



HAL
open science

La fiscalité des aides interentreprises

Andotiana Andriamanantenasa

► **To cite this version:**

Andotiana Andriamanantenasa. La fiscalité des aides interentreprises. Droit. 2014. dumas-01175952

HAL Id: dumas-01175952

<https://dumas.ccsd.cnrs.fr/dumas-01175952>

Submitted on 13 Jul 2015

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.



UNIVERSITÉ
DE REIMS
CHAMPAGNE-ARDENNE

La fiscalité des aides interentreprises

Mémoire sous la direction de Monsieur Pascal Jacquemin

Master 2 Droit des Affaires- Droit des PMI- PME

Année universitaire 2013-2014

Université de Reims- Champagne Ardennes

ANDRIAMANANTENASOA Andotiana

Sommaire

Introduction	4
Partie 1 : Le régime général des aides interentreprises	10
Chapitre 1: La présentation des aides interentreprises	11
Section 1 : La diversité des formes d'aides interentreprises	11
Section 2 : Le caractère commercial ou financier des aides interentreprises	15
Chapitre 2:L'encadrement des aides interentreprises.....	19
Section 1:Le contrôle relatif à la normalité de l'aide	20
Section 2 : Le durcissement du régime des aides interentreprises	24
Partie 2 : L'encadrement particulier des aides interentreprises au sein d'un groupe multinational.....	28
Chapitre 1 : La prise en considération des difficultés d'une entreprise étrangère	29
Section 1 : Le principe de territorialité : un obstacle à la prise en compte des difficultés d'une société étrangère au niveau de la société mère française ?	29
Section 2 : Les mécanismes de prise en compte des difficultés des sociétés étrangères .	34
Chapitre 2 : La fiscalité des aides interentreprises transfrontalières : le traitement des risques d'évaporation fiscale	37
Section1 : Les prix de transfert : la pratique	38
Section 2 : Les prix de transfert : la répression	42
Bibliographie.....	46

Liste des abréviations

ACDLEC Association

CE Conseil d'Etat

CGI Code Général des Impôts

EIRL Entreprise Individuelle à Responsabilité Limitée

LFR Loi de Finances Rectificative

LPF Livre des Procédures Fiscales

OCDE Organisme du Commerce et du Développement Economique

PWC PriceWaterhouse Coopers

TVA Taxe sur la Valeur Ajoutée

Introduction

Les entreprises ont une place importante dans l'économie française, pourtant la notion d' « entreprise » n'a jamais été définie par le législateur. Traditionnellement, une entreprise est une « unité économique qui implique la mise en œuvre de moyens humains et matériels de production ou de distribution des richesses reposant sur une organisation préétablie ».¹

L'internationalisation de la vie des affaires a amené le gouvernement à renouveler cette conception. Un décret du 12 décembre 2008 a ainsi défini l'entreprise comme étant « la plus petite combinaison d'unités légales qui constitue une unité organisationnelle de production de biens et de services jouissant d'une certaine autonomie de décision, notamment pour l'affectation de ses ressources courantes »². Cette définition permet d'appréhender la notion de groupe, dont la rentabilité émane de la complémentarité des différentes sociétés qui la composent. Pourtant, sur le plan fiscal, le groupe n'est pas reconnu comme une entité autonome : seules les entreprises qui le composent sont appréhendées par les règles fiscales.

Une entreprise peut être une structure privée ou publique. Elle a le choix entre diverses formes juridiques, mais quelque soit son activité, sa taille, son régime d'imposition, une entreprise doit se préserver et doit toujours agir dans son propre intérêt.

C'est cet « intérêt » de l'entreprise que l'Administration fiscale s'évertue à contrôler dans les opérations qu'elle effectue. Or, cette notion est elle-même difficile à appréhender. En la matière, les débats doctrinaux sont venus nourrir une jurisprudence peu abondante. Alors que des auteurs soutiennent que l'intérêt de l'entreprise peut être confondu avec l'intérêt social, d'autres voient un intérêt plus large, en prenant en compte les intérêts non pas seulement des associés, mais également des salariés, des créanciers, ou encore de l'Etat. Force est de constater que selon la branche de droit concernée, la conception de l' « intérêt » à protéger n'est pas la même. Ainsi, en réprimant les abus de biens sociaux, l'intérêt social en droit des sociétés est protégé par le juge pénal. En droit fiscal, l'Administration fiscale, et le cas échéant le juge fiscal défendent cet intérêt de l'entreprise en ayant recours à la théorie de l'acte anormal de gestion. La différence notable entre les deux actions est caractérisée par le fait que l'Administration fiscale peut invoquer l'acte anormal de gestion, sans avoir été préalablement saisi par une tierce personne.

¹ Définition proposée par le Lexique des termes juridiques, 15^{ème} édition, Dalloz

² Décret n° 2008-1354 Art 1er

Au fil des années, la jurisprudence a affiné sa conception, il est désormais admis que l'intérêt protégé par le droit fiscal est celui de l'exploitation. Dès lors, les charges exposées par une entreprise doivent être justifiées par l'intérêt de l'exploitation pour pouvoir être déduites du résultat imposable. Le dirigeant d'une entreprise n'est pas libre de déduire toutes les charges exposées par son entreprise de son résultat fiscal.

Or, la rentabilité d'une entreprise repose essentiellement sur la capacité de ses dirigeants à prendre des décisions, et à soumettre l'exploitation à leurs choix de gestion. Cette liberté de gestion qui est reconnue dans son principe, trouve alors indubitablement ses limites.

La difficile voire impossible conciliation de la liberté de gestion et de l'acte anormal de gestion trouvent leurs illustrations dans les aides interentreprises. Ce sont des aides qu'une entreprise consent dans l'intérêt direct d'une entreprise tierce. Ces aides sont d'une grande variété ; elles peuvent être motivées par des intérêts commerciaux, ou encore pour des raisons exclusivement financières. Les aides interentreprises constituent des charges pour l'entreprise consentante. L'enjeu fiscal qui ressort de cette pratique est de savoir si les aides apportées sont déductibles ou non du résultat imposable de l'entreprise consentante.

Aussi appréhendons au préalable les principes régissant le processus de détermination du résultat fiscal d'une entreprise.

Le principe d'imposition des résultats des entreprises.

Dès lors qu'elle a vocation à créer de la richesse, et à générer du profit sur le territoire français, une entreprise se trouve soumise à des « prélèvements obligatoires sans contrepartie directe »³, au profit de l'Etat français. Elles n'échappent pas à l'imposition, principe, qui a toujours existé dans notre société, et dont le fondement tire sa source dans la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen, en son article 13, disposant que « pour l'entretien de la force publique et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable ».

Nécessaire au financement du budget de l'Etat, l'impôt trouve sa force obligatoire dans la loi. Aussi, chaque année une loi de finances est préparée et votée pour organiser le budget de l'Etat. Et chaque année, presque de manière rituelle, les lois de finances viennent rajouter ou supprimer des mécanismes fiscaux, « tout aussi complexes qu'éphémères »⁴, selon les besoins et les courants politiques du moment.

³ Définition de la notion d' « impôt »

⁴ Avant-propos – M. Cozian, F. Deboissy, Précis de fiscalité des entreprises, 37^{ème} édition, Lexis Nexis

Déjà en 2010, le paysage économique français comptait 3,2 millions de PME⁵. Elles sont sources de richesse mais aussi d'emploi, et n'échappent donc pas aux préoccupations du législateur fiscal. De plus, la tendance des dernières lois budgétaires est de moraliser la vie des affaires. Récemment encore, la Loi de Finances Rectificative pour 2012 a modifié de manière importante le régime fiscal des aides interentreprises. La LFR pour 2014 ne se contente pas de renforcer les moyens de contrôle de l'Administration fiscale, mais améliore les outils de lutte contre l'évasion fiscale et l'optimisation fiscale.

De manière énumérative, une entreprise est soumise à différentes sortes de prélèvements. Elles sont imposées sur leur capital, sur leurs chiffres d'affaires, mais surtout sur leurs résultats. C'est essentiellement sur le résultat de l'entreprise qu'influe la pratique des aides interentreprises.

Le régime d'imposition des résultats des entreprises est différent selon la forme de l'entreprise. En principe, les entreprises individuelles sont soumises à la fiscalité des ménages, tandis que les sociétés de capitaux sont soumises à l'impôt sur les sociétés. Nous excluons les entreprises individuelles de nos réflexions, car nous estimons que la nature et la taille de leurs activités rendent la pratique des aides interentreprises rare, si ce n'est improbable.

En réalité les entreprises individuelles sont liées à la personne même de l'entrepreneur. Elles n'ont pas de personnalité juridique et ne sont pas dotées d'un patrimoine distinct de celui de l'entrepreneur. Il apparaît alors nécessaire d'encadrer le patrimoine d'affectation de ce dernier.⁶

⁵www.economie-gouv.fr/cedef/chiffres-cles-des-pme (avril 2014)

⁶L'entrepreneur doit séparer son patrimoine en deux: son patrimoine personnel, et son patrimoine professionnel. En la matière, la liberté d'affectation comptable de l'entrepreneur, érigée par la loi de finances rectificative pour 2010, ainsi que le statut de l'EIRL mis en place par la loi du 15 juin 2010 viennent organiser le patrimoine de l'entrepreneur. Force fut alors de constater l'absence de succès de ces mécanismes. D'une part, la liberté d'affectation comptable avait fait l'objet de dérives, puisque dès lors que l'entrepreneur inscrivait en comptabilité des éléments d'actifs ou de passifs dans le bilan, cette décision était opposable à l'administration. D'autre part, le statut de l'EIRL n'a pas trouvé le succès escompté car a très vite montré ses limites. Il prévoit des obligations déclaratives et comptables toutes aussi importantes que dans une société soumise à l'impôt sur les sociétés, tout en n'offrant finalement peu de sécurité au patrimoine de l'entrepreneur. Fortement critiqués, les effets fiscaux de la théorie du bilan ont été supprimés, à partir des bilans ouverts à compter du 1^{er} janvier 2012. Les nouvelles règles de détermination du résultat fiscal de l'entreprise individuelle ne prennent désormais plus en compte que les éléments qui proviennent effectivement de l'activité exercée. Même si la liberté d'affectation comptable de l'entrepreneur n'est pas remise en cause, au terme des rectifications prévues par l'article 155 II du code général des Impôts, le résultat comptable de l'entreprise n'est

A l'opposé de l'entreprise individuelle, notre étude se portera plus généralement sur les groupes de sociétés. Certes, des aides interentreprises peuvent être consenties entre entreprises indépendantes⁷, mais surtout entre des sociétés liées. C'est la dépendance des sociétés entre elles qui justifie alors la volonté de s'« entraider ». Des auteurs, comme Mr M. Chadefaux, vont jusqu'à constater que le groupe conduit les sociétés qui le composent sur les plans financiers, politiques voire organisationnels.

L'intérêt du groupe prévaut alors aux intérêts de chaque entité qui la constitue, par la manière de gouverner et d'échanger. Or, cette situation économique de fait est incompatible avec notre droit interne et le droit européen, qui ne reconnaissent pas le groupe de sociétés comme étant une personne juridique autonome. En effet, nous verrons que le juge fiscal exclut la déductibilité d'une aide accordée au nom de l'intérêt du groupe. Celle-ci ne sera déductible que si elle ne représente pas un acte anormal de gestion au regard de l'exploitation ; car c'est sur les résultats de l'exploitation que va peser l'impôt sur les sociétés.

Selon le gouvernement, 1,4 millions des entreprises relèvent de l'impôt sur les sociétés, soit environ un tiers des entreprises immatriculées en France.⁸ Parmi ces chiffres, il y a les sociétés qui sont soumises de plein droit à l'impôt sur les sociétés, et celles qui ont opté pour cet impôt.

Parce qu'elles bénéficient d'une présomption de commercialité, les sociétés de capitaux sont soumises de plein droit à l'impôt sur les sociétés. Cet impôt n'est pas directement dû par les associés, mais par la société elle-même, sur les résultats qu'elle a dégagés. Ainsi, le taux de cet impôt dépend du montant du chiffre d'affaires de la société. Pour les entreprises ayant un chiffre d'affaires de plus de 7 630 000 euros, le taux d'imposition est de 33,33 %. Pour celles qui ont un chiffre d'affaires inférieur à cela, elles peuvent bénéficier d'un taux réduit sous certaines conditions.⁹ Il existe aussi des taux d'imposition spécifiques liés à la nature des bénéfices.¹⁰

Le résultat imposable a pour origine le résultat comptable de l'entreprise, qui fait l'objet de retraitements fiscaux. Ce sont des opérations de déductions et de réintégrations selon les règles fiscales en vigueur au moment de la clôture des comptes. Elles sont

plus nécessairement le résultat fiscal. C'est enfin ce résultat fiscal qui fait l'objet d'une imposition relevant de la fiscalité des ménages.

⁷ Relations franchisés/franchiseur- Réseaux de distribution

⁸ www.impots.gouv.fr

⁹ Capital versé aux associés et détenus par au moins 75 % par des personnes physiques : imposition à 15 % pour les 38 120 premiers euros de bénéfices, ensuite imposition à 33,33% pour le reste des bénéfices.

¹⁰ Exemple : Les plus-values long terme sont soumis à un taux réduits de 15 %

importantes aussi bien pour l'entreprise, que pour l'Administration fiscale, car à l'issue de celles-ci, l'assiette d'imposition peuvent s'en trouver considérablement modifier.

L'article 39 du CGI dispose que « le bénéfice net est établi sous déduction de toutes les charges ». En se déduisant du bénéfice brut de l'entreprise, les charges réduisent l'assiette d'imposition. Or, pour pouvoir être admise en déduction une charge exposée doit répondre à plusieurs critères cumulatifs, et ne doit pas faire l'objet d'une exclusion légale de déduction¹¹, comme il est désormais le cas des aides interentreprises à caractère non commercial, depuis la LFR pour 2012.

