

L'administration n'est pas tenue d'adresser la mise en demeure de souscrire une déclaration, prévue au premier alinéa de l'article L 68 du LPF, à un contribuable qui ne s'est pas fait connaître d'un centre de formalités des entreprises ou du greffe du tribunal de commerce.

Néanmoins, elle peut décider, sans y être tenue, d'adresser une mise en demeure à un contribuable dans cette situation. Cet envoi ne constitue pas, dans cette hypothèse, une garantie pour ce contribuable.



Dès lors, la circonstance que cette mise en demeure soit suivie de l'envoi d'une notification de redressement par voie de taxation d'office, sans attendre l'expiration d'un délai de trente jours, ne prive pas ce contribuable d'une garantie dont il puisse se prévaloir et ne peut avoir d'influence sur la régularité de la procédure de redressement.

Contentieux : possibilité pour une société en participation de contester l'impôt mis à sa charge, y compris une fois dissoute (oui)

[\(CE 28 mars 2014 n°339119, 10^e et 9^e s.-s., min. c/ Sté en participation BCM Holdings France ; RJF 6/14, n°605\)](#)

Une société en participation ayant opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, bien que n'ayant pas la personnalité morale, est recevable à contester devant le juge de l'impôt l'imposition mise à sa charge, dès lors qu'elle en est elle-même légalement redevable. Il en est ainsi même après la dissolution d'une telle société en participation, aussi longtemps que ses droits et obligations à caractère fiscal ne sont pas liquidés.

Contentieux solidarité : demande gracieuse en décharge pouvant porter sur les droits d'enregistrement, la taxe de publicité foncière, les droits de timbre, les taxes sur le chiffre d'affaires, les contributions indirectes et les taxes assimilées à ces droits, taxes et contributions, même si interdiction par l'article L 247 du LPF de la remise de ces impositions au redevable légal (oui)

[\(CE 12 mars 2014 n°355306, 9^e et 10^e s.-s., min. c/ Dege ; RJF 6/14, n°632\)](#)

La décharge de responsabilité solidaire de paiement d'impositions dues par un tiers qui peut être accordée sur le fondement de l'article L 247 du LPF peut porter sur les impositions dont l'administration ne pourrait accorder la remise au redevable légal en application des dispositions de cet article selon lesquelles aucune autorité publique ne peut accorder de remise totale ou partielle de droits d'enregistrement, de taxe de publicité foncière, de droits de timbre, de taxes sur le chiffre d'affaires, de contributions indirectes et de taxes assimilées à ces droits, taxes et contributions.



Recouvrement, notification à l'un des codébiteurs solidaires d'un avis à tiers et de commandements de payer : inopposabilité à l'autre codébiteur solidaire faute de notification personnelle régulière (oui)

[\(Cass. com. 25 mars 2014 n°12-27.612, Comptable du service des impôts des particuliers de Nantes Nord-Est c/ Friedrich ; RJF 6/14, n°634\)](#)

Les actes de poursuites qui n'ont pas été notifiés personnellement au codébiteur solidaire de l'impôt ne lui sont pas opposables. En l'espèce, un avis à tiers détenteur et deux commandements de payer notifiés à l'un des codébiteurs solidaires de l'impôt sur le revenu ne sont pas opposables à l'autre codébiteur solidaire également objet de poursuites faute de notification personnelle régulière desdits actes.

Compétence du juge administratif fiscal

[\(CE 23 janvier 2015 n° 360396 ; RJF 4/15, n 355\)](#)

Le juge administratif fiscal n'est pas tenu de renvoyer au juge judiciaire la question de l'interprétation d'une disposition de droit privé, telle en l'espèce une convention collective de branche à laquelle renvoie la loi fiscale, même si cette question soulève une difficulté sérieuse (cf. chronique de Nicolas Labrune, Maître des requêtes au Conseil d'Etat, sur la plénitude de compétence du juge fiscal et les questions préjudicielles parue à la Revue de jurisprudence fiscale ; RJF 4/15, p. 283 et suivts).



