



La Lettre de Fiscablog de Septembre-Octobre 2023

Sommaire

| | Pages |
|---|-------|
| Les essentiels du blog | 3 |
| La jurisprudence en bref | |
| TVA | |
| Actes de chirurgie esthétique et exonération de TVA | 3 |
| Hôtellerie : taxation de la première nuitée si le client ne vient pas à la date convenue | 4 |
| Revenus professionnels | |
| La remise en cause du caractère professionnel d'une exploitation (TVA et Bénéfices agricoles) | 6 |
| Exclusion des encours de production pour l'appréciation de la prépondérance immobilière d'une SCI | 9 |
| Aide à caractère commercial et provision déductible | 11 |
| Une aide d'une mère à sa filiale ne peut être qualifiée de commerciale et admise en déduction qu'en présence de relations commerciales significatives entre elles | 13 |
| Enregistrement | |
| Dutreil : la prépondérance de l'activité commerciale s'apprécie d'après un faisceau d'indices en cas d'activité mixte | 16 |

Contrôle

| | |
|---|----|
| L'irrégularité d'un contrôle inopiné est sans incidence sur la régularité des rehaussements notifiés | 18 |
| Pour la Cour de Cassation, les documents communiqués au contribuable en langue étrangère doivent être au moins partiellement traduits | 20 |
| Documents obtenus de tiers utilisés pour fonder des rectifications : obligations respectives du contribuable et de l'administration | 21 |
| Intérêt de retard : décompte en cas de paiement des impositions avant notification du redressement | 22 |

Procédure contentieuse

| | |
|--|----|
| Une réclamation peut être adressée sous forme de courrier électronique | 25 |
| Dégrèvement contentieux : les intérêts moratoires ne courent pas à compter des versements d'acomptes antérieurs à la mise en recouvrement | 29 |

La jurisprudence commentée

30

Recouvrement : la limite des obligations du donneur d'ordre au regard de sa solidarité au paiement des impôts et taxes de son cocontractant en cas de travail dissimulé (arrêt du Conseil d'Etat du 22 mars 2023, n° 456631, Sté Bovendis).

Les questions des abonnés

| | |
|---|----|
| L'acquisition d'un immeuble en vue de sa démolition et de l'édification d'une nouvelle construction | 35 |
| Crédit-bail et déduction des surloyers | 43 |

NB : le bon fonctionnement des liens hypertextes (soulignés et en bleu) nécessite que votre application PDF prenne en charge la détection automatique des liens.

Les essentiels du blog

Retrait volontaire d'un associé d'une SAS à capital variable et plus-values : l'administration publie une décision de rescrit. [Lire ici](#)

TVA : l'administration apporte des précisions sur l'élargissement du taux réduit de 5,5% aux denrées alimentaires et aux intrants des productions alimentaire et agricole. [Lire ici](#)

TVA et offres composites : l'administration publie sa doctrine et ouvre une consultation publique. [Lire ici](#)

TVA et assujetti unique : l'administration publie sa doctrine relative aux règles spécifiques de contrôle de l'assujetti unique et de ses membres [Lire ici](#)

Report d'imposition : la réduction de capital par annulation des titres met fin au report même si elle est motivée par des pertes (Rép. Min. Assemblée Nationale) [Lire ici](#)

Abattement ou exonération des plus-values en cas de départ à la retraite : un assouplissement bienvenu (Réponse ministérielle) [Lire ici](#)

La jurisprudence en bref

TVA

Actes de chirurgie esthétique et exonération de TVA

(Conseil d'Etat, décision n° 463029 du 20 février 2023 de non admission du pourvoi formé contre l'arrêt n° 20PA02277 de la CAA de Paris du 8 février 2022).

Un contribuable avait estimé pouvoir **exonérer** de TVA certains actes de **chirurgie esthétique** qu'il pratiquait au motif notamment que ces derniers étaient inscrits à la «classification commune des actes médicaux» (**CCAM**), qui est établie après un avis d'une autorité médicale. Il considérait qu'ils poursuivaient par conséquent une **finalité thérapeutique**.

NB : la CCAM est destinée à décrire et coder l'activité de tous les professionnels concernés, dans le cadre des obligations réglementaires leur incombant d'une part, dans l'objectif plus large de la mise en place d'un système d'information de santé (SIS) d'autre part.

La Cour administrative d'Appel de Paris a jugé que « *la circonstance que ces actes sont inscrits à la CCAM tarifante qui est établie après un avis d'une autorité médicale ne suffit pas, à elle seule, à établir le caractère thérapeutique de chacun d'eux, dès lors qu'il résulte des termes de cette classification que le remboursement de certaines catégories d'actes chirurgicaux est soumis à une entente préalable au cas par cas* ».

La CAA a ainsi fait application de la **jurisprudence constante** du Conseil d'Etat relative à l'article [261 -4.1° du CGI](#) (« Sont exonérés de la taxe sur la valeur ajoutée... les soins dispensés aux personnes par les membres des professions médicales et paramédicales réglementées.. »), au regard de la directive européenne 2006/112/CE du 28 novembre 2006.

Les dispositions de cet article doivent être interprétées à la lumière de la jurisprudence de la **Cour de justice de l'Union européenne**, notamment dans son arrêt [Skatteverket c/ PFC Clinic AB du 21 mars 2013](#), selon lequel seuls les actes de médecine et de chirurgie esthétique dispensés dans le but " **de diagnostiquer, de soigner et, dans la mesure du possible, de guérir** " des personnes qui, par suite d'une maladie, d'une blessure ou d'un handicap physique congénital, nécessitent une telle intervention, poursuivent **une finalité thérapeutique** et doivent, dès lors, être regardés comme des soins à la personne **exonérés de TVA**.

Voir également la doctrine administrative au [BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-10](#) (§§ 40 à 48).

Le **pourvoi** formé par le contribuable a été **rejeté** par le Conseil d'Etat dans le cadre de la procédure préalable d'admission, et l'**arrêt de la CAA** de Paris est ainsi devenu **définitif**.

Voir : **Légifrance** [Arrêt n°20PA02277 de la CAA de Paris du 8 février 2022](#).

—0—

Hôtellerie : taxation de la première nuitée si le client ne vient pas à la date convenue

(Arrêt n°21PA05850 de la CAA Paris du 20 janvier 2023).

Faisant l'objet de rappels de **TVA**, une société **d'hôtellerie** (la SAS Hôtellerie Paris Eiffel Suffren) soutenait devant la Cour administrative d'Appel de Paris que :

- ⇒ les **sommes conservées** par l'établissement hôtelier lorsque **le client ne se présente pas**, sans l'avoir informé de sa défection (prestations " no show "), ne sont la contrepartie **d'aucune prestation distincte** de la prestation d'hébergement ;
- ⇒ elles présentent le caractère d'**indemnité** et n'entrent **pas dans le champ** d'application de la taxe sur la valeur ajoutée dès lors que le **contrat** hôtelier, qui n'est pas ferme et définitif lors de la prise de réservation, ne reçoit **pas d'exécution** lorsque le client est défaillant et qu'elle subit notamment un **manque à gagner** s'agissant des prestations accessoires à la mise à disposition de la chambre telles que la restauration.

L'administration avait en effet considéré que les **sommes** correspondant aux nuitées réservées par les clients mais non consommées devaient être **assujetties à la TVA**.

Sur la qualification de la prestation et de sa contrepartie

La CAA rappelle notamment les termes de [l'article 256 du CGI](#) : " I. Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel. (...) "

Elle rappelle également l'article 2 de la **sixième directive** européenne du 17 mai 1977, et son interprétation par la Cour de justice de l'Union européenne (*), selon lesquels une **prestation de services** ne peut être soumise à la taxe sur la valeur ajoutée que s'il existe un **lien direct** entre le service rendu et la contre-valeur reçue, les **sommes** versées constituant une **contrepartie** effective d'un **service individualisable** fourni dans le cadre d'un rapport juridique où des prestations réciproques sont échangées.

(*) notamment décisions du [18 juillet 2007 Société thermale d'Eugénie-les-Bains \(aff. 277/05\)](#), et du [23 décembre 2015 Air France-KLM et Hop! - Brit Air SAS \(aff. C-250/14 et C-289/14\)](#)

La CAA a constaté que lorsqu'un client de l'hôtel Paris Eiffel Suffren réserve une chambre, il communique le numéro de sa carte bancaire et accepte, par conséquent, que l'hôtel le débite du montant de la première nuit dans l'hypothèse où il ne se présenterait pas à la date convenue sans avoir annulé sa réservation dans les délais.

Aux termes de l'article 17 des **conditions générales de vente** du groupe Accor (dont relève la requérante), le **montant dû** par le client défaillant est déterminé en fonction des **caractéristiques de la chambre** et des **prestations** complémentaires proposées, à raison d'une première nuitée.

Elle en conclut que cette somme rémunère la **prestation** fournie par l'hôtel Paris Eiffel Suffren, à savoir **le droit pour le client de disposer de la chambre** qu'il a réservée, laquelle fait partie intégrante de la prestation d'hôtellerie, **peu importe** que le client **mette ou ne mette pas en œuvre** le droit de bénéficier effectivement dudit service.

La somme versée, alors même qu'il ne s'agit pas d'un " prépaiement ", constitue ainsi la **contrepartie effective d'un service individualisable** dont les éléments, à savoir le service à fournir et le montant facturé au client, ont été déterminés lors de la conclusion du contrat.

La CAA **juge** par conséquent que la **somme** en litige constitue la rémunération de l'opération faisant l'objet du contrat et doit être **soumise** en tant que telle à la TVA.

Sur la notion d'indemnité non taxable

La Cour considère que la SAS Hôtellerie Paris Eiffel Suffren **ne peut valablement tirer argument** de l'usage du terme « **d'arrhes** » dans les conditions générales de vente du groupe Accor auquel elle appartient :

- ⇒ au vu des conditions générales de vente du groupe Accord, les **sommes** en litige, non payées à l'avance, sont déterminées, **non de manière forfaitaire**, mais en fonction des caractéristiques de la réservation,

- ⇒ elles constituent la **contrepartie directe** d'une **prestation** faisant partie intégrante de la prestation hôtelière.
- ⇒ ainsi que l'a relevé la CJUE (*), le **paiement** d'une prestation qui n'est **finalement pas consommée ne saurait s'apparenter à la réparation d'un préjudice**, lorsque le prestataire est en mesure **de louer à un tiers** la chambre réservée par le client défaillant. Au surplus, il n'est pas démontré que les **moindres recettes** tirées de la location de la chambre ne seraient pas intégralement compensées par de **moindres frais**.

(*) décision du [23 décembre 2015 Air France-KLM et Hop! - Brit Air SAS \(aff. C-250/14 et C-289/14\)](#)

La Cour en conclut que, les sommes en litige ne peuvent être assimilées à des « arrhes », au sens des dispositions des articles [1590 du code civil](#) et [L. 214-1 du code de la consommation](#) .

La **requête** de la la SAS Hôtellerie Paris Eiffel Suffren est **rejetée**.

Voir aussi l'arrêt de [la CAA de Paris n°20PA02348 du 10 juin 2022](#), dans une espèce où les sommes conservées par l'hôtelier correspondaient à l'intégralité du prix du séjour.

Voir : Légifrance [Arrêt n°21PA05850 de la CAA Paris du 20 janvier 2023](#)

Revenus professionnels

La remise en cause du caractère professionnel d'une exploitation (TVA et Bénéfices agricoles)

(Conseil d'Etat, décision n°466607 du 14 février 2023 de non admission du pourvoi contre l'arrêt n° 20NT03456 de la CAA de Nantes du 10 juin 2022)

M. A... a créé une entreprise individuelle dont l'objet est l'**activité d'élevage de chevaux**, et a imputé des **déficits** constatés par cette entreprise sur son **revenu global**, et obtenu des **remboursements de crédits de TVA**.

A l'issue d'une vérification de comptabilité, l'administration a **remis en cause le caractère professionnel** de l'activité d'élevage et, par suite, l'imputation des déficits sur le revenu global de M. A... ainsi que les remboursements de crédits de TVA.

Le Tribunal administratif ayant fait droit à la contestation de M. A..., le ministre de l'économie, des finances et de la relance a fait **appel** de ce jugement.

En ce qui concerne l'impôt sur le revenu :

La **Cour administrative d'Appel** de Nantes rappelle les termes des articles **156 et 63** du code général des impôts (CGI) :

Article 156 : " *L'impôt sur le revenu est établi d'après le montant total du revenu net annuel dont dispose chaque foyer fiscal (...) sous déduction : I. du déficit constaté pour une année dans une catégorie de revenus (...)*".

Article 63 : " *Sont considérés comme bénéfiques de l'exploitation agricole pour l'application de l'impôt sur le revenu, les revenus que l'exploitation de biens ruraux procure soit aux fermiers, métayers, colons partiaires, soit aux propriétaires exploitant eux-mêmes (...) / Sont aussi considérés comme bénéfiques de l'exploitation agricole les revenus qui proviennent des activités de préparation et d'entraînement des équidés domestiques, en vue de leur exploitation dans les activités autres que celles du spectacle (...)*".

La CAA tire de ces dispositions que **ne sont imputables** sur le revenu global que les déficits provenant d'une **activité professionnelle** caractérisée par l'**exercice habituel** de l'activité et par la **recherche du profit**, et que l'existence d'une telle activité ne peut être admise si l'une de ces deux conditions n'est pas satisfaite.

Elle constate que :

- ⇒ en **2010 et 2011** le **cheptel** appartenant à M. A... était toujours composé **comme en 2007** de cinq chevaux dont trois juments,
- ⇒ **aucune poulinière** n'avait été **acquise** ni **aucune vente conclue**, une seule saillie ayant été réalisée en 2011,
- ⇒ l'une des juments participait à des **tournois de chevalerie** nationale et internationale, activités de **spectacle** qui ne sont pas des activités agricoles au sens des dispositions de l'article [L. 311-1 du code rural et des pêches maritimes](#), l'autre participant à des **tournois de polo** de renommée nationale et internationale,
- ⇒ l'activité d'élevage de M. A... n'a procuré **aucun revenu depuis 2007**, y compris au cours des trois années contrôlées (2009 à 2011),
- ⇒ **M. A...** est par ailleurs gérant à plein temps d'une société immobilière à Cherbourg, et **travaille à plus de 100 kilomètres** du lieu de l'élevage des chevaux, de sorte qu'il ne dispose que de peu de temps pour se consacrer quotidiennement à ses chevaux, et n'emploie **aucun salarié** à cette fin,
- ⇒ il n'établit **pas** avoir accompli des **démarches** afin de se procurer une **clientèle** et ne justifie **pas** des **investissements** nécessaires au développement ou à la pérennisation de son activité **en vue de l'obtention de gains futurs**,
- ⇒ **aucun revenu** provenant de la **cession** de poulains ou de **gains de course** n'a été déclaré au titre des années en cause.

