



HAL
open science

Libres propos sur la notion de charges somptuaires

Marie Masclet de Barbarin

► **To cite this version:**

Marie Masclet de Barbarin. Libres propos sur la notion de charges somptuaires. Mélanges en l'honneur de Patrick Serlooten Écrits de droit de l'entreprise , Dalloz, pp.593-610, 2015, 9782247152964. hal-01309536

HAL Id: hal-01309536

<https://amu.hal.science/hal-01309536>

Submitted on 29 Apr 2016

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

LIBRES PROPOS SUR LA NOTION DE CHARGES SOMPTUAIRES

Par Marie Masclet de Barbarin

Maître de conférences Aix-Marseille Université

Publication : Écrits de droit de l'entreprise, Mélanges en l'honneur de Patrick Serlooten, Dalloz, nov. 2015

Il en va parfois de certaines notions juridiques comme de certaines évidences : à force de les avoir toujours connues, nul ne songe plus à en critiquer la pertinence, le bien-fondé ou tout simplement l'obsolescence. La notion de dépenses et de charges somptuaires fait ainsi partie de notre paysage fiscal et semble prospérer depuis plus de 50 ans sans véritable remise en cause ou adaptation propre à la faire évoluer au regard des nouvelles pratiques des entreprises du 21^{ème} siècle.

Codifiée à l'article 39-4 du CGI, cette règle, rappelons-le, interdit la déductibilité du bénéfice de l'entreprise des frais qualifiés de somptuaires¹ : « *Qu'elles soient supportées directement par l'entreprise ou sous forme d'allocations forfaitaires ou de remboursements de frais, sont exclues des charges déductibles pour l'établissement de l'impôt, d'une part, les dépenses et charges de toute nature ayant trait à l'exercice de la chasse ainsi qu'à l'exercice non professionnel de la pêche et, d'autre part, les charges, à l'exception de celles ayant un caractère social, résultant de l'achat, de la location ou de toute autre opération faite en vue d'obtenir la disposition de résidences de plaisance ou d'agrément, ainsi que de l'entretien de ces résidences ; les dépenses et charges ainsi définies comprennent notamment les amortissements* ».

S'ensuit un deuxième alinéa qui exclut de la même façon du droit à déduction, sauf justifications, les charges résultant de l'amortissement des véhicules de tourisme pour la fraction de leur prix d'acquisition qui excède un certain plafond² ainsi que

1 . - Voir notamment P. Serlooten, *Droit fiscal des affaires*, Précis Dalloz Droit privé, 13^{ème} édition 2014/2015, p. 148 et s. ; M. Cozian et F. Deboissy, *Précis de fiscalité des entreprises*, LexisNexis, 38^{ème} éd., 2014/2015, p. 116 et s. ; M. Collet, *Droit fiscal*, Thémis droit, PUF, 4^{ème} éd., p. 352 ; J. Lamarque, O. Négrin, *Droit fiscal général*, LexisNexis, 3^{ème} édition, p. 1005 ; JurisClasseur Impôts directs Traité, fasc. 235-40, Bénéfices industriels et commerciaux. – Frais et charges. – Contrôle des frais généraux, § 21 et s.

2 . - Cette limitation s'applique à l'amortissement des véhicules de tourisme au sens de l'article 1010 pour la fraction de leur prix d'acquisition qui dépasse 18 300 €. Lorsque ces véhicules ont un taux d'émission de dioxyde de carbone supérieur à 200 grammes par kilomètre, cette somme est ramenée à 9 900 €. Une semblable restriction s'applique également en cas d'opération de crédit

les dépenses de toute nature résultant d'opérations faite en vue d'obtenir la disposition de yachts ou de bateaux de plaisance.

Le dernier alinéa apporte enfin une mesure de tempérament concernant les charges exposées pour les besoins de l'exploitation afférentes aux demeures historiques classées ou inscrites à l'inventaire supplémentaire des monuments historiques, des résidences servant d'adresse ou de siège de l'entreprise ou des résidences faisant partie intégrante d'un établissement de production et servant à l'accueil de la clientèle.

Comme le souligne le professeur Serlooten dans son précis, « *cette énumération légale démontre qu'en réalité, si les dépenses somptuaires ne sont pas déductibles, ce n'est pas parce qu'elles sont de luxe, mais parce qu'elles ne correspondent pas à la gestion de l'entreprise et qu'elles ne sont pas exposées dans l'intérêt de l'exploitation. En effet, en quoi l'acquisition d'une voiture de tourisme est-elle une dépense plus « somptuaire » que celle d'un avion privé ; de même, l'acquisition d'une maison balnéaire de quelques dizaines de milliers d'euros est-elle plus « somptuaire » que la construction d'un siège social de prestige de plusieurs centaines de milliers d'euros ?* »³.

Le terme même de « somptuaire », évoquant les antiques lois destinées à limiter le train de vie des citoyens⁴, n'est d'ailleurs nullement mentionné dans le texte de l'article 39-4 du CGI. L'administration fiscale en fait pourtant une utilisation non économe dans son instruction relative à l'article 39-4 du CGI, faisant tour à tour référence aux dépenses somptuaires, aux frais et charges de caractère somptuaire ou encore aux biens somptuaires⁵.

Cet adjectif se retrouve également à plusieurs reprises dans la doctrine de l'administration en dehors du champ fiscal. Dans son instruction relative au devoir

bail ou de location de plus de trois mois à la part du loyer correspondant à l'amortissement pratiqué par le bailleur pour la fraction du prix d'acquisition qui excède les plafonds ainsi fixés.

3 . - P. Serlooten, *Droit fiscal des affaires*, op. cit., p. 148.

4 . - Les lois somptuaires, qui ont sévit de l'antiquité jusqu'à la renaissance, étaient motivées par trois préoccupations principales « *une préoccupation morale ou religieuse tendant à préserver le corps social de la corruption, de la luxure et à le maintenir dans une frugalité inséparable de la vertu ; un motif économique qui est souvent la nécessité d'empêcher l'évasion de la monnaie par des importations de produits de luxe et en général de limiter les dépenses improductives comme celles que représente l'acquisition de bijoux de fourrures, d'étoffes et de garnitures d'or et d'argent et même d'étoffes de certaines teintes (comme l'écarlate) particulièrement chères ; le désir, enfin, de maintenir la hiérarchie sociale existante* » (Solange Marin, « Lois somptuaires », Encyclopédia Universalis, V° Somptuaires lois). Voir également Etienne Giraudias, *Étude historique sur les lois somptuaires*, Poitiers, Société française d'imprimerie et de librairie, 1910 ; M. Coudry, « Loi et société : la singularité des lois somptuaires de Rome », Cahiers du Centre Gustave Giotz, 2004, vol. 15, pp. 135-171 ; D. Course, « « La façon de quoi nos lois essayent à régler les folles et vaines dépenses ». Rôles et limites des lois somptuaires au XVIIe siècle », Littératures classiques 1/2005, n° 56, p. 107-117.

