



FISCAL

Actualité jurisprudentielle en matière d'impôts directs

Journées annuelles du Club Fiscal
21 novembre 2018

ORDRE DES
EXPERTS-COMPTABLES 
Club Fiscal



INTERVENANTS



Marie-Astrid NICOLAZO DE BARMON

Maître des requêtes au Conseil d'Etat

Hervé KRUGER

Docteur en droit, Expert-comptable, Commissaire au comptes

ORDRE DES
EXPERTS-COMPTABLES 
Club Fiscal

21/11/2018

| Actualité jurisprudentielle en matière d'impôts directs



2

ACTE ANORMAL DE GESTION – Abandons de créances

- On sait que seuls les abandons de créance de nature commerciale sont déductibles des résultats imposables de la société qui les consent
 - Ceci résulte depuis 2012 de l'article 39,13 du CGI qui prévoit la non-déductibilité des abandons de créance, sauf abandons commerciaux ou dans le cas d'une procédure collective – Auparavant, déduction dans la limite de la situation nette négative de la filiale et des participations des associés minoritaires
- L'Administration a toujours considéré qu'un abandon de créance consenti à une filiale présente un caractère financier, même quand la mère rend des prestations de services à cette filiale
- Le Conseil d'Etat a pourtant admis le caractère commercial (et donc la déductibilité) des abandons dans le cas d'une holding qui fournissait des prestations de référencement à ses filiales exerçant une activité de distribution (CE 7 février 2018 n°398676 SARL France Frais)



ACTE ANORMAL DE GESTION – Apport pour une valeur minorée

- Le Conseil d'Etat avait déjà jugé, dans le cas de cessions, que lorsque le prix d'acquisition d'une immobilisation a été volontairement minoré par les parties pour dissimuler une libéralité, l'Administration est fondée à corriger la valeur d'origine de l'immobilisation ainsi acquise pour y substituer sa valeur vénale (CE 5 janvier 2005 n° 254556 min. c/Sté Raffypack)
- Il vient de rendre le même type de décision pour les immobilisations reçues en apport, en jugeant que si les opérations d'apport sont, en principe, sans influence sur le bénéfice imposable, tel n'est pas le cas lorsque la valeur d'apport « a été volontairement minorée par les parties pour dissimuler une libéralité » (CE 9 mai 2018 n° 387071 Sté Cérés)
 - Correction de la valeur des éléments inscrits à l'actif pour lui substituer la valeur vénale de ces éléments
 - La preuve de la libéralité résulte, d'une part de l'existence d'un écart significatif entre le prix convenu et la valeur vénale, et d'autre part « d'une intention, pour l'apporteur d'octroyer, et, pour la société bénéficiaire, de recevoir une libéralité, du fait des conditions de l'apport », étant précisé que « cette intention est présumée lorsque les parties sont en relations d'intérêt »



ACTE ANORMAL DE GESTION – Présomption de communauté d'intérêt

- Les liens familiaux entre cédant et cessionnaire créent une présomption d'intention libérale (CE, 23 juillet 2010, Marmajou, n° 30819 à 30821)
- Mais il ne s'agit que d'une présomption simple, comme le rappelle la décision Société Cérès (point 12)
 - Cette présomption ne joue pas, par exemple, lorsque les membres de la famille ne sont qu'associés minoritaires des sociétés cédante ou cessionnaire (CE, 5 octobre 2016, M. et Mme Petermann, n° 390706 et 390707)
 - Le juge doit donc tenir compte des éléments de nature à renverser cette présomption et ne peut a fortiori se dispenser de rechercher, même en présence de liens familiaux, si l'intention pour l'apporteur d'octroyer, et pour le bénéficiaire, de recevoir une libéralité sont établies (CE, 26 juillet 2018, Société Nouvelle Cap Management, n° 410166)