Pour être déductible, la charge doit avoir été effective et justifiée ; elle doit avoir été exposée au titre duquel la demande de déduction a été faite, mais surtout, elle doit avoir été exposée dans l'intérêt de l'exploitation.

Les aides interentreprises n'échappent à ces conditions légales de déductibilité, mais font également l'objet d'un encadrement particulier.

Les enjeux liés à la pratique des aides interentreprises

L'encadrement des aides interentreprises est incontestablement au cœur des préoccupations fiscales actuelles du législateur. S'il est normal entre sociétés issues d'un même groupe de se secourir en cas de difficulté, la limite à cet élan «familial»¹² se trouve dans l'acte anormal de gestion. L'Administration fiscale ne peut tolérer la déduction d'une charge exposée par l'entreprise, dépourvue de contrepartie réelle. Le contrôle de l'existence de cette contrepartie est laissé à l'appréciation souveraine du juge fiscal. Or, celui-ci s'est montré tantôt indécis, tantôt laxiste. Le législateur a ainsi voulu mettre un coup d'arrêt à une jurisprudence trop permissive en érigeant le principe de non déductibilité des aides à caractère non commercial, désormais inséré dans l'article 39, 13 alinéa 1er du CGI.¹³

Force est alors d'admettre que s'il est réellement une motivation commerciale dans les aides interentreprises dans un groupe de sociétés national, il n'en est pas tout autant lorsqu'il s'agit de grandes entreprises internationales. Le caractère transfrontalier des opérations interentreprises entraîne un risque de déperdition fiscale plus important. Du fait de la conjoncture économique, la pratique des aides interentreprises est devenue pour les grands groupes multinationaux un outil efficace d'optimisation fiscale. L'enjeu des pouvoirs français

¹¹ L'article 39 dispose que les amendes, les dépenses somptuaires ainsi que les frais de représentation sont exclus de la déduction.

¹² Mr Cozian disait en ces termes que « la famille c'est fait pour ça ».

¹³ Art 39.13 CGI al 1^{er} « Sont exclues des charges déductibles pour l'établissement de l'impôt les aides de toute nature consenties à une autre entreprise, à l'exception des aides à caractère commercial. »

est aujourd'hui de lutter contre ces pratiques, tout en sauvegardant la compétitivité des entreprises françaises et maintenant l'attractivité de la France au regard des investissements économiques. Dès lors, même si notre système fiscal d'imposition sur les sociétés est caractérisé par le principe de territorialité, il admet la prise en compte des difficultés connues des sociétés étrangères. Toutefois, le transfert indirect des bénéficiaires, par quelques méthodes que ce soit est prohibé, tant par notre droit interne que par le droit international. Sur ce point, l'OCDE et l'Union Européenne ont pris conscience de l'importance de la croissance de la pratique des prix de transfert. Il est alors apparu important de maîtriser les flux entre les entreprises, notamment les transactions faisant l'objet de facturation.

Le droit interne n'est pas en reste, encore récemment, la LFR pour 2014 a renforcé les moyens de contrôle de l'Administration fiscale sur les prix de transfert.

Les règles relatives de la fiscalité des aides interentreprises ne distinguent pas selon qu'elles soient consenties entre sociétés sur le territoire français, ou qu'elles soient transfrontalières. Toutefois, les enjeux des aides interentreprises en matière internationale sont incontestablement différents de ceux des aides interentreprises nationales. Ainsi, nous traiterons d'abord le régime général de la fiscalité des aides interentreprises (Partie 1), pour nous étudier l'encadrement particulier des aides interentreprises transfrontalières (Partie 2).

Partie 1 : Le régime général des aides interentreprises

Les aides interentreprises font l'objet d'une attention particulière par les dirigeants d'entreprises mais également par l'Administration fiscale.

Les aides entre entreprises peuvent se faire entre entreprises indépendantes, mais surtout entre entreprises d'un même groupe. En outre, elles peuvent être nationales ou transfrontalières. Elles peuvent être des aides directes ou indirectes. Dans toutes ces déclinaisons, c'est la nature commerciale ou financière de l'aide qui va permettre la déductibilité ou non de celle-ci. Puisque la pratique des aides interentreprises influe sur le résultat fiscal, l'Administration fiscale exerce sur celles-ci un contrôle important.

Nous présenterons dans un premier temps les aides interentreprises (Chapitre 1) ; dans un deuxième temps, nous étudierons leur contrôle. (Chapitre 2)

Chapitre 1: La présentation des aides interentreprises

Les aides interentreprises sont fréquemment utilisées dans la vie courante des affaires. Lorsqu'une entreprise veut venir au secours d'une autre, un panel de mécanismes est à sa disposition (Section 1). Le critère déterminant de leur fiscalité reste néanmoins celui du caractère commercial ou financier de l'aide. (Section 2)

Section 1 : La diversité des formes d'aides interentreprises

Un panel de mécanismes est à la disposition d'une société qui veut apporter son aide à une autre. Les conséquences comptables et fiscales qu'emportent ces aides peuvent être nuancées selon leur forme, mais également selon l'avantage qu'en tire l'entreprise consentante de l'opération. Le choix de l'aide relève de la liberté de gestion de l'entreprise. L'Administration fiscale ne peut faire peser sur ce choix un contrôle d'opportunité.

Le vocable « entreprise » utilisé dans les textes fiscaux a vocation à englober les différentes formes d'exploitations : de la société-mère, en passant par les succursales, aux filiales ; mais également les sociétés de personnes ou encore les sociétés relevant de l'imposition de la catégorie des bénéficiaires non commerciaux. En effet, toutes ces formes d'entreprises peuvent avoir recours aux aides interentreprises.

Les aides interentreprises peuvent être nationales ou transnationales. Nous verrons que les enjeux en matière d'aides transfrontalières sont importants. De ce fait, en plus d'être soumises au régime général, ces aides font l'objet d'un contrôle particulier. (Infra Partie 2)

Les aides pratiquées entre entreprises peuvent être directes ou indirectes. En effet, l'Administration fiscale a le pouvoir de requalifier une opération, dès lors qu'elle constate que celle-ci est constitutive d'une aide indirecte. Lorsque les caractéristiques d'une aide inter entreprise sont réunies, l'Administration fiscale, ni le juge ne sont pas tenus par la qualification donnée par les entreprises. Nous verrons que les aides interentreprises sont fréquemment utilisées pour procéder à des prix de transfert. (Infra Partie 2)

Par ailleurs, le choix du mécanisme pour secourir une entreprise en difficulté peut influencer sur la comptabilité et la fiscalité des entreprises en cause. Tout d'abord, dans le cadre des sociétés liées, la société mère peut choisir la recapitalisation de sa filiale en difficulté. En comptabilité, l'apport constitutif d'une augmentation de capital ne peut pas être un produit imposable au niveau de l'entreprise en difficulté. Au niveau de la société mère, les charges

émises pour une prise de participation ne sont pas déductibles de son résultat imposable. Toutefois, si la filiale est en proie à des difficultés financières importantes et constantes, les titres que la société mère a acquis vont pouvoir faire l'objet d'une dépréciation. A terme, en cas de cession de ces titres dévalorisés, la société mère constatera une moins-value sur cession. Pour réduire les abus tirés de cette technique, la LFR pour 2012 a endurci les mesures tendant à limiter les recapitalisations. Ainsi, l'article 219 1-a quinquies du CGI prévoit désormais la non déductibilité des dépréciations constatées, portant sur les titres de participation des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés. Cette mesure est la contrepartie de la « niche Copé », mesure qui exonère les plus-values sur cession des titres de participations détenues au moins deux ans, avec une réintégration qu'une quote-part pour frais et charges de 10%.¹⁴ De plus, pour les cessions de titres reçus en contrepartie d'apport, réalisées depuis le 19 janvier 2012, et détenus à moins de deux ans, les moins-values en résultant ne sont pas déductibles du résultat imposable¹⁵. De plus, cette règle ne vaut pas seulement pour les opérations de prise de participation, mais également en cas d'échange ou d'apport partiel d'actif. Au final, depuis la LFR de 2012, il est plus intéressant pour une société mère qui veut aider sa filiale en difficulté de recourir aux aides directes.

En ce qui concerne les aides directes, les formes privilégiées par les entreprises sont les subventions, les abandons de créances et les renonciations à recette.

Alors que les subventions sont assimilées aux abandons de créances, les renonciations à recette suivent un régime différent. La fiscalité de ces aides a des conséquences tant sur le résultat imposable, qu'en matière d'impôts directs, notamment au regard de la TVA.

Les subventions sont des aides financières pouvant être octroyées à une entreprise, par l'Etat, les collectivités territoriales, mais également par des entreprises tierces. Elles peuvent être allouées de manière définitive ou être susceptibles de remboursement.

Au niveau de l'entreprise bénéficiaire, les subventions octroyées par une entreprise tierce relèvent des produits imposables, et sont en principe imposées au titre de l'exercice au cours duquel elles ont été acquises. Toutefois, si elles ont vocation à être remboursées, et que leurs allocations ont été inscrites à l'actif de l'entreprise, le bénéfice brut de celle-ci n'a donc pas été affecté par la subvention. Dans ce cas, il a été admis que la subvention ne constitue pas un produit imposable.¹⁶

¹⁴ G. Dedeurwaerder, La fiscalité de la moins-value de cession des titres de participation reçus en contrepartie de l'apport à une société en difficulté, Bulletin Joly Entreprise en difficulté, 1^{er} Septembre 2012 N° 5 p 304

¹⁵ Article 39 quaterdecies dans le CGI

¹⁶ CE 25 Mars 1941 Req n° 51558 Dupont 1941, 362.

En matière de TVA, celle-ci s'applique rarement aux subventions, notamment celles qui sont allouées entre entreprises liées. En principe, les subventions qui constituent soit une contrepartie à une vente ou une prestation de service, soit un complément de prix d'une livraison de bien ou d'une prestation de services taxable sont soumises à TVA. L'absence de contrepartie exclue du champ d'application de la TVA les subventions constitutives d'une aide inter entreprise¹⁷.

Ainsi, qu'il s'agisse de subventions ou d'abandons de créances, la jurisprudence recherchera la présence ou non de contrepartie directe et individualisée pour appliquer ou non la TVA. Par exemple, à ce titre, il a été jugé qu'une aide versée à une filiale en difficulté, malgré l'intérêt commercial de la préservation des activités de cette dernière, n'est pas soumise à TVA car le versement de l'aide ne constitue pas une rémunération d'une prestation de service à titre onéreux¹⁸. En outre, lorsque les seuls avantages procurés sont « la préservation du revenu de groupe » ou encore le « maintien des débouchés », les subventions ou abandons de créances consenties par une société mère à une filiale en difficulté ne sont pas soumis à TVA¹⁹. Le fait pour une société mère de consentir un abandon de créances au profit d'une filiale dans le but unique de permettre sa survie est également non soumise à TVA²⁰. Enfin, les abandons de créances consenties par un fournisseur pour assurer la survie d'un supermarché sont exclus du champ d'application de la TVA²¹.

Au niveau de la société consentante, le mécanisme de l'allocation de subventions est également soumis au même régime de déductibilité que les abandons de créances.

« L'abandon de créance est la renonciation par une entreprise à exercer les droits que lui confère l'existence d'une créance »²².

Lorsque l'abandon de créance ne constitue pas un acte anormal de gestion, il peut être déduit, sous certaines conditions du résultat de la société consentante.

Au niveau de la société bénéficiaire, la remise accordée diminue son passif exigible. Ainsi, il est de principe que les aides interentreprises constituent à ce niveau un profit imposable.

Par ailleurs, un abandon de créances suppose l'inscription en comptabilité de la société abandonneuse d'une créance préétablie. Dès lors, la renonciation à recette ne peut être assimilée à un abandon de créances.

¹⁷ BOFIP –TVA-BASE-10-10-10§§ 420 à 450- 15/11/2012

¹⁸ CAA Paris 21 février 1994 n° 89PA02606

¹⁹ CAA Lyon 1^{er} mars 1994 N° 92LY01069

²⁰ CAA Nancy 17 octobre 1996 n° 91PA01158

²¹ TA de Dijon 27 juin 2000

²² BOI BIC BASE 50-10-20130129 -21/03/2014

En effet, la renonciation à recette est une modalité particulière d'aides interentreprises. Si son recours produit les mêmes effets que ceux d'un abandon de créances ou d'une allocation de subvention, elles ne sont pas soumis au même régime. Comme il l'a été défini par le Conseil d'Etat, l'abandon de créances doit supposer l'existence d'une inscription comptable d'une dette ou d'une créance dans les comptes des sociétés parties à l'opération. C'est ce critère matériel qui fait défaut à la renonciation à recette. Celles-ci doivent donc être utilisées avec prudence, d'autant plus qu'elles peuvent revêtir diverses formes, notamment en des prestations gratuites comme le cautionnement, les remises de prix, les prêts sans intérêts...

L'opération peut être volontaire, et dans ce cas, les relations en découlant seront organisées par un acte écrit. Elle peut également résulter de la pratique des sociétés, où l'absence de formalisme présentera un risque de redressement pour les entreprises. Ces pratiques devenues des usages se retrouvent dans les groupes de sociétés.

Quelle qu'elle soit, elle doit relever d'un acte normal de gestion. D'autant plus que puisque la renonciation à recette n'est pas assimilable à un abandon de créances, l'entreprise renonciatrice ne bénéficie pas de la même capacité d'interprétation administrative.

La jurisprudence a considéré que la renonciation à recettes doit alors être justifiée sous peine de sanction. Elle exige une contrepartie, dont l'existence ou non est laissée à l'appréciation souveraine des juges.

