

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

N° 1701724

SA SPARFLEX

Mme Mariannick Bourguet-Chassagnon
Rapporteur

M. Antoine Deschamps
Rapporteur public

Audience du 28 mars 2019
Lecture du 25 avril 2019

19-04-01-04
C+

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

Le tribunal administratif
de Châlons-en-Champagne

(1^{ère} chambre)

Vu la procédure suivante :

Par une requête et des mémoires, enregistrés le 5 septembre 2017, le 3 janvier 2019 et le 20 février 2019, la SA Sparflex, représentée par Me Willemin, demande au tribunal :

1°) d'annuler la décision de rejet du 30 juin 2017, laquelle confirme la remise en cause d'un déficit reportable d'un montant de 2 589 881 euros au 31 décembre 2010 ;

2°) de prononcer la réduction des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés, de contribution sociale sur l'impôt sur les sociétés ainsi que les rappels de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises auxquelles elle a été assujettie au titre des années 2010 et 2011, ainsi que des pénalités correspondantes ;

3°) de mettre à la charge de l'État le versement de la somme de 15 000 euros en application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

La SA Sparflex soutient que :

Sur la régularité de la procédure :

- l'administration a méconnu la garantie prévue par les dispositions des articles L. 48 et R. 256-1 du livre des procédures fiscales dès lors que l'avis de mise en recouvrement du 31 octobre 2016 a mis à sa charge des sommes supérieures à celles notifiées par la proposition de rectification du 20 décembre 2013 qui lui a été adressée en sa qualité de membre du groupe intégré dont elle est par ailleurs la tête de groupe ;

- c'est à tort que le service a rattaché le crédit impôt recherche 2010 à l'impôt sur les sociétés 2011 sans aucune explication, en contrariété avec les conséquences financières de la proposition de rectification du 20 décembre 2013 ;

- c'est en méconnaissance des droits de la défense, du principe du contradictoire, du principe de sécurité juridique et du principe de loyauté, protégés par l'article 6 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales que l'administration a mis en recouvrement des sommes d'un montant supérieur à celui notifié par la proposition de rectification adressée à la société membre du groupe ;

- l'administration n'a pas communiqué la réponse des autorités belges avant la mise en recouvrement, malgré la demande formulée en ce sens par la société ;

- la proposition de rectification est insuffisamment motivée en ce que, s'agissant des factures émises par la société Tradlux, elle ne détaille pas les prestations que le vérificateur a regardé comme fictives ou comme facturées à un prix excessif ; elle ne distingue pas les prestations qui seraient déductibles de celles qui ne le seraient pas ;

- le contrôle technique sur place de l'expert n'a pas porté sur les projets dont l'éligibilité a été rejetée ;

Sur le bien-fondé :

- la proposition de rectification du 20 décembre 2013 n'a pas interrompu la prescription en ce qui concerne la contribution sociale de 3,3% au titre de l'année 2011, cette imposition distincte de l'impôt sur les sociétés n'ayant fait l'objet d'aucune rectification ;

- c'est à tort que l'administration a remis en cause l'éligibilité au crédit d'impôt recherche de certains de ses projets pour un montant total de 46 228 euros au titre de l'exercice clos en 2010 et de 41 022 euros au titre de l'exercice clos en 2011 ; le rehaussement n'est pas fondé dès lors que les opérations de recherche et développement ont eu pour objet de lever les incertitudes scientifiques et/ou techniques, conformément aux énonciations de l'instruction du 21 janvier 2000, référencée 4 A-1-00 n^{os} 11 et 20 ;

- c'est à tort que l'administration a remis en cause le report des déficits opéré par la société Newpack, aux motifs que la société aurait changé d'activité après l'absorption de la société Sparflex et que les déficits reportables au 1^{er} janvier 2010 auraient été générés en Belgique et imputés sur l'impôt dû en Belgique ; en effet, d'une part, en application de l'article 49 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne et de l'arrêt de la CJCE du 15 mai 2008, Lidl Belgium GmbH, il est possible d'imputer ses pertes provenant d'un autre Etat membre lorsque la société ne peut plus imputer lesdites pertes dans cet autre Etat membre ; or, elle justifie de la cessation d'activité en Belgique de la société Newpack et l'administration n'établit pas la poursuite d'une activité en Belgique ; c'est donc à bon droit qu'elle a reporté ses pertes sur le résultat réalisé en France, suite au transfert de son siège social et de ses activités en France au 1^{er} juillet 2009 ; d'autre part, la société Newpack avait étendu son objet social mais n'avait pas cessé son activité de holding ; son activité initiale de holding n'a pas décliné au point de devenir marginale dès lors que l'activité de gestion de participations a été doublée en valeur ;

