



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, Feuillet rapide 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 quinquies 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 duodecies 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.

[Consultez l’ensemble des rubriques « Actualité jurisprudence 2014-2015 »](#)