



**Conseil d'État, 9ème - 10ème chambres réunies, 21/06/2022, 447084, Publié au recueil Lebon**

**Conseil d'État - 9ème - 10ème chambres réunies**

N° 447084  
ECLI:FR:CECHR:2022:447084.20220621  
Publié au recueil Lebon

**Lecture du mardi 21 juin 2022**

**Rapporteur**

M. Lionel Ferreira

**Rapporteur public**

Mme Céline Guibé

**Avocat(s)**

SCP BOUZIDI, BOUHANNA

**Texte intégral**

**RÉPUBLIQUE FRANÇAISE  
AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS**

Vu la procédure suivante :

La société Ixcore a demandé au tribunal administratif de Versailles de prononcer la décharge, en droits et intérêts de retard, des suppléments d'impôt sur les sociétés et de contribution sociale sur l'impôt sur les sociétés auxquels elle a été assujettie au titre de l'exercice clos en 2008. Par un jugement n° 1507597 du 30 avril 2018, le tribunal administratif de Versailles a rejeté sa demande.

Par un arrêt n° 18VE02221 du 6 octobre 2020, la cour administrative d'appel de Versailles a rejeté l'appel formé par la société Ixcore contre ce jugement.

Par un pourvoi sommaire et un mémoire complémentaire, enregistrés le 1er décembre 2020 et le 27 février 2021 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, la société Ixcore demande au Conseil d'État :

- 1°) d'annuler cet arrêt ;
- 2°) réglant l'affaire au fond, de faire droit à son appel ;
- 3°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 10 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu :

- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 ;
- le code de justice administrative ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de M. Lionel Ferreira, maître des requêtes en service extraordinaire,
- les conclusions de Mme Céline Guibé, rapporteure publique ;

La parole ayant été donnée, après les conclusions, à la SCP Bouzidi, Bouhanna, avocat de la société Ixcore ;

Considérant ce qui suit :

1. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que la société Ixcore, mère intégrante du groupe du même nom, a fait l'objet d'une vérification de comptabilité portant sur les exercices clos en 2008 et 2009, qui a été étendue aux exercices antérieurs dans la limite des déficits reportés, à l'issue de laquelle l'administration fiscale a réintégré dans ses résultats imposables, d'une part, des abandons de créances à caractère financier consentis à deux de ses filiales, et, d'autre part, des sommes regardées par l'administration comme constitutives de minorations de recettes. En conséquence de ces rectifications, la société Ixcore a été assujettie à des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés et de contribution sociale sur cet impôt au titre de l'exercice clos en 2008. La société Ixcore se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 6 octobre 2020 par lequel la cour administrative d'appel de Versailles a rejeté son appel dirigé contre le jugement du 30 avril 2018 du tribunal administratif de Versailles ayant rejeté sa demande tendant à la décharge des impositions litigieuses.

Sur l'arrêt attaqué en tant qu'il porte sur les abandons de créances :

2. En vertu des dispositions du 2 de l'article 38 du code général des impôts, rendues applicables en matière d'impôt sur les sociétés par l'article 209 du même code, le bénéfice net imposable est égal à la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de l'exercice. Jusqu'à l'entrée en vigueur du 13 de l'article 39 du code général des impôts, créé par l'article 17 de la loi du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012, l'aide financière consentie dans son intérêt par une société à une filiale, alors même qu'elle n'entreprendrait avec celle-ci aucune relation commerciale, est susceptible d'être déduite de ses résultats imposables. Sauf preuve contraire, l'aide financière est réputée augmenter la valeur de la participation de la société dans le capital de la filiale lorsqu'elle a pour effet de rendre l'actif net comptable de celle-ci positif. Il appartient à la société qui entend déduire l'aide financière consentie d'apporter tous éléments de nature à justifier que la valeur de sa participation dans le capital de sa filiale n'a pas augmenté malgré cette aide.

3. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond qu'afin de justifier la déductibilité des aides financières consenties à ses filiales IXAir et H2X, remises en cause par l'administration fiscale, la société Ixcore s'est prévaluée de diverses évaluations de la valeur des sociétés aidées. Il résulte de ce qui a été dit au point 2 qu'en écartant ces évaluations au motif que, reposant sur des méthodes de nature économique, elles ne permettaient pas de critiquer utilement, sur un plan comptable, la détermination de la situation nette des filiales aidées, sans rechercher si ces évaluations n'étaient pas susceptibles d'établir que la valeur des participations de la société Ixcore dans le capital des deux filiales n'avait pas augmenté en dépit de l'octroi des aides en litige, la cour a commis une erreur de droit.

Sur l'arrêt attaqué en tant qu'il porte sur les prestations de services facturées aux filiales de la société entre 2005 et 2007 :

4. Aux termes du premier alinéa de l'article 223 B du code général des impôts, dans sa rédaction applicable aux exercices clos entre 2005 et 2007 : " Le résultat d'ensemble est déterminé par la société mère en faisant la somme algébrique des résultats de chacune des sociétés du groupe, déterminés dans les conditions de droit commun ou selon les modalités prévues à l'article 217 bis ". Aux termes du sixième alinéa du même article 223 B, dans sa rédaction applicable aux exercices clos en 2005 : " L'abandon de créance ou la subvention directe ou indirecte consenti entre des sociétés du groupe n'est pas pris en compte pour la détermination du résultat d'ensemble. La société mère est tenue de joindre à la déclaration du résultat d'ensemble de chaque exercice un état des abandons de créances ou subventions consentis à compter du 1er janvier 1992. Un décret fixe le contenu de ces obligations déclaratives ". Le même alinéa, dans sa rédaction applicable aux exercices clos en 2006 et 2007, dispose en outre que " le montant de l'abandon de créance non retenu pour la détermination du résultat d'ensemble ne peut excéder la valeur d'inscription de la créance à l'actif du bilan de la société qui consent l'abandon ". Aux termes de l'article 1763 du code général des impôts dans sa rédaction applicable au litige : " I. - Entraîne l'application d'une amende égale à 5 % des sommes omises le défaut de production ou le caractère inexact ou incomplet des documents suivants : (...) / c. Etat des abandons de créances et subventions prévu au sixième alinéa de l'article 223 B ; (...) ". Aux termes de l'article 46 quater-0 ZG de l'annexe III au même code, dans sa rédaction applicable au litige : " La subvention indirecte mentionnée au sixième alinéa de l'article 223 B et au premier alinéa de l'article 223 R du code général des impôts s'entend (...) de la prestation de services sans contrepartie ou pour un prix inférieur à leur prix de revient (...) ".

5. L'option pour le régime dit de " l'intégration fiscale " ne dispense pas chacune des sociétés du groupe fiscalement intégré de déterminer son résultat dans les conditions de droit commun, ainsi que le prévoit le premier alinéa de 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. Aucune de ces dispositions n'autorise une société membre du groupe à déclarer selon des règles différentes des règles de droit commun un abandon de créance ou une subvention qu'elle a consentie ou dont elle a bénéficié. La neutralisation d'un tel abandon de créance ou d'une subvention consentie entre sociétés du même groupe est effectuée, conformément aux dispositions du sixième alinéa de ce même article 223 B, pour la détermination du résultat d'ensemble, après l'établissement des résultats individuels des sociétés membres du groupe. Cette même disposition prescrit de joindre à la déclaration du résultat d'ensemble un état des abandons de créances ou subventions consenties entre sociétés du groupe. Cette obligation déclarative a pour objet de permettre à l'administration fiscale de suivre les mouvements financiers à l'intérieur du groupe, quand bien même ces mouvements seraient sans incidence tant sur le résultat des sociétés du groupe déterminé dans les conditions de droit commun que sur le résultat d'ensemble du groupe. Si la méconnaissance de cette obligation déclarative expose en principe à l'amende prévue au c du I de l'article 1763 du code général des impôts, en revanche, elle ne fait pas obstacle, par elle-même, à la neutralisation des abandons de créance ou des subventions consenties entre sociétés du même groupe.

