

**TRAVAUX DIRIGÉS
DE
FISCALITÉ DE L'ENTREPRISE II
~
L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS**

**MASTER 1^{ère} ANNEE
AIX EN PROVENCE**

Cours de Mme Marie MASCRET DE BARBARIN

Chargés de travaux dirigés :

Mlle Laura JAEGER
Mlle Marie Charlotte DE CASALTA
Me Olivier FLOTTÈS

Année universitaire 2011-2012 (2^{ème} semestre)

BIBLIOGRAPHIE DE BASE

Ouvrages et manuels de droit fiscal.

- BELTRAME (P.), *La fiscalité en France 2011-2012*, Hachette sup., Les fondamentaux, 17^{ème} éd., 2011.
- COZIAN (M.), *Précis de fiscalité des entreprises 2011-2012*, Litec Fiscal, 35^{ème} éd., 2011.
- COZIAN (M.), *Exercices de fiscalité des entreprises 2011-2012*, Litec fiscal, 24^{ème} éd., 2011.
- GROSCLAUDE (J.), MARCHESSON (P.), *Droit fiscal général*, Dalloz, 8^{ème} éd., 2011.
- LAMARQUE (J.), NEGRIN (O.), AYRAULT (L.), *Droit fiscal général*, LexisNexis manuels, 2^{ème} éd., 2011.
- SERLOOTEN (P.), *Droit fiscal des affaires*, Précis Dalloz, 10^{ème} éd., 2011.

Ouvrages et documentation professionnels.

- *Mémento Fiscal 2011*, éd. Francis Lefebvre, 2011.
- *Documentation pratique fiscale*, mise à jour régulière.
- *LAMY fiscal 2011*, éd. Wolters Kluwer France, Tomes 1 et 2, 2011.
- *Gestion fiscale*, Éditions législatives, mise à jour régulière.
- *J-Cl. Fiscal Chiffre d'affaire*, éd. Lexisnexus, mise à jour régulière.
- *J-Cl. Fiscal Impôts directs*, éd. Lexisnexus, mise à jour régulière.

Bases de données numériques (sur abonnement)

- *NAVIS fiscal*, éd. Francis Lefebvre
- *Lexisnexus Jurisclasseur*, éd. Lexisnexus.
- *Lamyline Reflex*, éd. Wolters Kluwer France.
- *Gestion fiscale*, Éditions législatives (CD ROM disponible).

Revues

- *Droit fiscal*, éd. Lexisnexus : hebdomadaire
- *Feuillets rapides fiscal*, éd. Francis Lefebvre : hebdomadaire
- *Les nouvelles fiscales*, éd. Wolters Kluwer France : bimensuel
- *Revue de jurisprudence fiscale*, éd. Francis Lefebvre : mensuel
- *Bulletin fiscal*, éd. Francis Lefebvre : mensuel
- *Bulletin des conclusions fiscales*, éd. Francis Lefebvre, mensuel

Codes (Consulter la dernière édition)

- Code général des impôts
- Livre des procédures fiscales

PROGRAMME DES TRAVAUX DIRIGÉS et SOMMAIRE DE LA PLAQUETTE

BIBLIOGRAPHIE DE BASE	2
PROGRAMME DES TRAVAUX DIRIGÉS et SOMMAIRE DE LA PLAQUETTE	3
Partie I : Cas pratiques	4
SÉANCE 1 : Champ d'application matériel et territorial de l'is et produits imposables (I)	5
SÉANCE 2 : Produits imposables (II)	6
SÉANCE 3 : Interrogation	6
SÉANCE 4 : Charges déductibles (I).....	7
SÉANCE 5 : Charges déductibles (II).....	8
SÉANCE 6 : Amortissements et plus-values (I)	9
SÉANCE 7: Amortissements et plus-values (II)	10
Partie II : Documents	11
Champ d'application matériel et territorial.....	12
Prestations continues ou discontinues.....	36
Exercice de rattachement des charges	42
Notion d'acte anormal de gestion.....	43
Provisions.....	47
Abandon de créances.....	61
Régime des cadeaux.....	66
Notion d'actif immobilisé.....	71
Amortissement des éléments incorporels	73
Formalités déclaratives : formulaire 2058 A	82

Partie I : Cas pratiques

SÉANCE 1 :

CHAMP D'APPLICATION MATÉRIEL ET TERRITORIAL DE L'IS ET PRODUITS IMPOSABLES (I)

I. LE CHAMP D'APPLICATION MATÉRIEL ET TERRITORIAL DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

1. M. LEMARCHAND compte ouvrir un commerce spécialisé dans le balais brosse. Il souhaiterait savoir s'il a intérêt à exercer son activité en entreprise individuelle ou en société, en sachant qu'il compte embaucher, à terme, une dizaine de salariés et ouvrir des succursales en France et en Europe.

Dans le cas où l'exercice en société serait le plus avantageux, déterminez si la société devra être soumise à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés.

2. La SA VASQUEZ a constaté un bénéfice de 110.000 € suite, d'une part, à des contrats conclus par l'intermédiaire de son représentant à Berlin, et d'autre part à ceux conclus sur le stand de la foire internationale d'automne de Bruxelles.

II. LES PRODUITS IMPOSABLES (I)

La SA VASQUEZ, spécialisée dans la micro-informatique, souhaiterait connaître le régime fiscal des opérations suivantes, qu'elle a réalisées au cours de l'exercice clos le 31 décembre 2011.

3. La SA VASQUEZ a facturé la somme de 35.000 € correspondant à la vente de matériel de bureau. Cette opération n'a pas été réglée par l'acquéreur alors même que la livraison est intervenue en octobre 2011.

De plus, elle a vendu un ordinateur à une société niçoise : le bien a été livré en décembre 2011 et l'acquéreur dispose de 6 mois pour essayer ce nouvel appareil. Si l'essai est concluant, la vente sera définitivement conclue au terme de ce délai.

4. Son activité lui impose de réaliser deux types distincts de prestations :

- Des réparations de matériel auprès des clients occasionnels (les factures sont réglées immédiatement) : 40.000 € encaissés au titre de l'exercice 2011 ;
- Des contrats d'entretien d'une durée de 5 ans payés en bloc au moment de leur conclusion : 200.000 € encaissés en 2011.

SÉANCE 2 : **PRODUITS IMPOSABLES (II)**

La SA VASQUEZ, spécialisée dans la micro-informatique, souhaiterait connaître le régime fiscal des opérations suivantes, qu'elle a réalisées au cours de l'exercice clos le 31 décembre 2011.

- 1.** Une S.N.C., dont la SA VASQUEZ possède 60% du capital, a clôturé son exercice au 30 novembre 2010 avec un bénéfice de 200.000 € ; ces bénéfices sont mis en réserve.

- 2.** Une société de capitaux dont VASQUEZ possède 20% du capital, a clos son dernier exercice au 30 octobre 2010 en dégagant un bénéfice de 100.000 €.

- 3.** Elle livre à la SA TAUP+, un lot de 10 micro-ordinateurs ; la facture mentionne que la société conservera la propriété des biens livrés jusqu'à la réception de la dernière échéance devant intervenir en août 2012.

- 4.** Elle a encaissé une indemnité de sa compagnie d'assurances suite à l'incendie qui a ravagé un entrepôt le 15 décembre 2011. Montant de l'indemnité :
 - 5.000 € au titre de la destruction de l'entrepôt ; celui-ci avait été construit en 1953 et se trouvait donc totalement amorti.
 - 35.000 € au titre de la destruction des stocks entreposés dans le bâtiment.

SÉANCE 3 : **INTERROGATION**

SÉANCE 4 : **CHARGES DÉDUCTIBLES (I)**

La S.A. POMME+ est spécialisée dans la création et la commercialisation de logiciels informatiques. Le montant de son capital social, entièrement libéré, est de 3.700.000 €.

Le résultat comptable de l'exercice clos le 31 décembre 2011 fait apparaître un résultat de 200.000 €, compte tenu des déductions opérées par la société et provenant des opérations suivantes. Déterminez le résultat imposable de cette société.

1. Elle a comptabilisé en charges une créance de 20.000 € abandonnée à une de ses filiales dont elle détient 80% du capital. La filiale accuse une situation nette négative à hauteur de 12.000 €.

2. Elle a été condamnée par la CNIL, en avril 2011, à payer une amende de 50.000 € pour avoir constitué un fichier client recensant les opinions politiques et appartenances religieuses de ces derniers. Concomitamment, elle a reçu le jugement du Tribunal correctionnel d'Aix en Provence, la condamnant au paiement d'une amende de 75.000 € et de dommages intérêts d'un montant de 100.000 € pour avoir vendu à des clients très fortunés des logiciels censés les aider à frauder le fisc. La vente de ces logiciels lui a néanmoins permis de tripler son chiffre d'affaire annuel.

3. Elle a versé un intérêt de 18 % aux personnes ayant laissé des sommes en comptes courants:

- Un associé détenant 20 % du capital 250 000 €
- Une filiale : 450 000 €

Il est précisé que le l'actif net de POMME+ est de 275 000 €. On prendra par hypothèse pour cette question que le résultat courant avant impôt est de 225 000 €. La société POMME+ a de plus reçu 30 000 € d'intérêts de sa filiale

4. Elle a versé à monsieur S. JAUBE, son ancien directeur général, la somme de 300.000 € en contrepartie d'un engagement de non concurrence.

Monsieur JAUBE s'est engagé à ne pas concurrencer la SA POMME+ auprès de certains clients pendant 2 ans et à ne pas travailler avec certains concurrents de la société POMME+ pendant 3 ans.

Vous définirez la nature de la contrepartie obtenue par la SA et vous expliquerez quel doit être le traitement fiscal de cette dépense.

SÉANCE 5 : **CHARGES DÉDUCTIBLES (II)**

La S.A. FONTBONNE est spécialisée dans la fabrication et la commercialisation d'articles de sport.

Le montant de son capital social, entièrement libéré, est de 70.000 €.

Le résultat comptable de l'exercice clos le 31 décembre 2011 fait apparaître un déficit de 20.000 €, compte tenu des déductions opérées par la société et provenant des opérations suivantes. Déterminez le résultat imposable de cette société

1. Elle a inscrit en charges

- 5.000 € de travaux de ravalement de la façade de son siège social
- 15.000€ pour l'agrandissement d'un entrepôt (accroissement de sa superficie de stockage).

2. Elle a provisionné 40.000 € pour faire face aux demandes de réduction liées à des bons cadeaux distribués aux clients au moment de Noël 2009 et utilisables à partir du 1^{er} février 2010.

3. Elle a inscrit en charge le voyage effectué par le dirigeant et son épouse à New York, au salon international des équipements sportifs qui regroupe chaque année tous les fabricants et distributeurs de matériels sportifs : 8.000 €. A cette occasion, le dirigeant a pris des contacts avec un fabricant coréen pour la commercialisation de raquettes de tennis en France.

4. Elle loue 50.000 € par an un 3 mats afin de réaliser des croisières en méditerranée pour y tester du matériel de pêche avec ses meilleurs clients.

SÉANCE 6 : **AMORTISSEMENTS ET PLUS-VALUES (I)**

Pour les opérations suivantes, réalisées par une entreprise commerciale :

a. dressez le tableau d'amortissement de l'immobilisation concernée,

b. donnez les conséquences de la revente sur le calcul du bénéfice imposable de l'entreprise

- 1.** Elle a reçu 30.000 € de redevance pour la concession d'une licence de brevet à une entreprise italienne.

- 2.** Elle revend en 2011 pour 1 millions d'euro, un immeuble qu'elle avait acquis en 1999 pour un prix d'achat de 300 000 €, qu'elle a inscrit à l'actif immobilisé de l'entreprise. Le taux de l'amortissement linéaire pratiqué est de 5 %.

- 3.** Elle a revendu le 15 juillet 2011 un véhicule de marque Wolvo pour un prix de 20.000 € HT à un concessionnaire automobile ; elle avait acquis ce véhicule le 4 janvier 2009 pour 30.000 € TTC, réceptionné le 12 février 2009.

- 4.** Elle a encaissé 80.000 € de subvention d'équipement du Ministère de l'industrie ; dès réception de cette somme, le 15 février 2011, elle a acquis pour 100.000 € une machine amortissable suivant le mode linéaire sur 5 ans.

SÉANCE 7: **AMORTISSEMENTS ET PLUS-VALUES (II)**

Pour les opérations suivantes, réalisées par une entreprise commerciale :

- a. dressez le tableau d'amortissement de l'immobilisation concernée,*
- b. donnez les conséquences de la revente sur le calcul du bénéfice imposable de l'entreprise.*

1. Elle a revendu le 10 mars 2011 une chaîne de fabrication pour un prix de 9.000 € HT à un autre assujetti ; cette machine avait été acquise pour 15.000 € HT le 28 août 2009 et mise en service le 25 septembre 2009 ; elle était amortie sur une durée de 10 ans selon le mode dégressif.

2. Elle acquiert le 1^{er} janvier 2011 un four à haute pression d'une valeur de 100.000 €. La durée d'utilisation de ce matériel est de 10 ans, mais le fabricant lui a précisé qu'il convenait de remplacer les joints d'étanchéité tous les 5 ans. Ceux-ci ayant une valeur de 20.000 €, elle voudrait savoir si elle peut procéder à un amortissement séparé de ce composant.

Partie II : Documents

CHAMP D'APPLICATION MATÉRIEL ET TERRITORIAL

Code général des impôts

Article 206

Modifié par Décret n°2010-421 du 27 avril 2010 - art. 1

1. Sous réserve des dispositions des articles 8 ter, 239 bis AA, 239 bis AB et 1655 ter, sont passibles de l'impôt sur les sociétés, quel que soit leur objet, les sociétés anonymes, les sociétés en commandite par actions, les sociétés à responsabilité limitée n'ayant pas opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes dans les conditions prévues au IV de l'article 3 du décret n° 55-594 du 20 mai 1955 modifié, les sociétés coopératives et leurs unions ainsi que, sous réserve des dispositions des 6° et 6° bis du 1 de l'article 207, les établissements publics, les organismes de l'Etat jouissant de l'autonomie financière, les organismes des départements et des communes et toutes autres personnes morales se livrant à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif.

1 bis. Toutefois, ne sont pas passibles de l'impôt sur les sociétés prévu au 1 les associations régies par la loi du 1er juillet 1901, les associations régies par la loi locale maintenue en vigueur dans les départements de la Moselle, du Bas-Rhin et du Haut-Rhin, les syndicats régis par les articles L. 2131-1 à L. 2136-2 du code du travail, les fondations reconnues d'utilité publique, les fondations d'entreprise, les fonds de dotation et les congrégations, dont la gestion est désintéressée, lorsque leurs activités non lucratives restent significativement prépondérantes et le montant de leurs recettes d'exploitation encaissées au cours de l'année civile au titre de leurs activités lucratives n'excède pas 60 000 euros. Sont réputées lucratives les activités de gestion et de capitalisation, par les fonds de dotation, de dons, droits et legs dont les fruits sont versés à des organismes autres que ceux mentionnés au présent alinéa ou à des organismes publics pour l'exercice d'activités lucratives.

Les organismes mentionnés au premier alinéa deviennent passibles de l'impôt sur les sociétés prévu au 1 à compter du 1er janvier de l'année au cours de laquelle l'une des trois conditions prévues à l'alinéa précité n'est plus remplie.

Les organismes mentionnés au premier alinéa sont assujettis à l'impôt sur les sociétés prévu au 1 en raison

des résultats de leurs activités financières lucratives et de leurs participations.

2. Sous réserve des dispositions de l'article 239 ter, les sociétés civiles sont également passibles dudit impôt, même lorsqu'elles ne revêtent pas l'une des formes visées au 1, si elles se livrent à une exploitation ou à des opérations visées aux articles 34 et 35.

Toutefois, les sociétés civiles dont l'activité principale entre dans le champ d'application de l'article 63 peuvent bénéficier des dispositions des articles 75 et 75 A lorsqu'elles sont soumises à un régime réel d'imposition. Celles relevant du forfait prévu aux articles 64 à 65 B ne sont pas passibles de l'impôt visé au 1 lorsque les activités accessoires visées aux articles 34 et 35 qu'elles peuvent réaliser n'excèdent pas les seuils fixés aux articles 75 et 75 A : les bénéfices résultant de ces activités sont alors déterminés et imposés d'après les règles qui leur sont propres.

3. Sont soumis à l'impôt sur les sociétés s'ils optent pour leur assujettissement à cet impôt dans les conditions prévues à l'article 239 :

- a. Les sociétés en nom collectif ;
- b. Les sociétés civiles mentionnées au 1° de l'article 8 ;
- c. Les sociétés en commandite simple ;
- d. Les sociétés en participation ;
- e. Les sociétés à responsabilité limitée dont l'associé unique est une personne physique ;
- f. Les exploitations agricoles à responsabilité limitée mentionnées au 5° de l'article 8 ;
- g. les groupements d'intérêt public mentionnés à l'article 239 quater B.
- h. Les sociétés civiles professionnelles visées à l'article 8 ter.

i. les groupements de coopération sanitaire et les groupements de coopération sociale et médico-sociale mentionnés à l'article 239 quater D.

Cette option entraîne l'application auxdites sociétés et auxdits groupements, sous réserve des exceptions prévues par le présent code, de l'ensemble des dispositions auxquelles sont soumises les personnes morales visées au 1.

4. Même à défaut d'option, l'impôt sur les sociétés s'applique, sous réserve des dispositions de l'article 1655 ter, dans les sociétés en commandite simple et dans les sociétés en participation, y compris les syndicats financiers, à la part de bénéfices correspondant aux droits des commanditaires et à ceux des associés autres que ceux indéfiniment responsables ou dont les noms et adresses n'ont pas été indiqués à l'administration.

5. Sous réserve des exonérations prévues aux articles 1382 et 1394, les établissements publics, autres que les établissements scientifiques, d'enseignement et d'assistance, ainsi que les associations et collectivités non soumis à l'impôt sur les sociétés en vertu d'une autre disposition, à l'exception, d'une part, des fondations reconnues d'utilité publique et, d'autre part, des fonds de dotation dont les statuts ne prévoient pas la possibilité de consommer leur dotation en capital, sont assujettis audit impôt en raison des revenus patrimoniaux qui ne se rattachent pas à leurs activités lucratives.

Sont qualifiés de revenus patrimoniaux :

a. Les revenus de la location des immeubles bâtis et non bâtis dont ils sont propriétaires, et de ceux auxquels ils ont vocation en qualité de membres de sociétés immobilières de copropriété visées à l'article 1655 ter ;

b. Les revenus de l'exploitation des propriétés agricoles ou forestières ;

c. les revenus de capitaux mobiliers dont ils disposent, lorsque ces revenus n'entrent pas dans le champ d'application de la retenue à la source visée à l'article 119 bis ; ces revenus sont comptés dans le revenu imposable pour leur montant brut.

5 bis. Les associations intermédiaires conventionnées, mentionnées à l'article L. 5132-7 du code du travail, dont la gestion est désintéressée et les associations de services aux personnes, agréées en application de l'article L. 7232-1 du même code sont soumises à l'impôt sur les sociétés dans les conditions prévues au 5.

5 ter. (Transféré au VIII de l'article 209)

6. 1° L'organe central du crédit agricole, les caisses régionales de crédit agricole mutuel mentionnées à l'article L. 512-21 du code monétaire et financier et les caisses locales de crédit agricole mutuel affiliées à ces dernières sont assujetties à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun.

2° Lorsqu'elles n'exercent aucune activité bancaire pour leur propre compte ou aucune activité rémunérée d'intermédiaire financier, les caisses locales mentionnées au 1° sont redevables de l'impôt sur les sociétés dans les conditions prévues au 5 et à l'article 219 bis.

3° Un décret en Conseil d'Etat fixe les modalités d'application du présent 6, notamment les dispositions transitoires qui seraient nécessaires en raison de la modification du régime fiscal applicable aux organismes mentionnés au 1°.

7. Les caisses de crédit mutuel mentionnées à l'article L. 512-55 du code monétaire et financier sont assujetties à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun.

Un décret en Conseil d'Etat fixe, en tant que de besoin, les conditions d'application de cette disposition.

8. (disposition devenue sans objet)

9. Les caisses de crédit mutuel agricole et rural affiliées à la fédération centrale du crédit mutuel agricole et rural visée à l'article L. 511-30 du code monétaire et financier sont assujetties à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun.

Un décret fixe les conditions d'application du présent 9.

10. Les caisses d'épargne et de prévoyance et les caisses de crédit municipal sont assujetties à l'impôt sur les sociétés ;

11. (abrogé à compter de la date d'entrée en vigueur de la loi n° 2002-73 du 17 janvier 2002).

NOTA: LOI n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009 art 34 VI : les présentes dispositions s'appliquent à l'impôt sur les sociétés dû à raison des exercices clos à compter du 31 décembre 2009.

Article 209

Modifié par LOI n°2011-1978 du 28 décembre 2011 - art. 40 (V)

I. Sous réserve des dispositions de la présente section, les bénéficiaires passibles de l'impôt sur les sociétés sont déterminés d'après les règles fixées par les articles 34 à 45,53 A à 57,237 ter A et 302 septies A bis et en tenant compte uniquement des bénéficiaires réalisés dans les entreprises exploitées en France, de ceux mentionnés aux a, e, e bis et e ter du I de l'article 164 B ainsi que de ceux dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions.

Toutefois, par dérogation aux dispositions du deuxième alinéa de l'article 37, l'impôt sur les sociétés dû par les entreprises créées à compter du 1er janvier 1984 est

établi, lorsqu'aucun bilan n'est dressé au cours de la première année civile d'activité, sur les bénéfices de la période écoulée depuis le commencement des opérations jusqu'à la date de clôture du premier exercice et, au plus tard, jusqu'au 31 décembre de l'année suivant celle de la création.

Sous réserve de l'option prévue à l'article 220 quinquies, en cas de déficit subi pendant un exercice, ce déficit est considéré comme une charge de l'exercice suivant et déduit du bénéfice réalisé pendant ledit exercice dans la limite d'un montant de 1 000 000 € majoré de 60 % du montant correspondant au bénéfice imposable dudit exercice excédant ce premier montant. Si ce bénéfice n'est pas suffisant pour que la déduction puisse être intégralement opérée, l'excédent du déficit est reporté dans les mêmes conditions sur les exercices suivants. Il en est de même de la fraction de déficit non admise en déduction en application de la première phrase du présent alinéa.

Article 209 B

Modifié par LOI n°2009-1674 du 30 décembre 2009 - art. 22 (V)

I. - 1. Lorsqu'une personne morale établie en France et passible de l'impôt sur les sociétés exploite une entreprise hors de France ou détient directement ou indirectement plus de 50 % des actions, parts, droits financiers ou droits de vote dans une entité juridique : personne morale, organisme, fiducie ou institution comparable, établie ou constituée hors de France et que cette entreprise ou entité juridique est soumise à un régime fiscal privilégié au sens de l'article 238 A, les bénéfices ou revenus positifs de cette entreprise ou entité juridique sont imposables à l'impôt sur les sociétés. Lorsqu'ils sont réalisés par une entité juridique, ils sont réputés constituer un revenu de capitaux mobiliers imposable de la personne morale établie en France dans la proportion des actions, parts ou droits financiers qu'elle détient directement ou indirectement.

Le taux de détention mentionné à l'alinéa précédent est ramené à 5 % lorsque plus de 50 % des actions, parts, droits financiers ou droits de vote de l'entité juridique établie ou constituée hors de France sont détenus par des entreprises établies en France qui, dans le cas où l'entité étrangère est cotée sur un marché réglementé, agissent de concert ou bien par des entreprises qui sont placées directement ou indirectement dans une situation de contrôle ou de dépendance au sens de l'article 57 à l'égard de la personne morale établie en France.

Suppression des effets de la théorie du bilan (*Droit fiscal n° 5, 3 Février 2011, comm. 150*)

Les effets de la « théorie du bilan », qui autorise les entreprises exerçant une activité relevant des bénéfices industriels et commerciaux ou des bénéfices agricoles à inscrire à l'actif de leur bilan les biens qu'ils possèdent, que ces biens concourent ou non à l'exercice de leur activité professionnelle, sont supprimés.

Tout d'abord, si les entreprises conservent cette liberté d'inscription, les produits et les charges afférents aux biens ne concourant pas à l'exercice de leur activité professionnelle ne peuvent plus être pris en compte pour la détermination du résultat (*V. Dr. fisc. 2011, n° 5, comm. 151*), sauf lorsque ces produits n'excèdent pas 5 % du total des produits de l'exercice.

Les produits et charges ainsi extournés du résultat sont imposés distinctement selon leur nature propre, dans la catégorie d'imposition correspondante,

comme si les biens correspondants étaient demeurés dans le patrimoine privé de l'exploitant.

Par ailleurs, les plus-values et moins-values de cession des biens inscrits à l'actif du bilan doivent être ventilées entre, d'une part, la fraction relevant des plus-values professionnelles et, d'autre part, celle relevant des plus-values privées, en fonction de la durée d'utilisation des biens pour l'exercice de l'activité professionnelle au cours de leur durée d'inscription à l'actif de l'entreprise (*V. Dr. fisc. 2011, n° 5, comm. 152*).

Ces nouvelles dispositions s'appliquent pour la détermination des résultats des exercices et périodes d'imposition ouverts à compter du 1er janvier 2012.

L. fin. rect. 2010, n° 2010-1658, 29 déc. 2010, art. 13 : Journal Officiel 30 Décembre 2010

« Le principe de territorialité : une valeur universelle ? . - À propos des arrêts CE, 21 nov. 2011, SIFA et Cie des Glénans », Commentaire par Philippe Durand
(Droit fiscal n° 5, 2 Février 2012, comm. 128)

Le Conseil d'État vient de se prononcer sur l'hypothèse d'une société française disposant d'une filiale au Vanuatu bénéficiant dans ce pays d'un régime fiscal privilégié, filiale disposant elle-même d'un établissement en Malaisie à raison duquel elle supportait, dans ce dernier pays, une charge fiscale sensiblement équivalente à celle qu'elle aurait supportée en France à raison de l'ensemble de ses résultats. La Haute assemblée décide que l'applicabilité de l'article 209 B doit être appréciée en comparant non pas la somme des impôts comparables à l'IS payés par la filiale établie au Vanuatu à raison de ses établissements situés dans plusieurs pays étrangers et le montant de l'IS qu'elle aurait payé en France si ses résultats y avaient été entièrement imposables, mais en comparant la charge fiscale qui aurait été supportée par la filiale si elle avait été établie en France et celle qui lui incombait au Vanuatu (1^{re} esp.).

La Haute assemblée précise par ailleurs que la comparaison doit s'effectuer en prenant en compte la retenue à la source que la filiale française de la société établie au Vanuatu a acquittée, en application des dispositions du 2 de l'article 119 bis du CGI, à raison des dividendes qu'elle lui avait versés (2^e esp.).

CE, 9e et 10e ss-sect., 21 nov. 2011, n° 325214, min. c/ SA Société industrielle et financière de l'Artois (SIFA), concl. P. Collin, note Ph. Durand : JurisData n° 2011-026299

• Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond qu'à la suite de deux vérifications de comptabilité, la société industrielle et financière de l'Artois (SIFA) a été assujettie, en application du I de l'article 209 B du Code général des impôts, à des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés au titre des années 1993 à 1995 ainsi que de contribution additionnelle de 10 % à cet impôt au titre de l'année 1995, à raison notamment des bénéfices d'une de ses filiales, dont elle possède plus de 25 % des droits de vote, la société Plantations des Terres Rouges (PTR) ;

qu'après avoir prononcé un non-lieu à statuer partiel en raison d'un dégrèvement intervenu en cours d'instance, le tribunal administratif de Paris, par un jugement du 5 juillet 2006, a rejeté la demande de la société tendant à la décharge des impositions restant en litige ; que le ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique se pourvoit en cassation contre les articles 1er à 3 de l'arrêt du 18 décembre 2008 de la cour administrative d'appel de Paris par lesquels la cour, sur appel de la société, a partiellement fait droit à sa demande de première instance et réformé, en ce sens, le jugement ;

• Considérant qu'aux termes du I de l'article 209 B du Code général des impôts, dans sa rédaction applicable aux années d'imposition en litige : « Lorsqu'une entreprise passible de l'impôt sur les sociétés détient directement ou indirectement 25 % au moins des actions ou parts d'une société établie dans un État étranger ou un territoire situé hors de France dont le régime fiscal est privilégié au sens mentionné à l'article 238 A, cette entreprise est soumise à l'impôt sur les sociétés sur les résultats bénéficiaires de la société étrangère dans la proportion des droits sociaux qu'elle y détient. (...) » ; qu'en vertu de l'article 238 A du même code, les personnes sont regardées comme soumises à un régime fiscal privilégié dans l'État ou le territoire considéré si elles n'y sont pas imposables ou si elles y sont assujetties à des impôts sur les bénéfices ou les revenus notablement moins élevés qu'en France ; que l'Administration doit justifier que la société, dont elle impose les résultats sur le fondement de l'article 209 B du code, est soumise, dans le pays étranger où elle est établie, à un impôt sur les sociétés ou à des impôts comparables notablement moins élevés que ceux auxquels elle serait soumise en France si elle y était établie ;

• Considérant qu'après avoir jugé que la société PTR, dont le siège social était au Vanuatu, bénéficiait dans ce pays d'un régime fiscal privilégié, la cour a relevé que cette société disposait également d'un établissement en Malaisie à raison duquel elle supportait, dans ce dernier pays, une charge fiscale sensiblement équivalente à celle qu'elle aurait supportée en France à raison de l'ensemble de ses résultats ; qu'en se fondant, pour apprécier si la société mère SIFA devait être imposée en application des dispositions précitées de

l'article 209 B du Code général des impôts, non sur la comparaison entre la charge fiscale, en matière d'imposition des bénéfices ou des revenus, qui aurait été supportée par sa filiale PTR si elle avait été établie en France et celle qui lui incombait au Vanuatu, mais sur la comparaison entre la somme des impôts comparables à l'impôt sur les sociétés payés par cette dernière à raison de ses établissements situés dans plusieurs pays étrangers et le montant de l'impôt sur les sociétés qu'elle aurait payé en France si ses résultats y avaient été entièrement imposables, la cour a entaché son arrêt d'erreur de droit ; que le ministre est, par suite, fondé à demander l'annulation des articles 1er à 3 de l'arrêt attaqué ; (...)

Décide

(...)

Art. 2 : L'affaire est renvoyée, dans cette mesure, à la cour administrative d'appel de Paris

CE, 9e et 10e ss-sect., 21 nov. 2011, n° 327207, min. c/ Sté Compagnie des Glénans, concl. P. Collin, note Ph. Durand

Sera mentionné aux tables du recueil Lebon

- Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond qu'à la suite de deux vérifications de comptabilité, la société Compagnie des Glénans a été assujettie, en application du I de l'article 209 B du Code général des impôts, à des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés et de contribution additionnelle de 10 % à cet impôt, au titre des années 1993 à 1996, à raison notamment des bénéfices d'une de ses filiales, la société Plantations des Terres Rouges (PTR) ; qu'après avoir prononcé un non-lieu à statuer partiel en raison d'un dégrèvement intervenu en cours d'instance, le tribunal administratif de Rennes, par un jugement du 30 août 2007, a rejeté la demande de la société tendant à la décharge des impositions

restant en litige ; que le ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 16 février 2009 par lequel la cour administrative d'appel de Nantes, sur appel de la société, a fait droit à sa demande de première instance et réformé, en ce sens, le jugement ;

- Considérant qu'aux termes du I de l'article 209 B du Code général des impôts, dans sa rédaction applicable aux années d'imposition en litige : « Lorsqu'une entreprise passible de l'impôt sur les sociétés détient directement ou indirectement 25 % au moins des actions ou parts d'une société établie dans un État étranger ou un territoire situé hors de France dont le régime fiscal est privilégié au sens mentionné à l'article 238 A, cette entreprise est soumise à l'impôt sur les sociétés sur les résultats bénéficiaires de la société étrangère dans la proportion des droits sociaux qu'elle y détient. (...) » ; qu'en vertu de l'article 238 A du même code, les personnes sont regardées comme soumises à un régime fiscal privilégié dans l'État ou le territoire considéré si elles n'y sont pas imposables ou si elles y sont assujetties à des impôts sur les bénéfices ou les revenus notablement moins élevés qu'en France ; qu'eu égard à la finalité de l'article 209 B, l'Administration doit justifier que la société, dont elle entend imposer les résultats sur le fondement de cet article entre les mains d'un associé, est soumise hors de France à une charge fiscale moindre, pour l'imposition de ses bénéfices ou de ses revenus, que celle à laquelle elle serait soumise en France si elle y était établie ;

- Considérant qu'en procédant à cette comparaison en prenant en compte la retenue à la source que la filiale, établie en France, de la société PTR, a acquittée, en application des dispositions du 2 de l'article 119 bis du Code général des impôts, à raison des dividendes qu'elle lui avait versés au cours de chacune des années en litige, la cour n'a pas commis d'erreur de droit ; que le ministre n'est, par suite, pas fondé à demander l'annulation de l'arrêt attaqué ; (...)

1. - Alors que le droit privé consacre la personnalité morale des sociétés (C. civ., art. 1842), mise à part l'exception des sociétés en participation (C. civ., art. 1871), le droit fiscal, pour certaines sociétés du moins, a une conception très différente. La complexité des rapports du droit fiscal avec la personnalité morale est telle que la meilleure façon d'en rendre compte est d'avoir recours à des images^{Note 1}.

Les sociétés opaques sont dotées de la pleine personnalité juridique et fiscale. Elles sont donc soumises à un impôt sur les résultats spécifique, l'impôt sur les sociétés. En principe cette catégorie regroupe les sociétés à risque limité, qu'il s'agisse de sociétés par actions (SA, SAS, SCA) ou de SARL (y compris les EURL créées par une personne morale).

À l'opposé des sociétés opaques, il y a les sociétés transparentes. Le seul véritable cas concerne les sociétés immobilières de copropriété. Entre les deux extrêmes que sont les sociétés opaques et les sociétés transparentes, il y a les sociétés semi-transparentes et les sociétés translucides.

L'image de la translucidité est réservée aux seules sociétés d'investissement alors que le statut des sociétés semi-transparentes concerne l'ensemble des sociétés de personnes ou plutôt des sociétés à risque illimité. Ainsi, la catégorie des sociétés semi-transparentes regroupe un nombre important de sociétés puisque à côté de l'ensemble des sociétés civiles, on trouve les sociétés en nom collectif et les sociétés en commandite simple pour les commandités. Mais sont aussi semi-transparentes les GIE et les GEIE ainsi que les sociétés qui sont dépourvues de la personnalité morale : sociétés en participation et sociétés de fait.

Ces sociétés visées à l'article 8 du CGI échappent, sauf option, à l'impôt sur les sociétés. Ce sont les associés qui paient directement l'impôt à raison de leurs droits dans les bénéfices, que ceux-ci soient distribués ou qu'ils restent investis dans la société.

Ce régime fiscal particulier provient de ce que le droit fiscal ne reconnaît pas la personnalité morale de ces groupements. La transparence de ces sociétés n'est pas cependant totalement pure, c'est pourquoi aujourd'hui l'on préfère parler de semi-transparence, même s'il ne s'agit pas d'un vocabulaire légal.

L'originalité de ce statut fiscal ainsi que l'opposition entre le droit privé et le droit fiscal incitent à la réflexion sur cette particularité et cette divergence. Hérité de l'évolution du droit fiscal, ce régime de semi-transparence mérite-t-il d'être perpétué ? La question présente aujourd'hui d'autant plus d'intérêt que la société est devenue dans l'esprit du législateur ainsi que dans la pratique la structure juridique normale de l'entreprise et un outil préférentiel de gestion patrimoniale.

Si le procès de la semi-transparence fiscale des sociétés de personnes mérite d'être ouvert, il doit, comme tout procès, être instruit à charge et à décharge. Il convient donc en deux points successifs de présenter les avantages et les inconvénients du régime fiscal de semi-transparence des sociétés de personnes afin d'assurer l'objectivité du jugement d'acquiescement ou de condamnation du régime spécifique de la transparence fiscale.

1. La défense du régime de semi-transparence

2. - Des arguments de nature très diverse peuvent être utilisés pour justifier la particularité du régime fiscal des sociétés de personnes. Les arguments essentiels sont de nature proprement fiscale. Ils seront examinés dans un deuxième point. Auparavant, c'est de l'étude du régime juridique des sociétés de personnes que l'on tire argument.

A. - L'unité des régimes juridique et fiscal

3. - Apparemment, droit fiscal et droit des sociétés sont en contradiction flagrante concernant la personnalité morale des sociétés de personnes. La négation fiscale de la personnalité de la société de personnes est opposée à la reconnaissance juridique de la personnalité morale de ces mêmes sociétés. Les défenseurs du régime surmontent cependant la difficulté en recherchant la réalité des statuts au delà de l'apparence de telle sorte que le traitement fiscal de ces sociétés n'est pas en opposition avec le traitement substantiel.

Le point de départ du raisonnement consiste à considérer l'identité de traitement par le droit privé de l'entrepreneur individuel et de l'associé d'une société de personnes dont l'archétype que constitue la société en nom collectif est démonstratif.

4. - L'exploitant individuel a la qualité de commerçant (lorsque bien entendu il exploite une activité de nature commerciale ou industrielle), il répond des dettes de son entreprise sur la totalité de son patrimoine et il travaille effectivement à la gestion (ou dans le cadre) de son entreprise. Sur l'ensemble de ces points fondamentaux du statut personnel de l'entrepreneur individuel, le droit des sociétés est en parfaite conformité lorsqu'il organise le statut de l'associé d'une SNC. Tous les membres d'une SNC ont le statut de commerçant de par leur seule qualité d'associé, sans se préoccuper de leur participation effective à la gestion de la société ou de l'entreprise commune. Ils sont tous indéfiniment responsables du passif social et répondent des dettes sociales de façon illimitée. La convergence des deux statuts se rencontre encore en ce que, comme l'entrepreneur individuel, les associés participent en principe effectivement à la gestion de l'activité sociale. À moins que les statuts n'en aient décidé autrement, tous les associés d'une SNC sont gérants.

Ainsi, l'associé en nom collectif et l'entrepreneur en nom personnel sont traités par le droit substantiel d'une façon identique. Il est alors normal que le droit fiscal, droit d'accompagnement et devant en tant que tel respecter les concepts et règles du droit privé, en fasse autant.

Fiscalement, il n'existe pas d'entreprise individuelle. L'entreprise individuelle se confond avec la personne de l'entrepreneur. De la même façon, le droit fiscal, en méconnaissant la personnalité des sociétés de personnes, ne s'attache qu'à la personne des associés, qu'il traite comme des entrepreneurs individuels.

5. - Alors qu'à côté de l'impôt sur le revenu (autrefois « des personnes physiques ») existe un impôt sur le revenu des personnes morales baptisé « impôt sur les sociétés », le droit fiscal, à l'image du droit substantiel, poursuit l'assimilation des sociétés de personnes avec l'entreprise individuelle. Le principe est celui du renvoi aux règles appliquées aux entreprises individuelles. Les sociétés de personnes sont assujetties à l'impôt sur le revenu ; elles sont alors soumises aux mêmes règles que les entreprises individuelles relevant de ce même impôt. Selon l'article 60 du CGI, le bénéfice des sociétés soumises à l'impôt sur le revenu « est déterminé dans tous les cas, dans les conditions prévues pour les exploitants individuels ». L'assimilation ne peut pas être plus évidente.

Ainsi, la définition du bénéfice brut et celle des charges déductibles pour parvenir au bénéfice imposable sont identiques pour la société et pour l'entreprise individuelle. On retrouve même cette similitude en ce qui concerne la déduction d'une rémunération de l'exploitant ainsi que celle du salaire versé au conjoint d'un associé puisque aujourd'hui les

limites applicables aux entreprises individuelles s'appliquent également aux sociétés.

6. - Le premier argument des défenseurs du régime de semi-transparence des sociétés de personnes est donc bien que le droit fiscal traite les sociétés de personnes à l'image de l'entreprise individuelle en s'inspirant de l'assimilation identique faite par le droit civil et le droit commercial. Au-delà du recours au droit substantiel, la justification de la semi-transparence des sociétés de personnes est fondée sur des considérations purement fiscales. Il s'agit de faire ressortir l'intérêt et donc l'utilité du régime fiscal de semi-transparence des sociétés de personnes.

B. - L'utilité du régime fiscal de semi-transparence

7. - L'intérêt traditionnellement mis en avant du régime de semi-transparence est que la dissociation de l'entrepreneur et de l'entreprise n'est pas complète comme elle le serait avec un régime de véritable transparence. Ainsi, la reconnaissance partielle de la personnalité fiscale de la société contribue à l'harmonie du régime fiscal des sociétés de personnes. En sens inverse, dans un souci de neutralité fiscale par rapport au statut de l'entrepreneur individuel, la semi-transparence des sociétés de personnes permet de prendre en compte la personne de l'associé. L'utilité du régime de semi-transparence réside ainsi dans la possibilité de faire prévaloir, selon les cas, la personne de l'associé comme dans une société transparente, ou, au contraire, de préférer, dans d'autres hypothèses, reconnaître la personnalité de la société comme dans une société opaque.

1° L'optimisation du régime des sociétés de personnes par la reconnaissance partielle de la personnalité fiscale de la société

8. - Si le traitement par le droit fiscal de la société de personnes implique par rapprochement avec le droit substantiel de nier en grande partie la personnalité morale de ce type de sociétés, l'efficacité veut également que l'existence et donc partiellement la personnalité de la société soit également reconnue (d'où l'expression utilisée de semi-transparence). La reconnaissance du patrimoine social et même de la personne de la société est utile pour un statut harmonieux des sociétés de personnes. Elle présente également l'avantage de donner à l'administration un interlocuteur unique.

C'est par la reconnaissance d'un patrimoine fiscal qui ne se confond pas avec celui personnel des associés et d'une personnalité fiscale propre que le droit fiscal optimise le régime des sociétés de personnes. En accordant à la société de personnes des droits et des obligations qui lui sont propres, en lui reconnaissant un patrimoine, le droit fiscal évite les inconvénients

du régime fiscal de mise à disposition des biens à une entreprise collective qui ne disposerait pas de la personnalité. À supposer que le droit fiscal ne reconnaisse pas l'existence d'un patrimoine autonome de la société de personnes, la complexité serait très grande pour le calcul et le recouvrement des impositions liées à la propriété ou à la mutation de propriété. Ainsi, pour la taxe foncière, il conviendrait d'imposer chaque associé sur sa quote-part d'immeuble telle qu'elle est déterminée par sa participation dans le capital. De la même façon, s'agissant de la mutation de la propriété, l'imposition de la plus-value serait particulièrement complexe. La nature de plus-value professionnelle ou de plus-value de particulier dépendrait de la situation propre de chaque associé : les droits sociaux ont-ils été inscrits à l'actif d'une entreprise, sont-ils détenus par un associé qui exerce son activité professionnelle dans la société ? De même au cas d'application du régime des plus-values professionnelles, afin de déterminer le caractère à court ou à long terme de la plus-value, on ne pourrait se référer à la durée de détention du bien par la société, mais il faudrait se référer à la durée de détention des parts par chaque associé. Ainsi à l'occasion de la cession d'un unique bien par la société, la plus-value serait pour certains associés à long terme et pour d'autres à court terme selon qu'ils sont associés depuis plus ou moins de deux ans.

