

**TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE CHALONS-EN-CHAMPAGNE**

N^{os} 1601869 et 1800366

E...

Mme Mariannick Bourguet-Chassagnon
Rapporteur

M. Antoine Deschamps
Rapporteur public

Audience du 4 octobre 2018
Lecture du 18 octobre 2018

19-02-01-02-06
19-04-01-04-03-01
19-04-02-01-04-081
C+

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

Le tribunal administratif
de Châlons-en-Champagne

(1^{ère} chambre)

Vu les procédures suivantes :

I. Par une requête et des mémoires, enregistrés, sous le n° 1601869, le 6 septembre 2016, le 25 juillet 2017 et le 20 février 2018, la SAS Q... Holdings France, représentée par Me Bacrot et Me Emin, demande au tribunal :

1°) de prononcer la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés et de contribution sociale sur l'impôt sur les sociétés auxquelles elle a été assujettie au titre des années 2010 et 2011, ainsi que des pénalités correspondantes pour un montant total de 3 591 228 euros et le rétablissement des déficits reportables du groupe d'intégration fiscale dont elle est la mère, d'un montant de 7 434 955 euros au titre de l'exercice clos en 2012 et d'un montant de 18 155 791 euros au titre de l'exercice clos en 2013 ;

2°) de mettre à la charge de l'État le versement de la somme de 5 000 euros en application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative et de le condamner aux entiers dépens.

La SAS Q... Holdings France soutient que :

- c'est à tort que le service a limité la déduction des charges financières correspondant à l'acquisition des titres de ses deux filiales françaises, la G... et la SAS Q... Plastics, en application du 7^{ème} alinéa de l'article 223 B du code général des impôts, dans sa rédaction applicable ; contrairement à ce qu'a considéré le service, l'emprunt consenti par son associée

unique, la société I... -, a financé exclusivement l'acquisition des titres de sa filiale allemande, la société J... et n'a pas participé au financement de l'acquisition des titres des deux filiales françaises ; même si le contrat de prêt conclu entre elle-même et son associée unique ne précisait pas l'affectation des sommes empruntées, l'ensemble des autres actes juridiques produits à l'instance affecte l'emprunt en cause à l'acquisition des titres de la seule filiale allemande ; la rectification porte atteinte au principe de non-immixtion dans la gestion des entreprises ;

- l'application d'un prorata afin de calculer la part de l'emprunt présumée affectée à l'acquisition des titres des sociétés françaises ajoutée à la loi ;

- elle reprend à son compte la demande de QPC présentée par la société Mi développement 2, laquelle a soulevé le moyen tiré de l'inconstitutionnalité du 7^{ème} alinéa de l'article 223 B du code général des impôts, comme contraire au principe d'égalité devant les charges publiques garanti par l'article 13 de la Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen de 1789 ;

- une indemnité de remboursement anticipé d'un emprunt n'a pas la nature d'une charge financière venant rémunérer des sommes laissées ou mises à disposition de l'entreprise au sens de l'article 233 B bis et du III de l'article 212 bis du code général des impôts ; c'est donc à tort que le service a limité, en application des dispositions susmentionnées, la déductibilité de l'indemnité d'un montant de 3 100 000 euros qu'elle a versée dans le cadre du remboursement anticipé d'un emprunt ;

- c'est à tort que, en application du I de l'article 216 du code général des impôts, l'administration a réduit au titre de l'exercice clos en 2013 le montant de produits nets de participation, déductibles à 95%, en considérant que la perte de change de 226 050 euros devait être ôtée du montant brut des dividendes versés par sa filiale britannique, à savoir 3 500 000 livres soit 4 283 965 euros à la date de leur inscription en comptabilité ;

- la majoration pour manquement délibéré, appliquée à la rectification prononcée en application du 7^{ème} alinéa de l'article 223 B du code général des impôts, n'est pas fondée.

Par un mémoire en défense, enregistré le 12 avril 2017, l'administrateur général des finances publiques, chargé de la direction de contrôle fiscal Est, conclut au rejet de la requête.