Ainsi, il a été jugé qu'une entreprise qui consent la remise de prix, n'effectue pas un acte anormal de gestion, dès lors que cette remise est justifiée par « l'importance et la constance » des relations commerciales entre les deux sociétés²³. Autre exemple, dans le cadre d'une relation entre une entreprise de concession d'enseigne et une filiale concessionnaire en difficulté, les avances consenties sont justifiées par la volonté de l'entreprise de concession de préserver sa notoriété²⁴.

Enfin, par exception, l'intérêt propre de l'entreprise consentante est admis dans le cas d'une société mère qui consent des avances sans intérêts à une de ses filiales en difficulté. De ce fait, au regard des impôts directs seulement, la renonciation a les mêmes effets d'un abandon de créances.

Il ressort de ces développements que la déductibilité de l'aide consentie, qu'elle prenne la forme d'un abandon de créances ou d'une renonciation à recette, est corrélative de son caractère normal au regard de la gestion, et commercial.

²³ CAA Bordeaux 22 février 1990 n° 89BX0074

²⁴ CAA Lyon 26 Janvier N° 01LY02206

Section 2 : Le caractère commercial ou financier des aides interentreprises

Le droit positif interne distingue deux sortes d'aides interentreprises : les aides à caractère commercial et les aides à caractère financier. Cette distinction est d'origine prétorienne. Elle a ensuite été complétée par la doctrine administrative. Avant la LFR de 2012, c'était d'abord le caractère normal de l'acte de gestion dont relève l'aide consentie, qui conditionnait la déductibilité de celle-ci. Depuis 2012, l'aide doit toujours relever d'un acte normal de gestion, mais pour être déductible, l'aide doit être commerciale.

Ainsi, déterminer le caractère commercial ou financier de l'aide permet d'admettre, de limiter ou d'exclure sa déductibilité du résultat fiscal. La distinction devient alors importante car désormais, l'article 39-13 du CGI exclut légalement « les aides de toute nature consenties à une autre entreprise, à l'exception des aides à caractère commercial ». Il en ressort que le régime fiscal applicable aux aides interentreprises dépend du caractère de celles-ci : les aides à caractère commercial sont en principe déductibles du résultat imposable, alors que les aides à caractère financier sont exclues de toute déduction, sauf en cas de secours à une entreprise en difficulté.

L'aide inter entreprise présente un caractère commercial lorsqu'elle est consentie entre deux entreprises, entretenant entre elles des relations commerciales. C'est leurs relations d'affaires qui vont justifier le recours à l'aide. Ainsi, l'entreprise accorde l'aide à une autre dans le but de sauvegarder ou d'accroître des débouchés ou des sources d'approvisionnement. Le lien de commercialité se déduit par des relations fournisseur client²⁵, des complémentarités des productions, de la volonté de sauvegarder une activité commerciale....

Les aides interentreprises peuvent être pratiquées entre entreprises indépendantes, comme dans le cadre d'un réseau de franchisés, où les différentes entités sont par exemple liées par un contrat de fourniture ou d'approvisionnement. Il est en effet aisé d'admettre qu'un franchiseur puisse consentir une aide à un franchisé, afin de sauvegarder un «pôle de distribution»²⁶.

Cependant, il n'est fréquent que des aides interentreprises à caractère commercial soient pratiquées dans le cadre du groupe de sociétés. En ce sens, l'accroissement des échanges intragroupes contribue à rendre difficile la détermination du caractère de l'aide consentie. Lorsque les sociétés sont liées, l'aide peut revêtir à la fois un caractère commercial et un caractère financier. Toutefois, la détention de titres au capital de l'entreprise aidée ne suffit pas à faire obstacle à la qualification commerciale de l'aide consentie. Il a ainsi été jugé

²⁵CAA Nancy, 6 mars 1996, no 94NC01326

²⁶Cozian, Deboissy Précis de fiscalité des entreprises 37ème ed.2013-2014 p 377 n°928

qu'un abandon de créances consenti par une société mère française qui détient la quasi-totalité des parts d'une filiale allemande en difficulté, est une aide à caractère commercial dès lors qu'elle permet de sauver la filiale et de sauvegarder les poursuites des activités commerciales en Allemagne.²⁷

A chaque fois que l'aide consentie permet à la société mère de maintenir sa propre activité commerciale, la jurisprudence admet sa déduction, à condition qu'elle ne relève pas d'un acte anormal de gestion²⁸.

Lorsque le juge fiscal détermine le caractère commercial d'une aide inter entreprise, il recherche l'existence d'un intérêt commercial pour l'entreprise consentante. Le périmètre de cet intérêt commercial est bien celui de l'entreprise. Le juge prend néanmoins en considération les données du groupe. Ainsi, il a été jugé que même si les aides consenties par la société mère française à ces filiales étrangères revêtaient un caractère commercial, par rapport au marché d'implantation, les aides étaient constitutives d'actes anormaux de gestion, car les filiales étrangères reversaient d'importants dividendes à la société mère, malgré les résultats négatifs de celles-ci.²⁹

C'est alors l'entreprise consentante d'apporter tous les éléments qui vont permettre de déterminer le caractère commercial de l'aide. Dans cette démarche, l'appréciation de la nature de l'aide s'appréhende de manière globale et non isolée. Le juge prend en compte non pas l'acte seul, mais également la situation économique de la société bénéficiaire, le montant, la forme, la contrepartie ou encore la récurrence des aides consenties.

Il apprécie la constance des relations commerciales entre les sociétés, et analyse l'impact des aides sur le long terme et non pas seulement sur l'exercice au cours duquel l'aide a été consenti.

Par exemple, en matière de renonciation à recettes, il a été jugé que des remises préférentielles accordées à une société sœur ne relèvent ni d'un acte anormal de gestion, ni d'une aide à caractère financier dès lors que le chiffre d'affaires que la société consentante dégagé avec la société sœur est nettement plus important qu'avec ses autres clients, et qu'il existe entre elles des relations commerciales constantes³⁰. Au regard de l'analyse du chiffres d'affaires, aucun seuil n'a été précisé par la jurisprudence; ici encore, c'est une question qui relève de l'appréciation souveraine du juge fiscal.

²⁷ CE 27 novembre 1981 N° 16.814

²⁸ CE, 25 juill. 1980, N° 11.169 Arrêt Bulova
CE, 13 juill. 1978, N° 3.094

²⁹ CE, 11 avr. 2008, N° 281033

³⁰ CAA Bordeaux 22 Février 1990 n° 89BX00742.

Lorsqu'on est en présence d'un cumul de critères, ce sont les motifs prédominants à l'accord de l'aide qui vont donc permettre la qualification.

Nous constatons que selon la jurisprudence du Conseil d'Etat, l'aide inter entreprise présente soit un caractère commercial, soit un caractère financier. Il faut donc appliquer l'un ou l'autre des régimes, alors même que les frontières sont parfois difficiles à déterminer.

En ce qui concerne les aides à caractère financiers, elles sont octroyées pour des motifs non commerciaux. Ainsi, lorsque l'aide apportée est motivée par la sauvegarde de la réputation de l'entreprise apporteuse ou encore la préservation de la valeur de ses participations, celles-ci ne pourront en principe pas être déduits du résultat imposable. En effet, si l'aide consentie n'est justifiée que par des liens de capital, elles ne présentent pas un caractère commercial, et tombent alors sous l'exclusion légale de l'article 39,13 du CGI. Par ailleurs, remarquons que les aides à caractère financier n'existent que dans les groupes de sociétés et non entre entreprises indépendantes.

Si l'aide à caractère financier est désormais exclue de la déductibilité sur le résultat imposable au niveau de la société mère, elle est en principe imposable au niveau de la société bénéficiaire. Toutefois, une exception est prévue, pour permettre l'exonération de l'aide à caractère financier au niveau de la société bénéficiaire. C'est une exonération qui portera sur le montant de l'aide non déductible chez la société consentante³¹. Cette exonération est applicable aux abandons de créances financières, sous condition que l'entreprise bénéficiaire s'engage à augmenter son capital au profit de la société mère dans les deux ans, qui suivent l'abandon. En cela, l'entreprise bénéficiaire peut effectuer une conversion des créances de la société-mère en capital. Toutefois, cette pratique est encore peu utilisée en France, l'augmentation de capital se fera le plus souvent en numéraire.

Dans le cas où elle ne respecterait pas ses engagements, une déclaration rectificative sera fournie par la société bénéficiaire, et les montants exonérés seront alors réintégrés dans son résultat imposable.

³¹ Article 216 A CGI « Lorsqu'ils ne sont pas déductibles des résultats imposables d'une société créancière, les abandons de créances consentis par celle-ci à une autre société dans laquelle elle détient une participation au sens de l'article 145 ne sont pas pris en compte pour la détermination des résultats imposables de la société débitrice. «Pour bénéficier de cette disposition, la société débitrice doit s'engager à augmenter son capital au profit de la société créancière, d'une somme au moins égale aux abandons de créances visés au premier alinéa. L'engagement doit être joint à la déclaration de résultats de l'exercice au cours duquel les abandons sont intervenus; l'augmentation de capital doit être effectuée, en numéraire ou par conversion de créance, avant la clôture du second exercice suivant.

«En cas de manquement à l'engagement pris, la société débitrice doit rapporter le montant des abandons accordés aux résultats imposables de l'exercice au cours duquel ceux-ci sont intervenus.» »

Enfin, évoquons le cas de l'absence de critère de qualification de l'aide consentie. En effet, le Conseil d'Etat a dû se prononcer sur le régime applicable, lorsque les entreprises parties à l'aide, n'entretiennent ni des relations commerciales, ni des liens de capital. Selon la logique, l'aide devrait relever d'un acte anormal de gestion, toutefois, les particularités qui lient certaines entreprises peuvent justifier la déduction des aides consenties entre elles. En ce sens, le Conseil d'Etat a rendu des arrêts relatifs au centre Leclerc. Plus récemment, il a étendu cette application au réseau PWC.

L'arrêt fondateur de ces cas particuliers a été rendu par le Conseil d'Etat le 26 septembre 2011³². Dans les faits, la société Rocardis, adhérente à l'association ACDLEC c'est-à-dire le réseau Leclerc, a accordé des abandons de créances et des prêts sans intérêt à d'autres distributeurs du réseau. Or, ces entreprises n'entretiennent aucun lien de capital, ni de relations commerciales. Leur point commun est leur adhésion au réseau Leclerc. L'administration fiscale a alors considéré qu'il y avait lieu de qualifier les aides d'actes anormaux de gestion. En conséquence, les sommes en cause ont été réintégrées.

Le Conseil d'Etat a jugé qu'il s'agissait d'une erreur de qualification, car les entreprises adhérentes au réseau sont soumises à un devoir d'entraide et de solidarité. Selon l'analyse du Conseil d'Etat, les avantages consentis ne peuvent constituer des actes anormaux de gestion car l'entreprise a agi dans son propre intérêt financier. Ce cas d'espèce était justifié par la spécificité du réseau Leclerc, notamment par l'obligation de parrainage qui pèse sur les entreprises adhérentes.

Le Conseil d'Etat réitère son raisonnement avec un arrêt de 2006, en matière de déductibilité des cotisations versées à une association chargée de la formation du personnel de bureau de Leclerc à l'étranger³³. Les commentateurs ont vu dans ces arrêts une logique qui serait propre au réseau Leclerc, et qui serait difficilement applicable à d'autres affaires.

Pourtant, le Conseil d'Etat a étendu sa jurisprudence au réseau PWC³⁴. Le réseau PWC est très différent de celui de Leclerc. Leur seul point commun est qu'au moment d'adhérer au réseau, les entreprises s'acquittent d'un « ticket d'entrée ». Le réseau PWC est britannique ; il est implanté dans plusieurs pays, et les activités relèvent de celles qui concernent le conseil et l'accompagnement des entreprises.³⁵ Les entreprises adhérentes bénéficient d'avantages comme l'utilisation gratuite du nom du réseau, et en contrepartie, doivent participer aux frais

³² CE 26 septembre 2011 N° 219825 Société Rocardis

³³ CE 6 mars 2006 N°281034 Société Disvalor

³⁴ CE 29 août 2008 n°309083

³⁵ Quatre activités principales : l'audit, l'expertise comptable et le commissariat aux comptes; conseil juridique et fiscal ; conseil en management et stratégie ; et conseil en financement d'entreprise.

de fonctionnement de celui-ci. L'administration fiscale a réintégré une quote-part des frais et charges inhérents au fonctionnement du réseau pour certaines activités, au motif que l'entreprise ne recevait pas de contreparties suffisantes pour ces activités. Cependant, le Conseil d'Etat a jugé que « La société Befec Price Waterhouse a profité des avantages liés à l'adhésion au réseau « Price Waterhouse » en termes de renom et de développement commercial. Elle a également bénéficié « des synergies offertes par ce réseau ainsi que des actions de formation et d'assistance technique ou financière proposées par celui-ci ; [...]il résultait de l'économie générale de cet accord [d'adhésion][...]que l'appartenance au réseau entraînait des avantages et des obligations résultant de l'économie générale de son fonctionnement et impliquait la participation au financement de telles dépenses ».

En ces termes, le conseil d'Etat fait une complète application de la jurisprudence du réseau Leclerc. Ainsi en l'absence de tout lien capitalistique et commercial, des aides interentreprises pourront être déductibles du résultat fiscal de l'entreprise consentante, sur décision souveraine du juge. Or, par l'extension faite par les juges d'un cas aussi spécifique que le réseau Leclerc, les critiques sur la sécurité juridique des entreprises ont été nombreuses³⁶.