IMMOBILISATIONS – Travaux sur des locaux pris en location

- Un médecin inscrit à l'actif de son entreprise et amortit le coût des travaux, y compris les honoraires d'architectes, réalisés pour transformer le local qu'il loue en cabinet de radiologie
- Un titulaire de BNC peut immobiliser ces dépenses et déduire de son bénéfice imposable les annuités d'amortissement correspondantes, dès lors que le contrat de location en fait le propriétaire des aménagements réalisés pendant la durée du bail
- Il n'est pas nécessaire que ces travaux conduisent à la création d'immobilisations dissociables de l'immeuble qui en est le support
 - La condition de dissociabilité posée par la décision du CE du 5 mai 2010 (n° 316677) dans le cas d'un propriétaire qui entendait immobiliser des travaux d'aménagement alors qu'il avait choisi de ne pas inscrire l'immeuble concerné à son actif professionnel, n'est pas exigée lorsque l'immeuble est loué, que le redevable soit imposé dans la catégorie des BIC (CE, 23 juillet 1951, n° 4155) ou des BNC (CE, 8 novembre 2017, M. et Mme Delouvrier, n° 395407)
 - Il est ainsi possible de déduire les amortissements correspondant aux travaux de maçonnerie, de création d'un escalier, d'électricité ou de réfection des revêtements intérieurs réalisés dans l'immeuble loué par le contribuable pour l'exercice de sa profession





TITRES DE PARTICIPATION – Titres de catégories différentes

- Cas d'une banque qui, détenant les titres d'une filiale grecque depuis plusieurs années, avait été obligée de souscrire à une augmentation de capital (recapitalisation) avant de pouvoir céder sa participation quelques mois après
- Alors que les anciens titres étaient des titres de participation, la banque avait prétendu que les titres nouvellement souscrits ne faisaient pas partie de cette catégorie, faute d'intention de les détenir durablement, et donc que la provision constituée sur ces nouveaux titres était pleinement déductible
- Position validée par la Cour, au motif que, compte tenu de l'intention de céder rapidement les titres issus de l'augmentation de capital, le critère de possession durable des titres en cause ne pouvait être regardé comme rempli (CAA Versailles 17 mai 2018 n° 15VE04052 SA Crédit Agricole)



TITRES DE PARTICIPATION – Utilité de la détention de titres

- Cas d'un expert-comptable, CAC et expert judiciaire exerçant à titre individuel (BNC) qui avait fait apport en société de son activité d'expertise-comptable en 1996 et avait inscrit les titres reçus en contrepartie de l'apport à son actif professionnel BNC
- Ces titres ont été revendus en 2008, avec application de l'exonération CGI art. 151 septies compte tenu du montant des recettes du professionnel libéral
- Exonération rejetée par la CAA de Nantes au motif qu'un bien dont la détention ne revêt aucune utilité professionnelle ne peut, alors même que le contribuable l'aurait, à tort, inscrit sur le registre des immobilisations, constituer fiscalement un élément de son actif professionnel (CAA Nantes 4 octobre 2018 n° 17NT00880)
- Le contribuable avait pourtant fait valoir que la société d'expertise-comptable, dans le cadre de conventions de prestation, fournissait à l'intéressé les locaux, le matériel et le personnel nécessaires à son activité de CAC et d'expert judiciaire...





TITRES DE PARTICIPATION – Plus-values sur titres et conditions de détention du capital

- Titres ouvrant droit au régime des sociétés mères, assimilés fiscalement à des titres de participation permettant de bénéficier de l'exonération des plus-values de cession à long terme (art. 219 I a quinquies du CGI)
- Le 1 de l'article 145 du CGI pose deux conditions d'éligibilité au régime des sociétés mères
 - Les titres doivent représenter au moins 5 % du capital de la société émettrice (b)
 - Les titres doivent avoir été conservés pendant un délai de deux ans (c)
- Erreur de droit de la cour pour avoir retenu une lecture combinée de ces conditions en exigeant le respect du seuil de 5 % tout au long de la période de deux ans précédant la cession
- Les deux conditions s'apprécient indépendamment dans le temps
 - L'existence d'une participation de 5 % n'est pas une condition continue, elle doit seulement être vérifiée au moment du fait générateur de l'imposition, cad à la date de cession des titres pour l'application du régime d'exonération des plus-values de cession de titres de participation
 - En revanche, seuls les titres conservés au moins deux ans sont éligibles au régime mère-fille
 - (CE, 26 janvier 2018, Société EBM, n° 408219)