La Cour en conclut que le caractère **professionnel** de l'activité d'élevage de chevaux de M. A... n'est **pas avéré**, et qu'il **ne pouvait** valablement **demandeur l'imputation** sur son revenu global des **déficits** provenant de cette activité.

NB : la Cour n'a **pas retenu** l'argument du contribuable selon lequel il était affilié à la **Mutualité Sociale Agricole**. Elle indique sur ce point que l'article [L. 311-1 du code rural et des pêches maritimes](#), qui définissent les activités réputées agricoles, ne prennent pas en compte le statut social des personnes qui exercent des activités de préparation et d'entraînement des équidés domestiques (en d'autres termes M. A... n'a pu être affilié à la MSA qu'en revendiquant une activité qu'il n'exerçait pas réellement).

En ce qui concerne la taxe sur la valeur ajoutée :

La **Cour** rappelle les termes des articles **256** et **256 A** du CGI :

Article 256 : " I. Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un **assujetti** agissant en tant que tel (...) ".

Article 256 A, premier alinéa : " *Sont assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée les personnes qui effectuent de manière **indépendante** une des **activités économiques** mentionnées au cinquième alinéa, quels que soient le statut juridique de ces personnes, leur situation au regard des autres impôts et la forme ou la nature de leur intervention* ".

Article 256 A, cinquième alinéa : " *Les **activités économiques** visées au premier alinéa se définissent comme toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services (...). Est notamment considérée comme activité économique une **opération** comportant **l'exploitation** d'un bien meuble corporel ou incorporel **en vue** d'en retirer des **recettes** ayant un caractère de **permanence*** ".

Elle cite par ailleurs les termes de l'article **271 du CGI** : " I. 1. La taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé les éléments du prix d'une **opération imposable** est déductible de la taxe sur la valeur ajoutée applicable à cette opération. (...) " .

Elle tire de ces dispositions que la **déduction** de la taxe sur la valeur ajoutée relative aux dépenses engagées dans le cadre d'une activité est **subordonnée** à la réalisation **d'opérations imposables** à cette même taxe et s'inscrivant dans une activité **économique**.

Compte tenu de ce qui a été indiqué précédemment, la **Cour** estime que :

- ⇒ M. A... ne peut **pas** être regardé comme exerçant une activité économique entrant dans le **champ d'application** de la taxe sur la valeur ajoutée,
- ⇒ en **l'absence d'activité économique** ayant un caractère de **permanence** et de réalisation **d'opérations** imposables à la taxe, l'intéressé **ne pouvait** procéder à la **déduction** de la taxe sur la valeur ajoutée ayant grevé les charges afférentes à l'activité d'élevage pour la période concernée.

Conclusion générale :

La Cour a annulé le jugement du Tribunal administratif et **remis à la charge** de M. A... **les rappels** d'impôt sur le revenu et de TVA notifiés par l'administration.

NB : la Cour a également confirmé la **majoration pour manquement délibéré** notifiée par l'administration.

Le **pourvoi** formé par le contribuable a été **rejeté** par le Conseil d'Etat dans le cadre de la procédure préalable d'admission, et l'**arrêt de la CAA** de Nantes est ainsi devenu **définitif**.

OBSERVATIONS :

Bien que l'arrêt ait été rendu en matière d'activité agricole, ses conclusions ont vocation à être **transposées** en matière de **BIC ou de BNC** dans les situations où le caractère professionnel de l'activité pourrait être remis en cause.

Par ailleurs, le **faisceau d'indices** retenus par la Cour est ici particulièrement fourni, mais il pourra se présenter des situations où la **frontière** entre activité professionnelle et activité de loisirs pourrait être **plus ténue**. On retiendra que les **critères essentiels** sont la **recherche de profits**, la **participation personnelle** à l'exploitation, et son **caractère de permanence**.

Voir : Légifrance [Arrêt n°20NT03456 de la CAA de Nantes du 10 juin 2022](#)

—0—

Exclusion des encours de production pour l'appréciation de la prépondérance immobilière d'une SCI

(Arrêt n° 21DA02410 de la CAA Douai du 30 mars 2023, EURL PHC).

L'EURL PHC, qui exerce une activité de **promotion immobilière** et de marchand de biens, a **cédé les titres** d'une SARL Lexy et placé la plus-value correspondante sous le **régime d'imposition des plus-values à long terme** prévu au a quinquies du I de l'article 219 du code général des impôts (CGI).

A l'issue d'une vérification de comptabilité, l'administration a **remis en cause** ce régime, considérant que la SARL Lexy était une **société à prépondérance immobilière** exclue de ce régime par les dispositions du point a. sexies-0 bis du I de l'article 219.

Selon elle, l'actif de la SCI Lexy était composé d'un terrain d'une valeur de 4 602 274 € et d'un actif en comptabilité d'un montant de 1 471 833 € au titre **d'encours de production** (considérés par elle comme des droits portant sur un immeuble). Elle a donc estimé que l'actif réel de la société était constitué à 95 % par des droits portant sur des immeubles.

Le Tribunal administratif de Rouen a constaté que la SCI Lexy n'était **pas encore propriétaire du terrain** à la date de cession.

Toutefois, il a jugé qu'une fois exclue la valeur du terrain, le ratio de prépondérance immobilière s'établissait encore à **83 %** en rapportant au total de l'actif de la société d'un montant de 1 471 883 €, **les encours de production** de biens d'un montant de 1 224 104 €.

La Cour rappelle les dispositions de [l'article 219 du CGI](#) :

" I (...) Le taux normal de l'impôt est fixé à 33,1/3 %. (*) Toutefois : (...)

a quinquies. Pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2006, le montant net des **plus-values à long terme** afférentes à des titres de participation fait l'objet d'une imposition séparée au taux de 8 %. Ce **taux est fixé à 0 %** pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2007. Une quote-part de frais et charges égale à 12 % du montant brut des plus-values de cession est prise en compte pour la détermination du résultat imposable.

a. sexies-0 bis) Le régime des **plus et moins-values à long terme cesse de s'appliquer** à la plus ou moins-value provenant des **cessions de titres de sociétés à prépondérance immobilière non cotées** réalisées à compter du 26 septembre 2007. Sont considérées comme des sociétés à prépondérance immobilière les sociétés dont l'**actif est, à la date de la cession de ces titres ou a été à la clôture du dernier exercice précédant cette cession, constitué pour plus de 50 % de sa valeur réelle par des immeubles, des droits portant sur des immeubles, des droits afférents à un contrat de crédit-bail ... ou par des titres d'autres sociétés à prépondérance immobilière.** (...).

(*) taux applicable à l'année en litige.

La Cour tire de ces dispositions que le bénéfice du régime d'imposition des plus-values à long terme est subordonné à la **condition** que l'actif de la société dont les titres sont cédés ne soit **pas** constitué pour **plus de 50 %** de sa valeur réelle par des **immeubles**, des **droits** portant sur des **immeubles** ou des **droits** afférents à un contrat de **crédit-bail**.

Or, elle estime que les **encours de production** immobilisés à l'actif de la SCI Lexy, constitués pour l'essentiel de frais de démolition, de frais de géomètre-expert et d'honoraires d'avocat, **ne peuvent être regardés comme des droits** portant sur des **immeubles** au sens et pour l'application de l'article 219 du CGI.

La CAA ordonne donc la **décharge** des impositions correspondantes.

NB : la société soutenait à juste titre que les **encours de production** inscrits à l'actif du bilan ne peuvent être considérés comme des droits immobiliers car ils ne confèrent **aucune prérogative** directe d'une personne sur un bien immobilier. Par ailleurs, elle se prévalait de l'**instruction administrative BOI-IS-BASE-20-20-10-30** (au § 40) qui ne mentionne pas la prise en compte de ces encours de production dans le ratio pour l'appréciation de la prépondérance immobilière.

OBSERVATION : la solution n'est valable que tant que les frais en cause figurent à l'actif en tant qu'encours de production. Il en sera autrement lorsque les **frais définitifs seront intégrés à la valeur de l'immeuble inscrit à l'actif**.

Voir : Légifrance [Arrêt n°21DA02410 de la CAA Douai du 30 mars 2023, EURL PHC](#)

Aide à caractère commercial et provision déductible

(Conseil d'Etat, décision n°464467 du 20 février 2023 de non admission du pourvoi contre l'arrêt n°20LY01253 de la CAA Lyon du 31 mars 2022, SARL Nambudo).

La SARL Nambudo, **holding** d'un groupe intervenant dans le développement et la commercialisation de dispositifs chirurgicaux implantables, a créé une **filiale en Allemagne** en 2008 dans le but de **pénétrer le marché allemand**, et lui a consenti chaque année des **avances de trésorerie** rémunérées.

En 2014 et 2015, elle a comptabilisé des **provisions** (500 184 et 583 518 €) pour risque de **non recouvrement** des créances.

NB : cette filiale allemande a fait l'objet d'une liquidation amiable avec effet au 31 octobre 2015.

A l'issue d'une vérification de comptabilité, l'**administration** fiscale a **remis en cause** la **déductibilité** de provisions pour risque de non recouvrement de créances, considérant que :

- ⇒ les **provisions** constituaient une **aide à caractère financier**,
- ⇒ les **avances** consenties étaient elles-mêmes constitutives d'une aide à **caractère financier** ayant eu pour objet de permettre la survie de la filiale, et au surplus d'un **acte anormal de gestion** au regard de la situation de la filiale.

La Cour rappelle les dispositions de [l'article 39](#) du code général des impôts (CGI) :

« 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**, à condition qu'elles aient été effectivement constatées dans les écritures de l'exercice (...).

13. Sont **exclus** des charges déductibles pour l'établissement de l'impôt les **aides** de toute nature consenties à une autre entreprise, à **l'exception** des aides à **caractère commercial**...".

NB : le point **13**, issu de la Loi de Finances rectificative pour 2012 du 16 août 2012, est applicable aux exercices clos **à compter du 4 juillet 2012**.

Sur la qualification d' « aides »

La Cour considère que la **seule inscription** dans la comptabilité de la société mère de **provisions** destinées à couvrir un risque de non recouvrement de créances **ne peut être regardée** comme constituant par elle-même une **aide** au bénéfice de la filiale, au sens des dispositions du 13 de l'article 39 du CGI, à supposer même qu'à la date de leur inscription la société requérante ait déjà eu l'intention avérée d'abandonner ultérieurement les créances correspondantes.

Sur l'acte anormal de gestion

La Cour considère que peut revêtir un **caractère normal**, pour assurer le **développement commercial d'un groupe à l'étranger**, une **aide** apportée par une société mère à une **filiale implantée à l'étranger** pour des raisons commerciales en relation avec **l'implantation de produits** sur un **nouveau marché étranger**, en particulier dans un contexte marqué par une difficulté de pénétration de ce marché.

Elle relève qu'il n'est pas discuté que la filiale a été créée afin de tenter de pénétrer le marché allemand jugé particulièrement porteur.

Par conséquent, elle estime que les **avances de trésorerie rémunérées** (alors même que cette rémunération aurait seulement été inscrite en compte courant d'associé), consenties par la holding au cours des **premières années de vie de la filiale**, et jusqu'au dernier exercice clos avant le 4 juillet 2012, **ne sauraient être regardées** comme ayant eu pour **seul objet** de permettre la **survie de la filiale**.

Elles sont ainsi suffisamment **justifiées** par la nécessité d'investir les sommes nécessaires à **l'implantation de la marque** sur un nouveau marché. La Cour relève d'ailleurs que le **chiffre d'affaires** de la filiale allemande, quoique toujours nettement plus faible que les avances de trésorerie, a été en **progression constante** de 2008 à 2011.

Par suite, elle juge que :

- ⇒ les **avances de trésorerie** rémunérées, consenties au cours des exercices clos de 2008 à 2011 ne présentaient **pas** le caractère **d'actes anormaux** de gestion,
- ⇒ dès lors que **le risque** de non recouvrement des créances correspondantes n'est **pas en litige**, pouvaient ainsi faire l'objet de **provisions déductibles** au terme des exercices clos en 2014 et 2015.
- ⇒ les dispositions du **13** de l'article 39 du code général des impôts, qui ne sont applicables qu'aux **exercices clos à compter du 4 juillet 2012**, ne font **pas obstacle** à cette déductibilité.
- ⇒ la circonstance que la société ait **consenti** en **2014** et **2015** de **nouvelles avances** susceptibles de recevoir la qualification **d'actes anormaux de gestion** est, en outre, **sans effet**, par elle-même, sur la qualification des **avances antérieures** faisant l'objet des provisions en litige.

La Cour estime par ailleurs que les **avances** de trésorerie rémunérées **à compter de l'exercice clos en 2012**, également consenties dans l'intérêt du **développement commercial** de la requérante à **l'étranger** (et dès lors qu'il n'est ni établi, ni même allégué, que le taux de cette rémunération serait insuffisant), ne sont constitutives **ni d'un acte anormal de gestion** ni **d'une aide** au sens du **13** de l'article 39 du CGI.

Elle juge donc que, malgré l'érosion du chiffre d'affaires de la filiale allemande à compter de l'exercice 2012, et la persistance de résultats comptables négatifs, **l'administration fiscale n'établit pas le caractère anormal** de ces avances rémunérées, et donc des actes

de gestion à l'origine du surplus des provisions dont elle a remis en cause la déductibilité au titre de l'exercice 2015.

Le **pourvoi** formé par le **ministre** a été **rejeté** par le Conseil d'Etat dans le cadre de la procédure préalable d'admission, et l'**arrêt de la CAA** de Lyon est ainsi devenu **définitif**.

OBSERVATIONS

Dans une **autre affaire** présentant une certaine analogie, le Conseil d'Etat avait également pris une décision de non admission du pourvoi contre un arrêt de la **Cour** administrative d'Appel de Nancy qui avait **au contraire refusé la déduction** de la **provision** ([arrêt n° 19NC02656 du 18 mars 2021](#)).

Toutefois, en l'espèce, la CAA de Nancy avait relevé que « *il n'est pas contesté par la société requérante que les avances qu'elle a consenties à ses filiales sont des **aides à caractère financier*** ».