Il soutient qu'aucun des moyens de la requête n'est fondé.

II. Par une requête et des mémoires, enregistrés, sous le n° 1800366 le 21 février 2018, le 13 juillet 2018 et le 14 septembre 2018, la G... Holdings France, représentée par Me C..., demande au tribunal :

1°) de prononcer la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés et de contributions sociales auxquelles elle a été assujettie au titre de l'année 2012, ainsi que des pénalités correspondantes, pour un montant total de 1 663 956 euros ;

2°) de mettre à la charge de l'État le versement de la somme de 5 000 euros en application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;

La G... Holdings France soutient que :

- le service ne pouvait procéder à une substitution de base légale pour fonder la rectification litigieuse au stade de la réclamation préalable ; le Conseil d'Etat paraît avoir interdit à l'administration de procéder de la sorte ;

- la substitution de base légale l'a privée de la procédure amiable conventionnelle, garantie offerte par l'article 24 de la convention fiscale franco-belge dès lors que le délai de recours était expiré à la date de notification de la décision de rejet ; elle la prive également de la

garantie offerte par la procédure européenne d'arbitrage destinée à éviter les doubles impositions alors qu'elle avait sollicité la mise en œuvre de cette procédure ;

- c'est à tort que le service a limité, au titre des exercices 2012 et 2013, la déduction des charges financières correspondant à l'acquisition des titres de ses deux filiales françaises, la K... et la SAS. L..., en application du 7^{ème} alinéa de l'article 223 B du code général des impôts ; contrairement à ce qu'a considéré le service, l'emprunt consenti par son associée unique, la société I... -, a financé exclusivement l'acquisition des titres de sa filiale allemande, la société M... et n'a pas participé au financement des titres des deux filiales françaises ; la décision d'affecter l'emprunt en cause à l'acquisition des titres de la seule filiale allemande est une décision de gestion opposable ; la rectification porte ainsi atteinte au principe de non-immixtion dans la gestion des entreprises ; ce faisant, elle a méconnu la loi ainsi que la doctrine administrative référencée BOI-IS-GPE-20-20680-20 en ses § 100 et suivants du 29 mars 2013 ;

- l'administration procède à une requalification induite du mode de financement réellement appliqué par la société cessionnaire et recourt implicitement à la théorie de l'abus de droit, ce qu'elle ne pouvait faire sans mettre en œuvre la procédure relative à l'abus de droit prévue par l'article 64 du livre des procédures fiscales.

Par un mémoire en défense, enregistré le 23 août 2018, l'administrateur général des finances publiques, chargé de la direction spécialisée de contrôle fiscal Est conclut au rejet de la requête.

Il soutient qu'aucun des moyens de la requête n'est fondé.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- la convention 90/436/CEE relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéficiaires d'entreprises associées du 23 juillet 1990 ;
- la convention fiscale conclue entre la France et la Belgique le 10 mars 1964 ;
- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code de justice administrative.

Les parties ont été régulièrement averties du jour de l'audience.

Ont été entendus au cours de l'audience publique :

- le rapport de Mme Bourguet-Chassagnon, premier conseiller,
- les conclusions de M. Deschamps, rapporteur public,
- et les observations de MeD..., représentant la G... Holdings France.

1. Considérant que les requêtes visées ci-dessus présentent à juger des questions connexes ; qu'il y a lieu de les joindre pour statuer par un seul jugement ;

