

CONCLUSIONS

Mme Céline GUIBE, Rapporteur publique

Cette affaire pose l'épineuse question de la distinction entre abandons de créance à caractère commercial ou à caractère financier.

La société Lamaï, anciennement RT2i, est à la tête d'un groupe qui exerçait, d'une part, une activité de conseil informatique, et, d'autre part, une activité de fabrication de pièces composites à destination, principalement, de clients du secteur aéronautique. Cette seconde branche d'activité reposait sur l'exploitation d'une technologie innovante utilisant des machines de tricotage 3D, qui permettent de réaliser des pièces sans découpe ni couture, et d'intégrer des propriétés mécaniques, acoustiques ou encore thermiques, par exemple en intégrant la fibre de carbone.

Pour développer cette activité, elle a créé, en 2005, la société Mipnet Industries, qui a repris un fabricant de pièces composites en difficulté. Cette filiale ayant rencontré des difficultés financières en 2014, la société RT2i lui a consenti un abandon de créances à hauteur de 653.685 euros, dont elle indique qu'il a permis d'éviter la liquidation judiciaire, au profit d'une procédure de sauvegarde ouverte le 24 septembre 2014.

Sans contester que cet abandon relevait d'une gestion commerciale normale, mais estimant, d'une part, qu'il présentait un caractère financier et, d'autre part, que les conditions de déduction prévues par le 13 de l'article 39 du CGI n'étaient pas remplies du fait que la procédure collective n'avait été ouverte que postérieurement à la date à laquelle l'aide avait été consentie, l'administration fiscale a réintégré la somme correspondante dans les résultats de la société RT2i au titre de l'exercice 2014.

La société a demandé la décharge des impositions supplémentaires en résultant, sans succès, devant le tribunal administratif de Toulouse. Elle vous demande d'annuler l'arrêt par lequel la cour administrative d'appel de Bordeaux a confirmé le jugement.

1. La société reproche à titre principal à la cour d'avoir jugé que l'abandon de créance en cause ne présentait pas de caractère commercial.

Rappelons que, parmi les abandons de créance consentis par une société mère à sa filiale, vous distinguez entre, d'une part, les abandons de nature commerciale, qui sont intégralement déductibles des résultats imposables de la mère, et, d'autre part, les abandons de nature financière, qui ne l'étaient, en vertu de votre jurisprudence traditionnelle, que dans la mesure où ils n'augmentaient pas la valeur de la participation de la société mère (plén. 30 avril 1980, n° 16253, au rec. RJF 6/80 n° 467, précisé par 21 juin 2022, société Ixcore, n° 447084, au rec., RJF 10/22 n° 822), et qui ne le sont, à l'exception des aides versées à une filiale faisant l'objet d'une procédure collective, plus du tout, depuis la réforme législative de 2012¹.

Selon votre jurisprudence, les abandons à caractère commercial sont ceux qui trouvent leur origine dans les relations commerciales entre les sociétés, en particulier lorsqu'elles exercent des activités complémentaires, et qu'il s'agit, par exemple, pour la mère de préserver un débouché ou une source d'approvisionnement (plén., 27 novembre 1981, n° 16814, au rec. RJF 1/82 n° 7). Quant aux abandons à caractère financier, ce sont ceux qui sont consentis par la mère dans le but de sauvegarder sa participation, d'éviter d'être appelée à combler le passif de sa filiale, ou de sauvegarder son propre renom, notamment auprès des établissements bancaires (plén. 20 novembre 1974, n° 85191, au rec. RJF 1/75 n° 10).

Il faut bien reconnaître, à la suite d'autres observateurs², que la distinction entre le commercial et le financier peut s'avérer ardue dans la pratique lorsque l'abandon répond à des motifs mixtes. Vous recherchez, alors, le motif prépondérant ayant conduit à consentir l'abandon (27 juin 1984, min. c/ Société Courtaulds, n° 35030, au rec., RJF 8-9/84 n° 937 ; 27 novembre 2010, min. c/ Caisse d'épargne de Lorraine Champagne Ardenne, n° 325281, RJF 1/11 n° 22).

Qu'en est-il en l'espèce ?

