

Cas pratique

Cours : Droit fiscal de l'entreprise 1 : l'imposition de l'activité de l'entreprise

Énoncé :

Monsieur Foyer exerce la profession de pharmacien. Il est titulaire de brevets dont il a concédé la licence en contrepartie du versement de redevances. L'une de ses relations d'affaires, Monsieur Double, connaît de graves difficultés financières qui l'ont amené à ne pas payer ses redevances depuis un an. Faisant état de ces difficultés auprès de Monsieur Foyer, lesquelles sont attestées par une assignation en redressement judiciaire, il lui demande de bien vouloir lui faire remise de ces redevances afin de l'aider à les surmonter.

Question 1 : Quelles seraient les implications fiscales de la remise de dette ?

Réponse 1 : La liberté de gestion de l'entreprise est un principe supérieur du droit fiscal. Monsieur Foyer gère comme il l'entend son entreprise et l'administration fiscale ne peut critiquer cette décision.

Réponse fausse

Commentaire : Le principe de liberté de gestion n'a pas un caractère absolu en fiscalité. Notamment, les actes d'appauvrissement ne sont pas pris en compte s'ils ne sont pas justifiés par l'intérêt de l'entreprise (théorie jurisprudentielle de l'acte anormal de gestion). Par conséquent, l'administration fiscale peut parfaitement réintégrer une charge qui a été anormalement déduite selon elle. En outre désormais, la loi s'oppose à la déduction des aides inter-entreprises (L. 16/08/2012), à l'exception des aides à caractère "commercial" (CGI, art. 39-13). Est-ce le cas ici ?

Réponse 2 : Par essence, l'abandon de créance est un acte anormal de gestion qui ne peut venir en déduction du résultat fiscal. Pour autant, il est possible ici de justifier la remise de dette par l'intérêt de l'entreprise de Monsieur Foyer. En effet, la cession gratuite du terrain peut constituer la contrepartie justifiant que la remise de dette a été faite dans l'intérêt de Monsieur Foyer.

Réponse fausse

Commentaire : Si la règle de principe est bien posée (l'abandon de créance constitue une renonciation anormale à un profit), l'exception qui est invoquée ne l'est pas (contrepartie de l'abandon de créance). En effet, si la contrepartie invoquée (cession gratuite d'un terrain) est à l'évidence faite dans l'intérêt personnel de Monsieur Foyer, elle ne l'est pas dans celui de son entreprise. Par contre, les abandons de créance à caractère "commercial" sont déductibles (CGI, art. 39-13). Est-ce le cas ici ?

Réponse 3 : Fiscalement, l'abandon de créance constitue un acte anormal de gestion qui n'est pas déductible du résultat imposable. La seule possibilité de déduction consisterait à démontrer que l'abandon de créance a été consenti dans l'intérêt de l'entreprise ; or ce qui n'est pas le cas ici puisque la contrepartie invoquée (cession gratuite du terrain) n'est pas faite dans l'intérêt de l'entreprise mais dans l'intérêt personnel de monsieur Foyer.

Réponse fausse

Commentaire : L'analyse est rigoureuse ; elle reprend justement le principe de non-déduction des abandons de créances (qui sont des actes anormaux de gestion) et leur exception (s'ils sont justifiés dans l'intérêt de l'entreprise). Elle néglige pourtant une jurisprudence classique : la possibilité de déduire les aides à caractère commercial (en aidant son « client » le fournisseur s'aide lui-même puisque cela peut lui permettre de sauver ses contrats futurs), qui est d'ailleurs devenue un article du Code général des impôts (L. 16/08/2012 ; [CGI, art. 39-13](#)).

Réponse 4 : Fiscalement, l'abandon de créance est un acte anormal de gestion qui n'est pas déductible du résultat imposable. Pour autant en l'espèce, la renonciation à percevoir son dû peut être justifiée par l'intérêt du créancier dans la mesure où cela peut permettre de sauver le débiteur de la faillite et de préserver les échéances futures.

Réponse juste

Commentaire : L'analyse et la solution ne souffrent pas de critiques majeures. On précisera néanmoins que la déduction des aides à caractère commercial est désormais expressément prévue par le Code général des impôts (CGI, art. 39-13). Par ailleurs, la loi admet aussi la déduction des « abandons de créance à caractère commercial consentis ou supportés dans le cadre d'un plan de sauvegarde ou de redressement » ([CGI, art. 39-1, 8°](#)), mais elle ne peut s'appliquer ici puisque le débiteur n'est pas encore en redressement judiciaire.

Question 2 : Monsieur Foyer peut-il saisir la Commission des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires ?

Réponse 1 : Oui. La Commission des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires est compétente pour répondre à des questions de fait. La qualification d'acte anormal de gestion, qui est une question de droit, aurait du échapper à sa compétence, mais elle suppose l'appréciation de l'intérêt de l'entreprise qui, elle, est une question de fait.