2. Considérant que la SAS Q... Holdings France a fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre des années 2010 à 2013 ; qu'à l'issue du contrôle, trois propositions de rectification en date des 20 décembre 2013 et 19 décembre 2014 lui ont été notifiées en sa qualité de mère d'un groupe fiscalement intégré ; qu'une proposition de rectification en date du 19 décembre 2014 lui a par ailleurs été notifiée en sa qualité de société membre de ce groupe ; que le service a procédé, selon la procédure contradictoire, à des rehaussements en matière d'impôt sur les sociétés et de contribution sociale sur l'impôt sur les sociétés pour les années 2010 et 2011 et a réduit le montant des déficits reportables pour les années 2012 et 2013 ; que les suppléments d'imposition mis à la charge de la SAS Q... Holdings France ont été maintenus dans

la réponse aux observations du contribuable ; que les suppléments d'imposition en résultant, assortis de l'intérêt de retard et de pénalités ont été mis en recouvrement le 11 décembre 2015 pour un montant total de 3 591 228 euros ; que la SAS Q... Holdings France a présenté une réclamation en date du 11 janvier 2016 visant à obtenir la décharge de ces impositions supplémentaires et le rétablissement des déficits reportables dont elle bénéficiait avant le contrôle ; que cette réclamation a fait l'objet d'une décision de rejet en date du 8 juillet 2016 ; que, par ailleurs, le service a notifié à la SAS L..., société membre du groupe d'intégration fiscale dont la société requérante est la mère, par une proposition de rectification en date du 23 septembre 2015, des rehaussements en matière d'impôt sur les sociétés au titre des exercices clos en 2012 et 2013 ; que ces rectifications ont été notifiées à la G... Holdings France le 8 mars 2016 en tant que redevable de l'impôt sur les sociétés pour le compte du groupe fiscalement intégré ; que les suppléments d'imposition en résultant, assortis de l'intérêt de retard et de pénalités ont été mis en recouvrement le 10 mars 2017 pour un montant total de 3 672 597 euros ; que la réclamation de la société a fait l'objet d'une décision d'admission partielle en date du 21 décembre 2017, le service ayant prononcé le dégrèvement des rehaussements et pénalités notifiés au titre de l'exercice 2013 ainsi que le dégrèvement de la majoration pour manquement délibéré au titre de l'exercice 2012, pour un montant total de 2 008 641 euros ;

Sur la régularité de la procédure d'imposition :

3. Considérant que l'administration est en droit, à tout moment de la procédure contentieuse, y compris au stade de la réponse à la réclamation préalable, de justifier une imposition par un nouveau fondement juridique, à la condition qu'une telle substitution de base légale ne prive le contribuable d'aucune des garanties de procédure prévues par la loi ;

4. Considérant qu'aux termes de l'article 24 de la convention franco-belge du 10 mars 1964 susvisée modifiée : « (...) 3. Si un résident de l'un des Etats contractants estime que les impositions qui ont été établies ou qu'il est envisagé d'établir à sa charge ont entraîné ou doivent entraîner pour lui une double imposition dont le maintien serait incompatible avec les dispositions de la Convention, il peut, sans préjudice de l'exercice de ses droits de réclamation et de recours suivant la législation interne de chaque Etat, adresser aux autorités compétentes de l'Etat dont il est résident une demande écrite et motivée de révision desdites impositions. / Cette demande doit être présentée avant l'expiration d'un délai de six mois à compter de la date de la notification ou de la perception à la source de la seconde imposition. Si elles en reconnaissent le bien-fondé, les autorités saisies d'une telle demande s'entendront avec les autorités compétentes de l'autre Etat contractant pour éviter la double imposition (...) » ; et qu'aux termes de l'article 6 de la convention européenne 90/436/CEE relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées du 23 juillet 1990 : « 1. Lorsqu'une entreprise estime que, dans l'un quelconque des cas auxquels la présente convention s'applique, les principes énoncés à l'article 4 n'ont pas été respectés, elle peut, indépendamment des recours prévus par le droit interne des Etats contractants concernés, soumettre son cas à l'autorité compétente de l'Etat contractant dont elle est un résident ou dans lequel est situé son établissement stable. Le cas doit être soumis dans les trois ans suivant la première notification de la mesure qui entraîne ou est susceptible d'entraîner une double imposition au sens de l'article 1er. L'entreprise indique en même temps à l'autorité compétente si d'autres Etats contractants peuvent être concernés par le cas. L'autorité compétente avise ensuite sans délai les autorités compétentes de ces autres Etats contractants. 2. L'autorité compétente s'efforce, si la réclamation lui paraît fondée et si elle n'est pas elle-même en mesure d'y apporter une solution satisfaisante, de résoudre le cas par voie d'accord amiable avec l'autorité compétente de tout

autre État contractant concerné, en vue d'éliminer la double imposition sur la base des principes énoncés à l'article 4. L'accord amiable est appliqué quels que soient les délais prévus par le droit interne des États contractants concernés » ;

