



Droit fiscal n° 24, 12 Juin 2008, comm. 371

Absence de double déduction en cas de société mère qui déduit immédiatement les pertes de sa filiale société de personnes, et déduit ultérieurement les aides consenties à raison de la situation financière difficile

**Commentaire par Maxime Buchet
avocat à la Cour, cabinet Melot Buchet Avocats**

Bénéfices industriels et commerciaux

Sommaire

1 - Une société ne peut déduire de ses résultats imposables une aide consentie à une filiale que si cet avantage a une contrepartie répondant à un intérêt propre de nature à conférer à cet acte de gestion un caractère normal, lequel s'apprécie à la date à laquelle cet acte est intervenu.

En l'espèce, pour apprécier si l'aide accordée par la société GDE à sa filiale GDEA relevait d'un acte normal de gestion, la cour administrative d'appel de Nantes s'est placée au 30 septembre 1996, date de clôture de l'exercice de la société GDE et de celui de sa filiale, et non pas au 28 mars 1996, date à laquelle la subvention en cause a été accordée, commettant ainsi une erreur de droit.

2 - La société GDE a imputé sur ses résultats de l'exercice 1995-1996 l'aide financière accordée à sa filiale après avoir imputé sur ses résultats de l'exercice 1994-1995, en application de l'article 218 bis du CGI, la quote-part du déficit imposable de sa filiale dont elle s'était alors abstenue de combler les pertes. La circonstance que la société GDE ait déduit de son résultat imposable la perte de sa filiale, par application du régime fiscal des sociétés de personnes, est sans incidence sur son droit à déduire le montant de l'aide qu'elle a, afin de sauvegarder pour l'avenir ses intérêts financiers, ultérieurement accordée à sa filiale. Ainsi ces opérations, comptablement distinctes et relatives à des situations différentes, n'ont pas eu pour conséquence de permettre à la société de procéder à une double déduction.

CE, 10e et 9e ss-sect., 11 avr. 2008, n° 284274, Sté Guy Dauphin Environnement, concl. C. Verot, note M. Buchet : JurisData n° 2008-081314

o Considérant que l'administration fiscale a réintégré aux résultats de l'exercice clos le 30 septembre 1996 de la société Guy Dauphin Environnement une somme comptabilisée comme charge exceptionnelle, correspondant à une subvention de 5 777 720 francs accordée le 28 mars 1996 à sa filiale à 99, 98 %, la société Guy Dauphin Environnement Atlantique (GDEA), au motif qu'il s'agissait d'un acte anormal de gestion ; que, par un jugement du 5 juillet 2001, le tribunal administratif de Caen, après avoir constaté qu'il n'y avait plus lieu à statuer sur le dégrèvement prononcé par l'Administration en cours d'instance, a rejeté le surplus des conclusions de la société Guy Dauphin Environnement tendant à la décharge des cotisations litigieuses ; que cette solution a été confirmée par l'arrêt attaqué de la cour administrative d'appel de Nantes ;

Sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens de la requête ;

o Considérant qu'une société ne peut déduire de ses résultats imposables une aide consentie à une filiale que si cet avantage a une contrepartie répondant à un intérêt propre de nature à conférer à cet acte de gestion un caractère normal, lequel s'apprécie à la date à laquelle cet acte est intervenu ; que, pour apprécier si l'aide accordée par la société Guy Dauphin Environnement à sa filiale Guy Dauphin Environnement Atlantique relevait d'un acte normal de gestion, la cour administrative d'appel de Nantes s'est placée au 30 septembre 1996, date de clôture de l'exercice de la société Guy Dauphin Environnement et de celui de sa filiale, et non pas au 28 mars 1996, date à laquelle la subvention en cause a été accordée ; qu'ainsi, l'arrêt attaqué est entaché d'erreur de droit et la société Guy Dauphin Environnement est fondée à en demander l'annulation ;

o Considérant qu'en application des dispositions de l'article L. 821-2 du Code de justice administrative, il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de régler l'affaire au fond ;