6. Il ressort des énonciations de l'arrêt attaqué que la société Ixcore a demandé à la cour administrative d'appel de Versailles que les sommes regardées par l'administration fiscale comme constitutives de minorations de recettes et correspondant à des prestations de service facturées à ses filiales entre 2005 et 2007 pour un prix inférieur à leur prix de revient, soient qualifiées de subventions indirectes au sens des dispositions du sixième alinéa de l'article 223 B du code général des impôts. Pour écarter cette qualification, la cour s'est bornée à relever qu'elle n'avait pas été mise en mesure de s'assurer que les sociétés qui avaient bénéficié de ces prestations étaient des filiales du groupe fiscalement intégré faute de disposer de l'état des abandons de créances ou subventions prévu par ce même alinéa, dit " tableau 2058-SG-SD ", au titre des exercices en litige. Il résulte de ce qui a été dit au point 5 qu'en se fondant sur la seule absence de ce document pour dénier aux renonciations à recettes litigieuses le caractère de subventions indirectes consenties au sein d'un groupe fiscalement intégré, la cour a commis une erreur de droit.

7. Il résulte de tout ce qui précède que la société Ixcore est fondée à demander l'annulation de l'arrêt qu'elle attaque, sans qu'il soit besoin de se prononcer sur les autres moyens de son pourvoi.

8. Il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge de l'Etat la somme de 3 000 euros à verser à la société Ixcore, au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

## DECIDE :

Article 1er : L'arrêt du 6 octobre 2020 de la cour administrative d'appel de Versailles est annulé.

Article 2 : L'affaire est renvoyée à la cour administrative d'appel de Versailles.

Article 3 : L'Etat versera à la société Ixcore la somme de 3 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Article 4 : La présente décision sera notifiée à la société Ixcore et au ministre de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique.

Délibéré à l'issue de la séance du 3 juin 2022 où siégeaient : M. Jacques-Henri Stahl, président adjoint de la section du contentieux, présidant ; M. Bertrand Dacosta, M. Frédéric Aladjidi, présidents de chambre ; Mme Anne Egerszegi, M. Thomas Andrieu, Mme Nathalie Escout, M. Alexandre Lallet, conseillers d'Etat ; M. Olivier Guiard, maître des requêtes et M. Lionel Ferreira, maître des requêtes en service extraordinaire-rapporteur.

Rendu le 21 juin 2022.

Le président :

Signé : M. Jacques-Henri Stahl

Le rapporteur :

Signé : M. Lionel Ferreira

La secrétaire :

Signé : Mme Laurence Chanceler

ECLI:FR:CECHR:2022:447084.20220621

## Analyse

### ▼ Abstracts

19-04-01-04-03-01 CONTRIBUTIONS ET TAXES. - IMPÔTS SUR LES REVENUS ET BÉNÉFICES. - RÈGLES GÉNÉRALES. - IMPÔT SUR LES BÉNÉFICES DES SOCIÉTÉS ET AUTRES PERSONNES MORALES. - DÉTERMINATION DU BÉNÉFICE IMPOSABLE. - OBLIGATION DE PRODUIRE L'ÉTAT DES ABANDONS DE CRÉANCES ET SUBVENTIONS NEUTRALISÉES (ART. 223 B DU CGI) – 1) OBJET – SUIVI DES MOUVEMENTS FINANCIERS À L'INTÉRIEUR DU GROUPE [RJ1] – 2) MÉCONNAISSANCE – OBSTACLE À LA NEUTRALISATION – ABSENCE.