5 . - BOI-BIC-CHG-30-10-20120912

d'alerte dans le secteur public local, concernant les modalités de signalement de certains faits constatés par les agents de la DGFIP dans l'exercice de leur fonctions, l'administration fiscale fait ainsi référence, dans la typologie qu'elle dresse des principaux faits à signaler au supérieur hiérarchique, aux « dépenses manifestement et excessivement somptuaires »⁶.

Cette redondance prend tout son sens emphatique si l'on s'en réfère à l'étymologie de ce terme. L'adjectif somptuaire vient en effet du latin « *somptuarius* » qui signifie « *ce qui concerne la dépense* ». L'expression dépense somptuaire constitue donc un pléonasma que les puristes de la langue française ne manquent pas de dénoncer depuis de nombreuses années⁷.

Cette utilisation lexicalement condamnable est au demeurant renforcée par la circonstance selon laquelle « *somptuaire, par l'effet de l'attraction patronymique de somptueux, se prend assez couramment au sens de « somptueux, luxueux » - spécialement lorsqu'il est épithète de dépenses* »⁸. L'étudiant en droit recevant pour la première fois l'énoncé de cette notion se plait ainsi dans la plupart des cas à imaginer que cette exclusion fait nécessairement référence aux dépenses de golf, de jets privés ou encore de palaces et autres hôtels 5 étoiles. L'étonnement ne manque pas en général de se lire sur les visages des plus éveillés d'entre eux lorsque l'énumération limitative desdites dépenses débute par celles liées à la chasse et à la pêche, qui font rarement partie de leurs activités réelles ou encore moins fantasmées. Les entreprises elles-mêmes, il est vrai, préfèrent en général aujourd'hui, lorsqu'elles cherchent à remercier certains membres de leur personnel ou leurs clients les plus privilégiés, offrir des places pour assister à une finale de Roland Garros plutôt qu'à l'enduro de pêche à la carpe sur le Rhône qui se déroule en général à la même période.

Il ne nous semble donc pas inutile, à cet égard, de s'interroger sur le maintien d'une telle notion dans notre arsenal législatif. Nous reviendrons pour ce faire sur les conditions qui ont présidé à son adoption et sur l'évolution depuis lors de cette notion (I), puis nous évoquerons les deux solutions envisageables, à savoir la supprimer ou l'adapter aux évolutions de notre société (II).

6. - Instruction n° 10-020-MO du 6 août 2010.

7. - Dupré 1972, V° Somptuaire - Somptueux

8. - M. Grevisse, « *Le français correct : guide pratique des difficultés* », De Boeck Duculot, 6ème éd. 2009, p. 134. L'auteur précise d'ailleurs que cette extension sémantique du terme somptuaire est condamnée de longue date par l'académie française (mise en garde du 2 octobre 1969). Voir également J.-P. Colin, Dictionnaire des difficultés du français, Le Robert, coll. « les usuels », V° Somptuaire et Somptueux.

I – LA NAISSANCE DU REGIME DES CHARGES SOMPTUAIRES : UN ACTE DE MORALITE FISCALE EN PRISE AVEC LES DERIVES DE SON TEMPS

Le régime des charges somptuaires est né en 1959, année qui connu tout à la fois l'entrée en vigueur du marché commun, l'élection du général de Gaulle comme premier président de la Cinquième République et le vote de la première loi de finances sous l'égide des dispositions de l'ordonnance n° 59-2 du 2 janvier 1959. Le déficit budgétaire s'est aggravé du fait du conflit algérien, l'ancien franc, après plusieurs dévaluations, vient d'être remplacé par le nouveau franc et les dépenses de l'état sont gelées pour cause de restrictions budgétaires.

C'est dans ce contexte que sera créé l'impôt annuel unique sur le revenu des personnes physiques et c'est dans le cadre de ses dispositions que naîtra le régime des charges somptuaires, limité dans un premier temps au dépenses de chasse, de pêche, de résidences de plaisance et d'agrément (A). Ce n'est qu'un an plus tard, en 1960, que l'exclusion sera étendue aux véhicules, yacht et bateaux de plaisance (B).

A – L'origine de l'exclusion première des dépenses de chasse, de pêche, de résidences de plaisance et d'agrément

Contrairement à ce que l'on a pu lire parfois, l'article relatif à l'exclusion des dépenses somptuaires n'est pas issu de la loi n° 59-1454 du 26 décembre 1959 portant loi de finances pour 1960, mais de la loi n° 59-1472 du 28 décembre 1959 portant réforme du contentieux fiscal et divers aménagements fiscaux⁹.

Présentée au lendemain de la naissance de la Vème République comme une première étape de la refonte du système fiscal français, cette loi s'inscrit dans un contexte de politique d'assainissement économique et financier qui a su porter ses fruits : la stabilité monétaire a été rétablie et l'inflation est enfin maîtrisée. Antoine Piney, ministre des finances et des affaires économiques, fait alors valoir devant l'assemblée nationale que ce texte a pour objectif de simplifier la réglementation, assurer une meilleure répartition des charges publiques, favoriser le développement de la production et la modernisation de l'équipement. Il propose ainsi de réformer le contentieux fiscal¹⁰, d'unifier les impôts sur le revenu, de

9 . – JO du 29 décembre 1959, p. 12460 et s.

10 . - S'agissant du contentieux fiscal, cette réforme va notamment confier à un magistrat du tribunal administratif la présidence de la commission départementale des impôts directs, créer des sections fiscales au sein des TA et offrir au contribuable la possibilité de surseoir au paiement d'un impôt dont il conteste le bien fondé par la voie d'un référé en consignat une partie seulement des sommes en litige.

réformer les taxes sur le chiffre d'affaires alors que sévit encore l'impopulaire taxe locale, d'alléger les droits de succession et de « *soumettre les entreprises aux données nouvelles de la stabilité monétaire et de l'expansion économique* »¹¹ par l'adoption de nouvelles règles d'évaluation des stocks, de nouvelles normes de réévaluation des bilans et de calcul des amortissements, avec notamment l'introduction de l'amortissement dégressif.

La limitation de la déductibilité des dépenses somptuaires s'inscrit très clairement dans la logique de répartition plus équitable des charges publiques qui sous-tend l'économie générale du texte. Valéry Giscard d'Estaing, alors secrétaire d'Etat aux finances, présente cette nouvelle mesure devant l'Assemblée nationale en énonçant que « *s'il est normal de ne pas imposer les bénéfices fictifs, il est en revanche équitable de frapper la totalité du bénéfice réel. Aussi le Gouvernement propose-t-il d'exclure des frais généraux déductibles des entreprises certaines dépenses auxquelles il prête un caractère somptuaire, telles que l'entretien des chasses, des pêches ou de résidences secondaires dès lors que celles-ci ne sont pas affectées à des œuvres sociales* »¹².

