



LE TRAITEMENT FISCAL DES CONVENTIONS ENTRE SOCIÉTÉS LIÉES

(Panorama de jurisprudence)

DROIT FISCAL

Les groupes de sociétés nouent en leur sein des relations assises sur des conventions de prêt, d'assistance administrative, de licence d'éléments incorporels. Ces mécanismes n'échappent pas au contrôle de l'administration et du juge de l'impôt qui refusent de consacrer un intérêt fiscal de groupe *per se*, exigeant que les sociétés parties à de tels accords poursuivent leur intérêt propre, en dépit des liens les unissant.

Le droit des groupes, par touches successives, réglemente les relations et les situations juridiques qui naissent de l'existence d'un groupe ou simplement de liens entre sociétés.

Qu'il s'agisse du droit du travail, du droit pénal (et particulièrement du droit pénal des affaires), du droit de la concurrence, chaque « branche » du droit apporte sa pierre à la construction de l'édifice d'un droit des groupes.

Le droit fiscal n'est pas en reste, marqué par son réalisme et son autonomie, qui s'intéresse principalement aux flux engendrés par les relations entre sociétés liées.

La lecture des recueils de jurisprudence permet ainsi de recenser quelques mécanismes spécifiques aux groupes de sociétés qui retiennent systématiquement l'attention de l'administration et nourrissent le contentieux fiscal.

Ainsi en va-t-il des conventions d'assistance administrative, commerciale, des concessions d'éléments incorporels (marques, charte graphique, logos, brevets...) entre sociétés liées, des conventions de centralisation et de gestion de trésorerie, plus classiquement des prêts, avances et aides entre sociétés, des abandons de créances.

Le fisc vérifie que les conditions de réalisation des opérations commerciales classiques n'ont pas été dictées par des impératifs d'une gestion fiscale par trop habile ou de

localisation des marges, dès lors que ces opérations se nouent entre des entités liées, ce qui peut laisser craindre que les protagonistes dérogent quelque peu aux pratiques et conditions qu'ils emploieraient avec des sociétés tierces.

L'administration fiscale et le juge de l'impôt surveillent la « normalité » fiscale de ces opérations faisant à cette occasion application du principe traditionnel visant à réprimer les « actes anormaux de gestion ».

Fait symptomatique de l'autonomie du droit fiscal, la théorie de l'acte anormal de gestion semble faire fi de la notion de groupe de sociétés et s'applique dans toute sa rigueur aux opérations entre sociétés liées.

Contrairement à ce qui a cours en matière d'abus des biens et du crédit au sein d'un groupe pour lesquels le juge répressif a développé une jurisprudence de clémence (1), il n'existe pas d'intérêt fiscal de groupe, sorte de principe supérieur qui légitimerait des opérations déséquilibrées au seul motif qu'elles seraient conclues entre sociétés liées (I).

La jurisprudence admet toutefois que l'existence de liens entre sociétés justifie que des opérations effectuées à des conditions préférentielles voire financièrement déséquilibrées, soient néanmoins régulières (II).

Gardons nous bien d'en inférer l'existence d'un quelconque intérêt fiscal de

groupe ; le juge de l'impôt prend soin au cas par cas de vérifier que la société qui supporte la charge de telles opérations poursuit son « intérêt propre » indépendamment de tout intérêt de groupe.

I. L'application de la théorie de l'acte anormal de gestion

Le droit fiscal repose sur quelques principes fondamentaux dont les plus usités sont d'une part la répression des abus de droit fondée sur une disposition textuelle, et d'autre part la théorie de l'acte anormal de gestion, véritable construction prétorienne.

Si l'abus de droit est rarement invoqué dans la matière des flux et conventions intra-groupe, il en va en revanche différemment s'agissant du concept de l'acte anormal de gestion.

A. L'énoncé du principe

Le principe est celui de la non-immixtion de l'administration fiscale dans les affaires du contribuable, principe énoncé dans les termes suivants :

« Il n'appartient pas à l'administration de se faire le censeur de la politique suivie (...) et le contribuable n'est jamais tenu de tirer des affaires qu'il traite le maximum de profits que les circonstances lui auraient permis de réaliser » (2).

(1) Cass. crim., 5 février 1985, aff. Rozenblum.

(2) CE, 7^e ss-sect., 7 juillet 1958, req. n° 35977, Dupont 1958, p. 575, RO, p. 188.

DROIT FISCAL

Précisant la portée et le sens de cette position, le juge de l'impôt a eu l'occasion d'indiquer que ni la gestion malheureuse (3) ni la diversification ratée (4) ne sont des actes anormaux par nature.

De même encore, une gestion générant des déficits n'est pas nécessairement anormale, sauf si les dirigeants ont délibérément omis d'inverser cette tendance (5).

Le juge de l'impôt a ainsi été amené à apprécier la régularité d'opérations d'investissement intervenant au sein d'un groupe.

L'examen de quelques décisions jurisprudentielles et de leurs attendus témoigne du pragmatisme qui guide les juges.

Ainsi dans l'affaire Jaboulet-Vercherre, les conseillers avaient rejeté les prétentions de l'administration en « considérant que l'administration ne saurait, sans s'immiscer irrégulièrement dans la gestion des entreprises, arguer de l'inopportunité de l'investissement réalisé au regard de la conjoncture économique de l'époque (...) considérant que la société a fait valoir qu'elle s'est efforcée d'éviter le dépôt de bilan des deux sociétés, lequel, eu égard notamment à l'implication de ses dirigeants dans la gestion des filiales, aurait risqué de porter atteinte à son propre renom, voire à l'exposer à une action en comblement de passif ; qu'elle établit ainsi la preuve que les avances qu'elle a consenties, d'ailleurs productives d'intérêts, n'avaient pas le caractère d'une libéralité ou d'un acte de gestion anormal ».

À l'inverse, le rachat d'une société déficitaire vouée à disparaître a pu être considéré comme un acte anormal de gestion et une décision con-

traire à l'intérêt de l'entreprise cessionnaire (6).

Les considérants du juge fiscal laissent clairement apparaître en filigrane le critère traçant la frontière entre le licite et l'anormal ; il tient à la poursuite d'un intérêt propre par la société qui engage la charge.

« (...) Il est constant que la prise de participation est intervenue à une date à laquelle il était acquis que la société à responsabilité limitée, par suite de difficultés rencontrées dès sa formation, ne présentait aucune rentabilité actuelle ou future ; que la société Morabito ne pouvait espérer retirer aucun avantage direct ou indirect, commercial ou financier, de cette acquisition, dont il n'est pas contesté qu'elle participait d'une augmentation de capital d'un montant ne pouvant avoir pour effet d'éviter la liquidation de sa nouvelle filiale ; que dans ces conditions, l'administration doit être regardée comme apportant la preuve que ladite prise de participation n'a pas procédé de la recherche par la requérante d'un intérêt qui lui soit propre et donc d'une gestion normale (...) ».

Le principe de non-immixtion se distingue ainsi nettement du droit de contrôle au nom duquel l'administration fiscale s'autorise à vérifier la conformité des décisions à l'intérêt social de la ou des sociétés concernées.

Ainsi, est « anormal au sens fiscal l'acte étranger ou contraire à l'intérêt social de la société qui en supporte la charge », qu'il s'agisse d'une véritable charge ou plus rarement d'une renonciation à recettes.

« Tout acte qu'accomplit une entreprise pour réaliser son objet, est présumé effectué dans son intérêt propre (...) ».

Le concept d'acte anormal de gestion est le fruit de l'acclimation ou de la transposition en droit fiscal du concept commercial d'acte non conforme à l'intérêt social, mais avec deux différences de taille : seule l'administration peut l'invoquer, et elle peut agir d'office » (7).

De manière schématique on rappellera que les conséquences inhérentes à l'invocation victorieuse de cette théorie par l'administration sont les suivantes :

L'administration refuse la déductibilité de tout ou partie de la charge pour l'entreprise qui la supporte ou procède à la réintégration du « manque à gagner » en cas de renonciation à recettes (auquel cas toutefois, l'administration ne pratique pas de rappel de la TVA) (8).

« Considérant que la TVA ne peut être assise que sur les sommes réellement encaissées ; que par suite, la circonstance, à la supposer établie, qu'une SARL consent des rabais anormaux à ses associés lorsque ceux-ci sont ses clients, si elle permet de regarder cette pratique comme une distribution de bénéfices sociaux au sens des articles 109 et 111, ne confère pas à ces rabais le caractère d'une recette entrant dans le champ d'application des textes définissant les bases d'imposition à la TVA ».

À l'inverse et à titre de sanction, le profit réalisé reste imposable chez l'entreprise bénéficiaire et la TVA collectée due.

Si la charge de la preuve de l'anormalité pèse sur l'administration (9), c'est au contribuable qu'il appartient de justifier dans son principe et son montant de l'exactitude de l'écriture comptable en cause, la loi fiscale déterminant par ailleurs une série

(3) CE, 7^e et 9^e ss-sect., 9 octobre 1991, aff. Goupil, RJF 11/1991, n° 1335.

(4) CAA Nancy, 6 juillet 1995, aff. Jaboulet-Vercherre, RJF 10/1995, n° 1098.

(5) CE, 7^e et 9^e ss-sect., 6 février 1981, en renonçant par exemple à solliciter l'augmentation de commissions.

(6) CAA Paris, Ass. plén., 6 juillet 1995, aff. Morabito, à propos de Morabito Fashion.

(7) Conclusions Racine sous CE, 7^e, 8^e et 9^e ss-sect., 27 juillet 1984, aff. Renfort-Services, RJF 10/1984, p. 562.

(8) CE, 9 février 1975, aff. Bonnafoux ; 7^e et 8^e ss-sect., 16 juin 1986.

(9) CE, 27 juillet 1984, aff. Renfort-Services. RJF 10/1984, p. 562.

d'actes anormaux par nature (10) (dépenses somptuaires...) pour lesquels l'administration est déchargée du fardeau de la preuve.

La question de la charge de la preuve demeure toutefois subtile.

La lecture des « considérants » de l'arrêt Renfort-Services illustre ce point.

« Si l'appréciation du caractère anormal d'un acte de gestion est une question de droit, il appartient, en règle générale, à l'administration d'établir les faits sur lesquels elle se fonde pour invoquer ce caractère ; que ce principe ne peut, toutefois, recevoir application que dans le respect des prescriptions législatives et réglementaires qui, dans le contentieux fiscal, gouvernent la charge de la preuve.

(...) Considérant que, si l'acte contesté par l'administration s'est traduit, en comptabilité, par une écriture (...) l'administration doit être réputée apporter la preuve qui lui incombe si le contribuable n'est pas lui-même en mesure de justifier, dans son principe comme dans son montant, de l'exactitude de l'écriture dont s'agit, quand bien même en raison de la procédure mise en œuvre, il n'eût pas été, à ce titre, tenu d'apporter pareille justification ».

La charge de la preuve pèse certes sur l'administration mais sous deux observations : le contribuable doit avoir tenu une comptabilité régulière d'une part, et la charge de la preuve demeure influencée par la procédure d'imposition d'autre part.

On en veut pour preuve cette espèce dans laquelle le propriétaire d'un fonds de commerce donné en location-gérance s'était porté caution du locataire-gérant (société diri-

gée par le fils du propriétaire du fonds) ; par suite du dépôt de bilan de la société locataire-gérant, la caution du propriétaire avait été appelée et ce dernier entendait alors déduire les pertes afférentes à cette mise en jeu de sa caution.

Or le propriétaire avait omis de déposer ses déclarations dans les délais.

La charge de la preuve pesait alors sur le contribuable.

