

N° 284274
SA Guy Dauphin Environnement

10^{ème} et 9^{ème} sous-sections réunies
Séance du 7 mars 2008
Lecture du 11 avril 2008

CONCLUSIONS

Melle C. VEROT, Commissaire du Gouvernement

La SA Guy Dauphin environnement (GDE) exerce une activité de récupération et de recyclage de métaux ferreux et non ferreux. Le 30 novembre 1994, elle a créé une filiale, sous la forme d'une société en nom collectif dont elle détenait 99,98 % des parts, la société Guy Dauphin environnement atlantique (GDEA). Au cours du premier exercice clos le 30 septembre 1995, cette filiale a connu un résultat net négatif de 5,7 millions de francs. Le 1^{er} octobre 1995, à compter de son second exercice d'activité, la filiale a opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés. Puis, le 28 mars 1996, une assemblée générale des actionnaires a décidé sa transformation en société anonyme, et sa fusion avec la SA Loire-Métaux, une autre filiale du groupe GDE. Le même jour, la société mère GDE décidait d'accorder une subvention de 5,7 millions de francs à sa fille GDEA.

L'administration fiscale a réintégré cette somme dans les résultats de l'exercice 1996 de la société mère, aux motifs que la subvention aurait constitué un acte anormal de gestion et qu'elle aurait permis à la société mère de procéder à une double déduction.

La SA GDE se pourvoit en cassation contre l'arrêt de la cour administrative d'appel de Nantes qui, comme le tribunal administratif de Caen, a rejeté sa demande en décharge. La cour a en effet estimé que la situation financière de la société GDEA, à la clôture de l'exercice le 30 septembre 1996, ne justifiait pas l'octroi d'une subvention à fonds perdus de sa mère : à cette date, malgré une perte de 1,1 millions de francs et le report à nouveau de la perte de 5,7 millions de francs de l'exercice précédent, son actif net était positif, sans qu'il y ait lieu, selon la cour, de tenir compte des effets de l'augmentation de capital consécutive à la fusion avec la SA Loire-Métaux. En outre, si la Banque de France avait émis des réserves graves quant à la situation financière de la SA GDEA, celle-ci demeurait régulière dans ses paiements et la menace d'un dépôt de bilan imminent n'aurait pas été établie. Ainsi, les capacités d'emprunt de la SA GDE n'auraient pas été dégradées du fait de la situation de sa filiale dans des conditions de nature à entraver son propre développement. Enfin, la SA GDE n'aurait pas entretenu de relations commerciales avec sa filiale. La cour a donc considéré que l'abandon de créance, faute d'avoir été consenti dans l'intérêt financier ou commercial de la SA GDE, constituait un acte anormal de gestion.

En cassation, la SA GDE soulève un moyen d'erreur de droit, sur lequel nous vous proposerons de casser l'arrêt, ce qui vous permettra d'apporter une précision intéressante sur la méthode à suivre par les juges du fond en matière d'acte anormal de gestion.

La SA GDE reproche à la cour d'avoir commis une erreur de droit en se plaçant à la clôture de l'exercice 1996 pour apprécier la situation financière de sa filiale, et donc l'intérêt financier qu'elle pouvait avoir à lui apporter une aide. Effectivement, la cour a expressément jugé qu'il convenait de se placer à la date de clôture de l'exercice de la société mère au cours duquel l'aide avait été octroyée, et elle a refusé de tenir compte des éléments fournis par la société requérante qui révélaient, à la date de l'octroi de l'aide, une situation financière encore très dégradée.

Nous vous proposerons de juger, au contraire, que la normalité d'un acte de gestion doit s'apprécier à la date à laquelle cet acte intervient. Se placer à la clôture de l'exercice, c'est prendre en compte des événements postérieurs à cet acte que les entreprises en cause ne pouvaient pas nécessairement prévoir ; c'est aussi se fonder sur un bilan qui tient déjà compte des effets de l'acte. Votre jurisprudence, sans avoir jamais eu à trancher expressément cette question, nous paraît se placer spontanément à la date de l'aide accordée pour apprécier son caractère normal (voyez par exemple, 11 mars 1988, Sté Ascinter-Otis, RJF 5/88 n° 565 ; 26 juin 1992, SA Bisch Marley, RJF 8-9/92 n° 1116).

On peut, en revanche, discuter du point de savoir à quelle date il convient de se placer pour apprécier si l'aide est déductible selon qu'elle a eu ou non pour effet de valoriser les participations détenues par la mère dans sa filiale (Plén. 30 avril 1980, n° 16253, RJF 6/80 n° 467, concl. B. Martin-Laprade). Des arrêts de cour administrative d'appel ont tranché cette question en sens contraire, l'un se plaçant à la date de l'aide (CAA Nancy 2 avril 1991, SEB, RJF 11/91 n° 1356), l'autre à la date de la clôture de l'exercice de la société mère (CAA Nantes 15 octobre 1996, SA DPC Strittmatter, RJF 3/97 n° 213).