Chapitre 2:L'encadrement des aides interentreprises

Les aides interentreprises ne peuvent être déduites arbitrairement par les dirigeants du résultat fiscal de leurs entreprises. Certes, les aides commerciales bénéficient d'une déductibilité de principe, mais comme toutes charges déductibles, elles doivent d'abord relever d'un acte de gestion normale (Section 1).Par ailleurs, l'environnement économique de ces dernières années a conditionné une activité législative fiscale importante. Les aides interentreprises n'ont pas échappé aux réformes, notamment par l'endurcissement des règles qui leur sont applicables (Section 2).

³⁶Pour une analyse des différents arrêts cités: www.etudes-fiscales-internationales.com/media/02/02/1139467695.pdf

Section 1: Le contrôle relatif à la normalité de l'aide

La pratique des aides interentreprises est très fréquente au sein d'un groupe de sociétés. Or, au-delà de la bienveillance entre membres d'une même famille³⁷, les aides interentreprises constituent un outil efficace d'optimisation fiscale. En cela, l'Administration fiscale exerce un contrôle particulier sur celles-ci; contrôle, qui est néanmoins nécessairement limité par la liberté de gestion reconnue aux dirigeants des entreprises. Le contrôle de l'Administration fiscale s'exerce sur l'entreprise, sans prendre en compte le groupe auquel elles appartiennent.

Or, malgré la méconnaissance de l'intérêt du groupe au niveau fiscal et juridique, le groupe est bel et bien une entité économique, qui peut imposer une politique de gestion et d'organisation globale.

Les aides interentreprises sont en principe étrangères à la gestion commerciale normale, puisque l'entreprise consentante s'appauvrit au profit d'une autre entité. Les opérations qu'elles effectuent, doivent avoir été motivées par la recherche d'un intérêt propre. C'est alors l'existence d'une contrepartie réelle, qui va permettre aux aides interentreprises d'échapper à la qualification de l'acte anormal de gestion.

La problématique fiscale relative aux aides interentreprises repose d'abord sur le caractère normal ou non de l'aide consentie. En effet, un acte est qualifié d'anormal dès lors qu'il en résulte que l'entreprise consentante ait engagé une dépense pour l'intérêt exclusif d'un tiers. L'opération est alors qualifiée d'acte anormal de gestion, et devient inopposable à l'Administration fiscale dans la détermination de l'assiette d'imposition de l'entreprise.

La théorie de l'acte anormal de gestion est le moyen généralement utilisé par l'Administration fiscale pour refuser la déduction des aides interentreprises.

Toutefois, dans son rôle de contrôle des entreprises, l'Administration fiscale dispose également d'un autre moyen, qui lui est moins favorable, tant au regard de la procédure, qu'à la charge de la preuve.

L'abus de droit, il est défini à l'article L 64 du Livre des Procédures Fiscales: soit il est constitué par une fraude à la loi, soit par une simulation. Ainsi, dans le cadre de l'abus de droit, le contribuable agit dans l'intérêt de l'entreprise en lui évitant de payer l'impôt qu'elle doit, et en lui permettant de maximiser son profit. En ce qui concerne l'acte anormal de gestion, la diminution de l'impôt dû n'est que la conséquence de l'appauvrissement de

³⁷ M. Cozian « La famille c'est fait pour ça »

l'entreprise. A l'inverse de l'abus de droit, le contribuable agit alors au détriment de son entreprise pour pouvoir avantager une tierce personne.

Malgré cette différence notable entre l'abus de droit et l'acte anormal de gestion, il existe des situations où l'Administration fiscale relève des éléments constitutifs à la fois de l'abus de droit et de l'acte anormal de gestion. Tel est par exemple le cas de la création d'une filiale en participation, pour pouvoir localiser dans différents Etats les pertes et les bénéfices du groupe. Dans ces cas, le juge fiscal a décidé que l'Administration est libre de choisir la procédure à invoquer. Il est alors plus avantageux pour elle d'invoquer la théorie de l'acte anormal de gestion, plus souple et moins procédurale que celle de l'abus de droit. Cette faveur offerte à l'Administration fiscale est justifiée par la mauvaise foi du contribuable, qui est caractérisée dans l'abus de droit.

Ainsi, le Conseil d'Etat a même jugé que les dispositions relatives à l'abus de droit « ne sont pas applicables, alors même qu'une de ces conditions serait remplie, lorsque le redressement est justifié par l'existence d'un acte anormal de gestion. »

Le contrôle qui repose sur l'acte anormal de gestion est une théorie prétorienne, qui permet à l'Administration fiscale rehausser la base d'imposition des actes ayant pour conséquence l'appauvrissement sans contrepartie, injustifiée de l'entreprise. Toutefois, « l'Administration n'est pas un contrôleur de gestion : de là découle le principe de non-immixtion dans la gestion des entreprises ». ³⁸ Ce principe a été érigé par une décision du Conseil d'Etat le 7 Juillet 1958³⁹, dans un considérant au terme de la laquelle « le contribuable [...] n'est jamais tenu de tirer des affaires qu'il traite le maximum de profit que les circonstances lui auraient permis de réaliser ». Ainsi, lorsque l'Administration fiscale contrôle les aides interentreprises, elle ne peut exercer sur celles-ci un contrôle d'opportunité de gestion. Elle ne peut en principe contester la nature de l'aide consentie, ni le montant, voire le risque pris.

Toutefois, à la lumière des observations de Mme Deboissy, relatives aux avances intragroupes⁴⁰, dès lors que l'acte est anormal, cette protection liée à la liberté de gestion est inefficace. En effet, lorsque l'Administration fiscale apporte la preuve que l'avance intragroupe est un acte anormal de gestion, elle a le pouvoir de contester le bien-fondé du recours à l'avance, mais également du montant de celle-ci. Ce pouvoir quelque peu

³⁸ M. Cozian « La théorie de l'acte anormal de gestion » Défrénois, 30 Mai 1994 n° 10 p 673

³⁹ N° 35977

⁴⁰ F. Deboissy « Avances intragroupe et acte anormal de gestion » Gestion Finances Publiques N° 2 Fev 2011

contestable au regard du principe de non immixtion de la gestion des entreprises trouve son fondement dans la théorie du risque exagéré.

La théorie du risque exagéré a été consacrée par le Conseil d'Etat par l'arrêt Perronet du 30 mai 2007⁴¹ et précisée par un arrêt du 22 janvier 2010⁴². Dans l'arrêt Perronet, une filiale avait consenti à une société en difficulté une avance, pour que la société-mère puisse en prendre le contrôle à l'issue et à la réussite de l'opération. Or, l'opération fut un échec, et la filiale a abandonné sa créance. L'Administration fiscale soutenait que l'avance et l'abandon étaient constitutifs d'un acte anormal de gestion. Dans cette affaire, le Conseil d'Etat ne donne pas droit à l'Administration fiscale en ces termes: « dès lors que la pratique vise au développement de la société créancière, dans une stratégie de croissance externe par la prise de participation, fût-elle minoritaire et postérieure aux aides consenties [...] ne lui fait pas courir un risque excessif ».

Dans la seconde affaire, il s'agissait d'une filiale « liquidée », qui a consentie une avance rémunérée à 5% à la société-mère de la totalité de son actif disponible. Mais puisque la société mère était en grande difficulté, et n'ayant pas d'espoir de retour sur investissement, la filiale a constaté par la suite la dépréciation de sa créance. Sans grande surprise, l'Administration fiscale soutient qu'il s'agit d'un acte anormal de gestion, et le Conseil d'Etat fait droit à sa demande, en retenant notamment que la société-mère a fait courir un « risque exagéré » à sa filiale.

Au regard de ces deux arrêts, on retient de la théorie du risque exagéré que lorsqu'une entreprise se livre à une opération comportant un aléa, c'est le risque qui en découle qui fait l'objet d'un contrôle. L'appréciation d'un espoir d'une contrepartie se fait alors au moment où l'entreprise a consentie à l'avance, et peu importe l'issue de l'opération. Par ailleurs, c'est à l'Administration fiscale d'apporter la preuve que le risque était excessif au moment de consentir à l'avance. Cette précision a été donnée par le Conseil d'Etat dans un arrêt Legeps rendu le 27 avril 2011.

Remarquons enfin qu'en raison du principe de non immixtion, les juges en encadrent le recours à la théorie du risque excessif. Par ailleurs, une partie de la doctrine⁴³ concède que la notion n'est relevée que dans des cas extrêmes, et l'appréciation du risque a une place moins importante que celle de l'appréciation de l'intérêt économique. En ce sens, il ne s'agit

⁴¹ N° 285573

⁴² N° 313868

⁴³ Notamment Mme Julie Burguburu « Acte anormal de gestion : le juge prend-t-il trop de risque ? »

nullement d'un contrôle d'opportunité, mais bien d'un contrôle de légalité de l'avance consentie.

Lorsque l'Administration fiscale apporte la preuve d'un acte anormal de gestion, la conséquence est de lui rendre l'acte inopposable, cette fois-ci non pas pour l'intérêt de l'entreprise, mais pour celui de l'Etat. Par conséquent, le montant de l'aide sera réintégré au niveau de la société apporteuse, et également imposé au niveau de la société bénéficiaire.

La question est posée de savoir si le juge français est tenu d'apprécier l'acte anormal de gestion en application des textes français, alors même qu'il s'agit d'une société étrangère. En ce point, la jurisprudence du Conseil d'Etat n'était pas claire avant l'arrêt du 7 septembre 2009⁴⁴. Dans cet arrêt, c'est le non respect du droit portugais qui a conduit le juge à qualifier l'acte d'acte anormal de gestion.

Sur le point d'apprécier l'intérêt de l'entreprise, précisons que le Conseil d'Etat et la Chambre Criminelle ont des points de vue différents sur la déductibilité d'un acte illicite. Alors que le Conseil d'Etat⁴⁵ admet la déductibilité de charges ayant pour origine des faits illicites⁴⁶, la Cour de Cassation considère de manière constante, qu'un acte illicite est nécessairement contraire à l'intérêt social, quelque soit l'avantage à court terme procuré par celui-ci. Ainsi, un acte anormal n'est pas obligatoirement un acte illicite. Ce qui caractérise l'acte anormal de gestion, c'est l'absence d'intérêt économique propre pour l'entreprise. Mais alors, comment est envisagé le périmètre de cet intérêt économique ?

Nous avons déjà précisé que la normalité de l'acte s'apprécie au regard de l'intérêt de propre de l'entreprise. Il est admis depuis longtemps que chaque entreprise est condamnée à poursuivre leur propre intérêt. Eu égard aux évolutions de ces dernières années, qui tendent à une gestion politique et financière globale des sociétés d'un groupe, la solution semble contestable. Toutefois, le refus de prendre en compte l'intérêt du groupe s'explique par la volonté des pouvoirs étatiques d'éviter les transferts de profits entre les différentes sociétés relevant de différents Etats selon leurs convenances fiscales.

Cette rigidité peut paraître contestable lorsque le groupe est soumis au régime de l'intégration fiscale. En effet, la neutralisation des opérations intragroupes empêche une modification quelconque du résultat global imposable. Consciente de cela, la Cour Administrative d'Appel de Paris a essayé d'atténuer ce principe de méconnaissance de l'intérêt de groupe⁴⁷.

⁴⁴ CE 7 Septembre 2009 Requête n° 303560 SNC Immobilière GSE

⁴⁵ Arrêt fondateur du principe Arrêt Loiseau CE Sect 1^{er} Juillet 1983

⁴⁶ Exemple de jurisprudence CE 24 mai 2006 n° 274471 Le CE a admis la déductibilité de sommes versées à la Maire en vue d'obtenir un permis de construire.

⁴⁷ CAA 10 Décembre 2004 et 21 janvier 2005

C'est avec une décision rendue le 10 mars 2006 que le Conseil affirme clairement que son refus de tenir compte de l'intérêt du groupe.⁴⁸ Le conseil d'Etat en se fondant sur l'article 223 B⁴⁹ du CGI affirme que l'intégration fiscale « n'est pas de nature à créer un intérêt de groupe substituable à l'intérêt propre de la société ». ⁵⁰ Le régime de l'intégration fiscale permet certainement une neutralité temporaire de l'imposition des aides interentreprises, mais non une dérogation au principe de l'intérêt propre de la société.

Section 2 : Le durcissement du régime des aides interentreprises

La deuxième loi de finances pour 2012 a profondément modifié le régime des aides interentreprises à caractère financier. En modifiant l'article 39 du CGI, la LFR pour 2012 a posé le principe de non déductibilité des aides de toute nature à l'exclusion des aides à caractère commercial et des aides accordées à des entreprises en difficulté. Ainsi, la fiscalité des aides à caractère commercial se trouve inchangé, elles bénéficient toujours d'une déductibilité de principe. C'est le fameux article 39 du CGI, qui dispose que « le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges ». Cet article fait ensuite état d'une liste énumérative dans laquelle les aides à caractère commercial peuvent venir en déduction du résultat fiscal l'entreprise, à condition qu'elles relèvent d'un acte de gestion normal.

Pour rappel, les aides à caractère commercial trouvent leur origine dans les relations commerciales de deux entreprises, et sont octroyées afin de maintenir des débouchés ou de sauvegarder une source d'approvisionnement. En outre, l'aide ne doit pas constituer un prix de revient à une participation à la société aidée.

Avant la LFR pour 2012, il était admis que les aides à caractère financier étaient déductibles. Cette déductibilité était néanmoins limitée par la situation nette négative de l'entreprise aidée. Depuis la LFR pour 2012, le principe est désormais l'interdiction de

⁴⁸ N°263183

⁴⁹ Le Conseil d'Etat s'appuie sur l'article 223B pour rappeler que les règles de détermination de l'imposition de chaque société intégrée doivent se faire dans les règles de droit commun.

