N° 355694
Société Kepler Equities

3e et 8e sous-sections réunies
Séance du 13 novembre 2013
Lecture du 4 décembre 2013

CONCLUSIONS

Vincent Daumas, rapporteur public

La présente affaire vous offre l'occasion d'apporter une précision sur les conditions d'application de votre jurisprudence de section du 16 mai 2003 *Société Télécoise* (n° 222956, au Recueil et à la RJF 7/03 n° 823, avec chronique L. Olléon et concl. M.-H. Mitjavile au BDCF 7/03 n° 91), qui est relative au champ d'application territorial de l'impôt sur les sociétés. Ce champ d'application est défini par les dispositions de l'article 209 du code général des impôts, selon lesquelles la base imposable est constituée en principe des seuls « bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France ». La jurisprudence *Télécoise* traite de l'hypothèse dans laquelle une société dont le siège est en France déploie une partie de son activité à l'étranger au travers d'une succursale, c'est-à-dire d'une émanation de la société qui ne revêt pas la forme d'une personne juridiquement distincte. Vous avez admis que, dans une telle hypothèse, la société peut déduire de ses résultats imposables en France les pertes résultant des aides apportées à la succursale dès lors qu'elles s'inscrivent dans le cadre de relations commerciales nouées entre la société et sa succursale qui favorisent le maintien ou le développement des activités exercées en France par la société. Les règles de territorialité de l'impôt sur les sociétés impliquent donc de distinguer, au sein d'une même personne morale, deux « personnalités fiscales » : celle du siège français d'une part, celle de la succursale étrangère d'autre part.

La société Kepler Equities est une entreprise d'investissement dont le siège est à Paris. Elle intervient sur plusieurs places boursières européennes grâce à différentes succursales. Au cours des exercices clos en 2000 et 2001, la société a consenti des avances à ses succursales néerlandaise et suédoise. Ces succursales ayant par la suite enregistré des pertes d'exploitation, la société a décidé, au cours des exercices clos entre 2001 et 2004, d'abandonner une partie de ces avances, à hauteur des pertes réalisées par les deux succursales au titre de ces différents exercices. La société n'a pas immédiatement déduit ces sommes de ses résultats déclarés pour l'établissement de l'impôt sur les sociétés. Toutefois, elle a ultérieurement prétendu procéder à cette déduction, par voie de compensation au titre des exercices clos en 2001 et 2002, par voie de réclamation au titre des exercices clos en 2003 et 2004. A l'appui de cette déduction, la société a fait valoir que les aides consenties à ses succursales avaient concouru, au moins pour partie, à l'activité exercée en France depuis son siège.

Le tribunal administratif a fait droit aux prétentions de la société mais, sur appel du ministre, la cour administrative d'appel de Paris a inversé la solution. La cour a jugé, d'une part, que les éléments avancés par la société ne permettaient pas de considérer que les avances consenties aux succursales auraient eu pour contrepartie, pour la totalité de leur montant, le

Ces conclusions peuvent être reproduites librement à la condition de n'en pas dénaturer le texte.

développement de l'activité exercée en France. Mais elle a admis, d'autre part, que ces avances avaient contribué dans une certaine mesure à la formation du résultat imposable en France, donc que celles-ci étaient, en principe, partiellement déductibles. Toutefois, faute de précisions apportées par la société permettant d'apprécier l'importance relative de l'activité des succursales contribuant à la réalisation de produits imposables en France, la cour a jugé que la société ne pouvait prétendre à cette déduction partielle. Dit autrement, la cour a jugé que l'indétermination de la fraction de l'aide venant concourir au résultat imposable en France fait obstacle à toute déduction, alors même que l'existence de cette fraction déductible de l'aide est établie.

1. Le pourvoi de la société critique ce raisonnement par un moyen qualifié doublement d'erreur de droit et d'erreur de qualification juridique des faits. Nous allons revenir plus en détail sur l'argumentation qu'elle développe à son appui. Mais nous voudrions d'emblée indiquer qu'à notre avis, elle est vouée à l'échec.

La solution de la cour nous paraît en effet solidement appuyée sur la règle selon laquelle, en matière de bénéfices industriels et commerciaux et donc d'impôt sur les sociétés, il appartient toujours au contribuable qui prétend déduire une charge sur le fondement des articles 38 et 39 du CGI de justifier tant de son montant que de la correction de son inscription en comptabilité, c'est-à-dire du principe même de sa déductibilité – et ceci, notons-le, en amont d'une éventuelle discussion sur le point de savoir si cette charge doit être regardée comme procédant d'une gestion normale. Il ne faut pas perdre de vue en effet que, si l'arrière-plan de la présente affaire a trait à la territorialité de l'impôt sur les sociétés, le litige se noue sur la question de la déductibilité de charges, les avances abandonnées par le siège au profit de ses succursales. Tel était bien le cas aussi dans l'affaire *Société Télécoise* : si vous appliquez, dans cette affaire, l'article 209 du CGI, relatif au champ d'application territorial de l'impôt sur les sociétés, c'est pour statuer sur la déductibilité, au regard des dispositions des articles 38 et 39 du CGI, d'une provision pour créances douteuses que la société avait constituée pour faire face au risque de perte des avances consenties à une de ses succursales à l'étranger.