TITRES DE PARTICIPATION – Régime mère-filiale et échanges de titres

- Une opération de coquillage : la société A acquiert 50 % des titres d'une société B, qui lui verse des dividendes exonérés en application du régime des sociétés mères. B est absorbée ensuite par une société C dont A reçoit les titres en échange. La société A n'opte pas pour le sursis d'imposition de la moins-value d'échange jusqu'à la cession des titres de C offert par le 7 bis de l'art. 38 du CGI, et déduit immédiatement cette moins-value
- Question : l'échange de titres à l'occasion d'une fusion entraîne-t-il la rupture de l'engagement de conservation des titres pendant 2 ans, condition au bénéfice du régime mère-fille ?
- Réponse négative, assortie d'une réserve
 - Un échange de titres intervenu dans le cadre d'une fusion ou d'une scission est sans incidence sur la durée de détention des titres : les titres échangés sont réputés détenus jusqu'à la cession des titres reçus en échange en vertu de la lettre du c du 1 de l'art. 145 du CGI
 - À condition que le contribuable ait opté pour le sursis d'imposition, le législateur ayant entendu réserver le régime des sociétés mères aux seules opérations présentant un caractère intercalaire
- La jurisprudence donne ainsi une portée interprétative à la modification du 1 de l'art. 145 issue de l'art. 11 de la LFI pour 2011 qui subordonne désormais la préservation du délai de conservation de deux ans à la condition expresse que l'opération soit placée sous le régime du sursis d'imposition (CE, 19 mars 2018, Min. c. SA Pierre et Vacances, n° 399868)





TITRES DE PARTICIPATION – Date de constatation des dividendes

- Le Conseil d'Etat précise qu'une société doit inclure dans ses bénéfices les dividendes qui lui sont dus à la date de clôture de l'exercice, c'est-à-dire ceux dont la distribution a été décidée lors d'une assemblée générale intervenue au cours de l'exercice
- La circonstance que ces dividendes n'aient pas été effectivement versés à la clôture est sans incidence sur l'existence de cette créance (CE (na) 16 mai 2018 n° 412801 Sté Sparkling Capital)
- Solution conforme aux principes comptables
 - Mais une clarification des règles par l'Administration serait peut-être bienvenue, puisque la doctrine avait jadis indiqué (MOA 7 mars 1978 et Inst. 4K-1-83 n°25 ; non repris au BoFip) que pour pouvoir bénéficier des éventuels crédits d'impôt (qui ne sont imputables que l'année de perception) les dividendes non encore perçus à la clôture pouvaient faire l'objet d'un retraitement extra-comptable les excluant du résultat imposable de l'exercice



TITRES DE PARTICIPATION – Option pour le régime mère-filiale

- Le régime mère-filiale est un régime optionnel, et l'option s'exerce par l'application de l'exonération dans la liasse fiscale : si cette option n'est pas exercée (erreur ou omission par exemple), le bénéfice du régime est définitivement perdu. La jurisprudence a d'ailleurs validé ce point de vue (CE 16 novembre 2016, n° 387576, Sté Havas SA)
- Par ailleurs l'Administration a toujours considéré qu'en cas de redressement portant sur des distributions, le régime ne pouvait pas s'appliquer
- Cas d'une société holding luxembourgeoise pour laquelle l'administration fiscale avait considéré, compte tenu du lieu de son siège de direction effective, qu'elle était résidente fiscale de France : la société avait revendiqué l'application du régime mère-filiale sur ses produits de participations, ce que l'Administration avait refusé au motif que la société n'avait pas exercé en temps voulu son option pour le régime, n'ayant pas souscrit de déclaration de résultats
- Position censurée par le Conseil d'Etat, qui indique que l'option pour le régime demeure possible dans le délai de réclamation, et au passage que ce caractère optionnel est compatible avec la directive (CE 20 décembre 2017, n° 414974, Sté Worms et Cie)