Au cas présent, la CAA de Lyon s'est appuyée sur le **principe** dégagé par le **Conseil d'Etat** ([arrêt CE n° 296625 du 26 mars 2008](#)) selon lequel « *une **aide** accordée à ses filiales par une société mère dans un tel contexte peut revêtir un **caractère normal**, compte tenu de la nécessité d'assurer le **développement commercial du groupe à l'étranger*** » (voir).

Voir aussi la doctrine administrative au [BOI-BIC-BASE-50-10](#) aux §§ 110 à 160

Voir : Légifrance [Arrêt n° 20LY01253 de la CAA Lyon du 31 mars 2022, SARL Nambudo](#)

—0—

Une aide d'une mère à sa filiale ne peut être qualifiée de commerciale et admise en déduction qu'en présence de relations commerciales significatives entre elles

(Arrêt n° 21PA03375 de la CAA Paris du 14 février 2023).

La société Cofraxis exerçait une activité de **conseil en direction d'entreprise** et en **investissements**, et a déduit de ses résultats des **abandons de créance** en 2014 et 2015 (236 258 et 85 649 €) consentis à sa **filiale** (détenue à hauteur de 91,47%), la société Groupe Epicure

Ces abandons concernaient des **redevances** relatives à une convention **d'assistance** et de **prestations** de services, ainsi que des **loyers**, et correspondent à l'intégralité des créances comptabilisées au titre des exercices en litige.

A l'issue d'une vérification de sa comptabilité, l'administration a **réintégré** ces sommes dans son bénéfice imposable aux motifs que :

- ⇒ ces abandons de créances **ne peuvent** être qualifiés d'aides **commerciales** déductibles,
- ⇒ subsidiairement, ils constituent des **actes anormaux** de gestion.

La Cour rappelle les dispositions des articles **38-1** et **39-13** du Code général des Impôts (CGI) :

Article 38 : « 1. (...) le bénéfice imposable est le bénéfice net, déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par les entreprises, y compris notamment les cessions d'éléments quelconques de l'actif, soit en cours, soit en fin d'exploitation / (...) »".

Article 39 : « 13. Sont **exclus** des charges déductibles pour l'établissement de l'impôt les **aides** de toute nature consenties à une autre entreprise, à **l'exception** des aides à caractère **commercial** / (...) ».

La Cour constate que, si on pouvait considérer que la société Cofraxis entretenait des relations commerciales avec sa filiale, elle ne réalisait pas **l'essentiel** de son chiffre d'affaires avec cette dernière :

- ⇒ les redevances facturées ne représentaient que respectivement **6,06 %** et **1,34 %** du **chiffre d'affaires** déclaré par la société Cofraxis au titre des exercices clos en 2014 et 2015,
- ⇒ les **prestations** de services que Cofraxis a facturées aux sociétés Veolia Environnement et Veolia Eau, qui étaient des **clientes extérieures**, représentaient **79,77 %** et **68,13 %** de son chiffre d'affaires au titre des mêmes exercices.

Elle en conclut qu'en **l'absence** de **relations commerciales significatives** entre la société Cofraxis et sa filiale, les **abandons** de créances litigieux **ne peuvent être regardés** comme revêtant un caractère **commercial** au sens et pour l'application des dispositions du 13 de l'article 39 du CGI.

Elle estime qu'il en va de même des abandons de loyers consentis par la société Cofraxis à sa filiale dès lors que la **location** des locaux en cause ne constituait **pas l'essentiel de son activité**.

La société **Cofraxis** faisait valoir que les abandons de créances avaient été consentis afin de maintenir ses **débouchés** et de préserver sa **renommée** et qu'elles sont justifiées par les **difficultés financières** de la société Groupe Epicure.

La Cour **écarte** ces arguments :

- ⇒ il n'est **pas établi** que les **difficultés** rencontrées par sa **filiale**, qui elle-même détenait 99,96 % du capital de la société Carré des Champs-Élysées exploitant le restaurant à l'enseigne " Pavillon Ledoyen ", **seraient de nature à entacher sa réputation** née, selon elle, de son savoir-faire en matière de **conseil en entreprise** reconnu grâce au succès de la société Groupe Epicure, alors que ses **principales clientes** sont les sociétés Veolia Environnement et Veolia Eau, qui interviennent dans des **domaines étrangers** à celui de la société Groupe Epicure,
- ⇒ la circonstance que les repas d'affaires et les réceptions, que Cofraxis a organisé, en 2014 et 2015, en vue de conclure des contrats, se sont tenus dans les locaux du restaurant " Pavillon Ledoyen ", n'est **pas par elle-même de nature** à établir

qu'elle aurait conquis de **nouveaux clients grâce à la qualité des conseils** qu'elle a prodigués à la société Groupe Epicure,

⇒ enfin, si la société Groupe Epicure a déclaré un résultat déficitaire de 369 685 € pour 2015, elle a déclaré un **bénéfice** de 1 209 908 € en **2014**, et la société Cofraxis **n'établit pas** :

- que sa filiale aurait rencontré, au cours de la période vérifiée, des **difficultés** de trésorerie,
- ni que ces **difficultés** seraient **préjudiciables**, à terme, au développement de sa **propre activité** ou de nature à **compromettre la poursuite** de l'exploitation, alors que les **prestations** facturées à la société Groupe Epicure ne constituaient **pas** une **part prépondérante** de son chiffre d'affaires.

La CAA **juge** par conséquent que les abandons de créances litigieux ne constituaient **pas une aide commerciale déductible** au sens et pour l'application des dispositions du 13 de l'article 39 du CGI, et **rejette la requête** de la société Cofraxis.

OBSERVATIONS

Dans une autre affaire, le **Conseil d'Etat** ([arrêt CE n°398676, du 7 février 2018](#)) avait **admis** le caractère **commercial** d'abandons de créances consentis par une société holding à ses filiales en considérant que cette société « *n'était pas seulement une société holding, détenant des titres de sociétés de distribution, mais qu'elle **fournissait** également à celles-ci des **prestations de référencement**, négociant à cet effet des conditions tarifaires favorables avec les fournisseurs du groupe. Elle entretenait ainsi des **relations commerciales** avec ses filiales, avec lesquelles elle réalisait **l'essentiel de son chiffre d'affaires**, dont le montant était au demeurant très **supérieur** à celui des **dividendes** que lui versaient les mêmes filiales... ».*

Le Conseil d'Etat prenait également en compte que « *la **défaillance** éventuelle des sociétés concernées aurait été de nature à **amputer** significativement sa **propre activité**. ».*

La démarche suivie par la CAA de Paris dans l'arrêt analysé est donc **cohérente** avec la position qui avait été exprimée par le Conseil d'Etat.

On se reportera également utilement à la **doctrine administrative** publiée sous la référence [BOI-BIC-BASE-50-10](#) notamment aux §§ 120 et 160 :

« 120. ... Peut ainsi être qualifié de **commercial l'abandon** d'une créance trouvant son **origine** dans des **relations commerciales** entre deux entreprises et consenti soit pour **maintenir des débouchés**, soit pour **préserver** des sources **d'approvisionnement**...

160. **Au contraire**, revêtent un caractère **financier** l'abandon de créance ou la subvention consentis : ...

- par une société mère à une filiale **en l'absence de relations commerciales significatives**. À cet égard, le fait qu'une société mère ou qu'une société d'un groupe assure, pour le compte de ses filiales ou des autres sociétés du groupe, des **services internes** d'intérêt

commun n'est **pas**, en principe, de nature à nouer des **relations commerciales significatives...** ».

Voir : Légifrance [Arrêt n°21PA03375 de la CAA Paris du 14 février 2023](#)

Enregistrement

Dutrelil : la prépondérance de l'activité commerciale s'apprécie d'après un faisceau d'indices en cas d'activité mixte

(Arrêt n°20-23.137 F-D de la Cour de Cassation (Cass. Com.) du 25 janvier 2023).

A la suite du décès de [K] [H], M. [T] [H] a hérité de 919 actions en pleine propriété et de 23 actions en nue-propriété de la **société anonyme** Bernheim Jeune & Cie, qui **exploite une galerie d'art, édite des livres d'art et donne en location** une partie de son **patrimoine immobilier**.

Cette transmission a été placée sous le **régime de faveur** de l'article **787 B** du Code général des Impôts (CGI).

L'**administration fiscale** a **remis en cause l'abattement** de 75% sur la valeur des titres transmis pour le calcul des droits de mutation prévu par ce texte au **motif** que l'**activité** de la société était, à titre **prépondérant**, une **activité civile**, non éligible à ce régime de faveur,

La Cour d'Appel de Paris a validé la position de l'administration, et le contribuable a introduit un **pourvoi** devant la **Cour de Cassation**.

Cette dernière rappelle les dispositions de [l'article 787 B du CGI](#) :

« Sont **exonérées** de droits de mutation à titre gratuit, à concurrence de **75 %** de leur valeur, les parts ou les actions d'une **société** ayant une activité **industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale** transmises par décès, entre vifs ... si les conditions suivantes sont réunies :

a. Les parts ou les actions mentionnées ci-dessus doivent faire l'objet d'un engagement collectif de conservation... ».

La Cour rappelle également que ce **régime de faveur s'applique** aussi à la transmission de parts ou actions de **sociétés** qui, ayant **pour partie une activité civile** autre qu'agricole ou libérale, exercent **principalement** une **activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale**, cette **prépondérance** s'appréciant en considération d'un **faisceau d'indices** déterminés d'après la **nature de l'activité** et les **conditions de son exercice**.

Or, l'**arrêt attaqué**, après avoir relevé que la société développe une activité commerciale de galerie et d'éditeur d'art et une **activité civile de location** de son patrimoine immobilier, **retient** que cette dernière activité a représenté respectivement **81,19 %**, **69,35 %** et **72,67 %** de son **chiffre d'affaires** au titre des exercices clos en 2010, 2011 et 2012, et qu'elle correspond à **67,22 %** de la valeur de ses **actifs** réévalués,

La Cour d'Appel en avait déduit que la société exerce, à titre **prépondérant**, une activité **civile** et n'est, dès lors, pas éligible à l'exonération prévue à l'article 787 B du CGI.

La **Cour de Cassation** estime que la cour d'appel n'a **pas** donné de **base légale** à sa décision **à défaut** d'avoir examiné **les autres indices** fondés sur la nature de l'activité de la société et les conditions de son exercice.

La Cour **casse** et annule l'arrêt de la Cour d'Appel de Paris, et **renvoie les parties** devant la Cour d'Appel de Versailles.

OBSERVATIONS

Cette décision de la Cour de Cassation est **conforme** à sa propre jurisprudence (voir [Cass. Com n° 18-17-955 du 23 janvier 2020](#)).

Elle est **également** conforme à la position du **Conseil d'Etat** ([arrêt CE n° 435562 du 23 janvier 2020](#)), qui avait **annulé** pour excès de pouvoir le dernier alinéa du **§ 20** de l'**instruction** administrative [BOI-ENR-DMTG-10-20-40-10](#), qui était libellé comme suit :

" Le caractère **prépondérant** de l'activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale s'apprécie au regard de **deux critères cumulatifs** que sont le **chiffre d'affaires** procuré par cette activité (au moins 50 % du montant du chiffre d'affaires total) et le montant de l'**actif brut immobilisé** (au moins 50 % du montant total de l'actif brut)".

Ce paragraphe mentionne **désormais** :

« Le caractère **prépondérant** de l'activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale s'apprécie en considération **d'un faisceau d'indices** déterminés d'après la nature de l'activité et les conditions de son exercice ([CE, décision du 23 janvier 2020, n° 435562, ECLI:FR:CECHR:2020:435562.20200123](#) ; [Cass. Com., décision du 14 octobre 2020, n° 18-17.955, ECLI:FR:CCASS:2020:CO00632](#)). ».

Cela étant, l'**administration** a **conservé** les critères du chiffre d'affaires et des valeurs d'actif (y compris de l'actif circulant) « **à titre de règle pratique** », ce qui permet au contribuable de s'en prévaloir.

Pour autant, la méthode du **faisceau d'indices** est devenu la **norme**, et il sera intéressant d'examiner le futur arrêt de la Cour d'Appel de Versailles qui permettra sans doute d'apporter des éclaircissements sur les éléments du « faisceau d'indices » à prendre en compte.

Voir : Légifrance [Arrêt n° 20-23.137 F-D de la Cour de Cassation \(Cass. Com.\) du 25 janvier 2023](#)

Contrôle

L'irrégularité d'un contrôle inopiné est sans incidence sur la régularité des rehaussements notifiés

(Arrêt n° 21DA02141 de la CAA Douai du 16 mars 2023).

M. A... exerce une activité de création artistique, et avait transféré cette dernière en zone franche urbaine (ZFU) en 2011.

A l'issue d'une **vérification** de comptabilité en 2017, l'administration fiscale a **remis en cause l'exonération** prévue par [l'article 44 octies A du code général des impôts](#) (CGI), à laquelle M. A... avait estimé pouvoir prétendre, au motif que les conditions requises n'étaient pas satisfaites.

Sa contestation ayant été rejetée par l'administration et le tribunal administratif, M. A... a introduit un **recours** devant la **Cour administrative d'Appel** de Douai.

Il estimait en effet que la **procédure** était **irrégulière**, au motif que le vérificateur avait procédé à **deux visites sur place** (le 29 juin et le 4 juillet) au cours desquelles, en son absence, il s'était entretenu avec le propriétaire des locaux, et ce **avant** même de lui adresser un **avis de vérification** de comptabilité (envoyé le 5 juillet).

La Cour rappelle les dispositions des articles **L.13** et **L.47** du Livre des Procédures fiscales (LPF) :

[Article L.13](#) : " I - Les agents de l'administration des impôts vérifient sur place, en suivant les règles prévues par le présent livre, la comptabilité des contribuables astreints à tenir et à présenter des documents comptables. / (...) ".

[Article L.47](#) : " (...) une **vérification de comptabilité** ne peut être engagée sans que le contribuable en ait été informé par **l'envoi ou la remise d'un avis de vérification**. / Cet avis doit préciser les années soumises à vérification et mentionner expressément, sous peine de nullité de la procédure, que le contribuable a la faculté de se faire assister par un conseil de son choix. : / (...) / En cas de **contrôle inopiné** tendant à la **constatation matérielle** des éléments physiques de l'exploitation ou de l'existence et de l'état des documents comptables, **l'avis de vérification de comptabilité** est remis **au début des opérations de constatations** matérielles. L'examen au fond des documents comptables ne peut commencer qu'à l'issue d'un délai raisonnable permettant au contribuable de se faire assister par un conseil. ".