- c'est à tort que le service a remis en cause la déductibilité des factures de prestations de service de la société de droit luxembourgeois Tradlux, qui détient 56% de son capital ; des charges identiques ont pourtant été admises par le service lors de précédents contrôles ; le service n'apporte pas la preuve du transfert de bénéficiaires au profit de la société Tradlux, au sens de l'article 57 du code général des impôts ; en effet, les prestations d'agent commercial, de suivi juridique et fiscal effectuées par la société Tradlux à son bénéficiaire et celui de ses dix filiales ne se confondent pas avec des fonctions de mandataire et elles ont fait l'objet de refacturations à ses filiales, ce dont elle justifie ; les frais d'assistance juridique sont déductibles sur le fondement des énonciations du BOI-IS-BASE-30-20-20 du 12 septembre 2012 ; les prestations relatives aux négociations et à l'acquisition de la société Bramirland SL, celles relatives au transfert de la

société Sparflex of California et celles relatives à l'étude de la couverture risques des dirigeants de Sparflex se rattachent à la société Sparflex et ne concernent pas la société Tradlux ; il n'y a pas de double emploi, puisqu'elle ne dispose que de services généraux, contrairement à la société Tradlux qui dispose des structures et des ressources humaines nécessaires ; les prestations ont bien été accomplies par le personnel de la société Tradlux ; les honoraires ont été fixés à 822 793 euros en 2010 et à 787 475 euros en 2011 d'un commun accord entre les deux sociétés, M. A...ne pouvant participer au vote d'approbation des conventions conclues entre les deux sociétés du fait de sa position d'actionnaire commun ; de telles conventions ont donc été conclues dans son intérêt ; l'administration s'immisce dans la gestion de l'entreprise en estimant que ces opérations sont sans intérêt pour elle ;

- c'est à tort que le service a remis en cause la déductibilité des abandons de créance d'un montant de 4 059 000 euros en 2010 et de 727 374 euros en 2011 consentis à sa filiale de droit luxembourgeois SDPI ; en effet, les difficultés financières de la société SDPI ont été justifiées au cours de la vérification de comptabilité ; d'une part, elles correspondent aux difficultés rencontrées par la sous-filiale Sparflex of California, créée pour accroître les débouchés des produits Sparflex produits en France et permettre leur implantation au sein du marché américain ; en 2010, la SDPI a consenti un abandon de créance de 605 000 euros au bénéfice de cette société ; l'abandon de créances a été assorti d'une clause de retour à meilleure fortune ; l'évolution ultérieure du chiffre d'affaires et des résultats de cette filiale prouve l'intérêt des efforts ainsi consentis ; d'autre part, elle a été contrainte de soutenir sa filiale, la SDPI, pour éviter la détérioration de son image de marque, la SDPI ayant dû inscrire une charge exceptionnelle de 3 272 339 euros suite à la mise en liquidation judiciaire d'une de ses filiales allemandes, la VKN ; en application des énonciations du BOFIP-BIC-BASE-50-20 et 60-12, les abandons de créance à caractère commercial sont déductibles tandis que ceux présentant un caractère financier ne le sont qu'à concurrence du montant de la situation nette négative de la société bénéficiaire de l'abandon ; or, la situation nette comptable de la SDPI est demeurée négative après les abandons de créance ; la seule circonstance que la SDPI soit de droit luxembourgeois ne saurait caractériser un acte anormal de gestion ; il s'agit d'une discrimination contraire au droit communautaire et européen ; en tout état de cause, les abandons de créance n'ont généré aucun avantage fiscal au profit de la société bénéficiaire ;

- c'est à tort que l'administration a rehaussé l'assiette de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises en la majorant des prestations de service Tradlux et des abandons de créance consentis au bénéfice de la SDPI ;

- la majoration pour manquement délibéré n'est pas fondée ; en tout état de cause, elle ne pouvait excéder un total de 214 703 euros, le service ayant mis en recouvrement une somme de 476 152 euros ; il est pris acte du dégrèvement prononcé par le service d'un montant de 267 263 euros au titre de cette majoration, lequel reste néanmoins inférieur à la décharge sollicitée.

Par des mémoires en défense, enregistrés le 19 mars 2018 et le 31 janvier 2019, l'administrateur général des finances publiques, chargé de la direction spécialisée de contrôle fiscal Est, conclut au non-lieu à statuer à hauteur du dégrèvement accordé et au rejet du surplus de la requête.

Il soutient que :

- il a été fait droit à la demande de dégrèvement concernant la majoration pour manquement délibéré, un dégrèvement d'un montant de 267 263 euros ayant été accordé à la société au titre des majorations pour manquement délibéré ;

- aucun des moyens de la requête n'est fondé.

Vu les pièces du dossier.

Vu :

- le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne ;
- 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,
- et les conclusions de M. Deschamps, rapporteur public.

Considérant ce qui suit :

1. La SA Sparflex, qui exerce une activité de fabrication de capsules de sur-bouchage et de muselets, détient plusieurs filiales en France et à l'étranger. Détenue majoritairement par une société de droit luxembourgeois, la société Tradlux, elle est également la société mère d'un groupe fiscalement intégré au sens des dispositions de l'article 223 A du code général des impôts. Elle a fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre des années 2010 et 2011. A l'issue du contrôle, par proposition de rectification en date du 20 décembre 2013, le service a procédé, selon la procédure contradictoire, à la remise en cause d'un déficit reportable au titre de l'exercice clos en 2010, à des rehaussements en matière d'impôt sur les sociétés et à des rappels de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises pour les deux années vérifiées. A la suite des observations du contribuable, les suppléments d'imposition mis à la charge de la SA Sparflex ont été maintenus dans la réponse aux observations du contribuable. Après l'avis de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires rendu suite à sa séance du 23 mai 2016, les suppléments d'imposition en résultant, assortis de l'intérêt de retard et de pénalités ont été mis en recouvrement les 31 octobre 2016 et 16 novembre 2016 pour des montants, respectivement, de 1 913 733 euros au titre de l'impôt sur les sociétés et de 106 624 euros au titre de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises. La SA Sparflex a présenté deux réclamations en date du 6 janvier 2017 visant à obtenir la réduction de ces impositions supplémentaires et à contester l'annulation du déficit reportable dont elle disposait à la clôture de l'exercice 2010. Ces réclamations ont fait l'objet d'une décision de rejet en date du 30 juin 2017.