Le juge de l'impôt l'a sanctionné, sur le fondement de l'acte anormal de gestion, en lui reprochant de ne pas avoir recherché d'autres moyens pour échapper à la mise en œuvre de sa caution.

Le Conseil d'État, ici juge de cassation, va censurer l'arrêt pour des motifs tenant à la charge de la preuve et au principe de non-immixtion de l'administration dans la gestion de l'entreprise, comme suit :

« Ce faisant la Cour administrative d'appel s'est immiscée dans la gestion de l'entreprise au-delà de ce qu'implique la théorie de l'acte anormal de gestion et la correcte application des principes devait conduire la Cour, non pas à exiger que les cautionnements litigieux fussent le seul moyen, mais à rechercher, au nom des éléments fournis par le contribuable, s'il s'agissait bien d'un des moyens permettant d'assurer la survie de l'activité du bailleur à travers celle du preneur » (11).

Tel est donc le principe.

Quelques esprits par trop optimistes ont pu penser que la seule existence d'un groupe de sociétés permettait, à l'instar de ce qui a cours en droit pénal des affaires, de légitimer des opérations déséquilibrées.

Bien au contraire, la jurisprudence fournit régulièrement des illustrations de ce qu'il n'existe aucun intérêt fiscal de groupe *per se* et que la théorie de l'acte anormal de gestion ne saurait être évincée au seul prétexte que les opérations litigieuses interviendraient entre sociétés liées.

B. L'absence « d'intérêt fiscal de groupe »

La théorie de l'acte anormal de gestion s'applique en effet dans toute sa rigueur aux sociétés liées, puisque chaque société, même membre d'un groupe, conserve sa personnalité et doit à ce titre poursuivre son intérêt propre.

L'administration en déduit un principe directeur : les transactions entre sociétés liées doivent en principe s'opérer au prix du marché (« *at arm's length* ») (12).

Ce principe s'applique non seulement dans l'ordre interne français (13) mais aussi dans l'ordre international (14) nonobstant la faculté pour l'administration de faire usage du dispositif spécifique de l'article 57 du Code général des impôts.

Si l'on analyse les opérations entre sociétés liées à l'aune de ces règles, l'on constate qu'en dépit de décisions d'espèce parfois libérales, la jurisprudence énonce avec constance la solution tenant à l'absence d'un intérêt de groupe qui légitimerait de plein droit ces opérations.

Ce sont les mécanismes financiers (de prêts intra-groupe, de caution et d'avances entre sociétés liées) qui nourrissent abondamment le contentieux.

Le juge énonce en ces matières le principe de l'absence

(10) CGI, art. 39-4.

(11) CE, 8^e et 9^e ss-sect., 26 janvier 1994.

(12) CE, 7^e, 8^e et 9^e ss-sect., 26 juillet 1982 ; 24 février 1978, req. n° 2372, RJF 4/1978, n° 16, RJF 5/1978, p. 146, chron. Hagelsteen.

(13) CE, 7^e et 8^e ss-sect., 21 novembre 1980, à propos de cessions de titres entre sociétés liées.

(14) CE, 7^e, 8^e et 9^e ss-sect., 27 novembre 1981 ; 11 février 1994, aff. Jean-Claude Latès, à propos d'abandon de créances à des filiales étrangères, RJF 4/1994, n° 396.

DROIT FISCAL

d'un intérêt de groupe dans toute sa rigueur.

À ce titre, sont sanctionnés et considérés comme anormaux les prêts et avances à taux gratuit lorsque la filiale bénéficiaire n'est pas en difficulté (15) ; il en va de même s'agissant du cautionnement d'une filiale dénué de rémunération (16), lorsque la filiale cautionnée n'est pas en difficulté.

De même, et s'agissant de cessions d'immobilisations intra-groupe, la valeur de cession à retenir est la valeur vénale réelle du bien (17).

Quelques décisions anciennes témoignent d'un libéralisme qui n'a plus cours.

Tel est le cas en matière de facturation de prestations de services, le Conseil d'État ayant considéré anormal le fait pour une société mère de rendre des services à ses filiales sans les facturer à leur juste prix (18) (...) tout en admettant qu'il est régulier sous certaines conditions de pratiquer des « prix préférentiels » entre sociétés liées.

Dans ce sens encore la refacturation des frais de siège et « *management fees* » peut se faire au prix de revient par la société-mère à ses filiales (19) (...) mais l'inverse ne serait pas possible, et une filiale ne peut revendre à prix coûtant sans marge à sa société mère (20).

La solution qui se dégage de ces décisions est que chaque société composant un groupe doit être traitée comme une entité juridique autonome et doit sauvegarder son intérêt propre.

À cet égard le sauvetage de sociétés sœurs en mettant à contribution une société du groupe, alors même que les difficultés des sociétés sœurs ne mettaient pas en péril le devenir (21) de la société

mise à contribution, constitue un acte anormal.

C. Le cas des flux transfrontaliers et l'article 57 du CGI

La question du traitement fiscal des flux intra-groupe amène à s'interroger sur la portée et l'intérêt pratique des dispositions édictées à l'article 57 du CGI ; en effet, celles-ci méritent un examen particulier tant elles semblent faire double emploi avec la théorie de l'acte anormal de gestion dans le paysage fiscal.

L'on rappellera sommairement que l'administration fiscale est autorisée, sur le fondement de l'article 57 du CGI, à redresser les résultats d'entreprises françaises qui, étant sous la dépendance ou possédant le contrôle d'entreprises situées hors de France, se livreraient à des transferts de bénéfices vers ces entreprises étrangères soit par voie de majoration de prix d'achat ou diminution des prix de vente, soit par tout autre moyen.

Ce dispositif est encore applicable aux entreprises qui sont sous la dépendance d'une entreprise ou d'un groupe possédant le contrôle d'entreprises situées hors de France.

Témoignage de la défaveur dont pâtissent les entités basées dans un territoire à fiscalité privilégiée, la condition de « dépendance » ou de « contrôle » n'est plus même exigée lorsque le transfert s'effectue au profit d'entreprises établies dans un pays à fiscalité privilégiée.

De prime abord les dispositions de l'article 57 semblent taillées pour combattre les opérations nouées entre sociétés liées.

Il apparaît cependant que ce texte, qui consacrerait une sorte de fondement textuel à l'acte anormal de gestion qui serait alors toutefois limité aux seuls transferts de bénéfices transfrontaliers, est d'un maniement moins aisé que la théorie prétorienne de l'acte anormal de gestion.

Si la théorie de l'acte anormal de gestion est d'essence jurisprudentielle, la notion de transferts irréguliers de bénéfices procède de la loi.

Par ailleurs les conditions de mise en œuvre des dispositions de l'article 57 du CGI sont plus délicates que celles de l'acte anormal de gestion, s'agissant particulièrement de la démonstration par l'administration des liens de dépendance ou de contrôle, sauf à considérer que l'entreprise contrepartie est située dans un territoire à fiscalité privilégiée auquel cas cette démonstration n'est plus exigée de l'administration et l'entreprise n'est pas même fondée à démontrer l'absence de lien de dépendance (22).

Par essence, l'article 57 s'applique aux relations et flux entre sociétés mère et filiale (23). Toutefois, la notion de dépendance reste une question de fait, et l'administration n'est ainsi pas tenue par la définition restrictive du régime mère-fille de l'article 145 du CGI.

À l'inverse l'acte anormal de gestion est applicable même aux relations avec des tiers et donc *a fortiori* entre sociétés liées.

De même si l'article 57 exige la présence d'un flux transfrontalier et ne concerne pas des relations entre sociétés ou entreprises françaises, l'acte anormal de gestion a vocation à s'appliquer aux opérations tant domestiques qu'internationales (24).

(15) CE, 7 octobre 1988.

(16) CE, 7^e et 9^e ss-sect., 17 février 1992, aff. Carrefour, RJF 4/1992, n° 433.

(17) CE, 7^e et 8^e ss-sect., 21 novembre 1980 ; 8^e et 9^e ss-sect., 6 juin 1984.

(18) CE, 24 février 1978, op. cit.

(19) CE, 7^e et 8^e ss-sect., 6 janvier 1986.

(20) CE, 8^e et 9^e ss-sect., 4 mars 1985.

(21) CAA Paris, 29 octobre 1991, aff. Sofige ; CE, 21 juin 1995, req. n° 132531, confirmation, RJF 8-9/1995, n° 963 ; M. Cozian, *Peut-on immoler une société à l'intérêt du groupe*, Dr. fiscal 1996, p. 204.

(22) Note 15 avril 1983, 4 A-5-83 ; Dr. adm. 4 A-1211 nos 8 et 9, 1^{er} septembre 1993.

(23) Dans ce sens CE, 23 mai 1960, req. n° 42218 ; 23 février 1966, req. n° 64449 ; 18 avril 1966, req. n° 63621.

(24) Dans ce sens CE, 26 juillet 1985, op. cit.

Sur le fond, les actes incriminés par l'administration sur le fondement de l'article 57 sont peu ou prou les mêmes que ceux stigmatisés sur le terrain de l'acte anormal.

Il s'agit des manipulations de prix d'achat/vente et *ipso facto* des prix de transfert, ainsi encore que des versements de redevances dépourvues de tout ou partie de contrepartie.

Dans ce sens, sont réintégré aux bénéfices d'une entreprise française des redevances versées par cette dernière à une société étrangère, sous la dépendance de laquelle elle se trouve placée, dès lors que ces redevances sont jugées anormalement élevées, notamment en comparaison des bénéfices restant à la société (25).

De même une société française qui verse à une filiale étrangère des redevances qu'elle détermine annuellement et de manière unilatérale, et qui ne parvient pas à justifier que ces redevances rémunèrent à un prix de marché des services effectifs, doit être considérée comme transférant indirectement à sa filiale une partie de ses bénéfices (26).

À l'inverse une société française a combattu avec succès la position de l'administration en démontrant que les commissions qu'elle versait à une entreprise étrangère comportaient en fait pour elle une contrepartie commerciale pour une valeur au moins équivalente aux redevances alors que l'entreprise étrangère (bénéficiaire des redevances) la faisait bénéficier de son soutien effectif pour développer ses ventes en France tout en lui facturant les marchandises sur la base de ses propres prix d'achat majorés des seuls frais de transport : peu importait en l'espèce que l'administration ait établi

l'existence d'un lien de dépendance de la société établie en France à l'égard de la société étrangère (27).

Là démonstration du lien de dépendance ou de contrôle par l'administration n'interdit pas à l'entreprise française de faire la démonstration du caractère normal des flux et de l'absence de transferts irréguliers de bénéfices.

De même les redevances versées par une filiale française à sa société mère étrangère, et rémunérant, au taux de 1 % assis sur le chiffre d'affaires, l'usage de marques qui ne figuraient pas parmi les apports de la société étrangère lors de la constitution de la filiale française, ne constituent pas des transferts irréguliers de bénéfices, le taux n'étant pas excessif au regard de la notoriété des marques (28).

Dans ce sens encore une société française avait conclu avec sa société mère étrangère (américaine en l'occurrence) un contrat l'autorisant à fabriquer et à commercialiser sous les marques appartenant à la société mère tout matériel faisant l'objet de brevets détenus par cette dernière.

En sus la maison mère étrangère apportait son assistance technique à sa filiale.

La filiale française rémunérait sa société mère en lui versant une redevance égale à 5 % du chiffre d'affaires qu'elle réalisait en France diminué du prix de revient des pièces achetées par celle-ci à d'autres sociétés du groupe.

L'administration avait estimé que le taux de la redevance était excessif pour la partie ayant trait au chiffre d'affaires sur la vente de matériels qui n'avaient l'objet que d'un assemblage par la filiale.

