


UNIVERSITE DE ROUEN

Faculté de Droit, de Sciences
Économiques et de Gestion

Institut d'Études Judiciaires

3, avenue Pasteur
76186 ROUEN Cedex

☎ / Fax : 02.32.76.98.30

EXAMEN D'ACCÈS AU C.R.F.P.A.

SESSION 2009

DROIT FISCAL DES AFFAIRES

Vous prendrez connaissance des deux arrêts joints du Conseil d'Etat, et les commenterez en mettant l'accent :

- pour l'arrêt du 27 mars 2009, sur le rappel des principes de déduction évoqués par le Conseil d'Etat,

- pour l'arrêt du 19 décembre 2008, sur les conclusions du Juge de l'impôt sur les deux registres BIC et TVA.

Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que par notification de redressement en date du 28 novembre 2001, l'administration fiscale a remis en cause la déduction, au titre des revenus déclarés par M. et M^{me} Joliot pour l'année 1999, d'une somme de 396 471 F (60 441,61 €) correspondant aux versements effectués en exécution d'engagements de caution souscrits au bénéfice de la société Hodi, dont M^{me} Joliot était gérante et dont M. Joliot était associé à 49 % ; que M. et M^{me} Joliot se pourvoient en cassation contre l'arrêt du 2 août 2007 par lequel la cour administrative d'appel de Nancy a rejeté leur requête tendant à l'annulation du jugement du 11 octobre 2005 par lequel le tribunal administratif de Strasbourg a rejeté leur demande tendant à la décharge de la cotisation supplémentaire d'impôt sur le revenu à laquelle ils ont été assujettis au titre de l'année 1999 ;

Considérant qu'aux termes de l'article 13 du CGI : « 1. Le bénéfice ou revenu imposable est constitué par l'excédent du produit brut, y compris la valeur des profits et avantages en nature, sur les dépenses effectuées en vue de l'acquisition et de la conservation du revenu. 2. Le revenu global net annuel servant de base à l'impôt sur le revenu est déterminé en totalisant les bénéfices ou revenus nets visés aux I à VII bis de la 1^{re} sous-section de la présente section, compte tenu, le cas échéant, du montant des déficits visés aux I et I bis de l'article 156, des charges énumérées au II dudit article et de l'abattement prévu à l'article 157 bis. 3. Le bénéfice ou revenu net de chacune des catégories de revenus visées au 2 est déterminé distinctement suivant les règles propres à chacune d'elles. Le résultat d'ensemble de chaque catégorie de revenus est obtenu en totalisant, s'il y a lieu, le bénéfice ou revenu afférent à chacune des entreprises, exploitations ou professions ressortissant à cette catégorie et déterminé dans les conditions prévues pour cette dernière (...) » ; qu'aux termes de l'article 83 du même Code, relatif à l'imposition du revenu dans la catégorie des traitements et salaires : « Le montant net du revenu imposable est déterminé en déduisant du montant brut des sommes payées et des avantages en argent ou en nature accordés : (...) 3^o Les frais inhérents à la fonction ou à l'emploi lorsqu'ils ne sont pas couverts par des allocations spéciales (...) » ; qu'enfin, le I de l'article 156 du même Code autorise, sous certaines conditions, que soit déduit du revenu global d'un contribuable le « déficit constaté pour une année dans une catégorie de revenus », tandis que le II de l'article 156 énumère les charges qui sont déductibles du revenu global « lorsqu'elles n'entrent pas en compte pour l'évaluation des revenus des différentes catégories » ;