5. Considérant que la société requérante soutient que le service, en substituant l'article 38 du code général des impôts à l'article 39 du code général des impôts, et non à l'article 57 de ce code comme l'indique à tort la société requérante, comme fondement de la rectification litigieuse, l'a privée des garanties prévues par l'article 24 de la convention fiscale conclue entre la France et la Belgique et par la convention européenne d'arbitrage du 23 juillet 1990 ; que, toutefois, si la substitution de base légale ne peut être faite qu'à la condition qu'elle ne prive pas le contribuable des garanties qui lui sont reconnues en matière de procédure d'imposition, telles que la faculté de saisir la commission départementale des impôts lorsque celle-ci est compétente pour connaître du litige en cause, les obligations d'information et de communication relatives aux renseignements obtenus de tiers ou encore le respect de la procédure contradictoire, ne peuvent, en revanche, être qualifiées de garanties attachées à la procédure d'établissement de l'imposition supplémentaire, laquelle s'achève à la date de mise en recouvrement des impositions supplémentaires, ni la procédure prévue par les stipulations précitées de l'article 24 de la convention fiscale susvisée ni celle instaurée par la convention européenne d'arbitrage du 23 juillet 1990 modifiée ;

6. Considérant en effet que ces procédures conventionnelles ont pour objet de permettre aux Etats contractants de résoudre d'éventuelles situations de double imposition issues de la correction des bénéficiaires d'une entreprise à la suite d'une procédure de contrôle menée par l'un des Etats contractants ; que si elles sont ouvertes aux contribuables concernés à compter, pour ce qui concerne la France, de la notification de rectification, cette seule circonstance ne suffit pas à les regarder comme participant des garanties de la procédure d'imposition interne ; que, d'une part, il résulte des stipulations de l'article 6 de la convention européenne d'arbitrage que le recours aux procédures amiables et d'arbitrage que la convention instaure s'exerce « indépendamment des recours prévus par le droit interne des États contractants concernés » et des stipulations de l'article 24 de la convention fiscale franco-belge que le recours s'exerce « sans préjudice de l'exercice de ses droits de réclamation et de recours suivant la législation interne de chaque Etat » ; que, d'autre part, et depuis l'abrogation par l'article 101 de la loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014 du dispositif antérieurement prévu par l'article L. 189 A du livre des procédures fiscales, l'ouverture de ces procédures conventionnelles n'ont plus pour effet de suspendre la mise en recouvrement des impositions supplémentaires dont le contribuable estime qu'elles génèrent une situation de double imposition ; que dès lors, ces procédures conventionnelles sont indépendantes de la procédure d'imposition interne de la France et ne peuvent être considérées comme des garanties attachées à cette dernière ; qu'ainsi, en procédant à la substitution de base légale, l'administration n'a privé la société N... France d'aucune garantie attachée à la procédure d'imposition ; que le moyen doit être écarté comme inopérant ;

Sur le bien-fondé de l'imposition :

En ce qui concerne la limitation des charges financières déductibles en application du 7^{ème} alinéa de l'article 223 B du code général des impôts :