Dans une chronique à la RJF 1/92 (« Fiscalité des groupes : du rifici dans la jurisprudence sur les abandons de créance »), J. Turot estimait qu'il convenait de se placer à la date à laquelle la société mère clôt son bilan pour apprécier si un abandon de créance a eu pour effet de rendre positive la situation nette de la filiale, tout simplement parce que l'impôt serait toujours assis sur la variation d'actif net d'un bilan de clôture à l'autre et ne tiendrait jamais compte des variations intermédiaires entre ces deux dates. Au contraire, J. Maia dans une chronique à la RJF 10/01 (« Quelles incidences fiscales pour un abandon de créance ? Des réponses jurisprudentielles utiles aux projets de restructuration ») estimait que cette position n'était pas compatible avec le lien fait par la jurisprudence issue de l'arrêt de Plénière du 30 avril 1980 entre l'aide consentie et la situation de la filiale au même moment.

Il nous paraît, également, que c'est à la date de l'aide que l'on doit vérifier si celui-ci a eu pour effet de rendre la situation nette de la filiale positive, car en se plaçant à une date postérieure, on risque là encore de prendre en compte d'autres événements qui ont pu avoir une influence positive sur l'actif de l'entreprise : par exemple, comme en l'espèce, une fusion entraînant une augmentation de capital. Quoi qu'il en soit, cette question, que vous n'aurez pas à trancher aujourd'hui, est distincte de celle de la date à laquelle apprécier la normalité de l'aide, sur laquelle la cour a clairement, à nos yeux, commis une erreur de droit.

Après cassation, et statuant comme juges d'appel, nous vous proposons de juger que, contrairement à ce qu'a retenu le tribunal administratif, la SA GDE n'a pas commis un acte anormal de gestion en consentant une aide à sa filiale la SA GDEA. Votre jurisprudence admet en effet avec un certain libéralisme qu'une société mère accorde une aide financière à une filiale en difficulté. En l'espèce, la SA GDEA connaissait de réelles difficultés financières puisqu'à la date de l'aide, le 28 mars 1996, elle avait accumulé 5,7 millions de francs de

pertes de l'exercice 1995, reportées à nouveau, auxquelles s'ajoutaient 5,6 millions de francs de pertes nouvelles sur les six premiers mois de l'exercice 1996. La SA GDE nous paraît ainsi établir l'intérêt propre qu'elle pouvait avoir à soutenir sa filiale, pour assainir sa situation avant sa fusion avec une autre filiale, et pour protéger son renom vis-à-vis des établissements bancaires auprès desquels elle était elle-même lourdement endettée.

Vous pourrez donc censurer la motivation retenue par le tribunal administratif, mais avant cela il vous faut examiner les autres motifs par lesquels l'administration entend justifier l'imposition en litige.

Précisons que l'administration ne conteste pas la déductibilité de l'abandon de créance en ce qu'il aurait pu permettre à la SA GDEA de dégager un actif net positif et donc de valoriser les participations détenues par la SA GDE dans sa filiale. Il ne vous appartient pas de vérifier ce point d'office.

L'administration n'évoque pas non plus le changement de régime fiscal, intervenu lors de l'option de la SNC GDEA pour l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés, et ses conséquences possibles : l'imposition immédiate des bénéfices ainsi que des plus-values latentes comprises dans l'actif social - sous réserve des possibilités de sursis d'imposition prévues par l'article 202 ter du CGI.

En revanche, l'administration soutient, comme elle l'avait d'ailleurs déjà fait au stade de la notification de redressement, que la SA GDE aurait procédé à une double déduction, d'abord de la perte réalisée en 1995 par sa filiale, compte tenu de son régime de transparence fiscale, ensuite de la subvention du même montant.

Le régime fiscal particulier des sociétés de personnes peut en effet créer des situations de double imposition ou de double déduction chez ses associés. Ainsi, en cas de cession des parts d'une société de personnes, le prix de cession inclura les bénéfices non distribués alors que ceux-ci ont déjà été imposés chez l'associé ; inversement, il sera minoré à cause des pertes non comblées mais pourtant déjà déduites par l'associé. Pour remédier à la double imposition ou à la double déduction qui pourrait en résulter, la jurisprudence a défini un mode de calcul particulier du prix de revient des parts : la valeur d'acquisition des parts doit être majorée des bénéfices imposés et des pertes comblées, et minorée des bénéfices répartis et des déficits déduits (3 juillet 2000, Etablissements Quéméner, RJF 3/00 n° 333, concl. G. Bachelier ; 9 mars 2005, ministre c/Baradé, RJF 6/05 n° 564, chron. F. Berezziat, concl. P. Collin BDCF 6/05 n°75).