9. - L'utilité de la reconnaissance fiscale du patrimoine des sociétés de personnes est donc évidente en permettant d'éviter des problèmes aux solutions complexes et souvent inéquitables. Au-delà, c'est la prise en considération de la personne des associés qui présente des avantages. Ne reconnaître que partiellement la personnalité des sociétés de personnes permet au droit fiscal de pouvoir distinguer l'assujetti et le redevable.

Dès lors que le droit fiscal a voulu que les membres des sociétés à risque illimitée soient traités comme des entrepreneurs individuels, il faut que les associés soient directement et personnellement redevables de l'impôt sur les résultats sociaux. Mais ces résultats sont ceux de la société ; aussi les règles d'assiette et de calcul de l'impôt ne peuvent être appliquées qu'au niveau de la société qui est l'assujetti alors que les dispositions relatives à la liquidation et au recouvrement de l'impôt sont appliquées à chaque associé pris individuellement.

Puisque la société dispose de la personnalité fiscale, puisqu'elle n'est pas une extension des activités de ses membres, elle peut être assujettie à l'impôt. L'avantage d'un tel assujettissement personnel est que seule la société est soumise aux obligations qui pèsent sur l'assujetti et que les règles de calcul de l'assiette de l'impôt s'appliquent à son niveau. Ce sont ces règles que prévoit l'article 60 du CGI : «

Les sociétés visées à l'article 8 (...) sont tenues aux obligations qui incombent normalement aux exploitants individuels ».

Ces modalités de détermination des résultats au niveau de la société s'expliquent essentiellement par des préoccupations d'efficacité fiscale. Il est plus commode de calculer le résultat au niveau de la société et de le répartir entre chaque associé plutôt que de le calculer directement chez les associés. De la même façon, il est plus facile de contrôler et éventuellement de redresser un résultat déterminé globalement au niveau de la société plutôt que déterminé directement chez les associés.

Au-delà de l'intérêt d'attribuer à la société la qualité d'assujetti, la reconnaissance de la qualité de redevable de l'impôt au seul associé est également avantageuse. Elle permet d'introduire entre lui et l'administration une relation personnelle. L'associé étant directement en contact avec l'administration fiscale dans la procédure de recouvrement de l'impôt dispose des droits et obligations correspondant à sa qualité de payeur d'impôt. Ainsi, seul l'associé est habilité à former une réclamation contentieuse à l'issue d'une procédure de redressement. Par ailleurs, la reconnaissance d'une certaine personnalité des sociétés de personnes permet à l'administration d'avoir dans les procédures de contrôle et de redressement un interlocuteur unique. En même temps, cette reconnaissance lui assure que les décisions prises par la société s'imposent à l'ensemble des associés. Ce sont là les conséquences du principe d'unité des procédures menées avec la société et ses associés.

10. - La reconnaissance de la personnalité fiscale de la société de personnes est donc souvent souhaitable. Il est, cependant, parfois utile de ne pas s'arrêter à l'écran de cette personnalité pour s'intéresser à la personnalité des associés. Par la souplesse qu'il apporte en permettant de focaliser tantôt sur la personne de la société, tantôt sur celle des associés, le régime de semi-transparence des sociétés de personnes contribue à la neutralité fiscale. Pour cela, par delà l'écran de la personnalité fiscale, le droit fiscal va parfois rechercher l'associé.

2° La neutralité fiscale par l'émergence de la personne de l'associé

11. - La justification essentielle de la transparence des sociétés de personnes est que les membres des sociétés à risque illimité ayant un statut juridique quasiment analogue à celui des entrepreneurs individuels doivent être fiscalement traités comme eux. C'est pourquoi ces associés sont appelés à payer l'impôt sur les résultats sociaux. Mais pour que l'assimilation soit plus complète, dans un souci de neutralité fiscale, il convient que leur régime d'imposition soit similaire à celui dont ils

relèveraient s'ils avaient directement réalisé ces résultats. À cette fin de recherche d'une neutralité fiscale par rapport à un régime d'exploitation directe, le droit fiscal fait ponctuellement abstraction de la personnalité fiscale des sociétés de personnes. Ainsi, ce souci de neutralité fiscale entre les deux modes d'exploitation justifie le régime de semi-transparence des sociétés de personnes. Cette semi-transparence inspirée par la neutralité fiscale se révèle par la prise en compte de la personne de l'associé au-delà de l'écran de la personnalité fiscale de la société.

12. - Apparaît alors la dualité et donc l'ambiguïté du régime fiscal des sociétés de personnes. Par un souci d'efficacité fiscale, il convient, comme il a été indiqué, notamment en matière de procédure d'affirmer la personnalité fiscale des sociétés de personnes et d'en tirer les conséquences. Mais en même temps, dans un souci de neutralité fiscale destinée à harmoniser le statut fiscal et le statut juridique des membres des sociétés de personnes, il convient de rechercher derrière l'écran de la personne morale, la personnalité des associés.

Cette recherche de l'associé derrière l'écran de la société est particulièrement évidente lorsqu'il s'agit de déterminer les résultats imposables. À partir du moment où l'impôt sur les résultats sociaux est déterminé au niveau de la société mais est payé personnellement par chaque associé, il est normal que la situation de chacun des membres de la société ait une incidence sur la détermination du résultat social. C'est pourquoi, l'article 238 bis K du CGI, oblige à distinguer selon que l'associé est un particulier, une société de personnes, une entreprise ou une société soumise à l'impôt sur les sociétés.

D'autre part, dès lors qu'il s'agit d'harmoniser le statut des exploitants individuels et celui des associés responsables de façon illimitée, il est logique d'appliquer à ceux-ci les règles propres à l'exploitant individuel. Ainsi, alors que la dualité de personne (société – associé) aurait pu permettre aux associés d'exercer une fonction de dirigeant dans la société, le souci d'assimiler les associés des sociétés de personnes aux exploitants individuels emporte que les associés dirigeants de la société de personnes ne peuvent, pas plus que les entrepreneurs individuels, s'octroyer une rémunération pour leur travail de direction de l'entreprise. Les rémunérations octroyées aux associés en contrepartie d'un mandat ou d'une fonction sont considérées comme des modalités particulières de répartition des résultats sociaux entre les associés, modalités convenues entre les associés et complétant les dispositions des statuts.

13. - Si donc certains arguments peuvent être invoqués en faveur de la semi-transparence qui caractérise le régime des sociétés de personnes, en sens inverse, ce régime peut appeler certaines

critiques ou tout au moins soulever certaines interrogations quant à son utilité actuelle.

2. Interrogations sur l'utilité actuelle du régime de semi-transparence fiscale des sociétés de personnes

14. - Au-delà des justifications du régime de semi-transparence, il demeure un certain nombre d'interrogations et de critiques qui font légitimement poser la question de l'intérêt de maintenir dans notre droit ce régime que l'on pourrait dire « bâtard » de la semi-transparence. Sous un angle plus critique, le régime fiscal spécifique des sociétés de personnes apparaît aux yeux de ses pourfendeurs affecté du triple vice de l'incohérence, de la complexité et surtout de l'inutilité.

A. - Un régime fiscal incohérent

15. - Quoi qu'il en soit de la souplesse du régime de semi-transparence, qu'il s'agisse du traitement de l'apport à une société de personnes ou de celui des résultats d'une telle société, le régime fiscal actuel manque de logique.

S'agissant des apports en société, on sait la discordance entre le droit fiscal qui nie la transmission de propriété alors que celle-ci est prise en considération par le droit substantiel. En droit privé, la société de personnes a certainement la personnalité morale, du moins si elle est immatriculée au registre du commerce et des sociétés (RCS). Elle a donc un patrimoine susceptible de recevoir l'apport qui est fait pas les associés. Mis à part l'apport en jouissance, l'apport est translatif de propriété. Pour sa part, le droit fiscal refuse l'analyse civile et ne reconnaît pas l'entité nouvelle résultat de la constitution de la société. C'est la théorie de la mutation conditionnelle.

16. - La critique majeure à l'encontre de la théorie de la mutation conditionnelle date de 1965 lorsque l'on en a restreint le domaine aux sociétés de personnes (ou plutôt à risque illimité). Comment se fait-il qu'un même contrat ou qu'une même institution soit tantôt considéré comme une indivision, tantôt comme une personne morale ? Cette question démontre l'absence de fondement théorique de ce que l'on appelle à tort la théorie de la mutation conditionnelle. Dans ses conséquences pratiques, la théorie de la mutation conditionnelle peut également être critiquée. Ainsi, alors qu'il y a une mutation sous condition suspensive, l'acte d'apport est tout de même imposé par le droit d'apport ordinaire (même si, aujourd'hui, il est exonéré pour l'apport fait lors de la constitution de la société). Au-delà de l'illogisme qui consiste à considérer qu'il y a apport alors qu'il n'existe pas de patrimoine pour recevoir cet apport, il faut constater, d'un point de vue pratique, la double imposition que la théorie de la mutation conditionnelle est

susceptible d'emporter au cas de réalisation de la condition, c'est-à-dire au cas où lors du partage, le bien serait attribué à un autre que l'apporteur. Il y a là une injustice qui par ailleurs est contraire à la règle exprimée par la maxime « non bis in idem ».

17. - S'agissant de l'imposition des résultats des sociétés de personnes, on peut trouver un même manque notable de logique puisque leur régime fiscal reconnaît parfois la personnalité de la société de personnes qu'il nie par principe. Ainsi, certaines règles reposent sur la transparence de la société comme le renvoi de principe aux règles prévues pour les exploitations individuelles, l'impossibilité de rémunérer les associés et les membres de leur famille, la remontée immédiate des déficits chez les associés. Au contraire, d'autres règles révèlent la reconnaissance de l'opacité de la société. Il a déjà été indiqué lors de l'exposé de la défense du régime de semi-transparence un certain nombre de règles manifestant la prise en compte de l'existence de la société. On y a vu l'avantage d'une souplesse permettant d'optimiser le régime fiscal des sociétés transparentes. Mais on pourrait tout aussi bien y voir la manifestation de l'incohérence que nous dénonçons. Au point de vue théorique du moins, du côté des principes, il convient de dénoncer l'attitude d'une discipline juridique qui adapte ses solutions au fur et à mesure de ses besoins n'hésitant pas à utiliser la contradiction. On ne peut sortir du dilemme qui veut que le droit fiscal reconnaisse la personnalité des sociétés de personnes ou bien qu'il nie totalement leur existence juridique. La solution actuelle où l'on affirme tout et son contraire est donc incohérente.

18. - Au-delà de ces remarques, l'incohérence reprochée au droit fiscal s'agissant du statut des sociétés de personnes est encore plus grande lorsque pour une même question juridique, le seul droit fiscal tantôt reconnaît la personnalité des sociétés de personnes, tantôt la nie. S'agissant de la possibilité pour la société de contracter avec ses associés, la personnalité de la société est admise pour certains contrats et niée pour d'autres. La reconnaissance de la personnalité fiscale des sociétés de personnes est admise afin de permettre la déductibilité de certaines charges profitant aux associés. Il s'agit des loyers et des intérêts versés aux associés qui sont par principe déductibles et imposés en tant que tel chez les associés.

Si les loyers et les intérêts sont déductibles par la société, s'ils ne sont pas imposés chez l'associé en tant qu'élément du BIC mais spécialement en qualité de revenus fonciers ou de revenus mobiliers, c'est que le droit fiscal admet qu'il puisse se nouer des relations contractuelles entre la société et ses membres (bail ou prêt). Au-delà de la contradiction avec d'autres règles qui reposent sur la négation de la personnalité des sociétés de personnes, il convient de

rappeler que s'agissant de la rémunération du travail de l'associé, le droit fiscal n'admet pas sa déductibilité et son imposition particulière chez l'associé.

19. - On peut donc noter cette contradiction supplémentaire et ainsi cette nouvelle manifestation de l'incohérence regrettée qui consiste tantôt à admettre, tantôt à rejeter la possibilité pour la société de contracter avec ses membres. Ces regrets sont d'autant plus vifs qu'il n'y a pas de justification à la solution particulière concernant la rémunération des associés. Pourraient évidemment être mis en avant les besoins de lutte contre la fraude. Mais si risqué il y a, il est tout aussi grand pour les autres charges profitant aux associés et qui sont déductibles (loyers et intérêts). Le risque de fraude aurait été facilement écarté par les conditions prévues par le droit commun à la déductibilité des rémunérations : que le travail soit effectif et que la rémunération ne soit pas excessive. La solution particulière concernant la rémunération des associés est d'autant moins justifiée qu'il n'y a pas à l'encontre de la déductibilité d'une telle rémunération, l'argument que l'on peut faire valoir à propos de l'exploitant individuel. Pour les membres d'une société de personnes, il y a dualité d'employeur et de salarié compte tenu de la personnalité juridique de la société. Certes, l'existence d'un lien de subordination pourrait, dans certains cas, paraître douteuse, mais un tel lien de subordination entre la société et un de ses membres est toujours possible. A cet égard, il suffit de remarquer que même lorsque la société est unipersonnelle, le droit fiscal admet la déductibilité de la rémunération de l'associé dirigeant dès lors que le société est imposée à l'IS.

B. - Un régime fiscal complexe

20. - La mise en œuvre du régime hybride de semi-transparence des sociétés de personnes est particulièrement complexe. Au milieu d'autres exemples possibles, on donnera des exemples de cette complexité en ce qui concerne les droits d'enregistrement et l'imposition du résultat.

S'agissant des droits d'enregistrement, la complexité du régime fiscal de la dissolution d'une société de personnes est bien connue de tous les praticiens. Elle est la conséquence de la théorie de la mutation conditionnelle qui veut qu'au moment du partage on distingue dans les biens sociaux deux masses selon leur origine. Les acquêts qui sont entrés dans le patrimoine de la société et les apports qui sont restés la propriété des associés. On notera au passage que cette question aurait pu servir d'exemple supplémentaire de l'incohérence du régime des sociétés transparentes. Pour l'application d'un même impôt (droit d'enregistrement), et pour la même question, le traitement des biens sociaux lors de la

dissolution de la société, le droit fiscal considère tantôt que la société de personnes n'a pas de patrimoine propre, tantôt qu'elle en dispose d'un. Pour en revenir à la complexité de l'opération de liquidation d'une société de personnes, il suffit pour l'illustrer de poser une question : quel est le régime applicable à la reprise par un associé d'une société de personnes d'un immeuble qu'il avait apporté avec prise en charge d'un passif, attribué contre le paiement d'une soule alors que cet immeuble aurait été surélevé par la société pendant le temps où il figurait dans son patrimoine ? La réponse à cette question suppose de multiples distinctions impossibles de présenter dans un texte volontairement réduit.

21. - Quant à la complexité du traitement des résultats de la société de personnes, d'autres ont, avant nous, fait ressortir le « sac d'embrouilles » que constitue le régime fiscal des sociétés de personnes relevant de l'impôt sur le revenu^{Note 2}. On se contentera ici d'évoquer deux difficultés particulières d'application. La première est liée au nécessaire rattachement du bénéfice social à chaque associé. La deuxième est liée à la qualification fiscale des bénéfices d'une société imposable selon les principes de l'impôt sur le revenu et dont certains titres sont à l'actif d'entreprises ayant une activité professionnelle.

S'agissant du rattachement du bénéfice social à chaque associé le calcul de la quote-part des associés dans le bénéfice fiscal de la société et donc le calcul de la base d'imposition de chacun est théoriquement simple puisque le seul élément à faire entrer en compte devrait être la part de chaque associé dans la société et plus spécialement leurs droits sur les bénéfices sociaux (CGI, art. 8). Mais ce calcul doit tenir compte du fait que parmi les charges sociales qui ne sont pas déductibles fiscalement et qui ont donc été réintégrées dans le bénéfice comptable, certaines ont été exposées directement dans l'intérêt d'un associé. C'est la cas, par exemple, des rémunérations perçues par un dirigeant ou des intérêts excédentaires qui rémunèrent un dépôt en compte courant fait par un associé. Il s'agit alors de faire en sorte que les conséquences de la réintégration ne soient pas supportées par l'ensemble des associés, mais uniquement par celui à qui la dépense non déductible a profité. Aussi, à la part de chaque associé résultant de ses droits dans le bénéfice social, doivent être rajoutés les prélèvements qu'il a personnellement opérés qui correspondent aux sommes réintégrées dans le bénéfice comptable. La nécessaire réintégration des prélèvements personnels pour le calcul de la quote-part de chaque associé oblige à des opérations complexes qui se déroulent en plusieurs étapes que

tout praticien fiscaliste connaît bien mais que tout étudiant a du mal à assimiler.

22. - En ce qui concerne la qualification fiscale des bénéficiaires, la transparence fiscale des sociétés de personnes trouve ses limites. De la combinaison des divers textes légaux (CGI, art. 38-1, 218 bis, 238 bis K...), il résulte des régimes variables selon la qualité de l'associé qui détient les titres de la société de personnes. Pour nous en tenir à certaines situations, lorsque les titres sont détenus par un particulier, par un professionnel libéral ainsi que, en principe, par une société de personnes non commerçante ou agricole, le résultat de la société de personnes est calculé et imposé à l'impôt sur le revenu dans une catégorie variable en fonction de la nature des activités exercées par la société. Lorsque les titres sont détenus par une personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés, la quote-part des bénéfices lui revenant est calculée et imposée selon les règles de l'impôt sur les sociétés. Cette complexité due à la variété des régimes d'imposition est encore accentuée lorsqu'il s'agit de déterminer la part de bénéfices revenant à chaque associé. Il convient en effet, dans certains cas de re-liquider l'impôt ou plutôt de procéder à plusieurs liquidations. Si l'on prend l'exemple d'une société civile immobilière qui possède des immeubles d'habitation qu'elle loue alors que parmi ses associés figurent outre un particulier et une société anonyme, une entreprise commerciale et une exploitation agricole toutes deux imposées selon un régime réel, la part des bénéfices revenant aux entreprises doit être déterminée en fonction de l'activité du détenteur des parts sociales :

- la part revenant à l'entreprise commerciale sera déterminée selon les règles des bénéfices industriels et commerciaux ;
- la part revenant à l'entreprise agricole suivant les règles des bénéfices agricoles ;
- la part revenant au particulier selon les revenus fonciers (la catégorie applicable est ici déterminée par l'activité de la SCI) ;
- la part revenant à la société anonyme selon les règles de l'impôt sur les sociétés.

Pour opérer cette répartition, il sera nécessaire de tenir deux comptabilités. Une première selon les engagements, à partir de laquelle on établira trois tableaux de détermination du résultat fiscal : un pour les bénéfices industriels et commerciaux, un pour les bénéfices agricoles, un troisième pour l'impôt sur les sociétés ; une seconde selon les encaissements pour déterminer le revenu foncier. On ne peut pas faire plus compliqué.

C. - Un régime fiscal sans fondement

23. - On ne reviendra pas sur l'absence de fondement de la théorie de la mutation conditionnelle puisque cette question a été traitée à propos de l'incohérence du régime de semi-transparence. On pourra, en revanche, mentionner le point essentiel de l'absence de fondement du traitement fiscal spécifique des résultats des sociétés de personnes.

Pour justifier le traitement fiscal des sociétés de personnes, il semblerait suffisant de reprendre la constatation déjà faite que pour des raisons d'optimisation et de neutralité, la société de personnes emprunte pour son statut fiscal tantôt à l'entreprise individuelle (imposition des bénéficiaires, par exemple), tantôt à l'entreprise sociale (cession des droits sociaux, par exemple) ; c'est le régime de la semi-transparence avec sa souplesse. L'ambiguïté du statut fiscal des sociétés de personnes ne serait, alors, que le reflet d'une même ambiguïté en droit privé. Le terme même de sociétés de personnes montre qu'elles sont essentiellement fondées sur la personnalité de leurs membres lesquels sont responsables des dettes sociales sur la totalité de leur patrimoine. L'exercice du commerce dans le cadre d'une société de personnes ressemble fort en pratique à l'exercice du commerce à titre individuel. On ne pourrait donc reprocher au droit fiscal de donner un statut hybride aux sociétés de personnes. Réaliste, le droit fiscal ne ferait que prendre en considération le caractère hybride de la société de personnes, tel qu'il ressort du droit des affaires ; réaliste le droit fiscal traite le commerce en nom collectif de la même façon que le commerce en nom individuel dans la mesure où, comme l'entrepreneur individuel, l'associé en nom collectif est commerçant et engage par ses dettes professionnelles l'ensemble de son patrimoine.

24. - Si l'on peut ainsi reconnaître un certain fondement réaliste au traitement spécifique des sociétés de personnes, il faut admettre que ce fondement est devenu historique. L'évolution du droit fiscal vers une plus grande neutralité devrait conduire à abandonner la disparité de traitement des sociétés. Une bonne réforme consisterait à soumettre l'ensemble des sociétés dotées de la personnalité morale à l'impôt sur les sociétés. Autrefois, réserver l'impôt sur les sociétés aux sociétés les plus structurées se justifiait par le fait que la reconnaissance d'une véritable entreprise sociale distincte de la personne des associés emportait un statut fiscal spécifique adapté à l'autonomie de l'entreprise. Ainsi, le bénéfice de l'entreprise, différent de celui des associés, était imposé spécialement, ce qui d'ailleurs conduisait à une double imposition. D'autre part, l'entreprise sociale étant distincte de la personne des associés pouvait employer les associés dirigeants et donc leur

permettre de percevoir des traitements et salaires. De la même façon, l'autonomie de l'entreprise sociale empêchait l'intégration fiscale des diverses entreprises pourtant soumises au contrôle des mêmes personnes. Sur l'ensemble de ces points, le contraste du traitement différent des sociétés IR et des sociétés IS était évident.

Aujourd'hui, avec le régime des bénéficiaires distribués, la double imposition de principe est très largement atténuée, si ce n'est supprimée. Le bénéfice est donc imposé de façon quasiment identique que la société soit à l'impôt sur les sociétés ou à l'impôt sur le revenu^{Note 3}.

De la même façon depuis la possibilité de bénéficier d'avantages liés à l'adhésion à un centre de gestion agréé^{Note 4}, les associés des sociétés transparentes sont imposés dans des conditions très voisines de celles des dirigeants de sociétés assujetties à l'impôt sur les sociétés^{Note 5}.

25. - Quant à la possibilité d'intégration fiscale qui auparavant ne pouvait être obtenue que par la transparence des sociétés IR, elle bénéficie également aujourd'hui aux sociétés IS (CGI, art. 223 A). Aussi, depuis qu'existe le régime légal d'intégration fiscale, le recours à la semi-transparence des sociétés de personnes ne présentent plus d'intérêt. Bien mieux le régime de l'intégration fiscale est préférable à la transparence de la filiale liée à son imposition à l'IR. En effet, bien que les résultats de chaque société du groupe soient calculées en application des règles de droit commun, le résultat d'ensemble est rectifié afin d'éviter les doubles impositions ou doubles déductions et afin de neutraliser les effets fiscaux d'opérations financières réalisées entre les sociétés du groupe. Aussi, l'intégration légale par la détermination d'un résultat d'ensemble au niveau de la société tête du groupe permet la neutralisation de toutes les opérations internes alors que l'intégration sauvage apportée par la semi-transparence ne permet que la neutralisation des doubles fiscalisations.

3. Conclusion

26. - Ainsi, ajouté à l'incohérence et à la complexité du système, le traitement foncièrement identique des sociétés selon qu'elles sont ou non assujetties à l'impôt sur les sociétés milite pour la disparition du statut désuet de la transparence fiscale. L'identité fondamentale de traitement signalée n'empêche cependant pas des différences techniques fort appréciées par la pratique pour qui le régime fiscal de la semi-transparence constitue un intéressant outil de défiscalisation.

La remontée des résultats au niveau des associés leur permet lorsque la société est déficitaire d'imputer les pertes correspondantes sur leurs revenus personnels.

Lorsque le résultat est positif, la semi-transparence permet d'éviter au cas de distribution de dividendes le reliquat de double imposition que le régime des bénéficiaires distribués par une société IS laisse parfois subsister. Dans la même situation de bénéficiaires mais alors que la société n'entend pas les distribuer mais les investir, le régime de semi-transparence sera souvent préférable dans la mesure où le taux moyen à l'impôt sur le revenu des associés est inférieur au taux de l'impôt sur les sociétés qui est tout de même d'un tiers.

Lorsque l'associé est une personne morale, le régime des sociétés de personnes permet d'avoir recours à une intégration fiscale sans avoir besoin de détenir 95 % de sa filiale. En dehors de l'intégration, s'agissant de la seule question de la double imposition, ce régime est préférable à celui des sociétés mères car il élimine intégralement la double imposition alors que le régime des sociétés mère la maintient sur 5 % du résultat.

S'agissant des activités internationales, la soumission à l'IR de la société de personnes procure à ses associés personnes physiques la possibilité d'obtenir un régime de bénéfice mondial permettant une compensation des revenus nationaux et des revenus internationaux, autrement dit permettant la prise en compte des pertes réalisées par la société à l'étranger.

27. - Ces simples remarques qui pourraient n'être que théoriques ont une traduction pratique importante.

L'actualité ou la jurisprudence démontrent la fréquence des montages (que l'on peut parfois hésiter à qualifier de simple optimisation fiscale) impliquant une société semi-transparente, notamment une SNC. Dès lors, au delà des critiques qui ont été faites, quelle est la légitimité d'un régime fiscal dont le seul intérêt est de permettre d'éviter l'impôt ? Cette seule question permet de répondre à la question servant d'intitulé à cette brève étude.

Note 1 M. Cozian, *Images fiscales : transparence, semi-transparence, translucidité et opacité des sociétés : Les grands principes de la fiscalité des entreprises* : Litec, 1999, 4e éd., p. 271.

Note 2 M. Cozian, *op. cit.*, p. 289.

Note 3 Des calculs simples montrent que le régime actuel supprime la double imposition au cas de faibles dividendes. Au-delà, pour des revenus mobiliers plus importants, la distribution sous forme de dividendes est pénalisante lorsque le taux moyen à l'impôt sur le revenu de l'associé est inférieur à 35 %.

Note 4 Autrefois, abattement de 20 % ; aujourd'hui, non-majoration de 25 %.

Note 5 La seule différence réside dans la déduction des frais professionnels : frais réels ou frais forfaitaires.

CE, 28 mars 2008 *Aznavour*, Concl. C. Landais

« Somme versée par une société française à une société britannique en rémunération d'un concert donné en France par un artiste résident de Suisse : imposition en France au nom de cet artiste nonobstant les conventions franco-suisse et franco-britannique »

(*Droit fiscal*, 2008, n° 17, comm. 293)

1 – Si une convention bilatérale conclue en vue d'éviter les doubles impositions peut, en vertu de l'article 55 de la Constitution, conduire à écarter, sur tel ou tel point, la loi fiscale nationale, elle ne peut pas, par elle-même, directement servir de base légale à une décision relative à l'imposition.

Par suite, il incombe au juge de l'impôt, lorsqu'il est saisi d'une contestation relative à une telle convention, de se placer d'abord au regard de la loi fiscale nationale pour rechercher si, à ce titre, l'imposition contestée a été valablement établie et, dans l'affirmative, sur le fondement de quelle qualification. Il lui appartient ensuite, le cas échéant, en rapprochant

cette qualification des stipulations de la convention, de déterminer – en fonction des moyens invoqués devant lui ou même, s'agissant de déterminer le champ d'application de la loi, d'office – si cette convention fait ou non obstacle à l'application de la loi fiscale.

2 – La somme versée par une société française à une société britannique en rémunération de la prestation musicale fournie lors d'un concert donné en France par un artiste de variété est imposable en France au nom de cet artiste par application de l'article 155 A du CGI, dès lors qu'il n'est pas établi ni même allégué que la société britannique, dont l'objet social est la

promotion d'engagements musicaux d'artistes, exerçait une autre activité industrielle ou commerciale.

3 – Il résulte des stipulations du paragraphe 1 de l'article 19 de la convention fiscale franco-suisse du 9 septembre 1966, dans sa rédaction antérieure à l'avenant du 22 juillet 1997, que les professionnels du spectacle et les sportifs sont imposables en France sur les revenus tirés de leurs activités exercées en France en cette qualité.

Cette convention ne fait pas obstacle à l'imposition en France au nom d'un artiste de variété résident de Suisse de la somme versée par la société française à la société britannique en rémunération des prestations servies par cet artiste à l'occasion du concert qu'il a donné en France, somme qui constitue, en vertu de l'article 155 A du CGI, un revenu retiré par l'artiste de son activité de professionnel du spectacle en France.

4 – a) Les stipulations de la convention fiscale conclue le 22 mai 1968 entre la France et le Royaume-Uni et notamment celles de son article 6 relatif aux bénéficiaires industriels et commerciaux, sont applicables à la seule société britannique et non à l'artiste de variété.

b) Une cour administrative d'appel ne commet pas d'erreur de droit en n'appliquant pas d'office cette convention.

• Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que M. Aznavour, artiste de variétés domicilié en Suisse, a donné un concert à Paris le 18 avril 1989 ; qu'en contrepartie de la prestation effectuée par l'intéressé, la société française Cinéma Communication Vidéo a versé une somme de 400 000 francs à la société Tangerine Music Productions Ltd, établie en Grande-Bretagne ; que l'administration fiscale a, sur le fondement de l'article 155 A du Code général des impôts, imposé cette somme au nom de M. Aznavour au titre de l'impôt sur le revenu pour 1989 ; que M. Aznavour se pourvoit en cassation contre l'arrêt de la cour administrative d'appel de Paris du 19 avril 2004 qui a rejeté sa requête dirigée contre le jugement du 2 mai 2000 du tribunal administratif de Paris rejetant sa demande en décharge de la cotisation supplémentaire d'impôt sur le revenu à laquelle il a été assujéti au titre de 1989 ;

• Considérant que si une convention bilatérale conclue en vue d'éviter les doubles impositions peut, en vertu de l'article 55 de la Constitution, conduire à écarter, sur tel ou tel point, la loi fiscale nationale, elle ne peut pas, par elle-même, directement servir de base légale à une décision relative à l'imposition ; que, par suite, il incombe au juge de l'impôt, lorsqu'il est saisi d'une contestation relative à une telle convention, de se placer d'abord au regard de la loi fiscale nationale pour rechercher si, à ce titre, l'imposition contestée a été valablement établie et, dans l'affirmative, sur le fondement de quelle

qualification ; qu'il lui appartient ensuite, le cas échéant, en rapprochant cette qualification des stipulations de la convention, de déterminer – en fonction des moyens invoqués devant lui ou même, s'agissant de déterminer le champ d'application de la loi, d'office – si cette convention fait ou non obstacle à l'application de la loi fiscale ;

• Considérant, d'une part, qu'aux termes de l'article 155 A du Code général des impôts : « I. Les sommes perçues par une personne domiciliée ou établie hors de France en rémunération de services rendus par une ou plusieurs personnes domiciliées ou établies en France sont imposables au nom de ces dernières : soit, lorsque celles-ci contrôlent directement ou indirectement la personne qui perçoit la rémunération des services ; soit, lorsqu'elles n'établissent pas que cette personne exerce, de manière prépondérante, une activité industrielle ou commerciale, autre que la prestation de services ; soit, en tout état de cause, lorsque la personne qui perçoit la rémunération des services est domiciliée ou établie dans un État étranger ou un territoire situé hors de France où elle est soumise à un régime fiscal privilégié au sens mentionné à l'article 238 A. II. Les règles prévues au I sont également applicables aux personnes domiciliées hors de France pour les services rendus en France (...) » ;

• Considérant qu'après avoir relevé que la somme de 400 000 francs, qui a été versée à la société Tangerine Music Productions Ltd, constituait la rémunération destinée à M. Aznavour pour la prestation musicale qu'il avait fournie lors de son concert donné à Paris, la cour administrative d'appel de Paris, dès lors qu'il n'était pas établi ni même allégué que la société britannique, dont l'objet social était la promotion d'engagements musicaux d'artistes, exerçait une autre activité industrielle ou commerciale, a pu déduire, par une exacte application de l'article 155 A du Code général des impôts, que la somme en cause était imposable en France au nom de M. Aznavour ;

• Considérant, d'autre part, qu'aux termes du paragraphe 1 de l'article 19 de la convention fiscale franco-suisse du 9 septembre 1966, dans sa rédaction antérieure à l'avenant du 22 juillet 1997 : « Nonobstant les dispositions des articles 16 et 17, les revenus que les professionnels du spectacle, tels que les artistes de théâtre, de cinéma, de la radio ou de la télévision et les musiciens, ainsi que les sportifs, retirent de leurs activités personnelles en cette qualité sont imposables dans l'État contractant où ces activités sont exercées » ; qu'il résulte de ces stipulations que les professionnels du spectacle et les sportifs sont imposables en France sur les revenus tirés de leurs activités exercées en France en cette qualité ; qu'après avoir relevé que la somme versée par la société Cinéma Communication Vidéo à la

société britannique Tangerine Music Productions Ltd rémunérerait les prestations servies par M. Aznavour à l'occasion du concert qu'il avait donné à Paris et était, par suite, en vertu de l'article 155 A du Code général des impôts, un revenu retiré par l'artiste de son activité de professionnel du spectacle en France, la cour administrative d'appel de Paris a pu, sans commettre d'erreur de droit pour l'application de la convention franco-suisse, en déduire que cette convention ne faisait pas obstacle à l'imposition en France de la somme litigieuse au nom du requérant ;

- Considérant, enfin, que la cour administrative d'appel n'a pas commis d'erreur de droit en n'appliquant pas d'office la convention fiscale conclue le 22 mai 1968 entre la France et le Royaume-Uni dès lors que les stipulations de cette convention, notamment celles de son article 6 relatif aux bénéficiaires industriels et commerciaux, sont applicables à un autre contribuable, la société Tangerine Music Productions Ltd ;

Conclusions

La somme perçue par une société résidente britannique dépourvue d'établissement stable en France en rémunération de la prestation réalisée en France par un artiste résident fiscal suisse est-elle imposable en France indépendamment de la question de savoir si la somme a été ou non effectivement mise à disposition de l'artiste ? Telle est la question délicate et peu explorée par la jurisprudence que pose l'affaire qui vient d'être appelée.

Sur le seul terrain du droit interne, qui doit être examiné en priorité, la réponse est évidemment positive compte tenu des termes des I et II de l'article 155 A du CGI qui prévoient en substance, dans leur rédaction issue de la loi de finances pour 1980 (L. fin. 1980, n° 80-30, 18 janv. 1980 : Dr. fisc. 1980, n° 6, comm. 263), applicable à la date du fait générateur de l'imposition en litige, que les sommes perçues par une personne domiciliée ou établie hors de France en rémunération de services rendus en France par une personne domiciliée ou établie hors de France sont imposables en France au nom de cette dernière personne soit lorsqu'elle contrôle directement ou indirectement la personne qui perçoit la rémunération des services, soit lorsqu'elle n'établit pas que cette personne exerce, de manière prépondérante, une activité industrielle ou commerciale autre que la prestation de services, soit, enfin, lorsque la personne qui perçoit la rémunération des services est domiciliée ou établie dans un État étranger ou un territoire situé hors de France où elle est soumise à un régime fiscal privilégié au sens mentionné à l'article 238 A.

Mais la question se complique singulièrement si l'on y mêle les conventions fiscales. Dans une telle configuration triangulaire, deux conventions bilatérales nous paraissent en effet susceptibles d'être mises en jeu et de s'opposer éventuellement à l'application de l'article 155 A : la franco-suisse et la franco-britannique.

Commençons par celle qui était en débat devant les juges du fond, c'est-à-dire la convention franco-suisse du 9 septembre 1966, dans sa version applicable en 1989, année de l'imposition en cause. Il ne fait aucun doute qu'elle est invocable dans un litige qui concerne l'imposition en France d'un résident suisse. Mais nous croyons pour notre part qu'aucune de ses stipulations n'est de nature à faire obstacle à l'application de l'article 155 A du CGI pour la bonne et simple raison que la convention franco-suisse ne traitait à l'époque, et logiquement, que des règles de répartition des impôts dus sur les revenus perçus par les résidents suisses ou français alors que ce qui est en cause en l'espèce est, à notre sens, l'imposition de revenus perçus par une société résidente britannique.

Nous croyons en effet que telle est bien la portée de l'article 155 A. Il s'agit en effet d'un dispositif anti-abus, conçu notamment pour contrer les montages dits rent a star (« louez une vedette ») mis en place par les artistes et les sportifs qui recourent à des sociétés interposées auxquelles est transférée la rémunération des prestations qu'ils réalisent. En vertu de ce dispositif anti-abus la France s'autorise, dans certains cas, à considérer que la rémunération versée à une société étrangère en contrepartie d'une prestation réalisée en France peut être imposée en France au nom du prestataire réel.

L'article 155 A permet donc à l'administration fiscale française de ne pas s'interroger sur le point de savoir si la rémunération versée à la société étrangère a finalement été ou non partiellement ou totalement rétrocédée, et sous quelle forme, à l'artiste auteur de la prestation. Le service saisit en effet directement les revenus de la société étrangère, ce qui ressort à notre sens clairement des termes mêmes du CGI qui, rappelons-le, indiquent que « les sommes perçues par la personne établie hors de France sont imposables au nom » du prestataire réel. Certes, et contrairement à ce qu'il en est du mécanisme de retenue à la source, l'imposition est bien établie au nom de l'artiste, qui est le redevable réel. Mais les revenus imposés sont ceux perçus par la société britannique.

Il nous semble donc qu'il y a là une forte analogie, d'ailleurs déjà relevée par Allard de Waal dans deux articles de 1994 et 1999 (A. de Waal, La question de l'incompatibilité des articles 155 A et 209 B avec les conventions fiscales internationales : RDAI/IBLJ 1994, n° 5 p. 653 ; La portée des articles 155 A et

209 B à la lumière de la jurisprudence française : RDAI/IBLJ 1999, n° 2, p. 242) à la Revue de droit des affaires internationales, avec le cas de l'article 209 B du CGI. Dans sa rédaction antérieure à celle que lui a donnée la loi de finances pour 2005 (L. fin. 2005, n° 2004-1484, 30 déc. 2004, art. 104 : Dr. fisc. 2005, n° 1-2, comm. 73), cet article prévoyait en effet qu'au-delà d'un certain niveau de contrôle, une société mère résidente était soumise à l'impôt sur les sociétés sur les résultats bénéficiaires de sa filiale établie à l'étranger, à proportion en tout cas des droits sociaux détenus. Alors que Stéphane Austry vous avait invités, avec une partie de la doctrine, à juger que ces dispositions permettaient l'imposition de revenus réputés ou présumés distribués à une société résidente ou à tout le moins de revenus innomés d'une telle société résidente, vous avez choisi au contraire de les regarder, compte tenu de leur rédaction, comme dérogeant au principe de territorialité et autorisant la taxation de bénéfices réalisés par une société non-résidente entre les mains d'une société mère résidente (CE, ass., 28 juin 2002, n° 232276, min. c/ Sté Schneider Electric : JurisData 2002-080182 ; Dr. fisc. 2002, n° 36, comm. 657, étude 28, P. Dibout ; RJF 2002, n° 1080 ; BDCF 2002, n° 120, concl. S. Austry ; RJF 2002, p. 755, chron. L. Olléon). La lecture que vous aviez admise dans CE, 31 janv. 2001, n° 199543, SA Bank Polska Kasa Opieki : JurisData 2001-061618 ; Dr. fisc. 2002, n° 20, comm. 422, concl. G. Bachelier ; RJF 2001, n° 489 pour les revenus imposés en vertu de l'article 115 quinquies ne vous a donc pas semblé possible pour les revenus imposés sur le fondement de l'article 209 B, compte tenu des termes mêmes de cet article.

Or il nous semble que ce précédent portant sur l'article 209 B est un a fortiori pour l'affaire qui nous concerne. L'article 155 A du CGI est en effet plus clair encore que l'article 209 B ancienne version quant à la volonté de ses auteurs de saisir directement un revenu d'une société résidente étrangère. Certes, et c'est ce qui justifie le mécanisme, il est plus que probable que la somme perçue par la société britannique sera tôt ou tard rétrocédée en grande partie, voire en totalité, à l'artiste. Mais nous pensons que pour la lecture des conventions internationales il faut s'en tenir à la réalité du flux de revenus et ne pas tenir compte du fait qu'en droit interne l'artiste est substitué à la société non-résidente en tant qu'attributaire de ce revenu.

Et c'est précisément pour cette raison qu'à notre avis la convention franco-suisse ne pouvait s'opposer, en 1989 en tout cas, à l'application de l'article 155 A dans une configuration comme celle de l'espèce. Les stipulations de cette convention décrivaient en effet comment les revenus ou le patrimoine des résidents

français ou suisses étaient imposables soit en France soit en Suisse. Mais elles ne visaient ce faisant que les revenus effectivement perçus par ces résidents et non ceux perçus par une société résidente britannique.

Nous croyons qu'il en allait notamment ainsi de l'article 19-1 de la convention, qui est l'équivalent de l'article 17-1 du modèle OCDE. Cet article stipule en effet que « nonobstant les dispositions des articles 16 et 17, les revenus que les professionnels du spectacle (...) retirent de leurs activités personnelles en cette qualité sont imposables dans l'État contractant où ces activités sont exercées ». Au contraire de l'administration fiscale, nous pensons que ces stipulations ne visent bien que les seuls revenus mis à disposition de l'artiste et non ceux attribués à une société interposée en rémunération d'une prestation exercée par lui.

Cette interprétation nous paraît dictée par les termes mêmes de la convention : retirer des revenus d'une activité, à notre sens, c'est être rémunéré effectivement pour cette activité. À l'inverse, interpréter cet article 19-1 comme incluant les revenus attribués non pas à l'artiste mais à une société interposée, c'est s'écarter du principe de l'interprétation littérale (V. CE, 16 févr. 1990, n° 68627 et n° 68628, Sté Scandinavian Airlines System-France : Dr. fisc. 1990, n° 49, comm. 2265 ; RJF 1990, n° 393, concl. Ph. Martin, p. 230) au profit d'une interprétation de la convention franco-suisse à la lumière de la présomption retenue dans l'article 155 A pour saisir directement entre les mains de l'artiste des revenus dont l'Administration se dit qu'à un moment ou à un autre sous une forme ou sous une autre ils lui seront rétrocédés. C'est donc faire comme si la convention franco-suisse avait assumé les objectifs du dispositif anti-abus introduit dans le droit français, ce qui ne nous paraît tout sauf évident. Nous notons d'ailleurs que dans son article précité de 1994, Allard de Waal s'élève contre une interprétation de l'article 17-1 du modèle OCDE « à la lumière du droit interne ».