Considérant, en premier lieu, qu'il résulte de ces dispositions que d'une part, le revenu net global annuel servant de base à l'impôt sur le revenu est déterminé en totalisant les bénéfices ou revenus nets catégoriels perçus par chacun des membres du foyer fiscal ; que, d'autre part, les bénéfices ou revenus nets de chaque catégorie sont déterminés distinctement d'après les règles propres à chacune d'elles ; qu'enfin, ne sont directement déductibles du revenu global que les charges limitativement énumérées par le II de l'article 156 ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que les revenus catégoriels doivent être déterminés distinctement pour chacun des membres du foyer fiscal ; que, d'une part, s'agissant des traitements et salaires, les frais résultant de l'engagement pris par l'un d'entre eux ne peuvent donc être regardés comme inhérents à la fonction ou à l'emploi de l'autre et déduits à ce titre des revenus salariaux de ce dernier ; que, d'autre part, les dispositions du II de l'article 156 s'opposent à ce que ces frais puissent être déduits directement du revenu global du foyer fiscal ; qu'il suit de là que les dispositions précitées des articles 13, 83 et 156 du CGI s'opposent à ce qu'une caution donnée par l'un des époux, lui-même actionnaire non salarié d'une société, puisse être regardée comme consentie pour la conservation du revenu salarié de l'autre époux, et à ce que les sommes payées à ce titre puissent être déductibles des revenus imposables ; que le régime matrimonial des conjoints et la solidarité entre époux est sans incidence sur le principe résultant ainsi de la combinaison des articles 13, 83 et 156 du CGI ;

Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond, et notamment des stipulations de l'acte de cession du fonds de commerce acquis par la SARL Hodi auprès de la société Install Sud, que M. Joliot s'est, à cette occasion, solidairement porté caution des

sommes dues au vendeur du fonds avec les deux autres associés de la société ; qu'il est constant que M. Joliot n'était ni dirigeant ni salarié de la SARL Hodi dont il était associé minoritaire à la date de la signature de l'acte de cession ; que dès lors, en rejetant les conclusions de M. et M^{me} Joliot tendant à ce que les sommes versées en exécution de cet engagement soient déduites de leur revenu imposable, au motif qu'elles ne pouvaient être regardées comme des dépenses effectuées en vue de l'acquisition ou de la conservation de revenus professionnels dont aurait disposé M^{me} Joliot dans l'entreprise, la cour n'a ni dénaturé les pièces du dossier, ni commis une erreur de droit ;

Considérant, en second lieu, qu'il résulte des dispositions précitées du CGI que les sommes qu'un salarié qui, s'étant rendu caution d'une obligation souscrite par la société dont il est le dirigeant de droit ou de fait, a dû payer au créancier de cette dernière sont déductibles de son revenu imposable de l'année au cours de laquelle le paiement a été effectué, à condition que son engagement comme caution se rattache directement à sa qualité de dirigeant, qu'il ait été pris en vue de servir les intérêts de l'entreprise et qu'il n'ait pas été hors de proportion avec les rémunérations allouées à l'intéressé ou qu'il pouvait escompter au moment où il l'a contracté ;

Considérant que pour écarter la déduction du revenu imposable des sommes versées en exécution des engagements de caution souscrits par M^{me} Joliot, la cour s'est fondée sur l'absence de rémunération de M^{me} Joliot par la société Hodi ; qu'elle a notamment relevé que le salaire mensuel de 18 000 F prévu par la délibération de l'assemblée générale de la SARL Hodi qui s'est tenue le 1^{er} juin 1994 ne lui avait jamais été versé et que l'indemnité de 80 000 F pour services rendus dans le cadre de son activité de gérance prévue aux termes de la convention passée le 11 juillet 1994 avec le nouveau gérant ne pouvait être considérée comme une rémunération salariée ; qu'en outre, il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond qu'à la suite de la convention du 11 juillet 1994, M. et M^{me} Joliot ont cédé leurs parts dans la SARL Hodi à M. Creusot, associé majoritaire, et que, le même jour, M^{me} Joliot a démissionné de ses fonctions de gérance ; qu'il suit de là que les engagements solidairement souscrits par M. et M^{me} Joliot les 1^{er} et 10 juillet 1994 pour un crédit-bail auprès de la société de crédit coopératif Coopamat et pour un emprunt auprès de la banque française de crédit coopératif (BFCC) doivent être regardés comme contractés en vue de la préservation de la valeur d'un capital en cours de cession et non pas pour la préservation d'une rémunération professionnelle salariée ; que par suite, en relevant que les requérants n'établissaient pas que M^{me} Joliot avait perçu une rémunération salariée ni qu'elle pouvait escompter une telle rémunération à la date de la signature des engagements et, en en déduisant que M^{me} Joliot ne remplissait pas les conditions lui permettant de déduire les sommes en litige de son revenu imposable, la cour, qui a suffisamment motivé son arrêt, n'a pas dénaturé les pièces du dossier ni commis d'erreur de qualification juridique des faits, et n'a entaché son arrêt d'aucune erreur de droit ;