Si cette mesure n'a pas monopolisé les débats parlementaires au regard de l'importance des autres sujets abordés, elle a néanmoins été accueillie plutôt favorablement et a même fait l'objet d'un amendement visant à rajouter un article complémentaire à ce dispositif. Déposé par messieurs Pleven et Szigeti, cet amendement, d'une particulière sévérité, visait à interdire aux sociétés anonymes, aux sociétés en nom collectif par actions et aux sociétés à responsabilité limitée de posséder directement ou indirectement des biens fonciers principalement destinés à la chasse ou d'acquérir ou de louer des droits de chasse. La mesure prévoyait en outre que ces sociétés devraient aliéner ces biens dans un délai de douze mois suivant la promulgation de la loi, que le produit de la vente de ces biens ferait l'objet d'une inscription spéciale dans le compte de profits et pertes de l'exercice et que les sommes provenant de cette aliénation devraient être réparties entre les actionnaires et dûment assujetties aux impôts en vigueur¹³. Le député René Pleven avait alors exposé que cette mesure constituait un rempart à une pratique qui semblait être courante dans les entreprises et qui s'effectuait au détriment des

11. - Marc Jacquet, vice-président de la commission des finances, débats parlementaires, Assemblée nationale, séance du 20 octobre 1959 : JO A.N. du 21 octobre 1959, p. 1852.

12. - Débats parlementaires, Assemblée nationale, séance du 20 octobre 1959 : JO A.N. du 21 octobre 1959, p. 1857.

13. - Amendement n° 108 tendant à compléter l'article 29 du projet de loi, débats Assemblée nationale, séance du 28 octobre 1959 : JO A.N. du 29 octobre 1959, p. 2027. L'amendement prévoit au demeurant que « *les administrateurs et directeurs généraux seront personnellement et solidairement responsables de l'exécution de cette disposition. Les infractions au présent article seront sanctionnées par une amende dont le minimum sera égal à la valeur des biens ou droits considérés et le maximum égal au triple de cette valeur* ».

actionnaires sans avoir aucun lien avec l'objet de ces dernières. Face à ces abus « *qui scandalisent les honnêtes gens et qui se commettent au détriment des actionnaires et du Trésor* » l'amendement est présenté comme « *un acte de moralité indispensable* » et adopté comme tel en première lecture par l'Assemblée nationale¹⁴. Repoussé par la suite par le Sénat, il sera repris par l'Assemblée nationale, puis rejeté à nouveau par le Sénat comme n'ayant pas sa place dans un texte de réforme fiscale¹⁵.

L'Assemblée nationale présentera alors une nouvelle formulation de cet article visant non plus à interdire aux sociétés et aux entreprises de posséder des chasses, mais les obligeant à faire figurer les dépenses correspondantes dans leurs écritures et à faire autoriser ces dépenses par leur assemblée générale. Modifié en partie seulement par le Sénat, il sera finalement adopté avec l'ensemble du projet de loi par l'Assemblée nationale en son article 36, dont les dispositions se retrouvent aujourd'hui en substance à l'article 223 quater du CGI qui oblige les entreprises à faire apparaître distinctement en comptabilité lesdites dépenses et charges, quelle que soit la forme sous laquelle elles les supportent¹⁶. L'article 35 de la loi du 28 décembre 1959 sera codifié quant à lui à l'article 39-4 du CGI et deviendra le premier alinéa du dispositif destiné à limiter la déductibilité des charges somptuaires.

B - L'extension de l'exclusion aux véhicules, yacht et bateaux de plaisance

Le deuxième alinéa de l'article 39-4 est issu pour sa part de l'article 5 de la loi n° 61-1396 du 21 décembre 1961 portant loi de finances pour 1962. Valéry Giscard d'Estaing, toujours secrétaire d'état aux finances, indique alors que l'objet de cet article est « *d'exclure des frais généraux déductibles avant l'établissement de l'impôt sur les sociétés un certain nombre de dépenses de caractère somptuaire dont on ne peut pas dire qu'elles soient liées à l'activité productrice de l'entreprise. On peut considérer, dans cet esprit, que l'acquisition de voitures de tourisme d'un certain prix n'est pas nécessaire au fonctionnement de l'entreprise ou au déplacement de ses dirigeants* »¹⁷. Le prix desdits véhicules est alors fixé à 15 000 nouveaux francs, malgré les tentatives de l'opposition visant à abaisser ce seuil de moitié¹⁸. Sont

14 . - Observations René Pleven, JO A.N. du 29 octobre 1959, p. 2027.

15 . - JO débat Sénat du 17 décembre 1959, p. 1873 et 1874.

16 . - Cet article indique au demeurant que « *ces entreprises doivent soumettre chaque année à l'approbation de l'assemblée générale ordinaire de leurs actionnaires ou associés le montant global des dépenses et charges dont il s'agit, ainsi que de l'impôt supporté en raison de ces dépenses et charges. Les dispositions ci-dessus sont applicables aux entreprises nationales* ».

17 . - Débats Assemblée nationale du 20 octobre 1961 : JO du 21 octobre 1961, p. 2807.

18 . - Amendement de MM. Grenier et Cance : JO A.N. du 21 octobre 1961, p. 2807.

également visées par cet article les dépenses liées à l'achat, la location ou l'entretien de yachts ou de bateaux de plaisance à voile ou à moteur.

Le texte fera à cet égard l'objet d'un premier amendement visant à écarter du champ de l'exclusion du droit à déduction les dépenses de ce type lorsqu'elles ont un caractère social. Cette exception était d'ailleurs déjà prévue à l'article 35 de la loi de 1959 s'agissant des dépenses relatives aux résidences de plaisance ou d'agrément. Le député Nungesser, auteur de cet amendement, précise devant l'Assemblée que s'agissant des engins de sport et de tourisme nautique à affectation sociale *« il ne serait pas équitable de ne pas assimiler ces engins aux autres installations ou fournitures de caractère sportif ou culturel, s'agissant, par exemple, des clubs d'aviron, de canoë ou de voile qui sont créés au profit des personnels de certaines entreprises »*¹⁹. Et d'ajouter une remarque qui replace immédiatement le débat dans son contexte : *« l'Assemblée va, du reste, donner l'exemple en permettant à son personnel d'accéder à la pratique d'un sport qui connaît un succès de plus en plus grand auprès du public »*²⁰... L'amendement est adopté, non sans que le gouvernement ait pris soin au préalable de préciser qu'il entendait apprécier de façon stricte le caractère social de l'emploi des yachts et des bateaux.

La commission des finances du Sénat va par la suite modifier le texte de loi en ajoutant les termes « sauf justifications ». Le principal argument avancé au soutien de cet assouplissement est d'éviter que cette mesure soit jugée discriminatoire à l'égard des véhicules étrangers généralement plus onéreux dans un contexte de Marché commun encore fragile, tout en préservant les rares modèles français considérés comme luxueux, à savoir le cabriolet Peugeot 404 et la Citroën DS « Prestige »²¹. Toute une époque...

Le cas des entreprises de louage de voitures qui doivent posséder des véhicules de tous types et de toutes catégories est également évoqué au soutien de cet amendement qui sera finalement adopté par le Sénat, malgré les réticences de l'Assemblée nationale²². Là encore, le secrétaire d'état aux finances prendra soin de préciser que *« l'expression « justifications » doit être comprise au sens très étroit : par exemple l'acquisition des véhicules de luxe devra être directement liée à l'activité même de l'entreprise et non à l'impression que les dirigeants de l'entreprise ont de*

19. - Débats Assemblée nationale du 20 octobre 1961 : JO A.N. du 21 octobre 1961, p. 2807.

