

Application du régime d'exonération d'impôt sur les sociétés pour les entreprises nouvellement créées

Lire les conclusions de :

Pierre Monnier

Conclusions du rapporteur public

DÉCISION DE JUSTICE

CAA Lyon, 5ème chambre – N° 11LY00572 – SAS Dualis Technologies – 05 janvier 2012 – C+ [↗](#)

INDEX

Mots-clés

Impôt sur les sociétés, Exonération, Article 44 sexies du code général des impôts

Rubriques

Fiscalité

TEXTES



Résumé Conclusions du rapporteur public

Résumé

¹ Les dispositions de l'article 44 sexies du code général des impôts prévoient une exonération d'impôt sur les sociétés pour les sociétés nouvellement créées et ce, jusqu'au terme du vingt-troisième mois suivant leur création. Le requérant, licencié d'une société, en a créé une nouvelle dont l'activité peut être considérée comme identique ou partiellement identique à l'ancienne. Toutefois, la Cour juge que cette société résulte bien d'une création et ne peut, par suite, être regardée comme s'inscrivant dans la reprise d'une activité préexistante. Ainsi, la société requérante peut bénéficier de l'exonération prévue par les dispositions de l'article 44 sexies du code général des impôts.

Conclusions du rapporteur public

Pierre Monnier

Rapporteur public à la cour administrative d'appel de Lyon

DOI : [10.35562/alyoda.5948](https://doi.org/10.35562/alyoda.5948)

I) Présentation du litige

¹ La société par actions simplifiées (SAS) DUALIS TECHNOLOGIE, dont le siège social est à Saint-Etienne, a fait l'objet d'une vérification de comptabilité qui a porté, en matière d'impôt sur les sociétés, sur les exercices clos le 30 septembre des années 2005 et 2006.

² Aux termes des opérations de contrôle, le service a remis en cause l'exonération des bénéfices prévue en faveur des entreprises nouvelles par l'article 44 sexies du code général des impôts. Les rappels, assortis de l'intérêt de retard et de la majoration de 40 % pour manquement délibéré, ont été mis en recouvrement le 4 mars 2008.

³ La société a contesté les sommes mises à sa charge par une réclamation en date du 18 avril 2008 qui a fait l'objet d'une décision de rejet.

⁴ L'administration retenait dans cette décision 4 motifs pour refuser à la société requérante le bénéfice de l'exonération pour entreprise nouvelle prévue à l'article 44 sexies du code général des impôts :

⁵ i) activité non commerciale de la société ;

⁶ ii) société non implantée dans une zone géographique ouvrant droit à l'exonération ;

⁷ iii) reprise d'une activité préexistante ;

⁸ iv) capital de la société indirectement détenu par une autre société.

⁹ L'administration a renoncé au deux premiers motifs devant le tribunal administratif puis semble avoir renoncé au dernier en appel puisque le ministre ne se défend plus sur ce 4^{ème} motif.

¹⁰ Reste donc pour l'essentiel en appel le 3^{ème} motif, le plus classique : y a-t-il reprise d'une activité préexistante ?

II) Sur le fond du litige

¹¹ Rappelons que *Le juge se fonde sur l'instruction pour apprécier si le contribuable entre dans le champ d'application de l'exonération des entreprises nouvelles.* (CE 28 juillet 2000 n° 215312, 3^e et 8^e s.-s., min. c/ CA a2c : JurisData n° 2000-060962 ; Dr. Fisc. 2001, n° 6, comm. 92 : RJF 11/00 n° 1237 ; CE 29 octobre 2003 n° 247048, 8^e et

3^e s.-s., min. c/ SARL Faluver : Juris-Data n° 2003-080450 : Dr. fisc. 2004, n° 9, comm. 280 ; RJF 1/04 n° 18, concl. G. Bachelier BDCF 1/04 n° 5 ; CE 6 juillet 2005 n° 252645, 10^e et 9^e s.-s., D.: Juris-Data n° 2005-080739 ; Dr. Fisc. 2005, n° 48, comm. 778 ; RJF 11/05 n° 1164.).