Nous croyons en outre qu'une telle interprétation montre ces limites dans le cas, qui n'est certes pas celui de l'espèce, où il est constant que la société interposée a effectivement rétrocédé une partie de la rémunération à l'artiste. Imaginons en effet que l'organisateur de la manifestation artistique qui a eu lieu en France ait versé 100 à la société britannique. La thèse de l'interprétation extensive de l'article 19-1 conduit à considérer que ces 100 entrent bien dans le champ d'application de cet article et qu'ils ont donc été retirés par l'artiste de la manifestation artistique en cause. Mais s'il est établi que la société a ensuite reversé 70 à l'artiste, sous forme de salaire, de redevance ou de dividendes, il va de soi que ces 70 doivent également être regardés comme retirés par

l'artiste de la manifestation. L'interprétation extensive conduit donc à dire que l'artiste a retiré un revenu de 170 d'une manifestation dont la rémunération s'élevait seulement à 100. Il nous semble qu'on mesure ici ce que cette interprétation peut avoir de paradoxal.

Mais ce qui nous convainc définitivement du bien-fondé de l'interprétation restrictive, c'est la rédaction actuelle de l'article, issue de l'avenant du 22 juillet 1997. L'article 19 comporte en effet désormais un paragraphe 2 qui dispose que « lorsque les revenus d'activités qu'un artiste ou un sportif (...) exerce personnellement et en cette qualité sont attribués non pas à l'artiste (...) lui-même mais à une autre personne, ces revenus sont imposables dans l'État contractant où les activités de l'artiste (...) sont exercées ». Il s'agit de la reprise de l'article 17-2 inséré dans le modèle OCDE en 1977. Or même s'il n'est jamais aisé d'interpréter un texte à la lumière de ses modifications ultérieures, nous croyons quand même que cet avenant de 1997 ne se contente pas d'explicitier ce que prévoyait déjà le paragraphe 1 de l'article 19 mais en étend le champ d'application pour y inclure les revenus attribués à une personne interposée.

Certes, nous devons reconnaître que tel n'est pas le sens des commentaires OCDE sur les articles 17-1 et 17-2 du modèle OCDE, repris donc aux articles 19-1 et 19-2 de la convention franco-suisse. S'agissant du premier paragraphe de l'article 17, ces commentaires précisent en effet depuis 1992 (commentaire n° 8) que « lorsqu'un artiste ou un sportif est employé, par exemple par une société unipersonnelle, l'État où l'activité est exercée peut imposer une fraction appropriée de toute rémunération versée à la personne physique. En outre, lorsque la législation du pays permet de faire abstraction de telles entités et de traiter les revenus comme revenant directement à l'individu, le paragraphe 1 permet à l'État où s'est déroulé un spectacle d'imposer le revenu perçu par l'entité au profit de l'individu pour ce spectacle, même si ce revenu ne lui est pas versé effectivement sous forme de rémunération ». Quant aux commentaires sur le paragraphe 2, ils indiquent que ce dernier a été conçu pour les États de source qui n'ont pas l'autorité législative pour faire abstraction de la personne qui reçoit le revenu de façon à imposer directement l'artiste. Ces commentaires laissent donc entendre que le paragraphe 1 de l'article 17 confortait les dispositifs nationaux tels que celui prévu à l'article 155 A.

Mais ces commentaires OCDE, qui ne vous lient évidemment pas, présentent en la matière certaines contradictions et faiblesses relevées par Dick Molenaar, auteur d'une thèse sur la taxation des artistes de dimension internationale (D. Molenaar, *Taxation of International Performing Artists* :

Université Erasmus de Rotterdam, 2006). Il convient d'abord de noter que l'interprétation qu'ils donnent en 1992 des paragraphes 1 et 2 de l'article 17 est beaucoup plus extensive que celle qui avait été donnée lors de l'insertion du paragraphe 2. Il était alors bien clair que ce second paragraphe avait été ajouté pour saisir le cas des sociétés interposées. Par ailleurs, les commentaires sur le paragraphe 1, en ce qu'ils semblent désormais admettre que ce dernier puisse viser les revenus attribués aux sociétés interposées en tout cas lorsqu'elles sont unipersonnelles, ne sont pas parfaitement cohérents avec les commentaires de l'article 1er du modèle de convention (voir les paragraphes 7 à 26 de ces commentaires). Quant aux commentaires du paragraphe 2, ils laissent entendre que ce paragraphe n'aurait été introduit que pour les États n'ayant pas de dispositif anti-abus dans leur droit interne alors pourtant que la règle générale est qu'une convention fiscale bilatérale ne peut servir de base à l'imposition et qu'elle est donc inutile sans le dispositif national qu'elle permet de conforter. La force de conviction de ces commentaires nous paraît donc entamée.

Il n'est évidemment pas non plus sans intérêt de noter que certains juges fiscaux étrangers ont adopté l'interprétation extensive de l'article 17-1 du modèle de convention OCDE. Le juge fiscal néerlandais a ainsi jugé, dès 1983, que l'insertion en 1977 du paragraphe 2 de l'article 17 n'avait rien changé dès lors que le paragraphe 1 lui permettait déjà de faire application de son dispositif anti-abus faisant abstraction des sociétés interposées (V. Hoge Raad der Nederlanden, 23 nov. 1983, BNB 1984/33). De même, la cour administrative espagnole, après avoir à plusieurs reprises jugé que les stipulations comparables à celles de l'article 17-1 ne visaient pas les revenus attribués à la société interposée a changé sa jurisprudence en septembre 2000 et considéré que le paragraphe 2 n'avait rien changé et que le paragraphe 1 devait être interprété comme s'il avait toujours couvert le cas des revenus perçus par une telle société. Mais à l'inverse, d'autres juges de l'impôt ont estimé que des stipulations telles que celles du paragraphe 2 de l'article 17 étaient seules à même de permettre l'application des dispositifs nationaux de lutte contre les rent-a-star companies (V., Tax Court du Canada, 7 déc. 1999, *Sumner v. The Queen*, 2000 D.T.C. 1667, [2000] 2 C.T.C. 2359). Notre œil avait été attiré par l'intitulé de la décision de la Chambre des Lords du 17 mai 2006, *Agassi*, mais elle ne porte en réalité que sur l'interprétation de la législation britannique de taxation des artistes et sportifs et non sur sa combinaison avec les conventions internationales.

Nous nous autoriserons donc à n'être convaincue ni par les commentaires OCDE ni, compte tenu de l'absence de consensus, par les exemples étrangers et

à rester sur notre idée que l'article 19-1 de la convention franco-suisse ne visait pas les revenus attribués à une société interposée, en l'espèce britannique, en rémunération de la prestation réalisée par l'artiste. Notons immédiatement, nous y reviendrons, que les deux interprétations de l'article 19 aboutissent toutes deux au même résultat dans la configuration d'espèce, c'est-à-dire à l'imposition en France. Mais le raisonnement reste bien différent : dans un cas, celui que nous défendons, l'idée est que les revenus en cause n'entrent pas dans le champ de l'article 19-1 qui ne peut donc faire obstacle à l'article 155 A ; dans l'autre cas, les revenus entrent bien dans le champ de cet article et le jeu de l'article 155 A est donc conforté par les dispositions conventionnelles.

Pour notre part, nous croyons donc que l'article 19-1 ne vise pas les revenus attribués à une société britannique. Or nous pensons par ailleurs qu'aucune autre stipulation de cette convention ne pouvait être invoquée pour s'opposer au jeu de l'article 155 A. Il est vrai que la clause dite balai de l'article 23, précisait que « les éléments du revenu d'un résident d'un État contractant, qui ne sont pas expressément mentionnés dans les articles précédents de la présente Convention, ne sont imposables que dans cet État ». Mais, une fois encore, le revenu qui est imposé en l'espèce par la France est un revenu d'une société britannique, il ne peut donc à notre sens être regardé comme un élément du revenu de l'artiste résident suisse. Il est vrai que vous avez déjà eu l'occasion de faire entrer dans la clause balai de conventions fiscales bilatérales des revenus fictifs ou présumés : ainsi, dans l'affaire *Bank Polska* précitée, vous avez jugé que les revenus réputés distribués de la nature de ceux que vise l'article 115 quinquies du CGI entraînent dans le champ de la clause balai de l'article 21 de la convention franco-polonaise (dont la rédaction est similaire à celle de l'article 23 qui nous occupe ici. – V. également CE, 30 déc. 2002, n° 236096, M. et Mme Hanna : *JurisData* n° 2002-080268 ; Dr. fisc. 2003, n° 10, comm. 189 ; RJF 2003, n° 298) pour l'inclusion dans le champ de la clause balai de la convention franco-libanaise de revenus réputés distribués au sens de l'article 109, 1, la clause balai en question attribuant cette fois l'imposition à l'État de la source. Mais ces précédents ne nous troublent pas vraiment : si vous nous avez suivie pour considérer que l'article 19-1, qui vise les revenus de l'artiste résident suisse ou français, ne peut s'appliquer aux revenus de la société britannique, nous ne voyons pas davantage de raisons que vous incluez ces revenus dans la notion d'éléments de revenus des résidents suisses ou français visés par la clause balai.

Nous aurions peut-être eu un peu plus d'hésitations à écarter l'article 23 s'il avait eu en 1989 la formulation

que lui a donnée l'avenant de 1997 et qui est la suivante : « les éléments du revenu d'un résident d'un État contractant, d'où qu'ils proviennent, dont ce résident est le bénéficiaire effectif et qui ne sont pas traités dans les articles précédents de la présente convention ne sont imposables que dans cet État ». La référence au bénéficiaire effectif peut en effet donner quelques arguments à l'idée que sont visés par l'article 23 y compris des revenus perçus par d'autres personnes mais dont il est très vraisemblable qu'ils reviennent in fine au résident. Mais l'effort aurait à notre avis été important même avec une telle rédaction et ce n'est de toute façon pas celle qui s'appliquait en 1989.

Pour nous résumer à ce stade, nous vous proposons donc de considérer que les revenus imposés en France au nom de l'artiste sont des revenus d'une société britannique et qu'aucun des articles de la convention franco-suisse ne faisait donc obstacle au jeu de l'article 155 A. Ajoutons pour faire bonne mesure que s'il s'avérait que l'artiste résident suisse avait effectivement perçu des revenus rétrocédés par la société britannique, ces revenus entreraient cette fois assurément dans le champ de l'article 19-1 et seraient donc imposables en France. Pour éviter que l'artiste soit alors imposable en France à la fois sur le revenu attribué à la société britannique et sur le revenu qui lui aurait effectivement été rétrocédé, ce qui devrait en principe être le cas, l'administration fiscale admet que l'intéressé ne soit taxé qu'à raison du revenu faisant ressortir la base d'imposition la plus élevée (V. Instr. 5 oct. 1982 : BOI 5 K-1-82, § 29 : Dr. fisc. 1982, n° 44, instr. 7480. – DB 5 B-642, § 5, 1er août 2001).

Si vous ne nous suiviez pas et estimiez au contraire que l'article 155 A saisit non pas les revenus de la société britannique mais les revenus présumés de l'artiste, vous jugeriez que ces revenus entrent dans le champ de l'article 19-1 de la convention franco-suisse, dont la modification de 1997 n'aurait du coup été que confortative, et vous concluriez également, nous vous l'avons dit, au droit de la France d'imposer lesdits revenus. Ce n'est en réalité que dans le cas où vous penseriez que ces revenus seraient visés par la seule clause balai de la convention franco-suisse que cette dernière devrait être regardée comme faisant obstacle à l'imposition en France.

Mais, encore une fois, compte tenu de la qualification en droit interne des revenus imposés, et de la rédaction alors applicable de la convention franco-suisse, nous pensons pour notre part que cette dernière était impuissante, en 1989, à faire obstacle à l'application de l'article 155 A du CGI.

Se pose alors une seconde question : préservée par la convention franco-suisse, l'application de l'article

155 A du CGI est-elle en revanche empêchée par la convention franco-britannique du 22 mai 1968 ?

Nous pensons, contrairement à ce qu'en dit la doctrine administrative (V. BOI 5 K-1-82, préc.), que la réponse de principe est affirmative, compte tenu des stipulations de l'article 6-1 de cette convention, correspondant à l'article 7-1 du modèle OCDE, qui réservent à la Grande-Bretagne l'impôt prélevé sur les bénéficiaires industriels et commerciaux des sociétés britanniques dépourvues d'établissement stable en France. Les sommes perçues par la société britannique en rémunération d'une prestation effectuée en France par un artiste nous paraissent en effet entrer dans le champ de cet article en vertu du paragraphe 5 du même article 6 qui stipule que « l'expression bénéficiaires industriels et commerciaux désigne les revenus tirés par une entreprise de la conduite d'une exploitation industrielle et commerciale, y compris les revenus tirés par une entreprise de la fourniture de services de salariés ou d'autres personnels ».

Là encore, nous pensons que l'analogie avec le cas de l'article 209 B du CGI est instructive et même décisive. Dans l'affaire min. c/ Sté Schneider Electric (CE, ass., 28 juin 2002, n° 232276, préc.), vous avez en effet jugé que l'article 7-1 de la convention franco-suisse, rédigé comme l'article 6-1 de la convention franco-britannique, faisait obstacle à ce que des bénéficiaires d'une société suisse soient imposés en France au nom de la société mère résidente. Vous avez donc écarté l'objection tirée de l'existence de deux contribuables distincts. Le fait que les conventions bilatérales aient pour objet principal d'éviter la double imposition juridique – c'est-à-dire l'imposition dans les deux États d'un même contribuable – n'autorise en effet pas pour autant le fisc français, au nom d'un mécanisme de transparence, à saisir les revenus des résidents de l'autre État lorsque la convention bilatérale en réserve l'imposition à ce dernier (V. J.-P. Le Gall, *Le traitement de l'interposition de personnes en fiscalité internationale : les articles 155 A et 990 D du Code général des impôts* : JCP E 1987, 14922).

En l'espèce, et au risque de nous répéter, les revenus en cause sont des revenus perçus par une société britannique. Il est vrai qu'ils sont imposés au nom de l'artiste mais compte tenu de la position que vous avez prise dans l'affaire min. c/ Sté Schneider Electric, cette circonstance n'empêche pas l'application de l'article 6-1 de la convention. Vous trouverez d'ailleurs un raisonnement en ce sens mais relatif à la convention franco-luxembourgeoise (TA Nancy, 30 déc. 2002, n° 00-113, Sté Anaf France : JurisData n° 2002-200067 ; Dr. fisc. 2003, n° 42, comm. 755 ; RJF 2003, n° 1021 ; Rev. sociétés 2003, p. 35).

Y aurait-il ailleurs dans la convention franco-britannique des stipulations qui dérogeraient à l'article 6-1 et permettraient donc l'imposition en France ?

Nous ne le pensons pas : la convention franco-britannique dispose certes, elle aussi, d'un article 17-1 qui stipule que « nonobstant les dispositions des articles 14 et 15, les revenus que les professionnels du spectacle (...) retirent de leurs activités personnelles en cette qualité sont imposables dans l'État contractant où ces activités sont exercées ». Nous retrouvons donc les mêmes stipulations qu'à l'article 19-1 de la convention franco-suisse. Mais pour les mêmes raisons nous pensons que ces stipulations ne visent que les revenus effectivement perçus par l'artiste. À ce titre, elles ne peuvent donc déroger aux stipulations de l'article 6-1, qui visent les bénéficiaires de la société britannique interposée. Nous indiquons en revanche, incidemment, que si la société britannique avait rétrocedé à l'artiste une partie de la somme, la convention franco-britannique en prévoirait l'imposition en France.

Dans l'hypothèse où vous auriez retenu l'interprétation extensive de l'article 19-1 de la convention franco-suisse que vous étendriez donc à l'article 17-1 de la convention franco-britannique, pourriez-vous regarder ces stipulations comme dérogeant à celles de l'article 6-1 ? Nous pensons plutôt que oui. Il ne paraît en effet pas impossible de considérer que les stipulations réglant le cas où une société perçoit des revenus en rémunération d'une prestation effectuée par un artiste ou un sportif en France s'analysent comme des stipulations spéciales applicables y compris au cas où la société interposée est résidente britannique et écartant de ce fait la règle générale d'imposition des bénéficiaires des sociétés résidentes britanniques en Grande-Bretagne sauf établissement stable en France. Cette interprétation est toutefois assez audacieuse, ce qui nous conforte dans l'idée que la lecture extensive de l'article 17-1 du modèle OCDE ne suffit pas à régler toutes les questions.

Il faut noter d'ailleurs que si la convention franco-britannique était dotée de l'article 17-2 du modèle OCDE, celui-là même qui a été ajouté dans la convention franco-suisse en 1997, alors il n'y aurait pas aucun doute sur le fait que les stipulations de cet article dérogeraient à celles de l'article 6-1 et permettraient le jeu de l'article 155 A. Cela ressort en effet des termes mêmes du modèle OCDE qui indiquent que c'est « nonobstant les dispositions de l'article 7 » que les revenus attribués à la société interposée sont imposables dans l'État où la prestation de l'artiste a été réalisée. Mais, précisément, la convention fiscale franco-britannique n'est pas encore dotée d'un tel article. Il peut être toutefois relevé que la nouvelle convention, signée à

Londres le 28 janvier 2004 mais non encore ratifiée, contient un article 18 qui reprend les termes de l'article 17-2 du modèle OCDE.

En attendant cette ratification, il nous semble que l'article 6-1 de la convention franco-britannique fait obstacle à l'application de l'article 155 A à des revenus perçus par une société britannique même imposés au nom de l'artiste.

Reste alors une dernière question, portant sur l'invocabilité par l'artiste résident suisse de la convention fiscale bilatérale franco-britannique. C'est cette question qui nous a finalement fait le plus hésiter.

Notre premier réflexe a été d'y répondre par la négative. Les conventions fiscales sont en effet conçues pour contrer la tentation des États d'imposer leurs résidents sur le revenu mondial qu'ils perçoivent, quel que soit le lieu où le revenu a sa source. Il est donc logique de penser qu'elles ont vocation à s'appliquer aux résidents des deux États contractants afin de leur éviter des doubles impositions. Mais nous ne sommes pas pour autant convaincue que ces conventions aient pour seul objet de répartir des contribuables entre les deux États ; il nous semble qu'elles répartissent plutôt de la matière imposable, ce qui explique d'ailleurs la position que vous avez adoptée dans l'affaire *min. c/ Sté Schneider Electric* pour éviter la double imposition d'un même revenu au nom de deux contribuables. Or, dès lors qu'un pays se saisit de la matière imposable qu'une convention réserve à l'autre État contractant nous ne voyons pas de raison de principe d'interdire au contribuable au nom duquel ces revenus sont imposés d'invoquer la convention.

Nous notons surtout que vous avez implicitement mais nécessairement jugé (CE, 30 déc. 1996, n° 128611, *min. c/ M. Benmiloud* ; Dr. fisc. 1997, n° 15, comm. 309 ; RJF 1997, n° 158, concl. G. Bachelier, p. 74), qu'il n'existait pas de principe général selon lequel une convention fiscale bilatérale est réputée, dans le silence du texte, ne s'appliquer qu'aux résidents de l'un ou l'autre État. Il est vrai que, dans cette décision comme dans une décision ultérieure (CE, 11 juin 2003, n° 221076, n° 221077, n° 221198, n° 221199 et n° 221075, *min. c/ M. Biso* ; JurisData n° 2003-080387 ; Dr. fisc. 2004, n° 12, comm. 355, concl. L. Vallée, chron. C. Laroche, p. 591 à 600 ; RJF 2003, n° 1018), vous avez appliqué cette absence de principe général au cas de clauses de non-discrimination. Mais le principe général n'est évidemment pas cantonné à ces clauses : il convient donc de regarder pour chaque convention si elle comporte une clause générale définissant son champ d'application et, en l'absence de clause générale, si chacun des articles fixe les règles de son invocabilité. C'est en tout cas ce qui nous semble

résulter des conclusions de Gilles Bachelier sur la décision Benmiloud et c'est aussi ce qu'indique Bruno Gouthière (B. Gouthière, *Les impôts dans les affaires internationales* : Éditions Lefebvre, 2007, p. 161). Cet auteur souligne en effet qu'en l'absence de principe général selon lequel la convention ne s'appliquerait qu'aux seuls résidents à défaut de texte contraire, « tout est (...) affaire d'interprétation compte tenu des clauses conventionnelles sans qu'il soit possible de généraliser ».

Or s'agissant de la convention franco-britannique, il faut bien constater qu'elle ne comporte pas l'article 1er du modèle OCDE qui précise que la convention s'applique aux personnes qui sont des résidents d'un État contractant ou des deux États contractants. Ou plutôt elle ne le comporte pas encore puisque dans sa version 2004 elle a été complétée en ce sens.

Dans ces conditions nous ne voyons pas de raison de principe pour interdire à l'artiste résident suisse imposé en France d'invoquer les clauses de la convention franco-britannique. Et, plus spécifiquement, nous ne voyons pas de raison de lui interdire d'invoquer l'article 6-1 de cette convention. Certes, les clauses de cet article visent les sociétés résidentes mais il n'est écrit nulle part dans la convention qu'elles ne pourraient être invoquées par une autre personne soutenant qu'elles interdiraient l'imposition du même revenu en son nom dans l'autre État contractant. Dans la décision *min. c/ Sté Schneider Electric*, vous avez ainsi permis à la société mère française d'invoquer contre les prétentions du fisc français les stipulations de la convention suisse qui réservaient l'imposition du revenu d'une société résidente suisse à la Suisse. Nous en tirons la conclusion que s'il n'existe pas de verrou à l'entrée, c'est-à-dire de clause qui précise les conditions d'invocabilité de la convention, il n'est ensuite pas possible d'interdire à une personne d'invoquer les stipulations de la convention qui prévoient que le revenu sur lequel elle a été imposée devait être imposé au nom d'une autre personne et en conséquence dans l'autre État.

Compte tenu de la rédaction actuelle de la convention franco-britannique, nous croyons donc que vous devez juger qu'un résident suisse imposé en France sur un revenu donné est recevable à invoquer une clause de la convention franco-britannique qui réservait l'imposition de ce même revenu à la Grande-Bretagne.

Nous notons d'ailleurs que si, en 1989, l'article 155 A prévoyait que le prestataire réel – en l'espèce l'artiste – était imposable par voie de rôle, il n'en va plus ainsi pour les revenus attribués à compter du 1er janvier 1990. L'imposition se fait en effet désormais par voie de retenue à la source. Or même si la question mérite probablement d'être reposée, il

semble que l'état actuel de votre jurisprudence autorise qu'une imposition prélevée par voie de retenue à la source soit contestée tant par la société distributrice que par la société bénéficiaire de la somme ainsi amputée (V. CE, 19 déc. 1975, n° 84774 : Dr. fisc. 1976, n° 27, comm. 925, concl. D. Fabre ; RJF 1976, n° 77 et chron. B. Martin Laprade, p. 41). Ainsi, si l'imposition de l'artiste avait été non pas établie par voie de rôle comme ce fut le cas compte tenu des dates mais prélevée directement par la société organisatrice par voie de retenue à la source, cette société résidente aurait pu invoquer la convention franco-britannique pour contester l'imposition. À notre sens, cela plaide plutôt pour que l'artiste qui est quand même le véritable redevable de l'impôt puisse lui aussi invoquer la convention franco-britannique même s'il n'est résident ni de France ni de Grande-Bretagne.

Nous pensons donc, en définitive, que si la convention franco-suisse ne s'oppose pas à l'application à l'un de ses résidents de l'article 155 A du CGI, la convention franco-britannique pour sa part fait obstacle à ce qu'un revenu d'entreprise dont elle réserve l'imposition à la Grande-Bretagne soit imposé en France au nom de l'artiste.

Il ne nous reste plus qu'à vous dire comment appliquer ces principes aux faits de l'espèce.

M. Charles Aznavour, alors résident suisse, s'est produit en concert le 18 avril 1989 à l'Aquaboulevard à Paris. Ce concert a donné lieu au versement par la société organisatrice résidente à une société Tangerine Music Productions Limited résidente britannique d'une somme de 400 000 F dont rien au dossier ne permet de savoir si et dans quelle proportion elle aurait été rétrocédée à M. Aznavour. L'administration fiscale française, estimant que M. Aznavour n'établissait pas que la société britannique exerçait, de manière prépondérante, une activité industrielle et commerciale autre que la prestation de services, a alors adressé à M. Aznavour, le 17 décembre 1992, une notification de redressement sur le fondement de l'article 155 A du CGI. La mise en recouvrement qui en a procédé, pour un montant de 130 791 F, a été faite le 30 novembre 1993 dans les conditions prévues par l'article 197 A du CGI, c'est-à-dire par application d'un taux d'imposition de 25 % et par voie de rôle. Tel était en effet à l'époque, nous l'avons dit, le mode de recouvrement prévu par le II de l'article 155 A.

Le tribunal administratif de Paris a rejeté la demande en décharge par un jugement du 2 mai 2000 que la cour administrative d'appel de Paris a confirmé le 19 avril 2004 (CAA Paris, 19 avr. 2004, n° 00PA02248, Aznavour).

L'arrêt régulièrement attaqué par M. Aznavour se contente en réalité de juger qu'en vertu de l'article 19 de la convention franco-suisse la somme que le contribuable a retirée du concert qu'il a donné en France doit être imposée en France. Cette motivation nous semble entachée d'une double erreur de droit. La première, d'ailleurs relevée incidemment par le requérant, est que la cour a totalement fait abstraction du droit national. N'ayant même pas cité l'article 155 A, elle paraît en tout cas avoir fondé l'imposition directement sur les stipulations de la convention bilatérale alors que pourtant vous avez rappelé très explicitement dans la décision min. c/ Sté Schneider Electric du 28 juin 2002 qu'en vertu de la subsidiarité des conventions fiscales bilatérales, le juge de l'impôt doit commencer par vérifier que le droit interne est susceptible de fonder l'imposition litigieuse avant de se demander si une convention fiscale y fait obstacle. Mais en étant très indulgent on peut aussi considérer que la cour a implicitement mais nécessairement considéré que le droit national permettait l'imposition.

En revanche, vous ne pourrez éviter, à notre sens et si vous nous avez suivie, de censurer la deuxième erreur de droit, invoquée cette fois très nettement par M. Aznavour. Ce dernier soutient en effet que la cour n'a pu légalement juger que l'article 19-1 de la convention franco-suisse était applicable alors qu'il ne visait que les revenus effectivement perçus par l'artiste et qu'en l'espèce rien au dossier ne permettait de penser – l'Administration ne l'avait d'ailleurs pas soutenu – qu'il avait personnellement perçu tout ou partie des 400 000 F. Compte tenu de ce que nous vous avons dit plus haut quant à la portée de l'article 19-1 de la convention franco-suisse nous croyons que ce moyen est fondé.

Après cassation, nous vous invitons à constater d'abord que l'article 155 A permettait à l'administration fiscale d'imposer M. Aznavour en France sur les sommes versées à la société britannique puis à juger que les stipulations de l'article 6-1 de la convention franco-britannique faisaient cependant obstacle à l'application du droit interne.

Le requérant a en effet repris à son compte le moyen tiré de la convention franco-britannique qui lui avait été communiqué comme susceptible d'être relevé d'office. Voyez là encore la décision d'assemblée min. c/ Sté Schneider Electric qui rappelle que l'invocabilité des conventions fiscales bilatérales obéit à des règles qui font exception au principe général posé par la décision de Section SA Morgane (CE, 11 janv. 1991, n° 90995 : Dr. fisc. 1991, n° 30, comm. 1576, concl. Mme Hagelsteen ; RJF 1991, n° 219) et que le moyen tiré de ce que telle ou telle disposition d'une convention fiscale bilatérale

s'oppose à l'application du droit interne est donc d'ordre public.

Or, pour les raisons de principe que nous avons exposées tout à l'heure, nous pensons que ce moyen est fondé. Certes, le peu de renseignements figurant au dossier quant à la société britannique et à son activité ne nous permet pas de vous éclairer autant qu'il le faudrait sur l'activité de cette société et sur ses liens avec Charles Aznavour. Mais l'Administration se contente d'indiquer que les services fiscaux britanniques l'ont informée, dans le cadre de l'assistance administrative, que la société Tangerine Music Production, résidente fiscale du Royaume-Uni, était « spécialisée dans la promotion d'engagements musicaux par les artistes et n'exerçait donc pas de manière prépondérante d'activité industrielle ou commerciale autre que la prestation de service ». Elle ne prétend à aucun moment que cette société britannique serait transparente ; le nom de la société « Tangerine Music Production Limited » laisse d'ailleurs présumer qu'il s'agit d'une société de type SA ou SARL et non d'une société transparente. L'Administration ne conteste pas non plus l'affirmation qui figure dans le mémoire ampliatif du requérant selon laquelle la société britannique n'a pas agi en tant que mandataire de Charles Aznavour. Elle ne fait par ailleurs nullement valoir que l'article 6-1 de la convention franco-britannique ne serait pas applicable ; elle a en effet seulement indiqué que l'article 17-1 de la convention pouvait être lu comme confortant l'application de l'article 155 A du CGI. Enfin, il n'est pas non plus soutenu en défense que l'interposition de la société britannique serait abusive faute pour cette dernière d'avoir la moindre substance économique. Précisément même, le recours à l'article 155 A évite à l'Administration d'avoir à faire la preuve difficile du but exclusivement fiscal sur le terrain de l'abus de droit (V. pour l'autonomie des deux bases légales, CE, 18 oct. 2002, n° 224459, M. Cambay : JurisData n° 2002-080209 ; Dr. fisc. 2003, n° 7, comm. 121 ; RJF 2003, n° 10). Encore une fois, en l'espèce, l'administration fiscale se borne à dire que la société n'a pas d'activité industrielle et commerciale prépondérante autre que la prestation de service.

Dans ces conditions, et faute d'informations supplémentaires, nous devons nous en tenir à la présomption selon laquelle les revenus de la société Tangerine Music Production dépourvue d'établissement stable en France devaient être imposés en Grande-Bretagne et non en France au nom de M. Charles Aznavour.

Nous concluons donc à la décharge. Devant la cour M. Aznavour avait demandé que l'État soit condamné à lui verser la somme de 40 000 F sur le fondement des dispositions de l'article L. 761-1 du

Code de justice administrative. Nous vous proposons de faire droit à cette demande à hauteur de 3000 €.

Nous finirons ces longues conclusions par quelques mots concernant l'impact de la décision que vous prendrez si vous nous suivez à chacune des étapes du raisonnement que nous avons déroulé devant vous. Nous sommes bien consciente de ce qu'une telle solution aura plusieurs conséquences fâcheuses, suivant la nature de la prestation exercée et le type de configuration envisagée. Mais nous croyons que ces conséquences demeurent en définitive limitées.

Ses conséquences les plus lourdes nous paraissent concerner les cas où le prestataire réel n'est ni artiste ni sportif. Nous ne voyons pas bien en effet, dans ce cas, comment l'article 155 A pourrait jouer si la société interposée est résidente d'un État avec lequel la France a conclu une convention fiscale qui comporte l'équivalent de l'article 7 du modèle OCDE. Nous devons toutefois reconnaître que, dans l'une des très rares affaires d'application de l'article 155 A que vous avez eu à juger, vous n'avez pas soulevé d'office les stipulations de la convention franco-suisse qui auraient dû à notre avis s'opposer à ce que des revenus versés par une société française à une société suisse en rémunération d'une prestation réalisée en France par une personne physique soient imposés sur le fondement de l'article 155 A (V. CE, 18 oct. 2002, n° 224459, M. Cambay, préc.). Nous pensons toutefois que ce précédent ne peut être regardé comme tranchant la question. Or il s'agit après tout exactement de la même problématique que celle à laquelle vous étiez confrontés dans l'affaire min. c/ Sté Schneider Electric et cela ne vous a pas empêchés de juger que cet article 7 faisait obstacle à l'application de l'article 209 B du CGI. Par ailleurs, et même si la rédaction de l'article 155 A ne réduit pas son champ d'application aux seuls artistes ou sportifs (V. concl. D. Kimmerlin sur CAA Paris, 9 avril 2002, n° 97PA01288, M. Deiss : JurisData n° 2002-189751 ; Dr. fisc. 2002, n° 47, comm. 937 ; RJF 2002, n° 1200 ; BDCF 2002, n° 131), il est évident – et cela ressort clairement des travaux parlementaires de la loi de finances n° 72-1121 du 20 décembre 1972 pour 1973 (Dr. fisc. 1973, n° 1-2, comm. 1) dont est issu le dispositif – qu'il a été conçu d'abord pour ces professions. Le fait qu'il soit éventuellement paralysé dans les autres cas ne paraît donc pas si inquiétant.

Quant aux cas où, précisément, est en jeu une prestation réalisée par un professionnel du sport ou du spectacle, et où la rémunération a été versée à une société interposée, la solution que nous vous proposons vous conduira d'abord à ne rien craindre de la convention conclue entre la France et le pays de résidence du prestataire réel dans le cas où la société interposée est résidente d'un pays tiers. Quant à la convention conclue entre la France et le pays de

résidence de la société interposée (qui sera donc parfois aussi celui de résidence de l'artiste ou du sportif), elle ne permettra à notre sens l'application de l'article 155 A que lorsqu'elle comprendra l'équivalent de l'article 17-2 du modèle de convention OCDE. En pratique, et à en croire l'étude réalisée par le même Dick Molenaar qui nous paraît plus à jour que le recensement figurant dans la documentation pratique Francis Lefebvre, sur 86 conventions bilatérales signées par la France, 72 comportaient en 2004 l'article 17-2 (il est vrai que Bruno Gouthière, dans son ouvrage précité ne recense qu'une trentaine de conventions contenant l'équivalent de l'article 17-2). Les effets de la solution que nous vous proposons paraissent donc limités. La convention franco-britannique semble en effet isolée et elle devrait d'ailleurs elle-même comporter l'équivalent de l'article 17-2 dès la ratification de la version signée en 2004.

Reste en outre et tout état de cause à la disposition de l'Administration le terrain de l'abus de droit. Vous avez eu en effet à plusieurs reprises l'occasion de confirmer l'abus de droit dans des situations impliquant des artistes ayant eu recours à l'interposition de sociétés étrangères (V. CE, 19 janv. 1983, n° 33831 : JurisData n° 1983-607406 ; Dr. fisc. 1983, n° 31, comm. 1621, concl. C. Schricke ; RJF 1983, n° 432. – CE, 6 mai 1985, n° 35572 : Dr. fisc. 1986, n° 11, comm. 528 ; RJF 1985, n° 1096) ou, pour un cas où l'abus de droit n'a pas été reconnu mais où la société a été regardée comme simple mandataire (CE, 21 avr. 1989, n° 88983, min. c/ Sté Cinécustodia, n° 88983 : Dr. fisc. 1986, n° 11, comm. 528 ; RJF 1989, n° 724).

Au bénéfice de ces dernières observations, et pour les motifs que nous avons exposés, nous concluons donc à l'annulation de l'arrêt du 19 avril 2004 de la cour administrative d'appel de Paris ; à la décharge des impositions mises à la charge de M. Aznavour ainsi que des pénalités correspondantes et à ce que l'État verse à ce dernier la somme de 3000 euros sur le fondement des dispositions de l'article L. 761-1 du Code de justice administrative.

Claire Landais, commissaire du Gouvernement

Note :

1 – Rappel de l'ordre des questions qui se posent au juge lorsqu'il statue au sujet d'un litige où se trouve en cause une convention fiscale bilatérale (CE, ass., 28 juin 2002, n° 232276, min. c/ Sté Schneider Electric : JurisData 2002-080182 ; Dr. fisc. 2002, n° 36, comm. 657, étude 28, P. Dibout ; RJF 2002, n° 1080 ; BDCF 2002, n° 120, concl. S. Austry ; RJF 2002, p. 755, chron. L. Olléon. – CE, 13 juill. 2007, n° 290266, Société Pacific Espace : JurisData n°

2007-081167 ; Dr. fisc. 2007, n° 43, comm. 937, note J.-Ch. Gracia ; RJF 2007, n° 1302 ; BDCF 11/2007, n° 132, concl. F. Séners).

2 – Comme l'a rappelé Mme le commissaire du Gouvernement Claire Landais, l'article 155 A du CGI institue un dispositif « anti-abus » conçu notamment pour contrer les montages dits rent a star (« louez une vedette ») mis en place par les artistes et les sportifs qui recourent à des sociétés interposées auxquelles est transférée la rémunération des prestations qu'ils réalisent.

En vertu de ce dispositif, l'administration fiscale française s'autorise à considérer que la rémunération versée à une société étrangère en contrepartie de services rendus en France peut être imposée en France au nom du prestataire réel.

L'article 155 A du CGI fait supporter au bénéficiaire des revenus la charge d'établir que l'intermédiaire exerce, de manière prépondérante, une activité industrielle ou commerciale, autre que la prestation de services.

3 – Comme l'a rappelé Mme le commissaire du Gouvernement, il était possible de parvenir à la même solution en jugeant, par une lecture restrictive de la convention, que l'article 19 de la convention fiscale franco-suisse du 9 septembre 1966, dans sa rédaction antérieure à l'avenant du 22 juillet 1997, ne visait que les revenus effectivement perçus par les résidents suisses et non ceux perçus par une société résidente britannique.

Le Conseil d'État retient dans l'arrêt reproduit une lecture plus extensive de la convention en admettant son application dans l'hypothèse où le bénéficiaire réel du revenu, même perçu par l'intermédiaire d'une société étrangère aux États contractants, est résident de l'un de ces États.

4 – a) Le Conseil d'État écarte ainsi de façon radicale l'applicabilité de la convention fiscale franco-britannique.

Mme le commissaire du Gouvernement défendait au contraire le point de vue, menant à la décharge de l'imposition, selon lequel la convention fiscale franco-britannique pouvait s'appliquer en prenant en considération, d'une part, le fait que, lorsqu'un pays se saisit de la matière imposable qu'une convention réserve à l'autre État contractant, il n'existe pas de raison de principe d'interdire au contribuable au nom duquel ces revenus sont imposés d'invoquer la convention et, d'autre part, qu'il n'existe pas de principe général selon lequel une convention fiscale bilatérale serait réputée, dans le silence du texte, ne s'appliquer qu'aux résidents de l'un ou l'autre État.

b) Si le juge n'est pas tenu d'examiner d'office la compatibilité du droit interne avec le droit

communautaire (CE, sect. 11 janv. 1991, n° 90995, SA Morgane : Dr. fisc. 1991, n° 30, comm. 1576, concl. Mme Hagelsteen ; RJF 1991, n° 209), le moyen tiré du champ d'application d'une convention

fiscale internationale est d'ordre public (CE, ass., 28 juin 2002, n° 232276, min. c/ Sté Schneider Electric, préc.).

CE, Sect., 28 juin 2002, n°232276, *Sté Schneider Electric*

(*Droit fiscal*, 2002, n°36, comm. 657)

Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond qu'à l'issue d'une vérification de comptabilité la société Schneider, devenue depuis Schneider Electric, a été assujettie au titre de l'année 1986, en application des dispositions du I de l'article 209 B du code général des impôts, à un supplément d'impôt sur les sociétés à raison des résultats bénéficiaires de sa filiale suisse Paramer ; qu'après avoir annulé le jugement du 13 février 1996 du tribunal administratif de Paris, la cour administrative d'appel de Paris a, par un arrêt en date du 30 janvier 2001, déchargé la société Schneider Electric de cet impôt, au motif que les stipulations du 1° de l'article 7 de la convention fiscale franco-suisse du 9 septembre 1966, modifiée par l'avenant du 3 décembre 1969, font obstacle à l'application de l'article 209 B du code général des impôts ; que le MINISTRE DE L'ECONOMIE, DES FINANCES ET DE L'INDUSTRIE se pourvoit en cassation contre cet arrêt ;

Considérant que si une convention bilatérale conclue en vue d'éviter les doubles impositions peut, en vertu de l'article 55 de la Constitution, conduire à écarter, sur tel ou tel point, la loi fiscale nationale, elle ne peut pas, par elle-même, directement servir de base légale à une décision relative à l'imposition ; que, par suite, il incombe au juge de l'impôt, lorsqu'il est saisi d'une contestation relative à une telle convention, de se placer d'abord au regard de la loi fiscale nationale pour rechercher si, à ce titre, l'imposition contestée a été valablement établie et, dans l'affirmative, sur le fondement de quelle qualification ; qu'il lui appartient ensuite, le cas échéant, en rapprochant cette qualification des stipulations de la convention, de déterminer - en fonction des moyens invoqués devant lui ou même, s'agissant de déterminer le champ d'application de la loi, d'office - si cette convention fait ou non obstacle à l'application de la loi fiscale ;

En ce qui concerne la loi fiscale nationale :

Considérant qu'aux termes du I de l'article 209 B du code général des impôts, dans sa rédaction applicable

à l'imposition contestée : "Lorsqu'une entreprise passible de l'impôt sur les sociétés détient directement ou indirectement 25 % au moins des actions ou parts d'une société établie dans un Etat étranger ou un territoire situé hors de France dont le régime fiscal est privilégié au sens mentionné à l'article 238 A, cette entreprise est soumise à l'impôt sur les sociétés sur les résultats bénéficiaires de la société étrangère dans la proportion des droits sociaux qu'elle y détient./ Ces bénéfices font l'objet d'une imposition séparée. Ils sont réputés acquis le premier jour du mois qui suit la clôture de l'exercice de la société étrangère et sont déterminés selon les règles fixées par le présent code./ L'impôt acquitté localement par la société étrangère est imputable dans la proportion mentionnée au premier alinéa sur l'impôt établi en France à condition d'être comparable à l'impôt sur les sociétés" ;

Considérant qu'il ressort des termes mêmes de ces dispositions qu'elles ont pour objet de permettre l'imposition en France des bénéfices résultant de l'exploitation d'une société établie à l'étranger et non, contrairement à ce que soutient le ministre, des distributions de bénéfices réputées opérées par cette société étrangère à son actionnaire résidant en France ;

En ce qui concerne la portée de la convention fiscale franco-suisse pour l'application de l'article 209 B du code général des impôts :

Considérant qu'aux termes du 1° de l'article 7 de la convention fiscale franco-suisse : "Les bénéfices d'une entreprise d'un Etat contractant ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre Etat contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé" ; que le terme "bénéfices" mentionné à l'article 7 de la convention fiscale franco-suisse n'est pas défini par cette convention et doit, dès lors, être interprété selon le principe énoncé au paragraphe 2 de l'article 3 de ladite convention, aux termes duquel : "Pour l'application de la convention par un Etat contractant, toute expression

qui n'est pas autrement définie a le sens qui lui est attribué par la législation dudit Etat régissant les impôts faisant l'objet de la convention, à moins que le contexte n'exige une interprétation différente" ; qu'en l'absence d'élément exigeant une interprétation différente, les "bénéfices" auxquels fait référence l'article 7 de la convention sont ceux déterminés selon les règles fixées par le code général des impôts ; que, par suite, la cour n'a pas commis d'erreur de droit en jugeant qu'il y a identité de nature entre les bénéfices d'exploitation de la société Paramer dont l'imposition est attribuée à la Suisse par le 1° de l'article 7 de la convention fiscale franco-suisse et les résultats bénéficiaires de la société Paramer imposés en France au nom de la société Schneider sur le fondement de l'article 209 B du code général des impôts ;

Considérant qu'en vertu du paragraphe 1 du A de l'article 25 de la convention fiscale franco-suisse, dans sa rédaction antérieure à l'avenant du 22 juillet 1997, les revenus visés au 1° de l'article 7 sont exonérés de l'impôt français sur les sociétés lorsqu'ils sont réalisés par une société qui, comme la société Paramer, a en Suisse le siège de sa direction effective et n'a pas d'établissement stable en France ; que l'objectif d'élimination des doubles impositions attribué à cette convention fiscale ne saurait justifier une méconnaissance des stipulations susmentionnées au seul motif que l'imposition par la France des bénéfices de la société Paramer n'est pas établie au nom de la société suisse mais à celui de sa société mère, qui est une entité juridique distincte et à

laquelle lesdits bénéfices n'ont pas été effectivement distribués ; que, par suite, la cour n'a pas commis d'erreur de droit en jugeant que les stipulations de l'article 7 de la convention fiscale franco-suisse s'opposent à l'application des dispositions de l'article 209 B du code général des impôts ;

Considérant qu'à supposer même qu'il soit établi qu'un objectif de lutte contre l'évasion et la fraude fiscales ait été assigné à la convention franco-suisse, cet objectif ne permet pas, faute de stipulation expresse le prévoyant, de déroger aux règles énoncées par cette convention ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que l'administration n'est pas fondée à soutenir que c'est à tort que, par l'arrêt attaqué, qui est suffisamment motivé, la cour administrative d'appel de Paris a annulé le jugement du 13 février 1996 du tribunal administratif de Paris et a déchargé la société Schneider Electric du supplément d'impôt sur les sociétés auquel elle a été assujettie au titre de l'année 1986 ;

Sur les conclusions tendant à l'application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative :

Considérant qu'il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de faire application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative et de condamner l'Etat à payer à la société Schneider Electric une somme de 2 000 euros au titre des frais exposés par elle et non compris dans les dépens ;

PRESTATIONS CONTINUES OU DISCONTINUES

CE, 11 et 14 avril 2008, n°279786, *Canonne* (1^{ère} esp.), n°293577, *GMSL* (2^{ème} esp.)