Le Conseil d'État a débouté l'administration de ses prétentions considérant au contraire que ce taux unique ne traduisait pas un transfert indirect de bénéfices à l'étranger (29).

À l'issue de ce bref survol de la jurisprudence, force est d'admettre qu'il est malaisé de dégager un principe directeur sinon que l'entreprise française devra, au cas par cas, faire la démonstration de l'intérêt qu'elle retire de l'opération en cause et du caractère raisonnable de ses conditions.

Il s'agira encore de prêts et avances sans intérêt ou assortis d'un taux jugé trop faible.

La doctrine administrative a mentionné les opérations de prêt à taux préférentiel ou sans intérêt comme susceptibles d'emporter des transferts de bénéfices (30).

Le jurisprudence adopte une position analogue considérant que constituent des transferts de bénéfices à l'étranger :

— les prêts sans intérêt à une filiale étrangère alors que la société française prêteuse était elle-même emprunteuse des sommes empruntées (31), l'administration réintégrant en profits imposables dans les comptes de l'entreprise française le montant des intérêts que la société française prêteuse aurait normalement dû percevoir (32) ;

— les prêts à taux zéro dès lors que la société prêteuse ne rapporte pas la preuve qu'elle retire un avantage d'une telle pratique (33).

À l'inverse la circonstance que la société prêteuse poursuive son intérêt propre et trouve une contrepartie à travers ces prêts sans intérêt ou à taux préférentiel est de nature à justifier de telles pratiques.

(25) CE, 8^e ss-sect., 3 août 1942, req. n° 65810, Gaz. Pal. 9 décembre 1942, RO, p. 177 ; Dr. adm. 4 A-1211, n° 21, 1^{er} septembre 1993.

(26) CE, 22 décembre 1958, req. n°s 40337 à 40341, BOCD 1959-II-795, RO, p. 275.

(27) CE, Ass. plén., 27 juillet 1988, req. n° 50020, RJF 10/88 n° 1139.

(28) CE, 19 juin 1970, req. n° 76270, 7^e et 9^e ss-sect., BO, 4 A-5-70.

(29) CE, 25 octobre 1989, req. n° 65009, 9^e et 8^e ss-sect., *Sté Caterpillar France*, RJF 12/89, n° 1413.

(30) Note 4 mai 1973, 4 A-2-73 ; Dr. adm. 4 A-1211, n° 22, 1^{er} septembre 1993.

(31) CE, 25 mai 1955, req. n° 31102.

(32) CE, 7^e ss-sect., 7 juillet 1958, req. n° 35977, Dupont 1958 p. 575, RI 8707, RO, p. 188 ; 21 décembre 1964, req. n° 54142 et 56200 ; Dr. adm. 4 A-1211 n° 22, 1^{er} septembre 1993.

(33) CE, 9^e ss-sect., 14 juin 1963, req. n° 57457, Dupont 1963, p. 613. Dr. adm. 4 A-1211, n° 22, 1.

DROIT FISCAL

Tel est le cas lorsque la société française a consenti un prêt sans intérêt à sa filiale étrangère et, ce faisant, a permis d'éviter le dépôt de bilan de cette dernière, ce qui aurait entravé le développement commercial de la maison-mère à l'étranger (34).

L'administration condamne en revanche le procédé consistant à pratiquer d'emblée un prêt sans intérêt, préférant la solution consistant à stipuler des intérêts laissés en compte courant chez l'emprunteuse, quitte à abandonner lesdits intérêts si la situation de la société emprunteuse et l'intérêt de la société prêteuse l'exigent (35).

D'autres procédés de transferts de bénéfices sont stigmatisés par la jurisprudence, qu'il s'agisse des **abandons de créance** ou des **cautions non rémunérées**.

L'on retrouve en la matière la distinction opérée ci-avant s'agissant de prêts sans intérêt ou à taux préférentiel.

Dès lors que la société française qui fournit sa caution non rémunérée à une entreprise étrangère ne retire aucun avantage de l'opération, celle-ci sera réputée consommer un transfert de bénéfices (36).

À l'inverse l'affaire Lainière de Picardie fournit une illustration de ce qu'une caution gratuite peut être fiscalement justifiée dès lors que les emprunts de la filiale ainsi cautionnés par la société mère ont permis un développement important des ventes et un accroissement des débouchés de la maison mère à l'étranger (au Brésil en l'espèce) via sa filiale (37).

Curieusement l'argument selon lequel la législation nationale de la société étrangère (brésilienne en l'occurrence) cautionnée interdit de rémunérer les cautions est inopé-

rant pour l'administration fiscale qui s'attache à vérifier que la société française caution a retiré une contrepartie et un intérêt propre de cette garantie non rémunérée (38).

Proche de l'hypothèse de la caution gratuite, et traitée par application des mêmes principes, le crédit-fournisseur non rémunéré au profit d'une filiale étrangère est présumé constituer un transfert de bénéfices dès lors que l'entreprise française n'établit pas qu'elle retire une contrepartie de ce délai de paiement sans intérêt (39).

Finalement, la théorie de l'acte anormal de gestion semble un instrument de répression des transferts de bénéfices plus souple de manières que l'article 57 et d'une portée plus étendue ; la seule véritable distinction entre ces deux techniques tient au régime de la preuve.

D'une part, l'article L. 13 B du Livre des procédures fiscales met à la charge du contribuable des obligations spécifiques à la mise en œuvre de l'article 57 à travers une procédure d'information de l'administration et de contrôle de la formation des prix de transfert.

D'autre part, lorsque les flux concernés interviennent entre des sociétés liées, cadre de notre sujet, l'élément subjectif constitué par « l'intention consciente » d'opérer un transfert de bénéfices est présumée dans l'article 57 ; tel est le sens des jurisprudences Boutique 2 M (40) et Permaphone (41).

L'application stricte de la théorie de l'acte anormal de gestion aux conventions entre sociétés liées et l'absence d'un intérêt fiscal de groupe ne font toutefois pas obstacle à la prise en compte par le droit fiscal de la spécificité

des groupes et des relations nouées en leur sein.

II. L'existence d'un groupe justifie certaines opérations entre sociétés liées

Tout en appliquant la théorie de l'acte anormal de gestion, et en exigeant que les opérations entre sociétés se fassent au « prix de pleine concurrence », la jurisprudence considère en effet que les liens en capital entre sociétés peuvent toutefois justifier des aides et des opérations à des conditions qui diffèrent de celles qui seraient pratiquées par les mêmes sociétés avec des tiers.

En substance le juge de l'impôt semble admettre deux hypothèses.

Tantôt une société mère ne commet pas un acte anormal de gestion en apportant une aide à ses filiales, dans la mesure où cette aide concourt à l'intérêt propre de la société mère et répond à son intérêt financier.

Un tel intérêt financier se caractérise lorsque la société mère a ainsi cherché à éviter les conséquences défavorables résultant de la défaillance de sa filiale (mise en jeu de la responsabilité de la société mère dans le cadre d'une action en comblement de passif au sens de l'article L. 624-3 du Code de commerce/atteinte au renom de la société mère).

À l'inverse, le seul souci de participer au développement d'une filiale saine, afin de percevoir des dividendes, ne constitue pas une justification à des aides et avances à des conditions préférentielles.

Tantôt, une société mère peut justifier d'un intérêt commercial, dans la mesure

(34) CE, 9^e ss.-sect., 13 janvier 1967, req. n° 68139, Dupont 1967, p. 205. Dr adm. 4 A-1211, n° 23, 1^{er} septembre 1993.

(35) CE, 8^e et 9^e ss.-sect., 26 novembre 1982, req. n° 24360, RJF 1/1983 n° 16. Dr adm. 4 A-1211, n° 22, 1^{er} septembre 1993 - Rép. Longuet : AN 26 mai 1980, p. 2126.

(36) CE, 9 mars 1979, req. n° 10454, RJF 4/1979, n° 193.

(37) CE, 7^e et 9^e ss.-sect., 3 mars 1989, req. n° 77581, RJF 5/1989 n° 538.

(38) CAA Paris, 2^e ch., 6 avril 1993, req. n° 91699, *Metaleurop*. RJF 7/1993, n° 1042.

(39) CAA Bordeaux, 6 avril 1994, req. n° 921109 et CE, 12 avril 1995, req. n° 158962, *SA Baker International France*, RJF 11/1994, n° 1169 et 6/1995 n° 711.

(40) CE 7 octobre 1988.

(41) CE 22 février 1989.

où l'aide apportée concourt à son intérêt propre, notamment lorsqu'elle réalise avec ses filiales des opérations à des conditions plus favorables, le juge de l'impôt admettant que des conditions préférentielles soient alors pratiquées.

Encore faut-il relever une certaine bienveillance jurisprudentielle lorsque les aides sont fournies par une société-mère à ses filiales ou participations (A), le juge faisant montre d'un moindre libéralisme s'agissant d'aides en sens inverse au bénéfice d'une société mère soutenue par ses filiales ou participations (B) ou d'aides et avances sans intérêt entre sociétés sœurs (C).

Enfin, en marge de ces situations, les mécanismes d'abandons de créance méritent une attention particulière.

L'administration a élaboré une doctrine très achevée en la matière, tandis que parallèlement un courant jurisprudentiel se développait visant là encore à tracer la frontière du licite et de l'illicite en matière d'aides et avances intervenant à l'occasion d'une prise ou d'une cession de contrôle (D).

A. Les situations classiques ; les aides consenties par une société mère à ses filiales

À l'examen de la jurisprudence, l'on constate que la majeure partie des décisions rendues ont trait à des opérations et aides strictement financières consistant en des prêts, avances et engagements par signature.

Que les opérations entre sociétés liées consistent en des prêts, des crédits par signature (1.) ou en des transactions commerciales ou des ventes à prix préférentiels (2.),

ou encore en des prises en charge du passif d'une société mère (3.), tant l'administration que le juge prennent soin de vérifier que l'opération incriminée qui consommerait un avantage à la filiale soutenue a bien été réalisée dans l'intérêt propre de la société mère.

1. Les aides financières

En substance, la jurisprudence considère comme régulière la pratique des prêts et avances sans intérêts ou à des conditions préférentielles uniquement lorsque la société mère trouve un intérêt propre, commercial ou financier, à de telles pratiques.

a) Hypothèses dans lesquelles la jurisprudence a jugé comme relevant d'une gestion normale les aides consenties

La jurisprudence considère que relèvent d'une gestion normale les aides financières accordées par une société mère lorsque la filiale soutenue est en difficulté et que sa déconfiture pourrait porter atteinte au renom de la société mère, ou lorsque la filiale sert au développement commercial de la société mère.

Ainsi, est un acte de gestion normale le prêt sans intérêt consenti par une société à ses filiales dès lors que la société prêteuse disposait de capitaux propres significatifs et qu'elle avait eu pour objectif de renforcer la situation de ses filiales (42).

De même, ne sont pas irréguliers les prêts sans intérêt consentis par une société à sa filiale détenue à 65 %, dès lors que ces aides ont permis de restaurer la situation nette de ladite filiale.

La société filiale était en l'espèce confrontée à des diffi-

cultés de trésorerie à raison du remboursement d'un emprunt destiné à financer l'acquisition d'immobilisations, ces dernières étant indispensables à la poursuite de l'activité de la filiale. La société mère justifiait d'un intérêt propre en venant en aide à cette filiale.

Le Conseil d'État a encore admis que la renonciation (d'une société mère) à percevoir des intérêts sur des prêts n'était pas une pratique anormale dès lors que les fonds prêtés avaient donné lieu à des abandons afin de combler les pertes de la filiale et que la facturation d'intérêts en sus n'aurait fait qu'aggraver lesdites pertes.