¹² Le tribunal administratif de Lyon a du reste bien appliqué ce régime de preuve ainsi que l'indique l'expression sacramentelle « Il résulte de l'instruction ».

1. Sur la reprise d'activité existante

¹³ Aux termes de l'article 44 sexies, III du CGI, les entreprises qui reprennent des activités préexistantes ne peuvent bénéficier du régime de faveur.

¹⁴ Il ressort de la jurisprudence que la reprise d'activités préexistantes se caractérise par la réunion de deux critères :

- ¹⁵ - l'identité d'activité entre l'entreprise nouvelle et l'entreprise préexistante ;
- ¹⁶ - l'existence d'une communauté d'intérêts entre les deux entreprises, révélée au moyen d'un faisceau d'indices tels que la reprise des moyens matériels et en personnel de l'entreprise préexistante, la réalisation d'une grande partie du chiffre d'affaires de l'entreprise nouvelle avec un ou plusieurs clients de l'entreprise préexistante, l'existence de relations financières anormales entre les deux entreprises, la reprise de contrats dont était titulaire l'entreprise préexistante.

¹⁷ L'identité des activités, si elle est nécessaire, ne suffit donc pas à elle seule à caractériser une reprise d'activité préexistante. En l'absence de tout lien juridique, économique ou financier entre deux entreprises exerçant la même activité, le juge refuse de constater une reprise d'activité préexistante (A titre d'exemple, CAA Nancy 12 novembre 1992 n° 92-378, 1^e ch., A. : Tables du Recueil des décisions du Conseil d'État - Lebon 1992 ; RJF 4/93 n° 489.)

¹⁸ En, l'espèce, le tribunal administratif de Lyon a estimé que les deux critères étaient remplis. S'agissant de la communauté d'intérêts, il a retenu le fait que la société requérante avait embauché plus ou moins rapidement et plus ou moins directement les salariés de la société CIO Informatique industrielle avec laquelle la société requérante partageait, dans une proportion de 90 %, les mêmes clients.

¹⁹ Pour troublants qu'ils soient, ces deux indices ne sauraient emporter votre conviction.

20 En effet, si le transfert en droit ou en fait de la clientèle et du personnel constitue à eux seuls des indices susceptibles de caractériser la reprise d'activité préexistante, c'est la situation de concurrence existant entre une entreprise préexistante et une activité nouvellement créée qui est l'élément déterminant. Ainsi, lorsqu'en dépit d'un transfert de moyens de production, la nouvelle entité exerce son activité dans une situation de concurrence réelle par rapport à l'entreprise préexistante, le juge rejette la qualification de reprise.

21 Il a par exemple été jugé que *"Doit être regardée comme une entreprise nouvelle et non comme la reprise d'activités préexistantes l'installation d'un salarié en qualité de sous-traitant de son ancien employeur, dans un local et avec du matériel mis à sa disposition par ce dernier qui les a lui-même spécialement acquis à cet effet lors de la cessation d'activité d'une entreprise du même secteur, dès lors que l'activité nouvelle s'est exercée aux conditions de la concurrence, en l'absence de toute cession de clientèle et sans lien avec l'entreprise préexistante. Est à cet égard sans incidence sur la solution la circonstance que l'intéressé a principalement travaillé au commencement de son activité en qualité de sous-traitant pour le compte de son ancien employeur."* (CAA Nancy 27 janvier 1994 n° 93-9, 2^e ch., V. : RJF 4/94 n° 394. dont le pourvoi en cassation n'a pas été admis (CE CAPC 17 mai 1995 n° 157431 : RJF 7/95 n° 830).

22 Ou encore qu'Une société nouvelle qui a conclu, moins de trois mois après sa création, un contrat de concession avec la société BMW France lui permettant de vendre des véhicules de cette marque concurrentiellement avec une autre société jusqu'alors titulaire d'une concession exclusive ne peut être regardée comme créée pour la reprise d'une activité préexistante, ce contrat de concession n'ayant pas eu pour effet de transférer une partie de la clientèle de la société existante à la société nouvellement créée dès lors que ces deux sociétés sont désormais en concurrence sur la même zone aux termes de contrats de concession non exclusive avec la société BMW France. (CE 3 décembre 2003 n° 237234, 10^e et 9^e s.-s., min. c/ SA Royal : Juris-Data n° 2003-080496 ; Dr. fisc. 2004, n° 26, comm. 581 ; RJF 2/04 n° 130.)