La **Cour** tire de ces dispositions que, si le législateur a entendu reconnaître à l'administration la possibilité de procéder à un **contrôle inopiné** des éléments physiques de l'exploitation ou de l'existence et de l'état des documents comptables, il a **subordonné** cette possibilité à la condition que **l'avis** de vérification de comptabilité soit remis au contribuable au **début des opérations de constatations** matérielles et que l'examen au fond des documents comptables ne commence qu'à l'issue d'un délai raisonnable permettant au contribuable de se faire assister d'un conseil.

Examinant le **déroulement** de la procédure, la Cour considère que, alors même que les **visites des 29 juin et 4 juillet 2017** n'ont pas constitué, par elles-mêmes, le début de la vérification de comptabilité, elles présentent toutefois le caractère d'un **contrôle inopiné**, au sens de l'article L. 47 du LPF.

Elle constate **au surplus** que ces **visites** ont permis au vérificateur, dans le cadre de sa visite des locaux donnés en location à l'intéressé, de **constater** que celui-ci était **absent** sur les lieux, et qu'il ne disposait **pas**, au lieu d'établissement de son entreprise, d'une véritable **implantation** matérielle, telle un **bureau personnel**, ni de **moyens d'exploitation** lui permettant d'exercer une activité économique générant des recettes professionnelles.

Au surplus, elle indique qu'il résulte des termes mêmes de la proposition de rectification que **l'administration s'est fondée sur le constat** alors opéré de l'absence d'une véritable implantation matérielle et de moyens d'exploitation en ZFU (quand bien même ces constats ont ensuite été confortés par l'examen par le vérificateur des documents comptables mis à sa disposition dans le cadre de la vérification de comptabilité) pour **remettre en cause l'exonération**.

Elle en **conclut** que le vérificateur a **entaché d'irrégularité la procédure d'imposition** mise en œuvre à l'égard de M. A....

TOUTEFOIS, la CAA considère qu'il **appartient au juge de l'impôt**, qui constate que la procédure d'imposition mise en œuvre à l'égard d'un contribuable est entachée d'irrégularité, **d'apprécier** si l'irrégularité ainsi commise a eu pour effet de **priver le contribuable d'une garantie** attachée à la procédure d'imposition et si cette irrégularité est, en conséquence, susceptible de justifier une décharge de l'imposition établie à l'issue de cette procédure.

En l'espèce, la CAA estime que **l'irrégularité** commise par l'administration **n'a pas privé** M. A... **d'une garantie de procédure**, alors que le **contribuable** a été mis à même, dans le cadre de la vérification de comptabilité, puis au cours de la procédure qui a suivi, de **discuter**, avec l'assistance d'un **conseil**, des **constatations** opérées sur place par le vérificateur.

Elle en **conclut** que **l'irrégularité** commise doit être regardée comme **dépourvue d'incidence** sur les impositions en litige, et rejette donc la requête du contribuable.

OBSERVATIONS

Cette décision est dans le **droit fil** d'un arrêt de Section du **Conseil d'Etat** ([CE Sect. n°320912 du 16 avril 2012](#)) selon lequel une **irrégularité** de la procédure suivie demeure **sans conséquence** sur le bien-fondé de l'imposition s'il est établi que, **n'ayant privé le contribuable d'aucune garantie**, elle n'a pas pu avoir d'influence sur la décision de rectification.

Au cas présent, la Cour se livre à cette **approche pragmatique** qui, il faut bien le dire, peut toutefois poser question sur l'utilité des textes encadrant la procédure d'imposition.

Voir : Légifrance [Arrêt n°21DA02141 de la CAA Douai du 16 mars 2023](#)

—0—

Pour la Cour de Cassation, les documents communiqués au contribuable en langue étrangère doivent être au moins partiellement traduits

(Arrêt n° 21-13.326 F-D de la Cour de Cassation (Cass. Com.) du 11 mai 2023).

M. G... a fait l'objet d'une proposition de **rectifications** au titre de l'Impôt de Solidarité sur la Fortune (ISF).

La proposition de rectification **explicitait en français** l' "indice de philanthropie individuelle" élaboré par le rapport **Forbes Insight** pour l'année 2013 à partir d'une étude d'un échantillon de 300 personnes réparties dans le monde disposant d'une fortune de plus de 5 M€.

Sur la base de ce **coefficient**, appliqué au total des retraits d'argent effectués par M. [G] le **vérificateur** avait **minoré** le montant admis au titre des **dons** effectués en Roumanie.

Le **rapport Forbes Insight** ayant été communiqué en **langue anglaise**, le contribuable faisait valoir que la **procédure** était **irrégulière** faite d'avoir reçu communication de ce document en français.

La **Cour d'Appel** de Besançon avait jugé que l'**administration** fiscale avait **satisfait** à ses **obligations**, aux motifs que

- ⇒ cette dernière peut renvoyer le public à une **base de données** qu'elle s'est bornée à **consulter sans** devoir **communiquer** le **support** des renseignements ainsi obtenus,
- ⇒ tel était le cas du rapport **Forbes Insight**, dont les **publications** successives sont mises à la **disposition** du **public sur internet en langue anglaise**,
- ⇒ en communiquant l'**entier document** dans cette langue à M. G... et son conseil le fisc est allé **au-delà de ses obligations**,
- ⇒ ont été **traduits** en français les **seuls éléments** ayant servi à établir la **quote-part** à **ne pas réintégrer** dans l'assiette de l'**ISF** du fait de dons humanitaires,

M. G... a introduit un **pourvoi** devant la Cour de Cassation.

Cette **Cour** rappelle les dispositions de l'article [L.76 B du Livre des Procédures fiscales](#) (LPF) :

« L'administration est tenue d'informer le contribuable de la teneur et de l'origine des renseignements et documents obtenus de tiers sur lesquels elle s'est fondée pour établir l'imposition faisant l'objet de la proposition prévue au premier alinéa de l'article L. 57 ou de la notification prévue à l'article L. 76. Elle communique, avant la mise en recouvrement, une copie des documents susmentionnés au contribuable qui en fait la demande. ».

La **Cour** tire de ces dispositions que l'**administration** fiscale a l'**obligation**, sur la **demande** qui lui en est faite, de **communiquer** au contribuable faisant l'objet d'une procédure de rectification contradictoire, les **documents** ayant été utilisés pour **établir la rectification**, dont n'étant ni l'auteur ni le destinataire, il n'a pas connaissance.

Elle ajoute que l'administration fiscale **satisfait** à cette obligation lorsqu'elle communique au contribuable le **document** rédigé dans une **langue étrangère** accompagné de la **traduction** en français des **renseignements** y figurant sur lesquels **elle s'est fondée**.

Elle constate que, si l'administration fiscale a notamment **fondé** la proposition de rectification adressée à M. [G] sur le **rapport** « Forbes Insights - BNP Paribas Individual Philanthropy Index », rédigé en **langue anglaise** :

- ⇒ ce **document** a été **communiqué** à M. G...,
- ⇒ les **seuls éléments** y figurant qui ont **servi** à l'administration fiscale pour procéder à la **rectification** litigieuse ont été **traduits en français** dans la proposition de rectification, de sorte que M. [G] et son conseil ont pu en **prendre connaissance** et les **discuter** sans difficulté.

Dès lors, la **Cour de Cassation** estime que la **procédure** de rectification était **régulière** et rejette le pourvoi.

OBSERVATIONS

En imposant une traduction au moins partielle des documents ayant fondé les rectifications et qui doivent être communiqués au contribuable, la **Haute juridiction judiciaire s'écarte** de la position des **juridictions administratives** exprimée notamment sous l'arrêt de la [Cour administrative d'Appel de Paris n°18PA00038 du 9 février 2021](#), (confirmé par le Conseil d'Etat par une décision de non admission n°451629 du 17 février 2022), selon lequel « *les dispositions précitées de l'article L. 76 B du livre des procédures fiscales imposent **seulement la communication** de documents obtenus de tiers demandés par le contribuable et **non leur traduction** dans une langue que son conseil comprend. En outre, l'administration n'était **pas tenue**, dans la présente instance, de **faire traduire en français** les **pièces produites en langue espagnole...** ».*

VOIR AUSSI : la **doctrine administrative** exprimée au BOFIP [BOI-CF-PGR-30-10](#) aux §§ 200 à 390.

Voir : [Légifrance Arrêt n°21-13.326 F-D de la Cour de Cassation \(Cass. Com.\) du 11 mai 2023](#)

—0—

Documents obtenus de tiers utilisés pour fonder des rectifications : obligations respectives du contribuable et de l'administration

(Conseil d'Etat, décision n°466884 du 15 mai 2023 de non admission du pourvoi contre l'arrêt n°21VE00008 de la CAA de Versailles du 12 juillet 2022).

M. et Mme B... ont fait l'objet d'une **procédure de rectification** en matière d'impôt sur le revenu à la suite de la vérification de comptabilité de l'exploitation individuelle de M. B... .

Leur réclamation ayant été rejetée par l'administration et par le tribunal administratif, ils ont introduit un **recours** devant la Cour administrative d'Appel (**CAA**) de Versailles, puis un **pourvoi** devant le Conseil d'Etat.

Parmi les éléments de contestation, ils ont fait valoir que la **procédure** était **irrégulière** au motif que, si l'administration a bien indiqué, dans la proposition de rectification qui leur a été notifiée, la teneur et l'origine des **renseignements obtenus de tiers**, elle ne leur a en revanche **nullement indiqué** la **possibilité** d'en demander une **copie** et n'a **pas reproduit l'article L. 76 B** du livre des procédures fiscales.

La CAA rappelle les dispositions de l'article L. 76 B du Livre des Procédures fiscales (LPF) :
*" L'administration est **tenue d'informer** le contribuable de la **teneur et de l'origine des renseignements et documents obtenus de tiers** sur lesquels elle s'est fondée pour établir l'imposition faisant l'objet de la proposition prévue au premier alinéa de l'article L. 57 ou de la notification prévue à l'article L. 76. Elle **communique**, avant la mise en recouvrement, une **copie** des documents susmentionnés au **contribuable qui en fait la demande** ".*

La **Cour constate** que l'administration a **indiqué** dans la proposition de rectification la **teneur et l'origine des renseignements** obtenus de tiers sur lesquels elle s'est fondée pour établir les impositions contestées.

Elle estime qu'il **ne résulte** ni des dispositions de l'article **L.76 B** ni **d'aucune autre disposition** :

- ⇒ **l'obligation** pour l'administration de **citer** dans la proposition de rectification le texte de l'article L. 76 B du LPF,
- ⇒ ou **l'obligation d'informer** le contribuable de la **possibilité** offerte par ces dispositions **de demander** une **copie** des documents ainsi obtenus auprès de tiers.

La Cour ajoute que, au demeurant, la **charte** des droits et obligations du contribuable vérifié était annexée à l'avis de vérification adressé à M. B..., laquelle **rappelle** l'objet des dispositions de l'article **L. 76 B** du livre des procédures fiscales (voir ici la [Charte des droits et obligations du contribuable vérifié](#), notamment page 17).

Le **pourvoi** formé par le **ministre** a été **rejeté** par le Conseil d'Etat dans le cadre de la procédure préalable d'admission, et **l'arrêt de la CAA** de Versailles est ainsi devenu **définitif**.

OBSERVATIONS

Cette décision est **l'application littérale** des dispositions de l'article **L.76 B** du LPF : le **contribuable** doit donc **impérativement demander** à l'administration la **copie** des documents obtenus des tiers sur lesquels elle fonde ces redressements.

On notera que l'administration est **tenue** d'adresser au contribuable **qui en fait la demande** la **copie** des documents qu'elle a obtenus de tiers et qu'elle a utilisés pour fonder les impositions, **même s'il a pu en avoir connaissance par ailleurs** ([voir arrêt CE n°391844 du 30 janvier 2017](#)), au motif que « *le contribuable, même s'agissant de **relevés** de son **compte bancaire**, était en droit d'en vérifier l'exactitude et l'authenticité* ». Pour autant,

cette obligation ne s'étend pas aux documents qu'il a lui-même communiqués au cours de la procédure.

Par ailleurs, si l'article L.76 B fait obligation à l'administration d'informer le contribuable « de la **teneur et de l'origine des renseignements et documents obtenus de tiers sur lesquels elle s'est fondée pour établir l'imposition** », le Conseil d'Etat considère qu'elle peut s'abstenir d'indiquer **l'origine** des renseignements lorsque le contribuable a **nécessairement connaissance** de ces renseignements, eu égard à leur **teneur** (voir [arrêt CE n°381908 du 17 mars 2016](#)) : « la méconnaissance de ces dispositions par l'administration demeure **sans conséquence** sur le bien-fondé de l'imposition s'il est établi qu'eu égard à la teneur du renseignement, nécessairement **connu** du contribuable, celui-ci n'a **pas été privé**, du seul fait de l'absence d'information sur **l'origine** du renseignement, de cette **garantie...** ».

VOIR AUSSI (comme supra) : la doctrine administrative exprimée au BOFiP [BOI-CF-PGR-30-10](#) aux §§ 200 à 390.

Voir : [Légifrance Arrêt n°21VE00008 de la CAA de Versailles du 12 juillet 2022](#)

—0—

Intérêt de retard : décompte en cas de paiement des impositions avant notification du redressement

(Arrêt n° 467622 du Conseil d'Etat du 14 avril 2023, Sté Cofagest Conseils).

A la suite d'une vérification de comptabilité débutée en **septembre 2018**, la SARL Cofagest Conseils a été assujettie à des rappels de TVA au titre de la période du 1er septembre 2015 au **31 août 2017**, assortis d'intérêts de retard et de la pénalité de 40 % pour manquement délibéré.

La société a demandé au tribunal administratif de Lyon de prononcer la décharge des pénalités et intérêts de retard, et le tribunal a rejeté sa demande, comme ensuite la Cour administrative d'Appel.

Elle a introduit un **pourvoi** devant le **Conseil d'Etat**, notamment concernant le **calcul de l'intérêt de retard** :

- ⇒ le **vérificateur** a calculé le **taux** de l'intérêt de retard en fixant le **point d'arrêt** au **31 décembre 2018** (dernier jour du mois de la proposition de rectification).
- ⇒ alors que la société indique avoir procédé à une **régularisation** de la TVA due en **août 2018**,

Le **Conseil d'Etat** rappelle les termes de [l'article 1727 du Code général des Impôts](#) :

" I. -Toute créance de nature fiscale, dont l'établissement ou le recouvrement incombe aux administrations fiscales, qui n'a pas été acquittée dans le délai légal donne lieu au versement d'un **intérêt de retard**...