« Prestations continues : gestion de dossiers de sinistres par un courtier en assurances –
prestations rémunérées par un droit d'entrée en matière de bail commercial »

(*Droit fiscal*, 2008, n°21, comm. 331)

1 - Un courtier, spécialisé dans l'assurance des professionnels de la construction et du bâtiment, outre qu'il effectuait des opérations d'entremise, assurait pour le compte et par délégation d'une société mutuelle

de garantie, la gestion des dossiers de sinistres, y compris le règlement des indemnités. Dans l'exercice de gestion des dossiers de sinistres, il était chargé non seulement de la tenue administrative des

dossiers des assurés victimes de sinistres mais aussi du règlement des indemnisations destinées à couvrir les dommages d'un montant inférieur à un plafond déterminé, fixé à 30 000 F et dont il supportait lui-même la charge. S'il percevait de la société mutuelle, en une seule fois, une rémunération commune à son activité d'entremise et à son activité de gestion des sinistres, il était tenu, à raison des contrats d'assurances souscrits, dont il assurait le suivi, à une obligation contractuelle de longue durée envers la mutuelle puis les sociétés lui ayant succédé.

Ainsi, cette activité de gestion des sinistres constituait une prestation continue, nonobstant la circonstance que le courtier n'était tenu à aucune obligation contractuelle envers les assurés eux-mêmes. Dès lors qu'il était probable qu'il aurait à supporter, au cours de la période restant à courir de la durée d'un contrat d'assurances, des charges de gestion d'un sinistre couvert par ce contrat, il pouvait constituer à la clôture de chaque exercice, une provision en vue de faire face à ces charges, dans la limite des produits leur correspondant comptabilisés à cette date (1^{re} espèce).

2 - Des « droits d'entrée » perçus par un bailleur en sus des loyers, qui ont pour objet de rémunérer des prestations accessoires à la location comprenant, d'une part, le droit au bail, d'autre part, le droit de modifier la nature de l'activité exercée dans les locaux loués, reconnus aux preneurs, qui peuvent les exercer tout au long du bail, rémunèrent des prestations continues, au sens et pour l'application de l'article 38, 2 bis du CGI, quelles que soient par ailleurs les modalités du paiement opéré, qui sont sans incidence sur les caractéristiques de la prestation économique dont ils constituent la contrepartie. Dès lors, pour la détermination du résultat fiscal de la société bailleuse des locaux commerciaux, ils doivent être étalés sur toute la durée du bail et non rattachés dans leur totalité à l'exercice au cours duquel ils ont été payés (2^e espèce).

CE, 10^e et 9^e ss-sect., 11 avr. 2008, n° 279786, min. c/ M. Canonne (1^{re} esp.) : JurisData n° 2008-081312

o Considérant qu'aux termes de l'article 39 du Code général des impôts, dans sa rédaction applicable aux années d'imposition en litige : « 1. Le bénéficiaire net est établi sous déduction de toutes charges, celles-ci comprenant, (...) notamment : (...) 5° Les provisions constituées en vue de faire face à des pertes ou charges nettement précisées et que des événements en cours rendent probables, à condition qu'elles aient été effectivement constatées dans les écritures de l'exercice et figurent au relevé des provisions prévu à l'article 54 (...) » ; qu'aux termes du 2 bis de l'article 38 du même code dans sa rédaction applicable aux années 1983 et 1984 : « (...) les produits correspondant à des créances sur la clientèle ou à des versements reçus à l'avance en paiement du prix sont rattachés à l'exercice au cours duquel intervient la

livraison des biens pour les ventes ou opérations assimilées et l'achèvement des prestations pour les fournitures de services. Toutefois, ces produits doivent être pris en compte : pour les prestations continues rémunérées notamment par des intérêts ou des loyers et pour les prestations discontinues mais à échéances successives échelonnées sur plusieurs exercices, au fur et à mesure de l'exécution ; (...) » ;

o Considérant que les juges du fond n'ont pas dénaturé les pièces du dossier, notamment les lettres de la société Mutuelle parisienne de garantie à M. Canonne en date des 21 octobre et 29 décembre 1981, en retenant que l'activité professionnelle de M. Canonne, courtier spécialisé dans l'assurance des professionnels de la construction et du bâtiment, consistait non seulement à effectuer des prestations d'entremise, mais également à assurer, pour le compte et par délégation de la société Mutuelle parisienne de garantie, la gestion des dossiers de sinistres, y compris le règlement des indemnisations ;

o Considérant que si la cour administrative d'appel de Marseille, après avoir cité les dispositions du 2 bis de l'article 38 du Code général des impôts, s'est référée au 2 de l'article 38 du même code, cette erreur purement matérielle de numérotation est sans incidence sur la régularité de l'arrêt attaqué ;

o Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que, dans l'exercice de l'activité de gestion des dossiers de sinistres, M. Canonne était chargé non seulement de la tenue administrative des dossiers des assurés victimes de sinistres mais aussi du règlement des indemnisations destinées à couvrir les dommages d'un montant inférieur à un plafond déterminé ; qu'à ce titre, il supportait lui-même la charge du règlement des indemnisations d'un montant inférieur à 30 000 francs ; que, si M. Canonne percevait de la société Mutuelle parisienne de garantie puis des sociétés lui ayant succédé, en une seule fois, une rémunération commune à son activité d'entremise et à son activité de gestion des sinistres, il était tenu, à raison de la nature des contrats d'assurance souscrits dont il assurait le suivi, à une obligation contractuelle de longue durée envers la société Mutuelle parisienne de garantie puis les sociétés lui ayant succédé ; que, par suite, la cour n'a pas commis d'erreur dans la qualification juridique des faits en retenant que cette activité de gestion de sinistres constituait une prestation continue, nonobstant la circonstance que M. Canonne n'était tenu à aucune obligation contractuelle envers les assurés eux-mêmes ; qu'elle a pu à bon droit en déduire, par une exacte application du 5° du 1 de l'article 39 du Code général des impôts, que le contribuable pouvait, dès lors qu'il était probable qu'il aurait à supporter, au cours de la période restant à courir de la durée d'un contrat d'assurances, les charges de gestion d'un sinistre

couvert par ce contrat, constituer à la clôture de chaque exercice une provision en vue de faire face à ces charges, dans la limite des produits leur correspondant comptabilisés à cette date dans des conditions non remises en cause par l'Administration au regard du 2 *bis* de l'article 38 du code ;

o Considérant qu'il résulte de ce qui précède que le ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie n'est pas fondé à demander l'annulation de l'arrêt de la cour administrative d'appel de Marseille en date du 24 février 2005 ; (...)

CE, 8e et 3e ss-sect., 14 avr. 2008, n° 293577, min. c/ Sté GMSL (2e esp.) : JurisData n° 2008-081321

o Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que la société GMSL, qui exerçait une activité de location de locaux commerciaux et d'habitation, a fait l'objet d'une vérification de comptabilité portant sur la période du 1er janvier 1994 au 30 novembre 1995, à la suite de laquelle l'Administration a remis en cause les modalités de rattachement aux exercices, pour la détermination du résultat fiscal de la société, de produits constitués par des « droits d'entrée » perçus par la société à l'occasion de la conclusion de baux commerciaux, que celle-ci avait étalés sur toute la durée des baux et dont l'Administration a estimé qu'ils devaient être rattachés dans leur totalité à l'exercice au cours duquel ils avaient été payés ; qu'après avoir vainement réclamé auprès de l'Administration à l'encontre des impositions supplémentaires en matière de taxe sur la valeur ajoutée et d'impôt sur les sociétés qui ont découlé de ce contrôle, la société a saisi le tribunal administratif de Nantes des litiges, lequel a rejeté ses demandes ; que toutefois, sur son appel, la cour administrative d'appel de Nantes a prononcé la décharge du supplément d'impôt sur les sociétés mis à sa charge au titre de l'année 1995 et rejeté le surplus de ses conclusions, par un arrêt en date du 15 mars 2006 contre lequel le ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie se pourvoit en cassation, en tant qu'il a, par ses articles 1er et 2, fait droit aux conclusions de la société relatives à l'impôt sur les sociétés ;

o Considérant qu'aux termes de l'article 38, 2 *bis* du Code général des impôts, applicable, en vertu de l'article 209 du même code, à la détermination du bénéfice soumis à l'impôt sur les sociétés : « (...) les produits correspondant à des créances sur la clientèle ou à des versements reçus à l'avance en paiement du prix sont rattachés à l'exercice au cours duquel intervient (...) l'achèvement des prestations pour les fournitures de services. Toutefois, ces produits doivent être pris en compte : a. Pour les prestations

continues rémunérées notamment par des intérêts ou des loyers et pour les prestations discontinues mais à échéances successives échelonnées sur plusieurs exercices, au fur et à mesure de l'exécution (...) » ;

o Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis à la cour administrative d'appel et de l'appréciation souveraine non contestée qu'elle a portée sur les faits que les « droits d'entrée » litigieux perçus par la société bailleuse, en sus des loyers, avaient pour objet de rémunérer des prestations accessoires à la location, comprenant, d'une part, le « droit au bail », d'autre part, le droit de modifier la nature de l'activité exercée dans les locaux loués, reconnus aux preneurs, qui peuvent les exercer tout au long du bail ; que, par suite, la cour a jugé sans erreur de droit, ni de qualification juridique des faits, et sans insuffisance de motivation, que ces « droits d'entrée » rémunéraient des prestations continues, au sens et pour l'application de l'article 38, 2 *bis* précité, quelles que fussent par ailleurs les modalités du paiement opéré, qui étaient sans incidence sur les caractéristiques de la prestation économique dont il constituait la contrepartie ; que le ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie n'est, dès lors, pas fondé à demander l'annulation de l'arrêt attaqué ;

(...)

Note :

Avec ces deux décisions, qui n'ont d'ailleurs pas été rendues par les mêmes sous-sections réunies, le Conseil d'État fait application du 2 *bis* de l'article 38 du CGI en tant qu'il vise, en matière de BIC, le rattachement aux exercices des **prestations continues**. Ce texte prévoit la prise en compte de ces produits dans le bénéfice au **fur et à mesure de l'exécution**. Il ne définit pas les prestations continues, mais en donne deux exemples, avec les intérêts et les loyers, laissant pour le reste un vaste champ libre à la jurisprudence.

Depuis 2000, le Conseil d'État a été conduit à faire prévaloir une logique économique en regardant comme des prestations continues des prestations payées en une seule fois mais dont l'exécution s'étend dans la durée (*E. Mignon, Prestations continues : la logique économique l'emporte : RJF 2000, p. 667 et s.*). Cette solution a notamment été retenue pour les services fournis par les banques en contrepartie de l'acquisition d'une carte de crédit (*CE, 24 mai 2000, n° 209699 et n° 209891, CRCAM Normand : Rec. CE 2000, tables p. 955 ; Dr. fisc. 2000, n° 48, comm. 943, concl. L. Touvet ; RJF 2000, n° 974. - CE, 24 mai 2000, n° 193817, CRCAM Val de France : RJF 2000, n° 887*), pour les prestations de service après vente et de garantie

rémunérées par une prime forfaitaire payée en une seule fois à la conclusion du contrat (CE, 7 juin 2000, n° 199344, *Sté Centrale moderne de télévision et de son (CMTS)* : *JurisData* n° 2000-060844 ; *Rec. CE* 2000, tables p. 956 ; *Dr. fisc.* 2000, n° 49, *comm.* 965, *concl. G. Bachelier* ; *RJF* 2000, n° 1049), et pour l'octroi d'une caution rémunérée par une commission (CE, 8 mars 2002, *Banque française de crédit coopératif* : *JurisData* n° 2002-080088 ; *Rec. CE* 2002, p. 89 ; *Dr. fisc.* 2002, n° 38, *comm.* 704, *concl. J. Courtial* ; *RJF* 2002, n° 471). Il résulte de cette jurisprudence que **c'est l'obligation du prestataire qui doit être continue**. Peu importe que les prestations soient aléatoires et donc occasionnelles et que la rémunération soit versée en une seule fois en début de période.

1. L'activité de gestion de dossiers de sinistres par un courtier en assurances (1^{re} espèce)

1 - Le litige portait sur le caractère déductible d'une provision pour charges mais la solution était conditionnée par le caractère continu ou non des prestations fournies. Le courtier, spécialisé dans l'assurance des professionnels de la construction et du bâtiment, était non seulement chargé d'actes d'entremise et notamment du recouvrement des cotisations des assurés, mais participait également à la gestion des sinistres, consistant dans la tenue administrative des dossiers des assurés victimes de sinistres et dans le règlement à sa charge des indemnisations destinées à couvrir les dommages d'un montant inférieur à 30 000 F. Il percevait de la mutuelle dont il était mandataire une rémunération commune pour l'ensemble de ses activités. Le Conseil d'État a dissocié les deux activités. Si les prestations d'entremise en matière de courtage d'assurance n'ont pas un caractère continu (CAA Paris, 30 avr. 1991, n° 89PA02325, *SGCA* : *JurisData* n° 1991-042547 ; *Dr. fisc.* 1992, n° 43, *comm.* 1947 ; *RJF* 1991, n° 899. - CAA Paris, 18 mars 1993, n° 91PA00850 et n° 91PA01006, *Clappier* : *JurisData* n° 1993-047397 ; *Dr. fisc.* 1994, n° 3, *comm.* 26 ; *RJF* 1993, n° 782. - CAA Nantes, 22 avr. 1997, n° 94NT00955, *SARL Franque* : *JurisData* n° 1997-044235 ; *Dr. fisc.* 1997, n° 40, *comm.* 1020 ; *RJF* 1997, n° 528), il n'en va pas de même de l'activité de gestion de sinistres, dans la mesure où le courtier avait une obligation contractuelle de longue durée envers la mutuelle. Or, comme indiqué plus haut, la notion d'obligation continue du prestataire est déterminante. Cette obligation peut s'assimiler à une garantie ou un service après-vente dont le caractère de prestation continue a été reconnu par la jurisprudence (CE, 21 juin 1995, n° 144450, *Sté Champel Allaigre Sorets* : *RJF* 1995, n° 954. - CE, 5 juin 2002, n° 199431, *Sté Champel Allaigre Sorets* : *RJF* 2002, n° 906. - CE, 7

juin 2000, n° 199344, *Sté Centrale moderne de télévision et de son (CMTS)*, *préc.*).

2. Les prestations rémunérées par un droit d'entrée en matière de bail commercial (2^e espèce)

2 - De prime abord, il peut paraître surprenant qu'un « pas-de-porte » puisse être considéré comme la rémunération d'une prestation continue. C'est pourtant la solution à laquelle parvient le Conseil d'État après analyse des prestations que ces « droits d'entrée » avaient pour objet de rémunérer au cas d'espèce.

En matière de baux commerciaux, la jurisprudence fiscale, pour qualifier les droits d'entrée, du point de vue du bailleur, soit de supplément de loyer, soit de cession d'un élément d'actif, se réfère aux circonstances de l'espèce (CE, 17 juin 1985, n° 44509 : *JurisData* n° 1985-605276 ; *Dr. fisc.* 1986, n° 18, *comm.* 893 ; *RJF* 1985, n° 1153). Mais, pour le bailleur, il s'agira généralement d'un supplément de loyer, alors même que le preneur acquiert un droit constituant un élément d'actif (CE, 7 févr. 1966, n° 64182 : *Dr. fisc.* 1966, n° 9, *comm.* 254 ; *Dupont*, p. 175. - CE, 17 juin 1985, *préc.*).

En l'espèce, il a été jugé, après analyse des obligations contractuelles, que le droit d'entrée constituait bien un supplément de loyer rémunérant l'attribution au locataire de la propriété commerciale, ainsi que la possibilité qui lui était offerte de modifier l'activité exercée dans les locaux loués. L'octroi de ces avantages s'étendant sur toute la durée du bail, ils ont été qualifiés de prestations continues.

Comme dans l'espèce précédente, le versement en une seule fois n'a pas été retenu comme un élément déterminant en sens contraire. Il est d'ailleurs à noter qu'en matière de loyers, la périodicité des versements n'est pas le seul critère de rattachement aux exercices. En effet, s'il apparaît que la répartition contractuelle des loyers ne rend pas compte correctement des avantages économiques procurés au preneur par le bien loué, la comptabilisation des produits peut s'écarter de l'échéancier contractuel (CE, 29 nov. 2000, n° 192100 à n° 192110, *SA Unifimo* : *JurisData* n° 2000-061310 ; *Rec. CE* 2000, p. 569 ; *Dr. fisc.* 2002, n° 5, *comm.* 62, *concl. E. Mignon* ; *RJF* 2001, n° 149. - CE, 18 mai 2005, n° 261623 et n° 261791, *min. c/ Banque Populaire Loire et Lyonnais* : *JurisData* n° 2005-080688 ; *Rec. CE* 2005, p. 206 ; *Dr. fisc.* 2005, n° 36, *comm.* 571, *concl. F. Donnat* ; *RJF* 2005, n° 817).

On notera, enfin, que la solution est contraire à la doctrine administrative (*Doc. adm.* 4 A-242, § 8) pour laquelle le droit d'entrée perçu par le

propriétaire est un supplément de loyer imposable intégralement au titre de l'exercice au cours duquel il est réputé acquis en vertu des stipulations du contrat. Mais, ainsi que l'a indiqué le commissaire du Gouvernement, Mme Nathalie Escaut, la solution

retenue est conforme aux préconisations de la doctrine comptable pour laquelle le droit d'entrée qui complète le loyer doit être comptabilisé sur toute la durée du bail et bénéficiaire de l'étalement de son imposition.

CE, 20 juin 2006, n°266796, *Mme Lovato*

(*Droit fiscal*, 2006, n° 4, comm. 4)

Considérant que Mme Lovato qui exploite un café-restaurant à Stiring-Wendel, en Moselle, a conclu le 15 décembre 1991 une convention de fourniture de bière avec les brasseries Kronenbourg aux termes de laquelle, en contrepartie du versement d'une somme de 296 500 F et de la fourniture et pose d'enseignes lumineuses, elle s'engageait à la vente exclusive de leurs produits pendant les dix années de validité du contrat ; que Mme Lovato, après avoir inscrit au passif de son bilan pour l'année 1992 la somme ainsi versée, a ajouté, chaque année, à son résultat fiscal le « montant amorti par le produit des ventes de bière » ; qu'à la suite d'une vérification de comptabilité réalisée en 1995 pour la période du 1er juillet 1991 au 30 novembre 1994, l'administration a réintégré le montant total de la somme reçue au résultat de l'exercice fiscal au cours duquel la convention avait été signée ; que Mme Lovato se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 12 février 2004 par lequel la cour administrative d'appel de Nancy a rejeté son appel contre le jugement du 25 août 1999 du tribunal administratif de Strasbourg rejetant sa demande de décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu qui lui ont été assignées en raison de cette réintégration ;

Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis au juge du fond et notamment des termes de la convention de fourniture de bière que la somme versée par les brasseries Kronenbourg avait pour contrepartie d'une part, l'obligation pour l'établissement exploité par Mme Lovato de débiter de manière exclusive les bières fournies par les brasseries Kronenbourg et d'autre part, l'engagement d'acheter au cours de la période contractuelle de dix ans une quantité minimale de 2 000 hectolitres de bière ; que la non-exécution de cette dernière obligation à l'expiration du contrat était sanctionnée par le remboursement d'une somme correspondant au solde de cette somme « non amortie » par des achats de bière, assorti des intérêts de retard ; qu'enfin, dans le cas où le cafetier ne remplirait pas l'intégralité des obligations fixées par la convention, les brasseries

Kronenbourg pouvaient demander la résiliation du contrat, le débitant de boissons devant alors rembourser la totalité des avantages consentis ; qu'ainsi, Mme Lovato était liée pour dix ans aux brasseries Kronenbourg non seulement par une clause d'exclusivité dont le non-respect pouvait entraîner la résiliation du contrat et le remboursement de l'intégralité de la somme perçue, mais aussi par un engagement d'achat d'une quantité minimale d'hectolitres de bière auquel était subordonnée l'acquisition progressive de la somme de 296 500 F ; que, dès lors, en adoptant les motifs retenus par les premiers juges, qui avaient estimé que le versement effectué par le brasseur devait être regardé, pour Mme Lovato, comme une recette libre de toute charge imposable immédiatement dans son intégralité, la cour administrative d'appel a dénaturé les termes de la convention ; qu'ainsi, la requérante est fondée à demander l'annulation de l'arrêt attaqué ;

Considérant qu'il y a lieu, en application de l'article L 821-2 du C. just. adm., de régler l'affaire au fond ;

Considérant qu'aux termes de l'article 38 du CGI dans sa rédaction applicable à l'espèce : « (...) 2. Le bénéficiaire net est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt diminuée des suppléments d'apport et augmentée des prélèvements effectués au cours de cette période par l'exploitant ou par les associés. L'actif net s'entend de l'excédent des valeurs d'actif sur le total formé au passif par les créances des tiers, les amortissements et les provisions justifiés. 2 bis. Pour l'application des 1 et 2, les produits correspondant à des créances sur la clientèle ou à des versements reçus à l'avance en paiement du prix sont rattachés à l'exercice au cours duquel intervient la livraison des biens pour les ventes ou opérations assimilées et l'achèvement des prestations pour les fournitures de services. Toutefois, ces produits doivent être pris en compte : Pour les prestations continues rémunérées notamment par des intérêts ou

des loyers et pour les prestations discontinues mais à échéances successives échelonnées sur plusieurs exercices, au fur et à mesure de l'exécution » ;

Considérant qu'il résulte de ce qui a été dit ci-dessus que la même somme de 296 500 F perçue par Mme Lovato au moment de la signature de la convention avec les Brasseries Kronenbourg rémunérait l'engagement pris par elle sur dix ans, d'une part, de s'approvisionner exclusivement en produits fabriqués et commercialisés par les Brasseries Kronenbourg, et, d'autre part, d'acheter une quantité minimale de 2 000 hectolitres de bière ; que cette somme rémunérait ainsi des prestations continues qui devaient être prises en compte, ainsi que le prévoit l'article 38, 2 précité du CGI, au fur et à mesure de leur exécution, c'est-à-dire, en l'espèce, et compte tenu des stipulations de la convention selon lesquelles Mme Lovato serait tenue de rembourser le montant de cette somme « non amorti » par des achats de bière, au fur et à mesure des achats de bière

qu'elle avait effectués chaque année ; qu'il suit de là que la somme de 296 500 F perçue par Mme Lovato au moment de la signature de la convention, constituait un produit constaté d'avance qui ne pouvait faire l'objet d'une imposition intégrale au titre de l'exercice de sa perception, mais devait être rattachée chaque année aux produits d'exploitation de son entreprise au prorata des achats de bière Kronenbourg effectués au cours de la même période ; que, par suite, Mme Lovato est fondée à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Strasbourg a refusé de lui accorder la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu auxquelles elle a été assujettie au titre de l'année 1992 ;

Décide : 1° Annulation de l'arrêt de la cour administrative d'appel et du jugement du tribunal administratif ; 2° Décharge du supplément d'impôt sur le revenu.

CE, 15 février 1999, n°172643, *Caisse régionale de crédit agricole mutuel du Gard*

(*Droit fiscal*, 1999, n° 19, comm. 386)

Considérant qu'en vertu des dispositions combinées des articles 38 et 209 du code général des impôts, la créance acquise sur un tiers par une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés doit être rattachée à l'exercice au cours duquel cette créance est devenue certaine dans son principe et son montant ; que, dans le cas où la créance se rapporte à la fourniture de services, le 2 bis de l'article 38 précise qu'elle doit être rattachée à l'exercice au cours duquel intervient l'achèvement de la prestation ; que le même texte énonce, toutefois, que les produits correspondant, soit à des prestations continues rémunérées notamment par des intérêts ou des loyers, soit à des prestations discontinues, mais à échéances successives échelonnées sur plusieurs exercices, doivent être pris en compte au fur et à mesure de leur exécution ;

Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond qu'au cours des années 1982 à 1984, la CAISSE REGIONALE DE CREDIT AGRICOLE MUTUEL DU GARD plaçait auprès de sa clientèle divers produits d'épargne pour le compte de la Caisse nationale de crédit agricole, qui lui versait, dès la date de souscription de ces produits, une commission de placement fixe dont le taux était égal à 0,6 % de la valeur nominale des souscriptions, d'autre part, à la date de remboursement des titres,

une commission variable, dont le taux, calculé selon un barème fixé par accord entre la caisse nationale et la caisse régionale, allait de 0,020 % à 0,30 %, suivant la durée de conservation du titre par le client ; que, par cette rémunération variable, la caisse régionale était incitée à convaincre ses clients de garder leurs titres jusqu'à une date aussi proche que possible de l'échéance ; que la commission variable rémunérait ainsi la prestation continue de suivi du placement fournie par la caisse régionale à la caisse nationale pendant la période comprise entre la souscription du titre et son remboursement ; que, par application des dispositions ci-dessus rappelées de l'article 38-2 bis du code général des impôts, et alors même que la caisse nationale les comptabilisait en charges à payer, dès l'année de souscription, pour les montants correspondant à leur taux maximal, qu'elles n'étaient versées à la caisse régionale qu'à la date de remboursement des titres et qu'elles étaient dues à la caisse ayant reçu la souscription, y compris dans le cas où le remboursement était effectué par une autre caisse régionale, les commissions variables devaient être prises en compte au fur et à mesure de l'exécution des prestations correspondantes ; qu'ainsi, en jugeant que les commissions perçues par la CAISSE REGIONALE DE CREDIT AGRICOLE MUTUEL DU GARD en contrepartie du placement

de produits d'épargne effectué pour le compte de la Caisse nationale de crédit agricole au cours des années 1982 à 1984 ne rémunéraient que ce placement et devaient être regardées comme acquises, dans leur totalité, dès la conclusion des contrats de souscription et, par suite, rattachées, pour ce montant total, aux résultats imposables des exercices correspondants, la cour administrative d'appel de Bordeaux a inexactement qualifié les faits qui lui étaient soumis et appliqué de manière erronée les dispositions de l'article 38-2 bis du code général des impôts, relatives aux produits correspondant à des prestations de services continues ; que, dès lors, et sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens de sa requête, la CAISSE REGIONALE DE CREDIT AGRICOLE MUTUEL DU GARD est fondée à demander l'annulation de l'arrêt attaqué, en

tant qu'il rejette ses conclusions ayant trait à la détermination de l'exercice de rattachement des commissions variables qui lui ont été versées par la Caisse nationale de crédit agricole, de 1982 à 1984 ;

Considérant que, dans les circonstances de l'espèce, il y a lieu de renvoyer le jugement de ces conclusions à la cour administrative d'appel de Marseille ;

Considérant que, dans les mêmes circonstances, il y a lieu, aussi, par application des dispositions de l'article 75-I de la loi du 10 juillet 1991, de condamner l'Etat à payer à la CAISSE REGIONALE DE CREDIT AGRICOLE MUTUEL DU GARD la somme qu'elle demande, au titre des frais exposés par elle et non compris dans les dépens ;

EXERCICE DE RATTACHEMENT DES CHARGES

CE, 29 juillet 1998, n°149517, *SA Bergère France*
(*Droit fiscal*, 1999, n°7, comm. 123)

Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que la S.A. Bergère de France, qui vend par correspondance des fils à tricoter et produits accessoires, distribue gratuitement à sa clientèle des catalogues ; qu'elle a déduit les frais de confection de catalogues dans les charges des exercices clos en 1979, 1980, 1981 et 1982 au cours desquels elle avait exposé de tels frais ; que l'administration lui a contesté le droit de déduire la partie de ces frais correspondant aux catalogues non encore distribués à la clôture de l'exercice ;

Considérant que les frais exposés par la société pour la confection de catalogues se rattachent, en application du principe de spécialité des exercices, à l'exercice au cours duquel ces catalogues lui ont été livrés ; que, bien que la distribution de ces catalogues puisse produire des effets sur le chiffre d'affaires et les bénéfices réalisés par l'entreprise postérieurement à la clôture de l'exercice au titre duquel les frais ci-dessus mentionnés ont été

exposés, ceux-ci ne constituent pas des charges payées ou constatées d'avance, dès lors qu'ils ont eu pour contrepartie la confection et la livraison de catalogues réalisés et livrés au cours du même exercice ;

Considérant, il est vrai, que le ministre invoque, dans son recours, le "principe comptable et fiscal du rattachement des charges aux produits" pour justifier que l'imputation des charges correspondant aux catalogues non encore distribués à la clôture de l'exercice soit différée, par l'inscription à un compte de régularisation actif, en vue de leur rattachement à l'exercice au cours duquel la distribution des catalogues encore en stock pourra produire ses effets sur le chiffre d'affaires de l'entreprise ; que, toutefois, aucune disposition du plan comptable général de 1957, ni aucune autre règle, applicable au cours des années d'imposition, n'imposait aux entreprises, ni même, d'ailleurs, ne leur ouvrait expressément la faculté, de différer la déduction des charges exposées au cours d'un exercice pour les rattacher à l'exercice

au cours duquel seront comptabilisés les produits correspondant à ces charges ; qu'au surplus, le montant du chiffre d'affaires et des profits susceptibles d'être imputés à la distribution de catalogues stockés à la clôture de l'exercice demeure incertain, et ne peut, en tout état de cause, être apprécié à partir du seul rapport entre le nombre des catalogues distribués à la clôture de l'exercice et le nombre total des catalogues fabriqués ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que le ministre n'est pas fondé à soutenir que l'arrêt, par

lequel la cour administrative d'appel de Nancy a jugé que les frais de confection de catalogues exposés par la Société Anonyme Bergère de France constituaient des charges déductibles de l'exercice de livraison de ces catalogues, serait entaché d'erreur de droit ;

Considérant qu'il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de condamner l'Etat, par application des dispositions de l'article 75-I de la loi du 10 juillet 1991, à payer à la S.A. Bergère de France une somme de 15 000 F, au titre des frais exposés par elle et non compris dans les dépens ;

NOTION D'ACTE ANORMAL DE GESTION

CE, 27 juillet 2005, n°254695, *Sté Fidutec*
(*Droit fiscal*, 2006, n°7, comm. 163)

Considérant qu'il ressort des pièces du dossier que la SARL Fidutec exerçait jusqu'à la date du 1er octobre 1988 une activité d'expertise comptable, date à compter de laquelle, après avoir modifié son objet social et s'être faite radier de l'ordre des experts-comptables, elle a poursuivi une activité d'informatique de gestion ; qu'à la suite d'une vérification de comptabilité, l'administration a réintégré dans ses résultats imposables une somme de 600 000 F correspondant à la cession gratuite, qualifiée d'acte anormal de gestion, du droit de présentation de la clientèle liée à son activité d'expertise comptable à M. Rohner, expert-comptable et ancien associé gérant minoritaire de la société qu'il avait quittée à la date du changement d'activité ; que le MINISTRE DE L'ECONOMIE, DES FINANCES ET DE L'INDUSTRIE se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 19 décembre 2002 par lequel la cour administrative d'appel de Nancy a accordé à la société la décharge des impositions contestées ;

Considérant qu'en égard aux circonstances de fait de l'espèce selon lesquelles, à la suite du départ de son ancien gérant et unique expert-comptable en activité,

auquel était essentiellement attachée sa clientèle, la société se trouvait dans une situation difficile, qui rendait peu probable une valorisation de la clientèle au titre de l'activité d'expertise comptable, la cour a, par un arrêt suffisamment motivé, donné à l'ensemble des faits sur lesquels elle s'est fondée sans les dénaturer une exacte qualification juridique, en estimant que la cession litigieuse avait été effectuée dans l'intérêt de la société, après avoir relevé qu'elle avait permis à la société de poursuivre et développer son activité d'informatique de gestion auprès des mêmes clients qui constituaient son ancienne clientèle, soit directement, soit par l'intermédiaire des prestations effectuées pour le compte de M. Rohner qui lui reversait, à ce titre, 70 % de ses honoraires ; qu'il résulte de ce qui précède que le ministre n'est pas fondé à demander l'annulation de l'arrêt attaqué ;

Considérant qu'il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de faire application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative et de mettre à la charge de l'Etat la somme de 3 000 euros au titre des frais exposés par la SARL Fidutec et non compris dans les dépens ;

Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond qu'à la suite d'une vérification de sa comptabilité, la SOCIETE ANONYME SIDAC-DIFFUSION, ayant pour objet la fabrication, le négoce et la représentation de tous produits chimiques et plus particulièrement de peintures, revêtements fibreux décoratifs ou autres produits de protection des matériaux et détenant plus de 90 p. 100 du capital d'une société de droit espagnol dénommée Calideco, a été assujettie à des cotisations supplémentaires à l'impôt sur les sociétés au titre des exercices clos de 1989 à 1991 ainsi que, par voie de conséquence, à des compléments de taxe sur la valeur ajoutée au titre de la période du 1er janvier 1989 au 31 mars 1992, l'ensemble de ces impositions étant assorties des intérêts de retard ; qu'elle se pourvoit en cassation contre l'article 4 de l'arrêt du 14 mars 2002 par lequel la cour administrative d'appel de Lyon, après avoir partiellement fait droit à ses conclusions tendant à la réduction desdites impositions et réformé en conséquence le jugement du 10 juillet 2000 du tribunal administratif de Lyon, a rejeté le surplus des conclusions de son appel ;

Considérant, en premier lieu, qu'il ressort des énonciations de l'arrêt attaqué que, pour rejeter celles des conclusions de l'appel interjeté par la SOCIETE SIDAC-DIFFUSION relatives à l'acquisition d'un brevet protégeant certaines techniques de fertilisation des sols dans les pays chauds, la cour a relevé, d'une part, que l'inventeur de ce brevet, porteur de parts de la société cédante, exerçait les fonctions de président-directeur général de la société cessionnaire, d'autre part, que l'administration faisait valoir, sans être utilement contredite, que ni l'objet social de la société cessionnaire, ni ses capacités financières, grevées par les difficultés rencontrées par sa filiale espagnole, ne lui permettaient, à la date d'acquisition dudit brevet, d'envisager l'exploitation effective des techniques de fertilisation en cause ; qu'en jugeant, sur le fondement de ces appréciations souveraines, qui ne sont pas arguées de dénaturation, que l'administration fiscale apportait ainsi la preuve de ce que l'acquisition de ce brevet n'avait pas été réalisée dans l'intérêt de la SOCIETE SIDAC DIFFUSION mais dans celui d'une société tierce et constituait, par suite, un acte anormal de gestion, la cour a donné aux faits de l'espèce une exacte qualification juridique et n'a pas commis d'erreur de droit ;

Considérant, en deuxième lieu, qu'en relevant notamment que la société SIDAC-DIFFUSION, alors même qu'elle avait produit les notes d'honoraires et de frais établies par M. Y et correspondant aux remboursements dont l'administration fiscale avait refusé la déduction, ne produisait toutefois aucun contrat, courrier, étude, bon de commande ou autre document suffisamment précis portant sur la réalité des prestations de représentation commerciale que l'intéressé aurait accomplies pour son compte en contrepartie de ces remboursements, puis en déduisant de ces constatations que la société requérante ne justifiait pas, dans son principe comme dans son montant, de l'exactitude des écritures de charge en litige, la cour n'a pas méconnu les règles de dévolution de la charge de la preuve et a porté sur les pièces qui lui étaient soumises une appréciation souveraine qui n'est pas arguée de dénaturation ; qu'à le supposer erroné en droit, le motif tiré par la cour de ce que la société requérante n'aurait, par ailleurs, pas justifié de l'obligation dans laquelle elle se trouvait de procéder à ces remboursements est surabondant et ne peut, dès lors, être utilement contesté par le contribuable ; qu'enfin, alors même qu'elle aurait admis, par des motifs non contestés de son arrêt relatifs à un autre chef de redressement, que sa filiale espagnole auprès de laquelle les prestations litigieuses auraient été effectuées rencontrait des difficultés commerciales et financières de nature à justifier un abandon de créances dues par elle à la requérante, la cour n'a pas entaché son arrêt de contradiction de motifs ; qu'ainsi la société requérante n'est pas fondée à demander l'annulation de l'arrêt attaqué, en tant qu'il a rejeté ses conclusions relatives aux honoraires et remboursements de frais consentis à M. Y ;

Mais considérant, en troisième lieu, qu'aux termes du 1 de l'article 39 du code général des impôts : Le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges, celles-ci comprenant (...) : 1° Les frais généraux de toute nature (...) ; que, pour l'application de ces dispositions, ni les prévisions du plan comptable général de 1982 ni aucune règle n'imposent aux entreprises de rattacher tout ou partie des charges devenues certaines, dans leur principe et leur montant, au cours d'un exercice donné, à ceux des exercices postérieurs au cours desquels seront comptabilisés les produits correspondant à ces charges ; que, dès lors, en jugeant que les sommes

versées par la société requérante à la société Batimat au cours de l'exercice clos en 1990, en vue de réserver la participation de la première société à un salon d'exposition tenu au cours de l'exercice suivant, ne pouvaient être déduites des résultats du premier exercice, au motif qu'elles se rapportaient à une opération dont les produits ne pouvaient être constatés qu'au cours des exercices postérieurs à la tenue de ce salon, la cour a commis une erreur de droit ; qu'en outre, le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie n'est pas recevable à demander que le juge de cassation substitue à ce motif erroné en droit celui tiré de ce que les sommes en cause constitueraient des charges constatées d'avance, dès lors que ce dernier moyen suppose l'appréciation de circonstances de fait ;

Considérant, en quatrième et dernier lieu, qu'aux termes du premier alinéa du 3 de l'article 39 du code général des impôts : Les allocations forfaitaires qu'une société attribue à ses dirigeants ou aux cadres de son entreprise pour frais de représentation et de déplacement sont exclus de ses charges déductibles lorsque, parmi ces charges, figurent déjà les frais habituels de cette nature remboursés aux intéressés ;

Considérant qu'il ressort des énonciations de l'arrêt attaqué que, pour rejeter les conclusions de la SOCIETE SIDAC-DIFFUSION relatives à la réintégration, par l'administration fiscale, d'une fraction des indemnités kilométriques versées par la société contribuable à son dirigeant en contrepartie de la mise à disposition, au cours des exercices vérifiés, du véhicule personnel de l'intéressé, la cour a jugé qu'il appartenait à la société requérante, pour l'application des dispositions législatives précitées, d'établir que les indemnités en cause ne faisaient pas double emploi avec les dépenses de carburant et d'entretien que celle-ci avait, par ailleurs, directement prises en charge ; qu'en statuant ainsi, alors qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que les redressements correspondants ont été établis au terme d'une procédure contradictoire, la cour a méconnu les règles gouvernant l'attribution de la charge de la preuve qui découlent du premier alinéa précité du 3 de l'article 39 du code général des impôts ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que la SOCIETE SIDAC-DIFFUSION est fondée à demander l'annulation de l'article 4 de l'arrêt attaqué, en tant seulement qu'il a rejeté celles de ses conclusions d'appel relatives, d'une part, aux frais de réservation qu'elle a versés au cours de l'exercice clos en 1990 à la société Batimat, d'autre part, à la réintégration, dans ses bénéfices imposables au titre de chacun des exercices vérifiés, d'une fraction des indemnités kilométriques qu'elle a versées à son dirigeant ;

Considérant que, dans les circonstances de l'espèce, il y a lieu pour le Conseil d'Etat de faire application des dispositions de l'article L. 821-2 du code de justice administrative et de régler, dans cette mesure, l'affaire au fond ;

S'agissant des indemnités kilométriques :

Considérant qu'il résulte de l'instruction que l'administration fiscale, se conformant sur ce point à l'avis de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, n'a refusé la déduction des indemnités kilométriques litigieuses que dans la mesure où leur montant, augmenté des dépenses de carburant et de réparation directement prises en charge par la société, excédait celui qui serait résulté de l'application du barème administratif qu'elle établit et publie chaque année afin de rapporter au kilomètre parcouru, pour différentes catégories de véhicules, le montant moyen de la dépréciation, des taxes et des frais d'assurance, d'entretien, de réparation, de carburant et de pneumatiques induits par leur utilisation ; que la SOCIETE SIDAC-DIFFUSION se borne, en réponse, à soutenir que la dépréciation et les frais d'assurance et d'entretien courant effectivement supportés par son dirigeant au cours des années en cause, à raison de la mise à disposition de son véhicule personnel, sont d'un montant équivalent à celui des indemnités forfaitaires qui lui ont été versées, sans toutefois produire aucun justificatif à l'appui de ces allégations ; que, dans ces circonstances, l'administration fiscale doit être regardée comme apportant la preuve, qui lui incombe, de ce que, parmi les charges admises en déduction des bénéfices imposables au titre des exercices clos de 1989 à 1992, figuraient déjà des frais habituels remboursés au même dirigeant et de même nature que ceux compensés par la fraction d'indemnités forfaitaires litigieuse, au sens et pour l'application des dispositions précitées du premier alinéa du 3 de l'article 39 du code général des impôts ; que, par suite, la SOCIETE SIDAC-DIFFUSION n'est pas fondée à se plaindre de ce que, par son jugement du 10 juillet 2000, le tribunal administratif de Lyon a jugé cette fraction non déductible des bénéfices en cause ;