o Considérant qu'il résulte de l'instruction qu'à la date à laquelle la société Guy Dauphin Environnement a accordé la subvention litigieuse à sa filiale, cette dernière se trouvait dans une situation financière difficile ; que la société GDEA, qui avait alors la forme d'une société de personnes et relevait des dispositions de l'article 8 du Code général des impôts pour l'exercice 1994-1995, avait subi une perte d'environ 5,7 millions de francs ; qu'elle avait opté pour l'impôt sur les sociétés au titre de l'exercice 1995-1996 ; que les résultats partiels de cet exercice au 28 mars 1996 faisaient apparaître une nouvelle perte d'environ 5,6 millions de francs ; que, dans ces conditions, la société Guy Dauphin Environnement a pu estimer à juste titre qu'il était conforme à ses propres intérêts d'assainir la situation financière de sa filiale, notamment pour sauvegarder son renom auprès des établissements bancaires auprès desquels elle s'était porté caution pour le compte de sa filiale et pour réaliser dans les meilleures conditions une opération de restructuration consistant à fusionner la société GDEA et une autre de ses filiales ; qu'ainsi, contrairement à ce qu'a jugé le tribunal administratif, elle a agi dans le cadre d'une gestion normale en accordant la subvention litigieuse ; qu'il n'est par ailleurs pas contesté que le montant de la subvention accordée n'a pas eu pour effet d'augmenter la valeur de la participation de la société Guy Dauphin Environnement dans sa filiale GDEA ; que, par suite, la société Guy Dauphin Environnement est fondée à soutenir que c'est à tort que le tribunal administratif de Caen a qualifié d'acte anormal de gestion l'octroi par la société requérante d'une subvention exceptionnelle à sa filiale GDEA ;

o Considérant, toutefois, qu'il appartient au Conseil d'État, saisi de l'ensemble du litige par l'effet dévolutif de l'appel, d'examiner les autres moyens soulevés devant le tribunal administratif de Caen ;

o Considérant que l'Administration avait également fondé le redressement contesté, à titre subsidiaire, sur le motif que la société Guy Dauphin Environnement imputait sur ses résultats de l'exercice 1995-1996 l'aide financière accordée à sa filiale après avoir imputé sur ses résultats de l'exercice 1994-1995, en application de l'article 218 *bis* du Code général des impôts, la quote-part du déficit imposable de sa filiale dont elle s'était alors abstenue de combler les pertes ; que la circonstance que la société Guy Dauphin Environnement ait déduit de son résultat imposable la perte de sa filiale, par application du régime fiscal des sociétés de personnes, est sans incidence sur son droit à déduire le montant de l'aide qu'elle a, afin de sauvegarder pour l'avenir ses intérêts financiers, ultérieurement accordée à sa filiale ; qu'ainsi ces opérations, comptablement distinctes et relatives à des situations différentes, n'ont pas eu pour conséquence de permettre à la société de procéder à une double déduction ; que dès lors, l'Administration n'est pas fondée à remettre en cause la déduction, des résultats de l'exercice 1995-1996 de la société Guy Dauphin Environnement, de la subvention exceptionnelle accordée à sa filiale GDEA ;

o Considérant qu'il résulte de ce qui précède que la société Guy Dauphin Environnement est fondée à soutenir que c'est à tort que, par le jugement du 5 juillet 2001, le tribunal administratif de Caen a rejeté sa demande tendant à la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés et de contribution de 10 % ainsi que des intérêts de retard, mis à sa charge au titre de l'année 1996 ;

(...)

Conclusions

1 - 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 MF. Le 1er 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 MF 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 MF et le report à nouveau de la perte de 5,7 MF 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 demeurerait 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.

2 - 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 (V. par ex., *CE, 11 mars 1988, n° 46846, Sté Ascinter-Otis : JurisData n° 1988-600581 ; Dr. fisc. 1988, n° 26, comm. 1331, concl. M. de Saint-Pulgent ; RJF 1988, n° 565. - CE, 26 juin 1992, n° 68646, SA Bisch Marley : Dr. fisc. 1992, n° 50, comm. 2324 ; RJF 1992, n° 1116*).