19-04-02-01-04-083 CONTRIBUTIONS ET TAXES. - IMPÔTS SUR LES REVENUS ET BÉNÉFICES. - REVENUS ET BÉNÉFICES IMPOSABLES - RÈGLES PARTICULIÈRES. - BÉNÉFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX. - DÉTERMINATION DU BÉNÉFICE NET. - RELATIONS ENTRE SOCIÉTÉS D'UN MÊME GROUPE. - AIDE FINANCIÈRE CONSENTIE DANS SON INTÉRÊT PAR UNE SOCIÉTÉ MÈRE À UNE FILIALE – 1) DÉDUCTIBILITÉ (ART. 39 DU CGI, DANS SA RÉDACTION ANTÉRIEURE À LA LOI DU 16 AOÛT 2012) [RJ2] – 2) INCIDENCE SUR L'ACTIF DE LA SOCIÉTÉ MÈRE – A) AIDE RENDANT POSITIF L'ACTIF NET DE LA FILIALE – PRÉSUMPTION D'AUGMENTATION DE LA VALEUR DE LA PARTICIPATION DANS CELLE-CI [RJ3] – B) PREUVE CONTRAIRE ADMISSIBLE – TOUS ÉLÉMENTS DE NATURE À L'APPORTER [RJ4] – 3) ESPÈCE – SOCIÉTÉ MÈRE FAISANT VALOIR DIVERSES ÉVALUATIONS ÉCONOMIQUES DE LA VALEUR DES SOCIÉTÉS AIDÉES.

### ▼ Résumé

19-04-01-04-03-01 La neutralisation d'un abandon de créance ou d'une subvention consentie entre sociétés du même groupe est effectuée, conformément au sixième alinéa de l'article 223 B du code général des impôts (CGI), pour la détermination du résultat d'ensemble, après l'établissement des résultats individuels des sociétés membres du groupe. Ce même article prescrit de joindre à la déclaration du résultat d'ensemble un état des abandons de créances ou subventions consenties entre sociétés du groupe. ...1) Cette obligation déclarative a pour objet de permettre à l'administration fiscale de suivre les mouvements financiers à l'intérieur du groupe, quand bien même ces mouvements seraient sans incidence tant sur le résultat des sociétés du groupe déterminé dans les conditions de droit commun que sur le résultat d'ensemble du groupe....2) Si la méconnaissance de cette obligation déclarative expose en principe à l'amende prévue au c du l de l'article 1763 du CGI, en revanche, elle ne fait pas obstacle, par elle-même, à la neutralisation des abandons de créance ou des subventions consentis entre sociétés du même groupe.

19-04-02-01-04-083 1) En vertu du 2 de l'article 38 du code général des impôts (CGI), rendu applicable en matière d'impôt sur les sociétés par l'article 209 du même code, le bénéfice net imposable est égal à la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de l'exercice. Jusqu'à l'entrée en vigueur du 13 de l'article 39 du CGI, créé par l'article 17 de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012, l'aide financière consentie dans son intérêt par une société à une filiale, alors même qu'elle n'entretiendrait avec celle-ci aucune relation commerciale, est susceptible d'être déduite de ses résultats imposables. ...2) a) Sauf preuve contraire, l'aide financière est réputée

augmenter la valeur de la participation de la société dans le capital de la filiale lorsqu'elle a pour effet de rendre l'actif net de celle-ci positif...b) Il appartient à la société qui entend déduire l'aide financière consentie d'apporter tous éléments de nature à justifier que la valeur de sa participation dans le capital de sa filiale n'a pas augmenté malgré cette aide. ...3) Afin de justifier la déductibilité des aides financières consenties à ses filiales, remises en cause par l'administration fiscale, société mère se prévalant de diverses évaluations de la valeur des sociétés aidées. ...Alors même que ces évaluations, reposant sur des méthodes de nature économique, ne permettent pas de critiquer, sur un plan comptable, la détermination de la situation nette des filiales aidées, il y a lieu de rechercher si elles ne sont pas susceptibles d'établir que la valeur des participations de la société mère dans le capital des filiales n'a pas augmenté en dépit de l'octroi des aides en litige.

#### ▼ Renvois jurisprudentiels

[RJ2] Cf. CE, Plénière, 20 novembre 1974, Société X, n° 85191, p. 574....[RJ3] Cf. CE, Plénière, 30 avril 1980, Min. c/ Société X, n° 16253, p. 206....[RJ4] Cf., en précisant, CE, Plénière, 30 avril 1980, Min. c/ Société X, n° 16253, p. 206....[RJ1] Cf. CE, 10 février 2014, Société Pinault Printemps Redoute, n° 356125, T. pp. 605-636.