Cette décision est importante en ce qu'elle met l'accent sur la notion de « politique de financement du groupe ».

Dans cette espèce en effet, la société-mère avait fait acquérir un actif par une filiale qui l'affecta alors en garantie d'un emprunt, l'investissement de la filiale étant dicté par les choix stratégiques de la société mère (43).

Dans ce sens toujours, le fait qu'une société ait soutenu sa filiale en lui consentant des avances sans intérêt durant 3 ans n'est pas constitutif d'un acte anormal de gestion dès lors que la société mère avait ainsi évité un redressement judiciaire à sa filiale, sachant qu'un tel dépôt de bilan aurait eu des incidences négatives pour la société mère en portant atteinte à son crédit et son renom, et en privant la société mère de l'appui commercial de sa filiale, cette dernière réalisant des prestations pour le compte de la clientèle de la société mère, prestations que la société mère ne pouvait se procurer sur le marché à de meilleures conditions que celles pratiquées par la filiale (44).

(42) CE, 7^e ss-sect., 7 juillet 1958, req. n° 35977, op. cit. ; 15 mai 1961, req. n° 49799, RO, p. 356, BOCD 1961-11-1774.

(43) CE, 9^e et 8^e ss-sect., 22 mars 1999, SA Alphamed, req. n° 163282, RfF 5/1999, n° 534.

(44) CE, 7^e et 9^e ss-sect., 2 juin 1986, req. n° 46630, RfF 8-9/1986, n° 755.

DROIT FISCAL

Une société garante qui prend le contrôle de la société cautionnée, et qui occitroie à cette occasion une seconde caution à sa filiale suivie d'un abandon de créance réalise des actes relevant d'une gestion fiscale normale, la société garantie présentant alors une situation obérée et son dépôt de bilan pouvant alors effectivement porter atteinte au renom de la société mère (45).

De même, les avances sans intérêt consenties par une société mère à sa filiale commerciale en période de lancement ne sont pas anormales, dès lors que cette filiale était susceptible de favoriser l'activité de la société mère à l'export (46).

Il est intéressant de souligner que le fait que les fonds prêtés proviennent d'emprunts est indifférent à l'appréciation de la régularité des aides.

Une société mère soutenait, via des aides, avoir consolidé la situation de sa filiale, ce que l'administration ne parvenait pas à critiquer, de telle sorte que l'administration tenta de justifier la réintégration des intérêts non facturés au seul motif que la société mère avait emprunté les sommes ainsi re-prêtées.

Le Conseil d'État va sanctionner cette attitude considérant que peu importe en effet l'origine des fonds prêtés et le fait qu'ils proviennent d'emprunts contractés par la société prêteuse (47).

b) Hypothèses dans lesquelles le juge de l'impôt a considéré que les aides consenties étaient constitutives d'un acte anormal de gestion

À l'inverse, une société mère ne rapporte pas la preuve d'un intérêt propre en se contentant de justifier la pratique de prêts sans intérêt par

le fait que ces aides permettaient de favoriser le développement d'une filiale et d'escompter le versement de dividendes (48).

Dans ce sens encore, une société mère avait consenti des avances sans intérêt à une filiale exploitant une parfumerie de détail.

Le juge de l'impôt a ordonné la réintégration des intérêts non perçus en considérant que la société mère ne justifiait aucunement de l'intérêt commercial ou financier de cette opération et que le seul espoir de valoriser sa participation dans la filiale ou encore la situation déficitaire de cette dernière n'étaient pas des justifications suffisantes à de telles aides (49).

De manière générale, dès lors qu'une filiale ne rencontre aucune difficulté, le prêt sans intérêt consenti par sa société mère afin de renforcer la trésorerie de ladite filiale est réputé constituer un acte anormal de gestion (50).

Dans ce sens toujours, comment un acte anormal de gestion la société mère qui emprunte des sommes pour les re-prêter sans intérêt à sa filiale avant finalement d'en faire abandon à cette dernière, alors que la société mère ne justifie pas d'une situation difficile de la filiale au moment du prêt, ni de l'existence d'une contrepartie à ces abandons de créance (51).

Est étranger à une gestion normale le fait de financer sans intérêt des investissements opérés par une filiale.

La jurisprudence illustre cette position s'agissant de l'acquisition d'œuvres d'art.

Le prêt sans intérêt consenti par une société à sa filiale permettant à cette dernière d'acquérir des œuvres d'art en toute discrétion constitue un acte anormal de gestion ; en effet, ce seul motif ne sau-

rait constituer en soi une justification à un tel prêt, peu important en l'occurrence que la société filiale soit fiscalement translucide (au sens de l'article 8 du Code général des impôts) et que les intérêts ainsi supportés par la société auraient constitué une perte transmise à la société mère du fait de la « consolidation » fiscale (52).

Cette solution se vérifie encore s'agissant du financement d'investissements immobiliers opérés par des filiales.

Le fait, pour une société mère, de consentir des prêts sans intérêt à des filiales créées sous forme de SCI et qui détenaient des actifs immobiliers, demeure un acte relevant d'une gestion anormale quand bien même les SCI recèleraient des plus-values latentes ou que la perception d'intérêts aurait certes aggravé la situation des filiales mais aurait ainsi généré des pertes imputables sur les résultats de la société mère (53).

Une série de décisions confirme cette solution à propos d'établissements bancaires qui avaient consenti des avances à taux zéro à leurs filiales constituées sous forme de SCI, ces dernières ayant elles-mêmes financé des investissements immobiliers (54).

Par ailleurs, la circonstance que le prêt sans intérêt ait été consenti à une filiale translucide est une justification inopérante, dès lors que la société mère ne rapporte pas la preuve d'un intérêt propre à une telle aide ; la renonciation à percevoir des intérêts constitue alors un acte anormal de gestion justifiant la réintégration des intérêts dans les résultats de la société mère (55).

Des solutions analogues s'appliquent au cas des crédits par signature et des caution-

(45) CAA Lyon, 4^e ch., 9 juillet 1997, aff. SA SDP, req. n° 95856, RJF 11/1997, n° 1009.

(46) CE, 2 juin 1982, req. n° 23342.

(47) CE, 9^e ss-sect., 14 juin 1963, req. n° 57457.

(48) CE, 8^e et 9^e ss-sect., 20 janvier 1992, aff. Socodis, req. n° 67917, RJF 3/1992, n° 290 ; dans cette espèce la filiale avait acquis deux immeubles financés par des prêts de la société mère.

(49) CAA Paris, 3^e ch., 1^{er} janvier 1994, SARL Parfums Ungaro, req. n° 92965 ; CE, 6 février 1995, req. n° 157542, RJF 5/1994, n° 522 et RJF 4/1995, n° 451.

(50) CAA Paris, 2^e ch., 30 décembre 1983, aff. Schlumberger, req. n° 93407 et 93232, RJF 5/1994, n° 529.

(51) CAA Paris, 2^e ch., 6 avril 1993, aff. Mouratoglou, req. n° 9254, et CE, 8 juin 1994, req. n° 148570 ; 9^e et 8^e ss-sect., 6 mai 1990, Succession Devidal, req. n° 148572, RJF 6/1996, n° 711.

(52) CAA Lyon, 2^e ch., 23 juin 1994, SARL Solim, req. n° 93488, RJF 10/1994, n° 1034.

(53) CE, 7^e et 9^e ss-sect., 4 avril 1990, aff. Somag, req. n° 65943, RJF 6/1990 n° 671. Dans le même sens les décisions suivantes du Conseil d'État du 24 avril 1981, req. n° 24097, et CE, 7^e et 9^e ss-sect., 15 avril 1988, req. n° 58048, à propos d'une société elle-même fortement endettée qui avait consenti des avances sans intérêts à sa filiale une SCI, sans parvenir à justifier d'une contrepartie et d'un intérêt propre commercial ou financier, RJF 6/1988, n° 703.

(54) CAA Bordeaux, 3^e ch., 23 avril 1997, CRCAM de Lot-et-Garonne, req. n° 95401, 95703 et 951310, RJF 5/1998, n° 537 ; CE, 9^e ss-sect., 31 mars 1999, CRCAM Pyrénées-Gascogne, req. n° 194517, RJF 6/1999, n° 682 ; CAA 3^e ch., Bordeaux, 2 mai 1995, CRCAM du Libournais, req. n° 93699, RJF 8-9/1995, n° 946.

(55) CAA Paris, 2^e ch., 14 octobre 1997, aff. Mondial Tours, req. n° 95700 et 951133, RJF 3/1998, n° 247.

nements fournis par une société mère en garantie des engagements d'une filiale ou participation.

Ainsi, commet un acte anormal de gestion la société mère qui fournit gratuitement sa caution en garantie des engagements de sa filiale, sauf à démontrer que la société mère a ainsi bénéficié d'une contrepartie qui peut résulter du fait que les emprunts cautionnés ont permis un développement des ventes de la société mère (56).

De même, est sanctionnable sur le terrain de l'acte anormal de gestion, la société mère qui, après avoir filialisé une branche complète d'activité sur une société B dont elle détenait 20 %, fournit sa caution non rémunérée à cette société B alors que les deux sociétés ont des clientèles distinctes, des fonds de commerce séparés et autonomes, et en dépit du fait que la société mère avait — du fait de la filialisation — augmenté son chiffre d'affaires et son parc locatif (57).

La société qui fournit gratuitement sa caution en garantie d'un emprunt contracté par une seconde société dont elle détenait 8,5 % du capital tout en envisageant d'en prendre le contrôle, commet un acte anormal de gestion ; en effet, le seul fait que la société garante envisageait d'accroître sa participation est inopérant et insuffisant à justifier fiscalement cette pratique.

De même le risque de dépôt de bilan de la filiale garanti est encore inopérant dès lors que la société garante ne détenait que 8,5 % de son capital.

Un second groupe de décisions jurisprudentielles englobe la matière des transactions commerciales courantes et des prestations de services.

2. Les transactions commerciales, la fourniture de prestations de services et les ventes à prix « préférentiels »

La sous-facturation de prestations de services est-elle régulière dès lors qu'elle intervient entre une société mère et sa filiale ?

Il convient assurément d'opérer une première distinction selon que la filiale bénéficiaire est française ou étrangère, l'administration fiscale appréciant avec plus de rigueur les éventuels transferts de résultats vers l'étranger *a fortiori* si la filiale en question est située dans un territoire à fiscalité privilégiée au sens de l'article 238 A du Code général des impôts (cf. I C *supra*).

La facturation de prestations de services, opérée sans marge à leur coût de revient, constitue en principe un acte anormal de gestion et la société prestataire doit alors réintégrer dans ses résultats la quote-part correspondant à une « renonciation à recettes ».

Le juge de l'impôt a eu l'occasion d'affirmer qu'une société mère qui réalise des prestations au profit de sa filiale pour une rémunération inférieure à celle contractuellement prévue commet ainsi un acte anormal de gestion dès lors qu'elle ne parvient pas à démontrer que cet avantage lui procure une contrepartie (58).

Ainsi en va-t-il lorsqu'une société mère qui détient des parts de SCI ayant construit des immeubles, rend à ces SCI des services de gestion et de commercialisation sans facturer lesdites prestations.

Au terme d'une jurisprudence libérale assez ancienne, le Conseil d'État avait estimé qu'il était possible, pour apprécier le niveau des réinté-

grations à pratiquer, de ne retenir que le seul coût de revient de ces prestations considérant qu'il n'est pas anormal dans un tel cas que la société mère facture ses services à prix coûtant (59).

Il faut bien se garder d'inférer de cet arrêt ancien un principe de licéité de la facturation à prix de revient de prestations de services.