« en second lieu que l'option pour le régime dit de l'intégration fiscale, [...] implique que les résultats de chacune des sociétés du groupe fiscal intégré, dont la somme algébrique constitue le résultat d'ensemble servant d'assiette à l'impôt dû par la société ayant exercé l'option, soient déterminés dans les conditions de droit commun, ainsi que le prévoit l'article 223 B du code général des impôts, sous la seule réserve des dérogations expressément autorisées par les dispositions propres à ce régime d'exception »

⁵⁰ Philippe de Saint-Bauzel « Abandons de créance: refus de la déduction d'une aide financière consentie à une sous-filiale en difficulté » 30 Mai 2006 (larevue.ssd.com/Abandons-de-creance-refus-de-la-deduction-d-une-aide-financiere-consentie-a-une-sous-filiale-en-difficulte_a537.html)

déduire les aides à caractère financier. Elle est applicable aux exercices clos à partir du 4 juillet 2012.

Le législateur a voulu mettre à terme la pratique des entreprises, qui consistait à choisir les aides à caractère financier, au lieu de recapitaliser une filiale étrangère en difficulté. La pratique permettait alors d'imputer les pertes de la filiale étrangère sur les résultats de la société-mère. Précisions que l'article 39 13 du CGI vaut pour les entreprises françaises et étrangères. Toutefois, les conséquences de cette disposition plus lourdes pour les entreprises multinationales. Pour les groupes français, les nouvelles règles ont un impact moindre pour les sociétés intégrées.

L'intégration fiscale est un régime fiscal, prévu à l'article 223 B du CGI. Il permet à une société-mère d'être soumise à un impôt global, résultant de la somme algébrique des assiettes d'impositions de chaque société intégrée. Par logique, dans la détermination du résultat global, les opérations intragroupes sont neutralisées jusqu'à la sortie de l'intégration. Ce régime ne peut bénéficier qu'aux entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés, d'où l'exclusion des filiales étrangères.

La LFR pour 2012 met un coup d'arrêt à une jurisprudence trop permissive. Parmi les arrêts rendus et critiqués, se trouvent les arrêts rendus par le Conseil d'Etat le 30 mars 1984, Labo Industries et l'arrêt du 11 février 1994, Lattès. Dans ces arrêts, le Conseil d'Etat a jugé qu'il n'y avait pas d'interférence entre le principe de territorialité et la déduction des aides interentreprises. Si on pouvait admettre la déduction des aides à caractère commercial dans l'arrêt Labo Industries, la déductibilité des aides à caractère financier allouées aux filiales étrangères restait critiquée.

La LFR pour 2012 exclut des aides à caractère financier de toute déductibilité. L'article 39 -13 du CGI dispose que « Les aides de toutes autres natures » ne peuvent plus être déduites du résultat de l'entreprise apporteuse de l'aide. Le choix des termes n'est pas anodin, car la LFR pour 2012 est une loi « anti-abus » qui comporte des mesures, ayant vocation à réorienter le comportement des entreprises. Le législateur a voulu élargir le champ possible des aides pouvant être octroyées dans le cadre d'échanges interentreprises. Ainsi, les aides à caractère financier ne sont pas les seules à être privées de la déductibilité. Nous avons évoqué les aides pratiquées entre entreprises adhérentes à un réseau ou une association. Désormais, cette jurisprudence risque aussi de ne plus être conforme au nouvel article 39-13 du CGI.

En ce qui concerne les entreprises en difficulté, les aides qui leur sont consenties, sont toujours déductibles. Sur ce point, les textes diffèrent également selon qu'il s'agisse d'une

aide à caractère commercial ou d'une aide à caractère financier. C'est la loi relative à la sauvegarde des entreprises, en 2005 qui insère une déductibilité de principe aux aides à caractère commercial, mais seulement pour les abandons de créances⁵¹. Ces aides sont intégralement déductibles alors que les aides à caractère financier ne sont déductibles qu'à la hauteur de la situation nette négative de l'entreprise aidée. Le surplus de l'aide sera alors réintégré à proportion de la participation des autres associés. Ce surplus est traité comme un supplément d'apport car on considère qu'une fois la situation négative résorbée, l'aide consentie ajoute de la valeur aux participations des associés. Toutefois, nous ne pouvons que constater que la loi de 2012 concerne « toutes les aides » alors que celle de 2005 ne vise que les abandons de créances à caractère commercial. Des auteurs regrettent l'absence d'harmonisation des textes.

Le champ d'application de l'article 39-13 est général: les aides concernées sont entendues au sens large, que ce soit un abandon de créances, une subvention ou une renonciation à recette. De plus, les entreprises concernées ne sont pas seulement les entreprises en procédure de sauvegarde de redressement ou de liquidation, mais également les entreprises en procédure de conciliation.

C'est la loi de finances pour 2013 qui étend cette déductibilité des aides à caractère financier à la procédure de conciliation que l'accord soit homologué ou constaté. Cette loi est une des nombreuses qui montre que le législateur se préoccupe particulièrement des entreprises en difficulté.

L'exclusion des aides à caractère financier de toute déductibilité, exceptions faites des aides accordées à des entreprises en difficulté, n'est pas la seule mesure prise par le gouvernement afin de lutter contre les pratiques d'optimisation fiscale.

L'Administration fiscale s'est vue dotée de nouvelles armes, quant au contrôle qu'elle exerce dans ce cadre. Des obligations déclaratives pèsent sur les entreprises effectuant des aides interentreprises. Le manquement à ces obligations est sanctionné par des amendes. Encore récemment, le Conseil d'Etat par deux arrêts rendus le 10 Février 2014, a sanctionné l'absence de déclaration alors même que celles-ci n'avaient aucune incidence sur le résultat.

En l'espèce, les sociétés mères étaient soumises aux obligations déclaratives prévues à l'article 223 B, 6ème alinéa du CGI (dans la rédaction applicable aux années en cause). Les sociétés mères devaient faire un état des abandons de créances et des subventions, et le joindre à la déclaration de revenus d'ensemble. Ce document facilite la vérification de

⁵¹ Loi 26 juillet 2005 insère dans le CGI l'article 39-1 8° « Les abandons de créances à caractère commercial consentis ou supportés dans le cadre d'un plan de sauvegarde ou de redressement »

l'Administration des aides pratiquées. Dans le cadre d'une intégration fiscale, les aides étaient fiscalement neutres ; toutefois, dans un environnement économique tendu, le Conseil d'Etat a fait preuve d'une sévérité dans ces arrêts.

Enfin, précisons que la sévérité du traitement des charges financières n'est pas exclusive de la fiscalité des aides interentreprises. De nombreuses règles viennent limiter la déduction des charges financières. Pour conclure cette partie, selon une étude de L. Lenckzner sur les tendances fiscales de l'année 2013, l'ordre d'application « selon la doctrine administrative » de la limitation des charges financières est le suivant : le dispositif relatif au taux d'intérêt limite rémunérant les sommes laissées ou mises à la disposition par une entreprise liée ; le dispositif de lutte contre la sous-capitalisation ; le dispositif de limitation de la déduction des charges financières afférentes à certains titres de participation; et le mécanisme du plafonnement général de la déduction des charges financières nettes .⁵²

⁵² L. Lenckzner La fiscalité des entreprises : chronique de l'année 2013 Lexis Nexis 2014

Partie 2 : L'encadrement particulier des aides interentreprises au sein d'un groupe multinational

Le régime fiscal des aides interentreprises ne distingue pas selon qu'il s'agisse d'échanges nationales ou transfrontalières. Les aides interentreprises consenties à une entreprise étrangère sont soumises aux mêmes règles de déductibilité et de contrôle que celles consenties à une entreprise française. Seules les règles de l'intégration fiscale, qui permettent la neutralité temporaires des aides interentreprises n'ont pas vocation à s'appliquer dans le cadre de la gestion des aides transfrontalières, car le régime n'est réservé qu'aux sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés.

La gestion des aides interentreprises transfrontalières soulève des enjeux importants. Alors que les aides pratiquées sur le territoire national sont en général des aides à caractère commercial, et qu'on en admet aisément leur déductibilité, les aides transfrontalières permettent aux entreprises la localisation de leurs bénéfices et leurs pertes selon des convenances fiscales.

Or, l'impôt sur les sociétés est caractérisé par le principe de territorialité: une particularité française, qui trouve son fondement à l'article 209 du CGI. Son application ne doit pas pénaliser les sociétés françaises et doit permettre à la société-mère française de prendre en compte les difficultés de ses filiales étrangères.

Pour autant, les relations entretenues dans le cadre de groupes multinationaux constituent des risques de déperdition fiscale.

Dès lors, le principe de territorialité n'est pas un obstacle à la prise en compte des difficultés connues d'une filiale ou succursale étrangère. (Chapitre 1). Toutefois, l'actualité fiscale fait état d'une lutte des gouvernements contre l'évaporation fiscale, permise par les prix de transfert. (Chapitre 2).

Chapitre 1 : La prise en considération des difficultés d'une entreprise étrangère

Le champ d'application de l'impôt sur les sociétés est caractérisé par le principe de territorialité. L'application rigide de ce principe pourrait être inadaptée aux groupes de sociétés exerçant une activité internationale. (Section 1)

Des tempéraments au principe de territorialité de l'impôt sur les sociétés ont néanmoins été admis pour que les pertes des sociétés étrangères soient prises en compte au niveau de la société-mère française (Section 2).

Section 1 : Le principe de territorialité : un obstacle à la prise en compte des difficultés d'une société étrangère au niveau de la société mère française ?

L'article 209 du CGI dispose que « les bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés sont déterminés [...] en tenant compte uniquement des bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France ainsi que de ceux dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions ».

Le principe qu'érige cet article est celui de la territorialité de l'imposition des résultats des sociétés exploitées en France. Si ce principe permet aux revenus des entreprises exploitées à l'étranger d'être exemptés de la fiscalité française, à contrario, il ne permet pas aux sociétés françaises d'imputer sur ses résultats les pertes subies par une exploitation étrangère.

Ainsi, seuls les revenus des sociétés exploitées sur le territoire français, hors cas de convention internationale, sont passibles de l'impôt français.

Ce principe adopté par la France, n'est pas appliqué de manière unanime dans les autres Etats de l'Union Européenne. La majorité des pays développés, dont les Etats-Unis ont choisi le principe de la mondialité de l'impôt⁵³.

En pratique, le principe de territorialité impose aux entreprises de distinguer les résultats affectés aux activités françaises, de celles réalisées dans un Etat étranger. Chaque bénéfice est par conséquent soumis à une imposition différente selon les pays où l'activité est

⁵³ Le principe de l'impôt mondial est la taxation de l'entreprise sur son territoire de résidence, et dont le résultat tient compte des revenus de chaque entité exploitée dans les autres pays. Aujourd'hui, on constate que les entreprises qui sont soumises à ce régime, notamment aux Etats-Unis sont favorables à l'application du principe de territorialité. Ce principe avait pourtant été vivement critiqué par les pratiquants et la doctrine dans années précédentes.

réalisée, et les pertes subies à l'étranger ne pourront pas être remontées au niveau de la société mère française.

De l'application rigide du principe de territorialité découle des problématiques sur lesquelles le Conseil d'Etat a dû prendre position. Nous choisissons de traiter ici, d'une part les critères de distinction permettant de qualifier les revenus d'étrangers ou non. D'autre part, l'admission de la déductibilité des aides interentreprises consenties à une société étrangère, malgré le principe de territorialité.

La distinction entre des résultats étrangers et des résultats français.

C'est la nature française ou étrangère des résultats qui permet de déterminer les règles relatives à leur imposition. Le législateur n'a posé que le principe de la territorialité de l'impôt sur les sociétés. En l'absence de convention internationale, le soin est alors laissé au juge d'interpréter le fameux article 209 du CGI, pour déterminer les situations où l'exploitation étrangère relèvera de l'impôt français ou de l'impôt du pays d'exploitation.

Pour qualifier la nature étrangère de l'exploitation, la jurisprudence s'est attachée à vérifier l'existence d'un « établissement stable », d'« un représentant autonome » dans le territoire étranger. Les résultats ne relèveront également pas de l'impôt sur les sociétés lorsque le « cycle commercial complet » est effectué à l'étranger.

Tout d'abord, pour qu'un établissement stable soit considéré comme tel, il faut une installation durable sur le territoire étranger. Cette installation doit permettre la réalisation de profits identifiables de ceux réalisés par la société française. Par exemple, sont considérés comme des établissements stables, une unité de production, un chantier, ou encore un bureau de vente.

En ce qui concerne le représentant autonome, la société française doit réaliser des profits par son intermédiaire. Ce dernier doit être autonome sur le plan juridique. En effet, un simple préposé, ou un collaborateur commercial ne peuvent être considérés comme étant un représentant de la société française sur l'Etat d'exploitation selon la jurisprudence du Conseil d'Etat.

Enfin, un cycle complet à l'étranger est vérifié lorsque l'ensemble des opérations commerciales est exécuté hors de France. Il faut néanmoins que l'activité soit détachable de celle exercée par la société française.⁵⁴

⁵⁴ Le juge fiscal a refusé de considérer comme étant des résultats relevant d'une exploitation étrangère les profits réalisés dans le cadre d'achat de vin en Algérie pour les revendre en Afrique, car les décisions relatives à l'activité étaient prises par le siège social français. CE 14 mars 1979 RJF 5/1979, n° 284

Précisons enfin que lorsqu'il existe une convention bilatérale d'application subsidiaire, on constate que celles qui ont été signées par la France, excluent la notion de cycle commercial complet, ainsi que les installations préparatoires et auxiliaires.⁵⁵

Les conséquences de l'application rigide du principe de territorialité

Une fois que les résultats relevant d'une exploitation étrangère sont distingués de ceux relevant d'une exploitation française, les règles de la fiscalité française trouvent à s'appliquer à ces derniers et excluent de leur champs d'application les résultats étrangers.