7. Considérant qu'aux termes de l'article 223 B du code général des impôts, dans sa

rédaction applicable au litige : « (...) *Lorsqu'une société a acheté les titres d'une autre société qui est ou qui devient membre du même groupe ou les titres d'une société intermédiaire aux personnes qui la contrôlent, directement ou indirectement, ou à des sociétés que ces personnes contrôlent, directement ou indirectement, au sens de l'article L. 233-3 du code de commerce, les charges financières déduites pour la détermination du résultat d'ensemble sont rapportées à ce résultat pour une fraction égale au rapport du prix d'acquisition de ces titres, limité, le cas échéant, à la valeur vénale des titres des sociétés du groupe directement ou indirectement détenues par la société intermédiaire acquise, à la somme du montant moyen des dettes, de chaque exercice, des entreprises membres du groupe. Le prix d'acquisition à retenir est réduit du montant des fonds apportés à la société cessionnaire lors d'une augmentation du capital réalisée simultanément à l'acquisition des titres à condition que ces fonds soient apportés à la société cessionnaire par une personne autre qu'une société membre du groupe ou, s'ils sont apportés par une société du groupe, qu'ils ne proviennent pas de crédits consentis par une personne non membre de ce groupe. La réintégration s'applique pendant l'exercice d'acquisition des titres et les huit exercices suivants. (...)* » ;

8. Considérant que la G... Holdings France, détenue à 100% par la société L... Bvba, société de droit belge, a été créée le 19 juillet 2007 dans le cadre d'un montage dit « Leverage Buy Out » (LBO) afin d'acquérir les titres des filiales jusque là détenues par la société L... Bvba ; que la société holding va ainsi acquérir le 29 août 2007 les titres de deux filiales françaises, la G... et la SAS Q... Plastics, pour un montant total de 110 333 000 euros, ceux d'une filiale anglaise, la P..., pour un montant de 30 611 000 euros ainsi que ceux d'une filiale allemande, la J..., pour un montant de 133 877 000 euros ; que l'acquisition desdites filiales a été financée, d'une part, par une augmentation de capital d'un montant de 140 944 000 euros consentie par la société belge et, d'autre part, par un prêt d'un montant de 133 877 000 euros accordé à la société requérante par son associée unique ;

9. Considérant qu'en application des dispositions précitées de l'article 223 B du code général des impôts, le service a réintégré au résultat imposable des exercices clos entre 2010 et 2013 de la société requérante une quote-part des frais financiers déduits et relatifs à l'emprunt de 133 877 000 euros consenti par la société L... Bvba ; que l'administration a considéré que le financement de l'ensemble des acquisitions des titres des filiales avait été opéré de manière globale et que l'emprunt avait ainsi servi, pour partie, à l'acquisition des deux filiales françaises ; que la société requérante fait valoir, d'une part, que le montant de l'emprunt correspondait exactement au prix d'acquisition des titres de la société allemande et, d'autre part, que le procès-verbal des décisions de l'associé unique de la G... Holdings France du 24 août 2007 ainsi que le procès-verbal de l'assemblée des gérants de la société Q... Plastics Bvba du même jour indiquaient sans ambiguïté que l'acquisition des sociétés françaises et anglaise serait financée par une augmentation de capital tandis que l'emprunt servirait à financer l'acquisition des titres de la filiale allemande ; que la société requérante se prévaut par ailleurs, mais sans les verser au dossier, d'un acte notarié daté du 29 août 2007 portant acquisition des titres de la société allemande et d'un accord de prêt qui lui serait annexé ; qu'il est toutefois constant que le contrat de prêt du 29 août 2007, rédigé en langue anglaise et conclu entre la société L... Bvba et la société requérante, n'affectait pas les fonds empruntés à l'acquisition d'une des filiales en particulier ; que les éléments et allégations de la société requérante ne suffisent pas à infirmer les mentions explicites de la convention de prêt du 29 août 2007 sur lesquelles l'administration s'est fondée pour prononcer la rectification litigieuse, alors, au demeurant, qu'il était loisible à la société requérante de produire, outre les documents dont elle se réclame, les actes notariés portant acquisition des filiales françaises ; que, dans ces circonstances, en procédant à la rectification des résultats du groupe dont la G... Holdings France était l'intégrante sur le fondement de ces dispositions, le service a fait une exacte application de la loi fiscale en se

conformant à la décision de la société requérante ; que le moyen tiré de la méconnaissance du principe de non-immixtion dans la gestion des entreprises ne peut, par suite, qu'être écarté ;