3 - 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** (*CE, plén., 30 avr. 1980, n° 16253 : JurisData n° 1980-606233 ; Dr. fisc. 1980, n° 30, comm. n° 1642 ; RJF 1980, 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 avr. 1991, n° 89NC01330, SEB : Dr. fisc. 1991, n° 26, comm. 1329 ; RJF 1991, n° 1356*), l'autre à la date de la clôture de l'exercice de la société mère (*CAA Nantes, 15 oct. 1996, n° 94NT00623, SA DPC Strittmatter : JurisData n° 1996-045559 ; Dr. fisc. 1996, n° 49, comm. 1466 ; RJF 1997, n° 213*).

Dans une chronique, Jérôme Turot (*J. Turot, Fiscalité des groupes : du rifici dans la jurisprudence sur les abandons de créance : RJF 1992, p. 3*), 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, Jean Maïa (*J. Maïa, Quelles incidences fiscales pour un abandon de créance ? Des réponses jurisprudentielles utiles aux projets de restructuration : RJF 2001, p. 799*) 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 précité 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.

4 - 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 MF de pertes de l'exercice 1995, reportées à nouveau, auxquelles s'ajoutaient 5,6 MF 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 bénéficiaires 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.

5 - 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 (*CE, 3 juill. 2000, n° 133296, SA Éts Quemener : JurisData n° 2000-060132 ; Dr. fisc. 2000, n° 14, comm. 283, concl. G. Bachelier, note J. Turot ; RJF 2000, n° 333, concl. G. Bachelier. - CE, 9 mars 2005, n° 248825, min. c/ Baradé : JurisData n° 2005-080650 ; Dr. fisc. 2006, n° 10, comm. 223, concl. P. Collin ; Dr. sociétés 2005, comm. 123 ; RJF 2005, n° 564, chron. F. Berezziat ; BDCF 2005, n° 75, concl. P. Collin*).

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 personnes, 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 (*CE, 27 juill. 2006, n° 274762, Mme Marchal : JurisData n° 2006-080983 ; Dr. fisc. 2007, n° 17-18, comm. 467, concl. E. Glaser ; RJF 2006, n° 1517 ; BDCF 12/2006, n° 147, concl. E. Glaser*). 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, n° 01PA03876, Sté Soderec : RJF 2006, n° 991. - CAA Douai, 12 déc. 2006, n° 00DA00583, SA Slevmi : JurisData n° 2006-080892 ; Dr. fisc. 2006, n° 39, comm. 624 ; Dr. sociétés 2007, comm. 86 ; Procédures 2006, note J.-L. Pierre, p. 62 à 63*).

Surtout, la finalité d'une aide, 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 1er du jugement qui a constaté le non-lieu sur des sommes dégrévées par l'Administration demeure.

(...)

Par ces motifs nous concluons : 1° 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 ; 2° 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 ; (...)

Célia Verot
commissaire du Gouvernement

Note :

1 - Par l'arrêt sus-reproduit du 11 avril 2008, le Conseil d'État se prononce sur deux questions qui ne lui avaient pas encore été soumises relatives au régime fiscal d'une aide versée par une société mère à une de ses filiales. Il s'agissait, en effet, de déterminer la date à laquelle il y a lieu d'apprécier le caractère normal d'une telle aide ainsi que son régime fiscal lorsqu'elle bénéficie à une société de personnes ayant opté pour l'impôt sur les sociétés.