20. - *Ibid.*

21. - Charles Fruh, débats Sénat du 15 novembre 1961 : JO Sénat du 16 novembre 1961, p. 1478.

22. - Débats Assemblée nationale, 2ème séance du 1er décembre 1961 : JO A.N. du 2 décembre 1961.

leur propre standing. Il faut que la détention de ces voitures ou de ces bâtiments, d'ailleurs, soit une véritable nécessité pour la vie même de l'entreprise »²³.

La dernière joute politique portera enfin sur le seuil au-delà duquel s'appliquera la limitation de la déductibilité de l'amortissement de ces mêmes véhicules. Porté à 25 000 nouveaux francs à la suite d'un amendement de l'Assemblée nationale, il sera ramené par le gouvernement à 20 000 nouveaux francs.

II - LA LIMITATION PROGRESSIVE DE LA PORTEE DU REGIME DES CHARGES SOMPTUAIRES : UN DISPOSITIF AUJOURD'HUI INADAPTE

Qu'il s'agisse de l'alinéa 1 ou de l'alinéa 2 de l'article 39-4 du CGI, ces dispositions apparaissent donc comme très fortement liées aux questions politiques de leur temps et aux pratiques jugées abusives des entreprises - devrions-nous dire des entrepreneurs - de l'époque. Force est de constater que, depuis lors, ni la doctrine, ni la jurisprudence, ni même le législateur n'ont cherché à enrichir le régime des charges somptuaires en intégrant en son sein les nouvelles pratiques apparues au fil des décennies, concomitamment au développement de la pratique des sports de toutes catégories, voire même de l'aviation d'affaires. Bien au contraire, le régime des charges somptuaires n'a cessé d'évoluer dans le sens d'une limitation progressive de sa portée (A), ce qui nous a amené à nous interroger sur la véritable nécessité de son maintien (B).

A - Un dispositif peu à peu vidé de sa substance

- **L'exception résultant de l'application de la notion de justification**

L'Administration fiscale a dans un premier temps étendu la notion de « justifications », introduite par le législateur à l'alinéa 2 de l'article 39-4 au profit des seules dépenses relatives à l'amortissement des voitures particulières, aux yachts et aux bateaux de plaisance, à l'ensemble des dépenses visées par ce texte²⁴. Ainsi, *« la généralité des dépenses et des charges visées par l'article 39-4 du CGI est susceptible d'échapper à l'interdiction de déduction si les justifications exigées sont produites par les entreprises qui les exposent »²⁵.*

Elle a néanmoins pris soin de préciser que cette notion de « justifications » doit

23 . - Débats Sénat du 6 décembre 1961 : JO Sénat du 7 décembre 1961, p. 2326.

24 . - BOI-BIC-CHG-30-10, § 50.

25 . - *Ibid.*

être entendue strictement, les frais et charges de caractère somptuaire ne pouvant être admis en déduction que s'il est justifié qu'ils sont nécessaires à l'activité de l'entreprise en raison même de son objet. Cette justification sera notamment admise si l'entreprise a précisément pour objet - exclusif ou non - la vente, la location ou toute autre forme d'exploitation lucrative des biens ou droits à propos desquels ont été engagées les dépenses qu'il s'agit d'admettre en déduction, ce qui n'est pas sans rappeler l'expression utilisée alors par Valéry Giscard d'Estaing de « véritable nécessité pour la vie même de l'entreprise »²⁶.

La jurisprudence admet ainsi la déductibilité des dépenses afférentes à des véhicules utilisés par des entreprises de location²⁷, par des entreprises de transport de personnes, par des entreprises dispensant des cours de conduite²⁸ ou encore par des entreprises de pompe funèbres²⁹.

Le juge considère de la même façon que l'exclusion du droit à déduction des charges afférentes aux résidences de plaisance ou d'agrément ne peut pas s'appliquer aux entreprises justifiant que l'acquisition, la construction ou la prise à bail de ces résidences est faite en vue de la location, de la sous-location ou de l'exploitation commerciale³⁰. L'exclusion est également écartée s'agissant de résidences de plaisance ou d'agrément dont l'entreprise ne se réserve pas la jouissance, et qu'elle met à la disposition de tiers ou dirigeants dans le cadre d'opérations de location³¹.

Les entreprises ayant pour objet la vente ou la location de yachts ou bateaux de plaisance ou l'organisation de croisières dans un but lucratif peuvent déduire les dépenses afférentes à ces yachts et bateaux, tandis que les entreprises ayant pour objet l'exercice professionnel de la chasse en vue de la vente du gibier, l'exploitation commerciale d'un domaine de chasse en vue de sa location, de la perception de droits d'entrée sur les usagers ou de la réalisation d'essais d'armes

26 . - Débats Sénat du 6 décembre 1961, précité. Voir notamment à cet égard le commentaire de Patrick Fumenier et Clara Maignan sur l'arrêt du CE n° 336.170 du 20 novembre 2013, SA Immotn : Dr. fisc. 2014, n° 14, comm. 251, concl. F. Aladjidi.

27 . - Cette justification a été admise pour une entreprises de location de véhicules d'une durée de moins de trois mois, pour les sociétés de crédit-bail, ainsi que pour les entreprises effectuant des locations de longue durée (CE 28 janvier 1981 n° 77914, 8e et 9e s.-s. : RJF 3/81 n° 181).

28 . - La doctrine admet également la déductibilité des dépenses afférentes à des véhicules utilisés par une entreprise qui organise des stages de conduite sportive (Rép. Julia : AN 17 mai 2011 p. 5052 n° 84180).

29 . - TA Rouen 10 novembre 1998 n° 95667, 2e ch., SARL Pompes Funèbres Berthelot : RJF 3/99 n° 285.

30 . - BOI-BIC-CHG-30-20, § 10.

31 . - A condition toutefois qu'un loyer normal ait été perçu ou soit réintégré dans les bénéfices comme étant réputé perçu (CE 27 mai 1988 n° 62764, 8e et 9e s.-s. : RJF 7/88 n° 859).

de chasse³² peuvent déduire leurs dépenses de chasse. S'agissant enfin des dépenses de pêche, l'administration admet la déductibilité des dépenses exposées par les professionnels de la pêche et par les entreprises ayant pour objet la fabrication, le commerce ou les essais d'engins de pêche.

Chacune de ces exceptions au principe de non déductibilité des charges somptuaires ne sont que le reflet de la plus stricte application de l'esprit de la loi et de la doctrine.

La jurisprudence a pourtant bien tenté quelques écarts d'interprétations visant à assouplir cette notion de « justifications », le plus célèbre à cet égard restant sans doute l'arrêt du Conseil d'état du 8 novembre 1978 ayant admis la déductibilité des charges afférentes à un yacht aménagé en bureau et servant d'agence locale à une société³³. La Cour administrative d'appel de Marseille a également, dans un arrêt du 16 novembre 1999, autorisé la déduction des dépenses afférentes à des minibus immatriculés dans la catégorie des voitures particulières, utilisés exclusivement pour le transport des équipes d'une entreprise de nettoyage industriel³⁴.