L'application du principe de territorialité est critiquée par une partie de la doctrine française. Toutefois, on constate que dans les pays où le principe inverse est appliqué, comme aux Etats-Unis, les entreprises sont favorables au principe de territorialité.

Un des risques relatif à l'application rigide du principe de territorialité est d'abord celui de la double imposition des bénéficiaires distribués. En effet, schématiquement, le résultat généré par la filiale étrangère sera soumis à la fiscalité de l'Etat d'exploitation. Ensuite, s'il y a une distribution des dividendes, ceux-ci seront aussi imposés au niveau de la société-mère française. Pour éviter cette double imposition, la France a conclu des conventions bilatérales de non imposition.

En outre, le régime français prévoit un mécanisme d'exonération des dividendes distribués dans le cadre du régime des sociétés mères-filles, à la condition que la mère détient une participation d'au moins 5 % sur sa filiale étrangère.

Le principal inconvénient corrélatif au principe de territorialité est celui de l'impossibilité de compenser des pertes subies à l'étranger.

Si l'internationalisation de l'économie des groupes de sociétés est un fait incontournable aujourd'hui, le principe de territorialité de l'impôt sur les sociétés pénalise les sociétés s'il ne permettait pas la prise en compte des difficultés de la filiale étrangère au niveau de la mère française. Dans ce cas, les aides consenties par la société mère, pour venir au secours de la société fille située à l'étranger ne serait pas déductibles. Ce fait porterait sans doute un coup à la compétitivité des groupes français. C'est une des raisons qui a poussé le Conseil d'Etat à séparer le problème de la déductibilité des aides interentreprises du terrain de la territorialité.

⁵⁵ Précis de fiscalité des entreprises 2013/2014 LexisNexis p 426 n° 1046

La déductibilité des aides interentreprises sans méconnaissance du principe de territorialité

A l'instar des aides interentreprises pratiquées entre sociétés françaises, la déductibilité des aides interentreprises transfrontalières est soumise au caractère commercial ou non de celles-ci, dans la limite de l'acte normal de gestion, ou du secours à une entreprise en difficulté.

Par conséquent, le principe de territorialité ne fait pas obstacle à la déductibilité des aides consenties aux sociétés étrangères. Mais tel ne fut pas toujours le cas.

En effet, si la question de la territorialité n'est jamais intervenue en matière de déductibilité des aides interentreprises avant les années 80, le Conseil d'Etat opère un revirement de sa jurisprudence dans un arrêt très remarqué du 14 mars 1984⁵⁶. Dans les faits, le juge fiscal a refusé de déduire les provisions pour risque de non recouvrement intégral des avances consenties à une société suisse. Le juge avait apprécié que la situation déficitaire de la société étrangère n'était pas temporaire mais permanente. Admettre la déductibilité de ces aides reviendrait à permettre la remontée des déficits au niveau de la société mère française, et à méconnaître le principe de territorialité. Pour autant, la méconnaissance du principe de territorialité n'était pas en lui-même un motif de refus de la déductibilité des aides. Le critère de la gestion normale reste applicable en la matière.

Sous l'influence du commissaire du gouvernement, dès 1987, le Conseil d'Etat revient sur sa position antérieure. Depuis, pour admettre la déductibilité d'une aide inter entreprise consentie à une société étrangère, les juges recherchent l'existence ou non d'une contrepartie, réelle et suffisante, sans se référer au principe de territorialité.

Ainsi, la déductibilité de l'aide à caractère commercial ne porte pas atteinte à la territorialité de l'impôt sur les sociétés. Celle-ci doit néanmoins être consentie dans l'intérêt propre de la société mère. Nous savons qu'il s'agit alors de rechercher l'intérêt de l'activité de l'entreprise française consentante. En cela sens, puisque l'aide est rattachée à une activité étrangère d'une société française, le principe de territorialité ne se trouve pas malmené par la déductibilité de celle-ci. A contrario, la déductibilité des aides apportées dans l'intérêt d'une activité étrangère méconnaîtrait alors le principe de territorialité.⁵⁷

Si désormais, cette jurisprudence est acquise et stable, le juge fiscal a du trancher sur le point de savoir si l'aide consentie à une succursale pouvait être admise en déduction.

⁵⁶ CE 14 Mars 1984, Req n° 33188 CE 20 Décembre 1985 n° 46390

⁵⁷ Selon la Thèse de Monsieur Mélot, l'aide est déductible dans la mesure où elle permettrait la sauvegarde d'une activité française. N° 1241

La difficile admission de la déductibilité des aides accordées à une succursale étrangère

Pour pouvoir s'implanter à l'étranger, une société française a le choix entre deux modes d'établissement : la succursale et la filiale.

La filiale est une entité juridique autonome, distincte de la société mère, mais dont elle détient des participations.

La remontée des profits vers la société -mère se fait alors généralement par la distribution de dividendes.

A la différence de la filiale, la succursale étrangère n'a pas d'autonomie juridique. Elle constitue avec la société mère une seule et même entité. Par conséquent, il ne peut y avoir de flux entre elles, ni juridique, ni financière, ni commerciale. Elle n'a donc pas de compte qui lui est propre. Les résultats qu'elle dégage ne sont pas à distinguer de ceux de la société-mère.

Si la déductibilité des aides accordées aux filiales étrangères ne se discute qu'au regard de la gestion commerciale normale, celle des aides accordées aux succursales a posé des problèmes.

En effet, étant une seule et même personne juridique, la société mère ne peut détenir des créances envers la succursale, car cela reviendrait à détenir une dette sur soi-même. La déduction d'un abandon de créances, d'une remise de dette, d'une provision pour non recouvrement d'avances devient juridiquement impossible. C'est en tout cas le point de vue de l'Administration fiscale dans une réponse Barbier communiquée le 23 septembre 1996.

Ni le principe de territorialité, ni la théorie de l'acte anormal de gestion n'ont pas à être invoquer par admettre la non déductibilité des aides allouées aux succursales étrangères.

Toutefois, dans la réalité, malgré l'absence d'autonomie juridique, il existe deux entités : une à l'étranger et une située en France. Ce n'est qu'avec l'arrêt Télécoise, rendu le 16 mai 2003, que le Conseil d'Etat admet la déductibilité des aides interentreprises accordées aux succursales, en considérant que « l'absence de personnalité juridique de l'exploitation ne fait pas obstacle à la déductibilité de l'aide commerciale ».

Depuis 2003, la déductibilité des aides aux filiales et aux succursales étrangères obéissent un même régime.

Aujourd'hui, la France fait figure d'exception en ayant choisi le principe de territorialité pour l'imposition des sociétés. Un choix qui peut se trouver à être contester, notamment avec la mondialisation des économies et des politiques de gestion des entreprises. On constate, que

malgré les échanges transfrontaliers entre les entreprises, le principe de territorialité ne se trouve pas malmené, et la LFR pour 2011 a même supprimé le régime du bénéfice consolidé, qui était une exception au principe de territorialité.

Pour autant, la fiscalité française permet à la société mère de prendre en considération les pertes de ses sociétés étrangères.

Section 2 : Les mécanismes de prise en compte des difficultés des sociétés étrangères

Lorsqu'une entreprise appartenant à un groupe décide d'apporter une aide à une autre entreprise du même groupe, c'est d'abord parce que cette dernière est supposée connaître des difficultés économiques. Ce sont les conséquences négatives qu'emporteraient ces difficultés qui vont justifier l'intervention de l'entreprise apporteuse. Rappelons que la déductibilité des aides consenties par une société-mère française à une de ses filiales étrangères n'est pas relative au principe de territorialité, mais au respect de la normalité de l'aide commerciale.

Pour autant, dans le but de maintenir la compétitivité et la rentabilité des entreprises françaises, des mécanismes sont prévus pour permettre à la société mère française de prendre en compte les difficultés de ses filiales étrangères. A l'exception de dispositifs temporaires pouvant être mis en place par le législateur à des fins incitatives, ces mécanismes ne portent pas atteinte au principe de territorialité.

Comme il l'a été présenté par Mr Mélot dans sa thèse, il existe des mécanismes fiscaux, qui permettent de prendre en compte les difficultés des filiales étrangères au niveau de la société mère. La prise en compte des déficits peuvent être temporaire ou définitive.

Tout d'abord, la dépréciation des titres de participation, qui est fondée sur le principe de sincérité de la comptabilité, permet à la société-mère de prendre en compte la valeur économique réelle de sa participation au capital de la filiale étrangère.

Le régime des dépréciations peuvent s'appliquer sur les titres de participation mais aussi sur les créances détenues sur la filiale étrangère.

En conséquence, au préalable d'un abandon de créances, la société mère peut inscrire des dépréciations de ses créances dans ses comptes. Celles-ci seront déductibles temporairement du résultat imposable. Or, l'opposabilité de l'inscription d'une dépréciation de créances à l'Administration fiscale est source d'un abondant contentieux, car l'entreprise doit veiller à la

réalité de l'insolvabilité de son débiteur. Il est alors opportun de distinguer la créance douteuse, incertaine, litigieuse et irrécouvrable.⁵⁸

Parmi ces nombreux cas, seule la créance douteuse peut faire l'objet d'une dépréciation. Le doute de l'entreprise n'est pas fondé sur l'existence de la créance, mais sur les chances de la recouvrer. A l'inverse, une créance incertaine parce qu'elle n'est pas sûre dans son montant ne peut faire l'objet d'une inscription dans la comptabilité de l'entreprise créancière.

Lorsque la créance est litigieuse, elle peut faire l'objet d'une provision et non d'une dépréciation. Le caractère certain de la créance litigieuse doit être pris en compte alors même qu'un jugement rendu sur la créance fait l'objet d'un appel. Malgré le recours, la créance doit être inscrite en comptabilité, et parallèlement doit faire l'objet d'une provision⁵⁹. Dans les comptes de l'entreprise créancière, la créance est donc neutralisée.

Enfin, la créance est irrécouvrable lorsqu'il n'y a aucune chance de la recouvrer. Dans ce cas, la déduction est définitive car la créance est assimilée à une perte.

Par ailleurs, la société-mère française peut inscrire des provisions pour dépréciation de titres, lorsque la valeur des titres détenus sur la filiale étrangère a diminué. Le choix d'inscrire ou non une provision pour dépréciation de titres de participation n'est pas obligatoire. Lorsque la société-mère a recours à la provision, la dépréciation n'est pas déductible des résultats fiscaux. Corrélativement, la reprise de la provision ne sera pas non plus imposable. Cette neutralité est une conséquence de la LFR pour 2004, qui exonère les plus-values long terme issues d'une cession des titres de participation. En effet, il ne peut y avoir de charge déductible là où il n'y a pas de profit imposable.

Enfin, les pertes subies par la filiale étrangère seront nécessairement prises en compte, de manière définitive, chez la société mère française lorsque cette dernière décide de céder ses titres au regard des mauvais résultats de sa filiale. C'est alors le régime des plus ou moins-values qui s'applique.

La plus ou moins-values sur cession de titres de participation est imposée selon qu'elle soit à long terme ou à court terme. Sous réserve de l'application de l'article 39 quaterdecies 2 bis du CGI, la moins-value à court-terme est une charge déductible de l'exercice au cours duquel la cession est intervenue. Cet article⁶⁰ prévoit la non déductibilité de la moins value sur cession

⁵⁸ M Cozian F Deboissy Précis de fiscalité des entreprises p 158 N° 368

⁵⁹ CE 31 mai 1978 N° 5107

⁶⁰ Art 39 quaterdecies2 bis CGI. « La moins-value résultant de la cession, moins de deux ans après leur émission, de titres de participation acquis en contrepartie d'un apport réalisé et dont la valeur réelle à la date de leur émission est inférieure à leur valeur d'inscription en comptabilité n'est pas déductible, dans la limite du montant

des titres de participation détenus depuis moins de deux ans, et que lorsque ces titres avaient une valeur inférieure à celle inscrite en comptabilité. C'est encore la LFR pour 2012 qui a procédé à cette modification partielle du régime des moins values à court terme. Avant la loi du 17 août 2012, lorsque la société mère décidait de recapitaliser la filiale en difficulté, cette opération était en principe neutre au niveau fiscal. L'apport en capital n'est pas déductible du résultat de la mère, mais non imposable sur le résultat de la fille. Peu de temps après la recapitalisation, la société mère vendait les titres et pouvait déduire de son résultat fiscal, la moins value qui résultait de la cession. A l'issue de cette pratique, la neutralité fiscale disparaît au profit de la société mère et au détriment de recettes fiscales.

Désormais, l'article 39 quaterdecies 2 bis ne permet plus cette pratique d'optimisation. Les opérations visées sont les apports effectués à des sociétés ayant une situation nette négative, et dont les titres ont été cédés moins de deux ans après la recapitalisation.

Concernant les moins values à long-terme, à l'instar des provisions pour dépréciation, elles ne sont pas déductibles du résultat imposable.

Ces mécanismes sont des règles de droit commun, qui permettent à la société mère de tenir compte de la réalité de la valeur de ses actifs à l'étranger. Elles ne remettent pas en cause le principe de territorialité. Il existe néanmoins des dispositifs temporaires mis en place par le législateur, qui sont contraires au principe de territorialité et de l'individualité de l'impôt sur les sociétés.

Par exemple, la loi de finances pour 2009 a laissé aux PME la possibilité d'imputer directement sur ses comptes, les déficits subis par leurs filiales ou succursales étrangères. Le seul cas où une société mère peut imputer les pertes de sa filiale du résultat global est celui de l'intégration fiscale. Or, le régime de l'intégration fiscale est réservé aux seules entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés.