Sur l'étendue du litige :

2. Par une décision en date du 29 janvier 2018, postérieure à l'introduction de la requête, l'administrateur général des finances publiques, chargé de la direction spécialisée de contrôle fiscal Est, a prononcé un dégrèvement partiel des majorations pour manquement délibéré contestées d'un montant de 267 263 euros. A concurrence de ce montant, la requête de la SA Sparflex est devenue sans objet et il n'y a plus lieu d'y statuer.

Sur la régularité de la procédure d'imposition :

En ce qui concerne la régularité de l'avis de mise en recouvrement :

3. Aux termes de l'article L. 48 du livre des procédures fiscales, dans sa rédaction applicable au litige : « *A l'issue (...) d'une vérification de comptabilité, lorsque des rectifications sont envisagées, l'administration doit indiquer, avant que le contribuable présente ses observations ou accepte les rehaussements proposés, dans la proposition prévue au premier*

alinéa de l'article L. 57 (...), le montant des droits, taxes et pénalités résultant de ces rectifications. Lorsqu'à un stade ultérieur de la procédure de rectification contradictoire l'administration modifie les rehaussements, pour tenir compte des observations et avis recueillis au cours de cette procédure, cette modification est portée par écrit à la connaissance du contribuable avant la mise en recouvrement, qui peut alors intervenir sans délai. / Pour une société membre d'un groupe mentionné à l'article 223 A du code général des impôts, l'information prévue au premier alinéa porte, en ce qui concerne l'impôt sur les sociétés, (...) et les pénalités correspondantes, sur les montants dont elle serait redevable en l'absence d'appartenance à un groupe (...) ». Aux termes de l'article R. 256-1 du même livre : « *L'avis de mise en recouvrement prévu à l'article L. 256 indique pour chaque impôt ou taxe le montant global des droits, des pénalités et des intérêts de retard qui font l'objet de cet avis. (...) Lorsque l'avis de mise en recouvrement est consécutif à une procédure de rectification, il fait référence à la proposition prévue à l'article L. 57 ou à la notification prévue à l'article L. 76 et, le cas échéant, au document adressé au contribuable l'informant d'une modification des droits, taxes et pénalités résultant des rectifications. / Lorsqu'en application des dispositions de l'article 223 A du code général des impôts (...) la société mère d'un groupe ou l'établissement public industriel et commercial qui s'est constitué seul redevable de l'impôt sur les sociétés dû sur l'ensemble des résultats d'un groupe est amené à supporter les droits et pénalités résultant d'une procédure de rectification suivie à l'égard d'un ou de plusieurs membres du groupe, l'administration adresse à cette société mère ou à cet établissement public, préalablement à la notification de l'avis de mise en recouvrement correspondant, un document l'informant du montant global par impôt des droits, des pénalités et des intérêts de retard dont elle ou il est redevable. L'avis de mise en recouvrement, qui peut être alors émis sans délai, fait référence à ce document (...)* ». Il résulte de ces dispositions que lorsque l'avis de mise en recouvrement est consécutif à une procédure de rectification, il doit faire référence soit, lorsque le redevable de l'impôt est la personne avec laquelle la procédure de rectification a été suivie, à la proposition prévue à l'article L. 57 ou à la notification prévue à l'article L. 76 du livre des procédures fiscales et, le cas échéant, au document adressé au contribuable l'informant d'une modification des droits, taxes et pénalités résultant des rectifications, soit, lorsque la procédure de rectification a été suivie à l'égard d'une ou de plusieurs sociétés d'un groupe fiscalement intégré et que la société mère de ce groupe est amenée à supporter les impositions et pénalités en résultant en application des dispositions de l'article 223 A du code général des impôts, au document informant cette dernière du montant global par impôt des droits, des pénalités et des intérêts de retard dont elle est redevable.

4. D'une part, il résulte de l'instruction que, par courrier du 7 octobre 2016, l'administration a informé la SA Sparflex, en sa qualité de tête de groupe, de ce que, à la suite de la vérification de comptabilité dont elle avait fait l'objet en sa qualité de société membre d'un groupe fiscalement intégré, une proposition de rectification en date du 20 décembre 2013 lui avait été adressée, ayant des conséquences financières pour elle en sa qualité de société mère. Ce courrier détaillait ces conséquences financières, à savoir le montant des droits, pénalités et intérêts de retard dont la société tête de groupe était redevable pour les exercices clos en 2010 et 2011, soit 1 913 733 euros au titre de l'impôt sur les sociétés et de la contribution sociale sur l'impôt sur les sociétés, le montant des intérêts de retard indiqué pour l'exercice clos en 2011 additionnant celui relatif à ces deux cotisations supplémentaires. En portant à la connaissance de la SA Sparflex en sa qualité de tête de groupe ces informations avant la mise en recouvrement de ces impositions, et sous réserve de ce qui sera dit au point 5., l'administration fiscale a respecté la procédure prévue par les dispositions précitées des articles L. 48 et R. 256-1 du livre des procédures fiscales et lui a ainsi permis, le cas échéant, de contester utilement les impositions supplémentaires mises à sa charge. La seule circonstance que les montants mis en recouvrement, lesquels correspondent exactement à ceux mentionnés dans la lettre d'information du 7 octobre 2016, diffèrent de ceux mentionnés dans la proposition de rectification du 20 décembre 2013