PROVISIONS – Chèques cadeaux

- Un programme de fidélisation via l'attribution, lorsque le client totalise 300 euros d'achats, d'un chèque-cadeau de 15 euros à valoir sur un prochain achat
- Les programmes de fidélisation peuvent en principe justifier la constitution de provisions à la clôture de l'exercice au cours duquel a eu lieu la première vente générant des droits à récompense (avis de la section des finances du Conseil d'Etat n° 383197 du 27 octobre 2009). Mais pour quel montant ?
- 2 cas à distinguer
 - Si l'avantage consiste dans la restitution d'une somme d'argent au client, on peut déduire fiscalement une provision égale à la valeur faciale du chèque-cadeau
 - Si l'avantage prend la forme d'une réduction sur le montant d'un prochain achat, la provision couvre le prix de revient des articles ou de la fraction d'articles offerte
- Dans ce dernier cas, la provision ne peut pas inclure la marge à laquelle la société renonce sur la vente des articles offerts, car on ne peut provisionner les diminutions futures de recettes qui ne correspondent pas à un produit déjà comptabilisé (CE, 1er octobre 2018, Société Omnium de participations, n° 412574)
- Solution conforme à l'avis 2004-E du comité d'urgence du CNC du 13 octobre 2004



PROVISIONS – Frais de contentieux

- Les provisions destinées à couvrir la franchise de garantie décennale des constructeurs sont déductibles, dès l'exercice de réception des travaux (CE, 13 février 2006, Société Colas Midi Méditerranée, n° 259824)
- Une agence d'architectes provisionne, en plus de la franchise potentielle, le coût du temps de travail qu'elle estime que certains de ses collaborateurs consacreront statistiquement au suivi des dossiers contentieux en cas de mise en jeu de la garantie, ainsi qu'une quote-part de ses frais fixes
- Les charges salariales n'ont pas pour « fait générateur » la survenance d'un litige mettant en cause la garantie décennale, mais l'exécution des contrats de travail conclus avec les salariés : ce sont des « charges annuelles et normales »
- Elles ne peuvent par conséquent suivre le régime fiscal des provisions pour appel à la garantie décennale, et ne sont déductibles que du bénéfice de l'exercice ultérieur au cours duquel le travail qui en est la contrepartie est effectué (CE, 12 octobre 2018, Min. c. SAS SCAU, n° 404091)





SCI – Usufruit de parts d'une société déficitaire

- Il est généralement entendu que les bénéfices d'une société translucide sont imposés chez l'usufruitier, sauf convention contraire, en application de l'article 8 du CGI
- Mais l'Administration considère qu'en cas de société translucide subissant des déficits fiscaux, ceux-ci ne peuvent être déduits que chez le nu-proprétaire, dès lors qu'en sa qualité d'associé il est le seul à répondre des dettes de la société (BOI-BIC-CHAMP-70-20-10-20 n° 150)
- Position infirmée par le Conseil d'Etat, pour qui, en vertu de l'article 8, il revient à l'usufruitier des parts de déduire de ses revenus la part du déficit correspondant à ses droits (CE 8 novembre 2017 n° 399764)



SCI – Plus-value de cession de parts

- On sait qu'en cas de cession des parts d'une société de personnes, la plus ou moins-value réalisée doit être calculée en ajustant le prix de revient des parts afin d'éviter que la cession ne se traduise par une double imposition ou une double déduction des résultats déjà pris en compte par le cédant (CE 16 février 2000 n° 133296 Quemener ; CE 9 mars 2005 n° 248825 Baradé)
- Il en va de même lorsque la société de personnes a réalisé une plus-value non imposable : Cas d'une SCI ayant réalisé une plus-value immobilière, exonérée par application des abattements pour durée de détention (CE 8 novembre 2017 n° 389990)
- Faute d'effectuer cette correction en effet, le plus-value exonérée au niveau de la SCI se trouverait taxée entre les mains de l'associé lors de la cession des titres



SCI – Réévaluation libre des actifs

- Cas d'une SCI non soumise à l'IS qui avait procédé à la réévaluation libre de ses actifs ; l'exercice suivant, les associés avaient créé une nouvelle société civile, avec option pour l'IS, qui avait acquis les titres de la première SCI
- Ils prétendaient, pour le calcul du résultat imposable remontant de la SCI, déduire les amortissements calculés sur la valeur réévaluée des actifs
- Le Conseil d'Etat ne les a pas suivis, jugeant qu'une SCI n'ayant pas opté pour l'IS et dont aucun des associés n'est soumis à cet impôt n'est pas astreinte à la tenue d'une comptabilité commerciale au cours de l'exercice au titre duquel elle a procédé à la réévaluation libre de ses immeubles ; elle ne peut dès lors se prévaloir des dispositions du Code de commerce relatives à la réévaluation des actifs
- Si elle décide de réaliser néanmoins cette opération, celle-ci est dépourvue de conséquence fiscale, et elle ne peut donc déduire que des amortissements calculés d'après la valeur d'origine des immeubles et non d'après leur valeur réévaluée (CE 19 septembre 2018 n° 409864 Sté JMD)