Actualité 2014 et premier trimestre 2015 Jurisprudence

(cliquer sur les liens pour ouvrir les documents)

AUTRES MESURES

Taxe foncière sur les propriétés bâties – demande d'exonération

[\(CE 12 mars 2014, n°365574\)](#)

Pour bénéficier de certaines exonérations temporaires de TFPB accordées sur délibération des collectivités, ou en l'absence de délibération contraire, les redevables doivent souscrire, avant le 1^{er} janvier de la première année à compter de laquelle ils peuvent en bénéficier, une déclaration comportant tous les éléments d'identification du ou des immeubles concernés.

Une décision du Conseil d'Etat précise que cette disposition ne peut pas avoir pour effet d'interdire à un contribuable, qui n'a pas souscrit cette déclaration dans le délai prescrit, de régulariser sa situation dans le délai de réclamation relatif aux impôts locaux.

Taxe foncière - application du coefficient de pondération

[\(CE 21 mai 2014 n°366184, 8^e et 3^e s.-s., Sté Piscine Olympique des Arènes ; Revue de droit fiscal, n°28, 10 juillet 2014 ; comm. 431\)](#)

Le caractère saisonnier exercé au sein d'un local évalué selon la méthode comparative ne doit pas être pris en compte par une pondération de la surface totale de ce local. Il y a lieu dans ce cas de recourir, le cas échéant, à un coefficient d'ajustement.



Taxe sur les salaires – rémunération des dirigeants

[\(CAA Nancy 25 juillet 2014 n°13NC00833\)](#)

La taxe sur les salaires est due par tous employeurs versant des rémunérations qui ne sont pas assujetties à la TVA ou ne l'ont pas été sur 90% au moins de leur chiffre d'affaires au titre de l'année civile précédente celle du paiement des rémunérations.

Avant l'entrée en vigueur de la loi de financement pour la sécurité sociale pour 2013, l'assiette de la taxe sur les salaires était définie par référence à l'assiette des cotisations du régime général de la sécurité sociale.

Ainsi, devaient être assujetties à la taxe sur les salaires toutes les sommes considérées comme des rémunérations au sens social. La taxe sur les salaires visait donc les salariés au sens du droit du travail (lien de subordination caractérisé) ou les personnes affiliées au régime général de sécurité sociale (les salariés et certains dirigeants sociaux). Toutefois des incertitudes demeurent sur la prise en compte ou non de certains dirigeants, comme ceux relevant de l'article 62 du CGI (gérants majoritaires de SARL ou l'associé gérant d'une EURL à l'IS).

Dans un arrêt récent, la Cour administrative d'appel de Nancy considère que seules les rémunérations versées à des salariés au sens de la réglementation sociale peuvent être soumises à la taxe sur les salaires. Ainsi, les sommes payées par une EURL (non assujettie à la TVA) à titre de rémunération à son gérant et associé ne sont pas soumises à cette taxe.

A noter qu'à compter du 1er janvier 2013, l'assiette de la taxe sur les salaires est modifiée par la loi de financement de la sécurité sociale pour 2013, celle-ci étant alignée sur celle de la CSG applicable aux salariés et revenus assimilés.

Taxe sur les salaires : précisions concernant le chiffre d'affaires à prendre en compte

[\(TA Montreuil 16 décembre 2013 n°1206976, 1^e ch., Sté Keolis Amor ; Droit fiscal n°28, 10 juillet 2014 ; comm. 436\)](#)

Le Tribunal administratif de Montreuil a jugé que le chiffre d'affaires qui n'a pas été assujetti à la TVA en totalité ou sur 90 % au moins de son montant s'entend du total des recettes et autres produits, y compris ceux qui n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA.



Taxe sur les salaires : prise en compte des livraisons à soi-même au dénominateur du rapport d'assujettissement (oui)

[\(CAA Versailles 18 juillet 2014 n°12-03791, 3^{ème} ch., Caisse régionale de crédit agricole mutuel de l'Anjou et du Maine ; RJF 12/14, n°1098\)](#)

Selon la Cour administrative d'appel de Versailles, les livraisons à soi-même d'immeubles comptabilisées au compte de produits 72 « production immobilisée », doivent être incluses au dénominateur du rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires et ce, même ils sont autoconsommés et ne sont pas générateurs d'un flux financier.

Cet arrêt définitif constitue une solution favorable à l'employeur. A noter que la doctrine administrative était et reste fixée au sens contraire.