2 - La société Guy Dauphin Environnement (GDE) avait créé le 30 novembre 1994 une filiale sous la forme d'une société en nom collectif (sans avoir opté pour son imposition à l'impôt sur les sociétés) dont elle détenait 99,98 % du capital social. Cette société, la société Guy Dauphin Environnement Atlantique (GDEA), clôtura le 30 septembre 1995 un premier exercice social lourdement déficitaire qui dégagera un résultat négatif de 5,7 MF. Ce résultat négatif, en vertu des dispositions combinées des articles 8 et 238 *bis* K du CGI, était venu minorer à due concurrence le résultat fiscal de la société mère, la société GDE. À compter de l'exercice suivant, la société filiale opta pour être soumise à l'impôt sur les sociétés et participa à une opération de fusion avec une autre filiale de la société mère, la société SA Loire-Métaux. À cette occasion et afin de réaliser cette opération dans les meilleures conditions financières, la société mère consentit à la société GDEA une subvention d'un montant de 5,7 MF.

3 - Concernant la **date d'appréciation du caractère normal de l'aide**, la cour administrative d'appel de Nantes (*CAA Nantes, 25 mai 2005, n° 01NT01778*) avait analysé la situation financière de la filiale et constaté une situation nette positive à la clôture de l'exercice de la société mère. Ce niveau de capitaux propres résultait notamment de l'absorption par la société GDEA de la société SA Loire-Métaux. Dans ces conditions, la cour administrative d'appel de Nantes jugeant que l'appréciation du caractère normal de l'aide devait être effectuée à la clôture de l'exercice social, avait rejeté la déductibilité de l'aide.

L'administration fiscale dans une ancienne instruction (*Instr. 22 août 1983 : BOI 4 A-7-83, § 54 et 55 ; Dr. fisc. 1983, n° 32-38, instr. 7807*) avait déjà eu l'occasion de préciser que « pour apprécier la situation nette comptable - ou réelle - de la société bénéficiaire de l'abandon, il convient de se placer, en principe, à la date à laquelle l'abandon a été consenti. » Malgré cette doctrine favorable au contribuable qui prévoit l'appréciation du caractère normal d'une aide à la date de son octroi, la cour administrative d'appel de Nantes (*CAA Nantes, 15 oct. 1996, n° 94NT00623, SA DPC Strittmatter : JurisData n° 1996-045559 ; Dr. fisc. 1996, n° 49, comm. 1466 ; RJF 1997, n° 213*) avait jugé que « la déductibilité des abandons de créance consentis ne peut s'apprécier qu'à la date à laquelle la société mère clôt l'exercice au cours duquel ils ont été opérés » et confirmait donc s'agissant des sociétés GDEA et GDE sa jurisprudence. Cette position n'était pas celle qu'avait retenue la cour administrative d'appel de Nancy (*CAA Nancy, 2 avr. 1991, n° 89NC01330, SEB : Dr. fisc. 1991, n° 26, comm. 1329 ; RJF 1991, n° 1356*) qui au contraire avait jugé qu'il y avait lieu de se placer à la date de l'octroi de l'aide pour en apprécier la normalité.

Le Conseil d'État, confronté à cette première question, casse l'arrêt de la cour administrative d'appel de Nantes

sur le terrain de l'erreur de droit, en indiquant par un considérant explicite que l'appréciation du caractère normal d'une aide comme celle octroyée par la société GDE devait intervenir à la date à laquelle cette dernière est consentie. Il apparaissait en effet difficile que l'anormalité d'un acte puisse être jugée à la lumière d'événements économiques futurs inconnus du contribuable qui pourraient intervenir entre la date de cet acte et la date de clôture de l'exercice social de la société bénéficiaire (ou de son propre exercice). La jurisprudence particulière qu'est celle de l'acte anormal de gestion ne devrait s'appliquer qu'au regard des éléments objectifs portés à la connaissance du contribuable au moment où il réalise l'acte contesté.

Les juges du Conseil d'État permettent ainsi au contribuable de se déterminer, lorsque ce dernier décide des moyens à utiliser (aide ou augmentation de capital social) pour renflouer une filiale en difficulté, en fonction des seules données pouvant être portées à sa connaissance sans devoir anticiper sur l'évolution future des résultats de cette filiale.