Seules les circonstances de l'affaire ont justifié cette pratique.

Proche de l'hypothèse de la renonciation à percevoir des intérêts, la renonciation à percevoir la contrepartie objective à une mise à disposition de locaux (des loyers en l'occurrence) correspond à un avantage dont la société mère doit rapporter la justification.

Dès lors que la société mère ne trouve aucun intérêt, commercial ou financier, à une telle pratique, la société filiale bénéficiaire des avantages n'étant pas en situation difficile, la quote-part des loyers non facturée (l'écart entre le loyer effectif et le loyer de marché en quelque sorte) donne lieu à réintégration fiscale dans les comptes de la société mère (60).

Dernière hypothèse soumise à l'analyse, la prise en charge des dettes et passifs de filiale et participation permet une nouvelle fois d'illustrer l'exigence prétorienne, à savoir que la société qui vole au secours de sa filiale doit justifier d'un intérêt propre à une telle intervention.

3. La prise en charge des dettes et passifs

La règle, issue du principe de l'autonomie patrimoniale de la personne morale, est qu'en l'absence d'une contrepartie, la prise en charge des dettes et passifs d'une société — fut-elle filiale — incombe à

(56) CE, 9^e et 7^e ss-sect., 17 février 1992, aff. Carrefour, req. n° 74272, op. cit.

(57) CAA Paris, 2^e ch., 21 février 1997, aff. Simon, req. n° 941095.

(58) CAA Lyon, 4^e ch., 1^{er} février 1995, aff. Barassi, req. n° 931269, RJF 4/1995, n° 522.

(59) CE, 24 février 1978, req. n° 2372, op. cit.

(60) CE, 7^e et 9^e ss-sect., 9 octobre 1991, aff. Festa, req. n° 71413.

DROIT FISCAL

celle-ci et non à sa société mère (61).

Toutefois, tout comme elle peut, sous certaines conditions, consentir des aides et avances dépourvues d'intérêts, une société mère peut décider de prendre en charge les passifs de sa filiale.

L'appréciation de la normalité d'une telle opération obéit alors aux mêmes règles que celles évoquées précédemment.

En d'autres termes, dès lors que la société mère justifie poursuivre et satisfaire son intérêt propre, commercial ou financier, en procédant à une telle prise en charge de passif, l'opération sera validée sur le terrain fiscal.

Ainsi le fait qu'une société mère prenne en charge une fraction du passif de sa filiale en liquidation amiable est conforme à son intérêt propre dès lors que ce soutien à la filiale permet de rassurer les fournisseurs et banquiers (62).

Dans ce sens encore, la prise en charge de rémunérations d'un salarié détaché auprès d'une filiale étrangère alors que la filiale en question permet le développement de la société mère (63), ou encore le désintéressement des créanciers d'une filiale à 100 % pour des motifs commerciaux propres, puis la constatation d'une créance ensuite abandonnée par la société-mère (64) constituent des actes relevant d'une gestion régulière.

En revanche, et fort classiquement, la constitution de provisions par une société mère correspondant aux frais de licenciement des salariés d'une filiale est une charge anormale dès lors que ces frais incombent à la seule filiale et que la société mère ne justifie pas d'un intérêt pro-

pre à une telle prise en charge de passifs (65).

B. Les situations atypiques et la position drastique du fisc ; les aides consenties par les filiales et participations à leur société mère

Tant l'administration fiscale que le juge de l'impôt se montrent plus exigeants dans l'hypothèse où ce sont les filiales ou participations qui viennent en aide à leur société mère considérant en effet que la normalité d'aides réalisées dans ce sens s'apprécie avec plus de rigueur que dans le cas précédent.

L'on peut en la matière mener l'analyse jurisprudentielle en reprenant de manière symétrique les cas de figure évoqués ci-avant, selon qu'il s'agit d'aides financières (1) ou de versement de redevances à une société holding (2) ou de la prise en charge des passifs de la société mère (3) ou encore de ventes ou d'opérations courantes effectuées à des « prix préférentiels » (4) ; la sévérité des solutions jurisprudentielles n'en est que plus patente.

1. S'agissant des aides financières

Le principe énoncé ci-avant à propos des aides à une filiale est appliqué à l'identité par les juridictions ; l'octroi de prêts et avances dépourvus d'intérêt par une filiale à sa société mère constitue un acte anormal de gestion sauf pour la filiale à justifier d'un véritable intérêt propre.

Un tel intérêt n'est pas démontré lorsque la filiale se contente d'indiquer que la société mère lui rendait des services généraux non facturés (66).

En revanche cet intérêt sera établi lorsque la société mère

connaissait de graves difficultés et que la filiale, du fait de l'imbrication avec sa société mère, pouvait redouter les conséquences commerciales néfastes inhérentes au dépôt de bilan de la société mère (en l'espèce la société filiale exerçait son activité via un contrat de franchise conclu avec sa société mère outre le fait que cette dernière était titulaire de la marque licenciée à sa filiale, de telle sorte que l'ouverture d'une procédure de redressement judiciaire aurait eu des conséquences néfastes pour la filiale (67)).

2. S'agissant du versement de redevances au titre de prestations de services

Les solutions dégagées en la matière sont là encore fort classiques.

En premier lieu, le juge de l'impôt et l'administration fiscale exigent le respect de conditions de forme tenant à l'existence de justificatifs extra-comptables de la réalité et la consistance des prestations supportées par la société filiale ; la production des seules factures ne saurait suffire (68).

S'agissant de prestations d'assistance comptable et de maintenance informatique, dès lors que les taux horaires pratiqués sont conformes à un prix de marché et qu'il n'est pas démontré un surcoût à la charge de la filiale, l'administration ne saurait conclure à l'anormalité de la charge ainsi supportée (69).

Le fait que les sociétés travaillent « *arm's length basis* », pour emprunter la terminologie anglo-saxonne consacrée, lève toute interrogation quant à la normalité fiscale des décisions prises.

En revanche constitue un acte anormal de gestion le fait

(61) CE, 15 mai 1992, req. n° 68444.

(62) CAA Nancy, 2^e ch., 28 janvier 1993, aff. SA Gabin Jacob, req. n° 91573, RJF 10/1993, n° 1280.

(63) CE, 30 mars 1987, req. n° 52754.

(64) CE, 7^e et 9^e ss-sect., 14 octobre 1983, req. n° 32519, RJF 12/1983, n° 1483.

(65) CAA Nancy, 2^e ch., 11 mars 1993, aff. Petit Jean Industrie, req. n° 91735, RJF 6/1993, n° 790.

(66) CE, 7^e et 8^e ss-sect., 16 novembre 1988, req. n° 75420 et 77533, RJF 11/1989, n° 20.

(67) CAA Paris, 2^e ch., 29 novembre 2001, aff. Sogeres, req. n° 984454, RJF 10/2002, n° 1061.

(68) En ce sens, CE, 8^e et 9^e ss-sect., 20 avril 1984, req. n° 37098, 37099 et 37128, RJF 6/1984, n° 705 ; 7^e et 8^e ss-sect., 22 juin 1983, req. n° 26240, RJF 8-9/1983, n° 941 ; CAA Bordeaux, 3^e ch., 12 décembre 1995, aff. Gibert Marine, req. n° 94701, RJF 3/1996, n° 273.

(69) TA Dijon, 2^e ch., 17 février 1998, aff. Rivom, req. n° 966454, 2^e ch., RJF 6/1998, n° 651.

de porter en charge des redevances pour des prestations supérieures aux montants convenus entre la filiale et la société mère (70).

De même en présence d'une convention prévoyant une facturation des prestations de services correspondant à 3 % du chiffre d'affaires de la filiale, et alors que ce taux avait été porté à 7,3 % par la suite, l'administration, et à sa suite le juge de l'impôt, ont refusé la déductibilité fiscale de ce surcoût, dès lors que la filiale ne fournit aucune justification quant à la nature et l'importance des prestations complémentaires (71).

De même constituent des charges fiscalement non déductibles, celles exposées par une filiale au titre de prestations d'assistance administrative, de gestion commerciale et comptable, de couverture d'assurance-groupe, dès lors que ces prestations sont facturées sur la base de frais de la holding et que la filiale ne peut justifier d'une contrepartie auxdits frais et coûts de référence (72).

Cette décision stigmatise clairement la pratique des facturations assises sur un pourcentage du chiffre d'affaires ou de charges sans référence à un prix de marché ou à des transactions analogues ; la déductibilité des sommes versées est subordonnée à la production de justificatifs sur la réalité et la consistance des services rendus.

Là encore, la règle est connue de longue date (73).

3. S'agissant de la prise en charge des dettes et passif d'une société mère

Les précédents jurisprudentiels sont en cette matière plus rares.

Le fondement de la normalité fiscale réside toujours dans l'intérêt propre de la fi-

liale à prendre en charge des passifs incombant à sa société mère.

La jurisprudence refuse la plupart du temps de considérer comme normaux de tels comportements fiscaux.

L'on mentionnera néanmoins une espèce au terme de laquelle une société mère, qui détenait une filiale exerçant une activité de diffusion commerciale, était titulaire d'une promesse de vente sur les droits sociaux d'une société-B.

La société mère renonça à exercer cette promesse et versa en conséquence un dédit dont la charge fut en réalité transmise à sa filiale au motif que cette dernière aurait été le cessionnaire effectif de ladite société convoitée (B).

La prise en charge d'un tel passif n'a pas été jugée constitutive d'un acte anormal de gestion (74).

La solution est somme toute juste dès lors que la société mère démontrait bien que le cessionnaire effectif final des titres de la société B devait être sa filiale.

4. S'agissant de ventes et prestations de services à prix « préférentiels »

Par comparaison avec l'hypothèse envisagée ci-avant où le Conseil d'État a pu laisser penser qu'une société mère pourrait consentir des conditions de faveur à ses filiales ou participations, l'on doit considérer que la jurisprudence ne fait montre d'aucun libéralisme et exige que les opérations se réalisent au prix de « pleine concurrence » ; à ce titre une société filiale doit, dans ses relations avec sa société mère, faire application de prix de marché.

Dès lors des ventes à pertes consenties par une filiale à sa société mère constituent un

acte anormal de gestion, quand bien même la société filiale importe et revend des produits de provenance étrangère et que la société mère s'est approvisionnée exclusivement auprès de sa filiale (75).

Est tout autant répréhensible la pratique consistant pour une filiale à acheter des marchandises et à les rétrocéder à prix coûtant aux deux sociétés qui la détiennent sans tenir compte de frais de stockage et de gestion administrative (76).

De même commet un acte anormal de gestion la société qui réalise des marges oscillant entre 17 et 22 % avec des clients tiers, et qui accepte dans le même temps de vendre les mêmes biens à sa société mère moyennant des marges oscillant entre 0,5 et 6 %.

La seule affirmation que la société mère gèrait divers services pour sa filiale ne suffit pas à justifier une telle distorsion de marge (77).

En revanche le fait qu'en période de lancement d'activité une filiale facture à sa société mère des prestations à des prix inférieurs à ceux du marché et par référence à ses prix de revient, ne constitue pas un acte anormal de gestion notamment lorsque l'augmentation du plan de charge de la filiale permet à cette dernière de réaliser dans le futur un profit à partir des prix prévisionnels dès lors que son prix de revient diminuait (78).

Il règne en la matière une véritable orthodoxie fiscale.

C. L'hypothèse d'aides et avances entre sociétés sœurs

Le cas de figure ici envisagé concerne les aides et avances consenties entre sociétés « sœurs », certes membres d'un même groupe mais dé-

(70) CE, 8^e et 9^e ss-sect., 2 mars 1988, req. n^{os} 45625 et 71877, R^JF 4/1988, n^o 412.