23 En l'espèce, M. C. était jusqu'au mois d'août 2004 associé de la SAS CIO Informatique Industrielle sise également à Saint-Etienne, dont il détenait 35 % des parts. Cette société a pour activité le conseil, la réalisation de logiciels, le contrôle et l'automatisme de process, la commercialisation de logiciels et de matériel de bureautique.

24 Le 6 août 2004, M. C. a cédé ses parts et a été licencié à l'issue d'une procédure où la société SAS CIO informatique se plaignait de son attitude déloyale. A titre d'exemple, la lettre du 19 mai 2004 lui annonçant son licenciement pour « cause réelle et sérieuse », après

avoir mentionné le fait qu'il n'avait eu aucun rendez-vous pendant trois semaines, précise « Manifestement, vous n'avez trouvé aucun nouveau client depuis le 1^{er} janvier 2004. A cet égard, nous vous indiquons ne pas être dupes des manœuvres que vous employez pour tenter de masquer vos carences. En effet, les chiffres indiqués sur votre rapport d'activité commerciale représentent de la facturation, mais ne correspondent pas à une activité commerciale réelle, puisqu'il s'agit d'anciens clients »

25 Le 7 septembre 2004, M. C. a créé avec M. G. la SAS DUALIS TECHNOLOGIE, notre société requérante, dont M. C. est le président-directeur général. Cette dernière a pour activité la réalisation de toutes opérations commerciales se rapportant à des prestations d'ingénierie-conseil comme les études techniques, la conception et le management de projets, l'étude et la réalisation de toutes solutions intégrant des éléments matériels et logiciels à partir de spécifications générales.

26 Le 23 mai 2006, la société CIO informatique a assigné la SAS DUALIS TECHNOLOGIES devant le tribunal de Commerce de Saint-Etienne pour concurrence en lui reprochant notamment d'avoir violé la clause de non embauche de ses salariés inscrite dans l'acte de cession du 6 août 2004 et que ce débauchage avait permis à la société DUALIS TECHNOLOGIES de détourner trois de ses clients importants.

27 Le tribunal de commerce a cependant débouté la société CIO informatiques au motif :

28 - d'abord, que cette dernière ne pouvait affirmer que M. C. avait violé ses obligations contractuelles, l'embauche de deux anciens salariés de la société CIO INFORMATIQUE étant bien intervenue plus d'un an après la signature du contrat ;

29 - qu'ensuite, rien ne s'opposait à ce que M. C., qui n'était tenu par aucune clause de non-concurrence, crée une entreprise et qu'il prospecte ses anciens clients ;

30 - et enfin, qu'on ne saurait lui reprocher d'avoir proposé des prix plus avantageux que la société CIO INFORMATIQUE, pratique qui « relève manifestement de l'exercice normal de la concurrence ».

31 Nous sommes donc très proche de deux jurisprudences de Cours dont se prévaut la société requérante :

32 1) La Cour administrative d'appel de Paris a ainsi jugé que *Doit être regardée comme une entreprise nouvelle la société créée par un ancien associé et directeur commercial d'une société préexistante qui s'est séparé de son coassocié dans des conditions conflictuelles et est devenu complètement indépendant, alors même qu'il a recruté une des deux secrétaires, racheté les bureaux et le matériel de son*

ancienne entreprise et qu'il a réalisé au cours des années en cause la majeure partie de son chiffre d'affaires avec les fournisseurs et les clients de cette dernière dès lors :

³³ - *qu'il a utilisé, en vue de créer sa propre entreprise, la connaissance qu'il avait des méthodes, de la clientèle et des fournisseurs sur un secteur concurrentiel de l'exportation de matériel de chantier à destination du Moyen-Orient ;*