S'agissant des frais de réservation :

Considérant qu'il résulte de l'instruction que la somme de 55 700 F versée par la SOCIETE SIDAC-DIFFUSION à la société Batimat au cours de l'exercice 1990, en contrepartie de la réservation d'un emplacement au salon d'exposition appelé à se tenir au cours de l'exercice suivant, ne pouvait être remboursée à la société contribuable, dans l'hypothèse où l'intéressée aurait décidé de ne pas participer à ce salon ; que cette somme constituait ainsi, à la clôture de l'exercice 1990, une charge

certaine dans son principe comme dans son montant ; qu'en outre, ayant trouvé sa contrepartie à la date de son versement, elle ne présentait pas, contrairement à ce que soutient le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie, le caractère d'une charge constatée d'avance ; que, par suite, la SOCIETE SIDAC-DIFFUSION est fondée à soutenir que c'est à tort que, par son jugement du 10 juillet 2000, le tribunal administratif de Lyon a refusé que cette somme soit déduite de la base de son imposition au titre de l'exercice clos en 1990 ; qu'enfin, si les

services fiscaux peuvent, dans le délai de reprise, procéder par voie de correction symétrique au rehaussement à due concurrence de la base d'imposition de la société au titre de la période couvrant l'exercice clos en 1991, le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie n'est pas recevable à demander au juge de l'impôt de compenser tout ou partie d'un dégrèvement prononcé au titre d'un exercice par un rehaussement d'imposition au titre d'un autre exercice ;

CE, 1^{er} mars 2004, n°237013, Sté AS Représentation
(Bulletin Joly Sociétés 2004 n°6, p.797)

Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis à la cour administrative d'appel de Paris que la SARL Actron Représentation, ultérieurement dénommée AS REPRESENTATION, et la société Actron SA étaient des filiales de la société AOS ; que la SARL Actron Représentation était l'agent commercial exclusif de la société Actron SA qui vendait des appareils de détection contre le vol ; que la SARL Actron Représentation a accordé le 31 mars 1989 un prêt d'un montant de deux millions de francs portant intérêt au taux de 11 % l'an à la société Actron SA ; que, par une convention du 31 mars 1990, elle a consenti un abandon de cette créance au profit de la société Actron SA, sous réserve d'un retour à meilleure fortune ; qu'elle a déduit des résultats de l'exercice clos en 1990 l'abandon de créance ainsi accordé ; que l'administration fiscale, à l'occasion d'une vérification de comptabilité portant sur la période du 1er janvier 1987 au 31 décembre 1990, a remis en cause la déductibilité de cette charge ; que la cour administrative d'appel de Paris a rejeté la requête présentée par la SOCIETE AS REPRESENTATION à fin de réduction de la cotisation supplémentaire d'impôt sur les sociétés et des pénalités établies au titre de l'année 1990, en tant qu'elles résultent de la réintégration des sommes correspondant à cet abandon de créance, au motif qu'il n'était pas justifié par l'intérêt de la société et constituait un acte relevant d'une gestion anormale ;

Sans qu'il soit besoin d'examiner l'autre moyen de la requête :

Considérant qu'il résulte des articles 38 et 39 du code général des impôts, dont les dispositions sont applicables à l'impôt sur les sociétés en vertu du I de l'article 209 du même code, que le bénéfice net est

établi sous déduction des charges supportées dans l'intérêt de l'entreprise ; que ne peuvent être déduites du bénéfice net passible de l'impôt sur les sociétés les charges qui sont étrangères à une gestion commerciale normale ; que c'est au regard du seul intérêt propre de l'entreprise qu'il doit être apprécié si des charges assumées par une société en vue d'assurer certains avantages à d'autres sociétés correspondent à des actes de gestion commerciale anormale ;

Considérant que la cour administrative d'appel de Paris a jugé que la circonstance que, d'une part, la SARL Actron Représentation et la société Actron SA étaient détenues directement ou indirectement par le même actionnaire et que, d'autre part, la société Actron SA avait elle-même abandonné le 31 mars 1990 la créance qu'elle détenait sur sa filiale, la SARL Actron Service, chargée de l'installation de ses produits et du service après vente, était de nature à conférer à la décision prise à la même date par la SARL Actron Représentation de consentir un abandon de créance au profit de la société Actron SA le caractère d'un acte relevant d'une gestion anormale ; que la cour administrative d'appel, en fondant ainsi son appréciation sur des critères autres que le seul intérêt propre de la SARL Actron Représentation, a entaché son arrêt d'une erreur de droit ; que celui-ci doit être annulé pour ce motif ;

Considérant que, dans les circonstances de l'espèce, il y a lieu, par application de l'article L. 821-2 du code de justice administrative, de régler l'affaire au fond ;

Considérant qu'il résulte de l'instruction que la société Actron SA avait accumulé au 31 mars 1990

des dettes de 135 millions de francs pour un chiffre d'affaires de 108 millions de francs et présentait une situation nette négative de 2 363 095 francs ; que si la société Actron SA a elle-même consenti un abandon de créance pour un montant de 7 millions de francs au profit de la société Actron service, sa filiale, l'administration, après un redressement initial, a admis le caractère normal de cet abandon de créance ; que, dès lors, il n'y a pas lieu de réintégrer cette somme dans les résultats de la société Actron SA pour évaluer les difficultés financières qu'elle rencontrait ; que l'existence même de la société Actron SA était menacée ; que la société Actron SA était l'unique client de la SARL Actron Représentation ; que, eu égard à ces liens commerciaux, la SARL Actron Représentation avait intérêt à consentir un abandon de créance au profit de la société Actron SA ; qu'ainsi, l'abandon de créance consenti par la SARL Actron Représentation n'avait pas le caractère d'un acte relevant d'une gestion anormale ;

Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que la SOCIETE AS REPRESENTATION est fondée à soutenir que c'est à tort que, par son jugement du 15 octobre 1997, le tribunal administratif de Paris a rejeté sa demande en réduction des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés auxquelles la SARL Actron Représentation a été assujettie au titre de l'année 1990, ainsi que des pénalités correspondantes ;

Sur l'application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative :

Considérant que, dans les circonstances de l'espèce, il y a lieu, en application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative, de condamner l'Etat à verser à la SOCIETE AS REPRESENTATION, en remboursement des frais exposés par elle tant devant le tribunal administratif et la cour administrative d'appel que devant le Conseil d'Etat et non compris dans les dépens, la somme de 2 200 euros ;

PROVISIONS

CE, 13 juillet 2007, n°289233, *Sté Groupe Volkswagen France*

« Précisions sur les conditions de déductibilité des provisions »

(*Droit fiscal*, 2008, n°3, comm. 67)

Bénéfices industriels et commerciaux

Sommaire

1 - Une entreprise peut valablement porter en provision et déduire des bénéfices imposables d'un exercice des sommes correspondant à des pertes ou charges qui ne seront supportées qu'ultérieurement par elle, à la condition que ces pertes ou charges soient nettement précisées quant à leur nature et susceptibles d'être évaluées avec une approximation suffisante, qu'elles apparaissent comme probables eu égard aux circonstances constatées à la date de clôture de l'exercice et qu'elles se rattachent aux opérations de

toute nature déjà effectuées à cette date par l'entreprise.

Les provisions pour charges ne peuvent être déduites au titre d'un exercice que si se trouvent comptabilisés, au titre du même exercice, les produits afférents à ces charges.

Les provisions pour perte ne peuvent être déduites que si la perspective de cette perte se trouve établie par la comparaison, pour une opération ou un ensemble d'opérations suffisamment homogènes, entre les coûts à supporter et les recettes escomptées.

2 - Ne remplit pas la condition de probabilité exigée par le 5° du 1 de l'article 39 du CGI une provision que la filiale d'un constructeur automobile, qui a projeté

de baisser les prix de véhicules qu'elle commercialise, a constituée au titre d'un exercice pour faire face aux charges correspondant aux avoirs destinés à être défalqués des factures qui seraient adressées à ses concessionnaires dès lors que, même si ce projet était subordonné à l'obtention d'aides demandées à la société mère qui ont été accordées au cours de l'exercice, la décision interne d'attribution de ces avoirs n'a été rendue publique qu'au cours de l'exercice suivant et que les charges étaient impliquées par un événement postérieur à la clôture de l'exercice.

3 - a) Il résulte des dispositions de l'article 39 du CGI que, lorsqu'une société a choisi de se libérer de son obligation de participation des employeurs à l'effort de construction sous la forme de prêts à long terme, sans intérêts, consentis à des organismes habilités, elle n'est en droit de déduire une provision destinée à tenir compte de la dépréciation affectant la valeur nominale de ces prêts en raison de l'absence d'intérêts à percevoir durant la longue période devant s'écouler jusqu'à leur remboursement qu'à la condition de justifier que la valeur probable de réalisation de ces prêts est inférieure à leur valeur nominale.

Faute de faire état d'aucune circonstance rendant probable la cession de ces prêts avant leur date d'échéance ou d'une défaillance des débiteurs, impliquant la perte de valeur définitive des créances, une société n'est pas en droit de déduire de son résultat imposable la provision qu'elle a constituée pour faire face à leur dépréciation.

b) Le fait de renoncer à percevoir un produit qui n'est pas comptabilisé ne constitue pas une charge. L'absence d'intérêts rémunérant les prêts consentis par une société a donc le caractère d'un manque à gagner et non d'une charge.

c) Dès lors qu'un élément d'actif ne peut être inscrit au bilan pour une valeur supérieure à son prix d'acquisition, la valeur d'acquisition de prêts consentis par une société au titre de sa participation à l'effort de construction correspond à la valeur nominale de ces créances et la société ne peut les inscrire dans sa comptabilité pour une valeur supérieure à leur valeur nominale.

d) Une société n'est pas en droit de corriger l'erreur consistant, selon elle, à avoir omis de déduire la charge résultant de l'absence de rémunération de ces prêts.

4 - Bien qu'elles ne constituent pas un engagement juridique, des extensions de garanties consenties au delà de la garantie contractuelle peuvent présenter le caractère d'un usage auquel une société se soumet habituellement et être regardées comme engageant celle-ci.

Ce caractère n'est pas remis en cause par la circonstance que les garanties extra-contractuelles sont accordées de manière discrétionnaire et à titre exceptionnel pour certains modèles de véhicules dans le cadre des directives données par la société, circonstance qui ne retire pas aux charges concernées leur caractère probable.

5 - a) Une entreprise peut déduire des résultats de l'exercice au cours duquel est intervenue une vente, une provision représentant une estimation de l'ensemble des coûts ou pertes qu'elle devra probablement supporter en conséquence de cette vente, tels que ceux que peut impliquer la promesse faite au client de lui racheter, à un prix supérieur à leur valeur de revente, tout ou partie des biens qu'elle lui a vendus.

b) La provision qu'une société a calculée et constituée en conséquence de son engagement de reprise en fonction d'une estimation du prix de revente ultérieur des véhicules repris a le caractère d'une provision pour perte, qui ne peut être déduite que si la perspective de cette perte est établie par la comparaison, pour une opération ou un ensemble d'opérations suffisamment homogène, entre les coûts à supporter et les recettes escomptées.

c) Il appartient à la société de démontrer, par un calcul prévisionnel suffisamment précis, que les coûts à supporter, dans le cadre de l'engagement de reprise conclu avec la société de location de voitures, ne couvriraient pas les recettes escomptées.

Cette preuve n'était pas apportée par la seule référence au prix Argus des véhicules, sans prise en compte des caractéristiques des véhicules ni d'aucun élément de nature à leur conférer une valeur différente au moment de leur revente.

6 - N'est pas déductible une provision pour dépréciation du stock de véhicules neufs, calculée en fonction d'une « remise quota », qui prend la forme de reversements postérieurement à la vente du véhicule, destinée à récompenser les concessionnaires lorsqu'ils atteignent les objectifs de revente qui leur sont impartis, dès lors que la société n'établit pas le caractère probable du versement de ces remises.

7 - De même que les frais exposés pour les voyages dont ont bénéficié les lauréats des concours de stimulation organisés par une société sont déductibles du résultat imposable sur le fondement du 1° du 1 de l'article 39 du CGI, les frais afférents à la prise en charge du voyage de tiers accompagnateurs sont déductibles à condition que l'intérêt de l'entreprise le justifie.

N'est pas en l'espèce justifiée par l'intérêt de l'entreprise la déduction de frais de voyage exposés par les conjoints des salariés accompagnateurs des lauréats de concours de stimulation.

8 - a) Les sommes affectées au paiement d'amendes pénales ne peuvent être regardées comme des charges au sens du 1 de l'article 39 du CGI.

Les pénalités infligées en application des articles 410 et 411 du Code des douanes présentent le caractère de contraventions douanières dont il appartient aux tribunaux de police de connaître en application de l'article 436 du même code et revêtent ainsi, pour l'application des règles de déductibilité fiscale des charges, un caractère pénal.

b) La somme versée à titre transactionnel dans le cadre de la procédure prévue à l'article 350 du Code des douanes n'est pas davantage déductible que l'amende à laquelle elle se substitue, dès lors que la transaction a pour objet et pour effet de mettre fin aux poursuites judiciaires susceptibles d'être engagées à raison des infractions commises.

o Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que la société groupe Volkswagen France, qui a importé des véhicules de marques Volkswagen et Audi dont elle assure la distribution par l'intermédiaire d'un réseau de concessionnaires, a fait l'objet d'une vérification de comptabilité qui a porté sur les exercices clos les 31 décembre 1987, 1988 et 1989 ; qu'à la suite de ce contrôle, l'administration fiscale a réintégré dans les résultats imposables de ces trois exercices des provisions pour dépréciation des prêts consentis au titre de la participation des employeurs à l'effort de construction et des provisions dites « Kulanz » constituées au titre d'extensions de garanties accordées par la société à ses concessionnaires ; que l'administration a réintégré dans le résultat imposable de 1987 le coût de voyages effectués par les épouses de certains salariés, et dans le résultat imposable de 1988, la somme versée à titre transactionnel le 29 juin 1988 sur le fondement des articles 410, 411 et 350 du Code des douanes ; qu'enfin elle a également réintégré dans le résultat imposable de 1989, une provision dite « pour protection du stock concessionnaires », une provision pour engagement de reprise des véhicules vendus à une société de location de voitures et une provision pour dépréciation du stock de véhicules neufs ; que la société groupe Volkswagen France se pourvoit en cassation contre les articles 3, 4, 5 et 6 de l'arrêt du 17 novembre 2005 par lesquels la cour administrative d'appel de Douai, d'une part, a rejeté sa requête tendant à l'annulation des deux jugements rendus le 4 février 2003 par le tribunal administratif d'Amiens en tant qu'ils avaient maintenu à sa charge l'ensemble des suppléments d'impôt sur les sociétés résultant des réintégrations susmentionnées, exception faite de ceux résultés de la réintégration, dans son résultat imposable de 1989, de la provision pour engagement de reprise des véhicules vendus à une société de location de voitures, et d'autre part, a fait droit à l'appel du ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie tendant à ce que soit remis à sa charge les suppléments d'impôt sur les sociétés résultés de la réintégration, dans son résultat imposable de 1989, de la même provision pour engagement de reprise ; que le ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie se pourvoit en cassation contre l'article 7 du même arrêt, par lequel la cour a rejeté son appel tendant à l'annulation du jugement du 4 février 2003 par lequel

le tribunal administratif d'Amiens a déchargé la société groupe Volkswagen France des suppléments d'impôt sur les sociétés résultés de la réintégration, dans le résultat imposable de 1989, de la provision dite « pour protection du stock concessionnaires » ;

Sur le pourvoi de la société groupe Volkswagen France :

En ce qui concerne la réintégration des provisions :

o Considérant qu'aux termes de l'article 39 du Code général des impôts, applicable en matière d'impôt sur les sociétés en vertu de l'article 209 du même code : « 1. Le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges, celles-ci comprenant (...) notamment : (...) 5° Les provisions constituées en vue de faire face à des pertes ou charges nettement précisées et que les événements en cours rendent probables, à condition qu'elles aient été effectivement constatées dans les écritures de l'exercice (...) » ; qu'il résulte de ces dispositions qu'une entreprise peut valablement porter en provision et déduire des bénéfices imposables d'un exercice des sommes correspondant à des pertes ou charges qui ne seront supportées qu'ultérieurement par elle, à la condition que ces pertes ou charges soient nettement précisées quant à leur nature et susceptibles d'être évaluées avec une approximation suffisante, qu'elles apparaissent comme probables eu égard aux circonstances constatées à la date de clôture de l'exercice et qu'elles se rattachent par un lien direct aux opérations de toute nature déjà effectuées à cette date par l'entreprise ; qu'en outre, en ce qui concerne les provisions pour charges, elles ne peuvent être déduites au titre d'un exercice que si se trouvent comptabilisés, au titre du même exercice, les produits afférents à ces charges et qu'en ce qui concerne les provisions pour perte, elles ne peuvent être déduites que si la perspective de cette perte se trouve établie par la comparaison, pour une opération ou un ensemble d'opérations suffisamment homogène, entre les coûts à supporter et les recettes escomptées ;

S'agissant de la provision pour dépréciation des prêts consentis au titre de la participation des employeurs à l'effort de construction :

o Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que la société groupe Volkswagen France a choisi de se libérer de son obligation de participation des employeurs à l'effort de construction sous la forme de prêts à vingt ans, sans intérêts, consentis à des organismes habilités ; que la société a déduit de son résultat imposable pour les trois exercices clos les 31 décembre 1987, 1988 et 1989, la provision qu'elle avait constituée en vue de faire face à la dépréciation affectant, selon elle, la valeur nominale de ces prêts en raison de l'absence

d'intérêts à percevoir durant la longue période devant s'écouler jusqu'à leur remboursement ;

o Considérant, en premier lieu, qu'aux termes de l'article 38 *sexies* de l'annexe III au Code général des impôts : « La dépréciation des immobilisations qui ne se déprécie pas de manière irréversible, notamment les terrains, les fonds de commerce, les titres de participation, donne lieu à la constitution de provisions dans les conditions prévues au 5° du 1 de l'article 39 du Code général des impôts » ; qu'il résulte des dispositions précitées de l'article 39 du Code général des impôts que, lorsqu'une société a choisi de se libérer de son obligation de participation des employeurs à l'effort de construction sous la forme de prêts à long terme, sans intérêts, consentis à des organismes habilités, elle n'est en droit de déduire une provision destinée à tenir compte de la dépréciation affectant la valeur nominale de ces prêts en raison de l'absence d'intérêts à percevoir durant la longue période devant s'écouler jusqu'à leur remboursement qu'à la condition de justifier que la valeur probable de réalisation de ces prêts est inférieure à leur valeur nominale ; qu'il suit de là qu'en estimant que la société groupe Volkswagen France, faute de faire état d'aucune circonstance rendant probable la cession de ces prêts avant leur date d'échéance ou d'une défaillance des débiteurs, impliquant la perte de valeur définitive des créances, n'était pas en droit de déduire de son résultat imposable la provision qu'elle avait constituée pour faire face à leur dépréciation, la cour, qui a répondu au moyen dont elle était saisie, n'a pas commis d'erreur de droit ;

o Considérant, en deuxième lieu, que le fait de renoncer à percevoir un produit qui n'est pas comptabilisé ne constitue pas une charge ; qu'en jugeant que l'absence d'intérêts rémunérant les prêts consentis par la société avait le caractère d'un manque à gagner et non d'une charge, la cour a donc exactement qualifié les faits ;

o Considérant, en troisième lieu, qu'un élément d'actif ne peut être inscrit au bilan pour une valeur supérieure à son prix d'acquisition ; que la valeur d'acquisition des prêts consentis par la société groupe Volkswagen France au titre de sa participation à l'effort de construction correspond à la valeur nominale de ces créances ; qu'il suit de là qu'en estimant que la société groupe Volkswagen France ne pouvait les inscrire dans sa comptabilité pour une valeur supérieure à leur valeur nominale, la cour n'a pas commis d'erreur de droit ;

o Considérant, enfin, qu'en jugeant que la société n'était pas en droit de corriger l'erreur consistant, selon elle, à avoir omis de déduire la charge résultant de l'absence de rémunération de ces prêts, la cour n'a pas non plus commis d'erreur de droit ;

S'agissant de la provision dite « Kulanz » pour extension de garanties :

o Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que la société groupe Volkswagen France a constitué, au titre des exercices 1987, 1988 et 1989, une provision dite « Kulanz » destinée à faire face aux charges résultant des extensions de garantie consenties, au delà de la garantie contractuelle, à certains de ses concessionnaires et leur assureur, d'une part, que certaines catégories d'avaries seraient réparées sans consultation préalable, et d'autre part, que d'autres avaries seraient réparées, au cas par cas et sur demande particulière ; qu'en jugeant que, du seul fait que la prise en charge de ces réparations ne résultait pas d'un engagement contractuel pris à l'égard du client final, ces extensions de garanties ne revêtaient qu'un caractère éventuel insusceptible de justifier du caractère probable, et donc provisionnable, de cette charge sans rechercher si, bien qu'elles ne résultassent pas d'une obligation contractuelle, ces extensions correspondaient à un usage auquel cette société devait en pratique se soumettre, la cour a commis une erreur de droit ; que la société est par suite fondée à demander, dans cette mesure, l'annulation de l'arrêt attaqué ;

S'agissant de la provision pour engagement de reprise des véhicules vendus à une société de location de voitures :

o Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que, dans le cadre d'un contrat passé avec une société de location de voitures, la société s'est engagée à reprendre, entre le cinquième et le douzième mois suivant la vente des véhicules neufs à cette société, à un prix déterminé par un abattement mensuel sur le prix facturé ; que la société groupe Volkswagen France a rapproché ce prix de reprise de celui attendu de la revente des véhicules repris, supposé égal à la valeur Argus, puis a déduit de son résultat imposable de l'exercice 1989 une provision correspondant à l'écart négatif entre ces deux prix, pondéré par une estimation du nombre des reprises et du délai moyen de retour ;

o Considérant, en premier lieu, qu'une entreprise peut déduire des résultats de l'exercice au cours duquel est intervenue une vente, une provision représentant une estimation de l'ensemble des coûts ou pertes qu'elle devra probablement supporter en conséquence de cette vente, tels que ceux que peut impliquer la promesse faite au client de lui racheter, à un prix supérieur à leur valeur de revente, tout ou partie des biens qu'elle lui a vendus ;

o Considérant, en deuxième lieu, qu'après avoir relevé que la société avait calculé la provision qu'elle a constituée en conséquence de son engagement de reprise en fonction d'une estimation du prix de

revente ultérieure des véhicules repris, la cour a exactement qualifié cette provision en jugeant qu'elle avait le caractère d'une provision pour perte ;

o Considérant, en troisième lieu, qu'ainsi qu'il a été dit ci-dessus, une provision pour perte ne peut être déduite que si la perspective de cette perte est établie par la comparaison, pour une opération ou un ensemble d'opérations suffisamment homogène, entre les coûts à supporter et les recettes escomptées ; qu'en estimant qu'il appartenait à la société groupe Volkswagen France de démontrer, par un calcul prévisionnel suffisamment précis, que les coûts à supporter, dans le cadre de l'engagement de reprise conclu avec la société de location de voitures, ne couvriraient pas les recettes escomptées, la cour n'a pas inversé la charge de la preuve ; qu'en estimant que cette preuve n'était pas apportée par la seule référence au prix Argus des véhicules, sans prise en compte des caractéristiques des véhicules ni d'aucun élément de nature à leur conférer une valeur différente au moment de leur revente, la cour a porté sur les faits de l'espèce une appréciation souveraine qui n'est pas entachée de dénaturation ; qu'en déduisant de ces constatations que la société n'était pas en droit de déduire ladite provision de son résultat imposable de 1989, la cour n'a pas commis d'erreur de droit et a suffisamment motivé son arrêt sur ce point ;

S'agissant de la provision pour dépréciation du stock de véhicules neufs :

o Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que la société groupe Volkswagen France a déduit de son résultat imposable de l'exercice 1989 une provision pour dépréciation des véhicules en stock à la clôture de cet exercice ; que cette provision a été calculée par la différence entre le prix de revient majoré des frais de garantie et le prix de vente prévisible, égal au prix de vente aux concessionnaires, diminué d'une « remise quota », qui prend la forme de reversements postérieurement à la vente du véhicule, destiné à récompenser les concessionnaires lorsqu'ils atteignent les objectifs de revente qui leur sont impartis ;

o Considérant que l'article 29 de la loi du 30 décembre 1991 portant loi de finances rectificative pour 1991 a ajouté au 5° du 1 de l'article 39 du Code général des impôts des dispositions selon lesquelles : « S'agissant des produits en stock à la clôture d'un exercice, les dépenses non engagées à cette date en vue de leur commercialisation ultérieure ne peuvent, à la date de cette clôture, être retenues pour l'évaluation de ces produits en application des dispositions du 3 de l'article 38, ni faire l'objet d'une provision pour perte » ; que ces dispositions, qui interdisent de provisionner les dépenses exposées,

après la clôture de l'exercice, en vue de la commercialisation des produits en stock, ne sont applicables qu'aux exercices arrêtés à compter du 31 décembre 1991 ; que, contrairement à ce que soutient la société groupe Volkswagen France, la cour n'a pas justifié son refus du droit de constituer la provision litigieuse sur une application rétroactive des dispositions précitées de la loi du 30 décembre 1991, mais, au terme d'une appréciation souveraine qui n'est pas arguée de dénaturation, s'est exclusivement fondée sur le motif que le versement des « remises quota » était purement éventuel, faute que soit établi son caractère probable, qui eut été de nature à altérer le cours du jour des produits en stock ;

En ce qui concerne la réintégration des charges :

o Considérant qu'aux termes de l'article 39 du Code général des impôts : « 1. Le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges (...) celles-ci comprenant (...) notamment : 1° Les frais généraux de toute nature (...) » ;

S'agissant des frais exposés au titre des voyages offerts aux conjoints de certains salariés :

o Considérant que la déduction des frais généraux mentionnés au 1° du 1 de l'article 39 du Code général des impôts n'est admise que si ces frais constituent une charge effective, ont été exposés dans l'intérêt direct de l'entreprise et sont appuyés de justifications suffisantes ; que les frais exposés pour les voyages dont ont bénéficié les lauréats des concours de stimulation organisés par une société sont déductibles du résultat imposable ; qu'il en va de même des frais afférents à la prise en charge du voyage de tiers accompagnateurs à condition que l'intérêt de l'entreprise le justifie ; qu'en déduisant des pièces du dossier et de l'argumentaire qui lui avait été soumis que les frais de voyage exposés par les conjoints des salariés accompagnateurs des lauréats de concours de stimulation ne l'avaient pas été dans l'intérêt de l'entreprise, la cour s'est livrée à une appréciation souveraine des faits et n'a pas commis d'erreur de droit ;

S'agissant de la réintégration de la somme versée à titre transactionnel en application du Code des douanes :

o Considérant que les sommes affectées au paiement d'amendes pénales ne peuvent être regardées comme des charges au sens du 1 de l'article 39 du Code général des impôts ; que les pénalités infligées en application des articles 410 et 411 du Code des douanes présentent le caractère de contraventions douanières dont il appartient aux tribunaux de police de connaître en application de l'article 436 du même code ; qu'elles revêtent ainsi, pour l'application des règles de déductibilité fiscale des charges, un caractère pénal ; que, pour l'application des mêmes

règles, la somme versée à titre transactionnel dans le cadre de la procédure prévue à l'article 350 du Code des douanes n'est pas davantage déductible que l'amende à laquelle elle se substitue, dès lors que la transaction a pour objet et pour effet de mettre fin aux poursuites judiciaires susceptibles d'être engagées à raison des infractions commises ; qu'il suit de là qu'en estimant que le montant de la transaction de 280 000 F signée le 29 juin 1988 par la société groupe Volkswagen France, en application des articles 410, 411 et 350 du Code des douanes, ne pouvait être déduit du résultat imposable de cette société au titre de 1988, la cour n'a pas commis d'erreur de droit ;

o Considérant qu'il résulte de ce qui précède que la société groupe Volkswagen France n'est fondée à demander l'annulation des articles 3, 4, 5 et 6 de l'arrêt attaqué qu'en tant qu'ils concernent la provision dite « Kulanz » pour extension de garanties ;

Sur le recours du ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie :

o Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que les dirigeants de la société groupe Volkswagen France ont projeté, en octobre 1989, de baisser les prix de certains des véhicules qu'elle commercialise ; qu'ils ont toutefois subordonné ce projet à l'obtention d'aides qu'ils ont demandées à la société mère, dont le siège est en Allemagne, lesquelles ont été accordées le 20 décembre 1989 ; que c'est seulement le 11 janvier 1990 que la société groupe Volkswagen France a rendu publique sa décision de baisse des prix et a informé les concessionnaires de son réseau de distribution que ceux des véhicules qui leur avaient été vendus avant le 31 décembre 1989, qui se trouvaient encore dans leurs stocks et qui seraient immatriculés avant le 31 mars 1990, donneraient lieu à l'attribution d'un avoir correspondant à la différence entre le prix auquel ils les avaient acquis et le prix réduit, applicable à compter du 11 janvier 1990, en leur indiquant que ces avoirs seraient défalqués des factures qui leur seraient adressées à compter du 11 janvier 1990 ; que la société groupe Volkswagen France a déduit de son résultat imposable de l'exercice clos le 31 décembre 1989 une « provision pour protection du stock concessionnaires », représentant l'estimation de ces avoirs ;

o Considérant qu'en estimant que le montant de ces avoirs pouvait être regardé comme probable à la date de clôture de l'exercice 1989, alors qu'à cette date, la société groupe Volkswagen France n'avait pas encore extériorisé sa décision de réduction tarifaire et d'attribution de réductions rétroactives aux concessionnaires, la cour a commis une erreur de

droit ; qu'il suit de là que le ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie est fondé à demander l'annulation de l'article 7 de l'arrêt attaqué ;

o Considérant qu'il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de faire application des dispositions de l'article L. 821-2 du Code de justice administrative, et de régler, dans la mesure de l'annulation prononcée, l'affaire au fond ;

Sur la provision pour « protection du stock concessionnaires » :

o Considérant, qu'ainsi qu'il a été dit ci-dessus, la décision interne d'attribution d'avoirs aux concessionnaires du réseau de distribution des marques Volkswagen et Audi n'a été extériorisée que le 11 janvier 1990 ; qu'ainsi les charges impliquées par cet événement postérieur à la clôture de l'exercice, et notamment les obligations qu'il pouvait entraîner vis à vis des concessionnaires ayant encore en stock des véhicules concernés par la baisse décidée, ne pouvaient donner lieu à une provision déductible des résultats de l'exercice 1989 déjà clos ; que le ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie est donc fondé à demander la réformation du jugement du tribunal administratif d'Amiens en tant qu'il a déchargé la société groupe Volkswagen France du supplément d'impôt sur les sociétés auquel elle a été assujettie au titre de 1989 à raison de la réintégration de cette provision dans son résultat ;

Sur la provision dite « Kulanz » pour extension de garanties :

o Considérant qu'il résulte de l'instruction que la société groupe Volkswagen France a adressé à ses concessionnaires un document par lequel elle expose la nature et les modalités des engagements de prise en charge des réparations de certains modèles de véhicules vendus par ceux-ci ; que, bien qu'elles ne constituassent pas un engagement juridique, ces extensions de garanties, qui présentaient le caractère d'un usage auquel elle se soumettait habituellement, devaient être regardées comme engageant la société ; que ce caractère n'est pas remis en cause par la circonstance que ces garanties extra-contractuelles étaient accordées par la société de manière discrétionnaire et à titre exceptionnel pour certains modèles de véhicules dans le cadre des directives données par la société groupe Volkswagen France ; que par suite, c'est à tort que les premiers juges ont estimé que la société ne justifiait pas du caractère probable de cette charge à la clôture de l'exercice en se fondant sur le caractère éventuel de ces extensions de garanties ; qu'il suit de là que la société groupe Volkswagen France est fondée à demander l'annulation du jugement du tribunal administratif d'Amiens du 4 février 2003 en tant qu'il a refusé de la décharger des conséquences du redressement litigieux ;

(...)

Note :

1 - L'arrêt reproduit, qui sera publié en texte intégral au recueil des arrêts du Conseil d'État, éclairé par les conclusions de M. le commissaire du Gouvernement Stéphane Verclytte, apporte de nombreux enseignements, d'une part, quant au régime fiscal des provisions et notamment quant à la distinction, rappelée en préambule de l'arrêt, entre les provisions pour charges et les provisions pour perte (*CE, ass., 28 juin 1991, n° 77921, min. c/ Société générale : Dr. fisc. 1991, n° 39, comm. 1694 ; RJF 1991, n° 1052 ; concl. N. Chahid-Nourai, p. 604*), et, d'autre part, quant au sort fiscal de la charge représentée par le versement d'une somme dans le cadre d'une transaction se substituant à une amende pénale.

2 - À propos des provisions pour « protection du stock concessionnaires » constituées par la filiale d'un constructeur automobile qui importe et distribue des véhicules par l'intermédiaire d'un réseau de concessionnaires, qui sont des provisions pour charges, le Conseil d'État confirme l'interprétation stricte de la condition de probabilité. La cour administrative d'appel avait jugé que le principe de la baisse ayant été décidé au cours de l'année de constitution de la provision, le choix de réduire le prix de certains modèles justifiait l'inscription de la provision en cause dès cet exercice. Mais pour qu'une charge puisse être provisionnée, la jurisprudence exige que l'obligation dont elle résulte soit juridiquement constituée (*CE, 31 mai 2000, n° 179552, Sté Total Raffinage Distribution : Dr. fisc. 2000, n° 48, comm. 938, concl. J. Courtial ; RJF 2000, n° 1058. - CE, 1er oct. 2001, n° 209035, min. c/ Sté Nervol ; Juris-Data n° 2001-080007 ; Dr. fisc. 2002, n° 3, comm. 14, concl. Mme M.-H. Mitjavile ; RJF 2001, n° 1495. - CE, 29 avr. 2002, n° 224979, min. c/ SA Mercier ; RJF 2002, n° 763. - CE, 13 janv. 2006, n° 259824, Sté Colas Midi Méditerranée : Juris-Data n° 2006-080822 ; Dr. fisc. 2006, n° 9, comm. 654, concl. S. Verclytte ; RJF 2006, n° 357*). Dans ce dernier arrêt, le Conseil d'État avait jugé que l'obligation résultant de la mise en oeuvre de la garantie décennale naissant seulement avec la réception de l'ouvrage, la provision ne pouvait être constituée qu'au titre de l'exercice de réception, et ce alors même que la probabilité et le montant des charges correspondantes sont économiquement démontrables dès l'engagement des travaux.

Par l'arrêt reproduit, le Conseil d'État retient que la décision ferme de baisser les prix n'a été formalisée et annoncée, dans des conditions susceptibles d'engager la responsabilité de l'entreprise à l'égard des tiers, qu'au cours de l'exercice suivant celui de la constitution de la provision. Au contraire, l'obligation que crée un bon de réduction naît dès la

vente du produit (*CE, 2 juin 2006, n° 269997, Sté Lever Fabergé France : Juris-Data n° 2006-080911 ; Dr. fisc. 2006, n° 46, comm. 720 ; RJF 2006, n° 995 ; BDCF 8-9/2006, n° 97, concl. E. Glaser*).

3 - *a)* En ce qui concerne les provisions pour dépréciation des prêts consentis par une société au titre de la participation des employeurs à l'effort de construction, la condition de probabilité joue également pleinement (*CE, 23 mai 1990, n° 52646, SA Entreprise Paris-Ouest : Dr. fisc. 1990, n° 30, comm. 1523, concl. P.-F. Racine ; RJF 1990, n° 804 ; chron. J. Turot, Nominalisme monétaire ou actualisation, p. 463. - CE, 17 janv. 1994, n° 115512, SA Foster Wheeler Française : Juris-Data n° 1994-606784 ; Dr. fisc. 1994, n° 14, comm. 657 ; RJF 1994, n° 241*).

b), c) et d) La société soutenait, par un moyen pris en trois variantes que les provisions en cause étaient des provisions pour charges mais, en l'absence de variation d'actif net, les provisions devaient être regardées comme des provisions pour perte.

4 - La constitution de provisions pour charges au titre de garanties après-vente des produits vendus est admise (*CE, 24 juill. 1981, n° 17904 : Dr. fisc. 1981, n° 47, comm. 2102 et Dr. fisc. 1982, n° 9, comm. 394, concl. J.-F. Verny ; RJF 1981, n° 853. - CE, 26 juill. 1985, n° 45663, min. c/ Sté Les foyers du bâtiment et des métaux : Dr. fisc. 1985, n° 50, comm. 2205 ; RJF 1985, n° 1419. - CE, 28 sept. 1990, n° 88764, M. Loire : Dr. fisc. 1990, n° 45, comm. 2098, concl. M. Chahid-Nourai ; RJF 1990, n° 1320. - CE, 14 févr. 2001, n° 189776, min. c/ SA Catalogne Poids lourds : Juris-Data n° 2001-061674 ; Dr. fisc. 2001, n° 36, comm. 749, concl. J. Courtial ; RJF 2001, n° 595*).

De telles garanties peuvent résulter, même en l'absence d'obligation légale ou contractuelle, d'usages professionnels constants (*CE, 28 mai 1980, n° 15912 : Dr. fisc. 1981, n° 26, comm. 1360, concl. B. Martin Laprade ; RJF 1980, n° 577*).

5 - *a) et b)* Sur la question délicate des provisions pour engagement de reprise de véhicules vendus à une société de location de voitures, le lecteur pourra se reporter aux conclusions, contraires sur ce point, de M. Verclytte pour qui les provisions en litige pouvaient se voir reconnaître le caractère de provisions pour charges, dans la ligne de la décision *Unilever-France* (*CE, 2 juin 2006, n° 269998, Unilever-France : Juris-Data n° 2006-080912 ; Dr. fisc. 2006, n° 46, comm. 720, concl. E. Glaser, note A. Lefeuvre ; RJF 2006, n° 995*), relative aux coupons de réduction attachés à la vente de produits de consommation courante, et non celui de provisions pour pertes, comme le juge l'arrêt reproduit, l'intérêt de la distinction tenant à ce que

les règles de déduction diffèrent selon les deux catégories de provision.

Il avait déjà été admis qu'un fabricant de jouets qui s'engage auprès de ses clients à reprendre certains des articles qu'il leur a vendus et qui inscrit en recettes le montant total des ventes correspondant aux jouets qui peuvent lui être retournés est en droit de constituer une provision pour se couvrir de la perte de bénéfice résultant des retours de marchandises (CE, 10 avr. 1991, n° 65346, *Sté MB France* : Dr. fisc. 1991, n° 39, comm. 1695 ; RJF 1991, n° 752).

c) Il faut comprendre que la société doit démontrer que les coûts à supporter du fait de la reprise des véhicules excèdent les recettes escomptées de la revente des mêmes véhicules.

Le commissaire du Gouvernement et la formation de jugement parvenaient, par des voies différentes, à la même solution de rejet des prétentions de la société eu égard à l'absence de démonstration suffisante apportée par celle-ci de la valeur de revente des véhicules (CE, 8 janv. 1997, n° 153394, *SA Kassbohrer France* : Dr. fisc. 1997, n° 26, comm. 729 ; RJF 1997, n° 113).

6 - La déduction de telles provisions n'est pas exclue par principe (CE, 20 janv. 1989, n° 67400 et n° 69711, *SA Maxiam* : Dr. fisc. 1989, n° 18, comm. 899, concl. *Mme M. de Saint-Pulgent* ; RJF 1989, n° 272) mais le contribuable doit, pour pouvoir les déduire des résultats, se livrer à une démonstration statistique, qui n'était pas apportée en l'espèce.

7 - N'étaient pas en cause dans le cadre du litige les frais de voyages offerts aux lauréats de concours de stimulation, dont le caractère déductible est reconnu (CE, plén., 31 juill. 1992, n° 114895, *Austin Rover France* : Dr. fisc. 1993, n° 4, comm. 75 ; RJF 1992, n° 1127, concl. *O. Fouquet*, p. 670), mais les frais de voyages des conjoints des accompagnateurs de ces lauréats, dont la déduction n'est admise que si l'intérêt de la dépense pour l'entreprise est établi (CE, 23 mai 1990, n° 87144, *SARL Allard* : Dr. fisc. 1990, n° 30, comm. 1523, concl. *P.-F. Racine* ; RJF 1990, n° 794. - CE, plén., 31 juill. 1992, n° 82802, *SA Sodame* : *Juris-Data* n° 1992-048091 ; Dr. fisc. 1993, n° 4, comm. 75 ; RJF 1992, n° 1124).

8 - a) Comme l'a rappelé M. Stéphane Verclytte, il n'existe que deux exceptions au principe de la déduction des charges exposées dans l'intérêt de l'entreprise, même en conséquence d'une illégalité : la première, résultant des dispositions du 2 de l'article 39 du CGI, la seconde, instaurée de façon prétorienne, qui exclut du champ des charges déductibles, au sens du 1 du même article 39, les « amendes pénales » (CE, 24 juin 1932, n° 15425 : *RO* 1938, p. 314. - CE, 24 févr. 1964, n° 58941, *La Presse régionale de l'Ouest* : Dr. fisc. 1964, comm. 477 ; Dupont 1964, p. 349. - CE, 25 mars 1966, n° 66608, *Sté Établissement Maurice Sibille et Cie* : Dr. fisc. 1966, n° 22, comm. 530 ; Dupont 1966, p. 295. - CE, 24 juin 1986, n° 42450, *Mlle Siezac* : Dr. fisc. 1986, n° 40, comm. 1650 ; RJF 1986, n° 886. - CE, 8 juill. 1998, n° 158891, *Ass. Radio Free Dom* : *Juris-Data* n° 1998-047225 ; Dr. fisc. 1998, n° 49, comm. 1084, concl. *G. Goulard* ; RJF 1998, n° 1093).

C'est sur le fondement du 1 de l'article 39 du CGI que le Conseil d'État confirme le caractère non déductible des pénalités infligées en application des articles 410 et 411 du Code des douanes, auxquelles la Cour de cassation avait reconnu un caractère pénal prépondérant (*Cass. crim.*, 20 nov. 1978, *Coop. agricole départementale d'approvisionnement* : *D.* 1979, p. 525. - *Cass. crim.*, 11 mai 1995 : *Bull. crim.* 1995, n° 173), les contraventions douanières entrant, en vertu de l'article 356 du Code des douanes, dans la compétence des tribunaux de police (*Cass. crim.*, 12 févr. 1964, n° 63-91.043 : *Bull. crim.* 1964, n° 47).