notifiée à la SA Sparflex en sa qualité de membre d'un groupe fiscal intégré ne permet pas, en tant que telle, de considérer que l'avis de mise en recouvrement du 31 octobre 2016 est irrégulier, des montants notifiés moins élevés que ceux mis en recouvrement pouvant correspondre à ceux dont aurait été redevable la société intégrée si elle n'avait pas fait partie d'un groupe intégré. Par suite, cette première branche du moyen peut être écartée.

5. D'autre part, ainsi que le soutient la société requérante, le service a rattaché à tort, dans sa lettre du 7 octobre 2016, la réintégration du crédit impôt recherche 2010 d'un montant de 46 228 euros au complément d'impôt sur les sociétés auquel elle a été assujettie au titre de l'année 2011, en contrariété avec les conséquences financières de la proposition de rectification du 20 décembre 2013, lesquelles ont notifié un rappel sur crédit d'impôt non imputé du même montant au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2010. Or, dans une telle hypothèse, la correction du résultat d'ensemble déclaré par la société mère ne peut différer du cumul des bases d'imposition rectifiées des sociétés membre du groupe intégré. Par suite, la société est fondée à soutenir que les dispositions de l'article R. 256-1 du livre des procédures fiscales ont été méconnues et à demander la réduction de la base d'imposition des bénéficiaires de la SA Sparflex au titre de l'exercice 2011, à hauteur de la somme d'un montant de 46 228 euros.

En ce qui concerne les moyens tirés de la méconnaissance des droits de la défense, du principe du contradictoire, du principe de sécurité juridique et du principe de loyauté :

6. Il résulte des dispositions de l'article 223 A du code général des impôts qu'alors même que la société mère d'un groupe fiscal intégré s'est constituée seule redevable de l'impôt sur les sociétés dû sur le résultat d'ensemble déterminé par la somme algébrique des résultats de chacune des sociétés du groupe, celles-ci restent soumises à l'obligation de déclarer leurs résultats et que c'est avec ces dernières que l'administration fiscale mène la procédure de vérification de comptabilité et de redressement, dans les conditions prévues par les articles L. 13, L. 47 et L. 57 du livre des procédures fiscales. Les rectifications ainsi apportées aux résultats déclarés par les sociétés membres du groupe constituent cependant les éléments d'une procédure unique conduisant d'abord à la correction du résultat d'ensemble déclaré par la société mère du groupe, puis à la mise en recouvrement des rappels d'impôt établis à son nom sur les rehaussements de ce résultat d'ensemble.

7. D'une part, la procédure de vérification de comptabilité, qui assure le respect des droits de la défense, du principe du contradictoire, du principe de sécurité juridique et du principe de loyauté, est menée par l'administration avec la société membre du groupe concernée. D'autre part, avant la mise en recouvrement, en vertu des dispositions de l'article R. 256-1 du livre des procédures fiscales, la société mère est tenue informée de la correction du résultat d'ensemble du groupe intégré, laquelle résulte de la prise en compte des bases d'imposition rectifiées des sociétés membre du groupe intégré. Par suite, la société Sparflex n'est pas fondée à soutenir que c'est en méconnaissance des droits de la défense, du principe du contradictoire, du principe de sécurité juridique et du principe de loyauté, protégés par l'article 6 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales que l'administration a mis en recouvrement des sommes d'un montant supérieur à celui notifié par la proposition de rectification du 20 décembre 2013 qui lui a été adressée en sa qualité de membre d'un groupe intégré, sous réserve de ce qui a été dit au point 5.

En ce qui concerne l'obligation de communication des documents transmis par les autorités belges :

8. Aux termes de l'article L. 76 B du livre des procédures fiscales : « *L'administration est tenue d'informer le contribuable de la teneur et de l'origine des renseignements et documents obtenus de tiers sur lesquels elle s'est fondée pour établir l'imposition faisant l'objet de la proposition prévue au premier alinéa de l'article L. 57 ou de la notification prévue à l'article L. 76. Elle communique, avant la mise en recouvrement, une copie des documents susmentionnés au contribuable qui en fait la demande* ». Il résulte de ces dispositions que lorsque le contribuable en fait la demande à l'administration, celle-ci est tenue, lorsqu'elle en dispose, de lui communiquer avant la mise en recouvrement des impositions les documents ou copies de documents contenant les renseignements qu'elle a obtenus auprès de tiers et qui lui sont opposés.