Réponse juste

Commentaire : La Commission des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires est notamment compétente lorsque le désaccord porte sur le montant du bénéfice imposable ([LPF, art. L. 59 A, I, 1°](#)), et uniquement s'il s'agit d'une question de fait ([LPF, art. L. 59 A, II, al. 1](#)). La caractérisation d'un acte anormal de gestion est une question de droit (il s'agit en effet d'un problème de qualification des faits : la renonciation à un profit constitue-t-elle un acte anormal de gestion ?), mais comme la réponse à cette question implique la recherche de l'intérêt de l'entreprise, le législateur a considéré qu'elle entrait naturellement dans la compétence de la Commission ([LPF, art. L. 59, II, al. 2](#)).

Réponse 2 : Non. La Commission des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires n'est compétente que pour répondre à des question de fait. Or, les problèmes de qualification juridique sont traditionnellement considérés comme étant des questions de pur droit. Donc, la qualification d'acte anormal de gestion échappe à sa compétence.

Réponse fausse

Commentaire : L'analyse est bonne mais la réponse mauvaise ! Pourquoi ? Tout simplement parce que la loi a prévu une exception dans ce cas : la qualification d'acte anormal de gestion est bien une question de droit, mais elle est exceptionnellement de la compétence de la Commission des impôts (cf. les explications supra).

Réponse 3 : Oui. La Commission des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires n'est compétente que pour trancher des questions de droit. Or, la qualification d'acte anormal de gestion est une question de droit qui est donc de sa compétence.

Réponse fausse

Commentaire : En fait, la réponse est bonne, mais de façon accidentelle ... La Commission départementale des impôts n'est compétente que sur des questions de fait (ce point n'a pas varié à la suite de la réforme de la Commission en 2004). Si, effectivement, la qualification d'acte anormal de gestion est une question de droit, elle aurait dû échapper à sa compétence, mais la loi a prévu une exception dans ce cas (cf. les explications supra).

Question 3 : Quel est le délai de reprise de l'administration contre Monsieur Foyer ?

Réponse 1 : Le délai de reprise est de 6 ans en matière fiscale. Ainsi, l'administration a 6 ans pour remettre en cause l'abandon de créance consenti par Monsieur Foyer.

Réponse fausse

Commentaire : Le délai de reprise de 6 ans est le délai de droit commun, mais il a en pratique un domaine d'application résiduel dans la mesure où des délais spéciaux lui sont le plus souvent préférables (LPF, art. L. 186). C'est le cas en matière d'impôt sur le revenu ; le délai de reprise est alors de 3 ans (LPF, art. L. 169). Au surplus, la réponse est insuffisamment précise dans la mesure où elle ne précise pas le point de départ du délai de prescription.

Réponse 2 : Le délai de reprise est de 3 ans à compter du fait générateur de l'imposition. L'administration a donc 3 ans pour agir contre M. Foyer à partir de l'abandon de créance.

Réponse fausse

Commentaire : Le délai de reprise applicable est bien le délai de 3 ans, mais sa computation n'est pas correcte. Si effectivement, d'une façon générale, le délai de reprise court à compter du fait générateur de l'impôt, ce dernier est représenté par l'événement qui donne naissance à la créance fiscale. Or précisément, en matière d'impôt sur le revenu, c'est la clôture de l'année civile, et non la dépense ou le revenu, qui doit être prise en compte.

Réponse 3 : Le délai de reprise est de 3 ans à compter de la clôture de l'exercice comptable. L'administration a donc 3 ans pour agir contre Monsieur Foyer à compter de la clôture de l'exercice comptable au-cours duquel s'est produit l'acte anormal de gestion.

Réponse fausse

Commentaire : La réponse n'est exacte que si l'exercice comptable est calqué sur l'année civile. Pourquoi ? Parce que le point de départ du délai de reprise se situe au moment où naît la créance fiscale, et que la créance d'impôt sur le revenu prend naissance à l'expiration du dernier jour de l'année civile au-cours de laquelle ont été perçus les revenus imposables. Par voie de conséquence, le délai de 3 ans commencera à courir le 1er janvier de l'année suivant celle au-cours de laquelle le bénéfice de l'entreprise de Monsieur Foyer est sensé avoir été mis à sa disposition, c'est à dire celle de la clôture de l'exercice comptable.

Réponse 4 : Le délai de reprise s'exerce jusqu'à la fin de la troisième année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due (principe posé par l'article L. 169 du LPF). Puisque les bénéfices de Monsieur Foyer sont soumis à l'impôt sur le revenu, et que l'année au titre de laquelle l'impôt sur les bénéfices est dû est celle au-cours de laquelle l'exercice comptable a été clôturé, le délai de 3 ans commence à courir à compter de l'expiration de cette année là.

Réponse juste

Commentaire : Ainsi par exemple, l'administration peut rectifier jusqu'au 31 décembre de l'année N + 3 les résultats issus d'exercices comptables clôturés en N. On a l'habitude de dire que l'administration peut rectifier les 3 derniers exercices. En fait, selon la date de clôture de l'exercice, elle peut en contrôler jusqu'à 4. En effet, jusqu'au 31 décembre N + 3, elle pourra rectifier les résultats issus d'exercices clôturés au-cours des années N, N + 1, N + 2, et N + 3.