On rappelle que l'article 23 de loi de finances pour 2008 a institué un principe général de non-déductibilité des sanctions pécuniaires et des pénalités de toute nature (*L.* n° 2007-1822, 24 déc. 2007, art. 23 : Dr. fisc. 2008, n° 1-2, comm. 24).

b) L'assimilation de la somme versée à titre transactionnel dans le cadre de la procédure prévue à l'article 350 du Code des douanes à l'amende à laquelle elle se substitue pouvait s'autoriser d'un précédent ancien (CE, 19 févr. 1958, n° 36330 : Dr. fisc. 1958, n° 15-16, comm. 361 ; *RO*, p. 67).

Considérant que la SOCIETE LEVER FABERGE FRANCE se pourvoit en cassation contre l'arrêt en date du 30 avril 2004 par lequel la cour administrative d'appel de Paris a confirmé le jugement du tribunal administratif de Paris en date du 7 juin 2000 refusant de la décharger des droits supplémentaires d'impôt sur les sociétés et des pénalités y afférentes impliqués par la réintégration dans ses résultats d'une provision constituée à la clôture de l'exercice 1987 à raison du risque que les consommateurs fassent usage des bons de réduction dont étaient assortis les marchandises déjà cédées aux réseaux de distribution ;

Considérant qu'il résulte du dossier soumis à la cour que la société Lever, aux droits de laquelle vient la SOCIETE LEVER FABERGE FRANCE, fabrique des produits d'entretien, les vend en gros aux distributeurs et engage régulièrement des campagnes publicitaires consistant à imprimer sur l'emballage de ces produits des bons de réduction que les consommateurs finaux qui les achètent peuvent ensuite utiliser en règlement d'une partie du prix d'autres paquets de ces produits ; que les distributeurs, lorsqu'ils sont ainsi réglés par ces bons de réduction en obtiennent ultérieurement le remboursement par une société intermédiaire spécialisée, laquelle se fait à son tour rembourser par la société Lever ;

Considérant qu'une entreprise est fondée à déduire l'ensemble des coûts qu'elle supporte en vue de maintenir ou développer ses activités commerciales, alors même qu'ils revêtiraient la forme d'un avantage volontairement consenti à une personne qui n'a rendu d'autre service à l'entreprise que d'acheter les biens qu'elle produit ; que la cour a, par suite, commis une erreur de droit en jugeant que les remboursements sus-décrits ne pouvaient avoir le caractère d'une charge déductible au seul motif qu'ils constituaient une renonciation unilatérale à des recettes déjà comptabilisées ; que la SOCIETE LEVER FABERGE FRANCE est donc fondée à demander l'annulation de l'arrêt attaqué ;

Considérant qu'il y a lieu, en application de l'article L. 822-1 du code de justice administrative, de régler l'affaire au fond ;

Considérant qu'aux termes de l'article 39 du code général des impôts, applicable en matière d'impôt sur

les sociétés en vertu de l'article 209 du même code :
1. Le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges, celles-ci comprenant (?) notamment : 5° (?) Les provisions constituées en vue de faire face à des pertes ou charges nettement précisées et que des événements rendent probables (?) ; qu'il résulte de ces dispositions qu'une entreprise ne peut valablement porter en déduction et déduire des bénéfices imposables d'un exercice des sommes correspondant à des pertes ou charges qui ne sont supportées qu'ultérieurement par elle, qu'à la condition que ces pertes ou charges soient nettement précisées quant à leur nature et susceptibles d'être évaluées avec une approximation suffisante, qu'elles apparaissent, en outre, comme probables eu égard aux circonstances constatées à la date de clôture de l'exercice et qu'enfin, elles se rattachent par un lien direct aux opérations de toute nature déjà effectuées à cette date par l'entreprise ;

Considérant que la provision portée par la société requérante en déduction de ses résultats de l'exercice 1987 a été calculée à partir d'une évaluation statistique du taux d'utilisation effective des bons de réduction par les consommateurs, appliquée aux bons attachés à tous les produits déjà vendus aux distributeurs, mais non encore présentés au remboursement ; que si un bon de réduction n'est utilisable que pour l'achat d'un second produit, cette méthode de promotion favorise principalement, s'agissant d'un bien de consommation courante, l'achat du premier produit auquel le bon est attaché ; que, de ce fait, la charge potentielle impliquée par l'utilisation du bon de réduction se rattache à la vente de ce premier produit par un lien suffisamment direct pour justifier qu'elle fasse l'objet d'une provision déductible à la clôture de l'exercice au cours duquel cette vente a été enregistrée ; qu'il suit de là que la société est fondée à soutenir que c'est à tort que le tribunal administratif a refusé de la décharger des conséquences du redressement litigieux ;

Sur les conclusions tendant à l'application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative :

Considérant qu'il y a lieu de mettre à la charge de l'Etat, qui est, dans la présente instance, la partie perdante, la somme de 3 000 euros au titre des frais exposés par la SOCIETE LEVER FABERGE FRANCE et non compris dans les dépens ;

CE, 29 décembre 1997, n°172014, SA Maty
(Droit fiscal, 1998, n°28, comm. 647/648)

Considérant qu'aux termes de l'article 39 du code général des impôts, applicable en matière d'impôt sur les sociétés en vertu de l'article 209 du même code : "1- Le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges, celles-ci comprenant ... notamment :

... 5° Les provisions constituées en vue de faire face à des pertes ou charges nettement précisées et que des événements en cours rendent probables ..." ;

Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond qu'au cours des exercices clos de 1985 à 1987, la SOCIETE ANONYME MATY, qui vend par correspondance des articles d'horlogerie et de joaillerie, remettait à chaque client un "boncadeau" d'une valeur proportionnelle au montant de son achat ; que ce client pouvait se faire rembourser immédiatement la somme portée sur le bon ou bien utiliser celui-ci comme moyen de paiement à l'occasion d'un achat futur ; que, pour faire face aux engagements résultant de cette seconde éventualité, la SOCIETE ANONYME MATY a constitué, à la clôture de chacun des exercices concernés, des provisions pour charges que l'administration n'a pas admises et dont elle a réintégré le montant dans les résultats imposables de ces exercices ;

Considérant que la cour administrative d'appel de Nancy a admis le bien-fondé de cette réintégration, au motif qu'il ne résultait pas de l'instruction que les opérations susceptibles de donner lieu à l'octroi de ristournes sur des achats futurs étaient de nature à entraîner, au titre des exercices postérieurs à celui au titre duquel la provision contestée avait été constituée, des pertes ou une diminution de l'actif net que la société serait conduite à constater au cours de ces exercices ; que ce motif ne répond pas au moyen soulevé par la société, exclusivement fondé sur la nature de provisions pour charges des sommes réintégrées dans les résultats ; qu'en raison de cette insuffisance de motivation, l'arrêt attaqué doit être annulé ;

Considérant que, dans les circonstances de l'espèce, il y a lieu, par application de l'article 11 de la loi du 31 décembre 1987, de régler l'affaire au fond ;

Considérant, d'une part, qu'il résulte des dispositions précitées de l'article 39 du code général des impôts, qu'une provision pour charges ne peut être déduite des résultats d'un exercice que si les produits afférents à ces charges ont été comptabilisés au titre du même exercice ; que, dans le cas où les clients de la SOCIETE ANONYME MATY choisissaient d'utiliser les "bons-cadeaux" qui leur avaient été remis, à l'occasion d'achats effectués au cours d'exercices postérieurs à celui au cours duquel ils les avaient reçus, les ristournes dont ils étaient ainsi susceptibles de bénéficier ne pouvaient être comptabilisées qu'au titre de ces exercices ultérieurs ; que la société n'a donc pu légalement constituer des provisions pour charges au titre des exercices au cours desquels les "bons-cadeaux" ont été remis à ses clients ;

Considérant, d'autre part, que la société ne peut reprocher au tribunal administratif de Besançon d'avoir jugé que l'offre faite à ses clients de se faire immédiatement consentir, sur le prix de l'achat effectué, une remise d'un montant égal à celui qui était porté sur le "bon-cadeau" remis, était de nature à l'autoriser à constituer une provision pour charges ;

Considérant, enfin, que la société ne soutient pas que les ristournes attachées aux "bons-cadeaux" auraient eu pour effet de rendre ses opérations déficitaires et qu'elles auraient pu ainsi justifier la constitution de provisions pour pertes ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que la SOCIETE ANONYME MATY n'est pas fondée à soutenir que c'est à tort que, par son jugement du 25 février 1993, le tribunal administratif de Besançon a rejeté sa demande en décharge des suppléments d'impôt sur les sociétés auxquels elle a été assujettie au titre des années 1985 à 1987, en conséquence de la réintégration des provisions pour charges qu'elle avait constituées au titre des exercices clos au cours de chacune de ces années ;

« Provisions : quand le comptable ne tient pas le fiscal en l'état »
Commentaire par Eric Meier et Régis Torlet
(Droit fiscal n° 10, 10 Mars 2011, comm. 244)

La déduction d'une provision du résultat fiscal constitue une faculté que l'entreprise qui a constaté cette provision en comptabilité peut décider de ne pas exercer.

Si une provision qui a été déduite du résultat fiscal doit être réintégrée au résultat fiscal lorsqu'elle fait l'objet d'une réintégration au résultat comptable, il n'en va pas de même d'une provision qui n'a pas été déduite pour la détermination du résultat fiscal.

CAA Paris, 9e ch., 18 nov. 2010, n° 09PA04821, Sté Foncière du Rond-Point, note E. Meier et R. Torlet

• Considérant que la société civile immobilière Saint-Augustin, alors détenue en quasi-totalité par la banque CGER, a constitué au titre de l'année 1996 une provision de 16 000 000 F destinée à couvrir la perte de valeur de l'immeuble situé boulevard Malesherbes à Paris dont elle était propriétaire ; qu'elle n'a pas déduit cette provision pour la détermination de son résultat fiscal de l'année 1996 ; qu'ayant procédé à la vente par lots de ce bien au cours des années 1998 à 1999, la société Saint-Augustin, acquise en 1997 par la société Foncière du Rond-Point et devenue société en nom collectif, a réintégré à son résultat comptable la provision constituée en 1996, à concurrence de 14 000 000 F au titre de l'année 1998 et de 2 000 000 F au titre de l'année 1999, sans la réintégrer à son résultat fiscal ; qu'à la suite d'une vérification de comptabilité de la société Saint-Augustin, l'Administration a estimé que la société aurait dû réintégrer à son résultat fiscal les reprises de la provision intervenues en 1998 et 1999 ; qu'elle a en conséquence rehaussé les résultats de la société Saint-Augustin imposables au nom de son associée la société Foncière du Rond-Point au titre des années 1998 et 1999 et mis à la charge de cette dernière des compléments d'impôt sur les sociétés et de contribution supplémentaire sur l'impôt sur les sociétés au titre de l'année 1998 et, de l'année 2000 du fait de la diminution du déficit de l'année 1999 reporté sur le bénéfice de l'année 2000 ; que la société Foncière du Rond-Point relève appel du jugement du 9 juin 2009 par lequel le tribunal administratif de Paris a rejeté sa demande de décharge desdites impositions et des pénalités y afférentes ;

• Considérant qu'aux termes de l'article 39, 1 du

Code général des impôts, rendu applicable en matière d'impôt sur les sociétés par l'article 209 du même code : « le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges, celles-ci comprenant (...) notamment (...) 5° les provisions constituées en vue de faire face à des pertes ou charges nettement précisées et que des événements en cours rendent probables » ; que la déduction d'une provision pour la détermination de son résultat fiscal constitue pour l'entreprise une faculté qu'elle peut décider de ne pas exercer ; que, par ailleurs, si une provision qui a été déduite du résultat fiscal doit être réintégrée au résultat fiscal lorsqu'elle fait l'objet d'une réintégration au résultat comptable, il n'en va pas de même d'une provision qui n'a pas été déduite pour la détermination du résultat fiscal ;

• Considérant qu'il suit de là que, contrairement à ce que soutient le ministre, à supposer même que la provision de 16 000 000 F constituée en 1996 par la société Saint-Augustin aurait réuni les conditions requises par la législation fiscale pour faire l'objet d'une déduction, la société n'était nullement tenue de procéder à une telle déduction pour la détermination de son résultat fiscal ; qu'ayant décidé de ne pas déduire fiscalement la provision constituée dans ses comptes, elle ne pouvait dès lors être dans l'obligation de la réintégrer à son résultat fiscal lorsqu'elle l'a rapportée à son résultat comptable au cours des années 1998 et 1999, nonobstant la circonstance, invoquée par le ministre sans se fonder sur l'existence d'un abus de droit, que la société Saint-Augustin aurait pu ainsi agir sur la répartition de ses bénéfices entre exercices successifs et transférer une possibilité d'économie d'impôt à sa nouvelle associée, la société Foncière du Rond-Point ;

(...)

Note :

1 – Par cet arrêt du 18 novembre 2010, la cour administrative d'appel de Paris se prononce sur la question de savoir si une entreprise peut ne pas déduire de son résultat fiscal une provision qu'elle constate en comptabilité. Par la même occasion, la cour statue sur le sort des reprises de telles provisions constatées en comptabilité mais non déduites du résultat fiscal.

1. Les faits

2 – La société civile immobilière Saint-Augustin a comptabilisé en 1996 une provision pour dépréciation de 16 000 000 F afin de constater en

comptabilité la perte de valeur d'un immeuble situé à Paris dont elle était propriétaire. Dans le cadre de la détermination de son résultat fiscal, la société n'a pas déduit cette provision.

En 1998 et 1999, la société Saint-Augustin, qui avait changé de forme sociale pour devenir une société en nom collectif, a procédé à la vente par lot de cet immeuble et a donc repris la provision à hauteur respectivement de 14 000 000 F en 1998 et de 2 000 000 F en 1999. La provision n'ayant pas été déduite du résultat fiscal de la société en 1996, celle-ci a alors considéré que les reprises de provision constatées en 1998 et 1999 devaient faire l'objet d'une déduction extra-comptable dans le cadre de la détermination de son résultat fiscal.

L'Administration, ayant considéré que la provision en cause revêtait au plan fiscal un caractère déductible, a alors rehaussé le résultat fiscal des années 1998 et 1999 de la société des reprises de provision non taxées. La société Saint-Augustin étant une société de personnes, des compléments d'impôt sur les sociétés et de contribution supplémentaire sur l'impôt sur les sociétés ont été mis à la charge de l'associée de la société Saint-Augustin, la société Foncière du Rond-Point.

La société Foncière du Rond-Point a contesté ces impositions devant le tribunal administratif de Paris, qui a rejeté sa requête, puis, en appel, devant la cour administrative d'appel de Paris.

A. - Sur la faculté pour le contribuable de ne pas déduire une provision lors de la détermination de son résultat fiscal : des reprises de provisions non taxables

3 – La cour, pour infirmer la décision de première instance, pose comme principe que : « la déduction d'une provision pour la détermination de son résultat fiscal constitue pour l'entreprise une faculté qu'elle peut décider de ne pas exercer ; que par ailleurs, si une provision qui a été déduite du résultat fiscal doit être réintégrée au résultat fiscal lorsqu'elle fait l'objet d'une réintégration au résultat comptable, il n'en va pas de même d'une provision qui n'a pas été déduite pour la détermination du résultat fiscal ».

Il convient de souligner que la rédaction de ce considérant se rapproche de celle adoptée par le passé par le Conseil d'État dans des décisions par lesquelles il considère qu'une entreprise dispose de la faculté de ne pas déduire une provision.

En effet, dans un arrêt *Roissy Films* en date du 10 décembre 2004, la Haute assemblée a considéré que « s'agissant d'une faculté que l'entreprise peut ne pas exercer, et qu'il lui est dès lors loisible de n'exercer que partiellement, il y a lieu d'admettre qu'après avoir calculé avec une approximation suffisante le montant de la provision qui serait justifiée, l'entreprise peut constituer une provision d'un montant moindre » (*CE, 9e et 10e ss-sect., 10 déc. 2004, n° 236706, Sté Roissy Films* :

JurisData n° 2004-080617 ; Dr. fisc. 2005, n° 13, comm. 320, concl. L. Vallée ; RJF 2/2005, n° 118 ; BDCF 2/2005, n° 15, concl. L. Vallée).

Dans ses conclusions sous l'arrêt *Roissy Films* précité, le commissaire du gouvernement, Laurent Vallée, a précisé que « compte tenu de votre jurisprudence, [la société] a pu, à bon droit, sous-évaluer, ainsi, volontairement sa provision : il s'agit d'une libre décision de gestion et vous jugez que la provision est une faculté qu'une entreprise peut n'exercer que partiellement ».

Cette solution dégagée par le Conseil d'État dans le cadre de l'arrêt *Roissy Films* avait déjà été adoptée dans un arrêt en date du 5 mars 1975 (*CE, 7e et 8e ss-sect., 5 mars 1975, n° 89781 : Dr. fisc. 1975, n° 17, comm. 594, concl. D. Fabre ; RJF 5/1975, n° 233 ; RJF 6/1975, p. 194, chron. B. Martin Laprade*) et un arrêt en date du 27 mai 1983 (*CE, 7e et 8e ss-sect., 27 mai 1983, n° 27412 : Dr. fisc. 1984, n° 44, comm. 2042 ; RJF 7/1983, n° 861*).

On relèvera que la rédaction de l'arrêt de la cour administrative d'appel de Paris du 18 novembre 2010 apporte une précision qui ne figurait pas dans les décisions précitées du Conseil d'État. En effet, la cour mentionne expressément que la faculté dont dispose une entreprise de déduire ou non une provision joue « pour la détermination de son résultat fiscal ».

Il est vrai qu'il ne ressort pas clairement des arrêts précités du Conseil d'État que les contribuables avaient adopté une position différente au plan comptable et fiscal.

Pour autant, on relèvera que le Conseil d'État ne s'est bien évidemment pas prononcé dans ces affaires sur la pertinence du traitement comptable retenu par les sociétés dans la mesure où, en tant que juge de l'impôt, il n'a rendu ses décisions qu'au regard des règles fiscales applicables.

Et, sur ce point, il convient de souligner qu'en matière comptable, la faculté de ne pas déduire une provision dans le cadre de la détermination du résultat fiscal ne trouve pas à s'appliquer. En effet, les entreprises ont, en principe, l'obligation de constater la perte de valeur d'un élément de l'actif immobilisé, cette obligation étant d'ailleurs expressément prévue par l'article L. 123-18, alinéa 2 du Code de commerce, aux termes duquel : « Si la valeur d'un élément de l'actif devient inférieure à sa valeur nette comptable, cette dernière est ramenée à la valeur d'inventaire à la clôture de l'exercice, que la dépréciation soit définitive ou non ».

Il s'ensuit donc que la décision de la cour administrative d'appel de Paris semble s'inscrire dans la lignée de la jurisprudence du Conseil d'État qui a déjà consacré par le passé la faculté pour une entreprise de ne pas déduire une provision. Si le Conseil d'État n'a pas précisé que cela ne concernait que la détermination du résultat fiscal des

entreprises, cela semble aller de soi, puisqu'une telle faculté n'apparaît pas possible en matière comptable.

Dès lors que les entreprises disposent, au plan fiscal, de la faculté de ne pas déduire une provision, il s'ensuit que la reprise d'une provision non déduite ne doit pas augmenter le résultat imposable de l'entreprise. Conclure dans une telle hypothèse au caractère taxable de la reprise conduirait à annihiler purement et simplement l'intérêt de la faculté reconnue par les décisions précitées puisque cela conduirait à une double imposition.

En conclusion, la cour tire les conséquences des principes exposés ci-dessus en estimant que l'Administration ne pouvait pas considérer que la société Saint-Augustin était dans l'obligation de prendre en compte les reprises de provision réalisées en 1998 et 1999 dans le cadre de la détermination de son résultat fiscal.

B. - Des reprises de provision en tout état de cause neutres pour l'entreprise

4 – À supposer même que la provision aurait dû faire l'objet d'une déduction au plan fiscal au titre de l'année de sa constatation, la circonstance que cette déduction n'ait pas été opérée ne doit-elle pas, en tout état de cause, conduire à ce que les reprises de cette provision intervenues au cours d'exercices non prescrits soient neutralisées dans le cadre de la détermination des résultats fiscaux des entreprises ? Des arguments peuvent être avancés pour fonder une telle « neutralisation ».

En premier lieu, il convient de constater l'absence même de la provision au « bilan fiscal » de l'entreprise.

En effet, la circonstance que la provision n'a pas été fiscalement déduite au titre de l'année de sa comptabilisation pourrait permettre d'avancer que celle-ci ne figure purement et simplement pas au bilan fiscal de l'entreprise et donc que, d'évidence, aucune reprise ne saurait dès lors être exercée.

S'agissant de l'application de l'article 38, 2 du CGI relatif à la détermination du résultat imposable par la variation d'actif net entre le bilan d'ouverture et le bilan de clôture d'un exercice, le Conseil d'État a déjà jugé que « pour l'application de ces dispositions, et notamment pour la mise en oeuvre de la règle d'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit, les valeurs d'actif ou de passif qu'elles mentionnent sont déterminées, lorsqu'elles diffèrent des règles comptables, par les règles fiscales en vigueur » (CE, 3e et 8e ss-sect., 30 juin 2008, n° 288314, M. Lemoine : *JurisData* n° 2008-081356 ; *Dr. fisc.* 2008, n° 39, comm. 506, concl. E. Glaser ; *RJF* 10/2008, n° 1100 ; *BDCF* 10/08 n° 125, concl. E. Glaser).

En effet, la Haute assemblée estime, sans pour autant faire usage de cette expression, que le résultat fiscal doit être calculé à partir du « bilan fiscal »

c'est-à-dire le bilan comptable après retraitements extra-comptables, dès lors que la législation fiscale est susceptible de déroger à la législation comptable. Cette analyse a été précisée par le commissaire du Gouvernement, Emmanuel Glaser, dans ses conclusions sous l'arrêt *Lemoine* précité, selon lesquelles « l'existence d'un bilan fiscal nous paraît être, en large part, la conséquence de l'existence même de la fiscalité et, plus précisément, du choix français de déterminer le résultat fiscal à partir des écritures comptables, tout en admettant que la règle fiscale diverge de la règle comptable, comme l'exprime l'article 38 *quater* de l'annexe III au CGI. En l'absence de telles divergences, et si on laisse de côté la question de la territorialité de l'impôt, le bilan fiscal n'a pas de raison d'être. Mais, dès lors que ces divergences sont possibles et que la loi fiscale prime sur les principes comptables, le bilan ne peut être, aux yeux du fiscaliste, que le bilan comptable retraité selon les exigences de la loi fiscale, ou, en d'autres termes les écritures comptables plus le tableau de détermination du résultat fiscal n° 2058 A ou tableau de passage ».

Ainsi, lorsqu'une provision n'a pas été déduite fiscalement par une entreprise, celle-ci ne figure pas au « bilan fiscal » et la déduction extra-comptable de la reprise de provision semble devoir s'imposer puisque celle-ci ne trouve pas, au plan fiscal, de contrepartie.

En second lieu, quand bien même cette reprise de provision devrait accroître le résultat taxable de l'exercice, la société pourrait alors solliciter l'inscription à son « bilan fiscal » de clôture du premier exercice non prescrit de la provision non déduite afin que la reprise ultérieure de cette provision constatée comptablement et fiscalement ait une contrepartie.

Cette possibilité offerte à l'entreprise repose sur la jurisprudence du Conseil d'État relative aux variations d'actif net et à la théorie d'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit.

En cas de surestimation de l'actif net, le Conseil d'État a, dans un arrêt en date du 3 mai 1993, considéré que « si [le] bilan [de clôture d'un exercice prescrit] comporte des erreurs qui ont entraîné une sous-estimation ou une surestimation de l'actif net, ces erreurs ne peuvent plus être réparées dans ce bilan ; que, d'autre part, la valeur de l'actif net à l'ouverture d'un exercice n'est autre que la valeur de l'actif net à la clôture de l'exercice précédent, de sorte que **si l'entreprise entend établir un bilan d'ouverture qui diffère du bilan de clôture de l'exercice précédent, elle ne peut le faire que par des opérations ou écritures qui doivent être réputées faites au titre du nouvel exercice ; qu'ainsi, dans l'hypothèse susmentionnée et durant toute la période qui suit la clôture du dernier exercice prescrit, les**

erreurs qui entachent un bilan et qui entraînent une sous-estimation ou une surestimation de l'actif net de l'entreprise peuvent, à l'initiative du contribuable ou à celle de l'Administration à la suite d'une vérification, être corrigées dans les bilans de clôture des exercices non couverts par la prescription et, par suite, dans les bilans d'ouverture de ces exercices à l'exception du premier » (CE, 9^e et 8^e ss-sect., 3 mai 1993 n° 79576, *Sabate* : RJF 6/1993 n° 881).

Par suite, dans l'hypothèse où l'absence de comptabilisation d'une dette au titre d'un exercice atteint par la prescription emporte une surestimation de l'actif net fiscal de cet exercice, le contribuable apparaît fondé à obtenir la correction de la surestimation de l'actif net fiscal dans les bilans des exercices non couverts par la prescription à l'exception du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit.

Cette analyse aurait donc pu permettre à la société Foncière du Rond-Point de solliciter, en tout état de cause, l'inscription de la provision au « bilan fiscal » de l'entreprise au titre du premier exercice non prescrit.

En troisième lieu, la possibilité pour le contribuable de solliciter la déduction d'une charge semble également devoir être admise si, au cours de ce premier exercice non prescrit, l'entreprise a constaté en comptabilité des écritures conduisant à faire sortir du bilan de l'entreprise la dette qui n'a pas été constatée fiscalement. Tel est le cas de la constatation de reprises de provisions, non déduites initialement du résultat fiscal, au cours de cet exercice. Dans cette dernière hypothèse, le contribuable semble en mesure de solliciter la constatation d'une charge égale aux produits constatés pour éteindre la dette qui ne figure pas au « bilan fiscal » de l'entreprise. Sans cette écriture, les produits en cause n'ont pas de contrepartie.

En effet, comme le précisait le commissaire du Gouvernement Philippe Martin dans ses conclusions sous un arrêt du Conseil d'État *SA Telinor* (CE, 9^e et 8^e ss-sect., 1^{er} juill. 1992, n° 84938, *SA Telinor* : *JurisData* n° 1992-047549 ; *Dr. fisc.* 1993, n° 7, *comm.* 280, *concl. Ph. Martin*) : **« ce principe d'intangibilité peut parfois s'avérer favorable au contribuable, lorsqu'il permet de constater artificiellement une diminution d'actif net au titre du premier exercice non prescrit. Ainsi, en cas d'omission d'une dette au passif du bilan intangible, l'actif net du premier exercice non prescrit peut être affecté en baisse, soit parce que le paiement au cours de cet exercice n'est pas compensé par la constatation de l'extinction de la dette, soit parce que la dette non payée apparaît**

pour la première fois au bilan de clôture de cet exercice. Ce raisonnement doit toutefois tenir compte de la limitation de la portée de la théorie de l'intangibilité du bilan résultant de votre décision du 5 juin 1981. Cette décision limite la portée du principe d'intangibilité aux **écritures exactement individualisées du bilan, qui sont nécessairement reportées de bilan de clôture à bilan d'ouverture (créances, dettes, provisions, immobilisations...)** » (V. en ce sens, CE, 5 juin 1981, n° 20948 : *JurisData* n° 1981-601359 ; *Dr. fisc.* 1981, n° 50, *comm.* 2226, *concl. J.-F. Verny* ; *Rev. sociétés* 1981, p. 805, *obs. B. Plagnet*).

Dans l'arrêt en cause du 1^{er} juillet 1992 qui a donné lieu à ces conclusions, le Conseil d'État a donc eu à connaître d'une charge se rattachant à un exercice prescrit et réglée au cours du premier exercice non prescrit alors que la société n'avait pas constaté de dette au titre des exercices antérieurs.

Dans cette espèce, l'Administration fiscale avait réintégré la charge en cause que le contribuable avait déduite de son résultat imposable au titre du premier exercice non prescrit, exercice du paiement des sommes en question.

Le Conseil d'État a fait droit à la demande du contribuable en admettant qu'il était fondé à déduire de son résultat imposable du premier exercice non prescrit cette charge même si elle se rattachait à un exercice prescrit, étant donné que le paiement effectué se serait retrouvé dans le cas contraire sans contrepartie faute de dette figurant au bilan.

Cet arrêt de la Haute assemblée s'inscrit dans la droite ligne de solutions déjà admises dans des arrêts en date du 25 janvier 1984 (CE, 8^e et 9^e ss-sect., 25 janv. 1984, n° 34642, *SARL Organisme de fabrications industrielles* : *JurisData* n° 1984-608460 ; *Dr. fisc.* 1984, n° 23-24, *comm.* 1116, *concl. J.-F. Verny*) et du 27 mai 1987 (CE, 8^e et 9^e ss-sect., 27 mai 1987, n° 50819, *SA PMB* : *Dr. fisc.* 1987, n° 41, *comm.* 1788, *concl. Ph. Martin*).

Ainsi, quelle que soit la situation de l'entreprise, celle-ci s'avère en mesure de contester, compte tenu de la jurisprudence du Conseil d'État, la rectification conduisant à la taxation d'une reprise de provision lorsque celle-ci n'a pas fait l'objet d'une déduction au plan fiscal au cours d'un exercice antérieur.

En tout état de cause, la solution retenue par la cour administrative d'appel de Paris dans son arrêt du 18 novembre 2010 sera prochainement soumise à l'appréciation du Conseil d'État, puisque l'Administration s'est pourvue en cassation dans cette affaire. Les contribuables y verront donc bientôt plus clair sur la faculté ou non de ne pas déduire fiscalement une provision pourtant constatée en comptabilité.

ABANDON DE CRÉANCES

CE, 11 avril 2008, n°281033, SA Guerlain

« *Abandons de créances au profit de succursales appartenant à une filiale bénéficiaire : transfert indirect de bénéfices (oui)* » commentaire par Michel Taly, avocat associé, Arsene Taxand

(*Droit fiscal*, 2008, n°18, comm. 302)

L'administration fiscale a remis en cause la déduction d'abandons de créances consentis par la SA Guerlain respectivement à une succursale implantée en Australie et à une succursale située à Singapour de sa filiale à 99,99 %, la société Guerlain Pacific Asia Ltd, au motif que ces abandons de créance étaient constitutifs de transferts de bénéfices au sens de l'article 57 du CGI.

Le Conseil d'État juge que :

- les abandons de créance consentis aux succursales de Singapour et d'Australie, dépourvues de personnalité juridique, l'ont été nécessairement à la filiale Guerlain Pacific Asia Ltd à laquelle lesdites succursales appartenaient ; en appréciant le caractère des abandons de créance litigieux au regard des relations entre la SA Guerlain et sa filiale, la cour administrative d'appel n'a donc pas commis d'erreur de droit ;
- la cour administrative d'appel a pris en compte, à juste titre, l'intérêt stratégique et commercial des marchés d'Australie et de Singapour pour la distribution des produits de la SA Guerlain et les besoins allégués de la filiale Guerlain Pacific Asia Ltd de disposer de fonds propres nécessaires au développement d'autres marchés en Asie pour ces mêmes produits ; la cour a constaté, toutefois, que ladite filiale, dont les résultats étaient bénéficiaires malgré les difficultés financières de ses deux succursales, avait versé à sa société mère des dividendes significatifs non soumis à l'IS ; elle a pu déduire de ces constatations que la société n'établissait pas l'existence de besoins de financement de sa filiale répondant à l'intérêt du développement commercial de la société anonyme SA Guerlain. Les abandons de créance litigieux pouvaient donc légitimement être considérés comme constitutifs d'un transfert indirect de bénéfices au sens de l'article 57 du CGI.

o Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que la société anonyme Guerlain a fait l'objet d'une vérification de comptabilité au terme de laquelle l'administration

fiscale a remis en cause la déduction d'abandons de créances consentis en 1990 et en 1991 respectivement à une succursale implantée en Australie et à une succursale située à Singapour de sa filiale à 99,99 %, la société Guerlain Pacific Asia Ltd dont le siège social est à Hongkong ; que ces succursales distribuaient les produits Guerlain dans les pays où elles exerçaient leurs activités ; que l'Administration a refusé les déductions au motif que ces abandons de créance étaient constitutifs de transferts de bénéfices au sens de l'article 57 du Code général des impôts ; qu'il s'en est suivi pour la société anonyme Guerlain des suppléments d'impôt sur les sociétés et des retenues à la source au titre des exercices clos en 1990 et en 1991 ;

o Considérant qu'aux termes du premier alinéa de l'article 57 du Code général des impôts : « Pour l'établissement de l'impôt sur le revenu dû par les entreprises qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises situées hors de France, les bénéfices indirectement transférés à ces dernières, soit par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente, soit par tout autre moyen, sont incorporés aux résultats accusés par les comptabilités. Il est procédé de même à l'égard des entreprises qui sont sous la dépendance d'une entreprise ou d'un groupe possédant également le contrôle d'entreprises situées hors de France » ; qu'en vertu du I de l'article 209 du même code, ces dispositions sont également applicables à l'établissement de l'impôt sur les sociétés ;

o Considérant que, contrairement à ce que soutient la société requérante, la cour administrative d'appel a examiné l'intérêt commercial présenté comme la contrepartie des abandons de créance litigieux ; qu'elle n'a ni inversé la charge de la preuve ni commis d'erreur de droit sur ce point ;

o Considérant que les abandons de créance consentis aux succursales de Singapour et d'Australie, dépourvues de personnalité juridique, l'ont été nécessairement à la filiale Guerlain Pacific Asia Ltd

à laquelle lesdites succursales appartenaient ; qu'en appréciant le caractère des abandons de créance litigieux au regard des relations entre la société anonyme Guerlain et sa filiale, la cour administrative d'appel n'a pas commis d'erreur de droit ;

o Considérant que la cour administrative d'appel a pris en compte, à juste titre, l'intérêt stratégique et commercial des marchés d'Australie et de Singapour pour la distribution des produits de la société anonyme Guerlain et les besoins allégués de la filiale Guerlain Pacific Asia Ltd de disposer de fonds propres nécessaires au développement d'autres marchés en Asie pour ces mêmes produits ; que la cour a constaté, toutefois, que ladite filiale, dont les résultats étaient bénéficiaires malgré les difficultés financières de ses deux succursales, avait versé à sa société mère des dividendes significatifs non soumis à l'impôt sur les sociétés ; qu'elle a pu déduire de ces constatations que la société n'établissait pas l'existence de besoins de financement de sa filiale répondant à l'intérêt du développement commercial de la société anonyme Guerlain ; qu'ainsi, en jugeant que les abandons de créance litigieux étaient constitutifs d'un transfert indirect de bénéfices au sens de l'article 57 du Code général des impôts, la cour administrative d'appel n'a ni commis d'erreur de droit ni faussement qualifié les faits qui lui étaient soumis ;

o Considérant qu'il résulte de ce qui précède que la société requérante n'est pas fondée à demander l'annulation de l'arrêt attaqué, qui est suffisamment motivé ; (...)

Conclusions

Pour assurer son développement en Asie, la société Guerlain avait créé une filiale implantée à Hongkong, la société Guerlain Asia Pacific Limited, détenue à 99,99 %. Cette filiale disposait elle-même de succursales dans les différents pays de la région, notamment en Australie et à Singapour. Ces succursales étaient chargées d'assurer la distribution exclusive des produits Guerlain fabriqués en France par la société mère.

Au début des années 1990, les deux succursales d'Australie et de Singapour se sont rapidement développées, leur chiffre d'affaire était en augmentation, mais elles accumulaient des pertes. La société mère a alors décidé de leur venir en aide, et en 1990 elle a octroyé un abandon de créance de 5 millions de francs à la succursale d'Australie, puis en 1991 un abandon de créance de 7,8 millions de francs à la succursale de Singapour. L'administration fiscale a considéré qu'il y avait là un transfert de bénéfices à l'étranger au sens de l'article 57 du CGI et elle a réintégré ces sommes dans les bénéfices de

la SA Guerlain. Le tribunal administratif de Paris a accordé à la SA Guerlain la décharge des impositions supplémentaires, mais celles-ci ont été rétablies sur l'appel du ministre par la cour administrative d'appel de Paris (*TA Paris, 11 mars 2005 : RJF 2005, n° 539 ; BDCF 6/2005, n° 71, concl. F. Bataille*).

La cour a reconnu que les deux succursales chargées de la distribution des produits Guerlain dans leur pays respectif connaissaient des difficultés financières. Elle a également constaté que le choix de la SA Guerlain de soutenir directement ces deux succursales pouvait s'expliquer par le souci d'assurer la pérennité de ces distributeurs sur deux marchés présentant un caractère stratégique, tout en permettant à la filiale de Hongkong de conserver des fonds propres pour implanter des nouveaux comptoirs en Chine et à Taïwan et donc développer les marchés des produits Guerlain en Asie. Néanmoins, la cour a jugé que les abandons de créance constituaient un transfert de bénéfices dès lors que les résultats consolidés de la filiale de Hongkong étaient demeurés bénéficiaires malgré les difficultés financières des deux succursales et lui avaient permis de verser à la société mère des dividendes significatifs.

En cassation, la SA Guerlain invoque un moyen d'erreur de droit qui comporte plusieurs branches, ainsi qu'un moyen d'erreur de qualification juridique des faits.

Tout d'abord, la cour aurait commis une erreur de droit en inversant la charge de la preuve et en omettant de rechercher l'existence de contreparties suffisantes à l'abandon de créance.

L'article 57 du CGI, rendu applicable en matière d'impôt sur les sociétés par l'article 209, prévoit que les bénéfices indirectement transférés par une entreprise française à une entreprise qu'elle contrôle et qui est située hors de France, doivent être réintégrés dans les résultats imposables de l'entreprise française. Un abandon de créance, ou plus généralement toute aide accordée par une société mère à l'une de ses filiales à l'étranger, peut constituer un transfert de bénéfices au sens de l'article 57. Cependant, il n'y a transfert de bénéfices que si l'aide n'a pas été consentie dans le cadre d'une gestion commerciale normale : la jurisprudence admet ainsi qu'une société mère peut accorder une aide à caractère commercial à sa filiale à l'étranger, afin de maintenir et de développer ses débouchés (*CE, plén., 30 mars 1987, n° 52754, SA Labo-Industries : Dr. fisc. 1987, n° 30, comm. 1634 ; RJF 1987, n° 589, concl. B. Martin Laprade, p. 277*). Elle peut également accorder une aide à caractère financier, afin d'éviter la défaillance de sa filiale et préserver son propre renom (*CE, 11 févr. 1994, n° 179726, SA Les éditions Jean-Claude Lattès : Dr.*

fisc. 1994, n° 21-22, *comm.* 1046 ; *RJF* 1994, n° 396, *chron.* G. Goulard). Dans les deux cas, l'aide doit répondre à l'intérêt propre de l'entreprise exploitée en France.

Le caractère normal de ces aides est apprécié dans les mêmes conditions que s'il s'agissait d'avantages de même nature consentis à des filiales françaises. Par contre, l'application de l'article 57 fait jouer des règles de charge de la preuve différentes de celles applicables en matière d'acte anormal de gestion : dès lors que l'Administration établit l'existence d'un lien de dépendance entre la société française et la société bénéficiaire de l'aide et l'existence d'un avantage accordé par la première à la seconde, il découle de l'article 57 une présomption de transfert de bénéfice, qu'il appartient à la société requérante de combattre en apportant la preuve que les avantages consentis ont été justifiés par l'obtention de contreparties favorables à sa propre exploitation (*CE*, 27 juill. 1988, n° 50020, *Sté Boutique 2M* : *JurisData* n° 1988-600685 ; *Dr. fisc.* 1988, n° 49, *comm.* 2202 ; *RJF* 1988, n° 1139, *concl.* O. Fouquet. - *CE*, 8 juill. 2005, n° 255918, *SA Vetter* : *JurisData* n° 2005-080702 ; *Dr. fisc.* 2005, n° 38, *comm.* 624 ; *RJF* 2005, n° 893 ; *BDCF* 8-9/2005, n° 108, *concl.* L. Vallée).

Contrairement à ce que soutient la SA Guerlain, l'administration fiscale n'avait donc pas à apporter la preuve de ce que les abandons de créance consentis ne relevaient pas d'une gestion commerciale normale. La cour, qui a rappelé la présomption de transfert de bénéfices résultant de l'article 57, n'a pas commis d'erreur de droit.

En second lieu, la cour aurait commis une erreur de droit, parce qu'elle aurait appliqué à une aide à caractère commercial les conditions de déductibilité régissant les aides à caractère financier. Selon la SA Guerlain, la cour aurait refusé la déduction des abandons de créance parce qu'ils auraient permis à la filiale de retrouver un actif net positif et donc qu'ils auraient valorisé les participations détenues par la mère dans la filiale. Or, une aide à caractère commercial est déductible sans qu'il y ait lieu de rechercher ses effets sur l'actif net de la filiale (*CE*, plén., 27 nov. 1981 : *RJF* 1982, n° 7, *concl.* J.-F. Verny). Mais la cour n'est pas allée rechercher les effets des abandons de créance sur l'actif net de la filiale : elle s'est bornée à constater que la filiale de Hongkong n'était pas en difficulté et n'avait donc pas besoin d'aide.

En troisième lieu, la cour aurait commis une erreur de droit en appréciant la normalité de l'aide au niveau de la filiale et non au niveau des deux succursales. Effectivement, la cour a reconnu les difficultés financières des deux succursales, mais elle a refusé la déduction des abandons de créance au

motif que la filiale qui détenait ces deux succursales ne connaissait, elle, aucune difficulté.

À l'appui de ce moyen, la SA Guerlain invoque votre arrêt du 16 mai 2003, *Sté Télécoise* (*CE*, sect., 16 mai 2003, n° 222956, *Sté Télécoise* : *JurisData* n° 2003-080360 ; *Dr. fisc.* 2003, n° 30-35, *comm.* 582, *concl.* Mme M. H. Mitjavile ; *RJF* 2003, n° 823, *chron.* L. Olléon ; *BDCF* 7/2003, n° 91, *concl.* Mme M.-H. Mitjavile), par lequel vous avez jugé qu'une société mère peut déduire de ses résultats les aides qu'elle consent à une succursale située à l'étranger avec laquelle elle entretient des relations commerciales. La SA Guerlain en conclut que les aides d'une société mère à une succursale à l'étranger seraient déductibles, qu'il s'agisse de succursales qu'elle détient directement, ou de succursales qu'elle détient indirectement par l'intermédiaire de filiales.

Mais cette assimilation nous paraît hasardeuse : la portée de l'arrêt *Sté Télécoise* est d'admettre qu'un abandon de créance puisse être accordé à une succursale implantée à l'étranger alors même que celle-ci n'a pas une personnalité juridique distincte de la société qui accorde l'abandon. Par rapport à la configuration particulière de l'arrêt *Sté Télécoise*, l'affaire que vous avez à examiner aujourd'hui se présente de manière beaucoup plus simple, puisqu'il ne s'agit pas d'un abandon à soi-même, mais d'un abandon consenti à une filiale.

Sur le plan économique et sur le plan comptable, les succursales d'Australie et de Singapour forment avec la filiale de Hongkong une société unique dont les résultats sont consolidés. Ainsi, les deux abandons de créance consentis directement par la SA Guerlain aux succursales, constituent en fait des aides accordées à la filiale qui détient les succursales.