Ces arrêts restent cependant très nettement minoritaires et la tendance actuelle de la jurisprudence semble même aller dans le sens d'un certain retour aux fondamentaux, comme l'illustre une récente décision du Conseil d'état du 20 novembre 2013³⁵ ayant refusé à une entreprise la déduction des frais de location d'un voilier utilisé dans le cadre de la manifestation de l'Armada de Rouen pour organiser des réceptions au profit de sa clientèle. La Haute juridiction a considéré en l'espèce que ces dépenses n'étaient pas « indispensables à la satisfaction d'un besoin spécifique lié à son activité ». Comme le soulignent Patrick Fumenier et Clara Maignan dans leurs commentaires sous cette décision, en ne se référant plus ni à la notion d'objet de l'entreprise, ni au critère de l'exploitation lucrative spécifique³⁶, « elle définit de manière claire les justifications devant être apportées, en retenant une approche plus souple que celle prescrite par la doctrine »³⁷.

32 . - Rép. min. budget n° 29262 à M. Falala : JOAN Q, 6 avr. 1981, p. 1494 ; Dr. fisc. 1981, n° 23, comm. 1204.

33 . - Conseil d'Etat, 7e et 8e sous-sections, 8 novembre 1978, req. n. 4233 et 4995 : Dr. fisc. 1979, n° 5, comm. 154.

34 . - CAA Marseille 16 novembre 1999 n° 97-5490, 3e ch., SA GSF Jupiter : RJF 6/00, n° 758.

35 . - CE n° 336.170 du 20 novembre 2013, SA Immotn : Dr. fisc. 2014, n° 14, comm. 251, précité.

36 . - Voir notamment CE, 9e et 10e ss-sect., 28 déc. 2007, n° 284899, min. c/ SA Domaine Clarence Dillon et n° 285506, SA Domaine Clarence Dillon : JurisData n° 2007-081254 ; Dr. fisc. 2008, n° 14, comm. 246, concl. L. Vallée, note J.-L. Pierre ; RJF 3/2008, n° 269 ; BDCF 3/2008, n° 31, concl. L. Vallée ; LPA 26 janv. 2009, p. 6, note J.-P. Maublanc).

37 . - Commentaire sur CE n° 336.170 du 20 novembre 2013, SA Immotn, précité.

- **La déductibilité des dépenses somptuaires ayant un caractère social**

Les dépenses relatives aux résidences de plaisance ou d'agrément échappent au régime des charges somptuaires lorsqu'elles sont exposées par l'entreprise dans le cadre de la gestion de ses services sociaux et qu'elles bénéficient à l'ensemble du personnel de l'entreprise³⁸.

Expressément visée à l'alinéa premier de l'article 39-4, cette exception a été voulue pour permettre aux entreprises de déduire leurs dépenses afférentes à des immeubles ou propriétés affectés à des colonies de vacances ou à des maisons de repos ou de convalescence réservées aux salariés ou aux retraités de l'entreprise. Cette exception correspondait alors à l'engagement social des entreprises vis à vis de leurs salariés, engagement qui avait commencé à se matérialiser de la sorte au lendemain de la loi sur les congés payés. Là encore, un principe solidement ancré dans son époque : *« le luxe ne vaut que s'il est partagé avec la main-d'œuvre, ce qui constitue une application originale de l'idée Gaulliste d'association du capital et du travail »*³⁹.

L'extension du bénéfice de cette exception par l'administration fiscale semble quant à elle plus étonnante. Elle indique en effet que *« par mesure de tolérance, le service est invité à ne pas s'opposer à la déduction des dépenses de pêche, lorsqu'il est nettement établi que cette activité revêt un caractère social, c'est-à-dire lorsque ces dépenses sont exposées par une entreprise dans le cadre de la gestion de ses services sociaux et en faveur de l'ensemble de son personnel ; en revanche, aucune tolérance de cette nature ne peut être admise en ce qui concerne la chasse »*⁴⁰. Les dépenses de chasse, tout comme celles afférentes aux voitures particulières, demeurent donc exclues à ce jour du bénéfice de l'exclusion. Là encore, le fondement d'une telle illégitimité manque quelque peu de lisibilité...

- **La déductibilité des dépenses de parrainage**

Les opérations de parrainage, mieux connues sous l'appellation anglo-saxonne de dépenses de « sponsoring », échappent également à l'exclusion du droit à déduction résultant de la qualification de dépenses somptuaires.

L'administration fiscale fonde cette exception sur l'article 39-1, 7° du CGI qui dispose que constituent des charges déductibles du bénéfice imposable les dépenses engagées dans le cadre de manifestations de caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social, humanitaire, sportif, familial, culturel ou concourant à

38 . - BOI-BIC-CHG-30-20-20, § 20.

39 . - Nicolas Cusacq, « Le luxe et le droit » : RTD Com. 2002, p. 605.

40 . - BOI-BIC-CHG-30-20-20, § 100.

la mise en valeur du patrimoine artistique, à la défense de l'environnement naturel ou à la diffusion de la culture, de la langue et des connaissances scientifiques françaises, lorsqu'elles sont exposées dans l'intérêt direct de l'exploitation⁴¹. La référence à cette disposition se retrouve dans la doctrine sous la discrète forme d'une remarque indiquée à la fin du paragraphe concernant les dépenses relatives aux yachts et bateaux de plaisance ainsi rédigée : « *sont susceptibles de bénéficier du régime du 7° du 1 de l'article 39 du CGI les dépenses de toute nature résultant de l'achat de la location ou de toute autre opération faite en vue d'obtenir la disposition de bateaux spécialement équipés pour la course et utilisés exclusivement à des fins de promotion de l'entreprise ou des ses produits. Il en est de même des dépenses d'entretien afférentes à ces biens* »⁴².

L'administration fiscale retient également une solution identique s'agissant de l'amortissement excédentaire des voitures particulières acquises par l'entreprise, spécialement équipées pour faire des courses automobiles et affectées de manière durable et exclusive à cet usage⁴³. Il en va enfin de même s'agissant de la fraction des loyers non admise en déduction, en application du 4e alinéa du 4 de l'article 39 du CGI, lorsque ces véhicules sont pris en location⁴⁴.

Le périmètre de cette exception au régime des dépenses somptuaires n'est pas sans susciter quelques interrogations : faut-il l'interpréter comme seulement applicable aux bateaux et aux voitures de course ? La participation financière de l'entreprise à une manifestation de pêche sportive serait-elle plus condamnable que celle visant à participer à une course nautique si cette dernière respecte les conditions de déduction propres au régime des dépenses de sponsoring, à savoir que celles-ci soient exposées dans l'intérêt direct de l'exploitation ? Si l'identification de l'entreprise qui entend promouvoir son image de marque dans le cadre du parrainage est assurée et si les dépenses engagées sont en rapport avec l'avantage attendu par l'entreprise⁴⁵, pourquoi limiter par ailleurs le bénéfice de cette exception aux seules manifestations sportives en excluant les autres types de manifestations visées à l'article 39-1, 7° du CGI ?