IV. - 1. L'intérêt de retard **est calculé** à compter du premier jour du mois suivant celui au cours duquel l'impôt devait être acquitté jusqu'au **dernier jour du mois du paiement**. / (...)
 4. Lorsqu'il est fait **application** de l'article 1729 (*), le **décompte** de l'intérêt de retard est arrêté au **dernier jour du mois de la proposition de rectification** ou, en cas d'échelonnement des impositions supplémentaires, du mois au cours duquel le rôle doit être mis en recouvrement ".

(*) L'article 1729 du CGI prévoit les conditions d'application des majorations de 40 % pour manquement délibéré, et de 80 % en cas de manœuvres frauduleuses ou d'abus de droit.

Le Conseil d'Etat estime toutefois que « **les dispositions du 4 du IV** de cet article qui prévoient, en cas d'application des majorations mentionnées à l'article 1729 du CGI, que le décompte de l'intérêt de retard court jusqu'au dernier jour du mois de la proposition de rectification, **n'ont pas pour objet** et ne sauraient avoir **pour effet** de faire **obstacle** à ce que ce décompte soit arrêté au **dernier jour du mois du paiement**, conformément au 1 du IV de ce même article, lorsque le contribuable a procédé à ce paiement **avant la notification de cette proposition...** ».

La Haute assemblée en conclut que, nonobstant l'application de la majoration pour manquement délibéré comme au cas présent, **le point d'arrêt** pour le calcul de l'intérêt doit être la **date du paiement**, et non le dernier jour du mois de la proposition de rectification.

En l'espèce, la société ne justifiait pas avoir effectivement payé avant la date de la proposition le montant de la TVA à régulariser (le vérificateur l'ayant incitée, selon elle, à régulariser le paiement lors de la réception de l'avis de mise en recouvrement).

Le Conseil d'Etat rejette le pourvoi pour ce dernier motif ; pour autant cet arrêt n'en reste pas moins une **décision de principe**.

OBSERVATIONS

Sur le fond

Cette décision met **fin** à des positions **divergentes** de certaines juridictions.

Par exemple ;

- ⇒ [CAA de Nantes n°14NT00818 du 25 février 2016](#) ; la CAA s'est prononcée en faveur de la fixation du point d'arrêt à la **date de paiement**,
- ⇒ [CAA de Douai n°09DA00241 du 17 décembre 2019](#) : la CAA a fixé le point d'arrêt à la fin du **mois de la proposition** de rectification.

Dans la pratique

Il s'agit d'une problématique assez fréquemment rencontrée en matière de **TVA**.

En effet, il peut arriver que la **clôture** des comptes en **N+1** d'une année N révèle des **insuffisances** en matière de **TVA**, ce qui conduit l'entreprise à **régulariser** sa situation (plus ou moins explicitement) sur une déclaration de cette **année N+1**.

Or, lorsque l'administration engage une **vérification** de comptabilité pour laquelle la **période vérifiée** s'arrête au **31 décembre de l'année N** (et non à la dernière déclaration de TVA déposée), la **régularisation** a eu lieu **hors période vérifiée**, et il n'en est pas tenu compte dans la proposition de rectification.

Les **intérêts** de retard sont alors systématiquement **calculés** jusqu'à la **fin du mois de la proposition** de rectification.

Dans ces conditions, **deux solutions** pouvaient être envisagées :

- ⇒ **demandeur** au vérificateur **d'étendre la période vérifiée** en matière de **TVA** jusqu'à la **dernière déclaration déposée**, afin d'inclure la déclaration de régularisation dans la période vérifiée (au risque qu'il détecte d'autres anomalies sur cette période ?...),
- ⇒ ou **prouver** la présence de la **régularisation** en N+1, et demander de **limiter l'intérêt** de retard au **préjudice réel** subi par le trésor public, en arrêtant l'intérêt de retard à la date de régularisation.

Cette dernière demande était généralement soit accordée à titre **gracieux**, soit plus souvent **rejetée**.

Dans ces conditions, la **présente décision** du Conseil d'Etat permettra désormais de **contraindre l'administration** à accéder à cette demande.

NB : lorsque le début du contrôle intervient à un moment où l'entreprise envisageait de régulariser sa situation, il n'est pas non plus inhabituel que le vérificateur suggère de n'en rien faire, et **d'attendre la mise en recouvrement** des rappels : il est préférable de passer outre, et **procéder à la régularisation** (sauf si les faibles montants en jeu ne valent pas la peine de tendre éventuellement la relation avec le vérificateur...).

Voir : Légifrance [Arrêt n° 467622 du Conseil d'Etat du 14 avril 2023, Sté Cofagest Conseils](#)

Procédure contentieuse

Une réclamation peut être adressée sous forme de courrier électronique (Arrêt n° 20TLO3803 de la CAA de Toulouse du 9 février 2023).

Le conseil de la SCI TCB, **avocat** inscrit au barreau, a adressé une **réclamation** au **SIE** de Perpignan-Réart en matière de contribution de 3%.

Cette demande a été adressée par **courrier électronique** à l'adresse de contact du SIE.

L'administration a **rejeté** cette réclamation en soulevant son **irrecevabilité** aux motifs que :

- ⇒ la réclamation a été faite par l'envoi d'un **courrier électronique**, alors que cette **modalité** de transmission **n'est pas prévue** par le livre des procédures fiscales (LPF),
- ⇒ elle n'a **pas** été revêtue de la **signature** manuscrite de son auteur.

Saisi par la société, le **tribunal** administratif a prononcé la **décharge** des impositions, et l'**administration** a introduit un **appel** contre cette décision devant la Cour administrative d'Appel (CAA).

La **Cour** rappelle les dispositions des articles **R*190-1**, **R*197-3** et **R*197-4** du LPF :

[Article R*190-1](#) : " Le contribuable qui désire contester tout ou partie d'un impôt qui le concerne doit d'abord **adresser une réclamation** au service territorial, selon le cas, de la direction générale des finances publiques ou de la direction générale des douanes et droits indirects dont dépend le lieu de l'imposition (...) ".

[Article R*197-3](#) : " Toute réclamation **doit** à peine d'irrecevabilité : (...) c) **Porter la signature manuscrite de son auteur ; à défaut l'administration invite** par lettre recommandée avec accusé de réception le **contribuable** à **signer la réclamation** dans un délai de trente jours (...) ".

[Article R*197-4](#) : " Toute personne qui introduit ou soutient une réclamation **pour autrui** doit justifier d'un **mandat** régulier. Le mandat doit, à peine de nullité, être produit en même temps que l'acte qui l'autorise ou enregistré avant l'exécution de cet acte. / Toutefois, il n'est **pas** exigé de **mandat** pour les **avocats** inscrits au barreau (...) ".

En premier lieu, la **Cour** tire de ces dispositions que l'article R*190-1 **n'exclut pas** qu'une **réclamation** puisse être adressée régulièrement par **courrier électronique** au service territorial de la direction générale des finances publiques (DGFIP).

Elle constate par ailleurs que le conseil de la société TCB a envoyé un **courrier électronique** à l'adresse de contact du SIE de Perpignan-Réart, et que cet envoi au service territorial de la DGFIP mentionnait comme **objet** : « **SCI TCB, réclamation contributions 3 %** » et qu'il était accompagné d'une **pièce jointe** dont le contenu était annoncé dans le message : « **réclamation contentieuse relative à la contribution de 3 %** » au titre des années 2015 et 2016.

Enfin, à la suite de ce courriel du 24 juillet 2017, le conseil de la société TCB a immédiatement reçu un **courriel de réponse** du SIE accusant **réception** du message et indiquant que la demande était prise en compte (*).

(*) il s'agit du message automatique reçu pour tout mail adressé aux services de la DGFIP.

La **Cour** estime que les **pièces produites** établissent la **réalité de l'envoi** de la société TCB et permettent de **présumer sa réception** par le destinataire.

Elle constate également que l'**administration** n'a **pas invité** le contribuable à **signer** sa réclamation, comme le prévoit pourtant l'article R*197-3. Par voie de conséquence, elle considère que la **saisine du tribunal** administratif a **régularisé** la réclamation de la société TCB.

La **Cour** juge par conséquent que la **fin de non-recevoir** opposée par le ministre, qu'il s'agisse de la forme de l'envoi de la réclamation comme de l'absence de signature manuscrite, doit être **écartée**, et confirme la décision de **décharge** prise par le tribunal administratif.

OBSERVATIONS

Sur la forme de la réclamation

La modernisation des moyens de communication ne s'oppose pas au cas présent à la lettre de l'article R*190-1 du LPF, qui **ne mentionne pas** explicitement un **canal** particulier de **transmission**.

La **doctrine** administrative elle-même est assez **évasive** (cf [BOI-CTX-PREA-10-50](#) au § 1 : « *La réclamation est établie sous la forme d'une **simple lettre** adressée au service des finances publiques compétent pour la recevoir.*

Il n'est pas nécessaire qu'elle soit expédiée par pli recommandé ()*. ».

(*) malgré cette précision, un envoi recommandé avec accusé de réception est évidemment préférable.

S'il est vrai que le terme de « **lettre simple** » semble plutôt faire référence à un **courrier postal**, la présente **jurisprudence** vient préciser qu'un **courriel** peut tenir lieu de **réclamation**.

S'agissant d'une **décision inédite**, émanant d'une CAA et non du Conseil d'Etat, il conviendra de la manier avec **prudence** : un **courrier** en bonne et due forme restera toujours **préférable**, sauf urgence nécessitant un envoi par courriel.

Dans ce dernier cas, on prendra soin d'indiquer dans l'**objet** du message, outre qu'il s'agit d'une **réclamation**, le **nom** du contribuable concerné ainsi que l'**impôt et les années** visés par la réclamation.

Par ailleurs, le message fera explicitement **référence** à la **pièce jointe** (ne pas oublier de la joindre !) qui sera un **courrier** classique de **réclamation**.

Enfin, on **conservera** (par impression et sous format électronique) le **mail automatique accusant réception** par la DGFIP.

Par prudence, l'envoi par courriel pourra être **confirmé** par un **courrier** postérieur faisant expressément référence à la réclamation initiale adressée par mail dans le délai.

On peut également **déposer le pli** directement au service des impôts concernés, en n'omettant pas de faire **accuser réception** par l'agent qui le réceptionnera (date, nom, qualité, et signature).

Il est rappelé que, sauf cas particulier, les **délais** de réclamation expirent **en général un 31 décembre** (voir [BOI-CTX-PREA-10-20](#)).

Cette dernière instruction prévoit également :

§ 30 : « *Aux termes de l'[article L286 du LPF](#), toute personne tenue de respecter une date limite ou un délai pour présenter une demande peut satisfaire à cette obligation **au plus tard à la date prescrite au moyen d'un envoi postal, le cachet de la poste faisant foi, ou d'un procédé télématique ou informatique homologué permettant de certifier la date d'envoi.***

Aussi, la **date à retenir** pour apprécier la recevabilité d'une réclamation est-elle celle de son **envoi**. ».

NB : l'envoi par courriel n'est pas un «un procédé télématique ou informatique homologué permettant de certifier la date d'envoi » au sens strict du terme.

§§ 40 et 50 : « Les **délais** fixés pour la présentation des réclamations au service des impôts ne sont **pas des délais francs**, c'est-à-dire, en particulier, que le jour de l'échéance y reste compris.

Dès lors, ils ne subissent **aucune prorogation** dans le cas où le **dernier jour** est un **samedi** ou un **jour férié**.

Remarque : Sont jours fériés : le dimanche, le 1er janvier, le lundi de Pâques, le 1er mai, le 8 mai, l'Ascension, le lundi de Pentecôte, le 14 juillet, le 15 août, le 1er novembre, le 11 novembre et le 25 décembre.

Toutefois, par **tolérance administrative**, si le **dernier jour** du délai est un **dimanche** ou un **autre jour férié**, il est **admis**, en raison de la fermeture des bureaux et de l'absence de distribution du courrier, que les réclamations envoyées au service des impôts par le courrier du **premier jour ouvrable qui suit** doivent être considérées comme recevables. ».

Sur les autres points soulevés devant la CAA

L'absence de signature

Le **Conseil d'Etat** a jugé de longue date qu'en vertu de l'article [R. 200-2 du LPF](#), le **défaut de signature** de la réclamation peut être utilement **couvert** dans la demande adressée au **tribunal administratif** lorsque l'**administration a omis** d'en demander la **régularisation** ([arrêt n°77711 du 21 décembre 1994](#)).

Voir aussi, concernant les effets des demandes de régularisation, et de manière générale la forme et le contenu de la réclamation : [BOI-CTX-PREA-10-50](#).

Le mandat de représentation

Bien que ce point ne fût pas contesté par l'administration, la **CAA** rappelle les dispositions de l'article **R*197-4 du LPF**.

C'est l'occasion de rappeler que, lorsque le **contribuable** lui-même n'est **pas le signataire** de la réclamation (*), le courrier de **réclamation** doit être accompagné d'un **mandat** en bonne et due forme.

(*) Il peut s'agir par exemple de l'expert-comptable de l'entreprise, qui devra être spécialement mandaté à cet effet.

Les **avocats** régulièrement inscrits au barreau sont **dispensés de mandat**, disposant d'un mandat général implicite.

Voir aussi : doctrine administrative sous le [BOI-CTX-PREA-10-60](#), et notamment, aux §§ 110 et suivants, s'agissant des entreprises et des personnes habilitées à agir en leur nom.

Voir : **Légifrance** [Arrêt n°20TL03803 de la CAA de Toulouse du 9 février 2023](#)

—0—

Dégrèvement contentieux : les intérêts moratoires ne courent pas à compter des versements d'acomptes antérieurs à la mise en recouvrement

(Arrêt n°465559 du Conseil d'Etat du 5 juin 2023, min. c/ Sté RCA Trademark Management).

La société RCA Trademark Management a présenté en **2016** une **réclamation** tendant à la réduction des cotisations sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE) dont elle s'était acquittée au titre des années **2014 et 2015**.

L'administration a **admis cette réclamation** le 19 mars **2018**, et restitué à cette société les sommes correspondantes, assorties **d'intérêts moratoires** calculés à compter des dates de **liquidation** de ces impositions, en application de l'article **L. 208** du livre des procédures fiscales (LPF).

La **société** a alors **demandé** à l'administration le versement d'un **complément d'intérêts moratoires** calculés à compter de la date de **versement des acomptes** acquittés au titre de ces impositions (antérieurement à la date de mise en recouvrement), estimant que ces sommes devaient elles-mêmes porter **intérêt** pour la **période** écoulée **entre leur versement** et la **mise en recouvrement**.