9. Il résulte de l'instruction que, pour remettre en cause des déficits reportables non imputés au titre de l'exercice clos en 2010, lesquels résultaient de pertes générées en Belgique avant le transfert de siège social en France de la société Newpack holding, le vérificateur s'est fondé, notamment, sur les renseignements obtenus des autorités belges, selon lesquelles la perte en cause aurait été imputée sur le montant de l'impôt à payer en Belgique. La société requérante soutient qu'elle a demandé vainement la communication de la réponse apportée par les autorités belges à la demande d'assistance administrative formulée par l'administration fiscale avant la mise en recouvrement des impositions supplémentaires litigieuses. Toutefois, la remise en cause d'un déficit reportable non imputé n'entraîne l'établissement d'aucune imposition supplémentaire ni n'implique aucune mise en recouvrement. Il suit de là, que pour ce chef de rectification, la société requérante ne peut utilement invoquer le moyen tiré de la méconnaissance du 2^{ème} alinéa de l'article L. 76 B du livre des procédures fiscales.

En ce qui concerne la motivation de la proposition de rectification :

10. Aux termes des dispositions de l'article L. 57 du livre des procédures fiscales : « *L'administration adresse au contribuable une proposition de rectification qui doit être motivée de manière à lui permettre de formuler ses observations ou de faire connaître son acceptation. (...)* ». Il résulte de ces dispositions que, pour être régulière, une proposition de rectification doit comporter la désignation de l'impôt concerné, de l'année d'imposition et de la base d'imposition, et énoncer les motifs sur lesquels l'administration entend se fonder pour justifier les rehaussements envisagés, de façon à permettre au contribuable de formuler utilement ses observations. En revanche, sa régularité ne dépend pas du bien-fondé de ces motifs.

11. Il résulte de l'instruction que la proposition de rectification du 20 décembre 2013 comporte la désignation des impôts concernés, des années d'imposition et de la base d'imposition, et énonce les motifs sur lesquels l'administration a entendu se fonder pour justifier les rectifications proposées. La société requérante soutient plus particulièrement que cette proposition de rectification ne détaille pas les prestations que le vérificateur a regardé comme fictives ou comme facturées à un prix excessif et qu'elle est, de ce fait, insuffisamment motivée. Or, le vérificateur a précisé que la déductibilité des charges correspondant à des prestations de service facturées par la société Tradlux pour un montant total de 822 793 euros au titre de l'exercice 2010 et de 787 475 euros au titre de l'exercice 2011 avait été remise en cause eu égard au caractère succinct des libellés des factures en cause, qui ne permettaient pas d'apprécier la réalité de ces prestations. Les différentes factures ayant été rejetées par le service à raison d'un seul et même motif, à savoir le caractère fictif des prestations, il n'était dès lors nullement besoin de les détailler pour permettre au contribuable de formuler utilement ses observations. La circonstance que l'administration ait apporté des explications plus détaillées à l'occasion de la

réponse aux observations du contribuable ne permet pas d'en inférer que la motivation de la proposition de rectification aurait été insuffisante. Par suite, la proposition de rectification du 20 décembre 2013 est suffisamment motivée et le moyen doit être écarté.

En ce qui concerne l'absence de visite sur place de l'expert :

12. Aux termes de l'article L. 45 B du livre des procédures fiscales : « *La réalité de l'affectation à la recherche des dépenses prises en compte pour la détermination du crédit d'impôt défini à l'article 244 quater B du code général des impôts peut, sans préjudice des pouvoirs de contrôle de l'administration des impôts qui demeure seule compétente pour l'application des procédures de redressement, être vérifiée par les agents du ministère chargé de la recherche et de la technologie* ». Aux termes de l'article R.45 B 1 du même livre, dans sa rédaction applicable au litige : « *La réalité de l'affectation à la recherche des dépenses prises en compte pour la détermination du crédit d'impôt mentionné à l'article L.45 B peut être soit par des agents dûment mandatés par le directeur de la technologie, soit par les délégués régionaux à la recherche et à la technologie ou par des agents dûment mandatés par ces derniers. / A cet effet, ils peuvent se rendre dans les entreprises après envoi d'un avis de visite (...)* ».

13. Il ne résulte d'aucune disposition législative ou réglementaire ni d'aucun principe que les agents du ministère chargé de la recherche et de la technologie aient l'obligation de se rendre dans l'entreprise pour vérifier la réalité de l'affectation à la recherche des dépenses prises en compte pour la détermination d'un crédit impôt recherche. Ainsi, la circonstance que l'expert désigné par le ministère se soit livré à un simple contrôle sur pièces du dossier pour l'ensemble des projets dont l'éligibilité au crédit d'impôt recherche a été remise en cause n'est pas de nature à établir que la procédure de remise en cause du crédit d'impôt recherche serait entachée d'irrégularité.

Sur le bien-fondé de l'imposition :

En ce qui concerne la prescription :

14. Aux termes de l'article L.169 du livre des procédures fiscales : « *Pour l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés, le droit de reprise de l'administration des impôts s'exerce jusqu'à la fin de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due. (...dans l'Etat membre au sein duquel elle a désormais fixé son siège social dès lors qu'elle n'a plus la possibilité d'imputer ses pertes dans l'Etat membre initial)* » ; Aux termes de l'article L.189 du même livre : « *La prescription est interrompue par la notification d'une proposition de rectification, par la déclaration ou la notification d'un procès-verbal, de même que par tout acte comportant reconnaissance de la part des contribuables et par tous les autres actes interruptifs de droit commun. (...)* ». Il résulte de la combinaison des dispositions des articles L.169 et L.189 du livre des procédures fiscales et de l'article 223 A du code général des impôts que la notification régulière à une société membre d'un groupe fiscal intégré, y compris la société-mère en tant que membre de ce groupe, d'un acte interruptif de prescription relatif au rehaussement de son bénéficiaire imposable interrompt la prescription à l'égard de la société-mère en tant que redevable de l'impôt sur les sociétés dû sur le résultat d'ensemble, déterminé par la somme algébrique des résultats de chacune des sociétés du groupe. Cette interruption ne vaut toutefois, pour la société-mère, qu'en ce qui concerne les résultats de la société membre du groupe ayant fait l'objet de la procédure de rectification.