La justification présentée par la société requérante est la suivante. Alors qu'elle avait été créée en 2003 par deux ingénieurs, dont l'un était chargé de développer la branche informatique, et l'autre la branche composite de l'entreprise, la création de la filiale Mipnet Industries en 2005 était motivée par la volonté de disposer d'une unité de fabrication pour développer la technologie de tricotage 3D « RT2i »³ issue des travaux de recherche menés par la société mère. La filiale a d'abord testé la possibilité d'utiliser cette technologie pour la fabrication de matériaux composites, avant d'obtenir en 2011 une qualification de la société Dassault Industries pour équiper les avions Falcon F5X, et donc, un premier débouché commercial. La mère et la fille ont alors conclu un contrat de licence de savoir-faire et d'assistance technique le 11 avril 2011, qui ne prévoyait aucune contrepartie financière mais précisait que les perfectionnements apportés par la filiale au savoir-faire concédé par sa mère demeureront la propriété exclusive de cette dernière. Selon les explications présentées en appel, la mère aurait exploité les perfectionnements apportés par sa filiale entre 2011 et 2014 afin de rechercher, en son nom propre, d'autres débouchés commerciaux pour la technologie RT2i. L'abandon de créance aurait ainsi été motivé par la volonté de préserver un chiffre d'affaires futur

¹ Loi de finances rectificative pour 2012.

² Rapport de l'Assemblée nationale sur l'article 14 du projet de loi de finances rectificative pour 2012 ; G. de la Taille Lolainville, Aides financières entre entreprises : le Conseil d'Etat taille sans abattre, chron. RJF 8-9/22.

³ Pour « Renforts Tricotés Tridimensionnels pour l'Injection ».

dépendant de la poursuite des perfectionnements technologiques apportés par sa filiale, qui se serait ensuite matérialisé par des concessions d'exploitation signées avec les sociétés Saint-Gobain et Senior Aerospace en 2015, puis avec d'autres sociétés par la suite.

Cette thèse n'a pas convaincu la cour. Elle a relevé, en substance, que la concession de la technologie RT2i à sa filiale ne générerait pas de chiffre d'affaires direct pour la mère puisque le contrat signé en 2011 ne prévoyait pas le versement de redevances, que les perfectionnements apportés par sa filiale à cette technologie ne lui avaient, par ailleurs, procuré, au cours de la période 2011 à 2014, aucun chiffre d'affaires indirect, au titre d'une activité qu'elle aurait développée en propre dans le secteur des composites, et, enfin, ce motif étant énoncé à titre surabondant, que le chiffre d'affaires tiré de la concession, par la société mère, de l'exploitation de la technologie RT2i au cours des années postérieures à l'abandon résultait de la réintégration, dans l'activité propre de la mère, de la recherche et du développement de ce procédé.

A l'appui de son pourvoi, la société soutient qu'aucun de ces motifs n'est de nature à justifier la solution, en reprochant, en substance à la cour de s'être bornée à constater qu'elle ne réalisait pas de chiffre d'affaires avec sa filiale à la date de l'abandon de créance.

Relevons, à titre préalable, que, bien que vous ne l'ayez jamais jugé, la volonté de préserver une source de redevances, lorsque la mère est propriétaire d'un actif incorporel tel qu'un brevet ou un savoir-faire exploité par sa filiale, peut, indéniablement, justifier un abandon de créances de nature commerciale. En effet, votre jurisprudence ne réserve pas la notion de relation commerciale à la vente de produits, mais s'étend à la notion d'affaires au sens large (par analogie avec la TVA), et vous y avez, par exemple, déjà inclus les activités de prestations de services (7 février 2018, Société France Frais, n° 398676, RJF 5/18 n° 468).

Il doit en aller de même, à notre sens, lorsque le lien entre les sociétés n'est pas – ou pas seulement - celui de concédante à licenciée mais lorsque la mère, propriétaire d'un actif incorporel tel qu'un savoir-faire correspondant à une technologie industrielle, confie à sa fille des travaux de recherche ou de développement ayant pour objet de valoriser cet actif – ou de permettre de créer, à partir de l'actif d'origine, un nouvel actif, susceptible, le cas échéant, de faire l'objet d'un brevet, et dont la mère conserve la propriété. Dans ce cas, la mère est susceptible de bénéficier des retombées économiques des travaux réalisés par sa filiale en concédant, ensuite, l'exploitation de l'actif valorisé à des tiers, ou en cédant celui-ci. Tant que les travaux de recherche ne sont pas achevés et qu'il existe un potentiel de valorisation complémentaire de l'actif appartenant à la mère, il y a bien, dans cette configuration, un intérêt commercial pour cette dernière à maintenir en vie sa filiale en difficulté.

En effet, il n'est nullement exclu de retenir la nature commerciale d'un abandon qui viserait, non pas à préserver un chiffre d'affaires existant, mais à sauvegarder les perspectives d'un chiffre d'affaires futur. Tel peut être le cas lorsque les sociétés concernées se trouvent dans une phase de démarrage d'une nouvelle activité, et tout particulièrement en présence d'une activité innovante reposant sur des travaux de recherche et développement entrepris sur un temps économique relativement long avant d'espérer un retour sur investissement. Et, dans ce cadre, sauf à méconnaître le principe de non-immixtion dans la gestion des entreprises, il nous semble exclu que l'administration fiscale, et le juge après elle, portent une appréciation

tatillonne quant au caractère plus ou moins certain des retombées attendues, ou se déterminent au regard de l'horizon temporel, plus ou moins éloigné, à l'issue duquel elles sont susceptibles de se concrétiser, pourvu que ces perspectives soient tangibles et non purement éventuelles.

