

N°s 277521 et 277522

SA Clément

10^{ème} et 9^{ème} sous-sections réunies

Séance du 19 décembre 2007

Lecture du 28 mars 2008

Rapp : AMC

Réviseur : FL

CONCLUSIONS

Mme Claire LANDAIS, Commissaire du Gouvernement

Jusqu'en 1983, les sociétés du groupe Clément, spécialisé dans les produits de panification, étaient au nombre de quatre : trois sociétés de production (la société d'exploitation des biscottes Clément, la SA Val de Saane et la SA Biscotterie du Languedoc) et une société chargée de la commercialisation (la SA Biscotterie Clément). A la suite de graves difficultés, la société d'exploitation des biscottes Clément a été mise en liquidation judiciaire en mars 1984 et les sociétés Val de Saane et du Languedoc en règlement judiciaire en avril de la même année. L'année suivante, un incendie a par ailleurs détruit l'usine du Val de Saane.

Ces événements ont conduit à une restructuration en 1987 : la SA Val de Saane est devenue une société holding qui détenait 10 % de chacune des deux sociétés de production - la SA Biscotterie du Languedoc et une nouvelle SA dite Biscotterie de Normandie, créée pour exploiter la nouvelle usine à reconstruire après l'incendie - et 24 % de la SA Biscotterie Clément, la société de commercialisation qui avait échappé aux procédures collectives. C'est dans cette configuration que se présentait le groupe Clément lors des contrôles ayant donné lieu aux impositions en cause dans les deux dossiers.

Depuis, l'ensemble des sociétés du groupe ont fusionné dans une nouvelle société SA Clément. C'est donc cette dernière qui est aujourd'hui requérante devant vous.

Il se trouve en effet que la SA Biscotterie Clément, la société de commercialisation donc, a accordé en 1988 et 1989 des avances sans intérêts à sa société mère, la SA Val de Saane, et à ses deux sociétés sœurs, les SA Biscotterie du Languedoc et de Normandie. A la suite d'une vérification de comptabilité portant sur les exercices clos en 1988 et 1989, l'administration fiscale a réintégré dans les résultats de la SA Biscotterie Clément les intérêts non réclamés. Le tribunal administratif de Rouen saisi d'une demande en décharge des impositions supplémentaires ayant été mises en recouvrement a donné partiellement satisfaction à la contribuable en prononçant la décharge des impositions concernant les avances consenties par elle à ses sociétés sœurs. Il a en revanche maintenu l'imposition correspondant à l'avance accordée à la société mère. La cour administrative a confirmé le jugement par un arrêt du 7 décembre 2004 qui n'est attaqué qu'en tant qu'il confirme partiellement l'imposition. C'est le pourvoi enregistré sous le n° 277521.

Par ailleurs, la SA Val de Saane avait de son côté accordé en 1988 des avances sans intérêts à ses deux filiales de production : les SA Biscotterie du Languedoc et de Normandie. Là encore, l'administration fiscale, ayant procédé à une vérification de comptabilité sur les exercices 1988 à 1990, a réintégré les intérêts non perçus. Le tribunal administratif a rejeté la demande en décharge présentée contre les impositions supplémentaires mises en recouvrement à la suite du redressement. La cour administrative d'appel de Douai a confirmé le jugement par un arrêt du 7 décembre 2004. C'est l'arrêt régulièrement attaqué sous le n° 277522.

Commençons par le pourvoi n° 277521. La question est donc de savoir si la renonciation de la SA biscotterie Clément aux intérêts sur l'avance accordée à sa société mère constituait ou pas un acte anormal de gestion. La cour a estimé que la société ne justifiait pas de l'existence d'une contrepartie à l'aide consentie.

La requérante soutient d'abord que l'arrêt serait entaché d'insuffisance de motivation. Mais la cour a analysé l'ensemble des pièces qui avait été produites devant elle et des éléments qui avaient été mis en avant dans les écritures. Elle a notamment fait référence à la situation financière de la SA Val de Saane société mère, à l'indemnité d'assurance perçue par cette dernière et au fait que la SA Biscotterie Clément s'était portée caution sur la totalité des engagements concordataires pris par cette société dans le cadre de la procédure collective. L'arrêt est donc suffisamment motivé.