Le dispositif de consolidation prévu par la loi de finances pour 2009 a été codifié à l'article 209 C du CGI. Pour pouvoir en bénéficier, les entreprises sont soumises à plusieurs conditions, notamment relatives au nombre d'effectifs ou encore au taux de participation.⁶¹

résultant de la différence entre la valeur d'inscription en comptabilité desdits titres et leur valeur réelle à la date de leur émission. »

⁶¹Pour pouvoir bénéficier de ce régime, la société doit disposer d'un effectif inférieur à 2000 salariés sur le territoire français. Malgré l'absence d'autonomie juridique des succursales, leurs salariés ne sont pas pris en compte. Les filiales ou succursales concernées doivent être détenues directement ou indirectement de manière continue, à au moins 95% par la société mère, et doivent être soumis à un impôt équivalent à l'impôt sur les sociétés

Dans son instruction de 2010, l'Administration a endurci les conditions, en exigeant que les dates de clôture de compte des sociétés concernées soient identiques.

Lorsque des PME remplissent ces conditions et décident d'opter pour ce régime, il s'agit d'une décision de gestion opposable d'Administration.

Il permet l'imputabilité des déficits, déterminés selon les règles du pays d'exploitation, pendant une certaine durée. Le dispositif prévoit la réintégration des déficits imputés au plus tard dans les cinq années d'exercice suivantes.

Le but de la loi était ainsi de favoriser les investissements en permettant aux entreprises de bénéficier d'une faveur de trésorerie.

La dérogation au principe de territorialité que permettait l'article 209 C du CGI a été supprimé par la loi de finances pour 2014 dans son article 26. L'abrogation du dispositif s'applique aux résultats clos à compter du 31 décembre 2013 ; ainsi pour l'imputation des déficits, on revient au principe de territorialité posé par l'arrêt Mark et Spencer rendu par la CJUE.

Au vue de ces développements, le principe de territorialité n'a pas d'influence sur la pratique des aides interentreprises transfrontalières. Or, c'est l'application stricte de ce principe qui ne permet pas la remontée des déficits des filiales étrangères à la société mère française, ou à l'inverse, le transfert des bénéfices français vers d'autres Etats ; les résultats d'une exploitation française devant être frappés de l'impôt sur les sociétés français.

Par ailleurs, la mondialisation des échanges économiques et l'internationalisation de la politique de groupe ont fini par alerter les différents acteurs économiques. Des règles spécifiques sont alors applicables aux aides interentreprises ayant une dimension internationale.

Chapitre 2 : La fiscalité des aides interentreprises transfrontalières : le traitement des risques d'évaporation fiscale

Les échanges mondiaux entre les entreprises sont importants. Ils font l'objet d'une préoccupation internationale.

« Il y a peu, les prix de transfert intéressaient seulement les administrateurs du fisc et un ou deux autres spécialistes. Or, ces derniers temps, des politiciens, des économistes et hommes

Par ailleurs, les entreprises doivent respecter le plafond des aides à minimis du dispositif communautaire.

d'affaires, ainsi que des organisations non gouvernementales ont réalisé l'importance de déterminer qui paie l'impôt sur quoi dans les transactions internationales intervenant entre les différentes branches d'une même société »⁶²

Pour gouvernement français, le renforcement des dispositifs de lutte contre l'évasion fiscale et contre l'optimisation fiscale est désormais une priorité. Les prix de transfert n'échappent pas à cette tendance, car ils sont pratiqués trop fréquemment par les entreprises. (Section 1)

Dans sa mission de contrôle, l'Administration Fiscale s'est vue doté de moyens renforcés. (Section 2).

Section1 : Les prix de transfert : la pratique

Selon les derniers chiffres de l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques, les échanges interentreprises représenteraient 60% du commerce mondial. Ces échanges constituent des risques de déperdition fiscale pour les différents Etats, car ils permettent aux entreprises de localiser leurs résultats selon la pression fiscale des Etats dans lesquels elles sont implantées.

Parmi ces échanges, les prix de transfert font l'objet d'une préoccupation importante non seulement au niveau des administrations fiscales, mais également des entreprises multinationales elles-mêmes. Etant implantées dans différents Etats, ces dernières sont soumises à des règles et des démarches fiscales différentes. Les différents systèmes d'imposition, qui veillent à contrôler les risques d'évaporation fiscale deviennent coûteuses pour les grandes multinationales. En effet, dans le but de contrôler les prix de transfert, les administrations demandent une documentation plus ou moins importante selon les pays. Cette exigence, que l'on retrouve notamment dans notre droit interne vient du fait que l'Administration fiscale est consciente que les prix de transfert constituent non seulement un outil de gestion, mais également un outil de transfert de bénéfices transfrontaliers artificiels. Les Etats doivent alors encadrer la pratique des prix de transfert tout en prenant garde de ne pas porter atteinte à la compétitivité des entreprises.

L'OCDE définit les prix de transfert comme étant « les prix auxquels une entreprise transfère des biens ou rend des services à des entreprises associées ».

⁶² John Neighbour Centre de politique et d'administrations fiscales de l'OCDE
http://www.observateurocde.org/news/archivestory.php/aid/353/Prix_de_transfert:_le_principe_de_pleine_currency_.html

Le principe posé par l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE est celui du prix de pleine concurrence. Les entreprises d'un groupe sont traitées comme des entités individuelles, et non des « sous ensemble indissociables d'une entreprise unifiée ». ⁶³ De ce fait, les règles d'établissement des prix dans le cadre de leurs échanges doivent se faire selon les règles normales du marché. Les administrations fiscales veillent à ce que les prix pratiqués ne soient pas majorés ou minorés, et ne réduisent pas de manière volontaire le bénéfice imposable de l'entreprise. Les prix de transfert dans le cadre des transactions dites « contrôlées » représentent ainsi un risque de déperdition fiscale important.

L'Etat français définit les prix de transfert comme « tout flux intragroupe et transfrontalier (achat et vente de biens, de services, redevances, intérêts, garantie, honoraires, cession ou concession de biens incorporels tels que les marques, brevets, savoir-faire), refacturation de coûts » ⁶⁴. C'est dire l'importance manifeste de ces flux. A titre d'exemples, les prix de transfert peuvent être constitutifs de versements de redevances excessives ou sans contrepartie ; mais également des prêts sans intérêt ou à un taux réduit, des transactions d'immobilisation avec des prix inférieurs à la valeur vénale du bien, des remises de dettes constitutives à une transaction, des abandons de créances injustifiés... Ainsi, des avantages consentis par une entreprise française à une entreprise étrangère peut être sanctionné soit selon le régime des aides interentreprises avec l'application de l'article 39 du CGI, soit selon de régime des transferts de bénéfices avec l'application de l'article 57 du CGI.

Les aides interentreprises sont en effet des moyens pour permettre la pratique des prix de transfert. Ainsi, dans le cadre d'une transaction non effectuée à un prix de pleine concurrence, la différence entre le prix de transfert et le prix de pleine concurrence est assimilée à une allocation de subvention. La règle est celle du respect du prix de pleine concurrence, prévue à l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE.

Cet article dispose que lorsque « les deux entreprises [associées] sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées, qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par l'une des entreprises, mais n'ont pu l'être en fait à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposés en conséquence ». Ce principe est appliqué par les pays membres de l'OCDE, mais également d'autres pays comme la Chine, l'Afrique du Sud ou encore l'Inde et la Russie. Le

⁶³ Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales. Juillet 2010

⁶⁴ Prix de transfert Guide à l'usage des PME DGI 2006

principe est devenu une norme mondiale, dont les méthodes de détermination ont été proposées par l'OCDE. En règle générale, pour déterminer le prix de pleine concurrence, une comparaison est faite entre les prix pratiqués, pour des transactions similaires, faites par des entreprises indépendantes. Selon les préconisations de l'OCDE, la comparaison se fait sur une analyse fonctionnelle⁶⁵, c'est-à-dire en prenant en compte caractéristiques des biens ou services, des clauses contractuelles, ou encore les stratégies des entreprises concernées⁶⁶. Parmi les méthodes de détermination, il y a le prix comparable sur le marché libre, le prix de revente, le prix de revient majoré, la méthode transactionnelle de la marge nette, et enfin la méthode du partage de bénéfices. Toutes ces méthodes ne sont pas utilisées de manière uniforme, et leur efficacité dépend du cas contrôlé. Consciente de ce fait, l'OCDE veut supprimer la méthode du partage de bénéfices et travaille actuellement sur un consensus pour une application plus uniforme du principe de pleine concurrence.⁶⁷ Sur ce point, une norme mondiale a été proposée par l'OCDE, relative à l'échange automatique des données. La France fera partie des signataires de cette réglementation en 2015.

Le problème des prix de transfert n'a pas échappé à l'Union Européenne. Les prix de transfert sont définis par la commission européenne comme étant « des prix pratiqués entre des entreprises associées établies dans différents pays pour leurs transactions intragroupe, telles que le transfert de marchandises et de services. » Dans une volonté d'harmoniser les systèmes fiscaux du marché unique, des rapports sont régulièrement rendus par la commission européenne. L'objectif de la commission est que le choix d'investissement, de financement, ou de localisation des entreprises soit neutre et ne relève pas de considérations fiscales.

Le premier rapport qui évoque les prix de transfert est le rapport « Ruding » rendu en 1990. A l'époque il a déjà fait état de distorsions importantes des charges fiscales entre les pays, et du risque de croissance des prix de transfert. Un rapport rendu en 2001 constate la multiplication des fusions et acquisitions au niveau international, mais aussi un accroissement des prix de transfert, du commerce électronique et des paradis fiscaux. Malgré la volonté d'harmonisation de la commission européenne, les questions fiscales restent une prérogative attachée à la souveraineté des Etats membres. Aujourd'hui encore, le domaine de la fiscalité

⁶⁵ Prix de transfert Guide à l'usage des PME : « L'analyse fonctionnelle consiste pour l'entreprise à s'interroger sur sa place et son rôle économique au sein du groupe, et à recenser les fonctions exercées, les risques encourus, les actifs corporels et incorporels ainsi que les moyens utilisés ».

⁶⁶ OCDE

⁶⁷ Pour plus d'information:

http://www.observateurocde.org/news/fullstory.php/aid/2623/Prix_de_transfert:_un_d_E9fi_pour_les_pays_en_d_E9veloppement.html#sthash.CtyhYctp.dpuf

est délicat à réglementer au niveau de l'Union Européenne⁶⁸. De ce fait, il existe effectivement une zone économique unique, mais avec différents systèmes d'impositions. Le rapport de 2001 constate que les grandes entreprises pratiquent un prix de transfert « standardisé » à l'euro, car il leur est difficile et coûteux de déterminer les prix de pleine concurrence en matière de nouvelles technologies ou d'actifs incorporels. En ce sens, le rapport de 2001 fait le constat de l'incertitude des entreprises de l'Union Européenne face au contrôle des administrations fiscales. Cette insécurité est complétée par les différences d'exigences des différents Etats en matière de documentations. « En résumé [conclut le rapport] s'il existe effectivement des pratiques de prix de transfert "agressifs" de la part de certaines sociétés, il existe également des préoccupations légitimes chez celles qui tentent d'appliquer de bonne foi les règles complexes et souvent contradictoires des différents pays dans ce domaine. »

Au niveau du traitement des prix de transfert par la France, l'actualité économique et fiscale ne fait pas – ou plus – état d'une « insécurité » des entreprises face aux différents systèmes d'imposition. La tendance est à la lutte contre l'évasion fiscale et l'optimisation fiscale. Selon le Directeur général des Finances publiques, les rectifications en matière de prix de transfert ont progressé de 1,4 milliard en 2010 à 3,2 milliards en 2011. L'enjeu économique apparaît être important pour l'Etat français. C'est dans un contexte tendu, où le gouvernement doit faire ses preuves, qu'il a été renforcé les moyens de contrôle de l'Administration fiscale en matière d'échanges interentreprises. En réalité les contrôles en matière de prix de transfert ne sont pas toujours systématiques : sur une enquête de 2013, seules entre 30 % et 40 % d'un panel de 780 entreprises françaises de plus de 500 M€ de chiffre d'affaires ont été interrogées sur ce point lors de leur dernier contrôle fiscal. Seules 17% d'entre elles ont été redressées⁶⁹. Ces chiffres peuvent s'expliquer par l'étendue et la difficulté qui se posent à l'Administration lors d'un contrôle sur les prix de transfert. Les dernières lois budgétaires ont renforcé les moyens de contrôle, mais selon le journaliste Mr G. Bridier, le contrôle en application de ces nouvelles mesures sera un contrôle « titanesque »⁷⁰.

⁶⁸ Cela ne veut pas dire qu'il n'existe aucune réglementation fiscale. L'union Européenne a pris de nombreuses initiatives afin de permettre la coopération transfrontalière. Ainsi, il y a la Directive 90/434 ("directive fusion"), qui prévoit le report de la taxation en cas de réorganisation transfrontalière; la Directive 90/435 ("directive mères-filiales"), qui élimine la double imposition des paiements de dividendes transfrontaliers entre société-mère et filiale; et la convention d'Arbitrage (90/436), qui organise une procédure de règlement des différends dans le domaine des prix de transfert Source : www.ec.europa.eu

⁶⁹ Enquête publiée en octobre 2013 par le MEDEF

⁷⁰<http://www.slate.fr/story/84131/optimisation-fiscale>

Section 2 : Les prix de transfert : la répression

La répression des prix de transfert trouve son fondement légal à l'article 57 du CGI. Il y est disposé que « pour l'établissement de l'impôt sur le revenu des personnes physiques dû par les entreprises qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises situées hors de France, les bénéfices indirectement transférés à ces dernières, soit par voie de majoration ou de diminution du prix d'achat ou de vente, soit par tout autre moyen, sont incorporés aux résultats qui apparaissent dans les comptabilités ». Ce texte a un champ d'application étendu: il prohibe les transferts indirects de bénéfices, effectués par des personnes physiques, que des personnes morales. De plus, le choix du terme « entreprise » contribue à englober toutes les formes juridiques par lesquelles une activité peut être exercée. Deux conditions doivent être réunies afin de pouvoir redresser une entreprise sur le fondement de l'article 57 du CGI. La première l'existence d'un lien de dépendance entre les deux entreprises parties aux opérations. La deuxième est l'existence d'un transfert de bénéfices indirects. La charge de la preuve de la réunion de ces deux conditions revient à l'Administration fiscale, lorsque celle-ci invoque un redressement sur ce fondement. Toutefois, la preuve n'est pas toujours facile.