Relevons que, sur le terrain, cette fois, de l'acte anormal de gestion, vous avez déjà admis qu'une société qui devait recevoir l'exploitation exclusive pour la France d'un brevet mis au point par une société tierce, avait intérêt à apporter une aide à celle-ci afin qu'elle soit en mesure de poursuivre les travaux de mise au point de ce prototype (3 décembre 1975, n° 89412, au rec., RJF 2/1976 n° 56). Dans la mesure où les aides consenties à une société tierce ne sont admises en déduction que si elles répondent à un intérêt commercial, le raisonnement tenu dans ce précédent est transposable lorsqu'il s'agit d'apprécier si l'aide consentie par une mère à sa filiale répond, ou non, à un motif commercial.

Au cas d'espèce, l'on comprend bien, pour la mère propriétaire de la technologie RT2i, l'intérêt de disposer d'une unité de production industrielle pour la tester et l'améliorer, mais aussi pour en démontrer le potentiel d'exploitation commerciale auprès de futurs clients. Prosaïquement, il était plus facile de vendre cette technologie auprès d'avionneurs en mettant en avant les équipements des Falcon de la société Dassault qu'en se prévalant de résultats de recherche en laboratoire.

Dans ce contexte les juges d'appel se sont, à tort, focalisés sur l'absence de retombées financières actuelles pour la mère, à la date à laquelle elle a consenti l'abandon de créances, en négligeant les retombées commerciales potentielles de sa relation avec sa filiale, à la même date. Le chiffre d'affaires tiré, entre 2016 et 2018, de la concession de l'exploitation de la technologie RT2i auprès des sociétés Saint-Gobain et Senior Aerospace puis Louis Vuitton et Ratier n'est mentionné qu'à titre surabondant – pour être, au demeurant, écarté, au terme d'une lecture erronée des pièces du dossier, comme n'étant pas imputable à l'activité de la filiale.

Ces concessions étaient, en effet, le fruit des longues années de développement de la technologie, y compris par la filiale, ce qui apparaît d'autant plus évident que les premières conventions ont été signées dès le premier semestre 2015. Il n'est pas contestable qu'en 2014, les perfectionnements apportés par la filiale, qui avaient permis de mettre au point des équipements commercialisés auprès de Dassault, avaient une valeur économique importante pour la mère. L'existence d'un potentiel de valorisation continue, via des améliorations futures de la technologie, n'était pas contesté non plus et justifiait, selon nous, le choix de la mère d'aider sa filiale. Quant au fait qu'elle aurait pu, dès 2014, adopter un autre mode d'organisation au sein du groupe en assumant seule, à son niveau, la poursuite des travaux de développement de la technologie RT2i – ce qui n'aurait pas été sans coût -, il s'agit d'un choix d'organisation de l'entreprise dont il n'appartient pas au juge d'apprécier l'opportunité.

Les éléments que nous venons d'exposer démontrent l'importance de la technologie RT2i dans le modèle économique de la requérante, dont dépendait sa rentabilité future. Il n'était, par ailleurs, pas contesté que l'activité informatique de la société requérante ne présentait plus, à la date à laquelle a été consenti l'abandon, qu'un caractère résiduel. L'ensemble de ces

éléments nous paraissent, ainsi, de nature à démontrer que le motif commercial de l'abandon de créance était prépondérant par rapport à ses motifs financiers.

Vous pourrez, au choix, retenir l'erreur de droit ou l'erreur de qualification juridique des faits⁴, toutes deux invoquées par le pourvoi, pour censurer l'arrêt de la cour.

Nous vous proposons de privilégier la première option, et de vous livrer à l'appréciation des faits dans le cadre du règlement au fond au litige. Vous annulerez le jugement du tribunal, qui est entaché de la même erreur que l'arrêt de la cour, et accorder la décharge des impositions en litige.

PCMNC à l'annulation de l'arrêt attaqué et du jugement du TA de Toulouse, à la décharge de la cotisation supplémentaire d'IS mise à la charge de la requérante au titre de l'exercice clos en 2014 et à ce que l'Etat verse à cette société une somme de 5000 euros au titre de l'article L. 761-1 du CJA.

⁴ La qualification, commerciale ou financière, d'un abandon de créance fait l'objet d'un contrôle d'erreur de qualification juridique en cassation : 27 novembre 2010, min. c/ Caisse d'épargne de Lorraine Champagne Ardenne, n° 325281, RJF 1/11 n° 22.