L'administration et le tribunal administratif ont rejeté cette demande.

La société a saisi la **Cour administrative d'Appel** de Versailles, qui a accueilli **favorablement** cette demande.

Le **ministre** de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique s'est pourvu en **cassation** devant le **Conseil d'Etat**.

Ce dernier rappelle les dispositions de [l'article L. 208 du LPF](#) :

*"Quand l'Etat est condamné à un dégrèvement d'impôt par un tribunal ou quand un **dégrèvement** est prononcé par l'administration à la suite d'une **réclamation** tendant à la réparation d'une **erreur** commise **dans l'assiette ou le calcul** des impositions, les sommes déjà perçues sont **remboursées** au contribuable et donnent lieu au paiement **d'intérêts moratoires** dont le taux est celui de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du code général des impôts. Les intérêts courent **du jour du paiement**. Ils ne sont pas capitalisés".*

Le **Conseil d'Etat** estime que les **intérêts moratoires ne sauraient courir** au titre d'une période **antérieure à l'établissement** de l'impôt correspondant, **indépendamment** de l'éventuel versement **d'acomptes** effectué en application des règles relatives au recouvrement de cet impôt.

Il **admet le pourvoi** du ministre et annule par conséquent l'arrêt de la CAA de Versailles.

OBSERVATIONS

Si l'article L.208 du LPF dispose que les intérêts courent « *du jour du **paiement*** », il évoque également « *la réparation d'une erreur dans l'**assiette ou le calcul** des impositions* ».

Le jour du paiement **effectif ne peut donc être antérieur à celui de l'établissement** de l'impôt, qui n'intervient qu'au moment de la détermination de son montant exact par application des règles fiscales existantes au moment de son calcul et de sa mise en recouvrement, **quand bien même** la loi prévoit le versement **d'acomptes** avant ce moment.

Dès lors, le Conseil d'Etat ne reconnaît **pas le droit aux intérêts moratoires** correspondant à la **période antérieure à l'établissement** de l'impôt, et notamment lors des versements d'acomptes.

Il **valide** ainsi implicitement la **doctrine administrative** exprimée au BOFiP sous la référence [BOI-CTX-DG-20-50-30](#) aux §§ 60 à 80.

VOIR AUSSI, dans le même sens, en matière d'impôt sur les sociétés : [Arrêt CE n° 242893 du 30 juin 2004](#).

NB : l'arrêt a été rendu en matière de CVAE, mais il est transposable à l'ensemble des impôts pour lesquels des versements d'acomptes sont prévus (IR, IS...).

Voir : Légifrance [Arrêt n° 465559 du Conseil d'Etat du 5 juin 2023, min. c/ Sté RCA Trademark Management](#)

La jurisprudence commentée

Recouvrement : la limite des obligations du donneur d'ordre au regard de sa solidarité au paiement des impôts et taxes de son cocontractant en cas de travail dissimulé (arrêt du Conseil d'Etat du 22 mars 2023, n° 456631, Sté Bovendis).

Introduction

Le **Conseil d'Etat** juge qu'au regard de l'article, il **n'appartient pas** à un **donneur d'ordre** de **vérifier l'authenticité** des **pièces justificatives** qui lui sont adressées par son ou ses prestataire(s), dès lors que **l'authenticité** des documents, et notamment de l'attestation de vigilance, **ne peut pas être mise en doute**, et à **défaut de discordance** entre ces déclarations et les informations connues de lui.

LES FAITS

La société Bovendis a **employé** en 2012 et 2013 du **personnel mis à sa disposition** par la société **d'intérim Asfi** dans le cadre de son activité de boucherie.

À l'issue de **vérifications** de comptabilité de la **société Asfi** couvrant les années 2011 à 2013, l'**administration** fiscale a mis à la **charge de cette dernière** des **impositions supplémentaires** pour un montant total de 1 217 128 € au titre de :

- ⇒ l'impôt sur les sociétés,
- ⇒ la taxe sur la valeur ajoutée,
- ⇒ les taxes annexes (taxe sur la formation professionnelle continue, taxe d'apprentissage et contribution au développement de l'apprentissage).

La société **Bovendis**, en tant que **donneur d'ordre** de la société Asfi, a été tenue au **paiement solidaire** d'une **partie de ces impositions** pour un montant de 110 585 € calculé en proportion des recettes qu'elle avait apportées à la société Asfi en rémunération des services dont elle avait bénéficié (article 1724 quater du Code général des Impôts – CGI).

La société **Bovendis** a **demandé** au **tribunal** administratif de Cergy-Pontoise puis à la **Cour administrative d'appel** de Versailles la **décharge** de l'obligation de payer cette somme.

Par un arrêt du 12 juillet 2021, la **Cour** administrative d'appel a **rejeté** les conclusions de la société, et cette dernière a introduit un **pourvoi** devant le **Conseil d'Etat**.

LE DROIT

Afin d'asseoir sa décision, le Conseil d'Etat cite les dispositions de **l'article 1724 quater** du CGI :

*"Toute **personne qui ne procède pas aux vérifications** prévues à l'article **L. 8222-1 du code du travail** ou qui a été condamnée pour avoir recouru directement ou par personne interposée aux services de celui qui exerce un travail dissimulé est, conformément à l'article **L. 8222-2 du même code**, **tenue solidairement au paiement** des sommes mentionnées à ce même article dans les conditions prévues à l'article **L. 8222-3 du code précité**".*

Il évoque également les dispositions des articles **L.8222-1 à L.8222-3, et L.8222-5** du Code du travail auxquels fait référence l'article 1724 quater du CGI.

Article L.8222-1 : *"Toute personne **vérifie** lors de la **conclusion d'un contrat** dont l'objet porte sur une obligation d'un montant minimum en vue de l'exécution d'un travail, de la fourniture d'une prestation de services ou de l'accomplissement d'un acte de commerce, et **périodiquement** jusqu'à la fin de l'exécution du contrat, **que son cocontractant s'acquitte** : / 1° des **formalités** mentionnées aux articles **L. 8221-3 et L. 8221-5** ; / () / Les modalités selon lesquelles sont opérées les vérifications imposées par le présent article sont précisées par décret".*

Article L.8222-2 : *"Toute personne qui **méconnaît** les dispositions de l'article **L. 8222-1** () est **tenue solidairement** avec celui qui a fait l'objet d'un procès-verbal pour délit de **travail dissimulé** : / 1° Au **paiement des impôts, taxes et cotisations** obligatoires ainsi que des*

pénalités et majorations dus par celui-ci au **Trésor** ou aux **organismes de protection sociale** ...".

[Article L.8222-3](#) : "Les **sommes** dont le paiement est **exigible** en application de l'article L. 8222-2 sont déterminées **à due proportion** de la valeur des **travaux réalisés**, des **services fournis**, du bien vendu et de la rémunération en vigueur dans la profession".

[Article L.8222-5](#) : "La personne qui contracte () est considérée comme ayant **procédé** aux **vérifications** imposées par l'article L. 8222-1 si elle se fait remettre par son cocontractant, lors de la **conclusion** et **tous les six mois** jusqu'à la fin de son exécution : / 1° Une **attestation de fourniture des déclarations sociales et de paiement des cotisations** et contributions de sécurité sociale prévue à l'article L. 243-15 émanant de l'**organisme de protection sociale** chargé du recouvrement des cotisations et des contributions datant de moins de six mois **dont elle s'assure de l'authenticité** auprès de l'organisme de recouvrement des cotisations de sécurité sociale...".

Enfin, le Conseil d'Etat cite l'**article L.243-15** du Code de la sécurité sociale évoqué dans ce dernier article, ainsi que l'**article D. 243-15**.

[Article L.243-15](#) : "Toute personne **vérifie**, lors de la **conclusion** d'un contrat dont l'objet porte sur une obligation d'un montant minimal en vue de l'exécution d'un travail, de la fourniture d'une prestation de services ou de l'accomplissement d'un acte de commerce, **et périodiquement** jusqu'à la fin de l'exécution du contrat, **que son cocontractant est à jour** de ses obligations de **déclaration** et de **paiement** auprès des organismes de recouvrement mentionnés aux articles L. 213-1 et L. 752-1 du présent code ...".

[Article D. 243-15](#) : "Lorsque le cocontractant emploie des salariés, l'attestation prévue à l'article L. 243-15 mentionne l'identification de l'entreprise, le nombre de salariés et le total des rémunérations déclarés au cours de la dernière période ayant donné lieu à la communication des informations prévue à l'article R. 243-13. / () / **L'attestation est sécurisée par un dispositif d'authentification délivré par l'organisme chargé du recouvrement** des cotisations et contributions sociales. **Le donneur d'ordre vérifie l'exactitude** des informations figurant dans l'**attestation** transmise par son cocontractant par voie dématérialisée **ou sur demande** directement auprès de cet **organisme** au moyen d'un numéro de sécurité."

APPLICATION DES PRINCIPES AUX FAITS

Le Conseil d'Etat tire de ces dispositions que le **donneur d'ordre** qui n'a **pas procédé** à l'**ensemble des vérifications** prévues, et notamment la vérification de l'**authenticité** de l'**attestation de vigilance** délivrée par l'URSSAF et fournie par la cocontractant, est tenu **solidairement** au **paiement** des sommes dues au **Trésor** public et aux organismes de **protection sociale** par le cocontractant qui a fait l'objet d'un procès-verbal pour délit de travail dissimulé.

Cette **solidarité** est mise en oeuvre à **due proportion** de la valeur des **travaux** réalisés, des **services** fournis, du bien vendu et de la rémunération en vigueur dans la profession.

Le **Conseil d'Etat estime** que le **donneur d'ordre** est considéré comme ayant **procédé aux vérifications requises**, y compris celle de l'authenticité de l'attestation remise par son cocontractant, **lorsqu'il s'est fait remettre** par ce cocontractant les **documents qu'énumère l'article D. 8222-5** du code du travail (*), **à moins** :

- ⇒ d'une **discordance** entre les **déclarations** mentionnées sur ces documents et les **informations** dont le donneur d'ordre pouvait avoir **connaissance**, telles que **l'identité** de son cocontractant ou le **volume d'heures** de travail nécessaire à l'exécution de la prestation,
- ⇒ ou que, s'agissant de **l'authenticité** de l'attestation prévue à l'article L. 243-15 du code de la sécurité sociale, **l'administration établit** que celle-ci **n'émane pas** de **l'organisme** chargé du recouvrement des cotisations et contributions dues par le cocontractant.

(*) voir [l'article D.8222-5 du Code du travail](#) relatif à l'ensemble des documents requis.

Le **Conseil d'Etat juge** que la **Cour administrative d'Appel a dénaturé** les **pièces** du dossier : cette dernière avait en effet estimé (*) que *«**il ne résulte pas de l'instruction que les attestations de fourniture des déclarations sociales et de paiement des cotisations et contributions de sécurité sociale que lui a fournies la société Asfi émanaient de cet organisme** »*, alors que

- ⇒ **l'administration ne soutenait pas** que ces attestations étaient **frauduleuses**,
- ⇒ **qu'aucune pièce** du dossier qui lui était soumis ne permettait d'émettre un **doute** sur leur **authenticité**.

(*) voir [l'arrêt de la CAA n° 19VE01896 du 12 juillet 2021](#).

Le Conseil d'Etat en conclut que la société Bovendis est fondée à demander **l'annulation** de l'arrêt qu'elle attaque.

LA DECISION

Le Conseil d'Etat **annule l'arrêt de la CAA** de Versailles du 12 juillet 2021, et renvoie l'affaire à la Cour administrative d'appel de Paris pour y être jugée.

COMMENTAIRES

En instituant une **présomption** de **respect** de ses **obligations** par le donneur d'ordre dès lors qu'il s'est fait remettre les **documents** visés à l'article D.8222-5 par son cocontractant, **à condition** que **l'authenticité** des documents, et notamment de l'attestation de vigilance, **ne peut pas être mise en doute** par l'administration fiscale, et **à défaut de discordance** entre ces déclarations et les informations connues de lui, le Conseil d'Etat fait une **interprétation libérale** des dispositions de l'article **D. 243-15** du Code de la sécurité sociale

qui mentionne que " *Le donneur d'ordre vérifie l'exactitude des informations figurant dans l'attestation transmise par son cocontractant par voie dématérialisée ou sur demande directement auprès de cet organisme au moyen d'un numéro de sécurité.*"

En effet, cet **article semble poser une obligation générale** de vérification de l'attestation de vigilance, alors que le **Conseil d'Etat réserve cette obligation** aux situations où la **validité** du documents apparaît **douteuse**, dans la forme que sur le fond.

Outre qu'elle estimait ne pas avoir la preuve que le document émanait des services de l'URSSAF, la **CAA** relevait quant à elle que la société **Bovendis ne soutenait pas » avoir satisfait à son obligation de contrôle en s'étant assurée, auprès de l'organisme de recouvrement des cotisations de sécurité sociale, de l'authenticité de l'attestation de fourniture des déclarations sociales et de paiement des cotisations et contributions de sécurité sociale adressées par la société Asfi ».**

On notera par ailleurs que **l'administration** elle-même ne remettait **pas en question l'authenticité** de l'attestation, pas plus que la **CAA** ne disposait d'élément lui permettant d'émettre un **doute** sur sa **validité**. C'est sans doute ce qui a conduit le Conseil d'Etat à relativiser l'obligation de vérification pesant sur le donneur d'ordre.

CONCLUSION

Cette décision est l'occasion de **rappeler** les **obligations** pesant sur le **donneur d'ordre**, afin de lui **éviter** la mise en cause de sa **solidarité** au paiement des charges fiscales et sociales au cas où son cocontractant fait l'objet d'une procédure pour **travail dissimulé**.

Par ailleurs, on constate que, si les **documents** requis, et notamment l'attestation de vigilance, sont bien **remis** au donneur d'ordre au **début** de la relation commerciale, on **oublie fréquemment** que cette **attestation** doit être **renouvelée tous les 6 mois**, conformément aux dispositions de l'article D.8222-5 du Code du travail.

Enfin, il ne faut pas hésiter à **procéder** à la **vérification** de l'attestation (et conserver le document adressé par l'URSSAF à la suite de cette vérification).

NB : un code de sécurité et l'URL du site de l'URSSAF permettant cette vérification sont mentionnés dans la marge gauche de l'attestation de vigilance.