RESTRUCTURATIONS – Branche complète d'activité et contrat d'enseigne

- Le bénéfice du régime de faveur des fusions est réservé aux apports partiels d'actifs s'accompagnant d'un transfert complet des éléments essentiels de l'activité tels qu'ils existaient dans le patrimoine de la société apporteuse, la rendant susceptible de faire l'objet d'une exploitation autonome chez l'apporteuse comme chez la société bénéficiaire de l'apport (CE, 27 juillet 2005, Société BL, n° 259052)
- Apport d'un fonds de commerce de supermarché sans le contrat d'enseigne et d'approvisionnement exclusif qui liait l'apporteuse à un réseau de distribution
- Cet apport porte néanmoins sur une branche complète d'activité au sens de l'article 210 B 1 du CGI, compte tenu des particularités de l'espèce
 - Le contrat d'approvisionnement avait été résilié avant l'apport
 - La société bénéficiaire de l'apport avait conclu un nouveau contrat d'enseigne et d'approvisionnement aussitôt après l'apport avec un autre groupe de distribution
- Si le transfert du contrat d'enseigne et d'approvisionnement est a priori essentiel pour permettre l'exploitation autonome d'un supermarché, son absence d'inclusion dans le périmètre de l'apport n'exclut pas nécessairement l'opération du régime de faveur (CE, 22 septembre 2017, Société Discount Gestion Conseil, n° 400613)





RESTRUCTURATIONS – Branche complète d'activité et immeuble

- L'exonération des plus-values réalisées à l'occasion de la transmission d'une entreprise individuelle ou d'une branche complète d'activité, notamment agricole, prévue par l'article 238 quinquies du CGI, suppose également un transfert complet des éléments essentiels à la poursuite de l'activité
- Un maraîcher cède à la société exploitée par son fils le matériel agricole nécessaire à l'exploitation mais conserve la pleine propriété des bâtiments (serres, local de chaufferie, hangar et local de stockage)
- L'absence de transmission en pleine propriété de ces immeubles ne fait pas obstacle au bénéfice de l'exonération dès lors que le repreneur s'en voit garantir le libre usage pour une durée suffisante au regard de la nature de l'activité exercée : en l'espèce, les bâtiments ont été loués par le cédant à son fils, lequel les a mis à disposition de la société exploitante (CE, M. Kerleroux, 8 décembre 2017, n° 407128)



RESTRUCTURATIONS – Transfert des déficits sur agrément et changement d'activité de l'absorbée

- Le b du II de l'article 209, dans sa nouvelle rédaction issue de la LFR pour 2012 du 16 août 2012, impose que l'activité à l'origine des déficits n'ait pas fait l'objet, chez la société absorbée, d'un changement significatif pendant la période de constatation des déficits dont le transfert à l'absorbante est demandé
- Une entreprise voit son activité historique de production de ficelles, cordes et filets décliner puis disparaître au profit d'une nouvelle activité de négoce avant son absorption
- Cette condition de stabilité s'apprécie au regard de la seule activité ayant généré les déficits en question, et non de manière globale au regard de l'ensemble des activités de l'entreprise
- Une cour ne peut donc juger qu'elle n'est pas remplie en s'appuyant sur le constat de la part croissante de la nouvelle activité de négoce dans l'ensemble de l'activité de la société absorbée, considération étrangère à l'activité de négoce à l'origine des déficits transférables (CE, 25 octobre 2017, SARL Serena Caoutchouc, n° 401403)