Tout d'abord, l'Administration doit établir un lien de dépendance de fait ou de droit entre les deux entreprises. Un lien de dépendance juridique est admis lorsque l'entreprise française détient de manière prépondérante le capital de la société étrangère, ou lorsqu'elle a la majorité des droits de vote. Il en est de même lorsque les entreprises sont détenues par un même groupe. Lorsqu'il n'existe pas de lien de dépendance juridique, l'Administration fiscale peut tenter de démontrer ce lien par rapport aux relations contractuelles des deux entreprises⁷¹. L'Administration fiscale n'a pas à rapporter la preuve d'un lien de dépendance lorsque les entreprises étrangères sont localisées dans un Etat où la fiscalité est dite « privilégiée ».⁷²

Par ailleurs, la preuve de l'existence d'un transfert de bénéfices revient pour l'Administration fiscale à démontrer que l'opération n'est pas un acte normal de gestion, que l'entreprise a consenti à un avantage, qui l'a appauvri alors qu'elle n'en a pas reçu de contrepartie. L'existence d'une contrepartie directe sera alors relative au prix du marché ou au prix de pleine concurrence.

⁷¹ Document administratif du CGI N° 4 A-2011, publié le 9 mars 2001

⁷² Une fiscalité privilégiée selon l'article 238A du CGI, c'est-à-dire « que le montant des impôts sur les bénéfices ou sur les revenus auxquels est soumise la structure est inférieur de plus de la moitié à celui dont elle aurait été redevable en France dans les conditions de droit commun ».

Lorsque ces deux éléments sont rapportés par l'Administration, une présomption de transfert indirect de bénéfices pèse sur le contribuable. Il s'agit d'une présomption simple, car le Conseil d'Etat a admis plusieurs fois que l'entreprise peut apporter la preuve de l'existence d'une contrepartie suffisante. A titre d'exemple, le Conseil d'Etat a jugé qu'il y avait une contrepartie suffisante à la pratique de prix minorés dès lors que l'entreprise a apporté la preuve que les « avantages contestés étaient indispensables à la conclusion de l'affaire, compte tenu de l'état du marché et des conditions de la concurrence et qu'à défaut un bénéfice plus élevé n'aurait pu être réalisé ». ⁷³ En matière d'aide à caractère financier, la présomption de transfert indirect de bénéfices a été renversée car il a jugé que l'aide a été consentie à une filiale en difficulté pour éviter que l'aggravation de la situation financière de la filiale ne nuise au développement de l'entreprise. ⁷⁴

L'Administration fiscale dispose d'autres moyens pour rendre efficace le contrôle des prix de transfert. Parmi eux, l'article L 13 B du Livre des procédures fiscales prévoit une obligation d'information pesant sur l'entreprise en cas de procédure de vérification de comptabilité. Dans le cadre de cette procédure, qui n'est pas exclusif des prix de transfert, l'Administration fiscale peut demander à l'entreprise de lui fournir des informations relatives à la méthode retenue pour déterminer les prix pratiqués, les relations entretenues avec les entreprises étrangères. Si après mise en demeure par l'Administration, les informations fournies par les entreprises sont insuffisantes ou même en cas de non réponse, les entreprises risquent 10 000 euros d'amende pour chaque exercice vérifié. Selon la gravité des manquements, l'amende peut aller jusqu'à 5% des bénéfices transférés.

Dans un contexte de répression, la LFR pour 2014 a voulu établir une amende par rapport au chiffre d'affaires de l'entreprise pouvant aller jusqu'à 0.5% de celui-ci. Trop importante au regard des conséquences financières pour l'entreprise défaillante, la mesure n'a pas été validée par le Conseil Constitutionnel. En cela, le Conseil Constitutionnel a considéré que « le législateur a, s'agissant du manquement à une obligation documentaire, retenu un critère de calcul du maximum de la peine encourue sans lien avec les infractions réprimées et qui revêt un caractère manifestement hors de proportion avec leur gravité » ⁷⁵.

En plus de cette documentation, qui doit être détaillée, une obligation documentaire plus allégée pèse aujourd'hui sur les entreprises ayant un chiffre d'affaires de plus de 400 millions d'euros. Cette nouvelle mesure a été prévue par la loi relative à la lutte contre la

⁷³ CE 13 Avril 1964 N° 56173

⁷⁴ CE 11 décembre 1970 N° 78698

⁷⁵ CC Décision du 29 décembre 2013 N° 2013-685

fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, votée le 6 décembre 2013. Codifiée à l'article 223 quinquies du CGI, l'obligation déclarative s'applique aux entreprises déjà concernées par l'article L 13 du LPF.⁷⁶

La loi n'a pas prévu de modalité de déclaration, comme elle n'a pas prévu de sanction en cas de défaut d'information. Ainsi, la sanction serait une amende générale de 150 euros de l'article 1729 B du CGI. Ce montant risque de ne pas être dissuasif au regard du chiffre d'affaires des entreprises débitrice de l'obligation.

Ces obligations d'informations qui pèsent sur les entreprises vont permettre à l'Administration fiscale de contrôler les prix pratiqués, notamment au regard de la méthode choisie. L'entreprise doit être en mesure de fournir une documentation solide, à la demande de l'Administration afin de légitimer les prix pratiqués. C'est d'ailleurs cette exigence de documentation qui est couteuse pour les entreprises. Lorsque l'entreprise soupçonnée de transferts indirects de bénéfices n'est pas en mesure de renverser la présomption, elle subira un redressement fiscal, basé sur le principe de double imposition⁷⁷. D'une part, son bénéfice imposable sera rehaussé, car l'Administration réintègrera le montant des avantages consentis par l'entreprise. D'autre part, le bénéficiaire sera soumis au régime de retenue à la source de l'article 115 quinquies 1 du CGI. En effet, les avantages reçus par l'entreprise étrangère sont réputés être des revenus distribués⁷⁸.

Pour éviter les sanctions, les entreprises se prémunissent des redressements en sécurisant leur méthode de détermination de leur prix de transfert. L'article L 80 B 7° du LPF permet aux entreprises de soumettre un dossier à l'Administration dans lequel elle y fait état de la méthode qu'elle retenue pour déterminer ses prix. Si l'Administration française accepte après avoir enquêter, un document d'accord de fiabilité de la méthode est notifié à l'entreprise. Cet accord vaudra également pour les autres administrations étrangères. C'est un

⁷⁶ http://www.flf.fr/breves/documentation-prix-transfert-nouvelle-obligation_48.html#sthash.wpKKgloD.dpuf

Sont ainsi visées les personnes morales établies en France :

-dont le chiffre d'affaires annuel hors taxes ou l'actif brut figurant au bilan est supérieur ou égal à 400 millions d'euros

- ou détenant à la clôture de l'exercice, directement ou indirectement, plus de la moitié du capital ou des droits de vote d'une entité juridique satisfaisant au condition liée aux CA,

-ou dont plus de la moitié du capital ou des droits de vote est détenue, à la clôture de l'exercice, directement ou indirectement, par une entité juridique satisfaisant à la condition du seuil du CA,

- Ou appartenant à un groupe relevant du régime fiscal prévu à l'article 223 A du même code lorsque ce groupe comprend au moins une personne morale satisfaisant l'une des conditions précédentes.

⁷⁷ A titre d'exemple. Sur un prix de transfert majoré à 50, alors que le prix de pleine concurrence est de 30. 20 sera réintégré dans le résultat de l'entreprise vendeuse. 20 également sera traité comme des revenus distribués au niveau de l'entreprise bénéficiaire.

⁷⁸ Article 115 quinquies 1 CGI « Les bénéfices réalisés en France par les sociétés étrangères sont réputés distribués, au titre de chaque exercice, à des associés n'ayant pas leur domicile fiscal ou leur siège social en France. »

accord bilatéral qui évite aux entreprises de subir une double imposition. Il vaut pour une durée de 3 à 5 ans, et peut être renouvelé si au moment de la demande, le groupe ou les entreprises concernées n'ont pas subis de modifications substantielles. Bien évidemment, l'accord ne vaut que pour l'entreprise de bonne foi ; il sera anéanti en cas de dissimulation ou de manœuvres dolosives.⁷⁹

Enfin, les accords préalables peuvent également être unilatéraux, et non opposables aux autres Etats. Dans ce cas, l'accord ne sera efficace qu'au regard du prix de transfert concerné ; ainsi, il ne fait obstacle à ce que l'entreprise soit redressée par rapport à la Tva ou encore selon le régime des aides interentreprises.

Des procédures amiables sont prévues dans la plupart des systèmes européens, pour éviter la double imposition des entreprises. L'entreprise peut s'approcher de l'autorité compétente afin de discuter d'un accord, sans pour autant que l'autorité compétente soit contrainte à annuler le rehaussement. La procédure amiable a été mise en place par la convention européenne d'arbitrage du 23 juillet 1990.

Au niveau de l'Union Européenne, lorsque la procédure amiable n'a pas abouti dans les deux ans, la commission d'arbitrage est compétente pour connaître les différends. Cette dernière est soumise à l'obligation de résultat⁸⁰.

Dans un contexte économique difficile, les mesures fiscales anti-abus sont nombreuses. L'enjeu est considérable pour l'Etat français, mais également pour le maintien de la compétitivité des entreprises françaises. La fiscalité des aides interentreprises doit alors trouver l'équilibre entre la répression des abus, tout en permettant à une entreprise d'aider une tierce partie, dans un but économique, et non seulement financier.

Les aides interentreprises est un outil de gestion, mais est également un risque important d'évaporation fiscale. Au cours des dernières années, elles sont passées du statut de moyens d'optimisation fiscale à celui de moyens d'évasion fiscale⁸¹. Ainsi, on ne s'étonnera pas de nouvelles mesures en cours d'élaboration pour encore en renforcer la fiscalité.

⁷⁹Communiqué Minefi 8 avril 2004 : Premier accord signé par Airbus avec les administrations fiscales française, britannique, allemande et espagnole.

⁸⁰ Description des dispositions relatives à la commission consultative BOI-INT-DG-20-30-30-20120912

⁸¹ Termes utilisés par Mr le Ministre de l'économie et du redressement productif lors de débats parlementaires.

Bibliographie

Ouvrages généraux

- M. Cozian, F. Deboissy Précis de la fiscalité des entreprises 2013-2014 Dalloz
- Cozian, Cours de Droit fiscal Général
- Lamy Fiscal 2014
- LamyOptimisation fiscal 2014
- Memento Fiscal 2014
- E. Spiridion L'essentiel de la fiscalité des entreprises Eyrolles 2011

Ouvrages spéciaux

- N. Mélot, Territorialité et mondialité de l'impôt : étude de l'imposition des bénéfices des sociétés de capitaux à la lumière des expériences française et américaine. 2004 Dalloz
- E. Tauzin L'intérêt de l'entreprise et le droit fiscal L'Harmattan 2011
- P. Oudenot La fiscalité des groupes et des restructurations Lexis Nexis 1^{er} Janvier 2012
- Prix de transfert, Guide à l'usage des PME DGI 2006
- Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales. OCDE Juillet 2010

Articles de revues

- G. Dedeurwaerder, La fiscalité de la moins-value de cession des titres de participation reçus en contrepartie de l'apport à une société en difficulté, Bulletin Joly Entreprise en difficulté, 1^{er} Septembre 2012 N° 5 p 304
- F. Deboissy « Avances intragroupe et acte anormal de gestion » Gestion Finances Publiques N° 2 Fev 2011
- M. Cozian « La théorie de l'acte anormal de gestion » Défrénois, 30 Mai 1994 n° 10 p 673
- L. Lenczner « Fiscalité des entreprises : chronique de l'année 2013 » Lexis Nexis 6 Mars 2014
- De Waal « Reflexions sur la théorie des abandons de créances » Droit Fiscal 1996 p 1320

- T. Gilbert R. Xavier « Le principe de la territorialité de l'impôt sur les sociétés ne fait pas obstacle à la déductibilité des abandons de créance » Dalloz1994 p357
- J. Burguburu « Acte anormal de gestion : le juge prend-t-il trop de risque ? Editions Francis Lefebvre RJF Avril 2007
- O. Fouquet « Relations entre une société mère française et ses filiales étrangères :pour qualifier un acte anormal de gestion au sens du droit fiscal français, le juge peut se fonder sur les dispositions d'un droit des sociétés étranger. » RTD com 2009 p 818

Mémoires

S. Degbeg « Acte anormal de gestion et abus de bien social »

M. Fargues « La conversion de créances en capital »

Sites internet

www.economie.gouv.fr

www.impôts.gouv.fr

www.etudes-fiscales-internationales.com

www.larevue.ssd.com Philippe de Saint-Bauzel « Abandons de créance: refus de la déduction d'une aide financière consentie à une sous-filiale en difficulté » 30 Mai 2006

www.senat.fr

www.ocde.fr

www.ec.europa.eu

www.legifrance.fr