(71) TA Besançon, 5 octobre 2000, aff. Colly Blombed, req. n^{os} 981040, 981041 et 00289.

(72) CAA Nancy, 2^e ch., 5 juillet 2001, aff. Mat Transports, req. n^o 951360, R^JF 6/2002, n^o 616.

(73) Médus et Legentil, Ingénierie financière et techniques de flux intra-groupes, n^o spécial Option Finance janvier-février 1992.

(74) CE, 8^e et 9^e ss-sect., 15 décembre 1992, req. n^o 1208, R^JF 2/1977, n^o 76, BO, 4 C-3-77.

(75) CE, 7^e et 9^e ss-sect., 3 juin 1992, aff. Sovifram, req. n^o 85067, R^JF 8-9/1992, n^o 1140.

(76) CE, 7^e et 9^e ss-sect., 24 janvier 1979, req. n^o 95972.

(77) CAA Lyon, 2^e ch., 24 février 1999, aff. Biscottes du Helder, req. n^o 9520105.

(78) CE, 2^e et 8^e ss-sect., 26 juin 1996, aff. SARL Rougier Hornitex, req. n^o 80178, R^JF 8-9/1996, n^o 973.

DOCTRINE

DRIT FISCAL

pourvues de liens directs en capital entre elles.

L'administration fiscale, et à sa suite le juge de l'impôt, ont une conception assez restrictive de la notion de « groupe ».

Ils estiment que le caractère normal d'une aide ou avance s'apprécie en fonction de l'intérêt propre de la société qui en supporte la charge d'une part, considérant d'autre part que des sociétés « sœurs » sont juridiquement indépendantes.

Notre collègue Maurice Cozian illustre, avec l'humour que nous lui connaissons, cette situation en rappelant « qu'il n'existe pas de devoir de secours entre sociétés sœurs, pas plus qu'en droit civil il n'existe d'obligation alimentaire en ligne collatérale » (79) !

Un intérêt de groupe, à supposer que celui-ci existe ce qui, en l'état de la jurisprudence, n'est nullement établi, ne saurait se déduire des seuls liens entre sociétés sœurs ou de leur appartenance commune à un même groupe.

La jurisprudence refuse la notion d'intérêt « indirect » dès lors que les sociétés sont dénuées de liens directs et constituent des personnes morales autonomes (80).

Peu importe au demeurant que des sociétés aient un même actionnaire majoritaire ; cette circonstance ne suffit à justifier des aides (livraisons gratuites et prêts sans intérêt) entre des sociétés dépourvues de liens directs en capital entre elles (81).

Dans ce sens encore la mise à la charge d'une société de frais et passifs afin de renflouer d'autres sociétés du groupe en difficulté constitue un acte anormal de gestion dès lors que la poursuite

de l'activité de la société ainsi sacrifiée n'était pas compromise par le dépôt de bilan des sociétés renflouées et que cette société ainsi mise à contribution ne détenait qu'une faible participation indirecte au capital des sociétés bénéficiaires des aides et qu'elle n'était nullement à l'origine des difficultés rencontrées par les sociétés du groupe (82).

L'on retrouve ainsi le critère de la satisfaction de son intérêt propre par la société qui supporte le coût des aides consenties, cet intérêt pouvant résulter de la volonté de protéger son devenir commercial ou financier, voire de sauvegarder son renom.

Ainsi, constitue un acte anormal de gestion le fait pour une société de procéder à un abandon de créance au profit d'une société du même groupe en difficulté et dont elle ne détenait que 1 % du capital, dès lors que cet abandon de créance ne concourrait pas à la sauvegarde de l'intérêt commercial de la société qui en supportait la charge (83).

Est tout autant critiquable le fait pour une société de prendre une participation minoritaire dans une société sœur en difficulté puis de passer en pertes des aides consenties à cette société, dès lors que la société ainsi mise à contribution ne faisait pas la démonstration d'un intérêt propre à une telle opération (84).

Ces décisions mettent clairement l'accent sur le fait que la réorganisation d'un groupe ne saurait justifier le sacrifice d'une société ou la prise en charge de passifs de sociétés en difficulté par une société sœur, dès lors que cette dernière n'avait pas un intérêt direct et propre à la survie du groupe auquel elle appartient (85).

La jurisprudence récente en fournit de nouvelles illustrations.

Dans une espèce « Vedettes Armoricaïnes », la Cour administrative d'appel de Nantes (86) a eu à connaître de deux sociétés distinctes mais constituées et détenues par les mêmes associés, et exerçant une même activité pour une clientèle commune.

La première consentit un abandon de créance à la seconde pour la renflouer ; la Cour administrative d'appel de Nantes sanctionna le procédé sur le terrain de l'acte anormal de gestion dès lors qu'en opérant cet abandon la société n'avait satisfait ni son intérêt commercial, ni son intérêt financier, la disparition de sa société sœur n'étant pas de nature à porter préjudice à la poursuite de sa propre activité.

Est-ce à dire que l'aide à taux préférentiel, ou sans intérêt consentie entre sociétés sœurs recèle systématiquement un acte anormal de gestion ?

Assurément pas, mais il faut bien admettre, ainsi que l'illustre un récent arrêt du Conseil d'État (87), que l'administration apprécie avec rigueur et de manière restrictive la démonstration selon laquelle la société mère ainsi mise à contribution a véritablement poursuivi son intérêt propre.

Deux sociétés filiales d'une même société mère étaient liées par un contrat de distribution exclusive ; la première consentit une avance rémunérée puis finalement un abandon de créance à sa société sœur. L'administration, suivie en ce sens par le Tribunal administratif puis la Cour d'appel, refusa la ductibilité de cet abandon de créance au motif que la simultanéité du prêt puis de l'abandon de la créance qui

(79) In *Les grands principes de fiscalité*, Litec, op. cit.

(80) CE, 9^e ss-sect., 5 mai 1967, req. n° 69059, Dupont 1967, p. 368, BODC 1967 II 3880.

(81) CE, 7^e et 9^e ss-sect., 12 juillet 1978, req. n°s 2138 et 2769, RJF 10/1978, n° 401.

(82) CE, 8^e et 9^e ss-sect., 21 juin 1995, SA Sofige, req. n° 132531, RJF 8-9/1995, n° 963.

(83) CE, 8^e et 9^e ss-sect., 22 juin 1984, req. n°s 38108 et 37368, RJF 8-9/1984, n° 973.

(84) CAA Paris, 2^e ch., 20 juin 1995, aff. Hachette Filipacchi Presse, req. n° 931140, RJF 10/1995, n° 1099.

(85) Dans ce sens encore : CE, 7^e et 8^e ss-sect., 19 juin 1989, aff. Oth Loire Bretagne, req. n°s 58246 et 59828, RJF 8-9/1989, n° 928.

(86) CAA Nantes, 1^{re} ch., req. 30 juin 1994, BDCF septembre 1994, 13/47, p. 9.

(87) CE, 1^{er} mars 2004, req. n° 237013.

en résultait était constitutive d'un acte anormal.

Le Conseil d'État va censurer ces décisions en rappelant que la normalité de l'acte devait être appréciée au regard du seul intérêt propre de la société, et qu'en l'occurrence l'abandon opéré présentait un caractère normal à raison de l'intérêt commercial qu'avait la société à soutenir sa « sœur » qui lui assurait des débouchés commerciaux.

Dernier mécanisme caractéristique des opérations entre sociétés liées, l'abandon de créances n'est souvent que la phase terminale d'un soutènement au titre d'une aide financière ou d'une vente antérieures.

La doctrine administrative a, en ce domaine, levé nombre d'ambiguïtés et réglementé avec une certaine minutie le traitement fiscal des abandons de créances.

Il n'en demeure pas moins que subsiste toujours une interrogation préalable quant à la « normalité » d'un tel abandon, interrogation à laquelle le fiscaliste se doit d'apporter une réponse avant que d'envisager les conséquences fiscales de cet abandon de créance.

D. Le cas particulier des abandons de créances

La matière renvoie à une problématique désormais classique, devenue une sorte de « tarte à la crème » pour plagier une doctrine autorisée, qui tient à la détermination du caractère — financier ou commercial — de l'abandon.

Le sort des abandons de créance entre sociétés liées évoque une seconde interrogation plus délicate quant à la marge de manœuvre dont dispose une société qui entendrait réaliser un tel abandon préalablement ou à l'oc-

casion de la cession du contrôle d'une filiale ou d'une participation.

1. Le rappel de l'exigence de la satisfaction d'un intérêt propre par la société qui consent l'abandon (88)

En substance le régime fiscal applicable aux abandons de créances diffère selon la nature de l'abandon ; ce dernier se traduit globalement par une « charge » ou une « perte » chez l'auteur de l'abandon tandis qu'il constituera un « profit » chez son bénéficiaire.

De ce distinguo simpliste pourrait se déduire un régime dual.

En réalité, l'on opère une distinction ; tantôt l'abandon revêt un caractère **commercial**, auquel cas et sous réserve d'être justifié, il constitue une charge fiscalement déductible pour son auteur et un profit imposable pour son bénéficiaire.

Il y aura la plupart du temps une sorte de neutralisation fiscale chez le bénéficiaire si celui-ci dispose de déficits qu'il pourra imputer sur ce profit imposable.

Un tel abandon se conçoit certes entre sociétés liées mais aussi plus largement entre des sociétés dépourvues de tout lien ou participations et unies par des relations d'affaires, commerciales (client/fournisseur).

Tantôt encore, l'abandon a un caractère **financier**, et il ne peut alors intervenir qu'entre sociétés liées en capital et pourvu que les sociétés en cause n'entretiennent pas des relations commerciales ; tel est le cas d'une holding vis-à-vis de ses filiales.

Le régime fiscal est alors plus complexe et moins favorable que précédemment.

Tant que la situation nette de la filiale demeure négative, le régime de droit commun est applicable et l'abandon est une charge déductible pour son auteur et un profit imposable pour son bénéficiaire ; en revanche, dès lors que la situation nette de la filiale devient positive, l'abandon cesse d'être déductible pour son auteur considérant que ce faisant il revalorise sa participation et corrélativement il cesse d'être imposable chez la société bénéficiaire dudit abandon.

Toutefois, l'article 216 A du CGI instaure un mécanisme original en subordonnant l'exonération de cet abandon chez la bénéficiaire à la réalisation effective d'une augmentation de capital de même montant au plus tard à l'issue du second exercice suivant celui au cours duquel l'abandon est intervenu.

La circonstance que la société bénéficiaire des aides ou abandons soit étrangère est désormais indifférente à la solution retenue.

Seule importe la « normalité » de la décision à l'origine de l'aide ou de l'abandon et sa conformité à l'intérêt social de la société qui en supporte la charge.

En effet, après avoir retenue une solution rigoriste en considérant qu'un tel abandon de créance aboutissait à la prise en charge en France des déficits de filiales étrangères (89) (90), le juge de l'impôt est revenu sur cette position drastique pour admettre, et ceci vaut indistinctement que l'abandon ait un caractère commercial ou revête un caractère financier, que la régularité d'une décision d'abandon de créance sur une filiale, fût-elle étrangère, devait s'apprécier au regard de l'intérêt propre de la société qui effectuait l'abandon (91), prenant en considération le

(88) M. Cozian, *Précis de fiscalité des entreprises*, Litec, 27^e éd., spéc. p. 262 et s., n^{os} 599 et s.

(89) CE, 14 mars 1984, req. n^o 33188 ; 20 décembre 1985, req. n^o 46390, R^JF 3/1986, n^o 266.

(90) CE, 15 octobre 1986, req. n^{os} 39415 et 40744, R^JF 12/1986, n^o 1066.