Au cas particulier, la normalité de l'aide résultait de la constatation des difficultés financières auxquelles la société filiale était confrontée du fait qu'elle devait faire face à un passif important. De plus, il était avéré que la situation financière de la filiale suscitait de la part de la Banque de France des réserves graves. Dès lors, l'octroi de l'aide, poursuivant le double objectif d'assainir la situation de la filiale avant sa fusion et de préserver le renom de la société mère, devait être regardé comme normal.

4 - La question de la date à laquelle s'apprécie la normalité de l'acte est distincte de celle, qui n'était pas soumise au Conseil d'État, portant sur la **date à laquelle s'apprécie la situation nette négative d'une société bénéficiant d'une aide**. D'éminents commentateurs (*J. Turot, Fiscalité des groupes : du rififi dans les jurisprudences sur les abandons de créance : RJF 1992, p. 3*) ont avancé qu'il y avait lieu de se placer à la clôture de l'exercice de la société bénéficiaire de l'aide en raison du fait que l'impôt est assis sur une variation de l'actif net (*CGI, art. 38, 2*). Cette position n'apparaît pas unanimement partagée notamment dans la mesure où elle ne paraît pas entièrement compatible avec l'arrêt du Conseil d'État du 30 avril 1980 (*CE, plén., 30 avr. 1980, n° 16253 : JurisData n° 1980-606233 ; Dr. fisc. 1980, n° 30, comm. n° 1642 ; RJF 1980, n° 467, concl. B. Martin Laprade*) qui fait « le lien entre l'abandon consenti et la situation de la filiale au moment où elle en bénéficie » (*cf. J. Maïa, Quelles incidences fiscales pour un abandon de créance ? Des réponses jurisprudentielles utiles aux projets de restructuration : RJF 2001, p. 799*).

Nous inclinons plus volontiers pour la seconde analyse qui est de considérer qu'il y a lieu d'apprécier la situation nette négative d'une filiale à la date de l'octroi de l'aide. En effet, la société mère qui prend la décision de soutenir sa filiale n'a souvent pour seul élément d'appréciation que la situation économique de cette dernière à un instant précis. Elle ne peut de manière certaine apprécier les résultats économiques futurs de sa filiale et dès lors sa situation nette à la clôture de son exercice. Faire varier le quantum de déductibilité d'une aide en fonction d'éléments uniquement prévisionnels au moment où le contribuable prend sa décision nous semble difficilement conciliable avec une exigence de sécurité juridique.

Sur cet aspect précis, une difficulté de preuve de la situation nette négative de la filiale à la date de l'octroi de l'aide peut survenir. Il est indispensable pour le contribuable entendant déduire une subvention accordée de pouvoir démontrer, par le biais par exemple d'un arrêté comptable qui serait approuvé par les organes de direction de la filiale bénéficiaire de l'aide ou au moyen d'une attestation fournie par un expert indépendant, la situation nette réelle de la filiale lors de l'octroi de l'aide. Compte tenu de ces difficultés existantes pour prouver cette situation nette négative, il conviendra d'être particulièrement attentif à la constitution des moyens de preuve efficaces.

5 - La seconde question à laquelle les juges du Conseil d'État devaient répondre résultait d'une argumentation subsidiaire de l'administration fiscale qui faisait valoir qu'au cas particulier la possibilité de déduire l'aide financière de 5,7 MF accordée à la filiale aurait permis la **réalisation d'une double déduction**. En effet, la société bénéficiaire avait été soumise au régime fiscal des sociétés de personnes pour son exercice 1994-1995 à l'issue duquel elle avait constaté une perte de 5,7 MF puis opté pour être assujettie à l'impôt sur les sociétés lors de l'exercice suivant. Or, la société mère avait octroyé au cours de l'exercice 1995-1996 une subvention d'un montant de 5,7 MF alors qu'elle avait déjà déduit pour les besoins de la détermination de son résultat fiscal 1995-1996 un montant équivalent. L'administration fiscale faisait donc valoir que la déduction de l'aide permettait à la société mère de déduire deux fois la même perte.