DIVERS : MELI-MELO – Holding animatrice

- Première décision du Conseil d'Etat sur la « holding animatrice », en matière de plus-values pour départ à la retraite
 - Il indique qu'une « société holding qui a pour activité principale, outre la gestion d'un portefeuille de participations, la participation active à la conduite de la politique du groupe et au contrôle de ses filiales et, le cas échéant et à titre purement interne, la fourniture de services spécifiques, administratifs, juridiques, comptables, financiers et immobiliers, est animatrice de son groupe » et doit donc être regardée comme une société exerçant une activité opérationnelle
 - Il reprend toutes les caractéristiques de la holding en cause, qui constituent autant d'indices de son caractère « d'animatrice », et relève que la valeur des titres de la filiale représentait 56,2 % de l'actif de ladite holding, qui pouvait donc valablement être considérée comme animatrice (CE plén. 13 juin 2018 n° 395495, 399121, 399122, 399124)



DIVERS : MELI-MELO – Pénalités pour abus de droit

- Dans le cas de l'abus de droit, la législation prévoit deux pénalités (dont l'application doit, bien entendu, être motivée)
 - Une pénalité de 80 % qui suppose que l'Administration établisse que le contribuable a eu l'initiative principale de l'abus de droit ou en a été le principal bénéficiaire
 - Une pénalité « simple » de 40 %
- Cas d'une affaire dans laquelle le vérificateur n'avait motivé l'application des pénalités qu'en indiquant que le contribuable s'était livré à un abus de droit
- Le Conseil d'Etat infirme le jugement d'appel qui avait accordé au contribuable la décharge pure et simple des pénalités de 80 %, insuffisamment justifiées
- Il leur substitue la pénalité de 40 %, d'application « automatique » dès lors que l'abus de droit était constitué (CE 19 mars 2018 n° 399862 min. c/ P.)





DIVERS : MELI-MELO – Intangibilité du bilan d'ouverture et droit à l'oubli

- Le « droit à l'oubli » des erreurs ou omissions intervenues plus de 7 ans avant l'ouverture du premier exercice non prescrit, offert par le 2e alinéa du 4 bis de l'art. 38 du CGI, concerne aussi bien les erreurs affectant l'actif que le passif de l'entreprise
- Les corrections symétriques sont ainsi admises pour un passif injustifié inscrit au crédit d'un compte courant d'associé
- En laissant subsister la dette litigieuse à son passif, la société n'a pas répété d'année en année la même erreur, elle a seulement conservé dans son bilan la trace de l'inscription initiale erronée, qui n'avait pas à faire l'objet d'un réexamen sur le plan comptable depuis (CE, 24 janvier 2018, Mandataire judiciaire de la SARL Bar du Centre, n° 397732)



DIVERS : MELI-MELO – Désignation des bénéficiaires de revenus distribués

- Le défaut de réponse dans un délai de 30 jours à la demande de désignation des bénéficiaires d'un excédent de revenus distribués par rapport aux distributions déclarées faite en vertu de l'art. 117 du CGI entraîne l'application de la pénalité de l'art. 1759 du code, égale à 100 % des sommes litigieuses
- L'expert-comptable de la société vérifiée peut valablement répondre à la demande de désignation
- L'administration ne peut infliger l'amende de l'article 1759 au seul motif que la société n'a pas spontanément produit dans le délai de réponse de 30 jours le pouvoir habilitant son comptable à représenter la société
- Il faut en revanche veiller à produire un tel mandat si l'administration en fait la demande, dans le délai qu'elle fixe, sous peine d'application de la pénalité (CE, 13 avril 2018, Min. c. SARL O Château, n° 401923)





DIVERS : MELI-MELO – Gains de cession de bitcoins

- Le CE précise le régime d'imposition des gains de cession de cryptomonnaies
- Les bitcoins s'analysant en des biens meubles au sens du code civil, la plus-value retirée de leur cession est en principe imposable sur le fondement de l'art. 150 UA du CGI même s'il s'agit de biens incorporels
- La plus-value de cession peut néanmoins relever des dispositions relatives à d'autres catégories de revenus en fonction des circonstances entourant l'opération :
 - dans la catégorie des BNC pour les cessions occasionnelles de bitcoins dont les gains sont la contrepartie de la participation du contribuable à la création ou au fonctionnement du système d'unité de compte virtuelle
 - dans la catégorie des BIC pour les gains provenant de la cession à titre habituel de bitcoins acquis en vue de leur revente (CE, 26 avril 2018, M. de Rycke et autres, n° 417809)

