

BULLETIN DE *gestion fiscale* DES ENTREPRISES

au sommaire

ANALYSES ET CONSEILS

Noël Chahid-Nourāi, Anne Colmet Daâge, Olivier Dauchez, Frédéric Donnedieu de Vabres, Philippe Durand, Martine Ebrard-Grellety, Eric Ginter, Gérard Gouaislin, Jean-Luc Pierre, Philippe Tournes

- 1 Combattez la présomption de l'article 155 A
- 5 Distinguez l'erreur comptable et la décision de gestion
- 7 Tirez les conséquences d'un reclassement de stocks en immobilisations
- 8 Calculez la durée de détention des titres sans tenir compte de l'apport ou de la fusion
- 13 Déduisez l'indemnité transactionnelle
- 15 Évaluez les conséquences du rachat par le preneur des terrains du bailleur à construction
- 17 Distinguez entre les factures en nom propre du fondateur et celles de la société en cours de création
- 19 Appliquez le taux de 5,5% aux ventes de produits alimentaires à emporter faites par les fabricants aux détaillants
- 22 Calculez la participation sans tenir compte des crédits d'impôt
- 24 Vérifiez au regard de la convention bilatérale le statut fiscal du non-résident associé d'une société de personnes française
- 29 Invoquez pour les apports-cession antérieurs au 14/11/2012 les difficultés du réinvestissement

EN BREF...

- 32 L'actualité en synthèse

BGFE 3/13

Editions Francis Lefebvre
SARL
42, rue de Villiers
92300 LEVALLOIS-PERRET
Tél. : 01 41 05 22 00

BIMESTRIEL
Juillet 2013

ISSN 0982-8044

Table chronologique des décisions analysées

	Pages		Pages
8 juin 2012		11 février 2013	
CAA Paris n° 11PA00892, Min. c/ Marteling	37	CE n° 356519, Min. c/ Sté Heineken France	8
27 septembre 2012		CE n° 357348, Sté Daunat Bretagne	19
TA Lille n° 09-6065, Assoc. Formindep	37	13 février 2013	
16 octobre 2012		CE n° 342085, Min. c/ Barlow	24
TA Caen n° 1101085, Brault	35	Cass. 1 ^e civ. Q 11-24.138 n° 118 F-PB, Bergeret ép. Mallein c/ Bergeret ép. André-Poyaud	38
31 octobre 2012		15 février 2013	
TA Montreuil n° 1102422, Sté Rexel Développement	33	CE n° 347606, Min. c/ Maurisset	13
TA Montreuil n° 1106862, Sté Stela produits pétroliers	34	22 février 2013	
7 novembre 2012		CE n° 335045, Min. c/ Clairet	29
Cass. 3 ^e civ. D 11-17.803 n° 1333 FS-PB, Iliac c/ Communauté d'agglomération creilloise	40	26 février 2013	
21 novembre 2012		CAA Versailles n° 10-4169, Sté Agapes	39
TA Cergy-Pontoise n° 1005835, Deconinck	32	Cass. com. H 12-13.877 n° 225 FS-PB, Douaud c/ D. G. des finances publiques	38
30 novembre 2012		27 février 2013	
TA Montreuil n° 1104852, 1104855, Sté Volkswagen AG	34	CE n° 337634, Min. c/ Chambre de commerce et d'industrie de Béthune	36
4 décembre 2012		CE n° 350663, Sté Armoricaïne d'entretien naval (SAEN)	15
CAA Douai n° 11DA01211, Abraham	37	CE n° 351749, Sté civile du nouvel économiste	17
CAA Lyon n° 11LY02008, Didier	36	CE n° 354004, Min. c/ Pérez	38
6 décembre 2012		CE n° 354994, Min. c/ Etablissement Poudix	33
TA Montreuil n° 1109486, Sté Dalkia	33	20 mars 2013	
18 décembre 2012		CE n° 337259, Chambre syndicale nationale des entreprises de remise et de tourisme	34
CAA Versailles n° 11VE02288, Leconte	35	CE n° 344881, SNC Paris Nord Invest Hotels	36
21 décembre 2012		CE n° 346642, Piazza	1
CAA Paris n° 11PA02852, Sté Globe Traders	32	CE n° 347633, Sté Etudes et productions Schlumberger	22
31 décembre 2012		CE n° 347881, Salomon	35
CAA Douai n° 11DA01594, Min. c/ Fool Town	33	CE n° 351252, Syndicat professionnel (COPACEL)	39
21 janvier 2013		CE n° 352914, Min. c/ SCA Coopérative Isigny Sainte-Mère	35
TA Paris n° 1101024/2-2, SARL Doggidog	37	25 mars 2013	
29 janvier 2013		CE n° 351822, Min. c/ Amar	32
CAA Lyon n° 12LY00100, SCI Saint-Etienne	40	CE n° 355035, Sté Merlett-France	5
Cass. com. A 12-14.032 n° 98 F-D, Sté Idéal standard industries France c/ Directeur général des finances publiques	38	CE n° 355608, SARL Office Français Inter-Entreprise	7