15. Il résulte de l'instruction que l'administration a adressé à la SA Sparflex, en qualité de membre d'un groupe intégré, une proposition de rectification en date du 20 décembre 2013

prononçant des rehaussements en matière d'impôt sur les sociétés, de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises, de taxe sur la valeur ajoutée et de taxe de publicité foncière au titre de la période du 1^{er} janvier 2010 au 31 décembre 2011. Il ne résulte en revanche pas de l'instruction que le service aurait notifié à la SA Sparflex, en sa qualité de société intégrante, des rectifications relatives aux opérations d'agrégation des comptes des sociétés membres du groupe. Par suite, la société requérante est fondée à soutenir que l'administration ne pouvait l'assujettir à la contribution sociale sur l'impôt sur les sociétés au titre de l'année 2011, faute d'avoir interrompu la prescription dans le délai de reprise de l'administration.

En ce qui concerne l'éligibilité au crédit d'impôt recherche :

16. Aux termes de l'article 244 quater B du code général des impôts : « *I. Les entreprises industrielles et commerciales (...) imposées d'après leur bénéfice réel (...) peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt au titre des dépenses de recherche qu'elles exposent au cours de l'année (...)* ». Aux termes de l'article 49 septies F de l'annexe III au même code : « *Pour l'application des dispositions de l'article 244 quater B du code général des impôts, sont considérées comme opérations de recherche scientifique ou technique : / a. Les activités ayant un caractère de recherche fondamentale, qui pour apporter une contribution théorique ou expérimentale à la résolution des problèmes techniques, concourent à l'analyse des propriétés, des structures, des phénomènes physiques et naturels, en vue d'organiser, au moyen de schémas explicatifs ou de théories interprétatives, les faits dégagés de cette analyse ; / b. Les activités ayant le caractère de recherche appliquée qui visent à discerner les applications possibles des résultats d'une recherche fondamentale ou à trouver des solutions nouvelles permettant à l'entreprise d'atteindre un objectif déterminé choisi à l'avance. / Le résultat d'une recherche appliquée consiste en un modèle probatoire de produit, d'opération ou de méthode ; / c. Les activités ayant le caractère d'opérations de développement expérimental effectuées, au moyen de prototypes ou d'installations pilotes, dans le but de réunir toutes les informations nécessaires pour fournir les éléments techniques des décisions, en vue de la production de nouveaux matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes, services ou en vue de leur amélioration substantielle. Par amélioration substantielle, on entend les modifications qui ne découlent pas d'une simple utilisation de l'état des techniques existantes et qui présentent un caractère de nouveauté* ». Ne peuvent être prises en compte pour le bénéfice du crédit d'impôt recherche que les dépenses exposées pour le développement ou l'amélioration substantielle de matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes, services, dont la conception ne pouvait être envisagée, eu égard à l'état des connaissances techniques à l'époque du projet de recherche, par un professionnel averti, par simple développement ou adaptation de ces techniques.

17. Sous réserve des cas où la loi attribue la charge de la preuve au contribuable, il appartient au juge de l'impôt, au vu de l'instruction et compte tenu, le cas échéant, de l'abstention d'une des parties à produire les éléments qu'elle est seule en mesure d'apporter et qui ne sauraient être réclamés qu'à elle-même, d'apprécier si des dépenses sont éligibles au dispositif du crédit d'impôt prévu par les dispositions précitées. Ainsi, pour apprécier l'éligibilité des dépenses en litige au crédit d'impôt, il y a lieu d'examiner, au vu des documents que la société requérante a produit, si les opérations réalisées constituent des opérations de recherche appliquée au sens de l'article 49 septies F de l'annexe III au code général des impôts.

18. La société requérante soutient que les projets VRD 004 102 (création d'une nouvelle technique d'impression numérique), VRD 006 101 (création d'une nouvelle technique d'impression par marquage à chaud, VRD 007 101 (amélioration d'une technique de coupe), VRD 009 101 (conception d'un processus de contrôle en continu des pièces produites), VRD 004 113 (développement d'une nouvelle technique d'impression numérique) et

VRD 011 111 (technique d'impression sur fil), lesquels ont fait l'objet d'un avis défavorable de la part de l'expert mandaté par la Direction régionale de la recherche et de la technologie, sont néanmoins éligibles au crédit d'impôt recherche au titre des années litigieuses.

19. L'expert du ministère de la recherche a estimé que le projet VRD 004 102 ne présentait pas d'utilité au regard de l'état de l'art de l'impression numérique à haut débit telle que pratiquée dans d'autres industries et la requérante n'apporte pas d'élément tendant à démontrer la spécificité de cette technique dans son secteur d'activité. S'agissant des cinq autres projets, se fondant sur une version postérieure du guide du crédit d'impôt recherche mais néanmoins équivalente à celle applicable au titre des années en litige, l'expert a considéré que leur éligibilité au crédit d'impôt recherche pouvait être écartée du fait que les productions à titre d'essai qui visent la mise en route et l'aménagement de la production, tout comme la mise au point de matériel et d'outillage nécessaire à la production en série ne sont pas assimilables à ces activités de recherche. De son côté, la SA Sparflex, qui se borne à produire les présentations des six projets en cause, ne contredit pas utilement les énonciations de l'expert. Par suite, ces opérations ne peuvent être regardées comme des activités de recherche et de développement au sens des dispositions précitées de l'article 49 septies F annexe III code général des impôts.