(91) CE, 8^e et 9^e ss-sect., 1^{er} juin 1983, req. n^o 24427, R^JF 8-9/1983, n^o 940.

DROIT FISCAL

risque d'atteinte au renom commercial de la société mère française à raison du possible dépôt de bilan de sa filiale allemande (92).

C'est probablement au travers de l'espèce J.-C. Lattes que la jurisprudence a définitivement affermi ce principe.

Dans une première décision la Cour de Paris avait refusé la déductibilité des provisions constituées par une société mère française à raison du risque tenant aux difficultés de recouvrement d'avances consenties à une filiale étrangère (93).

Le Conseil d'État invalida cette solution en considérant que les provisions étaient bien déductibles dès lors que la société française avait agi conformément à son intérêt commercial propre en soutenant cette filiale étrangère qui participait au développement de son chiffre d'affaires, et considérant qu'il n'était pas anormal pour la société française de soutenir cette filiale dont l'éventuel dépôt de bilan aurait alors pu donner naissance à une action en comblement de passif contre la société mère (94).

La Cour de Paris se rangea finalement à l'avis du Conseil d'État (95).

Finalement les principes affirmés sont là encore fort classiques ; qu'elle cherche à soutenir une filiale utile pour son développement commercial ou qu'elle tente d'éviter le dommage résultant d'un dépôt de bilan de la filiale soutenue, la société mère prend une décision normale au sens fiscal lorsqu'elle satisfait son intérêt propre, commercial ou financier.

Si l'administration analyse l'abandon de créance à l'aune de la théorie de l'acte anormal de gestion, elle laisse en revanche toute latitude aux contribuables quant aux

moyens de renflouer la filiale ou participation concernée.

À ce titre, peu importe la circonstance que la société mère aurait pu procéder à une augmentation de capital dans la filiale, voire à un « coup d'accordéon », plutôt qu'à un abandon de créance ; le choix du procédé fiscalement le plus intéressant n'est pas constitutif d'un acte anormal, ni même au demeurant répréhensible sur le terrain de l'abus de droit dès lors que l'acte n'est pas motivé par un but exclusivement fiscal (96).

Peu importe encore que la filiale bénéficiaire de l'abandon ait finalement été liquidée quelques temps après la réalisation de l'abandon (97) dès lors que la société ayant consenti l'abandon justifie d'un intérêt propre au moment où celui-ci fut opéré.

2. Sur la distinction entre les aides à caractère financier et celles à caractère commercial

Le caractère commercial ou financier de l'abandon résulte des circonstances de fait.

En substance l'aide apportée à une société chargée de réaliser la commercialisation de produits de la société mère sera la plupart du temps qualifiée de commerciale ; à l'inverse le soutien d'une holding à sa filiale présentera le caractère d'aide financière en l'absence de liens commerciaux.

Fréquemment l'administration fiscale va devoir dénouer l'écheveau de relations multiples ayant existé entre les sociétés concernées, et analyser les motivations réelles ayant conduit à la décision d'aide puis d'abandon, afin de préciser la nature de cette dernière opération (98).

En pratique, le cumul d'intérêts commerciaux et financiers exigera de déterminer

les motifs, commerciaux ou financiers, prépondérants.

a) Les aides à caractère commercial

Ont indubitablement un caractère commercial les abandons résultant de subventions octroyées par deux sociétés étrangères (fournisseurs) à une société française (distributeur), alors que les deux entités sont dépourvues de tout lien financier (99).

Les abandons correspondant à des subventions d'exploitation et d'équilibre versées à une société française (distributeur) par une société sœur étrangère (fournisseur), dès lors que de l'activité de cette société française dépendait le maintien des débouchés commerciaux de l'entreprise étrangère présentent le même caractère commercial (100).

Plus délicate est la situation dans laquelle se mêlent les liens financiers et commerciaux entre les sociétés.

Ainsi, la jurisprudence a pu déduire le caractère d'abandon de créance à caractère commercial, de la situation dans laquelle un actionnaire avait acquis la totalité du capital d'une société et les créances détenues par les actionnaires cédants, avant d'abandonner lesdites créances, dès lors que la société en question assurait des débouchés commerciaux sur l'Allemagne (101).

De même, le juge déduit ce caractère commercial de la volonté de la société mère d'assainir, via des abandons de créances, la situation de sa filiale qui constituait aussi son unique client et alors que le dépôt de bilan de la filiale aurait eu une incidence grave sur la poursuite de l'activité commerciale de la société mère (102).

La relation d'une société vis-à-vis de deux de ses filiales

(92) *Puis encore* : CE, 9 octobre 1991, aff. Goupil, op. cit., prenant en considération le risque d'atteinte à l'activité commerciale en Italie de la société mère française à raison du possible dépôt de bilan de sa filiale étrangère — et dans ce sens toujours : CE, 7^e, 8^e et 9^e ss-sect., 20 novembre 1974, req. n° 85191, prenant en considération le risque d'atteinte au renom d'une société mère française qui préfère indemniser les créanciers de sa filiale algérienne alors en déconfiture, et protégeant ipso facto son renom en France, RJF 1/1975, n° 10, BO 4 A 2-75.

(93) CAA Paris, 10 juillet 1990, n° 891.

(94) CE, 8^e et 9^e ss-sect., 11 février 1994, req. n° 119726, RJF 4/1994, n° 396.

(95) CAA Paris, 3^e ch., 2 février 1995, req. n° 89891, RJF 4/1995, n° 462.

(96) CE, 8^e et 9^e ss-sect., 11 mars 1988, req. n° 46846, RJF 5/1988, n° 565.

(97) CE, 7^e et 8^e ss-sect., 17 décembre 1984, req. n° 52341, RJF 2/1985, n° 205.

(98) *Dans ce sens inst.* 22 août 1983, 4 A-7-83 sous nos 25 à 27 ; *Dr. adm.* 4 A 2153 du 1^{er} septembre 1993 sous n° 15.

(99) CE, 20 octobre 1982, aff. AMW France, req. n° 25588, RJF 12/1982, n° 1111.

(100) CE, 7 mai 1980, aff. Agepan, req. n° 13493, RJF 7-8/1981, n° 585.

(101) CE, Ass. plén., 27 novembre 1981, req. n° 16814, RJF 1/1982, n° 7.

(102) CE, 7^e et 8^e ss-sect., 27 juin 1984, req. n° 35080, RJF 8-9/1994, n° 937.

qui étaient ses fournisseurs exclusifs, alors que la société mère contrôlait totalement l'activité de ses filiales et que, via des aides et abandons de créances, elle les maintenait en situation de poursuivre leur activité, caractérisait l'abandon de nature commerciale (103).

Il en va de même s'agissant d'une société mère qui consent des abandons de créances à sa filiale alors que les deux sociétés intervenaient sur le même segment de clientèle, qu'elles avaient des activités complémentaires et que la société mère assurait près de 15 % du volume de l'activité de sa filiale ; la qualification de l'abandon était alors indubitablement commerciale (104).

Dans ce sens encore, revêt un caractère commercial l'abandon de créance opéré par une société mère italienne (fabricant de produits pharmaceutiques) au profit de sa filiale française de distribution afin de préserver ses débouchés commerciaux et alors que le soutien à la filiale était indispensable à sa survie et partant au développement de la société mère (105) (106).

Ces dernières espèces sont intéressantes en ceci qu'une hésitation était permise, tant les liens entre les sociétés concernées étaient tout à la fois commerciaux et financiers ; ce n'est qu'à partir d'un faisceau d'indices et de motifs commerciaux prépondérants que le juge a pu considérer que le caractère dominant était commercial.

b) Les aides à caractère financier

La jurisprudence considère traditionnellement qu'un abandon de créance a un caractère financier lorsque la motivation principale de la société qui en supporte la charge réside dans le souci de

préserver la valeur de sa participation ainsi renflouée (107), d'assainir et restructurer une participation (108).

Ces deux dernières espèces mettaient aux prises des sociétés qui entretenaient par ailleurs des relations commerciales, mais dans de faibles proportions, de telle sorte que le juge considéra que le motif financier était prépondérant.

Le souci de ne pas être condamné à combler le passif (au sens des dispositions de l'article L. 624-3 du Code de commerce) d'une filiale alors menacée de redressement judiciaire constituait aussi un motif financier (109) tout comme le souhait de sauvegarder son propre renom qui serait entaché par l'ouverture d'une procédure collective si la filiale était abandonnée à son sort (110).

Force est encore d'admettre que le caractère financier se déduit fréquemment par défaut, faute d'être parvenu à établir que l'abandon avait un caractère commercial.

3. L'hypothèse des abandons consentis à l'occasion d'une prise de contrôle

L'administration fiscale et à sa suite le juge de l'impôt prêtent une attention particulière à la situation dans laquelle l'abandon de créance s'inscrit dans un contexte de prise de participation.

L'abandon opéré correspond-il alors à un complément de prix qui viendrait augmenter la valeur des titres acquis inscrits à l'actif du bilan de la société cessionnaire (...) ou bien conserve-t-il la nature fiscale de charge déductible ?

De même, le fait que préalablement à la prise de contrôle une aide ait été consentie et que celle-ci s'avère par la

suite difficilement recouvrable est-il de nature à colorer d'anormalité la décision d'apporter une telle aide ?

Deux décisions de principe délimitent le champ des possibles en cette matière.

Une première espèce Goupil (111) dans laquelle la Haute juridiction a admis la régularité d'aides et avances consenties avant et après une prise de contrôle dès lors que cette prise de contrôle avait pour objectif d'assurer le redressement de la société rachetée et ce faisant de conforter le recouvrement des créances que détenait le cessionnaire sur celle-ci, et dès lors encore que cette prise de contrôle engendrait une saine diversification des activités du cessionnaire.

La circonstance que ces avances soient devenues par la suite irrécouvrables était sans incidence sur la normalité des décisions de gestion prises à l'époque.

Dans ce sens, l'octroi d'aide par une société X à une société nouvelle dont X entendait prendre le contrôle à bref délai n'a pas été jugée irrégulière, la société X ayant été regardée comme agissant dans son intérêt social en procédant de la sorte (112).

En revanche, dès lors que les aides consenties sont hors de proportion avec la solvabilité des sociétés bénéficiaires et qu'aucun lien commercial ou financier n'existe entre les sociétés auteur et bénéficiaires des aides, les avances accordées ont été jugées irrégulières, peu important en l'espèce que l'auteur des aides entendait prendre le contrôle des sociétés secourues (113).

Une seconde espèce Électrolux (114) illustre encore la matière.

Le Conseil d'État considéra à cette occasion comme réguliers des abandons de

(103) CE, 7^e et 9^e ss-sect., 16 février 1983, req. n° 37868, RJF 4/1983, n° 492.

(104) CAA Paris, 3^e ch., 11 juillet 1991, aff. Schneider, req. n° 518 et 686, RJF 12/1991, n° 1481.

(105) CE, 8^e et 9^e ss-sect., 15 février 1984, aff. Carlo Erba, req. n° 35339, RJF 4/1984, n° 428.

(106) Pour une illustration similaire s'agissant d'une holding luxembourgeoise soutenant, via des abandons de créances, sa filiale française de distribution : CE, 7^e et 8^e ss-sect., 6 juillet 1983, aff. Iaz International France, req. n° 37541, RJF 10/1983, n° 1135.

(107) CE, 7^e et 9^e ss-sect., 1^{er} juillet 1991, aff. SA La Belliginité, req. n° 61065.

(108) CAA Nancy, 2^e ch., 20 novembre 1990, SA Lebrun, n° 1509, RJF 5/1991, n° 584. Dans ce sens encore, TA Strasbourg, 2^e ch., 28 février 1985, aff. SA Vidmar, n° 86082, RJF 11/1986, n° 971.