Le Conseil d'État réfute cet argument en indiquant en premier lieu que le régime fiscal de la société bénéficiaire de l'aide est sans incidence sur le droit à déduire de la société l'octroyant. Les juges administratifs n'opèrent ainsi aucune distinction quant au régime fiscal de la société bénéficiaire pour déterminer la normalité d'une aide.

En second lieu et de manière presque surabondante, il est précisé par les juges que l'abandon de créances n'a pas eu « pour conséquence de permettre à la société de procéder à une double déduction ». Cette assertion

semble un moyen pour le Conseil d'État de réserver l'hypothèse où un contribuable réaliserait par le biais d'une aide au profit d'une société de personnes une opération d'une habileté fiscale qualifiée d'excessive.

Les arguments avancés par l'administration fiscale étaient séduisants car le Conseil d'État en matière de sociétés de personnes reconnaît les spécificités du régime fiscal de ces dernières (cf. notamment, *CE, 9 mars 2005, n° 248825, min. c/ Baradé : JurisData n° 2005-080650 ; Dr. fisc. 2006, n° 10, comm. 223, concl. P. Collin ; Dr. sociétés 2005, comm. 123 ; RJF 2005, n° 564, chron. F. Berezyiat ; BDCF 2005, n° 75, concl. P. Collin*), sur la cession des titres de ces sociétés et les ajustements qu'il est nécessaire de pratiquer pour déterminer le prix de revient fiscal de titres détenus par une société soumise à l'impôt sur les sociétés). Au cas présent, la société bénéficiaire de l'aide était au moment de son octroi une société soumise à l'impôt sur les sociétés. Appliquer un raisonnement tenant à son régime fiscal antérieur aurait conduit à d'inévitables difficultés d'application, notamment dans les hypothèses où le quantum de la participation de la société mère aurait varié dans le temps.

Le Conseil d'État ne retient pas cette analyse et apprécie uniquement la situation nette de la société bénéficiaire pour déduire le traitement fiscal de l'aide octroyée. Par ce biais, le Conseil d'État poursuit la construction du régime des aides entre société mère et filiale dans l'hypothèse où la société bénéficiaire est soumise au régime des sociétés de personnes.

Un récent arrêt (*CE, 27 juill. 2006, n° 274762, Mme Marchal : JurisData n° 2006-080983 ; Dr. fisc. 2007, n° 17-18, comm. 467, concl. E. Glaser ; RJF 2006, n° 1517 ; BDCF 12/2006, n° 147, concl. E. Glaser*) a pu fonder la cassation d'un arrêt de la cour administrative d'appel de Paris sur la seule circonstance que les associés d'une société de personnes subissaient une double imposition du fait des redressements opérés par l'Administration au titre des avances sans intérêts consentis à une société en nom collectif. Néanmoins, le Conseil d'État se fonde dans cet arrêt sur la situation nette négative prévisible à la clôture de l'exercice de la filiale bénéficiaire pour admettre la déduction de l'aide et non pas uniquement sur la situation de double imposition que subissaient les associés de la société de personnes. Le raisonnement des juges du Palais Royal n'est donc pas différent de celui qu'il tient lorsque la société mère et sa filiale sont soumises à l'impôt sur les sociétés. Soulignons également que dans cet arrêt le Conseil d'État se fonde sur une situation nette prévisible à la clôture de l'exercice pour permettre la déductibilité de l'aide en cause.

Il ne ressort donc pas qu'il existe pour le Conseil d'État une spécificité du traitement fiscal des aides au profit de sociétés de personnes car la seule constatation de ce régime fiscal ne permet pas d'autoriser la déduction d'une aide qui leur serait octroyée. Il s'agit sans doute là de la manifestation de la personnalité morale de ces sociétés de personnes et donc d'une pleine personnalité fiscale qui ne permet pas de confondre les intérêts de la société mère et de sa filiale.

Bénéfices industriels et commerciaux. - Charges déductibles. - Subventions. - Déduction antérieure des pertes de la filiale société de personnes (double déduction : non)

Encyclopédies : Fiscal ID, Fasc. 236-80, 236-95 et 1114