La règle dégagée par votre décision de section *Société Télécoise* du 16 mai 2003 doit donc s'appliquer compte tenu des précisions apportées par une autre décision de section, du 20 juin suivant – nous voulons parler de l'affaire *Société établissements Lebreton* (CE section, 20 juin 2003, société établissements Lebreton, comptoir général de peintures, n° 232832, au Recueil p. 273 et à la RJF 2003 n° 1140 avec les conclusions de P. Collin). Dans cette dernière décision vous avez précisé que, pour l'application des articles 38 et 39 du CGI, le contribuable apporte la justification qui lui incombe du principe de la déductibilité d'une charge et de son montant par la production de tous éléments suffisamment précis portant sur la nature de la charge en cause, ainsi que sur l'existence et la valeur de la contrepartie qu'il en a retirée. L'application de ces règles de preuve à la problématique *Télécoise* nous paraît conduire à la proposition suivante : une société qui n'apporte aucun élément permettant d'évaluer dans quelle mesure une somme qu'elle expose en faveur d'une succursale à l'étranger peut concourir à son activité exercée en France ne justifie pas la correcte inscription en comptabilité de cette somme qu'elle entend déduire en charge.

La combinaison des jurisprudences *Télécoise* et *Lebreton* fournit donc une assise particulièrement solide à la solution de la cour.

Ces conclusions peuvent être reproduites librement à la condition de n'en pas dénaturer le texte.

2. Et aucun des arguments du pourvoi ne conduit, selon nous, à l'ébranler.

En premier lieu, contrairement à ce qui est soutenu, la solution de la cour ne conduit nullement à faire revivre le critère de déductiblité de l'affectation de l'aide, qui a été abandonné par votre jurisprudence.

En deuxième lieu, la société fait valoir que pour déterminer la fraction de l'aide concourant à l'activité du siège en France, il faut nécessairement se référer à une clé de répartition qui reflète l'activité passée alors que l'aide a vocation à développer une activité future. A notre avis, c'est inexact car nous croyons possible de s'appuyer sur d'autres éléments pour démontrer dans quelle mesure l'aide a vocation à favoriser l'activité du siège, par exemple en évaluant la part des moyens de la succursale consacrée au développement de cette activité. Et en tout état de cause, rien ne nous paraît interdire, à défaut de meilleure méthode, le recours à l'extrapolation dans le temps.

En troisième lieu, la société se prévaut du « réalisme du droit fiscal » pour revendiquer des règles simples. Mais la solution retenue par la cour n'implique rien d'autre que la prise en compte de la réalité des relations entre le siège et la succursale. Et en tout état de cause, les difficultés pratiques de la mise en œuvre d'une règle de droit ne peuvent à elles seules justifier qu'on ne l'applique pas. Encore moins s'il s'agit d'une règle d'une portée telle que la territorialité de l'impôt sur les sociétés.

En quatrième lieu, selon le pourvoi, votre jurisprudence aurait déjà admis que la déductibilité d'un abandon de créance s'apprécie globalement, au regard de la seule contrepartie qui répond à l'intérêt du contribuable. Elle cite à l'appui de cette argumentation plusieurs de vos décisions : CE section, 10 juillet 1992, société Musel SBP (n° 110213, aux tables du Recueil et à la RJF 8-9/92 n° 124 avec concl. O. Fouquet p. 673) ; CE 28 avril 2006, société financière Agache (n° 275147, aux tables du Recueil et à la RJF 7/06 n° 825, concl. F. Séners au BDCF 7/06 n° 81) ; CE 30 juin 2008, société civile du groupe Comte (n° 291710, au Recueil et à la RJF 10/08 n° 1048, concl. E. Glaser au BDCF 10/08 n°118). Mais aucune de ces références n'a, en tout état de cause, la portée que le pourvoi leur attribue.