Cette jurisprudence n'est pas par elle-même transposable à la présente affaire. Par contre, il faut examiner si ses objectifs, assurer la neutralité du régime fiscal des sociétés de personnes, doivent l'être.

En invoquant la double déduction, l'administration fiscale vous propose de juger qu'une société mère, qui déduit immédiatement de ses résultats les pertes réalisées par sa filiale société de personne, ne pourrait pas ultérieurement déduire des aides ou abandons de

créance qu'elle consentira à sa filiale à raison de sa situation financière difficile. Ainsi, de même que les bénéfices distribués ne sont pas taxables chez la mère dès lors qu'ils ont déjà

été imposés dans les résultats de la mère, le comblement des pertes ne serait pas déductible dans la mesure où ces pertes ont déjà été déduites.

Ce raisonnement nous paraît cependant difficilement compatible avec votre jurisprudence qui n'a jamais témoigné de réticence à l'égard des aides accordées par des sociétés mères à des filiales sociétés de personnes. Bien au contraire : compte tenu de la transparence fiscale de la filiale, l'aide accordée par la mère majore automatiquement les résultats de la fille, ou minore ses pertes ; l'absence d'effet fiscal de l'aide vous incite d'autant plus à en admettre la déduction. Vous estimez ainsi que les associés d'une SNC ne commettent pas d'acte anormal de gestion lorsqu'ils décident de réduire la situation nette négative de la société en lui consentant des avances sans intérêt, les associés indéfiniment tenus des dettes de la SNC ayant tout intérêt à l'empêcher de faire faillite (27 juillet 2006, Marchal, RJF 12/06 n°1517 concl. E. Glaser au BDCF 12/06 n°147). Et même lorsque l'aide accordée ne répond pas à une gestion normale, il a été admis par deux cours administratives d'appel qu'elle soit déduite, puisque l'avantage octroyé augmentant le résultat de la fille est directement imposable chez la mère (CAA Paris 29 mars 2006, Sté Soderec, RJF 8-9/06 n° 991 ; CAA Douai 12 décembre 2006, SA Slevmi, RJF 4/07 n° 393).

Surtout, la finalité d'une, lorsqu'elle a le caractère d'un acte de gestion normal, va au-delà du simple comblement de pertes antérieures. La mère d'une filiale société de personnes n'est pas tenue de combler ses pertes tant que sa filiale n'est pas en liquidation. Une aide de la mère à la fille ne constitue alors un acte de gestion normal que si elle répond à l'intérêt propre de la mère : soit la mère et la fille entretiennent des relations commerciales et l'aide est nécessaire pour assurer la pérennité de ces débouchés ou de cette source d'approvisionnement ; soit la fille connaît des difficultés financières sérieuses et l'aide est nécessaire pour préserver le renom de la mère et sauvegarder la valeur de ses participations. La finalité d'une aide normale n'est pas de couvrir des pertes mais de préserver des profits futurs. L'assimilation de cette aide au comblement de pertes déjà déduites nous paraît donc réductrice. Nous vous proposerons d'écarter la substitution de base légale demandée par l'administration.

La SA GDE est fondée à demander la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés et de contribution de 10 %, ainsi que les intérêts de retard, que le tribunal n'avait pas admis de décharger. Il faudra réformer le jugement du tribunal dans cette mesure ; par ailleurs l'article 1^{er} du jugement qui a constaté le non-lieu sur des sommes dégreévées par l'administration demeure.

La SA GDE présente en outre des conclusions tendant au remboursement des frais de caution et au versement d'intérêts moratoires. Mais la société aura droit à ce remboursement et à ces intérêts du fait même de la décharge que vous allez prononcer, conformément à l'article L.208 du livre des procédures fiscales. Et faute qu'il puisse déjà exister de litige avec l'administration fiscale sur ce point, les conclusions sont prématurées donc irrecevables.

Nous vous proposons aussi d'accorder une somme de 3 000 euros à la SA GDE demande en application de l'article L.761-1 du CJA.

PCMNC :

- à la cassation de l'arrêt du 25 mai 2005 de la cour administrative d'appel de Nantes et à l'annulation de l'article 2 du jugement du tribunal administratif de Caen du 5 juillet 2001 ;

- à la décharge du supplément d'impôt sur les sociétés et de contribution de 10 % ainsi que des intérêts de retard correspondants, auxquels la SA GDE est restée assujettie ;

- à ce que soit mise à la charge de l'Etat une somme de 3 000 euros en application de l'article L.761-1 du code de justice administrative ;

- au rejet du surplus des conclusions de la SA GDE.