20. Aux termes de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales dans sa rédaction applicable en l'espèce : « *Il ne sera procédé à aucun rehaussement d'impositions antérieures si la cause du rehaussement poursuivi par l'administration est un différend sur l'interprétation par le redevable de bonne foi du texte fiscal et s'il est démontré que l'interprétation sur laquelle est fondée la première décision a été, à l'époque, formellement admise par l'administration. / Lorsque le redevable a appliqué un texte fiscal selon l'interprétation que l'administration avait fait connaître par ses instructions ou circulaires publiées et qu'elle n'avait pas rapportée à la date des opérations en cause, elle ne peut poursuivre aucun rehaussement en soutenant une interprétation différente (...)* ».

21. La société requérante ne peut, en tout état de cause, se prévaloir sur le fondement des dispositions précitées de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales de l'instruction référencée 4 A-1-00 du 21 janvier 2000 en ses énonciations n^{os} 11 et 20 qui ne comportaient pas d'interprétation de la loi fiscale différente de celle dont il est fait présentement application.

En ce qui concerne le déficit reportable généré en Belgique :

22. Aux termes de l'article 49 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne : « *Dans le cadre des dispositions ci-après, les restrictions à la liberté d'établissement des ressortissants d'un État membre dans le territoire d'un autre État membre sont interdites. Cette interdiction s'étend également aux restrictions à la création d'agences, de succursales ou de filiales, par les ressortissants d'un État membre établis sur le territoire d'un État membre. / La liberté d'établissement comporte l'accès aux activités non salariées et leur exercice, ainsi que la constitution et la gestion d'entreprises, et notamment de sociétés au sens de l'article 54, deuxième alinéa, dans les conditions définies par la législation du pays d'établissement pour ses propres ressortissants, sous réserve des dispositions du chapitre relatif aux capitaux* ». Aux termes du I de l'article 209 du code général des impôts, relatif à la détermination de la base de l'impôt sur les sociétés, dans sa rédaction applicable au litige : « (...) *en cas de déficit subi pendant un exercice, ce déficit est considéré comme une charge de l'exercice suivant et déduit du bénéfice réalisé pendant ledit exercice. Si ce bénéfice n'est pas suffisant pour que la déduction puisse être intégralement opérée, l'excédent du déficit est reporté successivement sur les exercices suivants (...)* ». Aux termes de l'article 221 du même code : « (...) 5. *Le changement de l'objet social ou de l'activité réelle d'une société emporte cessation*

d'entreprise (...) ». Il résulte de la combinaison de ces dispositions que la mise en œuvre du droit au report déficitaire est subordonnée notamment à la condition qu'une société n'ait pas subi, dans son activité, des transformations telles qu'elle n'est plus, en réalité, la même.

23. La société requérante soutient que c'est à tort que l'administration a remis en cause le report des déficits d'un montant de 2 589 881 euros déclaré par la société Newpack, devenue la SA Sparflex au titre de l'exercice clos en 2010. En l'espèce, le vérificateur a cru pouvoir remettre en cause le déficit reportable non imputé déclaré par la société Sparflex aux motifs que des pertes générées en Belgique ne peuvent être imputées en France en application du principe de territorialité de l'impôt, que la société anciennement dénommée Newpack avait changé d'activité après l'absorption de la société Sparflex, que la preuve de la cessation d'activité en Belgique n'était pas rapportée et que ces déficits avaient été imputés sur l'impôt dû en Belgique.

24. D'une part, il résulte des stipulations précitées de l'article 49 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne qu'une société qui a transféré son siège social d'un Etat membre dans un autre Etat membre ne saurait se voir refuser, sans que soit méconnu le principe de la liberté d'établissement, la possibilité d'imputer les déficits non imputés, générés dans l'Etat membre au sein duquel elle était antérieurement domiciliée,...dans l'Etat membre au sein duquel elle a désormais fixé son siège social dès lors qu'elle n'a plus la possibilité d'imputer ses pertes dans l'Etat membre initial.dans l'Etat membre au sein duquel elle a désormais fixé son siège social dès lors qu'elle n'a plus la possibilité d'imputer ses pertes dans l'Etat membre initial

25. D'autre part, il résulte de l'instruction, notamment de l'examen de l'extrait intégral du greffe belge édité le 13 février 2014 et de l'extrait K-bis du 3 août 2010 qu'à compter du 1^{er} juillet 2009, et contrairement à ce que soutient le service, que la société a transféré son siège social à Dizy en France et que son activité en Belgique, débutée le 22 juin 2006, s'est achevée le 30 juin 2009. Il ne résulte pas de l'instruction que l'activité de holding de la société Newpack, nonobstant les conséquences de l'absorption de sa filiale française le 30 juin 2010 et l'adjonction d'une activité de production et de vente, serait devenue marginale à compter de cette date alors qu'il est constant qu'en 2010, ses participations ressortaient à 12 259 532 euros et qu'il n'est pas contesté que le chiffre d'affaires de production de sa filiale absorbée s'établissait à 29 millions d'euros, celui cumulé des filiales détenues dépassant la somme de 46 millions d'euros. Il suit de là que le caractère minoritaire en 2010 de l'activité de holding de la société Sparflex, suivant sa nouvelle dénomination, n'entraîne pas la cessation d'activité de cette société et n'interdit pas à cette dernière de déclarer un report de ses déficits antérieurs au titre de l'exercice clos en 2010.