Il convient également de noter que la loi n°2014-1545 du 20 décembre 2014 de simplification de la vie des entreprises a supprimé certains cas de livraison à soi-même : immeubles construits et non vendus dans les deux ans (qui reviennent dans le droit commun des LASM), biens affectés aux besoins de l'entreprise (mais à des opérations hors champ, ou immobilisés lorsque l'assujetti peut déduire l'intégralité de la TVA).

Taxe sur les salaires : délai de réclamation

[\(CE 19 septembre 2014 n°370173, 8^e et 3^e s.-s., Sté Banque Courtois ; RJF 12/14, n°1096\)](#)

Le délai de réclamation contre la taxe sur les salaires court à compter de la date de la liquidation annuelle de cette taxe (et non à la date des versements périodiques comme en matière de TVA).

Taxe sur les salaires et produits financiers

[\(CE 15 avril 2015 n°369652\)](#)

Conformément à l'article 231 du CGI, l'assiette de la taxe sur les salaires due par les assujettis partiels à la TVA est constituée par une partie des rémunérations versées, qui est déterminée en appliquant à l'ensemble des rémunérations le rapport entre le chiffre d'affaires qui n'a pas été passible de la TVA et le chiffre d'affaires total.

Pour la détermination de ce rapport d'assujettissement, le chiffre d'affaires s'entend du total des recettes et autres produits, y compris les produits financiers exonérés de TVA.

La circonstance qu'ils soient exclus du calcul du coefficient de taxation forfaitaire servant à la détermination du coefficient de droit à déduction en matière de TVA de l'entreprise n'est pas de nature à les exclure du chiffre d'affaires pris en compte pour le calcul du rapport d'assujettissement au regard de la taxe sur les salaires.

Transfert de siège dans l'UE : imposition étalée de certaines plus-values latentes

[\(CJUE 23 janvier 2014 aff. 164/12 ; RJF 4/14, n°418\)](#)

Selon la CJUE, est conforme au principe communautaire de libre circulation des capitaux l'imposition par un Etat, étalée sur cinq ans, de plus-values latentes générées sur le territoire de cet Etat, lorsque celui-ci serait privé de toute possibilité d'exercer sa compétence fiscale sur ces revenus lors de leur réalisation effective.

Cette solution, bien qu'exprimée dans un contexte différent, semble transposable à l'hypothèse du transfert par une société de son siège social dans un autre Etat membre et semble conforter la législation française actuellement en vigueur dans ce dernier domaine.

Taxation forfaitaire des résidents de Monaco et liberté de circulation des capitaux

[\(CE 26 décembre 2013 n° 360488, 9^e et 10^e s.-s., min c/ Kramer ; RJF 4/14, n°419\)](#)

L'article 56 § 1 du traité CE (art. 63 TFUE) interdit les restrictions aux mouvements de capitaux entre les Etats membres ainsi qu'entre les Etats membres et les pays tiers. En l'absence, dans le traité, de définition de la notion de « mouvements de capitaux », la Cour de justice de l'Union européenne a reconnu une valeur indicative à la nomenclature qui constitue l'annexe I de la directive 88/361/CEE du 24 juin 1988 pour la mise en œuvre de l'article 67 du traité CEE.

En vertu de l'article 57 § 1 du traité CE (art. 64 TFUE) concernant les restrictions à la libre circulation des capitaux à l'égard des pays tiers, l'article 56 du traité CE ne porte pas atteinte au droit des Etats membres d'appliquer, dans le cadre des relations avec les pays tiers, des restrictions existant le 31 décembre 1993 en vertu du droit national ou du droit de l'Union, en ce qui concerne les mouvements de capitaux à destination ou en provenance de tels Etats lorsqu'ils impliquent des investissements directs, y compris les investissements immobiliers, l'établissement, la prestation de services financiers ou l'admission de titres sur le marché des capitaux.

Pour l'application de cette clause, dite de gel, la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE 17 octobre 2013 aff. 181/12, Yvon Welte ; RJF 1/14 n°106) a considéré que l'article 57 § 1 vise les seuls investissements immobiliers qui constituent des investissements directs relevant de la rubrique I de l'annexe I de la directive 88/361. En revanche, des investissements immobiliers de type « patrimonial », tels que celui en cause dans cette affaire effectués à des fins privées sans lien avec l'exercice d'une activité économique, ne relèvent pas du champ d'application de l'article 57 § 1, CE.