41 . - Ce régime, initialement régi par la loi n° 87-571 du 23 juillet 1987 sur le développement du mécénat (JO du 24 Juillet 1987), est à présent placé sous l'empire des dispositions de la loi n° 2003-709 du 1er août 2003, dite loi Aillagon (JO du 2 Août 2003 ; Dr. fisc. 2003, n° 41, comm. 707). Il est codifié à l'article 238 bis du CGI.

42 . - BOI-BIC-CHG-30-20, § 150.

43 . - BOI-BIC-AMT-20-40, § 50. Voir notamment, s'agissant de parrainage de courses automobiles, CE 21 janvier 1991 n° 75070, 9e et 7e s.-s., *Sté normande de conditionnement et de cosmétologie* : Rec. CE 1987, tables, p. 868 ; RJF 3/91 n° 258. Dans le même sens, CAA Douai, 3e ch., 28 mai 2003, n° 99DA20073, *min. c/ SA Transports Couque Maurice* : RJF 4/2004, n° 347 ; CAA Bordeaux, 4e ch., 12 oct. 2006, n° 03BX00856 et 03BX00857, *Sté Multicodis* : RJF 2/2007, n° 124.

44 . - *Ibid.*

45 . - BOI-BIC-CHG-40-20-40, § 220.

La jurisprudence n'a semble-t-il pas encore eu l'occasion de se prononcer sur de telles situations. Il est par contre intéressant de noter, comme nous le verrons, que le juge se place plus volontiers en l'espèce sur le terrain de l'acte anormal de gestion que sur celui des charges somptuaires⁴⁶.

- **La déductibilité des dépenses afférentes à des demeures historiques**

Le dernier alinéa de l'article 39-4 indique enfin que le régime des charges somptuaires n'est pas applicable aux charges exposées pour les besoins de l'exploitation et résultant de l'achat, de la location ou de l'entretien des demeures historiques classées ou inscrites à l'inventaire supplémentaire des monuments historiques.

Ces dépenses doivent bien entendu satisfaire aux conditions générales de déductibilité des charges et notamment être engagées dans l'intérêt de l'exploitation et dans le cadre d'une gestion normale de l'entreprise. Ces conditions sont considérées comme satisfaites dès lors que ces demeures sont utilisées à usage de bureaux, pour l'organisation de congrès ou séminaires ou encore pour l'accueil des clients de l'entreprise⁴⁷.

- **L'ultime extension de l'exception relative aux dépenses afférentes à des résidences de plaisance ou d'agrément**

Si cette dernière exception n'a jamais suscité de contentieux dès lors que l'immeuble en cause était soit classé, soit inscrit, soit agréé en raison de son caractère historique ou artistique, tout en outre en est-il des résidences de plaisance ou d'agrément utilisées dans le cadre de l'activité commerciale de l'entreprise.

Cette notion de résidence de plaisance ou d'agrément n'a jamais été définie par le législateur et ne semble même pas avoir été évoquée au cours des débats parlementaires. Il a fallu attendre un arrêt du Conseil d'état du 25 novembre 1981 pour avoir une première définition de cette notion qui doit, selon la Haute

46 . - CE, 8ème et 9ème ss-sect., 8 octobre 1975, req. n° 80676 et 81118 : RJF 11/75, p. 364 ; CE 21 janvier 1991, n° 75070 : RJF 3/91 n° 258 ; CAA Bordeaux 7 février 1995, n° 93-1497, 3e ch., *Delage* : RJF 5/95, n° 579.

47 . - Voir en dernier lieu Rép. Min. éco. N° 83892 à M. Louis Giscard d'Estaing : JOAN Q, 29 mars 2011, p. 3105 ; Dr. fisc. 2011, n° 14, act. 113.

juridiction, s'apprécier en fonction de l'usage qui en est fait par l'entreprise⁴⁸. Ainsi, comme l'avait suggéré alors le commissaire du gouvernement Verny dans ses remarquables conclusions sous l'arrêt précité, si l'entreprise « *utilise une résidence agréable pour traiter ses clients ou ses fournisseurs ou même pour délasser ses salariés dans des conditions qui ne présenteraient pas un caractère social au sens de l'article 39-4, la résidence présentera pour elle un caractère de plaisance et d'agrément. Si, en revanche, elle utilise cette résidence agréable comme un actif qu'elle fait fructifier, nous pensons que la résidence cessera de présenter pour elle, un caractère de plaisance et d'agrément pour prendre celui d'immeuble de rapport* »⁴⁹.

Face à cette qualification, la doctrine admet néanmoins, comme nous l'avons vu précédemment, que les dépenses d'acquisition, de construction ou de prise à bail des résidences de plaisance ou d'agrément puissent être déductibles lorsqu'elles sont exposées dans le cadre de la gestion des services sociaux de l'entreprise au bénéfice de l'ensemble de son personnel ou encore lorsqu'elles sont nécessaires à son activité en raison même de son objet⁵⁰. L'administration admet également expressément la déductibilité de telles dépenses lorsqu'elles sont effectuées en vue de la location ou de la sous-location de celles-ci ou encore lorsque ces dernières sont affectées à l'exploitation commerciale de l'entreprise en tant que bâtiment d'exploitation ou en tant qu'immeuble commercial⁵¹.

La jurisprudence, par contre, avait toujours refusé d'admettre que des dépenses relatives à une résidence de plaisance ou d'agrément utilisée par une entreprise à des fins commerciales ou publicitaires puissent être déductibles, fût-ce dans le cadre d'une gestion commerciale normale⁵². Le Conseil d'état n'avait ainsi jamais admis que des charges afférentes à des châteaux de domaine viticoles puissent être déductibles, alors même que ceux-ci constituaient le prolongement direct de l'exploitation, dès lors qu'il n'était pas démontré que ces propriétés faisaient l'objet d'une exploitation lucrative spécifique⁵³ ou pouvaient être considérés comme un élément inséparable de l'exploitation viticole⁵⁴.

48. - CE, plén., 25 nov. 1981, n° 11383 : JurisData n° 1981-606814 ; Dr. fisc. 1982, n° 13, comm. 680, concl. J.-F. Verny ; RJF 1/1982, n° 18.

49. - Concl. J.-F. Verny sur CE, 7e, 8e et 9e ss-sect., 25 nov. 1981, req. n° 11383, précité.

50. - BOI-BIC-CHG-30-20-20, § 20.

51. - BOI-BIC-CHG-30-20-20, § 10.

52. - CE, 7e, 8e et 9e ss-sect., 25 nov. 1981, req. n° 11383, précité ; CE, 5 mars 1999, req. n° 135287, *SA Domaine Clarence Dillon* : Dr. fisc. 2000, n° 8, comm. 125, concl. F. Loloum.