10. Considérant que la société requérante soutient que l'administration a ajouté à la loi et a ainsi privé de base légale la rectification en litige en procédant à un calcul au prorata pour déterminer la part de financement résultant du recours à l'emprunt pour l'acquisition des deux sociétés françaises ; que, toutefois, le recours à cette méthode de calcul n'ajoute aucune condition nouvelle à celles prévues par la loi fiscale et n'a d'autre objet que d'en permettre l'application objective ; qu'il suit de là que le moyen doit être écarté ;

11. Considérant qu'en dehors des cas et conditions où il est saisi sur le fondement de l'article 61-1 de la Constitution, il n'appartient pas au juge de l'impôt de se prononcer sur un moyen tiré de la non-conformité de la loi à une norme de valeur constitutionnelle ; que, par suite, le moyen tiré de ce que les dispositions de l'article 223 B du code général des impôts porteraient atteinte au principe d'égalité devant les charges publiques garanti par l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen doit être écarté comme inopérant ; qu'en tout état de cause, le Conseil constitutionnel a écarté ce moyen par une décision 2018-701 QPC du 20 avril 2018 ;

12. Considérant que l'administration n'a pas implicitement eu recours à la procédure de l'abus de droit dès lors qu'elle n'a pas requalifié les termes de la convention de prêt conclue entre la société L... Bvba et la G... Holdings France en date du 29 août 2007 mais en a, au contraire, appliqué les termes mêmes, sans rechercher les intentions éventuelles de la société requérante, ainsi qu'il a été dit aux points 8 et 9 ; que, dans ces conditions, le moyen tiré de la méconnaissance de l'article 64 du livre des procédures fiscales ne peut qu'être écarté ;

13. Considérant que la G... Holdings France demande, sur le fondement de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales, le bénéfice des énonciations de la documentation administrative référencée BOI-IS-GPE-20-20680-20 en ses § 100 et suivants du 29 mars 2013 ; que, toutefois, ces énonciations ne comportent pas d'interprétation de la loi fiscale différente de celle dont il a été fait présentement application ;

En ce qui concerne la limitation des charges financières prévue par l'article 223 B bis du code général des impôts :

14. Considérant qu'aux termes de l'article 223 B bis du code général des impôts : « *I.- Les charges financières nettes afférentes aux sommes laissées ou mises à disposition de sociétés membres du groupe par des personnes qui n'en sont pas membres sont réintégrées au résultat d'ensemble pour une fraction égale à 15 % de leur montant. / II.-Le I ne s'applique pas lorsque le montant total des charges financières nettes du groupe est inférieur à trois millions d'euros. / III.-Pour l'application des I et II, le montant des charges financières nettes est entendu comme la somme des charges ou produits financiers nets de chacune des sociétés membres du groupe tels que définis au III de l'article 212 bis (...)* » ; qu'aux termes de l'article 212 bis de ce code : « *I.- Les charges financières nettes afférentes aux sommes laissées ou mises à disposition d'une entreprise non membre d'un groupe, au sens de l'article 223 A, sont réintégrées au résultat pour une fraction égale à 15 % de leur montant. / II.-Le I ne s'applique pas lorsque le montant total des charges financières nettes de l'entreprise est inférieur à trois millions d'euros. / III.-Pour l'application des I et II, le montant des charges financières nettes est entendu comme le total des charges financières venant rémunérer des sommes laissées ou mises à disposition de l'entreprise, diminué du total des produits financiers venant rémunérer des sommes laissées ou mises à disposition par l'entreprise (...)* » ;