Obligations des entreprises

Participation des salariés : le bénéfice diminué de l'impôt correspondant est déterminé sans prendre en compte les crédits d'impôt

(CE 20 mars 2013, n° 347633, Sté Etudes et Productions Schlumberger : RJF 6/13 n° 609, concl. C. Legras BDCF 6/13 n° 71)

Résumé

Le Conseil d'Etat annule la doctrine fiscale : pour la détermination du montant de la réserve spéciale de participation, qui est calculée en fonction du bénéfice imposable « diminué de l'impôt correspondant », les crédits d'impôt ne doivent pas venir en déduction de l'impôt.

Commentaire

1) *Le mécanisme de la participation des salariés aux résultats de l'entreprise s'applique obligatoirement dans les entreprises employant au moins cinquante salariés, de manière facultative dans les autres. La loi prévoit que les entreprises soumises à cette obligation doivent constituer une « réserve spéciale de participation », qui constitue le montant distribuable à ce titre. Elle est calculée, en vertu de l'article L 3324-1 du Code du travail, à partir du bénéfice net de l'entreprise, défini comme le bénéfice tel qu'il est retenu pour être imposé à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés, majoré des bénéfices exonérés et « diminué de l'impôt correspondant ».*

La question soumise au Conseil d'Etat s'énonçait simplement : l'impôt qu'il convient de déduire du bénéfice pour obtenir la base de calcul de la réserve spéciale de participation est-il un *impôt brut*, obtenu par application du taux applicable à l'entreprise à son bénéfice fiscal, ou un *impôt « net »*, réduit des crédits d'impôt dont elle peut bénéficier, tels que le crédit d'impôt recherche prévu à l'article 244 *quater* B du CGI ?

Selon la doctrine administrative – documentation administrative de base 4 N-1121 à jour au 30 août 1997, § 39 et 43, et décision de rescrit du 13 avril 2010 relative à l'impact du crédit d'impôt recherche sur le montant de la participation des salariés –, le montant de ce crédit

d'impôt imputé sur l'impôt sur les sociétés vient réduire « l'impôt correspondant » déduit du résultat fiscal de l'entreprise pour le calcul de la réserve spéciale de participation.

2) A l'occasion du *recours pour excès de pouvoir* formé par la société Etudes et Productions Schlumberger contre cette doctrine fiscale, le Conseil d'Etat a jugé que la règle de calcul ainsi posée était illégale.

Deux thèses s'affrontaient. Celle exprimée dans les énonciations doctrinales litigieuses et celle, inverse, de la société qui soutenait que les crédits d'impôt non compris dans le résultat imposable, tels que le crédit d'impôt recherche, n'ont pas à minorer l'impôt à déduire du bénéfice imposable à prendre en compte pour le calcul de la réserve. Autrement dit, selon la société requérante, la notion d'« *impôt correspondant* » renvoyait à l'impôt théoriquement dû par l'entreprise, quelle que soit la façon dont



Action

Olivier DAUCHEZ

GIDE LOYRETTE NOUËL

Calculez les droits à participation de vos salariés à partir de l'exercice 2012 sans déduire vos crédits d'impôt de l'impôt sur les sociétés. Notez que la solution, énoncée par le Conseil d'Etat à propos du crédit d'impôt recherche, vaut pour l'ensemble des crédits d'impôt, et notamment pour le nouveau crédit d'impôt compétitivité-emploi. L'avantage dont bénéficient les entreprises à ce titre n'aura pas pour effet d'accroître le montant de la participation des salariés aux résultats de l'entreprise.

il est acquitté, le cas échéant au moyen de crédits d'impôt, et non à l'impôt effectivement payé.

Au soutien de la position de l'administration, on pouvait soutenir qu'il n'était pas contraire au bon sens de penser que l'impôt pris en compte pour le calcul de la réserve spéciale de participation correspond à la charge fiscale effectivement supportée par l'entreprise, c'est-à-dire que les salariés doivent profiter de l'enrichissement effectif et non pas théorique de l'entreprise.