Décide : Rejet.

CE 19 décembre 2008 n° 286913, 9° et 10° s.-s., SA SMSL Briens Lamoureux

MM. PH. MARTIN, PRES. - BLAZY, RAPP. - COLLIN, COMM. DU GOUV. - SCP CELICE, BLANCPAIN, SOLTNER, AV.

Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que la SA SMSL Briens Lamoureux, qui exerce une activité de serrurerie - charpentes métalliques, a fait l'objet d'une vérification de comptabilité portant sur les exercices clos les 30 septembre 1993, 1994 et 1995 en matière d'impôt sur les sociétés et sur la période du 1^{er} octobre 1992 au 31 décembre 1995 en matière de TVA ; que l'administration fiscale a remis en cause, d'une part, la déduction de dépenses de travaux de réparation d'un élévateur télescopique exposées en décembre 1993 et en avril 1995 et, d'autre part, la déduction des commissions versées par la société requérante aux sociétés Socopap et Précobat au titre des exercices clos en 1993, 1994 et 1995, ainsi que de la TVA y afférente ; que la SA SMSL Briens Lamoureux se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 29 juin 2005 par lequel la cour administrative d'appel de Nantes a rejeté sa requête tendant à l'annulation du jugement du 7 mars 2002 du tribunal administratif de Caen rejetant sa demande en décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés auxquelles elle a été assujettie au titre des exercices clos en 1993 et 1994 et des rappels de TVA qui lui ont été réclamés au titre de la période du 1^{er} octobre 1992 au 30 septembre 1995 ;

En ce qui concerne la déduction des frais de réparation d'un matériel :
Considérant que, pour l'application des dispositions du 1^{er} du 1 de l'article 39 du CGI, applicable à l'impôt sur les sociétés en vertu des dispositions de l'article 209 du même Code, seuls peuvent être compris dans les frais généraux et constituer des charges d'un exercice déterminés les travaux de réparation et d'entretien qui concourent à maintenir en état d'usage ou de fonctionnement les différents éléments de l'actif immobilisé de l'entreprise ; qu'en revanche, les dépenses qui entraînent normalement une augmentation de la valeur pour laquelle un élément immobilisé figure au bilan de l'entreprise ou qui ont pour objet de prolonger de manière notable la durée probable d'utilisation d'un élément de cette nature ne peuvent être portés en frais généraux ;
Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que la SA SMSL Briens Lamoureux a acquis en 1985 un élévateur télescopique pour le prix de 425 925 F ; que les réparations qui ont consisté à remplacer, d'une part, le moteur en décembre 1993, pour un montant de 53 282 F HT, et d'autre part, une pompe et un guide de flèche en avril 1995 pour un montant de 42 730 F HT, ont nécessairement eu pour effet, dans leur ensemble, de prolonger de manière notable la durée probable de son utilisation ; que, par suite, en jugeant, pour ce motif, quand bien même la durée d'utilisation de cet élévateur aurait été supérieure à sa durée d'amortissement et les dépenses engagées à la suite de la rupture accidentelle d'une autre pièce, que ces dépenses ne présentaient pas le caractère d'une charge déductible des résultats de l'exercice, la cour, qui a suffisamment motivé son arrêt, n'a pas commis d'erreur de droit ;

En ce qui concerne la déduction des commissions versées à des sociétés tierces et de la TVA y afférente :