Tirant toutes les conséquences de l'arrêt Yvon Welte de la CJUE précité explicitant la notion d'investissements immobiliers, le Conseil d'Etat a jugé que l'imposition d'un

ressortissant allemand domicilié à Monaco sur une base forfaitaire égale à trois fois la valeur locative de sa résidence secondaire en France, alors qu'un ressortissant français placé dans la même situation ne supporte pas une telle imposition, constitue une atteinte à la liberté de circulation des capitaux non couverte par la clause de gel, et donc contraire au droit européen.

Fiscalité des résidents de Monaco : imposition en France d'un Français né à Monaco et y résidant depuis sa naissance (non) ; taxation forfaitaire en application de l'article 164 C du CGI, des biens immobiliers détenus en France par un ressortissant allemand résident de Monaco (non)

[\(CE 11 avril 2014 n°362237 plén., Giorgis ; RJF 7/14, n°718\)](#)

[\(CE 11 avril 2014 n° 332885 plén., min. c/ Lappe ; RJF 7/14, n°740\)](#)

Par deux décisions rendues le même jour, le Conseil d'Etat a jugé :

- qu'un Français né et ayant toujours résidé à Monaco n'est pas visé par l'article 7, 1 de la convention franco-monégasque et n'est donc pas imposable en France dans les mêmes conditions que s'il y avait son domicile ;
- que l'assujettissement, en application de l'article 164 C du CGI, à l'impôt sur le revenu sur une base forfaitaire des résidents de Monaco possédant une habitation en France est contraire à la liberté de circulation des capitaux.

Taxe d'enlèvement des ordures ménagères

[\(CE 31 mars 2014 n°368111, 8^e et 3^e s.-s., min. c/Sté Auchan France ; Revue de droit fiscal n°28, 10 juillet 2014 ; comm. 434\)](#)

Le taux de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères ne doit pas être manifestement disproportionné par rapport aux montants des dépenses exposées par la commune pour assurer l'enlèvement et le traitement des ordures ménagères et non couvertes par des recettes non fiscales, tel qu'il peut être estimé à la date du vote de la délibération fixant le taux.

La taxe d'enlèvement des ordures ménagères n'a pas pour objet de financer l'enlèvement des déchets non ménagers, alors même que la redevance spéciale d'enlèvement des ordures ménagères n'aurait pas été instituée.

L'instauration de la redevance spéciale est obligatoire en l'absence de redevance d'enlèvement des ordures ménagères.



Recouvrement complémentaire postérieur à l'évaluation de la créance (CGI, art. 760 troisième alinéa), principe d'égalité - imposition complémentaire sans rapport avec l'appréciation des capacités contributives : inconstitutionnalité (oui)

[\(Cons. const. 15-1-2015 n° 2014-436 QPC, RJF 4/15, n° 348\)](#)

L'imposition supplémentaire systématique prévue en cas de recouvrement d'une créance à terme pour un montant supérieur à l'estimation faite pour l'assiette des droits de succession ou de l'impôt de solidarité sur la fortune est invalidée, du fait de son automaticité, par le Conseil constitutionnel.

Contribution sur les revenus locatifs – application aux parts de SCI détenues en usufruit par une société soumise à l'impôt sur les sociétés

[\(CE 24 octobre 2014, n°378015 et 378039, 9^e s.-s., SCI des 19, 21, 23 et 25 rue de Clignancourt et SCI du 86 rue de Monceau ; RJF 1/15, n° 26\)](#)

L'article 234 nonies du Code général des impôts institue une contribution sur les revenus retirés de la location de locaux situés dans des immeubles achevés depuis quinze ans au moins au 1^{er} janvier de l'année d'imposition, dénommée contribution sur les revenus locatifs (CRL).

Une SCI dont aucun des « membres » n'est soumis à l'IS dans les conditions de droit commun n'est pas redevable de la CRL.

Le Conseil d'Etat a précisé que l'usufruitier devant être considéré comme un « membre », une SCI dont une société soumise à l'IS détient des parts en usufruit sera redevable de la CRL.