La décision de section *Société Musel* juge que, dès lors qu'une opération n'est pas contraire ou étrangère aux intérêts d'une entreprise, la circonstance qu'elle puisse comporter un avantage éventuel pour un tiers ne suffit pas à lui conférer le caractère d'un acte anormal de gestion. Etaient en cause dans cette affaire des primes versées par une société à raison du contrat d'assurance-décès souscrit, à la demande de sa banque, par son dirigeant qui s'était porté personnellement caution d'un crédit accordé à la société. Vous avez jugé que ces primes étaient déductibles des résultats de la société malgré la circonstance que les membres de la famille du dirigeant étaient désignés comme bénéficiaires subsidiaires du capital-décès.

La solution retenue dans l'affaire *Société financière Agache* relève de la même logique. Dans cette affaire la société en question avait débauché les principaux collaborateurs d'une société concurrente dans des conditions assez peu élégantes afin de les faire recruter par une nouvelle filiale en cours de constitution. Elle s'était engagée par convention auprès d'eux à supporter l'intégralité des condamnations éventuellement encourues en conséquence de ses agissements. De fait, la société mère et les collaborateurs débauchés avaient été condamnés solidairement à réparer le préjudice causé à la société concurrente. Vous avez jugé que la prise en charge intégrale par la société mère des conséquences financières de cette

Ces conclusions peuvent être reproduites librement à la condition de n'en pas dénaturer le texte.

condamnation n'était pas constitutive d'un acte anormal de gestion dès lors qu'elle n'était ni contraire ni étrangère à ses intérêts, malgré la circonstance qu'elle pouvait impliquer l'octroi d'un avantage aux collaborateurs débauchés et bénéficiait directement à sa filiale en cours de constitution.

C'est encore la même logique qui est à l'œuvre dans la décision *Société civile du Groupe Comte*. Les associés personnes physiques d'une société, répondant aux exigences des banques, s'étaient portés personnellement caution pour sa filiale. Puis la société mère s'était engagée à prendre en charge les conséquences financières de ces engagements de caution. Il n'était pas contesté que la société mère avait alors intérêt au maintien des cautions personnelles de ses associés pour faciliter le fonctionnement de sa filiale. Vous avez jugé que, dans ces conditions, l'exécution par la société mère de son engagement à l'égard de ses associés ne relevait pas d'un acte anormal de gestion.

Vous voyez que ces précédents ont tous trait à des configurations dans lesquelles il n'est pas douteux que les déductions litigieuses procèdent d'opérations effectuées dans l'intérêt des sociétés en cause. La difficulté venait de ce qu'elles profitaient aussi, à titre subsidiaire ou incident, à des tiers. Vous renoncez effectivement, dans de telles hypothèses, à remettre en cause en totalité ou en partie les déductions opérées. Vous y renoncez peut-être, certes, parce qu'il serait très difficile en pratique d'évaluer dans quelle mesure les sommes prises en charge par la société qui pratique la déduction ont profité aux tiers. Mais vous y renoncez avant tout parce qu'en dépit de cette circonstance, vous admettez qu'elles ont été exposées, pour la totalité de leur montant, dans l'intérêt de cette société.

Ces précédents n'ont, à notre avis, pas grand-chose à voir avec le cas d'espèce qui est beaucoup plus simple et nous paraît en outre se situer, nous l'avons dit, en amont de la question de l'existence d'un acte anormal de gestion. Une aide est consentie par une société dont le siège est en France à une succursale étrangère. Elle n'est déductible, eu égard au champ territorial de l'impôt sur les sociétés et ainsi que l'a précisé votre décision *Société Télécoise*, que si elle se rattache à l'activité du siège, l'activité exercée en France. Il ne nous semble y avoir aucune difficulté insurmontable à procéder à ce rattachement. La société vous indique elle-même, et c'est ce qui a conduit la cour a admettre le principe d'une déductibilité partielle de l'aide, que le siège facture des commissions à ses succursales au titre des ordres que les clients étrangers de ces succursales souhaitent passer sur la bourse de Paris – les succursales seraient donc des « apporteuses d'affaires » pour le siège. Rien n'empêcherait selon nous une déduction de l'aide accordée à chaque succursale à hauteur du rapport entre le chiffre d'affaires représenté par ces commissions et celui réalisé par la succursale – sous réserve d'une éventuelle critique de cette déduction sous l'angle de l'acte anormal de gestion, si le montant ainsi obtenu s'avérait totalement disproportionné aux avantages retirés par le siège de l'accroissement de sa propre activité. Mais comme l'a relevé la cour, à aucun moment la société n'a tenté de chiffrer la part de l'activité des succursales contribuant à celle exercée en France. Elle s'est lancée dans une bataille de principe et nous pensons qu'elle ne peut pas la gagner.

Par ces motifs nous concluons au rejet du pourvoi.

Ces conclusions peuvent être reproduites librement à la condition de n'en pas dénaturer le texte.