Le Conseil d'Etat a toutefois validé la position de la société. Il a jugé que l'impôt à retrancher du résultat fiscal ne pouvait s'entendre que de l'impôt sur les sociétés, au taux de droit commun, résultant des règles d'assiette et de liquidation qui régissent ordinairement l'imposition des bénéficiaires. Dans le cas où l'entreprise est titulaire de crédits d'impôt, il n'y a pas lieu, par suite, de tenir compte de ces crédits d'impôt, dont en particulier le crédit d'impôt recherche.

Il a en conséquence annulé les énonciations de la documentation administrative de base et de la décision de rescrit du 13 avril 2010 au motif qu'elles ne s'étaient pas bornées à interpréter le Code du travail, mais fixaient des règles nouvelles non prévues par la loi et qu'elles étaient donc entachées d'incompétence.

3) La solution retenue par le Conseil d'Etat peut se prévaloir d'arguments très solides.

En premier lieu, son sens était largement engagé par une décision de Section du 26 janvier 1990, *société Sobeia* : RJF 3/90 n° 272. Cette affaire portait sur la détermination de l'impôt à déduire du bénéfice net pour le calcul de la participation dans une société agréée au régime du bénéfice mondial. La question posée portait sur le point de savoir si « l'impôt correspondant » à retrancher du bénéfice réalisé en France devait être l'impôt sur les sociétés effectivement acquitté compte tenu des incidences de la consolidation ou l'impôt sur les sociétés qui aurait été dû, théoriquement, en l'absence de consolidation. Et le Conseil d'Etat avait opté pour cette seconde hypothèse.

En second lieu, cette solution est la plus conforme à une lecture littérale de l'article L 3324-1 du Code de travail. En effet, l'impôt « correspondant » à un bénéfice imposable est *a priori* l'impôt obtenu en soumettant ce bénéfice au taux d'imposition qui lui est applicable. L'imputation ultérieure de crédits d'impôt, qui ne sont pas inclus dans le bénéfice imposable,

n'a pas de lien direct avec ce bénéfice et l'impôt acquitté après imputation de ces crédits n'a donc pas de « correspondance » avec le bénéfice imposable. Une lecture littérale devait donc conduire à exclure toute incidence des crédits d'impôt dont bénéficie l'entreprise.

En troisième lieu, la solution retenue repose sur une analyse exacte du crédit d'impôt recherche qui n'est qu'un moyen de paiement de l'impôt, susceptible de se transformer en créance remboursable s'il n'a pu être imputé dans un délai de trois ans. Le crédit d'impôt recherche n'intervient pas au stade de la détermination de la dette fiscale de l'entreprise qui résulte du bénéfice de l'entreprise ; il constitue une créance qui, dans un deuxième temps, vient en compensation de cette dette fiscale. Et il s'agit d'une compensation de recouvrement et non d'assiette, puisque l'impôt est préalablement liquidé.

En dernier lieu, les deux dispositifs, la participation et le crédit d'impôt recherche, ont des objets radicalement différents : il est donc cohérent de retenir l'interprétation du texte qui préserve leur autonomie relative. Le crédit d'impôt recherche vise à inciter les entreprises à développer leur effort de recherche et développement en leur attribuant une créance fiscale égale à une partie des sommes qu'elles leur consacrent. Il n'a pas vocation à bénéficier aux salariés au travers d'une hausse de la base de calcul de la participation des salariés.

4) Les conséquences de cette décision pour les entreprises sont majeures. Elles pourront désormais calculer les droits à participation de leurs salariés sans grossir leur bénéfice net du montant du crédit d'impôt recherche. Et il est clair que la solution est transposable au nouveau crédit d'impôt pour la compétitivité et pour l'emploi : contrairement à ce qui se déduit des commentaires administratifs publiés le 15 mars 2013, le crédit d'impôt pour la compétitivité et pour l'emploi ne saurait davantage constituer un facteur d'amplification de la participation.

Ici encore, la solution retenue par le Conseil paraît cohérente avec l'intention du législateur. L'objet du crédit d'impôt compétitivité emploi est en effet de réduire le coût du travail. S'il était pris en compte dans la détermination du montant de la participation des salariés, cela signifierait qu'une partie de ce crédit d'impôt est redistribuée aux salariés, ce qui aurait pour effet de réduire son impact sur le coût du travail.