53. - CE, 28 déc. 2007, n° 284899, *min. c/ SA Domaine Clarence Dillon* et n° 285506, *SA Domaine Clarence Dillon* : JurisData n° 2007-081254 ; Dr. fisc. 2008, n° 14, comm. 246, concl. P. Collin, note J.-L. Pierre.

54. - CE, 23 févr. 2000, n° 178743 à n° 178745. - CE, 9e et 10e ss-sect., 27 nov. 2000, req. n° 197078, *M. et Mme Coiffe* : Dr. fisc. 2001, n° 14, comm. 309.

Ce dernier bastion de résistance est cependant tombé dernièrement avec la complicité du législateur, l'article 6 de la loi de finances pour 2009 ayant admis la déductibilité des dépenses afférentes aux résidences servant à la fois d'habitation et d'adresse ou de siège social à l'entreprise, ainsi qu'à celles faisant partie intégrante d'un établissement de production et qui servent à l'accueil de la clientèle⁵⁵. L'exclusion du droit à déduction qui suscitait jusqu'alors le plus de contentieux ne fait donc plus aujourd'hui débat.

B – Un dispositif à faire évoluer ou à supprimer ?

La portée de l'interdiction attachée à la déduction des dépenses somptuaires a donc été très largement diminuée et le principe souffre aujourd'hui de plus d'exceptions qu'il n'en faudrait pour conserver à ce régime sa cohérence et sa pleine lisibilité. Il ne semble pas de ce fait pas inutile de s'interroger sur les remèdes qu'il serait possible d'invoquer au chevet de cette règle de droit.

- **De la réforme du régime des charges somptuaires...**

La première solution envisageable pourrait être de procéder à une refonte de cette notion dans le but de réactualiser les dépenses considérées en les adaptant aux pratiques contemporaines des entreprises. Cette législation, en effet, *« présente un caractère suranné qui n'est plus en phase avec les mœurs actuelles »*⁵⁶.

Notre droit fiscal n'est, bien entendu, pas étranger à ce type d'exercice. L'institution d'un dispositif d'évaluation forfaitaire minimale des revenus liés à des activités lucratives non déclarées par la loi de finances rectificative pour 2009 en constitue, à cet égard, une parfaite illustration⁵⁷. Cet article a eu pour but de compléter le dispositif de taxation forfaitaire d'après les signes extérieurs de richesse visé à l'article 168 du CGI qui apparaissait comme inadapté face aux nouvelles pratiques délictuelles liées au trafic de drogue, d'armes, de fausse monnaie, d'alcool ou encore de cigarettes de contrebande⁵⁸. La liste des éléments

55 . - Loi n° 2008-1425 du 27 décembre 2008 : JO du 28 décembre 2008 ; Dr. fisc. 2009, n° 1, comm. 24. Ces charges ne peuvent bien entendu être déductibles que dans la mesure où elles ont été exposées dans l'intérêt de l'entreprise, les dépenses relatives à l'utilisation privative de ces résidences demeurant exclues du droit à déduction.

56 . - M. Cozian et F. Deboissy, *Précis de fiscalité des entreprises*, op. cit., p. 117.

57 . - L. fin. rect. 2009, n° 2009-1674, 30 déc. 2009, art. 19, II, VI et XI : Journal Officiel 31 Décembre 2009 ; Dr. fisc. 2010, n° 5, comm. 135.

58 . - Voir notamment sur le régime de l'article 168 du CGI, O. Fouquet, « Taxation d'après les signes extérieurs de richesse : le dernier dinosaure vacille » : Rev. adm. 2009, p. 44 et s. et du même auteur « Article 168 du CGI : la preuve contraire, enfin ! » : Dr. fisc. 2011, n° 4, act. 30 ; J.-C. Maitrot,

du train de vie visés à cet article comprend en effet des dépenses qui apparaissent comme pour le moins étrangères aux auteurs de ces trafics, qu'il s'agisse de celles relatives aux « employés de maison, précepteurs, préceptrices, gouvernantes », de celles portant sur des chevaux de course ou de selle, de celles relatives à des yachts ou à des bateaux de plaisance ou encore à des location de droit de chasse. Cette liste n'est pas sans rappeler d'ailleurs celle de l'article 39-4 du CGI⁵⁹.

Pour faire face à ces nouvelles pratiques, le gouvernement a donc proposé « *d'actualiser cette liste en y ajoutant les bijoux, les déplacements, les équipements hifi, qui sont autant d'éléments de train de vie dont la police a constaté la récurrence chez les trafiquants, qui échappent à toute taxation* »⁶⁰. C'est ainsi qu'est né le dispositif à présent codifié à l'article 1649 quater-0 B ter du CGI qui a institué un mécanisme d'évaluation forfaitaire minimale du revenu global imposable à l'impôt sur le revenu, ayant vocation à être mis en œuvre lorsque l'administration fiscale est informée par les officiers et agents de police judiciaire de la disposition par un contribuable d'éléments de train de vie disproportionnés par rapport aux revenus qu'il a déclarés⁶¹.

Si donc les chaînes en or, les clubs de sport et autres chaînes hifi ont pu succéder aux gouvernantes et aux chevaux de course en tant que signes extérieurs de richesses, il ne semble pas inenvisageables de pouvoir faire évoluer la liste des dépenses somptuaires visées à l'article 39-4 du CGI.

Il reste cependant une difficulté majeure qui réside dans le choix des dépenses à envisager. Faut-il lister l'ensemble des dépenses n'apparaissant pas comme indispensables à la satisfaction d'un besoin spécifique lié à l'activité de l'entreprise ou faut-il ne conserver que celles susceptibles de faire l'objet de pratiques abusives ? Dans ce dernier cas, comment évaluer la sensibilité de ces dépenses à de telles dérives ? Ces questions n'appellent malheureusement pas de réponses aussi tranchées qu'il le faudrait pour permettre au législateur d'adopter de nouvelles mesures propres à recueillir l'assentiment de tous.

« Taxation forfaitaire du revenu d'après le train de vie » : JurisClasseur Procédures fiscales, Fasc. 365, 1994, n° 14.

59 . - Notons que le régime de l'article 168 du CGI est antérieur à celui des charges somptuaires puisqu'il résulte pour l'essentiel de l'article 15 de la loi du 25 juin 1947.

60 . - Eric Woerth, exposé des motifs, amendement 353, article 13, deuxième séance du jeudi 10 décembre 2009, Assemblée nationale.

61 . - Les éléments pris en compte pour la taxation forfaitaire sont les résidences principales ou secondaires, les voitures, les motocyclettes de plus de 450 cm³, les clubs de sports et de loisirs, les voyages, séjours en hôtels, locations saisonnières et dépenses y afférentes, les appareils électroménagers, équipements son-hifi-vidéo, matériels informatiques, les articles de joaillerie et métaux précieux.