15. Considérant que la société requérante soutient que l'indemnité d'un montant de 3 100 000 euros qu'elle a versée en 2013 à son associée unique, la société L... Bvba, dans le cadre du remboursement anticipé de l'emprunt de 133 877 000 euros contracté en 2007, ne constituait pas une charge financière afférente à une somme laissée ou mise à sa disposition au sens des dispositions précitées ; qu'à supposer même que l'indemnité litigieuse puisse être regardée comme une charge financière, une telle indemnité destinée à compenser auprès du prêteur le préjudice résultant du remboursement anticipé des sommes qu'il avait mises à disposition de l'emprunteur, ne saurait être considérée comme relative à des sommes laissées ou mises à disposition de la société requérante, à la date de son inscription en comptabilité ; qu'ainsi, l'indemnité litigieuse ne correspond pas à une charge financière exposée au titre de la période au cours de laquelle la G... Holdings France a bénéficié du prêt ; que, par suite, le moyen tiré de ce que les dispositions de l'article 223 bis B du code général des impôts ont été appliquées à tort à l'indemnité en litige au titre de l'exercice clos en 2013 doit être accueilli ;

En ce qui concerne le montant des produits nets de participation :

16. Considérant qu'aux termes de l'article 216 du code général des impôts : « *I. Les produits nets des participations, ouvrant droit à l'application du régime des sociétés mères et visées à l'article 145, touchés au cours d'un exercice par une société mère, peuvent être retranchés du bénéfice net total de celle-ci, déduction faite d'une quote-part de frais et charges. La quote-part de frais et charges visée à l'alinéa précédent est fixée uniformément à 5 % du produit total des participations, crédit d'impôt compris. Cette quote-part ne peut toutefois excéder, pour chaque période d'imposition, le montant total des frais et charges de toute nature exposés par la société participante au cours de la même période.* » ;

17. Considérant que la société requérante soutient que l'administration a réduit à tort le montant de la déduction de 95% appliquée aux produits nets de participation en considérant que la perte de change de 226 050 euros devait être ôtée du montant brut des dividendes versé par la filiale britannique, à savoir 3 500 000 livres soit 4 283 965 euros à la date de son inscription en comptabilité ; qu'il résulte toutefois des dispositions précitées que le montant des produits nets des participations correspond aux sommes effectivement encaissées par la société mère au cours de l'exercice ; que le service a, dès lors, fait une exacte application de la loi en ôtant du montant brut des dividendes la somme correspondant à la perte de change en cause pour calculer le montant des produits nets des participations, déductible à 95% du bénéfice net total de la société ;

18. Considérant que la SAS Q... Holdings France est, par suite, seulement fondée à demander le rétablissement partiel du déficit reportable dont elle bénéficiait avant le contrôle au titre de l'exercice clos en 2013, à raison de l'exclusion de l'indemnité d'un montant de 3 100 000 euros versée dans le cadre du remboursement anticipé d'un emprunt, de l'assiette des charges financières du groupe, dont la déductibilité est limitée par les dispositions de l'article 223 B bis du code général des impôts ;

Sur les pénalités :

19. Considérant qu'aux termes de l'article 1729 du code général des impôts : « *Les inexactitudes ou les omissions relevées dans une déclaration ou un acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt ainsi que la restitution d'une*

créance de nature fiscale dont le versement a été indûment obtenu de l'Etat entraînent l'application d'une majoration de : / a. 40 % en cas de manquement délibéré (...)» ; qu'aux termes de l'article L. 195 A du livre des procédures fiscales : « En cas de contestation des pénalités fiscales appliquées à un contribuable au titre des impôts directs, de la taxe sur la valeur ajoutée et des autres taxes sur le chiffres d'affaires, des droits d'enregistrement, de la taxe de publicité foncière et du droit de timbre, la preuve de la mauvaise foi et des manœuvres frauduleuses incombe à l'administration » ;