(109) CAA Nancy, 2^e ch., 6 juillet 1995, aff. Jaboulet Vercherre, req. n° 93244, JF 10/1995, n° 1098.

(110) Dans ce sens inst. 22 août 1983, 4 A-7-83 sous n° 19 ; Dr. adm. 4 A 2153 du 1^{er} septembre 1993 sous n° 31. CE, 11 mars 1988, op. cit. infra.

(111) CE, 7^e et 9^e ss-sect., 9 octobre 1991, n° 67-642 et 69-503, RJF 11/1991, n° 1355.

(112) CE, 7^e et 8^e ss-sect., 10 janvier 1973, n° 79-312, Recueil Dupont 1973, p. 120, BO 4 A 7-74.

(113) CE, 7^e et 9^e ss-sect., 6 juillet 1979, n° 9258, RJF 10/1979, n° 570.

(114) CE, 7^e et 8^e ss-sect., 23 octobre 1991, n° 71-791, 71-792 et 72-822, RJF 12/1991, n° 1482.

DROIT FISCAL

créances (l'un conclu au moment de la prise de contrôle et l'autre postérieur à cette prise de contrôle), succédant à des aides, consentis à une société dont l'auteur des abandons avait pris le contrôle à 60 %.

En effet, dès lors que les deux sociétés avaient noué des relations commerciales et que la société renflouée représentait une part importante des débouchés commerciaux de la société Électrolux, les abandons de créance constituaient une charge fiscalement déductible et ne sauraient être confondus avec le prix d'acquisition de la filiale.

Cette décision avait été précédée d'une jurisprudence assez similaire (115) dans laquelle une société avait pris le contrôle d'un partenaire commercial en difficulté avant de lui consentir un abandon de créance ; le juge avait alors considéré que l'entreprise cessionnaire avait agi dans son intérêt propre dès lors que la société rachetée était son principal client et débiteur et qu'il était de l'intérêt de l'entreprise cessionnaire de tenter de restaurer la situation du partenaire ainsi acquis.

Par voie de conséquence, l'abandon ne pouvait être assimilé à un élément constitutif du prix d'acquisition et constituait une charge fiscalement déductible.

Dans le même sens, et s'agissant du rachat d'une entreprise en difficulté, le cessionnaire avait cautionné les emprunts de cette dernière avant finalement de devoir provisionner les passifs ainsi pris en charge faute pour la société rachetée de se redresser ; les actions de la société reprise ayant été acquises à leur juste prix, les provisions pour créance douteuse constituaient bien une charge dé-

ductible dans les comptes du cessionnaire (116).

Dans le droit-fil de ces considérants, le Conseil d'État a estimé déductible un abandon de créance pratiqué peu avant l'absorption d'une société ainsi renflouée, sans que ledit abandon puisse être regardé comme un complément du prix d'acquisition (117).

L'on sent bien que la question de la « normalité » des aides ainsi accordées est au cœur du raisonnement du juge, exigeant que la société cessionnaire, qui octroie les aides puis consent les abandons, poursuive ce faisant son intérêt propre qui sera commercial la plupart du temps.

4. L'hypothèse des abandons consentis à l'occasion d'une cession de contrôle

Situation inverse de celle analysée précédemment, l'abandon est ici consenti préalablement à la cession des titres d'une société.

Que cet abandon soit opéré par la filiale cédée ou au profit de la filiale et préalablement à sa cession, l'interrogation de l'administration fiscale est toujours identique ; cet abandon constitue-t-il un élément du prix de cession auquel cas il n'est pas une charge mais un élément de l'actif immobilisé ?

Reprenant la logique exposée ci-dessus, dès lors que le prix stipulé correspond à un prix de marché d'une part, et pourvu que l'abandon soit régulièrement opéré d'autre part, ce dernier aura en principe le caractère d'une charge déductible.

L'examen de quelques décisions de jurisprudence rendues à propos d'abandons de créances consenties par une

société mère à sa filiale avant sa cession illustre ce courant.

Ainsi été jugé régulier l'abandon opéré par la société mère préalablement à la cession de la filiale, pour un prix certes symbolique mais justifié (118) tout comme celui consenti préalablement à la cession d'une filiale en difficulté, et alors que cet abandon permettait à un dirigeant d'éviter de voir mise en jeu la caution qu'il avait donnée pour les engagements de la filiale cédée (119).

Le juge de l'impôt a même indiqué que le fait que ce soit le cessionnaire de la filiale qui ait exigé cet abandon préalablement au rachat est indifférent et ne saurait en modifier la qualification juridique (120).

En revanche, la circonstance que la situation nette réelle négative de la filiale ne puisse être établie avec certitude interdit à une société mère de déduire l'abandon de créance pratiqué peu de temps avant la cession de la filiale (121).

Bien que les décisions jurisprudentielles soient plus rares en la matière, la solution dégagée ci-dessus s'applique *mutatis mutandis* dans le cas où c'est la filiale qui consent un abandon préalablement à sa cession.

Le Conseil d'État a eu l'occasion de l'affirmer dans une espèce dans laquelle une société filiale, pour conclure un important contrat, avait dû rompre ses liens avec sa société mère alors en redressement judiciaire et lui abandonner préalablement une créance significative.

Le juge de l'impôt a admis la régularité du procédé dès lors que la société était réputée avoir agi dans son intérêt propre (122).

Au terme de ce panorama, quelques enseignements s'imposent.

(115) CE, 8^e et 9^e ss-sect., 25 mai 1988, n° 50-138, RJF 7/1988, n° 842.

(116) CE, 8^e et 9^e ss-sect., 20 mars 1996, aff. SA Maty, n° 96-238, RJF 5/1996, n° 564.

(117) CAA Nantes, 7 juillet 1993 et CE, 8^e et 9^e ss-sect., 6 novembre 1998, aff. SA Entreprise Languille, n° 151-804, RJF 12/1998, n° 1398.

(118) CE, 26 mai 1993, req. n° 78156.

(119) CAA Nancy, 2^e ch., 9 février 1995, aff. Central Abat, n° 9383, RJF 5/1995, n° 574.

(120) CAA Nancy, 2^e ch., 8 avril 1993, aff. Ets Brisard Nogues, n° 95-2, RJF 8-9/1993, n° 1110.

(121) CE, 9^e et 10^e ss-sect., 16 mars 2001, aff. SA Rexel, req. n° 199580, RJF 6/2001, n° 755.

(122) CE, 8^e et 9^e ss-sect., 3 novembre 1989, aff. Caso Pillet, req. n° 92860, RJF 1/1990, n° 14.

L'intérêt fiscal de groupe qui naîtrait *ipso facto* de la seule existence de liens entre sociétés est bel et bien une chimère.

Nulle construction prétorienne ne le consacre.

Quant au législateur, si l'on peut estimer qu'il a consacré un intérêt fiscal de groupe, encore faut-il souligner que c'est dans des conditions strictement définies aux articles 223 A à Q du Code général des impôts organisant le régime de l'intégration fiscale entre sociétés françaises soumises à l'impôt sur les sociétés.

Seuls ont cours en droit fiscal le principe d'autonomie des personnes morales, le critère de la satisfaction de son intérêt propre par chaque société quand bien même elle serait liée à d'autres, et la nécessité de justifier d'une contrepartie commerciale ou financière au soutien apporté à des entités du même groupe.

Jean-Louis MEDUS

Professeur à l'Université
Paris X-Nanterre
Avocat à la Cour

REVUE DES REVUES

F. DUQUESNE : « Nouvelle avancée des droits de la défense du salarié menacé de licenciement » (Cass. crim., 11 mai 2004), *Droit social* n° 11, novembre 2004.

C. VALENTIN : « L'absence de publication d'un contrat de crédit-bail immobilier peut-elle être sanctionnée fiscalement ? », *Revue fiscale et notariale*, n°s 7-8, 2004.

M. COZIAN : « Sexe, mariage et fiscalité : le fisc n'aime pas les femmes mariées qui sont salariées de leur mari », *LPA* 2004, n° 222.

J.-F. RIFFARD : « L'apport du Guide législatif de la CNUDCI à la réforme du droit des sûretés : un projet actuel nécessaire », *Banque et Droit* n° 97, octobre 2004.

F. SAUVAGE : « L'application dans le temps de la loi n° 2004-439 du 26 mai 2004 relative au divorce », *JCP N* n° 43 du 22 octobre 2004.

G. PAUL : « Responsabilités du propriétaire d'un terrain assise de l'exploitation, d'un centre de stockage de déchets », *Gaz. Pal. des 22-23 octobre 2004*.

L. MAUPAS : « La délégation de pouvoirs au sein des associations », *Defrénois* n° 20, octobre 2004.

A. TESSIER : « Les nouvelles directives communautaires sur les procédures de passation des marchés publics », *Droit administratif* n° 7, 2004.

J.-P. GUÉDON : « La résidence alternée de l'enfant après la séparation de ses parents », *LPA* 2004, n° 177.

C. COURNIL : « À quelles conditions un étranger suivant une hormonothérapie féminisante peut-il être protégé contre une mesure de reconduite à la frontière » (CE, 28 avril 2004), *Revue de droit sanitaire et social* n° 4, décembre 2004.

B. TEYSSIÉ : « Les commissions paritaires professionnelles ou interprofessionnelles (loi n° 2004-391 du 4 mai 2004, art. 48) », *JCE E* n° 43 du 21 octobre 2004.

G. GÉRARD : « À propos de la circulaire Borloo du 13 mai 2004 relative à la prévention des expulsions locatives », *AJDI* n° 10, octobre 2004.

D. DREYFUS et B. BASSET : « Autour de la notion de droit commun de la commande publique », *AJDA* n° 41, novembre 2004.

V. MANSUY : « L'allocation des quotas d'émission de gaz à effet de serre », *Environnement* n°s 8-9, 2004.

Y. DAGORNE-LABBÉ : « Le préjudice fonctionnel d'agrément est-il un préjudice d'agrément ? » (Cass. Ass. plén., 19 décembre 2003), *LPA* 2004, n° 182.

M. PORCHER : « La nouvelle prescription des actions en responsabilité professionnelle en matière de ventes et de prises, ou... le bug de l'an 2000 », *Dalloz* n° 41 du 18 novembre 2004.

O. de NERVO : « Le plaideur obsessionnel », *Gaz. Pal. des 20-21 octobre 2004*.

A. ROBERT : « La proposition de directive européenne sur le contrôle légal des comptes », *JCP E* n° 43 du 20 octobre 2004.

J. SAVATIER : « Le dynamisme de l'unité économique et sociale pour l'organisation des rapports collectifs de travail », *Droit social* n° 11, novembre 2004.

C. MANARA : « Le nom de domaine s'est-il trouvé un régime », *Communication, commerce électronique* n°s 7-8, 2004.

Y. AUGUET : « Nouvelles régulations économiques et nouveau contentieux du droit de la concurrence devant les tribunaux de commerce », *LPA* 2004, n° 176.

M. COZIAN : « Déguiser une cession de fonds de commerce sous couvert d'une concession de licence d'exploitation, est-ce un abus de droit ? », *Revue de droit fiscal* n°s 44-45 du 28 octobre 2004.

V. BRÉMOND : « Le nouveau droit du report judiciaire des effets du divorce », *Droit et Patrimoine* n° 130, octobre 2004.

J. HONORAT : « Sociétés civiles non immatriculées : la prescription quinquennale de l'article 1859 du Code civil ne s'applique pas » (Cass. civ. 3^e, 7 mai 2003), *Defrénois* n°s 13-14, juillet 2004.