La société Guerlain soutient néanmoins que la normalité de l'aide devait s'apprécier au niveau des succursales dans la mesure où celles-ci étaient dotées de la personnalité fiscale. Effectivement, l'administration fiscale ne conteste pas que les deux succursales constituaient des établissements stables fiscalement indépendants de la filiale de Hongkong où s'applique apparemment un principe de territorialité de l'impôt similaire à celui en vigueur en France. Fiscalement, les abandons de créance consentis aux succursales ont probablement été intégrés dans les résultats des succursales taxés dans leur pays d'implantation.

Cependant, il n'en demeure pas moins que ces aides sont venues abonder les résultats de la filiale hongkongaise et que la nécessité de ces aides, donc leur normalité, doit être appréciée au niveau de l'entité économique que constitue la filiale. Des considérations d'optimisation fiscale, comme par exemple le fait que l'autonomie fiscale des deux succursales n'autorisait peut-être pas la filiale à leur

accorder des aides en franchise de l'impôt dû à Hongkong, ne suffisent pas à justifier l'octroi d'une aide par la mère française si la filiale disposait de ressources suffisantes pour soutenir ses propres succursales.

La cour n'a donc pas commis d'erreur de droit lorsqu'elle a pris en compte la situation financière de la filiale pour apprécier la normalité des aides consenties par la mère. Cela ne signifie d'ailleurs pas que la cour pouvait faire abstraction de la situation des deux succursales, comme on va le voir à l'examen des moyens qui suivent.

La SA Guerlain soutient enfin que la cour n'aurait pas tiré les conséquences légales de ses propres constatations et commis une erreur de qualification juridique des faits, en admettant l'intérêt commercial de la société mère à aider les deux succursales, mais en refusant de reconnaître le caractère normal des abandons de créance.

La cour a effectivement reconnu l'intérêt commercial que la SA Guerlain pouvait avoir à aider les deux succursales, intérêt que l'administration fiscale admet d'ailleurs bien volontiers. Par contre, elle a estimé que la filiale détentrice des deux succursales n'avait pas besoin d'une aide de la société mère, puisque ses résultats consolidés demeuraient positifs et qu'elle avait même pu distribuer à la mère des dividendes.

Cette motivation n'est pas entachée de contradiction de motifs, puisqu'une aide ne peut être considérée comme normale que si elle répond à l'intérêt propre de la société qui la consent mais aussi, bien sûr, que si elle répond à un besoin chez l'entreprise qui en bénéficie.

La SA Guerlain fait valoir, néanmoins, que l'aide accordée par la mère était nécessaire pour assurer la pérennité des deux succursales qui distribuaient ses produits sur deux marchés présentant un caractère stratégique, tout en permettant à la filiale de Hongkong de conserver des fonds propres pour implanter de nouveaux comptoirs en Chine et à Taïwan. Ainsi, bien que la filiale ne connût pas de difficultés financières immédiates, les abandons de créance répondaient tout de même à un véritable besoin de sa part en même temps qu'à l'intérêt commercial propre de la société mère.

L'argument nous paraît pertinent. En effet, à la différence des aides à caractère financier, l'octroi d'une aide à caractère commercial n'est pas subordonné à un péril financier du côté de la société qui en bénéficie. Les aides commerciales doivent surtout apporter des contreparties commerciales suffisantes pour la société qui les accorde.

Dans ses conclusions sur l'arrêt du 30 mars 1987, *Sté Labo-Industries*, qui a consacré la possibilité de déduire une aide à caractère commercial versée par

une société mère française à une filiale étrangère, Bruno Martin Laprade avait tenté de théoriser les cas dans lesquels une telle aide pourrait être regardée comme déductible. Il proposait d'admettre en déduction les aides versées à une filiale assurant la distribution des produits de la mère, dès lors que les avantages accordés n'excéderaient pas ce qui aurait normalement été consenti à un client extérieur au groupe pour maintenir ce débouché. Selon lui, un producteur français ne commettrait jamais un acte de gestion anormal en accordant à son distributeur étranger des avantages lui permettant d'équilibrer une activité de distribution qui, sinon, aurait connu un déficit d'exploitation. La nécessité d'une aide pour équilibrer chez la fille l'activité de commercialisation des produits de la mère pourrait être établie par des éléments de comptabilité analytique si la filiale exerçait d'autres activités que celle intéressant directement la mère.

L'hypothèse envisagée par B. Martin Laprade est très proche de la présente affaire. La filiale de Hongkong assurait, par l'intermédiaire de ses deux succursales, une activité de commercialisation des produits de la mère qui subissait des pertes d'exploitation. Cette activité était stratégique sur le plan commercial pour la mère à laquelle elle rapportait un chiffre d'affaire substantiel et en forte croissance (18 MF en 1989, 31 MF en 1992). La mère avait donc un intérêt commercial à soutenir sa filiale pour qu'elle continue à assumer cette activité qui n'était, pour cette dernière, pas profitable. Par ailleurs, la création par la filiale de nouvelles succursales dans d'autres pays de la région était susceptible d'ouvrir pour la mère de nouveaux débouchés et répondait donc aussi à son intérêt commercial.

Ainsi, dans la mesure où la SA Guerlain aurait été capable de démontrer, grâce à des éléments financiers appropriés, la nécessité d'accorder des aides à sa filiale pour lui permettre de préserver l'activité de distribution des deux succursales et en même temps de se développer dans d'autres pays, il nous semble que les abandons de créance auraient pu être regardés comme répondant à une gestion normale pour la société mère. À cet égard, la seule circonstance que la filiale n'était pas elle-même en situation de difficulté financière n'aurait pas suffi à justifier la solution retenue par la cour.

Cependant, la cour a également retenu que la filiale avait versé des dividendes à la société mère d'un montant de 3,4 MF en 1989 et 6,5 MF en 1992. Ce versement de dividendes ôte toute crédibilité à l'argument selon lequel la filiale ne pouvait combler les pertes des succursales parce qu'elle devait conserver ses fonds propres pour ses projets de développement dans la région. Dans ces conditions, la cour pouvait se fonder à la fois sur l'absence de difficultés financières de la filiale et sur le versement

de ces dividendes sans commettre d'erreur de qualification juridique des faits ou de contradiction de motifs. Nous vous proposerons donc de rejeter le pourvoi, y compris la demande de frais au titre de l'article L.761-1 du Code de justice administrative.

Par ces motifs nous concluons au rejet du pourvoi.

Célia Verot, commissaire du Gouvernement

Note :

Cette décision du Conseil d'État est tout à fait intéressante, car elle révèle que, malgré l'effort important de clarification qui a été à l'origine de la distinction fondamentale entre aide à caractère commercial et aide à caractère financier, l'application de principes pourtant anciens et stabilisés se révèle délicate dans certains cas particuliers.

En effet, à bien y regarder, cette décision n'est pas une décision sur le problème des succursales (la question se serait posée dans les mêmes termes pour des filiales), ni sur la frontière entre intérêt commercial ou financier (puisque tout le monde s'accorde à reconnaître le caractère indéniable de l'intérêt commercial de la société mère française). Ce n'est même pas, à proprement parler une décision sur le régime des aides, mais plutôt une nouvelle condition de déductibilité des charges à l'intérieur des groupes.

Si la société de Hong-Kong était une société tierce, elle pourrait souhaiter fermer ses exploitations d'Australie et de Singapour, même si elle gagne beaucoup d'argent en Chine et à Taïwan, et même si ses ressources sont suffisantes pour verser des dividendes et financer son développement, dès lors qu'elle estime que la perspective d'un retour aux bénéfices est trop lointaine, ou que ces deux exploitations ne s'inscrivent plus dans sa stratégie.

Et alors, il ne serait pas contestable que son fournisseur puisse lui verser une subvention déductible, tenant compte des difficultés rencontrées en Australie et à Singapour, pour éviter la fermeture de ces deux exploitations. La déductibilité d'un tel versement suppose simplement qu'elle corresponde bien à l'intérêt du fournisseur et nullement au fait que le client en ait « besoin ». Que cette subvention se matérialise par un abandon de créance ou un versement n'est alors qu'une modalité pratique de mise en œuvre d'une réduction forfaitaire du coût des marchandises livrées.

Normalement, le fait que la société de Hong-Kong soit détenue à 100 % par le fournisseur français ne devrait rien changer à ce raisonnement, et c'est bien la position du commissaire du Gouvernement, au

moins dans un premier temps, puisqu'il admet que « la circonstance que la filiale n'était pas elle-même en situation de difficulté financière n'aurait pas suffi à justifier la solution retenue par la cour ». Mais, dans un deuxième temps, il relève que la filiale a versé des dividendes importants et que cet argument joint au premier permet de valider la qualification donnée par la cour. La raison invoquée pour aboutir à cette conclusion n'est guère convaincante, mais elle est induite par l'argumentaire du contribuable, qui avait avancé que, bien que n'étant pas en difficulté, la filiale avait besoin de l'aide pour conserver ses fonds propres à un niveau satisfaisant.

En fait, pour une société tierce, le fait qu'il y ait eu distribution de dividendes n'aurait rien changé au raisonnement. Mais quand l'actionnaire qui reçoit le dividende est aussi le fournisseur qui octroie l'aide commerciale et que les deux flux de sens inverse sont du même ordre de grandeur, on comprend que cela ait pu troubler le juge ! Certes, le respect des rapports contractuels entre les deux entités et l'orthodoxie comptable justifient qu'il n'y ait pas contraction entre l'aide versée en tant que fournisseur et le dividende réclamé en tant qu'actionnaire, mais le traitement fiscal différent des deux flux a pu faire pencher la balance. Le fait que le texte du jugement mentionne le traitement fiscal du dividende donne à penser que cet élément a une incidence sur la solution adoptée, alors qu'en théorie, on voit mal comment la déductibilité d'une charge pourrait dépendre du traitement fiscal d'un flux distinct et de sens inverse entre les deux entités.

Si l'actionnaire de la société de Hong-Kong avait été une personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés en France distincte du fournisseur, l'aide - dont le Conseil d'État reconnaît la légitimité - aurait bien réduit la base imposable en France et augmenté celle imposable à Hong-Kong ; puis l'actionnaire aurait perçu un dividende bénéficiant du régime mère-fille, sans que probablement personne ne cherche à remettre cet état de fait en cause. On se demande d'ailleurs comment l'administration fiscale française réagirait à une contraction des flux si la société de Hong-Kong était résidente française.

Et pourtant, selon la décision étudiée, le fait que l'actionnaire soit le fournisseur devrait aboutir à ce que l'aide du fournisseur prenne obligatoirement la forme d'une renonciation au dividende pour que la base imposable correspondante reste en France.

En d'autres termes, alors que la logique de l'article 57 du CGI consiste à localiser les bases imposables résultant de transactions intragroupe au même endroit que pour des transactions entre tiers, il faudrait déroger à ce principe lorsque le traitement fiscal en résultant se révélerait favorable au groupe.

Le Conseil d'État complète donc implicitement la dernière phrase de l'article 57, qui stipule que « les produits imposables sont déterminés par comparaison avec ceux des entreprises similaires

exploitées normalement » par la condition : « sauf si le régime fiscal qui en résulte est favorable au groupe ». Le Conseil d'État ferait-il de l'abus de droit rampant ?

REGIME DES CADEAUX

« Pas de cadeau pour les cadeaux... »
Commentaire par Léa Faulcon et Alice Fournier
(*Droit fiscal n° 18, 5 Mai 2011, comm. 335*)

Par un arrêt du 11 février 2011, le Conseil d'État rend plus aisée pour l'Administration la réintégration des sommes exposées au titre des cadeaux d'affaires.

CE, 3e et 8e ss-sect., 11 févr. 2011, n° 316500, Sté Philips France, concl. E. Cortot-Boucher, note L. Faulcon et A. Fournier : JurisData n° 2011-001516

Sera mentionné aux tables du Recueil Lebon

- Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que la société en nom collectif Mazda Éclairage, qui avait pour activité la distribution en qualité de commissionnaire à la vente des lampes et appareils d'éclairage de la marque Mazda, a fait l'objet d'une vérification de comptabilité portant sur les exercices clos en 1991, 1992 et 1993, à l'issue de laquelle l'Administration lui a notifié qu'elle réintégrait dans son résultat imposable les charges, représentant un montant global de 3 433 245 francs, soit 523 394,83 euros, correspondant aux dépenses exposées par la société au titre de l'organisation de trois voyages d'affaires aux États-Unis, au Kenya et au Mexique en 1991 et 1992 ; que la société Philips France, venant aux droits de la société Compagnie Philips Éclairage, qui vient elle-même aux droits de la société Mazda Éclairage, se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 12 mars 2008 par lequel la cour administrative d'appel de Paris a rejeté l'appel qu'elle a interjeté du jugement du 5 juin 2007 par lequel le tribunal

administratif de Paris a rejeté sa demande tendant à la décharge des suppléments d'impôt sur les sociétés auxquels la société Mazda Éclairage a été assujettie au titre des exercices clos en 1991 et 1992 ainsi que des pénalités correspondantes ;

Sur la régularité de l'arrêt attaqué :

- Considérant qu'en jugeant, d'une part, que les dépenses de voyages exposées au cours des exercices clos les 31 décembre 1991 et 1992 par la société Mazda Éclairage devaient être regardées, en l'absence de contrepartie, comme des cadeaux au sens des dispositions du 5 de l'article 39 du Code général des impôts et, d'autre part, que la société Philips France ne justifiait pas que ces dépenses avaient été engagées dans l'intérêt direct de l'exploitation, la cour, qui n'était pas tenue de répondre à tous les arguments soulevés devant elle, a suffisamment motivé son arrêt ;

Sur le bien-fondé de l'arrêt attaqué :

- Considérant qu'aux termes de l'article 39 du Code général des impôts, dont les dispositions sont applicables à l'impôt sur les sociétés en vertu du I de l'article 209 du même code : « 1. Le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges, celles-ci comprenant, sous réserve des dispositions du 5, notamment : 1° Les frais généraux de toute nature (...) 5. Sont également déductibles les dépenses suivantes : (...) e. Les cadeaux de toute nature, à l'exception des objets de faible valeur conçus spécialement pour la publicité ; (...) Les dépenses ci-dessus énumérées peuvent également être réintégrées dans les bénéfices imposables dans la mesure où elles sont excessives et où la preuve n'a pas été apportée qu'elles ont été engagées dans

l'intérêt direct de l'entreprise (...) » ;

- Considérant, en premier lieu, qu'en relevant que si la société Philips France faisait valoir que l'organisation des voyages litigieux répondait à un souci de promotion commerciale, elle ne soutenait pas que les bénéficiaires de ces voyages s'étaient engagés à fournir à la société Mazda Éclairage une prestation quelconque en contrepartie, pour en déduire que les dépenses devaient être regardées comme des cadeaux au sens des dispositions citées ci-dessus du 5 de l'article 39 du Code général des impôts, la cour a donné aux faits qui lui étaient soumis une exacte qualification et n'a commis aucune erreur de droit ;

- Considérant, en second lieu, qu'il résulte des dispositions citées ci-dessus du 5 de l'article 39 du Code général des impôts que les dépenses de cadeaux sont en principe déductibles ; qu'il en va cependant autrement si l'entreprise ne justifie pas de l'intérêt direct que présente, pour son activité présente ou future, l'entretien de bonnes relations avec les bénéficiaires des cadeaux ou si l'Administration établit que le montant d'une dépense est excessif au regard de l'intérêt que le bénéficiaire du cadeau présente pour l'entreprise ; que, dès lors, c'est sans commettre d'erreur de droit que la cour a jugé que la société Philips France n'était pas fondée à demander la décharge des suppléments d'impôt sur les sociétés mis à sa charge après avoir relevé, par une appréciation souveraine exempte de dénaturation, que celle-ci n'apportait pas la preuve, qui lui incombait, que les dépenses de voyages litigieuses avaient présenté un intérêt direct pour la société Mazda Éclairage ;

Note :

1 – Au cours des années 1991 et 1992, la société Mazda Éclairages – aujourd'hui la société Philips France – a offert des voyages aux dirigeants de certaines de ses entreprises clientes, ainsi qu'à leur conjoint.

À la suite d'une vérification de comptabilité de la société, l'Administration fiscale a réintégré dans son résultat imposable ces dépenses de voyages sur le fondement de l'article 39, 5 du CGI, selon lequel les dépenses exposées au titre de « cadeaux de toute nature », bien qu'en principe déductibles « peuvent [...] être réintégrées dans les bénéfices imposables dans la mesure où elles sont excessives et où la preuve n'a pas été apportée qu'elles ont été engagées dans l'intérêt direct de l'entreprise ».

La société a porté le litige devant le tribunal administratif de Paris, qui, par un jugement du 5 juin 2007, a rejeté sa demande tendant à la décharge des suppléments d'impôt sur les sociétés auxquels la société avait été assujettie.

La société a ensuite contesté le jugement devant la cour administrative d'appel de Paris, qui a d'abord

estimé que les voyages en cause constituaient des cadeaux au sens de l'article 39, 5 du CGI, dans la mesure où ils ne correspondaient pas à la contrepartie d'une prestation rendue. Elle a ensuite enjoint à la société d'apporter la preuve de ce que les dépenses en cause avaient été exposées dans son intérêt direct. Constatant que cette preuve n'avait pas été apportée, la cour a alors confirmé la décision du tribunal administratif par un arrêt du 12 mars 2008.

La société s'est pourvue en cassation et a invoqué notamment deux moyens :

— elle a ainsi fait valoir sur le fondement de l'article 39, 5 du CGI que la cour administrative d'appel aurait commis une erreur de droit en omettant de rechercher si les dépenses litigieuses présentaient un caractère excessif avant d'affirmer qu'elles n'étaient pas déductibles ;

— elle a ensuite invoqué que les dépenses en cause étaient déductibles sur le fondement de l'article 39, 1 du CGI, et que la cour n'avait pas appliqué les règles relatives à la charge de la preuve afférentes à cet article.

Le Conseil d'État, dans sa décision du 11 février 2011, précise le régime probatoire attaché à l'article 39, 5 et facilite, au détriment du contribuable, la réintégration des sommes exposées au titre des cadeaux d'affaires.

1. La déductibilité des cadeaux d'affaires est permise...

A. - Un principe de déductibilité strictement encadré
2 – Le CGI permet la déduction du bénéfice d'une société de sommes exposées en vue de gratifier un tiers. Au titre de l'article 39, 1, les frais généraux de toute nature peuvent être déduits du bénéfice de la société, à condition que ceux-ci relèvent d'une gestion normale. De même, l'article 39, 5, e permet la déduction des cadeaux de toute nature, à l'exception des objets de faible valeur conçus spécialement pour la publicité.

Les cadeaux, qu'ils soient offerts aux clients ou aux salariés, participent de la promotion de l'entreprise et de l'entretien de bonnes relations avec les tiers. À ce titre, leur déduction est donc autorisée en ce que ces dépenses sont au final bénéfiques à l'entreprise. Toutefois, la déduction des cadeaux est strictement contrôlée par l'Administration.

En effet, conformément aux dispositions de l'article 54 quater du CGI, les entreprises sont tenues de fournir à l'appui de la déclaration de résultats de chaque exercice le relevé détaillé de chaque catégorie de dépenses visées à l'article 39, 5 du CGI au nombre desquelles figurent les cadeaux. En application de l'article 1763 du CGI, l'entreprise

qui ne produit pas le relevé des frais généraux à l'appui de sa déclaration ou qui fournit des renseignements incomplets s'expose à une amende égale à 5 % du montant des sommes ne figurant pas sur le relevé, ce taux étant ramené à 1 % dès lors que les sommes omises présentent un caractère déductible.

De même, l'article 39, 5 du CGI précise que ne donnent pas lieu à déduction les objets publicitaires de faible valeur ainsi que les échantillons.

La jurisprudence considère également que lorsque le cadeau rémunère un service rendu, celui-ci n'est pas déductible dans la mesure où il reflète une gestion anormale de la société (CE, 7e et 9e ss-sect., 18 déc. 1974, n° 93538 : JurisData n° 1974-600433 ; Rec. CE 1974, p. 641 ; Dr. fisc. 1975, n° 12, comm. 422 ; RJF 2/1975, n° 48, chron. B. Martin Laprade, p. 49 et 50).

Traditionnellement, la jurisprudence, soutenue par l'Administration, affirmait que le fait que la remise du cadeau soit illicite empêchait sa déduction (CE, 10 déc. 1969, n° 73973 : Dr. fisc. 1970, n° 50, comm. 1429, concl. G. Schmeltz ; Dupont 1970, n° 3, p. 13. – Doc. adm. 4 C-427, § 5, 30 oct. 1997). Elle a toutefois assoupli sa position dans un arrêt du Conseil d'État de 1983 (CE, 11 juill. 1983, n° 33942 : Dr. fisc. 1984, n° 16, comm. 813, concl. D. Léger ; RJF 1983, n° 1109) par lequel elle a considéré que, bien que la remise de cadeaux à un client constituait une infraction à la législation économique, cela n'empêchait pas pour autant de le déduire du bénéfice de la société.

Par ailleurs, en vertu de l'article 39, 5, alinéa 10, les dépenses relatives aux cadeaux d'affaires ne sont pas déductibles « lorsqu'elles augmentent dans une proportion supérieure à celle des bénéfices imposables ou que leur montant excède celui de ses bénéfices », à moins que l'entreprise ne soit en mesure de justifier qu'elles sont nécessitées par sa gestion.

Enfin, en application de l'article 39, 5, alinéa 9, les dépenses exposées en vue d'offrir des cadeaux d'affaires « peuvent également être réintégréées dans les bénéfices imposables dans la mesure où elles sont excessives et où la preuve n'a pas été apportée qu'elles ont été engagées dans l'intérêt direct de l'entreprise ».

Ces dernières dispositions ambiguës étaient invoquées par la société requérante, à l'appui de sa demande de déduction des sommes litigieuses.

B. - La portée contestée de l'article 39, 5, alinéa 9
3 – L'article 39, 5, alinéa 9 du CGI, dans une lecture littérale, impose la réintégration des dépenses engagées « dans la mesure où elles sont excessives et où la preuve n'a pas été apportée qu'elles ont été engagées dans l'intérêt direct de l'entreprise ». Ainsi, la satisfaction de deux conditions cumulatives paraît nécessaire pour permettre la réintégration des

dépenses.

C'est en se fondant sur cette lecture littérale que la société requérante revendiquait la déductibilité des dépenses litigieuses. Elle affirmait en effet que la réintégration des sommes en cause était subordonnée à la double condition que soient caractérisés :

— d'une part, le caractère excessif de la dépense en cause ;

— et d'autre part, le défaut d'intérêt direct pour l'entreprise qui a offert le cadeau.

Ainsi, un cadeau offert à une personne n'entretenant pas de relations avec l'entreprise mais d'un montant modique pourrait être déductible.

Cette lecture littérale a été adoptée par l'Administration dans sa documentation administrative (Doc. adm. 4C-457, § 4, 30 oct. 1997). En application de cette doctrine, il incombe à l'Administration d'établir dans un premier temps le caractère excessif des dépenses mentionnées à l'article 39, 5, puis dans un deuxième temps le contribuable peut invoquer que ces dépenses ont été exposées dans l'intérêt direct de l'entreprise pour en empêcher la réintégration.

Toutefois, et comme l'a très justement soulevé le rapporteur public Madame Emmanuelle Cortot-Boucher, cette lecture littérale de l'article 39, 5 alinéa 9 semble « troublante ». En effet, une telle interprétation aboutirait à imposer un régime de déductibilité plus sévère pour les frais généraux tels qu'entendus par l'article 39, 1 du CGI que pour les cadeaux, poste de dépenses bien plus sensible. Ainsi, cela signifierait que l'article 39, 5 n'obéirait pas au régime général de l'article 39, 1 en ce qui concerne la déductibilité des frais généraux, lequel autorise la déduction dès lors que la dépense est engagée dans l'intérêt direct de la société. Ainsi, de manière générale, la déduction de charges ne peut concerner que les dépenses effectuées dans l'intérêt de l'entreprise.

D'ailleurs, la jurisprudence n'a jamais suivi la doctrine administrative sur ce point et a rendu plusieurs arrêts dans lesquels elle a refusé la déductibilité de dépenses qui, bien que d'un montant modeste, n'avaient pas été engagées dans l'intérêt direct de la société (CE, 8e et 7e ss-sect., 24 avr. 1989, n° 43585, Sté Mahout Immobilier. – CE, 1er févr. 1994, n° 93343, SA Peter). Elle a ainsi refusé de considérer que les deux critères énoncés à l'article 39, 5 du CGI étaient cumulatifs. Elle a notamment retenu que, bien que leur réalité ait été établie, des cadeaux ne pouvaient être admis parmi les charges d'une agence immobilière aux seuls motifs que leur montant était faible par rapport au chiffre d'affaires ou qu'ils étaient conformes aux

usages de la profession (CE, 9^e et 7^e ss-sect., 15 déc. 1986, n° 51319, SARL Immobilière Ornano : RJF 1987, n° 137. – CE, 8^e et 9^e ss-sect., 25 janv. 1984, n° 34642, SARL Organisme de fabrications industrielles : JurisData n° 1984-608460 ; Dr. fisc. 1984, n° 23-24, comm. 1116, concl. J.-F. Verny).

Par le présent arrêt, le Conseil d'État rejette la lecture littérale de l'article 39, 5 du CGI au profit d'une lecture téléologique.

2. ... mais est soumise à un régime probatoire déséquilibré en cas de contrôle

A. - Le renversement de la charge de la preuve

4 – Conformément à la position de Madame le rapporteur public Emmanuelle Cortot-Boucher, le Conseil d'État rejette l'approche littérale de l'article 39, 5 et affirme que, bien que les dépenses de cadeaux soient en principe déductibles, « il en va [...] autrement si l'entreprise ne justifie pas de l'intérêt direct que présente, pour son activité présente ou future, l'entretien de bonnes relations avec les bénéficiaires des cadeaux ou si l'Administration établit que le montant d'une dépense est excessif au regard de l'intérêt que le bénéficiaire du cadeau présente pour l'entreprise ».

La Haute juridiction opte ainsi pour deux critères alternatifs. Les dépenses peuvent donc être réintégréées :

- soit lorsqu'elles sont excessives ;
- soit lorsque la preuve n'a pas été apportée qu'elles ont été engagées dans l'intérêt direct de l'entreprise.

Cette interprétation téléologique de l'article 39, 5, alinéa 9 se fonde sur l'intention du législateur et l'esprit du texte. Il ressort par ailleurs de l'instruction fiscale du 22 mars 1967 (Instr. 22 mars 1967 : BOCD n° spécial : Dr. fisc. 1967, n° 15 bis, instr. 2616), dans laquelle l'Administration commente les dispositions de l'article 39, 5, alinéa 9, que ces dernières n'avaient pas pour objet de modifier les conditions de déductibilité prévues à l'article 39, 1, 1° du CGI, qui exige que – pour qu'ils soient déductibles – les frais en cause se rattachent à la gestion normale de l'entreprise ou qu'ils aient été exposés dans son intérêt direct.

Ainsi, cet article a simplement pour objet de modifier la charge de la preuve et de faire peser sur le contribuable la charge de démontrer que les sommes en cause ont été exposées dans l'intérêt direct de la société.

De manière générale, comme l'énonce l'adage latin *actori incumbit probatio*, la charge de la preuve incombe au demandeur. C'est donc à celui qui invoque quelque chose de rapporter la preuve de son allégation.

En matière de cadeau d'affaires, le Conseil d'État

affirme donc que la charge de la preuve du caractère excessif pèse sur l'Administration, alors que la charge de la preuve de l'intérêt direct pèse sur le contribuable.

Par conséquent, lorsque l'Administration conteste la déduction d'une dépense relative à un cadeau offert par la société, elle doit établir le caractère excessif de la dépense. La démonstration du caractère excessif de la dépense entraînera sa réintégration dans le bénéfice du contribuable.

Toutefois, si l'Administration ne parvient pas à démontrer le caractère excessif de la dépense litigieuse, il incombera au contribuable d'établir que la dépense a été exposée dans l'intérêt direct de la société.

Ainsi, le fait que l'Administration ne parvienne pas à établir le caractère excessif de la dépense ne l'empêchera désormais plus de demander la réintégration de la somme litigieuse, si le contribuable n'arrive pas à établir que la dépense a été exposée dans l'intérêt direct de la société.

L'article 39, 5, alinéa 9 énonce donc une règle de preuve qui ne se veut pas contraire à l'article 39, 1 mais simplement plus sévère.

En l'espèce, l'Administration n'a pas démontré le caractère excessif des dépenses, et a enjoint au contribuable d'établir que les sommes litigieuses avaient été engagées dans l'intérêt direct de l'entreprise.

Le fait de ne pas désigner nommément les clients bénéficiaires des cadeaux étant un indice du non-respect de la seconde condition (Rép. min. n° 624 à M. Buot : JOAN Q 9 mars 1969, p. 2374), le Conseil d'État a rejeté le pourvoi de la société requérante. En effet, la cour administrative d'appel avait relevé que l'identité des bénéficiaires du voyage n'était pas établie, ce qui ne permettait pas de considérer que les cadeaux avaient été offerts à certaines personnes en particulier, et ce dans l'intérêt direct de l'entreprise.

Enfin, la caractérisation du caractère excessif de la dépense dépend de la situation de fait. Cette caractérisation peut s'avérer délicate pour l'Administration. C'est pourquoi elle a la possibilité, en cas de difficulté à apporter la preuve du caractère excessif de la dépense, de demander au contribuable de démontrer l'intérêt direct de la dépense pour l'entreprise.

Ainsi, le Conseil d'État affirme dans le présent arrêt que l'article 39, 5 ne suit pas le même régime probatoire que l'article 39, 1.

B. - Cadeaux et frais généraux : des régimes probatoires différents

5 – L'intérêt de l'arrêt ici commenté réside dans le fait qu'il assouplit les possibilités de réintégration par l'Administration fiscale des dépenses de cadeaux dans les résultats des entreprises sur le fondement de l'article 39, 5, alinéa 9 du CGI.

Il revient en effet désormais au contribuable de prouver que les sommes exposées en vue d'offrir des cadeaux l'ont été dans l'intérêt direct de la société et ce peu importe que la preuve de leur caractère excessif ait été préalablement apportée par l'Administration.

Ce renversement de la charge de la preuve place l'Administration dans une position tout à fait confortable. En effet, non seulement les deux critères n'ont plus besoin d'être remplis cumulativement, mais il revient désormais au contribuable de prouver que ce qu'invoque l'Administration n'est pas fondé.

Pour échapper à ce régime probatoire plus contraignant, la société requérante avait alors invoqué l'application des dispositions de l'article 39, 1 du CGI en faisant valoir que les dépenses en cause ne pouvaient être qualifiées de cadeaux, mais qu'elles constituaient des frais de promotion commerciale déductibles sur le fondement de l'article 39, 1 du CGI. L'application de l'article 39, 1 aurait alors obligé l'Administration à apporter la preuve que les dépenses n'avaient pas été exposées dans l'intérêt direct de la société.

Toutefois, le Conseil d'État a balayé cet argument, comme il l'avait déjà fait dans un arrêt de 2003 (CE, 8e et 3e ss-sect., 25 avr. 2003, n° 236923, Sté Laboratoire Merck Clévenot : JurisData n° 2003-080351 ; Dr. fisc. 2003, n° 50, comm. 887, concl. G. Bachelier ; Dr. sociétés 2003, comm. 153, note J.-L. Pierre ; RJF 7/2003, n° 822, concl. G. Bachelier, p. 574 ; BDCF 7/2003, n° 90, concl. G. Bachelier ; LPA 2004, n° 48, p. 14 s., note B. Boutemy et E. Meier ; BGFE 2003, n° 4, p. 11, obs. F. Donnedieu de Vabres), en affirmant que les dépenses exposées constituaient des cadeaux au sens des dispositions de l'article 39, 5 du CGI au motif que les bénéficiaires des voyages litigieux ne

s'étaient pas engagés à fournir à la société requérante une prestation quelconque en contrepartie.

Cette définition des cadeaux au sens de l'article 39, 5 se rapproche de celle donnée par le commissaire du Gouvernement Gilles Bachelier dans ce même arrêt de 2003, lequel considérait qu'un cadeau est un présent donné dans l'intérêt de l'entreprise qui ne constitue pas la contrepartie de l'activité et de l'effort de ceux qui l'ont reçu.

En pratique, l'Administration préconise généralement à ses services de limiter le recours à l'article 39, 5 du CGI aux situations où les dépenses en cause sont d'un montant manifestement disproportionné par rapport à l'importance de l'entreprise et peuvent en réalité être considérées comme étrangères à l'intérêt de l'exploitation. Ainsi, lorsque la dépense en cause n'est pas excessive, l'Administration devrait se fonder sur l'article 39, 1 du CGI, qui constitue le régime de droit commun concernant la déduction des charges et dont la charge de la preuve n'est pas inversée.

Toutefois, avec cette nouvelle interprétation téléologique de l'article 39, 5 du CGI et un régime de preuve plus favorable à l'Administration, on peut craindre que les préconisations de l'Administration soient modifiées lors des vérifications de comptabilité.

Il convient donc désormais d'être vigilant quant aux dépenses de cadeaux engagées. Pour pouvoir déduire les cadeaux d'affaires, outre l'aspect financier du cadeau qui devra être proportionné, la constitution préalable de preuves démontrant que les dépenses ont été exposées dans l'intérêt de la société devient une réelle nécessité.

NOTION D'ACTIF IMMOBILISÉ

CE, 28 juillet 2000, n°181713, *SA Charvet*

(*Droit fiscal*, 2001, n° 9, comm. 174)

Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que la société Alpes Durance Verdon (ADV), ultérieurement absorbée par la SOCIETE CHARVET, est devenue concessionnaire de la société Totalgaz pour la distribution de bouteilles de gaz dans une zone géographique déterminée en vertu d'un contrat de concession exclusif, résiliable chaque année, conclu avec la société Totalgaz en date du 26 décembre 1986 ; que ce contrat a fait l'objet d'un avenant le 1er février 1987 dont l'objet était d'étendre cette zone à celles auparavant concédées par la société Totalgaz à la société commerciale de quincaillerie Guigues et Chabrier et à la société des établissements Moullet Frères, en vertu d'un contrat de concession exclusif identique ; que la société ADV a conclu avec la société commerciale de quincaillerie Guigues et Chabrier le 3 janvier 1987 et avec la société des établissements Moullet Frères le 18 février 1987 deux conventions comportant l'engagement pour ces dernières d'une part, de présenter à la société ADV la clientèle relevant de cette activité et le fichier correspondant, et d'autre part, de ne pas la concurrencer pendant dix ans pour des produits de la société Totalgaz ou tous produits similaires, moyennant le versement d'indemnités d'un montant de 303 349 F à la société commerciale de quincaillerie Guigues et Chabrier et de 205 916 F à la société des établissements Moullet Frères ; que ces indemnités, déduites par la société ADV du résultat de l'exercice clos en 1987, ont été réintégrées par l'administration dans le bénéfice imposable au motif qu'elles constituaient la contrepartie d'un accroissement des éléments d'actif incorporel de la société ;

Considérant que seuls les droits constituant une source régulière de profits, dotés d'une pérennité suffisante et susceptibles de faire l'objet d'une cession, doivent suivre le régime fiscal des éléments incorporels de l'actif immobilisé de l'entreprise ; Considérant qu'en jugeant que l'engagement de

présentation de clientèle et du fichier correspondant ainsi que l'engagement de non-concurrence constituaient des éléments incorporels de l'actif immobilisé de la société ADV alors que ces engagements ne venaient au soutien que d'une activité exercée par la société ADV en vertu d'un contrat de concession, ne constituant pas lui-même un élément incorporel de l'actif immobilisé de la société dès lors qu'il présentait, ainsi qu'il est d'usage dans la profession, un caractère précaire en raison de sa durée d'un an renouvelable par tacite reconduction et de ses conditions de résiliation et que la clientèle restait acquise au concédant, la cour administrative d'appel de Lyon a inexactement qualifié les faits qui lui étaient soumis ; que son arrêt doit donc être annulé ;

Considérant que, dans les circonstances de l'espèce, il y a lieu, par application de l'article 11, deuxième alinéa, de la loi du 31 décembre 1987, de régler l'affaire au fond ;

Considérant qu'il résulte de ce qui vient d'être dit, que les indemnités versées par la société ADV à la société Guigues et Chabrier et à la société Moullet Frères n'ont pas eu pour contrepartie une augmentation de la valeur de son actif immobilisé ; que si l'administration fait valoir subsidiairement que ces versements constitueraient un acte anormal de gestion, la société ADV avait intérêt à accroître sa zone géographique d'intervention en assumant le risque lié au caractère précaire du contrat de concession ; que, dès lors, les sommes litigieuses ont été engagées dans l'intérêt de la société ADV et constituent pour elle des charges déductibles pour la détermination de son bénéfice imposable ; que, par suite, la SOCIETE CHARVET est fondée à soutenir que c'est à tort que le tribunal administratif de Marseille a rejeté sa demande en décharge de l'imposition supplémentaire à l'impôt sur les sociétés mis à sa charge au titre de l'exercice clos le 30 juin 1987 ;

Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond, que, par un protocole d'accord signé le 22 février 1985 entre M. Jacques Simoneau et M. David-Bellouard, principaux actionnaires de la SA Trinôme, anciennement Simoneau Cart'Ouest, M. Simoneau a cédé la totalité de ses actions, s'est engagé à démissionner de ses fonctions de directeur commercial et a souscrit un engagement de non-concurrence confirmant et complétant les obligations résultant de son contrat de travail ; que, par ce protocole, M. Simoneau s'engageait d'une part à ne pas concurrencer la société auprès de certains de ses clients jusqu'au 31 mars 1987, d'autre part à ne pas travailler avec certains de ses concurrents jusqu'au 31 mars 1988, et enfin à ne pas utiliser son nom patronymique comme enseigne ou raison sociale dans l'activité d'imprimerie pendant une durée de quinze ans ; que ce même protocole prévoyait que M. Simoneau percevrait au titre d'agent commercial une commission hors-taxe de 10 % sur le chiffre d'affaire réalisé jusqu'au 31 mars 1987 auprès d'une liste de clients jointe en annexe ; qu'à la suite d'une vérification de comptabilité portant sur les exercices clos le 31 mars des années 1986 à 1988, l'administration fiscale a réintégré dans les bénéfices imposables de la société les sommes de 191 468 F pour l'exercice clos le 31 mars 1986 et 201 484 F pour l'exercice clos le 31 mars 1987, qui avaient été versées à M. Simoneau et déduites par la société au titre du 1° du 1 de l'article 39 du code général des impôts, au motif que ces sommes ne rémunéraient pas un travail effectif mais avaient pour contrepartie l'engagement de non-concurrence souscrit par M. Simoneau, lequel accroissait l'actif immobilisé de la société ; que ces redressements ont eu pour conséquence un complément d'impôt sur les sociétés au titre de l'année 1988, assorti de pénalités ;

Considérant qu'un engagement de non-concurrence ne constitue un élément incorporel de l'actif immobilisé que si, eu égard à son ampleur, à sa durée et au degré de protection qu'il implique, il a pour effet d'accroître la valeur de l'actif incorporel de l'entreprise, notamment par le gain de parts de marché ;

Considérant qu'il résulte des pièces du dossier soumis aux juges du fond que, si M. Simoneau était le fils et portait le nom du fondateur de l'imprimerie Simoneau qui a fusionné pour devenir Simoneau Cart'Ouest, la garantie de non-concurrence conclue

au bénéfice de la société, aux termes de laquelle il était interdit à l'intéressé de conclure des affaires avec certains clients pendant une durée de deux ans et de s'associer avec des entreprises concurrentes pendant trois ans, et qui avait pour seul effet de protéger l'entreprise, pendant une durée limitée, contre un risque de diminution de sa clientèle provenant d'un ancien salarié, ne pouvait être regardée comme augmentant la valeur de l'actif immobilisé de la société ; qu'ainsi la cour administrative d'appel de Nantes, en regardant cet engagement comme un élément incorporel de l'actif immobilisé de la SOCIETE TRINOME a inexactement qualifié les faits qui lui étaient soumis ; qu'il y a lieu, dès lors, d'annuler l'arrêt attaqué ;

Considérant qu'il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de faire application des dispositions de l'article L. 821-2 du code de justice administrative et de régler l'affaire au fond ;

Considérant qu'aux termes de l'article 39 du code général des impôts : 1. Le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges, celles-ci comprenant (...) notamment : /1° Les frais généraux de toute nature, les dépenses de personnel et de main d'œuvre (...)/ Toutefois les rémunérations ne sont admises en déduction des résultats que dans la mesure où elles correspondent à un travail effectif et ne sont pas excessives eu égard à l'importance du service rendu. Cette disposition s'applique à toutes les rémunérations directes ou indirectes, y compris les indemnités, allocations, avantages en nature et remboursement de frais. ;

Considérant qu'aucune pièce du dossier ne permet de rattacher les commissions versées à M. Simoneau et réintégréées par l'administration dans les résultats de la société à des prestations réelles de l'intéressé, dès lors que ni les factures de vente qui ont servi à calculer le montant des commissions, ni les déclarations annuelles des salaires (DAS 2) remplies par la société, ni les factures émises par M. Simoneau ne mentionnent ou ne justifient la réalité de son intervention ; qu'ainsi, les commissions réintégréées par l'administration au titre des exercices clos en 1986 et 1987 ne sont pas des rémunérations déductibles en application du 1° du 1 de l'article 39 du code général des impôts ;

Considérant toutefois qu'eu égard aux explications subsidiairement apportées par la société et admises par l'administration, ces sommes doivent être

regardées comme la rémunération de l'engagement de non-concurrence liant M. Simoneau ; que, pour les motifs mentionnés ci-dessus, cet engagement ne saurait constituer un accroissement de l'actif immobilisé de l'entreprise ; que, dès lors, les sommes versées en contrepartie de cet engagement, dans l'intérêt de l'entreprise, constituent des charges déductibles de ses résultats ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que la SOCIETE TRINOME est fondée à soutenir que c'est à tort que le tribunal administratif de Nantes a rejeté sa demande de décharge du complément d'impôt sur les sociétés et des pénalités correspondantes

auxquels elle a été assujettie au titre de l'exercice clos en 1988 ;

Sur les conclusions de la SOCIETE TRINOME tendant à l'application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative :

Considérant qu'il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de faire application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative et de condamner l'Etat à payer à la SOCIETE TRINOME une somme de 3 000 euros au titre des frais exposés par elle devant la cour administrative d'appel de Nantes et le Conseil d'Etat et non compris dans les dépens ;

AMORTISSEMENT DES ÉLÉMENTS INCORPORELS

« Le régime fiscal des immobilisations incorporelles » par D. Villemot, avocat à la Cour
(*Droit fiscal*, 2008, n°14, comm. 243)

Bénéfices industriels et commerciaux

Le débat « charge ou immobilisation incorporelle » s'est beaucoup enrichi ces dernières années, à la suite de l'évolution du droit comptable et de la jurisprudence fiscale. Il en est de même en matière d'amortissement des immobilisations incorporelles. On constate à la fois une amélioration de la sécurité juridique et un rapprochement des règles comptables et fiscales.