Il est soutenu ensuite que l'arrêt serait entaché d'erreur de droit, d'erreur de qualification juridique et de dénaturation en ce qu'il a jugé que la société Biscotterie Clément ne justifiait pas des avantages dont elle aurait bénéficié en contrepartie du prêt sans intérêt et qu'ainsi ce prêt constituait un acte anormal de gestion. Vous jugez que les cours administratives d'appel apprécient souverainement si une entreprise apporte la justification des avantages commerciaux ou financiers perçus en contrepartie de prêts sans intérêts ou d'abandons de créances (26 février 2003, Sté Pierre de Reynal et cie, n° 223092 à la RJF 5/03 n° 607) mais qu'il vous appartient en revanche d'exercer un contrôle de qualification juridique sur l'existence ou non d'un acte anormal de gestion (6 mai 1996, Succession Devidal, n° 148572, à la RJF 6/96 n° 711).

Au soutien de ces moyens, la société Biscotterie Clément rappelle qu'elle avait fait valoir que la situation financière de la SA Val de Saane était très fragile en dépit de l'amélioration apparente exclusivement due à la perception ponctuelle d'une indemnité d'assurance. Mais sur ce point, la cour, qui a fait état du montant non contesté de la situation nette de la société en 1988 et 1989 et pris en compte l'indemnité d'assurance, n'a pas dénaturé les pièces du dossier. La société requérante indique par ailleurs qu'elle s'était portée caution des engagements de la société Val de Saane au titre du concordat homologué par le tribunal de commerce et que la cour aurait dû tenir compte de la fragilité du groupe dans son ensemble. Mais la cour a eu raison d'exiger que l'intérêt propre de la SA Biscotterie Clément soit justifié sans égard pour un éventuel intérêt de groupe (voyez 17 février 1992, SA Carrefour, n° 81690, à la RJF 4/92 n° 433 ou 21 juin 1995 SA Sofige, n° 132531 à la RJF 8-9/95 n° 963, toutes deux aux conclusions du Président Martin ; et plus récemment 28 avril 2006, Ministre c/Sté SEEEE, n° 277572, à la RJF 7/06 n° 836). Elle a eu tout aussi raison de ne pas se laisser convaincre par le seul fait que la société filiale avait pris un engagement de caution pour sa société mère, qui n'avait d'ailleurs qu'une participation de 24 % dans son capital, même si cet engagement a été pris dans le cadre d'un concordat entériné par le tribunal de commerce. Certes, il vous arrive de juger qu'une avance sans intérêt ou un

abandon de créance consenti par une société à une autre pour laquelle elle s'est portée caution puisse être un acte normal de gestion quand la société aidée est en difficulté financière et que la société qui a donné sa caution prendrait plus de risque à ce que cette caution soit actionnée (Voyez 9 mai 1990, SCI Paris Immobilier, n° 71453, à la RJF 7/90 n°797 ou 29 mai 1991, Winter, n° 75021, à la RJF 7/91 n° 956) mais encore faut-il que l'engagement de caution ait lui-même été consenti dans l'intérêt propre de la société qui le donne, ce qui n'est pas justifié en l'espèce. Dans ces conditions nous pensons que la cour n'a entaché son arrêt d'aucun des vices invoqués par la société requérante et que vous pourrez donc rejeter les conclusions présentées sous le n° 277521.

Venons en maintenant au pourvoi n° 277522 et donc aux avances sans intérêt consenties par la SA Val de Saane à ses filiales SA Biscotterie de Normandie et du Languedoc.

Les moyens sont les mêmes que ceux soulevés dans le dossier précédent : défaut de motivation, d'une part, et erreur de qualification juridique mâtinée de dénaturaton et d'erreur de droit d'autre part. Le moyen d'insuffisance de motivation doit être écarté ; la cour là encore a parfaitement rendu compte de la teneur des arguments mis en avant par la société.

L'examen du deuxième groupe de moyens est renouvelé par le fait qu'il s'agit en l'espèce d'avances consenties par une société mère à ses filiales. Or, si vous jugez dans cette configuration également que les prêts sans intérêt ne relèvent pas d'une gestion commerciale normale, sauf s'il apparaît qu'en agissant ainsi la société mère a agi dans son propre intérêt (13 novembre 1987, n° 56447, RJF 1/88 n° 29 ; 26 juin 1992, SA Bisch Marley, n° 68646, RJF 8-9/92 n° 1116), vous admettez en revanche assez facilement de reconnaître un intérêt propre de la société mère à aider ses filiales. Vous écarterez ainsi la qualification d'acte anormal de gestion lorsque l'avance présente non seulement un intérêt commercial mais également financier (voir la chronique de J. Maïa « Quelles incidences fiscales pour un abandon de créance ? Des réponses jurisprudentielles utiles aux projets de restructuration » à la RJF 10/01 p. 799). Il en va ainsi, par exemple, lorsque l'absence de stipulations d'intérêts est justifiée par les conséquences qu'aurait, pour la société mère, la liquidation judiciaire de sa filiale ou lorsqu'il s'avère que la mère qui renonce à percevoir des intérêts sur les avances qu'elle consent à sa filiale comble par ailleurs les pertes de sa filiale par des versements à fonds perdus (22 mars 1999, SA Alphamed, n° 163282, RJF 5/99 n° 534, avec les conclusions J. Courtial BDCF 5/99 n° 48).