³⁴ - *qu'il a progressivement repris des relations avec les fournisseurs et les clients de son ancienne société, en nombre limité compte tenu de la spécificité des exportations en cause, et qu'il a progressivement supplanté, dans les conditions normales de concurrence, la société préexistante qui a disparu ainsi que celle créée par son ancien associé qui avait le même objet ;*

³⁵ - *qu'il n'existe ni communauté d'intérêts, ni lien juridique entre l'ancienne société et la société nouvellement créée. (CAA Paris 7 juillet 2005 n° 02-442, 2^e ch. B, min. c/ S. : RJF 12/05 n° 1369.)*

³⁶ 2) De manière encore plus topique, la Cour administrative d'appel de Nantes a jugé que *Doit être considérée comme réellement nouvelle au sens de l'article 44 sexies du CGI une entreprise créée par deux anciens salariés d'une société préexistante qui, si elle exerce une activité identique à une branche d'activité de cette dernière et l'a supplanté sur ce secteur d'activité en reprenant sa clientèle, notamment grâce à l'embauche de plusieurs de ses salariés, a été par ailleurs condamnée à indemniser la société préexistante du préjudice subi du fait de la concurrence déloyale résultant du débauchage massif de salariés. En effet, il ne peut dès lors exister ni communauté d'intérêts ni lien entre les deux sociétés, et la reprise de clientèle ainsi que le transfert des salariés ne peuvent résulter d'une concertation entre les parties. (CAA Nantes 3 décembre 2007 n° 06-1784, 1^e ch., min. c/ Sté MPM 53 : RJF 6/08 n° 647.)*

³⁷ Au cas d'espèce, le rapport de concurrence nous semble d'autant plus marqué que si la société CIO informatique a, dans un premier temps, connu jusqu'en 2007 une baisse de son chiffre d'affaires à l'occasion du départ de M. C., cette diminution ayant du reste commencé à compter du deuxième trimestre 2004 alors que la société requérante n'était pas encore créée mais que M. C., on l'a vu, ne faisait plus preuve d'une grande ardeur, son chiffre d'affaire est ensuite remonté.

³⁸ Bref, tous les éléments figurant au dossier plaident pour une concurrence sinon déloyale du moins sauvage.

³⁹ Dans ces conditions, le fait que la société requérante a eu recours à une astuce consistant à employer les anciens salariés de la société CIO INFORMATIQUE par l'intermédiaire d'une société tierce avant de les embaucher une fois expiré le délai d'un an auquel M. C. s'était engagé en vendant ses action en août 2004 et la circonstance que

90 % de ses clients étaient des clients de la société CIO INFORMATIQUES nous semblent davantage attester un état de concurrence, fût-il sauvage, qu'une véritable collusion entre les deux sociétés.

40 Nous vous proposons donc de retenir l'absence de communauté d'intérêt, ce qui vous dispensera d'examiner le critère d'identité d'activité qui du reste, au-delà des analogies soulignées par le tribunal administratif de Lyon, nous semble rempli dès lors que les sociétés, on l'a dit, se trouvait directement en concurrence.

41 Il n'y a donc pas reprise d'une activité préexistante.

2. Sur la détention indirecte du capital

42 De fait, M. C. n'était plus détenteur de 30 % des parts de la SEP HM au moment de la création de la société requérante, mais seulement de 10 % depuis un acte du 1^{er} juin 2003.

43 On est donc bien au-dessous du seuil de 25% de détention indirecte prévu à l'article 44 sexies, II du CODE GENERAL DES IMPOTS.