1. - Le régime fiscal des actifs incorporels a connu des changements très importants depuis quelques années, à la suite de la réforme comptable de 2005 et de l'évolution de la jurisprudence du Conseil d'État.

La réglementation comptable a pris une place prédominante avec l'adoption de nouveaux règlements comptables applicables depuis le 1er janvier 2005. Alors que le droit comptable français était auparavant extrêmement lacunaire, le règlement CRC n° 2004-06 sur les actifs et le règlement CRC n° 2002-10 sur l'amortissement et la dépréciation des actifs ont en effet enrichi le plan comptable général

(PCG) en apportant de nombreuses précisions, largement inspirées des normes comptables internationales IAS/IFRS.

Cette évolution comptable s'est automatiquement traduite par une évolution des règles fiscales. Tout d'abord parce que, en application de l'article 38 *quater* de l'annexe III au CGI, « *Les entreprises doivent respecter les définitions édictées par le plan comptable général, sous réserve que celles-ci ne soient pas incompatibles avec les règles applicables pour l'assiette de l'impôt* ».

Ensuite, parce que l'administration fiscale a confirmé son intention de s'écarter le moins possible du droit comptable et de s'adapter à son évolution : « Cette évolution comptable a pour conséquence une nécessaire adaptation des règles fiscales que l'Administration a engagée selon trois axes principaux : le maintien de la connexité de la fiscalité avec la comptabilité, la préservation de la neutralité fiscale et la simplicité des retraitements fiscaux. Il est par ailleurs rappelé qu'aux termes de l'article 38 *quater* de l'annexe III au CGI, les entreprises doivent respecter les définitions du plan

comptable général, sous réserve que celles-ci ne soient pas incompatibles avec les règles applicables pour l'assiette de l'impôt »^{Note 1}.

Enfin, parce que le Conseil d'État entend lui-aussi déroger le moins souvent possible aux règles comptables^{Note 2}. À la question de savoir « jusqu'où doit aller l'alignement de la jurisprudence fiscale sur le droit comptable ? » Yohann Benard, maître des requêtes au Conseil d'État, commentant l'arrêt cité ci-dessus, répondait « il ne fait pas de doute qu'en l'absence de dispositions fiscales y faisant obstacle le juge de l'impôt est tenu de tirer les conséquences des changements survenant dans la réglementation comptable »^{Note 3}.

La connexion fiscal-comptable s'est donc renforcée ces dernières années, qu'il s'agisse de la reconnaissance des actifs incorporels ou de l'amortissement et de la dépréciation de ces mêmes actifs.

1. La reconnaissance des immobilisations incorporelles

A. - La réglementation comptable généralement applicable

2. - L'article 211-1 du Plan comptable général définit, à son paragraphe 3, une immobilisation incorporelle comme « *un actif non monétaire sans substance physique* ».

Il doit donc s'agir avant tout d'un actif, défini au paragraphe 2 de l'article précité comme « *un élément identifiable du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'entité, c'est-à-dire un élément générant une ressource que l'entité contrôle du fait d'évènements passés et dont elle attend des avantages économiques futurs* ».

Ensuite, il est possible d'identifier une immobilisation incorporelle « *si elle est séparable des activités de l'entité, c'est-à-dire susceptibles d'être vendue, transférée, louée ou échangée de manière isolée ou avec un contrat, un autre actif ou passif, ou si elle résulte d'un droit légal ou contractuel, même si ce droit n'est pas transférable ou séparable de l'entité ou des autres droits et obligations* » (PCG, art. 211-3).

Une fois l'immobilisation incorporelle identifiée, se pose encore la question de savoir si elle doit être comptabilisée à l'actif du bilan (PCG, art. 311-1) : « *Une immobilisation (...) est comptabilisée à l'actif lorsque les conditions suivantes sont simultanément réunies :*

il est probable que l'entité bénéficiera des avantages économiques futurs correspondant (...)

son coût ou sa valeur peut être évalué avec une fiabilité suffisante, y compris par différence (...) ».

L'article 211-2 du Plan comptable général précise que « *L'avantage économique futur représentatif d'un actif est le potentiel qu'a cet actif de contribuer, directement ou indirectement, à des flux nets de trésorerie au bénéfice de l'entité* ».

3. - Les dispositions de ces différents articles du Plan comptable général peuvent être résumées ainsi :

une immobilisation incorporelle est une ressource contrôlée par l'entreprise ;

qui résulte d'un droit (même non cessible) ou qui est séparable du fonds de commerce de l'entreprise ;

qui fera probablement bénéficier l'entreprise de flux nets de trésorerie futurs ;

et dont le coût peut être évalué de manière fiable.

Ces caractéristiques sont celles des normes IAS/IFRS.

B. - Les cas particuliers ne relevant pas de la réglementation générale

4. - L'avis du Conseil national de la comptabilité n° 2004-15 sur les actifs a précisé qu'étaient exclus du champ d'application des nouveaux textes les contrats de location au sens de la norme IAS 17, y compris les contrats de licence de marques et de brevets, ainsi que les contrats de délégation de services publics et notamment les concessions de services publics.

L'exclusion des contrats de location concerne essentiellement les contrats de crédit-bail. En IFRS l'analyse amène à considérer que le preneur contrôle, via le contrat de crédit-bail, le bien qui lui procure des avantages économiques futurs. Le bien est donc comptabilisé à l'actif du preneur en contrepartie d'une dette vis-à-vis du bailleur, qui est comptabilisée au passif du preneur.

En normes comptables et fiscales françaises, l'analyse juridique prévaut, le bien est comptabilisé à l'actif du bailleur.

5. - L'exclusion des contrats de licence de marques et de brevets amène à se tourner vers la jurisprudence du Conseil d'État^{Note 4} qui a déterminé les trois critères à remplir simultanément pour pouvoir considérer qu'un tel contrat constitue une immobilisation incorporelle dont les redevances constituent le prix d'acquisition :

source régulière de profits ;

pérennité ;

cessibilité.

Le critère de source régulière de profits est l'équivalent de la ressource dont l'entité attend des avantages économiques futurs.

Le critère de pérennité rejoint la notion de contrôle.

Le troisième critère de cessibilité pose plus de difficultés d'application.

Juridiquement en effet on peut dire qu'un contrat de licence est toujours cessible, moyennant l'accord préalable du concédant. On dit la même chose en affirmant qu'un contrat de licence n'est jamais librement cessible.

La jurisprudence fiscale penche facilement vers la cessibilité, puisqu'elle considère cessibles les contrats de licence :

dont la cession est subordonnée à l'accord préalable du concédant^{Note 5} ;

ou qui ne contiennent aucune clause s'opposant à leur cession^{Note 6}.

6. - En attente d'une réglementation applicable aux contrats de délégation de services publics et de concessions de services publics, on notera qu'ont été considérés comme le prix d'acquisition d'une immobilisation incorporelle amortissable sur la durée de la concession l'abandon d'une créance par le concessionnaire en faveur de l'autorité concédante^{Note 7}, la remise gratuite à la collectivité concédante d'installations créées par le concessionnaire^{Note 8} ou la participation par le concessionnaire à des dépenses de construction du concédant^{Note 9}.

C. - Les différentes solutions au débat « charge ou immobilisation incorporelle »

7. - Les marques acquises doivent être immobilisées de manière séparée, ce qu'a confirmé le Conseil d'État. En effet, pour la Haute juridiction, une société qui acquiert un domaine viticole doit inscrire à l'actif de son bilan, outre les plantations, les terrains et les bâtiments d'exploitation, la marque légalement attachée à l'exploitation, qui confère à son propriétaire un droit d'usage exclusif et produit ses effets sans limitations de durée^{Note 10}. Le Conseil d'État motive sa position en invoquant des concepts qui rejoignent très étroitement les définitions comptables citées *supra*. Il précise en effet que « eu égard à cette durée illimitée, au haut degré de protection et au gain de parts de marché qu'elle implique, une telle marque constitue un élément incorporel de l'entreprise, alors même qu'elle n'est pas cessible par elle-même ».

La détermination de la valeur pour laquelle cette marque doit être inscrite au bilan peut être effectuée par différence entre le coût total d'acquisition et celui des autres éléments dont le coût est connu.

8. - En revanche, les marques créées en interne ne peuvent pas être inscrites à l'actif du bilan car « *Les dépenses engagées pour créer en interne des fonds commerciaux, des marques, des titres de journaux et de magazines, des listes de clients et autres éléments similaires en substance ne peuvent pas être distingués du coût de développement de l'activité dans son ensemble. Par conséquent, ces éléments ne sont pas comptabilisés en tant qu'immobilisations incorporelles. Il en est de même pour les coûts engagés ultérieurement relatifs à ces dépenses internes* » (PCG, art. 311-3.3)

L'administration fiscale s'est ralliée à cette réglementation comptable, au paragraphe 13 de son instruction précitée : « Du point de vue fiscal, les coûts de cette nature, notamment les frais de recherche d'antériorité et de dépôt de marque à l'INPI ou de renouvellement liés aux marques développées en interne, doivent également être déduits immédiatement en charges. La doctrine antérieure est par conséquent rapportée ».

La jurisprudence consistant à immobiliser les frais de dépôt de marques créées en interne^{Note 11} n'est donc plus applicable aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2005.

9. - Les dépenses de publicité sur le nom d'une société, son activité ou une marque dont elle est propriétaire constituent elles aussi des charges déductibles. Elles ne peuvent pas être immobilisées car elles ne peuvent pas non plus être distinguées du coût du développement de l'activité dans son ensemble.

Cela rejoint la position de la jurisprudence qui a considéré que les frais de réalisation de films publicitaires constituent par nature des charges et non des immobilisations, même si les films en question sont utilisés plus d'un an^{Note 12}.

Les frais de publicité liés à l'ouverture d'un premier établissement ou à une introduction en bourse peuvent cependant figurer à l'actif du bilan au poste « frais d'établissement » amortissables sur une période maximale de cinq ans.

10. - Une indemnité de rupture d'un contrat de distribution exclusive peut constituer la contrepartie de l'acquisition d'une immobilisation incorporelle, si le droit qu'acquiert l'entreprise versant l'indemnité lui permet d'avoir accès à une clientèle supplémentaire.

En revanche, le tribunal administratif de Paris a jugé que l'indemnité versée par une marque de luxe à un de ses distributeurs, à l'expiration d'un contrat d'exclusivité, ne peut être regardée comme la rémunération d'un transfert de la clientèle appartenant au distributeur, du fait que le distributeur ne pouvait pas céder les droits qu'il avait acquis en vertu de ce contrat, et parce que la renommée de la

marque, sous laquelle étaient distribués ces produits, était indépendante du lieu de leur commercialisation. La clientèle était donc attachée à la marque de la société qui a versé l'indemnité^{Note 13}.

De même le Conseil d'État a estimé que les indemnités versées par le titulaire d'une marque à son distributeur à l'occasion de la rupture d'un contrat de distribution ne constituent par pour le distributeur la rémunération de la cession d'un actif incorporel immobilisé, dès lors que le contrat à durée indéterminée pouvait être résilié à tout moment moyennant un préavis de quatre mois^{Note 14}.

11. - De la même manière, les sommes versées dans le cadre d'un engagement de non-concurrence constituent la contrepartie de l'acquisition d'un actif incorporel lorsqu'elles valorisent le fonds de commerce de l'entreprise en lui permettant d'avoir accès à une clientèle supplémentaire.

En revanche, les engagements de concurrence « défensifs » qui ont pour objet de protéger la marque ou le fonds de commerce de l'entreprise constituent des charges d'entretien d'un actif incorporel déjà identifié.

Ainsi, le Conseil d'État a jugé que des accords conclus par une société avec d'autres sociétés et qui ont pour objet et pour effet de maintenir la protection juridique dont la société bénéficiait déjà, sans entraîner l'acquisition d'une clientèle ou une restriction de concurrence commerciale, ne sont pas de nature à accroître la valeur du fonds de commerce de la société et, par suite, à constituer une immobilisation incorporelle^{Note 15}.

Dans la même logique, il a statué qu'une indemnité transactionnelle versée en contrepartie de la renonciation à des instances judiciaires visant à mettre fin à l'utilisation abusive d'un patronyme dans les marques déposées par la société n'a pas pour contrepartie l'acquisition d'un élément de l'actif immobilisé^{Note 16}.

En revanche, un accord de coexistence de marques, intervenu pour mettre fin à un litige et autorisant, en contrepartie d'une indemnité forfaitaire, une société à utiliser une marque dans un domaine, tandis que l'autre partie s'engage à ne pas concurrencer dans le même domaine cette marque avec sa propre marque permet à cette société d'escompter le développement de son activité, et constitue donc un élément d'actif incorporel^{Note 17}.

De même, un engagement de non-concurrence ne constitue un élément incorporel de l'actif immobilisé que si, eu égard à son ampleur, à sa durée et au degré de protection qu'il implique, il a pour effet d'accroître la valeur de l'actif incorporel de l'entreprise, notamment par le gain de parts de marché^{Note 18}.

12. - Les frais de recherche ne peuvent pas être immobilisés ; ils constituent obligatoirement des charges (PCG, art. 311-3).

Les coûts de développement peuvent être inscrits à l'actif ou comptabilisés en charges.

L'inscription à l'actif de ces coûts n'est possible que si ceux-ci se rapportent à des projets nettement individualisés, ayant de sérieuses chances de réussite technique et de rentabilité commerciale.

« Ceci implique, pour l'entité, de respecter l'ensemble des critères suivants :

a) la faisabilité technique nécessaire à l'achèvement de l'immobilisation incorporelle en vue de sa mise en service ou de sa vente ;

b) l'intention d'achever l'immobilisation incorporelle et de l'utiliser ou de la vendre ;

c) la capacité à utiliser ou à vendre l'immobilisation incorporelle ;

d) la façon dont l'immobilisation incorporelle générera des avantages économiques futurs probables. L'entité doit démontrer, entre autres choses, l'existence d'un marché pour la production issue de l'immobilisation incorporelle ou pour l'immobilisation incorporelle elle-même ou, si celle-ci doit être utilisée en interne, son utilité ;

e) la disponibilité de ressources (techniques, financières et autres) appropriées pour achever le développement et utiliser ou vendre l'immobilisation incorporelle ; et,

f) la capacité à évaluer de façon fiable les dépenses attribuables à l'immobilisation incorporelle au cours de son développement. » (PCG, art. 311-3.2).

Lorsque ces conditions sont remplies, l'activation n'est pas pour autant obligatoire, elle est optionnelle ; l'option devant être exercée pour l'ensemble des projets et non projet par projet.

Le régime fiscal suit le régime comptable (CGI, art. 236, I).

13. - Lorsque les logiciels sont développés en interne et font partie d'un projet de développement, leurs coûts suivent le régime applicable aux coûts de développement.

En revanche, en application de l'article 331-3 du Plan comptable général, les logiciels autonomes sont immobilisés dans les cas suivants :

« Les logiciels destinés à un usage commercial sont comptabilisés en immobilisations, si les conditions suivantes sont simultanément réunies :

le projet est considéré par l'entité comme ayant de sérieuses chances de réussite technique et de rentabilité commerciale ;

l'entité manifeste sa volonté de produire le logiciel concerné et de s'en servir durablement pour les besoins de la clientèle et identifie les ressources humaines et techniques qui seront mises en oeuvre.

Les logiciels destinés à un usage interne sont enregistrés en immobilisations, si les conditions suivantes sont simultanément remplies :

le projet est considéré comme ayant de sérieuses chances de réussite technique,

l'entité manifeste sa volonté de produire le logiciel, indique la durée d'utilisation minimale estimée compte tenu de l'évolution prévisible des connaissances techniques en matière de conception et de production de logiciels et précise l'impact attendu sur le compte de résultat. »

Les logiciels créés en interne, qu'ils soient autonomes ou intégrés à un projet de développement peuvent, lorsqu'ils ont été immobilisés comptablement faire l'objet d'une déduction fiscale totale immédiate par le biais de la constatation d'un amortissement dérogatoire complémentaire^{Note 19}.

14. - Le régime applicable aux dépenses de création de sites Internet a été précisé par l'avis du CNC n° 2003-05 du 1er avril 2003.

« Les coûts de création de sites Internet doivent être inscrits à l'actif si l'entreprise démontre qu'elle remplit simultanément les conditions suivantes :

a. le site Internet a de sérieuses chances de réussite technique ;

b. l'entreprise a l'intention d'achever le site Internet et de l'utiliser ou de le vendre ;

c. l'entreprise a la capacité d'utiliser ou de vendre le site Internet ;

d. le site Internet générera des avantages économiques futurs ;

e. l'entreprise dispose des ressources (techniques, financières et autres) appropriées pour achever le développement et utiliser ou vendre le site Internet ;

f. l'entreprise a la capacité d'évaluer de façon fiable les dépenses attribuables au site Internet au cours de son développement. »

Les sites remplissant ces conditions (sites « actifs ») doivent donc être immobilisés ; les autres (sites « passifs ») doivent être comptabilisés en charges.

Au plan fiscal, l'Administration applique à ces dépenses le même régime que celui appliqué aux logiciels : possibilité de déduction immédiate, même si les coûts ont été immobilisés comptablement, à

l'exception toutefois des dépenses relatives à l'obtention et à l'immatriculation d'un nom de domaine qui fiscalement suivent obligatoirement le même régime que celui retenu en comptabilité^{Note 20}.

15. - Le régime applicable aux frais de collection nous paraît être le suivant.

À l'occasion de la création de leurs nouveaux modèles ou de leurs nouvelles collections, les maisons de luxe et de mode sont amenées à exposer des frais importants de création ou de collection, tout particulièrement dans le secteur de la haute couture et du prêt-à-porter, qui permettent à ces entreprises, à partir des modèles ou des dessins ainsi créés, de fabriquer leurs nouvelles collections.

Le Conseil d'État a considéré que les dépenses de conception et de réalisation de modèles (charges salariales de son service de création, honoraires de stylistes extérieurs) engagées par une entreprise qui fait fabriquer par des tiers, sous son contrôle, des vêtements pour enfants, en leur fournissant pour partie la matière première à transformer, qu'elle commercialise ensuite sous sa marque, constituent des charges indirectes de production qui doivent être prises en compte dès leur engagement pour l'évaluation des productions en cours^{Note 21}.

La nouvelle réglementation comptable nous semble avoir remis en cause cette analyse. En effet, en application de l'article 321-21 du Plan comptable général, les coûts indirects de production à intégrer dans la valorisation des stocks comprennent « la quote-part d'amortissement des immobilisations incorporelles, telles que les frais de développement et logiciels ». La question est alors de savoir si les frais de collection peuvent être comptabilisés en immobilisations incorporelles ou faire partie des frais de développement susceptibles d'être immobilisés.

Or, en application de l'article 311-1 du Plan comptable général, comme indiqué ci-dessus, pour être comptabilisée une immobilisation doit répondre aux conditions suivantes : « il est probable que l'entité bénéficiera des avantages économiques futurs correspondants (...) son coût ou sa valeur peut être évalué avec une fiabilité suffisante. »

Les frais de collection afférents à des modèles n'ayant pas été retenus et n'ayant pas donné lieu à la production de vêtements ne généreront pas d'avantages économiques futurs. Ils ne constituent donc pas des immobilisations incorporelles ni des frais de développement.

Quant à ceux qui ont donné lieu à la production de vêtements, ils ne peuvent généralement pas être évalués avec une fiabilité suffisante parce qu'il n'est pas possible de distinguer le coût des projets retenus de celui des projets abandonnés.

La jurisprudence du Conseil d'État citée *supra* ne paraît donc plus applicable aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2005.

16. - L'usufruit d'un bien (d'une marque, de titres, d'un immeuble) acquis par l'entreprise est inscrit à son bilan en tant qu'immobilisation incorporelle. Il résulte en effet d'un droit contractuel générant des avantages économiques futurs (les fruits provenant du bien en cause). Ce droit est un droit réel et non personnel ; le contrat d'usufruit ne constitue donc pas un contrat de location exclu du champ d'application de la nouvelle définition des actifs.

2. L'amortissement et la dépréciation des immobilisations incorporelles

A. - Distinction entre amortissement et dépréciation

17. - L'amortissement des actifs fait l'objet de l'article 322-1 du Plan comptable général : « *Un actif amortissable est un actif dont l'utilisation par l'entité est déterminable. L'utilisation pour une entité se mesure par la consommation des avantages économiques attendus de l'actif... L'utilisation d'un actif est déterminable lorsque l'usage attendu de l'actif par l'entité est limitée dans le temps. Cet usage est limité dès lors que l'un des critères suivants, soit à l'origine, soit en cours d'utilisation, est applicable : physique, technique, juridique... L'amortissement d'un actif est la répartition systématique de son montant amortissable en fonction de son utilisation* ».

Cela signifie donc que ne sont amortissables que les actifs dont l'usage est limité dans le temps, et que la durée d'amortissement est égale à la durée de son utilisation par l'entreprise.

Fiscalement, la définition est identique mais la durée d'amortissement n'est pas la durée d'utilisation par l'entreprise mais la durée généralement admis d'après les usages de chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation (CGI, art. 39, 1, 2°), durée habituellement plus courte que la durée réelle d'utilisation par l'entreprise.

18. - Le même article du Plan comptable général indique que « *La dépréciation d'un actif est la constatation que sa valeur actuelle est devenue inférieure à sa valeur comptable* ».

L'article 322-5 précise que « *L'entité doit apprécier à chaque clôture des comptes et à chaque situation intermédiaire, s'il existe un indice quelconque montrant qu'un actif a pu perdre notablement de sa valeur. Lorsqu'il existe un indice de perte de valeur, un test de dépréciation est effectué : la valeur*

comptable de l'actif immobilisé est comparée à sa valeur actuelle... Si la valeur actuelle d'un actif immobilisé devient inférieure à sa valeur nette comptable, cette dernière, si l'actif continue à être utilisé, est ramenée à la valeur actuelle par le biais d'une dépréciation. Toutefois, lorsque la valeur actuelle n'est pas jugée notablement, c'est-à-dire de manière significative, inférieure à la valeur nette comptable, cette dernière est maintenue au bilan ».

La valeur actuelle « *est la valeur la plus élevée de la valeur vénale ou de la valeur d'usage* » (PCG, art. 322-1.8), la valeur d'usage étant déterminée en fonction des flux nets de trésorerie attendus.

Fiscalement, une provision pour dépréciation peut être déduite à hauteur de la différence entre la valeur nette comptable et la valeur probable de réalisation^{Note 22}.

Concernant la valeur d'usage l'Administration a indiqué que « L'attention est par conséquent tout particulièrement appelée sur le caractère non déductible de certaines des provisions pour dépréciation des éléments de l'actif immobilisé qui pourraient être comptabilisées à partir de la valeur d'usage telle que définie ci-avant. En effet, dans certaines situations, la dépréciation des actifs fondée sur la seule diminution des flux futurs de trésorerie liés à l'actif s'apparente à la constitution d'une provision pour manque à gagner ou diminutions de recettes qui ne peut être admise en déduction, conformément à la jurisprudence constante du Conseil d'État sur les provisions pour pertes. Dans ces situations, la dépréciation sera admise à hauteur de la seule valeur vénale, le différentiel entre la valeur d'usage et la valeur vénale étant non déductible »^{Note 23}.

B. - L'amortissement des fonds de commerce acquis

19. - L'article 38 *sexies* de l'annexe III au CGI indique que « *La dépréciation des immobilisations qui ne se déprécient pas de manière irréversible, notamment les terrains, les fonds de commerce, les titres de participation, donne lieu à la constitution de provisions (...)* ».

La question s'est posée de savoir si ce texte n'instituait pas une opposition de principe à l'amortissement des fonds de commerce.

Le Conseil d'État a répondu par la négative^{Note 24}.

Selon cette jurisprudence, deux conditions doivent être remplies pour que cet amortissement soit possible.

Tout d'abord, seuls les éléments individualisables du fonds de commerce peuvent faire l'objet d'un

amortissement. Tel n'est pas le cas de mandats de gestion acquis dont les caractéristiques ne différaient pas des autres mandats de gestion que l'entreprise exploitait et qui s'étaient indissociablement intégrés dans un portefeuille qui se renouvelait en permanence.

Ensuite, il convient de pouvoir démontrer que les effets bénéfiques futurs de l'élément du fonds de commerce prendront fin à une date déterminée.

L'analyse fiscale et l'analyse comptable se rejoignent donc complètement.

C. - L'amortissement des autres immobilisations incorporelles

20. - Les marques acquises peuvent faire l'objet d'un amortissement. Comme l'indique le commissaire du Gouvernement, Laurent Vallée, sous la décision *SA Domaine Clarence Dillon* précitée^{Note 25}, « le principe d'un possible amortissement des marques est acquis ».

Mais en pratique le juge indique, rejoignant en cela le droit comptable, qu'« une marque ne peut être amortie que s'il est possible de déterminer la durée prévisible durant laquelle cette marque produit des effets bénéfiques sur l'exploitation ».

Au cas particulier de l'affaire, le juge a refusé la possibilité d'amortir la marque en cause car une marque « ne peut donner lieu à une dotation annuelle à un compte d'amortissement dès lors qu'il n'est pas possible de déterminer, lors de son acquisition par l'entreprise, que ses effets bénéfiques sur l'exploitation prendront fin à une date déterminée »^{Note 26}.

La durée de protection d'une marque étant illimitée (il suffit d'acquitter régulièrement les droits dus lors des renouvellements), la question se pose de savoir quand en pratique il est possible d'amortir le coût d'acquisition d'une marque.

Le commissaire du Gouvernement, dans ses conclusions précitées, indique que quatre indices peuvent être pris en considération pour déterminer s'il est possible d'identifier une date prévisible à laquelle les effets bénéfiques sur l'exploitation prendront fin :

le cycle de vie du produit auquel la marque est attachée : certains produits ayant une durée de vie limitée (médicaments, modèle de voiture), il est a priori possible de déterminer cette date prévisible ;

l'âge de la marque : « il nous paraît clair que la durée d'utilité d'une marque ancienne rend plus difficile l'anticipation de son extinction » ;

le degré d'établissement de la marque : un fort positionnement sur le marché ou une forte notoriété redent délicat de prévoir cette date prévisible ;

le caractère entretenu de la marque : le renouvellement des produits vendus sous cette marque et les efforts publicitaires déployés pour la promouvoir s'opposent à la possibilité de déterminer cette date prévisible.

Le commissaire du Gouvernement précise aussi qu'il est évident que la marque peut être amortie au cas « où il y a une décision prise d'arrêter l'utilisation de la marque à une échéance donnée ».

21. - Bénéficiant d'une protection juridique, comme les marques, mais dont la durée est limitée, les brevets d'invention sont amortissables sur la durée de protection dont ils bénéficient, sauf s'il peut être démontré que leur durée effective d'utilisation est plus brève.

22. - Les logiciels acquis doivent être amortis sur leur durée réelle d'utilisation. Fiscalement, en application de l'article 236, II du CGI, un logiciel acquis peut (ce n'est pas une obligation) être amorti en totalité dès la fin de la période de onze mois consécutifs suivant le mois de son acquisition, la quote-part d'amortissement supplémentaire par rapport à l'amortissement comptabilisé sur la durée réelle d'utilisation devant être comptabilisée en amortissement dérogatoire.

Les logiciels créés en interne, lorsqu'ils répondent aux critères de comptabilisation, doivent être amortis sur la durée probable d'utilisation. Fiscalement, s'ils n'ont pas été déduits en charges immédiatement, ils sont amortissables sur la même durée, dans la limite de cinq ans.

23. - Les autorisations de mise sur le marché (AMM) sont amortissables. Comme l'indique l'instruction 4 A-13-05 du 30 décembre 2005, à son paragraphe 88 « les droits détenus sur les dossiers scientifiques et techniques prévus à l'article R. 5121-25 du Code de la santé publique, nécessaires à l'obtention, au renouvellement ou au transfert de l'autorisation de mise sur le marché d'une spécialité pharmaceutique, peuvent faire l'objet d'un amortissement, dès lors qu'il est possible de déterminer la durée prévisible durant laquelle cette commercialisation produira ses effets bénéfiques sur l'exploitation, en tenant compte notamment de l'évolution des conditions scientifiques, techniques et économiques du marché de cette spécialité »^{Note 27}.

24. - L'usufruit d'un bien est amortissable sur sa durée, qui est par définition limitée, sa durée étant en effet limitée à 30 ans maximum par l'article 619 du Code civil. Il en est de même fiscalement^{Note 28}.

Note 1 Instr. 30 déc. 2005 : BOI 4 A-13-05, § 1 ; Dr. fisc. 2005, n° 4, instr. 13449.

Note 2 CE, 2 juin 2006, n° 269997 et n° 269998, Sté Lever Fabergé France et Sté Unilever France : JurisData n° 2006-080911 ; Dr. fisc. 2006, n° 46, comm. 720, concl. E. Glaser, note A. Lefeuvre.

Note 3 Y. Benard, Marketing, détergents et provisions : le CNC lave-t-il plus blanc ? : RJF 2006, p. 723 à 730.

Note 4 CE, 21 août 1996, n° 154488, SA Sife : JurisData n° 1996-045024 ; Dr. fisc. 1996, n° 50, comm. 1482, concl. J. Arrighi de Casanova ; RJF 1996, n° 1137 ; BDCF 5/1996, concl. J. Arrighi de Casanova, p. 1 et s. ; BGFE 1996, n° 10, obs. J.-L. Pierre, p. 1 et s. ; V. également M. Cozian et J.-L. Rossignol « Les immobilisations incorporelles à la lumière de la jurisprudence SA Sife : arrêt de principe ou arrêt d'espèce » : Dr. fisc. 2007, n° 42, étude 914.

Note 5 CAA Paris, 27 nov. 2003, n° 98-947, rendu définitif par CE (na), 4 déc. 2002, n° 240303.

Note 6 CE, 14 oct. 2005, n° 262219, min. c/ SA Laboratoires Fournier : JurisData n° 2005-080780 ; Dr. fisc. 2007, n° 23, comm. 570.

Note 7 CE, 27 juin 1973, n° 79628 et n° 79629 : Dr. fisc. 1973, comm. 281, concl. L. Mehl.

Note 8 CAA Lyon, 3 nov. 1992, n° 91LY00333, Sté thermique de Salon-de-Provence : JurisData n° 1992-048381 ; Dr. fisc. 1993, n° 42, comm. 1977, concl. C. Chanel

Note 9 CAA Nancy, 18 mai 2000, n° 96-1626.

Note 10 CE, 28 déc. 2007, n° 284899, min. c/ SA Domaine Clarence Dillon et n° 285506, SA Domaine Clarence Dillon : JurisData n° 2007-081254 ; Dr. fisc. 2008, n° 14, comm. 246.

Note 11 CE, 31 janv. 1997, n° 158678, Sté Saint-Gobain vitrage international : JurisData n° 1997-040953 ; Dr. fisc. 1997, n° 17, comm. 460.

Note 12 CE, 5 juin 1996, n° 143819.

Note 13 TA Paris, 13 déc. 1994, n° 90-2554.

Note 14 CE, 23 juin 2000, n° 188297.

Note 15 CE, 20 févr. 2002, n° 221437, Sté La Chemise Lacoste : JurisData n° 2002-080099 ; Dr. fisc. 2002, n° 16, comm. 343, concl. E. Mignon.

Note 16 CE, 19 juin 2006, n° 268940, Sté Marne-et-Champagne devenue Sté Lanson International : JurisData n° 2006-080970 ; Dr. fisc. 2006, comm. 606, note E. Sarfati et D. Villemot.

Note 17 CAA Paris, 1er mars 2001, n° 97PA02017 et n° 97PA02666, SA Kenzo.

Note 18 CE, 3 nov. 2003, n° 232393, SA Trinôme : JurisData n° 2003-080440 ; Dr. fisc. 2004, n° 16, comm. 418.

Note 19 Instr. 30 déc. 2005 : BOI 4 A-13-05, § 21 ; Dr. fisc. 2006, n° 4, instr. 13449.

Note 20 *Ibid.*, § 22.

Note 21 CE, 23 mai 2003, n° 234100, Sté Catimini : JurisData n° 2003-080362 ; Dr. fisc. 2003, n° 40, comm. 687.

Note 22 CE, 12 janv. 2005, n° 253865, min. c/ SA Pricel : JurisData n° 2005-080623 ; Dr. fisc. 2005, n° 4, act. 8.

Note 23 BOI 4 A-13-05, préc., § 145.

Note 24 CE, 1er oct. 1999, n° 177809, Sté Foncia Particimo : JurisData n° 1999-051288 ; Dr. fisc. 1999, n° 45, comm. 824 ; AJDI 2000, obs. J.-P. Maublanc, p. 135.

Note 25 CE, 28 déc. 2007, n° 284899 et n° 285506, SA Domaine Clarence Dillon, préc.

Note 26 *Ibid.*

Note 27 CE, 14 oct. 2005, n° 260486, SCA Pfizer et n° 260511, SA Chiesi : JurisData n° 2005-080779 ; Dr. fisc. 2005, n° 48, comm. 767 ; concl. S. Verclytte, note M. Sieraczek-Abitan.

Note 28 TA Poitiers, 21 nov. 1996, n° 95-1701, SA Hôtel Grill de Poitiers Nord : Dr. fisc. 1997, n° 32, comm. 15.

CE, 1^{er} octobre 1999, n°177809, SA Franco-Suisse Gestion et Foncia Particimo

(RJF, 11/1999, n°1324)

Considérant qu'aux termes de l'article 39 du CGI, applicable en matière d'impôt sur les sociétés en vertu de l'article 209 du même Code : « 1° Le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges, celles-ci comprenant... notamment :... 2° Les amortissements réellement effectués par l'entreprise, dans la limite de ceux qui sont généralement admis d'après les usages de chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation » ; qu'aux termes de l'article 38 sexies de l'annexe III au même Code : « La dépréciation des immobilisations qui ne se déprécient pas de manière irréversible, notamment les terrains, les fonds de commerce, les

titres de participation, donne lieu à la constitution de provisions dans les conditions prévues aux articles 39-1-5° et 54 quinquies du CGI » ; qu'il résulte de ces dispositions qu'un élément d'actif incorporel identifiable, y compris un fonds de commerce, ne peut donner lieu à une dotation à un compte d'amortissement que s'il est normalement prévisible, lors de sa création ou de son acquisition par l'entreprise, que ses effets bénéfiques sur l'exploitation prendront fin à une date déterminée ; qu'en outre, cet élément d'actif incorporel, lorsqu'il fait partie des éléments constitutifs d'un fonds de commerce et qu'il est représentatif d'une certaine

clientèle attachée à ce fonds, ne peut donner lieu à une dotation spécifique d'amortissement que si, en raison de ses caractéristiques, il est dissociable à la clôture de l'exercice des autres éléments représentatifs de la clientèle attachée au fonds ;

Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis à la CAA que la SA Franco-Suisse de gestion, qui exerçait l'activité d'administrateur de biens, a acquis, au cours d'une période de plusieurs années précédant l'exercice coïncidant avec l'année 1986, auprès de confrères cessant leur activité, des portefeuilles de mandats de gestion ; qu'elle a fait figurer les mandats ainsi obtenus, pour la valeur correspondant aux sommes versées à ses prédécesseurs, à l'actif immobilisé de son bilan ; qu'à la clôture de l'exercice coïncidant avec l'année 1986, elle a pratiqué sur ce poste un amortissement au taux de 20 % ; qu'à l'issue d'une vérification de sa comptabilité, l'administration a estimé que cet amortissement était irrégulier, et en a rapporté le montant aux bénéficiaires imposables de l'exercice ; que la CAA a, par l'arrêt attaqué, accordé à la SA Franco-Suisse de gestion une réduction du supplément d'impôt sur les sociétés auquel elle a été assujettie au titre de l'année 1986 correspondant aux droits qui résultaient de ce chef de redressement, au motif que les mandats de gestion acquis par la société constituaient des éléments incorporels de son fonds de commerce dont il était prévisible que les effets bénéfiques seraient limités dans le temps et qui pouvaient dès lors faire l'objet d'une dotation annuelle à un compte d'amortissement ;

Considérant que dans le cas d'une société exerçant l'activité d'administrateur de biens, le portefeuille de mandats de gestion, quelle que soit l'origine de ceux-ci, qu'elle détient à la clôture d'un exercice, est représentatif de la clientèle attachée à son fonds de commerce ; que la CAA de Paris, en admettant le caractère amortissable des mandats de gestion acquis par la société au cours de la période susmentionnée, sans avoir recherché si, à la clôture de l'exercice coïncidant avec l'année 1986, ces mandats étaient, en raison de l'ensemble de leurs caractéristiques,

dissociables des autres mandats figurant dans son portefeuille, a fait une inexacte application des dispositions précitées ; que l'arrêt de la cour doit être, par suite, annulé ;

Considérant qu'aux termes de l'article 11 de la loi susvisée du 31 décembre 1987, le Conseil d'Etat, s'il prononce l'annulation d'une décision d'une juridiction administrative statuant en dernier ressort, peut « régler l'affaire au fond si l'intérêt d'une bonne administration de la justice le justifie » ; que, dans les circonstances de l'espèce, il y a lieu de régler l'affaire au fond ;

Considérant qu'il résulte de l'instruction que les mandats de gestion acquis ainsi qu'il a été dit précédemment par la SA Franco-Suisse de gestion ne différaient pas, de par leurs caractéristiques et, notamment, la faculté des propriétaires ou copropriétaires mandants de les révoquer à tout moment, des autres mandats qu'elle exploitait, et se sont indissociablement intégrés dans un portefeuille qui, se renouvelant en permanence au fur et à mesure de la résiliation de certains mandats et de l'obtention de nouveaux, ne pouvait prévisiblement se déprécier de manière irréversible avec le temps ; qu'ils ne pouvaient dès lors faire l'objet d'une dotation distincte à un compte d'amortissement ;

Considérant, enfin, que les dispositions comptables de la 4^e directive du Conseil des Communautés européennes du 25 juillet 1978, n° 78/660, relative aux comptes annuels de certaines sociétés, ne font pas obstacle à l'application des dispositions du CGI qui prévoient des règles différentes d'amortissement des éléments d'actif incorporel et notamment des fonds de commerce ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que la société Foncia Particimo, venant aux droits de la SA Franco-Suisse de gestion, n'est pas fondée à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le TA de Paris a rejeté sa demande en réduction du complément d'impôt sur les sociétés auquel elle a été assujettie au titre de l'année 1986 ;

FORMALITÉS DÉCLARATIVES : FORMULAIRE 2058 A

cerfa N° 10951 * 11
Formulaire obligatoire (article 53 A
du Code général des impôts)

9

DÉTERMINATION DU RÉSULTAT FISCAL

@ internet - DGFIP
DGFIP N° 2058-A 2009

Désignation de l'entreprise : _____		Néant <input type="checkbox"/> *		Exercice N, clos le : _____	
I. RÉINTÉGRATIONS				BÉNÉFICE COMPTABLE DE L'EXERCICE	
Charges non admises en déduction du résultat fiscal	Rémunération du travail (entreprises à l'IR)	de l'exploitant ou des associés		WB	
		de son conjoint	moins part déductible* _____	à réintégrer :	WC
	Avantages personnels non déductibles * (sauf amortissements à porter ligne ci-dessous)				
	Amortissements excédentaires (art. 39-4 du C.G.I.) et autres amortissements non déductibles				
	Autres charges et dépenses somptuaires visées à l'art. 39-4 du C.G.I.*				
	Taxe sur les voitures particulières des sociétés (entreprises à l'IS)				
	Provisions et charges à payer non déductibles (cf. tableau 2058-B, cadre III)*				
	Amendes et pénalités (nature : _____)				
	Impôt sur les sociétés (cf. page 9 de la notice 2032)				
	Quote-part	Bénéfices réalisés par une société de personnes ou un GIE	WL	Résultats bénéficiaires visés à l'article 209 B du CGI	L7
Régimes d'imposition particuliers et impositions différées	Moins-values nettes à long terme	— imposées aux taux de 15 % ou de 16,5 % (16 % pour les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu)			IB
		— imposées aux taux de 0 %			ZN
	Fraction imposable des plus-values réalisées au cours d'exercices antérieurs*	— Plus-values nettes à court terme			WN
		— Plus-values soumises au régime des fusions			WO
Écarts de valeurs liquidatives sur OPCVM* (entreprises à l'IS)					
Réintégrations diverses à détailler sur feuillet séparé (dont : Intérêts excédentaires (art. 39-1-3° et 212 du C.G.I.) SU					
Zones d'entreprises* (activité exonérée) SW					
Quote-part de 5 % des plus-values à taux zéro M8					
TOTAL I					
II. DÉDUCTIONS				PERTE COMPTABLE DE L'EXERCICE	
Quote-part dans les pertes subies par une société de personnes ou un G.I.E.*					
Provisions et charges à payer non déductibles, antérieurement taxées, et réintégréées dans les résultats comptables de l'exercice (cf. tableau 2058-B, cadre III)					
Régimes d'imposition particuliers et impositions différées	Plus-values nettes à long terme	— imposées au taux de 15 % (16 % pour les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu)			
		— imposées au taux de 0 %			
		— imposées au taux de 16,5 %			
		— imputées sur les moins-values nettes à long terme antérieures			
		— imputées sur les déficits antérieurs			
Autres plus-values imposées au taux de 16,5 %					
Fraction des plus-values nettes à court terme de l'exercice dont l'imposition est différée*					
Régime des sociétés mères et des filiales * (quote-part des frais et charges restant imposable, à déduire des produits nets de participations)					
Dédution autorisée au titre des investissements réalisés dans les collectivités d'Outre-mer*.					
Majoration d'amortissement*					
Mesures d'incitation	Allègement sur le bénéfice et exonérations*	Entreprises nouvelles - (hérite d'entreprises en difficulté 44 septies)	K9	Entreprises nouvelles 44 septies	L2
		Pôle de compétitivité (art. 44 undecies)	L6	Société investissements immobiliers cotées (art. 44 septies A)	K3
		Zone franche urbaine (art. 44 octies et octies A)	ØV	Bassin d'emploi à redynamiser (art. 44 duodécies)	IF
		Jeunes entreprises innovantes (art. 44 septies A)	L5	Zone franche Corse (art. 44 décies)	ØT
Écarts de valeurs liquidatives sur OPCVM* (entreprises à l'IS)					
Dédutions diverses à détailler sur feuillet séparé (dont créance dégelée par le report en arrière du déficit* (entreprises à l'IS) ZI					
III. RÉSULTAT FISCAL					TOTAL II
Résultat fiscal avant imputation des déficits reportables :		bénéfice (I moins II)		XI	
		déficit (II moins I)			
Déficit de l'exercice reporté en arrière (entreprises à l'IS)					ZL
Déficits antérieurs imputés sur les résultats de l'exercice (entreprises à l'IS)					
RÉSULTAT FISCAL BÉNÉFICE (ligne XN) ou DÉFICIT reportable en avant (ligne XO)					XN