Qu'en est-il en l'espèce ?

S'agissant de l'avance consentie à la SA Biscotterie du Languedoc nous n'avons aucun doute à dire, compte tenu notamment du faible taux de participation de la société mère dans le capital de sa filiale – 10 % seulement - et de la faiblesse de l'argumentation, que la cour a pu sans dénaturaton ni erreur de qualification juridique juger que la requérante ne justifiait pas d'un intérêt propre à consentir une telle avance sans intérêt et que cette dernière constituait donc un acte anormal de gestion. Il est vrai que cette avance était par ailleurs très modeste – elle s'élevait seulement à 13 022 francs – mais cette circonstance nous paraît sans incidence et en tout cas ne rend pas l'acte de gestion en cause moins anormal.

Nous avons plus d'hésitations quant à l'avance consentie à la SA Biscotterie de Normandie.

Il s'agit cette fois d'une avance d'un montant beaucoup plus conséquent – 10 millions de Francs en compte courant et 17 millions en prêt à long terme. Cette avance constitue en réalité la contribution de la société mère à la reconstruction de l'usine de fabrication que sa filiale nouvellement créée a pour objet d'exploiter.

A s'arrêter là, on peut se dire qu'une société mère a un intérêt personnel à ce que sa filiale retrouve un appareil de production.

Mais il faut alors se souvenir que la SA Val de Saane n'a qu'une participation de 10 % dans la SA Biscotterie de Normandie, les 90 % restant étant détenus par la famille Clément, également actionnaire de la SA Val de Saane. Dans ces conditions, nous devons avouer que, comme l'administration fiscale, le tribunal administratif et la cour, nous avons du mal à comprendre pourquoi c'est la société Val de Saane, actionnaire à hauteur de 10 % seulement, qui s'est engagée à financer plus de la moitié de la reconstruction des bâtiments et équipements. Nous ne mesurons pas en effet quel intérêt propre elle y a trouvé.

Il est vrai qu'elle vous indique que sa filiale était en situation difficile et qu'elle avait un intérêt financier à ce que sa situation financière soit consolidée. Mais, là encore, compte tenu du faible taux de participation de la société Val de Saane au capital de sa filiale, l'argumentation ne nous paraît pas très convaincante. Sans compter par ailleurs que, contrairement à ce que prétend la requérante, il n'existait aucune relation commerciale entre la société mère et la filiale. Il n'existait pas non plus de risque d'atteinte à la réputation de la société mère du fait d'une éventuelle liquidation de la filiale, cette dernière n'ayant pas encore de renommée faute d'appareil de production.

Enfin, le fait que l'engagement de la société mère à ne percevoir aucun intérêt sur les 27 millions de francs ait convaincu des collectivités et organismes publics de contribuer eux aussi à la reconstruction de l'outil de production ne nous paraît pas suffire. Certes, ces 4,2 millions de francs de subventions publiques étaient évidemment utiles à la filiale. Mais en quoi la société mère avait-elle un intérêt personnel à ce que sa filiale obtienne cette somme : n'étant actionnaire qu'à hauteur de 10 % il n'est pas dit en effet qu'à défaut de financement public elle aurait dû elle-même financer les 4,2 millions.

En réalité, nous nous interrogeons sur le point de savoir si l'indemnité de 31 millions de francs versée par les assurances à la SA Val de Saane du fait de l'incendie ayant réduit à néant l'ancienne usine a été versée à bon droit à la SA Val de Saane. Si tel n'était pas le cas, nous comprendrions mieux pourquoi la société s'est séparée sans trop de mal de 27 de ces 31 millions de francs au profit de sa nouvelle filiale. Mais rien au dossier ne corrobore cette piste. Et nous ne voyons d'ailleurs pas pourquoi elle devrait vous conduire à être plus indulgent à l'égard de la renonciation aux intérêts.

En définitive nous vous proposons donc de confirmer l'arrêt de la cour qui a confirmé le redressement.

PCMNC nous concluons au rejet des deux pourvois.