A savoir :

Lorsque l'administration met en œuvre une **solidarité** de paiement, telle que celle qui est prévue par l'article 1724 quater du CGI, à l'encontre d'une société qui n'a pas procédé aux vérifications requises, elle est tenue de lui adresser un **avis de mise en recouvrement individuel** qui doit comporter les **indications** prescrites par l'article [R. 256-1 du Livre des Procédures fiscales](#) (LPF) :

- ⇒ montant global des **droits**, des **pénalités** et des **intérêts de retard** pour **chaque** impôt ou taxe,
- ⇒ **référence** à la **proposition** de **rectification** adressée au redevable légal,

⇒ et, le cas échéant, au document adressé au contribuable l'informant d'une modification des droits, taxes et pénalités résultant des rectifications.

Ces **mentions** permettent au débiteur solidaire **d'obtenir**, à sa demande, la **communication des documents** mentionnés dans cet avis de mise en recouvrement ainsi que de tout document utile à la **contestation** de la **régularité** de la procédure, du **bien-fondé** et de l'**exigibilité** des impôts, taxes et cotisations obligatoires et des pénalités et majorations correspondantes au paiement solidaire desquels il est tenu (voir sur ce point le point 14 de la [décision n° 2015-479 QPC du 31 juillet 2015](#) rendue par le Conseil constitutionnel).

Source : Légifrance [arrêt du Conseil d'Etat du 22 mars 2023, n° 456631, Sté Bovendis](#)

Les questions des abonnés

ACQUISITION D'UN IMMEUBLE EN VUE DE SA DEMOLITION et DE L'EDIFICATION D'UNE NOUVELLE CONSTRUCTION

La question posée

Le contexte

Une **SCI**, soumise par transparence à 99,9 % à l'**IS**, projette l'**acquisition** d'un **lot** constitué d'une parcelle comprenant un **immeuble bâti** et d'une **parcelle de terrain à bâtir**.

Chacune des deux parcelles est de superficie quasi-équivalente.

NB : elle va opter pour l'assujettissement des **loyers à la TVA**.

La répartition du prix de vente pour le calcul de la TVA sur le terrain à bâtir est la suivante :

- ⇒ pour l'**immeuble** : prix de vente de **775.000 €**
- ⇒ pour le **TAB** : prix de vente **450.000 € Hors Taxes + TVA de 90.000 €**

Soit un prix d'acquisition **global** de **1.325.000 € HT** et Frais.

La SCI procèdera dès l'acquisition à la **démolition** intégrale du **bâtiment** existant, en mauvais état, pour **reconstruire** sur l'ensemble des deux parcelles un **immeuble neuf** loué à une société d'exploitation.

Les questions soulevées

- ⇒ La **TVA** sur le terrain à bâtir est-elle bien **déductible** ?
- ⇒ Comment doivent être traités sur le plan **comptable** et **fiscal** les **frais de démolition** de l'immeuble ?
- ⇒ Le prix de la **parcelle bâtie** devra être **ventilé** entre la valeur du **terrain** (non amortissable), et la valeur des **constructions** (amortissables) :

- Doit-on considérer que la **valeur du terrain** serait équivalente à celle du terrain non bâti acquis le même jour ?
- La **valeur de l'immeuble démoli** ainsi déterminée constituera-t-elle une **charge déductible** des résultats ?

RESUME DE L'ETUDE

LA DEDUCTION DE LA TVA SUR L'ACQUISITION DU TERRAIN A BATIR

La TVA sur le terrain à bâtir est-elle bien déductible ?

L'[article 193 de l'annexe II au CGI](#) prévoit que : « *L'option prévue au 2° de [l'article 260 du code général des impôts](#) est ouverte même lorsque l'immeuble n'est pas encore achevé* ».

Voir également la doctrine administrative sous la référence [BOI-TVA-CHAMP-50-10](#) au § 230.

La **TVA** sur l'acquisition du terrain à bâtir sera **déductible** pour la SCI dès lors qu'elle aura formulée l'**option** pour l'assujettissement des loyers à la TVA, et ce avant même l'achèvement.

Il est prudent d'établir un **bail ou une promesse de bail** dans la mesure où les biens ne seront pas encore loués à la date de la déduction effective.

LE TRAITEMENT COMPTABLE ET FISCAL DES FRAIS DE DEMOLITION DE L'IMMEUBLE

Comment doivent être traités sur le plan comptable et fiscal les frais de démolition de l'immeuble ?

L'[article 38 quinquies de l'annexe III au CGI](#) dispose que :

« *1. Les immobilisations sont inscrites au bilan pour leur valeur d'origine.*

Cette valeur d'origine s'entend :

a. Pour les immobilisations acquises à titre onéreux, du coût d'acquisition, c'est-à-dire du prix d'achat minoré des remises, rabais commerciaux et escomptes de règlement obtenus et majoré des coûts directement engagés pour la mise en état d'utilisation du bien... ».

Voir également la doctrine administrative [BOI-BIC-CHG-20-20-10](#) au § 30 concernant la valorisation des actifs (qui mentionne expressément les coûts de démolition), et [BOI-BIC-AMT-10-30-30-10](#) au § 20 concernant la base amortissable.

Les **dépenses** liées à la **démolition** de l'immeuble ne peuvent être inscrites en charges immédiatement déductibles et seront **incorporées au prix de revient de la construction**, et donc **amortissables** (il n'en serait autrement que si la démolition avait pour objet d'augmenter la valeur vénale du terrain en vue de sa revente en terrain à bâtir).

LA VENTILATION ENTRE LA VALEUR DU TERRAIN D'ASSISE DE LA CONSTRUCTION ET DE LA CONSTRUCTION ELLE-MÊME

Doit-on considérer que la valeur du terrain serait équivalente à celle du terrain non bâti acquis le même jour ?

Le Conseil d'Etat ([Conseil d'Etat du 15 février 2016, n° 367467](#)) a jugé que « *lorsque l'administration remet en cause la répartition, au sein du bilan d'un contribuable, entre les valeurs retenues respectivement pour un terrain et pour une construction édifée sur ce terrain, en invoquant l'insuffisance de la valeur retenue pour le terrain, il lui appartient d'établir l'insuffisance de cette valeur ; qu'elle doit, pour déterminer la valeur du terrain, se fonder prioritairement sur des comparaisons reposant sur des transactions réalisées sur des terrains nus et à des dates proches de celle de l'entrée du bien au bilan du contribuable ; que ces terrains doivent être situés dans la même zone géographique que ce bien et présenter des droits à construire similaires..* ».

Voir aussi : [Conseil d'Etat du 15 février 2016, n° 3880400](#)).

La ventilation entre la valeur du terrain non amortissable et celle de la construction existante sera opérée dès l'acquisition, et son évaluation pourra reposer sur la valeur du terrain contigu acquis le même jour (l'évaluation de la construction étant obtenue par différence).

NB : si un terrain contigu n'avait pas été acquis le même jour, il convient de se référer au prix du marché en s'appuyant sur des transactions comparables.

La valeur de l'immeuble démoli ainsi déterminée constituera-t-elle une charge déductible des résultats ?

Le Conseil d'Etat ([Conseil d'Etat du 16 juin 1999, n° 177954](#)) a jugé que « *la destruction, au cours d'un exercice, d'un bâtiment inscrit à l'actif fait ressortir une perte égale à la valeur comptable résiduelle de ce bâtiment à l'ouverture de l'exercice, hormis le cas où il apparaît que l'acquisition de ce bâtiment a été faite dans le seul but de réaliser, après sa démolition, sur le terrain d'assise, une construction nouvelle, au prix de revient de laquelle la valeur de l'ancien bâtiment doit alors être incorporée* ».

Cet arrêt est cité dans la doctrine administrative sous la référence [BOI-BIC-CHG-60-20-10](#) au § 20.

La valeur résiduelle de l'immeuble démoli ne pourra pas être inscrite en charges, dès lors qu'il a été acquis en vue de sa démolition et de l'édification d'une nouvelle construction. Elle sera incorporée à la valeur amortissable de la construction nouvelle.

ETUDE DEVELOPPEE

LA DEDUCTION DE LA TVA SUR L'ACQUISITION DU TERRAIN A BATIR

La TVA sur le terrain à bâtir est-elle bien déductible ?

La SCI envisage d'assujettir les **loyers** à la **TVA**, conformément aux dispositions de l'article [260-2 du CGI](#).

[L'article 193 de l'annexe II au CGI](#) prévoit que : « *L'option prévue au 2° de [l'article 260 du code général des impôts](#) est **ouverte** même lorsque **l'immeuble n'est pas encore achevé** ».*

Voir également la doctrine administrative sous la référence [BOI-TVA-CHAMP-50-10](#) au § 230 :

*« **L'option** pour le paiement de la TVA sur les loyers **peut être exercée** alors même que celui qui opte n'est pas encore propriétaire ou n'a pas encore la jouissance de la fraction d'immeuble, de l'immeuble ou de l'ensemble immobilier sur lequel porte l'option. ».*

La SCI **peut donc opter** pour le régime de la TVA dès sa création ou l'acquisition.

Une fois cette **option exercée**, la SCI sera en mesure de **déduire** la TVA sur l'acquisition du **terrain à bâtir** figurant dans l'acte d'acquisition, et ce **dès le transfert de propriété** qui constitue la date **d'exigibilité pour le vendeur**.

Néanmoins, le fait que les opérations de **location** n'ont **pas débuté**, l'immeuble n'étant pas encore achevé, pourrait poser une **difficulté**.

En effet, même si [l'article 193 de l'annexe II au CGI](#) prévoit que l'option pour l'assujettissement des loyers à la TVA est ouverte avant même l'achèvement de l'immeuble, la future location ne dégage **pas encore de chiffre d'affaires** taxable.

Or, [l'article 271 du CGI](#) prévoit que « *I. - 1. La taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé les éléments du prix **d'une opération imposable** est déductible de la taxe sur la valeur ajoutée applicable à cette opération...* ».

Il semble donc **prudent** d'établir **concomitamment à l'option** :

- ⇒ soit le **bail** liant la SCI à la société d'exploitation en prévoyant une **date d'effet** à la **date d'achèvement** de l'immeuble,
- ⇒ soit à tout le moins une **promesse de bail**.

Attention ! : le bail ou la promesse mentionneront l'**option** pour la **TVA** sur les loyers.

NB : une **instruction** administrative [BOI 3-A-8-10](#) du 3 décembre 2010 **précisait** que « *dès lors que l'option est exprimée, l'assujetti sera fondé à exercer la déduction de la taxe grevant l'acquisition de l'immeuble dans les conditions de droit commun quand bien même les loyers tirés de l'exploitation de l'immeuble ne sont soumis à la taxe qu'à compter du mois suivant. En effet, c'est l'intention d'affecter l'immeuble à une activité ouvrant droit*

à déduction, manifestée par la déclaration de l'option auprès du service des impôts, qui autorise le bailleur à exercer ses droits à déduction... ».

Mais cette précision n'a pas été reprise de manière littérale au BOFIP qui s'est substitué aux BOI pour exprimer la doctrine administrative : elle n'est donc **plus opposable** à l'administration.

Cela étant, cette doctrine était **conforme** à la lettre de l'article **193 de l'annexe II** déjà cité, ainsi qu'au § 230 du [BOI-TVA-CHAMP-50-10](#).

LE TRAITEMENT COMPTABLE ET FISCAL DES FRAIS DE DEMOLITION DE L'IMMEUBLE

Comment doivent être traités sur le plan comptable et fiscal les frais de démolition de l'immeuble ?

[L'article 38 quinquies de l'annexe III au CGI](#) dispose que :

« 1. Les **immobilisations** sont **inscrites au bilan pour leur valeur d'origine**.

Cette valeur d'origine s'entend :

a. Pour les immobilisations acquises à titre onéreux, du **coût d'acquisition**, c'est-à-dire du prix d'achat minoré des remises, rabais commerciaux et escomptes de règlement obtenus et **majoré des coûts** directement engagés pour la **mise en état d'utilisation** du bien... ».

Cet article est commenté par la doctrine administrative [BOI-BIC-CHG-20-20-10](#) au § 30 :

« Les **coûts qui majorent le prix d'achat** s'entendent des droits de douane, des taxes non récupérables, et **de tous les frais directement engagés pour la mise en état d'utilisation** du bien.

Conformément à l'[article 38 quinquies de l'annexe III au CGI](#), le **prix d'achat** tel que défini ci-dessus est **majoré des coûts** directement engagés pour la mise en état d'utilisation du bien. Comme sur le plan comptable ([PCG, art. 321-10](#)), doivent être pris en compte l'ensemble des coûts directement attribuables pour mettre l'actif en place et en état de fonctionner selon l'utilisation prévue par la direction.

Il s'agit notamment :

- du coût des rémunérations et autres avantages au personnel résultant directement de l'acquisition ou de l'immobilisation ;
- **des coûts de préparation du site et des frais de démolition** nécessaires à la mise en place de l'immobilisation ;
- des frais de livraison et de manutention initiaux ;
- des frais de transport, d'installation, de montage nécessaires à la mise en état d'utilisation des biens ;

- des coûts liés aux essais de bon fonctionnement, déduction faite des revenus nets provenant de la vente des produits obtenus durant la mise en service (tels que des échantillons) ;
- des honoraires des professionnels tels que les architectes, géomètres, experts, évaluateurs, conseils. ».

Par ailleurs, la doctrine administrative relative à la **base amortissable** des immobilisations, exprimée au [BOI-BIC-AMT-10-30-30-10](#), mentionne au § 20, parmi les éléments à comprendre dans la base amortissable :

« les frais engagés pour l'achat et la **démolition d'un immeuble acquis en vue de sa reconstruction** qui constituent un élément du prix de revient du **nouvel immeuble** (CE, arrêt du 11 juin 1951 n° 78578, RO, p. 202 et CE, arrêt du 24 juin 1963 n° 55376, RO, p. 371) ; de même **les frais nécessités par la démolition d'immeubles ou parties d'immeubles dépendant d'une entreprise constituent un élément du prix de revient des travaux d'aménagement** ayant pour effet d'accroître la consistance ou de prolonger la durée d'utilisation de l'actif immobilisé ;... ».

Les **frais de démolition** seront donc **incorporés** au coût de la **construction**, et pourront ainsi ainsi être **amortis**.

NB : il en serait autrement de frais de démolition permettant d'accroître la valeur vénale du terrain avant sa revente (cf [Conseil d'Etat du 14 mai 1975, n°93314](#)).

LA VENTILATION ENTRE LA VALEUR DU TERRAIN D'ASSISE DE LA CONSTRUCTION ET DE LA CONSTRUCTION ELLE-MÊME

Doit-on considérer que la valeur du terrain serait équivalente à celle du terrain non bâti acquis le même jour ?