- **... à la suppression pure et simple de ce régime**

La seconde solution serait alors d'envisager la suppression pure et simple de ce régime. La liste des dépenses visées à l'article 39-4 du CGI n'est jamais apparue comme pleinement satisfaisante. Déjà, lors de son adoption, les parlementaires s'étonnaient du caractère limitatif de celles-ci en faisant remarquer « *que des sociétés avaient, à longueur d'année, un certain nombre de tables retenues dans certains lieux de réjouissances, comme le Lido !* »⁶². Les auteurs, par la suite, n'ont jamais manqué de soulever le caractère partial du choix de ces dépenses qui étaient de nature à inciter les dirigeants à préférer l'acquisition d'un jet privé à celle d'une Mercedes⁶³.

La suppression de cette liste de dépenses aurait l'avantage de couper court à ces légitimes interrogations, tout en évitant d'avoir à rechercher quelle serait celle la mieux adaptée aux pratiques du XXI^{ème} siècle. Les excès des entreprises qu'elle vise à sanctionner pourraient au demeurant être encadrés de façon tout aussi efficace par la théorie de l'acte anormal de gestion.

La frontière entre le régime des charges somptuaires et celui des actes anormaux de gestion est d'ailleurs relativement mince. L'administration fiscale vise ainsi dans sa doctrine relative à la notion d'acte anormal de gestion « *les frais de réparation d'immeubles non inscrits à l'actif et non affectés à l'exploitation* »⁶⁴ ou encore « *les frais de main-d'œuvre engagés par une société pour la construction de la maison personnelle de l'épouse du président-directeur général* »⁶⁵. La jurisprudence, dans le même sens, se place parfois sur le terrain de l'acte anormal de gestion pour sanctionner la prise en charge par l'entreprise de dépenses de loyer ou de travaux afférents à l'habitation personnelle de l'exploitant⁶⁶ ou de dépenses relatives aux voitures automobiles utilisées à des fins personnelles⁶⁷.

62 . - Marcel Pellenc, rapporteur général de la commission des finances, du contrôle budgétaire et des comptes économiques de la nation : JO débats Sénat du 17 décembre 1959, p. 1874.

63 . - Maurice Cozian, « Pourquoi ne pas préférer le petit Cesna à la grosse Mercedes ? », Petites affiches 1993, n° 39, p. 13.

64 . - BOI-BIC-CHG-10-10-20, § 10.

65 . - BOI-BIC-CHG-10-10-20, § 40.

66 . - CE, 8e et 9e ss-sect., 16 févr. 1996, req. n° 139789, *SARL Encyclopédies Quid* : Dr. fisc. 1996, n° 14, comm. 442, concl. G. Bachelier ; CE, 7e et 9e ss-sect., 4 déc. 1981, req. n° 19133 et 19135 : Dr. fisc. 1982, n° 21, comm. 1158, concl. O. Schrameck ; CE, ass. plén., 13 mars 1967, req. n° 65126 et 65128 : Dr. fisc. 1967, n° 17, comm. 552 ;

67 . - CE, 8^{ème} et 9^{ème} ss-sect., 8 octobre 1975, req. n° 80676 et 81118 : RJF 11/75, p. 364 ; CE 21 janvier 1991, n° 75070 : RJF 3/91 n° 258 ; CAA Bordeaux 7 février 1995, n° 93-1497, 3e ch., Delage : RJF 5/95, n° 579. Sur l'ensemble de la question, voir C. Louit, « Bénéfices industriels et commerciaux. - Définition du bénéfice imposable. Principes généraux. - Acte de gestion anormal », JurisClasseur Impôts directs, Fasc. 226-20.

Il reste cependant que la notion d'acte anormal de gestion ne pourrait avoir d'effet équivalent au régime des charges somptuaires au moins sur un point : ces « *actes anormaux de gestion par détermination de la loi* » dispensent en effet l'administration fiscale de tout souci de preuve⁶⁸. Or la dialectique de la charge de la preuve en matière d'acte anormal de gestion étant d'une simplicité toute relative, le régime, il est vrai, perdrait en efficience⁶⁹.

Ceci dit, le contexte économique ne pousse plus vraiment les entreprises à de tels abus et rares sont celles qui invitent encore plusieurs centaines de personnes pour de fastueuses croisières autour du monde⁷⁰. Il n'est donc pas certain qu'un mode d'exclusion automatique de ces dépenses des charges déductibles de l'entreprise soit encore nécessaire aujourd'hui.

Le groupe de travail ACCIS, dans ses travaux préparatoires concernant la détermination des charges non déductibles, a d'ailleurs choisi de ne pas retenir le régime des charges somptuaires : « *il semble qu'il n'y ait aucune nécessité de conserver cette catégorie car le critère de finalité économique ou d'intérêt de l'exploitation ne nécessite pas de qualification ou de critères supplémentaires* »⁷¹. La formule est sans appel et valide par le recours à la notion de finalité économique ou d'intérêt de l'exploitation une approche similaire à celle sur laquelle se fonde notre théorie prétorienne d'acte anormal de gestion.

Ajoutons enfin que l'intérêt de l'entreprise étant une préoccupation partagée par l'administration fiscale et le contribuable, peut-être serait-ce au demeurant une autre façon d'expérimenter la relation de confiance⁷² entre l'administration fiscale et les entreprises...

68 . – M. Cozian et F. Deboissy, Précis de fiscalité des entreprises, LexisNexis, 38ème éd., p. 117.

69 . – Voir sur ce point la note de Patrick Fumenier « Dialectique de la charge de la preuve de l'acte anormal de gestion » sous l'arrêt du CE, 8e et 3e ss-sect., 15 déc. 2010, n° 320693, *Mme Retman* qui résume avec beaucoup de clarté le raisonnement en trois temps posé par la jurisprudence en matière d'administration de la charge de la preuve : Dr. fisc. 2011, n° 11, comm. 259.

70 . – M. Ballanguer avait ainsi interrogé le premier ministre lors des débats parlementaires du 25 janvier 1977 à l'Assemblée nationale : « *il est immoral que M. Hersant, magnat de la presse...invite plusieurs centaines de personnes pour une croisière fastueuse, autour du monde, dont le coût atteint au moins 600 millions d'anciens francs* » (JO A.N. du samedi 29 janvier 1977).

71 . – Groupe de travail sur une assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés, Aperçu des principales questions évoquées lors de la troisième réunion du sous-groupe sur le revenu imposable, réunion du 1er juin 2006, Commission européenne, Direction générale Fiscalité et Union douanière, Analyse et coordination des politiques fiscales.

72 . – Voir notamment sur ce point V. Lacombe et L. Banos, « Contrôle fiscal des grandes entreprises : les nouvelles approches des administrations anglo-saxonnes peuvent-elles inspirer une évolution en France ? », Dr. fisc. 2012, n° 49, comm. 544 ; V. Lacombe, L. Banos et F. Garcia, « Contrôle fiscal des entreprises : de la défiance à la confiance ? – A propos du « protocole de coopération en vue d'une revue contradictoire de la situation fiscale de l'entreprise appelée « Relation de confiance » », Dr. fisc. 2013, n° 28, 365 ; O. Sivieude, « Une nouvelle approche du contrôle fiscal des entreprises citoyennes », Dr. fisc. 2014, n° 26, act. 348.