44 Même si le ministre n'a pas défendu sur ce point en appel, vous devrez y répondre dans le cadre de l'effet dévolutif dès lors qu'il n'a pas expressément renoncé à son moyen de première instance. En effet, *Conseil d'État 589 2008-09-05 Société Coopérative ouvrière de production union technique du Bâtiment*

45 *Saisi par l'effet dévolutif de l'appel, vous devez répondre aux moyens non inopérants invoqués en première instance par le défendeur, alors même que ce dernier ne les aurait pas expressément repris dans un mémoire en défense devant lui (CE, 8 février 2002 T., n° 209819, Juris-Data n° 2002-063543 ; T. p. 898 ; RJS 7/02 n° 899) .*

III) Sur les frais irrépétibles

46 Ce dossier présente une question intéressante au niveau des frais irrépétibles. En effet, une fois n'est pas coutume, le requérant justifie de ses frais en fournissant quatre factures émises par le cabinet *via Juris* avec la mention « payé ». La première d'un montant HT de 4 000 euros concerne les interventions des 3 octobre et 23 novembre 2007, moment de la réponse à la proposition de rectification ; la seconde, d'un montant HT de 1 900 euros porte sur la période précédant la réclamation préalable ; les deux dernières, s'élevant chacune à 2 000 euros HT, portent sur la procédure devant le tribunal administratif de Lyon.

47 Vous écarterez les deux premières factures car *Seuls les frais exposés au cours de l'instance juridictionnelle peuvent donner lieu à remboursement, à l'exclusion de ceux exposés antérieurement à la*

saisine du juge. (CE 8 octobre 1993 n° 116686, 8^e et 9^e s.-s., Sté d'achats et de ventes de biens immobiliers : T. p. 968 ; Juris-Data n° 1993-045918 ; Dr. fisc. 1993, n° 51, comm. 2495 et 2477 ; RJF 11/93 n° 1510).

⁴⁸ Il a été plus particulièrement jugé que *Les dépenses d'expertise comptable ou d'assistance juridique exposées par la société dans le cadre de la procédure de redressement dont elle a fait l'objet ou pour les besoins de sa réclamation préalable ne donnent pas lieu à remboursement au titre de l'article L 761-1 du C. just. adm.* (CAA Bordeaux 10 juin 2008 n° 07-210, 3^e ch., Sté CBR Finances, RJF 11/08 n° 1244.)

⁴⁹ Vous noterez que la société requérante demande également le remboursement de la tva qu'elle a acquittée au titre des factures. Mais si L'indemnité correspondant aux frais engagés inclut en principe la TVA grevant lesdits frais (CE 20 février 1976, 95552, T. : Lebon p. 111 ; CE 25 avril 1980, n° 06288, Ministre de l'éducation : Lebon p. 198), elle doit être diminuée du montant de la taxe déductible par le bénéficiaire ou qui lui est remboursable (CE 29 janvier 1982, n° 13690, Section, Docks Lorrains : Lebon p. 44 ; CE 22 janvier 1986, Sté Cotechnip : Lebon p. 618 ; CE 19 avril 1991, n° 109322, SARL Cartigny : LPA 61/91 p. 5. Rapprocher Cass. com. 18 juin 1991, n° 0966 P, Sogelco : RJF 8-9/91 n° 01083) . La preuve contraire appartient au demandeur. (pour une application au contentieux fiscal, voir CAA Nancy 20 février 1992 n° 90-411, 1^e ch., SARL STAR : RJF 7/92 n° 1071)

⁵⁰ Les prétentions au titre de la tva n'étant pas en l'espèce justifiées, nous vous proposons donc d'accorder à la société requérante une somme de 4 000 euros au titre de l'article L761-1 du code de justice administrative correspondant au montant hors taxe des deux dernières factures. Ce montant nous semble en outre justifié par l'exceptionnelle qualité de la requête dont l'argumentation juridique est très claire et à l'appui de laquelle sont fournis toutes les pièces nécessaires et aucun élément inutile. Le seul reproche qu'on puisse faire à l'avocat est d'avoir produit un mémoire de dernière minute, ce qui embrouille toujours inutilement les débats.

⁵¹ Par ces motifs, nous concluons à l'annulation du jugement du tribunal administratif de Lyon, à la décharge, en droits et pénalités, des impositions en litige, à la condamnation de l'Etat à verser à la société DUALIS TECHNOLOGIES une somme de 4 000 euros au titre de l'article L761-1 du code de justice administrative et au rejet du surplus des conclusions de la requête.