Pour répondre à cette question, on peut s'appuyer sur l'**arrêt** du [Conseil d'Etat du 15 février 2016, n° 367467](#).

Dans cette affaire, une société avait acquis en 1999 un ensemble immobilier, puis effectué des travaux importants de **démolition partielle et reconstruction** jusqu'à sa mise en location en 2002.

Pour déterminer la **valeur du terrain** d'assise, non amortissable, elle avait appliqué un taux de **30 % à la valeur d'acquisition** initiale en 1999.

L'administration avait :

- ⇒ substitué un taux de **49 %** au taux de 30 % sur la base des valeurs respectives du terrain et de la construction observées au **bilan de sociétés foncières** pour 15 biens considérés comme comparables,
- ⇒ **appliqué ce taux à la somme du prix et du coût des travaux** effectués entre 1999 et 2002, considérant que les travaux avaient été effectués dans le cadre d'un projet unique (position confirmée par la CAA de PARIS à l'origine du pourvoi).

Le Conseil d'Etat a invalidé la position de l'administration, et annulé l'arrêt de la CAA.

Sans même s'attarder sur le taux retenu, le Conseil d'Etat a considéré que « *quelle que soit la méthode retenue pour fixer la valeur de la construction et celle du terrain, cette dernière devait être déterminée à la date d'entrée du bien au bilan du contribuable, y compris en cas d'acquisition d'un immeuble existant à des fins de démolition-reconstruction ou de transformation..* ».

Le Conseil d'Etat a par ailleurs rappelé dans ses considérants que « *lorsque l'administration remet en cause la répartition, au sein du bilan d'un contribuable, entre les valeurs retenues respectivement pour un terrain et pour une construction édifée sur ce terrain, en invoquant l'insuffisance de la valeur retenue pour le terrain, il lui appartient d'établir l'insuffisance de cette valeur ; qu'elle doit, pour déterminer la valeur du terrain, se fonder prioritairement sur des comparaisons reposant sur des transactions réalisées sur des terrains nus et à des dates proches de celle de l'entrée du bien au bilan du contribuable ; que ces terrains doivent être situés dans la même zone géographique que ce bien et présenter des droits à construire similaires..* ».

Ce considérant est repris mot pour mot par le Conseil dans un autre arrêt du même jour ([Conseil d'Etat du 15 février 2016, n° 3880400](#)).

Il en ressort que la **ventilation** entre la valeur de la construction et celle du terrain doit s'appuyer sur la **comparaison** avec des **transactions** portant sur des **terrains nus** (et non avec la ventilation retenue par d'autres entreprises).

NB : S'il est nécessaire en principe de s'appuyer sur plusieurs termes de comparaison, il ne fait pas de doute que le terme de comparaison le plus pertinent est ici la valeur du terrain contigu acquis le même jour.

La **valeur des constructions** existantes pourra ainsi être estimée **par différence** entre la **valeur totale** de l'immeuble **diminuée** de la **valeur** ainsi déterminée pour le **terrain**.

Ce sont ces valeurs qui devront être **inscrites** à l'actif du bilan **dès l'acquisition** du bien.

La valeur de l'immeuble démolé ainsi déterminée constituera-t-elle une charge déductible des résultats ?

Une fois inscrite dès l'acquisition la valeur du bien en dissociant la valeur du terrain et celle des **bâtiments** (cf supra), ces derniers devront en principe être **sortis de l'actif** du fait de leur **démolition**.

Toutefois, dans le cas particulier d'une **acquisition** réalisée **en vue de la démolition** suivie d'une reconstruction, la **valeur résiduelle** (égale au cas présent à la valeur d'acquisition, l'immeuble existant n'étant pas utilisé avant sa destruction) **ne pourra pas constituer une charge déductible, mais être incorporée au prix de revient de la nouvelle construction**.

La **doctrine** administrative ([BOI-BIC-CHG-60-20-10](#)), s'appuyant sur la **jurisprudence du Conseil d'Etat**, précise en effet au § 20 que :

« *De manière générale la valeur résiduelle d'un immeuble inscrit à l'actif qu'une entreprise démolit constitue une perte de l'exercice considéré dès lors que l'acquisition de l'immeuble*

détruit **n'a pas été accomplie** dans le **seul but de construire** sur le terrain redevenu libre une **nouvelle construction**. Dans cette dernière hypothèse, la **valeur résiduelle** de la **construction détruite** est **incorporée au prix de revient** de la **nouvelle construction**.

Le Conseil d'État a jugé que la disparition d'un bâtiment exploité pendant plusieurs années génère une perte égale à sa valeur comptable résiduelle, et non le report de cette dernière sur le prix de revient du nouveau bâtiment ou de son terrain d'assise dès lors qu'il n'apparaît pas que l'acquisition de ce bâtiment a été faite dans le seul but de réaliser, après sa démolition, sur le terrain d'assise, une construction nouvelle. (CE, décision du 16 juin 1999, n° 177954). »

Dans les considérants de cet **arrêt** ([Conseil d'Etat du 16 juin 1999, n° 177954](#)), la Haute Assemblée précise en effet que la **valeur de l'ancien bâtiment** doit être **incorporée** au prix de revient de la **nouvelle construction** :

*« la destruction, au cours d'un exercice, d'un bâtiment inscrit à l'actif fait ressortir une **perte** égale à la valeur comptable résiduelle de ce bâtiment à l'ouverture de l'exercice, **hormis le cas** où il apparaît que l'**acquisition** de ce bâtiment a été faite **dans le seul but de réaliser, après sa démolition, sur le terrain d'assise, une construction nouvelle, au prix de revient de laquelle la valeur de l'ancien bâtiment doit alors être incorporée** ».*

Cette précision est au demeurant conforme à la décision de 2016 selon laquelle la ventilation entre la valeur du terrain et celle de la construction doit être déterminée au moment de l'acquisition (cf supra).

CONCLUSION

La **TVA** sur l'acquisition du terrain à bâtir sera **déductible** pour la SCI dès lors qu'elle aura formulée l'**option** pour l'assujettissement des loyers à la TVA.

Il est prudent d'établir un **bail ou une promesse de bail** dans la mesure où les biens ne seront pas encore loués à la date de la déduction effective.

Les **dépenses** liées à la **démolition** de l'immeuble ne peuvent être inscrites en charges immédiatement déductibles et seront **incorporées au prix de revient de la construction**, et donc **amortissables** (il n'en serait autrement que si la démolition avait pour objet d'augmenter la valeur vénale du terrain en vue de sa revente en terrain à bâtir).

La **ventilation** entre la valeur du **terrain** non amortissable et celle de la **construction** existante sera **opérée dès l'acquisition**, et son **évaluation** pourra reposer sur la valeur du **terrain contigu** acquis le même jour (l'évaluation de la construction étant obtenue par différence).

La valeur de l'immeuble **démoli** ne pourra **pas être inscrite en charges**, mais sera **incorporée à la valeur amortissable** de la **construction nouvelle**.

Selon législation en vigueur au 15 septembre 2023.

CREDIT BAIL et DEDUCTION DES SURLOYERS

La question posée :

Une entreprise souscrit un contrat de **crédit-bail** pour acquérir un matériel de transport (*par exemple, un transporteur routier acquiert un matériel de type « porteur »*).

Le contrat de crédit-bail est basé sur un **échancier de 60 mois**, et la **première mensualité** équivaut à près de **30 % du montant total des échéances**.

Quel est le **traitement comptable et fiscal** de ce **surloyer** ?

RESUME DE L'ETUDE

Le traitement comptable et fiscal des redevances de crédit-bail

Sous réserve de la limitation générale prévue à [l'article 39-4 du Code général des Impôts](#) (CGI) relative aux opérations portant sur des véhicules de tourisme, **les loyers** afférents aux contrats de **crédit-bail mobilier** sont en principe **déductibles** des résultats imposables en intégralité, dès lors qu'ils respectent les conditions générales de déduction des charges.

Le traitement des surloyers

Jusqu'à une jurisprudence du Conseil d'Etat de 2011 (cf infra), l'administration considérait de manière systématique que le « **surloyer** » payé lors de la première mensualité devait faire l'objet, au plan fiscal, d'un **étalement sur la durée du contrat**, à hauteur de l'excédent du surloyer sur le montant « normal » des mensualités suivantes.

Cette **position a été battue en brèche** par un [arrêt du Conseil d'Etat du 16 février 2011, n°315625](#), par lequel, s'agissant de la location de véhicules, a été **admise la déduction** d'un **premier loyer** représentant **un tiers** du montant **total** des loyers, au motif que cette inégalité dans le montant des mensualités reflète **l'inégalité de la prestation** fournie par le crédit-bailleur au regard de la **dépréciation** subie par les véhicules dès leur mise en circulation, le Conseil d'Etat instituant au surplus une **présomption** selon laquelle **l'inégalité des loyers** prévue aux contrats **reflète l'inégalité de la valeur des prestations fournies**.

.Conclusion

S'agissant de véhicules, un **premier surloyer équivalant jusqu'à un tiers du montant total** des loyers peut par principe être **immédiatement inclus dans les charges déductibles** : Il semble en effet peu probable, sauf circonstances exceptionnelles, que l'administration soit en mesure d'apporter la démonstration que la mise en service du véhicule n'entraîne pas une telle dépréciation.

ETUDE DEVELOPEE

Le traitement comptable et fiscal des redevances de crédit-bail

Sous réserve de la limitation générale prévue à [l'article 39-4 du Code général des Impôts](#) (CGI) relative aux opérations portant sur des véhicules de tourisme, **les loyers** afférents aux contrats de **crédit-bail mobilier** sont en principe **déductibles** des résultats imposables en intégralité, dès lors qu'ils respectent les conditions générales de déduction des charges (être engagées au cours de l'exercice dans l'intérêt de l'entreprise, se traduire par une diminution de l'actif net et être appuyées de justifications suffisantes).

Ces points sont commentés par la doctrine administrative sous la référence [BOI-BIC-BASE-60-20](#) au § 1.

NB : Pour les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés, les loyers afférents aux opérations de crédit-bail sont pris en compte pour l'application du dispositif de limitation des charges financières prévu par [l'article 212 bis du CGI](#) (au III- 2.i).

Le traitement des surloyers

Jusqu'à une jurisprudence du Conseil d'Etat de 2011 (cf infra), l'administration considérait de manière systématique que le « **surloyer** » payé lors de la première mensualité devait faire l'objet, au plan fiscal, d'un **étalement sur la durée du contrat**, à hauteur de l'excédent du surloyer sur le montant « normal » des mensualités suivantes.

NB : dans ce cas, l'intégralité de la dépense est comptabilisée dans un compte de charges, et l'étalement est opéré par le biais du tableau de détermination du résultat fiscal 2058 A de la liasse fiscale, par une réintégration de l'excédent initial, puis des déductions au fur et à mesure du contrat.

Cette position a été battue en brèche par un [arrêt du Conseil d'Etat du 16 février 2011, n°315625](#), par lequel, s'agissant de la location de véhicules, a été **admise la déduction** d'un **premier loyer** représentant **un tiers** du montant **total** des loyers, au motif que cette inégalité dans le montant des mensualités reflète **l'inégalité de la prestation** fournie par le crédit-bailleur au regard de la **dépréciation** subie par les véhicules dès leur mise en circulation.

Extraits :

« ... **en jugeant** que l'administration fiscale avait pu, à bon droit, remettre en cause la dégressivité des loyers de crédit-bail versés par la société TSVI pour la location de camions, au motif que... il ne résultait pas de l'instruction que la majoration du premier loyer correspondrait à la rémunération d'une prestation particulière, **sans rechercher** si l'administration apportait des éléments permettant de **combattre la présomption** que **l'inégalité des loyers stipulés dans les contrats de location reflétait l'inégalité de la valeur des prestations** fournies à la société TSVI, et en jugeant ainsi qu'il incombait à cette société

de justifier de ce que l'inégalité des loyers prévue aux contrats correspondait à une inégalité dans la valeur de la prestation fournie, **la cour a commis une erreur de droit**

Considérant qu'il résulte de l'instruction que... la société TSVI a pris en crédit-bail des camions destinés à la location ; que la durée des contrats était de trois ans et que le montant **du premier loyer mensuel** versé au crédit-bailleur représentait **jusqu'à un tiers du montant total** des loyers... ; que, si **l'administration fiscale** a estimé que le premier loyer versé devait être regardé comme une avance sur loyer futur et l'a réparti sur la durée totale des contrats concernés, elle **se borne à une affirmation générale** qui n'est étayée d'aucun élément concret de nature à **combattre la présomption** que l'inégalité des loyers prévue aux contrats reflète **l'inégalité de la valeur des prestations** fournies à la société TSVI, laquelle est **fonction de l'obligation qui pèse sur le prestataire et de l'avantage économique retiré par le preneur** ; que, par suite, la société TSVI est fondée à soutenir que c'est à tort que.. le tribunal administratif de Toulouse a rejeté sa demande en décharge des cotisations supplémentaires d'impôt ... auxquelles elle a été assujettie ... du fait de la réintégration dans son résultat imposable des premiers loyers des contrats de location de véhicules qu'elle a souscrits ... ».

Il est intéressant de souligner que le Conseil d'Etat institue une **présomption** selon laquelle **l'inégalité des loyers** prévue aux contrats **reflète l'inégalité de la valeur des prestations fournies** à la société TSVI, cette inégalité étant fonction de l'obligation qui pèse sur le prestataire et de l'avantage économique retiré par le preneur.

Dans ces conditions, il a jugé que c'était à l'administration d'apporter la démonstration permettant de combattre cette présomption.

Conclusions et observations

La **première conclusion** que l'on peut tirer de cet arrêt est que, s'agissant de véhicules, un **premier surloyer équivalant jusqu'à un tiers du montant total** des loyers peut par principe être **immédiatement inclus dans les charges déductibles** : Il semble en effet peu probable, sauf circonstances exceptionnelles, que l'administration soit en mesure d'apporter la démonstration que la mise en service du véhicule n'entraîne pas une telle dépréciation.

La **seconde** est que, si le montant du **surloyer est supérieur** au tiers du montant des loyers, l'administration s'appuierait sur ce même arrêt pour affirmer que la dépréciation ne peut dépasser cette limite du tiers. Dans ce cas, **il sera prudent de réunir des éléments propres à démontrer une dépréciation équivalente au surloyer**.

Enfin, et de manière plus générale, on peut considérer que cette **même règle** trouvera à s'appliquer pour **d'autres éléments d'actif**, à condition que **la seule mise en service** suffise à entraîner une **diminution conséquente de la valeur vénale** du bien considéré.

Selon législation en vigueur au 15 septembre 2023.