20. Considérant que le service a assorti la rectification prononcée en application du 7^{ème} alinéa de l'article 223 B du code général des impôts d'une majoration pour manquement délibéré pour l'ensemble des exercices clos entre 2010 et 2013 ; que la rectification a été prononcée à bon droit par le service, ainsi qu'il a été dit au point 9, en raison de la fongibilité des modes de financement destinés à l'acquisition des différentes filiales européennes ressortant des termes de la convention de prêt du 29 août 2007 conclue entre la société G... Bvba et la société requérante ; que si le service fait valoir la double circonstance que la G... Holdings France ne pouvait ignorer le dispositif dit de « l'amendement Charasse », adopté près de vingt années plus tôt et que la minoration de son résultat avait été répétée sur plusieurs exercices, les pièces produites par la société requérante ainsi que la coïncidence entre le montant du prêt consenti par l'associée unique et le prix d'acquisition de la filiale allemande démontrent que bien que rédigé par un professionnel averti, le contrat de prêt du 29 août 2007 n'a pas correctement retranscrit les intentions de la société requérante telles qu'elles ressortent du procès-verbal du 24 août 2007 ; que la réitération de l'erreur initiale de la société témoigne, dans les circonstances de l'espèce, non d'une volonté délibérée de la société d'éluder l'impôt mais bien davantage de la non prise en compte par cette dernière des conséquences du défaut d'affectation du prêt consenti par son associée unique dans le contrat de prêt du 29 août 2007 ; que l'administration ne peut, dès lors, être regardée comme établissant la volonté délibérée de la SAS Q... Holdings France d'éluder l'impôt ; que la société requérante est, par suite, fondée à demander la décharge des pénalités prononcées à son encontre sur le fondement de l'article 1729 du code général des impôts au titre des exercices clos entre 2010 et 2013 ;

Sur les frais du litige :

21. Considérant que, dans les circonstances de l'espèce, il y a lieu de mettre à la charge de l'État la somme de 1 500 euros au titre des frais exposés par la SAS Q... Holdings France et non compris dans les dépens dans la requête n° 1601869 ; qu'en revanche, le tribunal ne peut pas faire bénéficier la partie tenue aux dépens ou la partie perdante du paiement par l'autre partie des frais qu'elle a exposés à l'occasion du litige soumis au juge ; que les conclusions présentées à ce titre par la G... Holdings France dans la requête n° 1800366 doivent, dès lors, être rejetées ;

DECIDE :

Article 1^{er} : La base de l'impôt sur les sociétés et de la contribution sociale sur l'impôt sur les sociétés fixée à la SAS Q... Holdings France au titre de l'année 2013 est réduite à concurrence de la somme correspondant à l'exclusion de l'indemnité de remboursement d'emprunt anticipé d'un montant de 3 100 000 euros de l'assiette des charges financières du groupe définies par les dispositions de l'article 223 B bis du code général des impôts.

Article 2 : La SAS Q... Holdings France est déchargée des majorations pour manquement

délibéré prononcées au titre des exercices 2010 à 2013.

Article 3 : Le déficit reportable de la SAS Q... Holdings France au titre de l'exercice clos en 2012 est rétabli à hauteur de la décharge de la majoration pour manquement délibéré prononcée à l'article 2.

Article 4 : Le déficit reportable de la SAS Q... Holdings France au titre de l'exercice clos en 2013 est rétabli à hauteur de la décharge de la majoration pour manquement délibéré prononcée à l'article 2 ainsi que de la prise en compte de la réduction de la base d'imposition prononcée à l'article 1.

Article 5 : L'État versera à la SAS Q... Holdings France la somme de 1 500 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative dans le cadre de la requête n° 1601869.

Article 6 : Le surplus des conclusions de la requête n° 1601869 de la SAS Q... Holdings France et la requête n° 1800366 sont rejetés.

Article 7 : Le présent jugement sera notifié à la SAS Q... Holdings France et à l'administrateur général des finances publiques, chargé de la direction spécialisée de contrôle fiscal Est.

Délibéré après l'audience du 4 octobre 2018, à laquelle siégeaient :

M. Wyss, président,
Mme Bourguet-Chassagnon, premier conseiller,
M. Torrente, conseiller.

Lu en audience publique le 18 octobre 2018.

Le rapporteur,

Signé

M. BOURGUET-CHASSAGNON

Le président,

Signé

J.-P. WYSS

Le greffier,

Signé

N. MANZANO