26. Enfin, si l'administration a cru pouvoir fonder la rectification en litige d'un montant de 2 589 800,90 euros sur la réponse des autorités belges aux termes de laquelle une perte antérieure récupérable de 1 437 433,24 euros est venue diminuer la base imposable de la société Newpack, suite à une rectification notifiée par l'administration fiscale belge et contestée, pour partie avec succès, devant la juridiction belge, cette réponse ne justifie la consommation du déficit reportable qu'à hauteur de cette somme de 1 437 433,24 euros. La société requérante est, par suite, fondée à demander le rétablissement du déficit reportable dont elle disposait au titre de l'exercice 2010 à hauteur de 1 152 447,76 euros.

En ce qui concerne la déductibilité des prestations effectuées par la société Tradlux :

27. Aux termes du 1. de l'article 39 du code général des impôts, applicable en matière d'impôt sur les sociétés en vertu de l'article 209 du même code : « *Le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges, celles-ci comprenant (...)* notamment : / 1° *Les frais généraux de toute nature (...)* ». Aux termes du premier alinéa de l'article 57 du code général des impôts :

« Pour l'établissement de l'impôt sur le revenu 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 des prix d'achat ou de vente, soit par tout autre moyen, sont incorporés aux résultats accusés par les comptabilités. Il est procédé de même à l'égard des entreprises qui sont sous la dépendance d'une entreprise ou d'un groupe possédant également le contrôle d'entreprises situées hors de France (...) ». Ces dispositions instituent, dès lors que l'administration établit l'existence d'un lien de dépendance et d'une pratique entrant dans leurs prévisions, une présomption de transfert indirect de bénéfices qui ne peut utilement être combattue par l'entreprise imposable en France que si celle-ci apporte la preuve que les avantages qu'elle a consentis ont été justifiés par l'obtention de contreparties.

28. Pour remettre en cause la déductibilité des charges correspondant aux factures émises par la société de droit luxembourgeois Tradlux pour des montants de 822 793 euros en 2010 et de 787 475 euros en 2011, le vérificateur s'est fondé sur les articles 39 et 57 précités du code général des impôts. La société requérante a fourni à ce dernier, lors de la vérification de comptabilité, la convention d'assistance et les avenants conclus avec la société luxembourgeoise, les factures en litige ainsi qu'un document établi le 12 décembre 2013 détaillant les diverses prestations facturées par la société Tradlux. Les liens capitalistiques entre ces sociétés, lesquels ont été précisés au point 1, ne sont pas contestés. L'administration a estimé que le caractère peu détaillé des libellés des factures, le rattachement de certaines prestations décrites dans le document précédemment mentionné du 12 décembre 2013 à des frais d'actionnaire relevant de l'intérêt de la société luxembourgeoise et à des tâches inhérentes au mandat du dirigeant de la SA Sparflex, M.A..., lequel dirigeait également la société Tradlux et, enfin, la circonstance que la SA Sparflex disposait du personnel à la fois qualifié et suffisant pour accomplir les tâches en cause ne permettaient ni d'attester de la réalité des prestations ni de leur caractère déductible.

29. La société requérante se borne, quant à elle, à produire les conventions et avenants conclus avec sa société mère, à contester de manière peu circonstanciée l'appréciation portée par le service quant au caractère non déductible desdites prestations et à soutenir que, si elle dispose de services internes au niveau de la comptabilité générale, le personnel de la société Tradlux avait bien la charge du suivi juridique et fiscal du groupe ainsi que de son animation commerciale. Par ailleurs, la SA Sparflex n'apporte aucune justification probante de la refacturation des prestations en cause à ses propres filiales. En effet, les deux factures HC des 9 février 2010 et 8 septembre 2010 ont été émises au nom de la SA Sparflex et rien ne permet de penser qu'elles ont été acquittées par la société Tradlux et refacturées à la SA Sparflex. Les factures émises au nom de la SAS Linea et de la SNC Sparflex Aquitaine ne comportent aucune précision permettant de retenir qu'elles constituent des refacturations intra-groupe. Quant aux factures émises par la SA Sparflex au nom de sa filiale, le Muselet Valentin, si elles comportent parfois une désignation plus précise, à savoir « refacturation des prestations inter groupe », elles atteignent un montant cumulé de 1 594 473,96 euros pour chacune des deux années, nettement supérieur au montant en litige des factures émises par la société de droit luxembourgeois Tradlux de 822 793 euros en 2010 et de 787 475 euros en 2011. Ces factures ne peuvent dès lors être regardées comme établissant la refacturation par la SA Sparflex à ses propres filiales des prestations effectuées par la société Tradlux. Par ailleurs, s'il résulte de l'instruction que les conventions et avenants produits à l'instance ont été approuvés par les seuls membres du conseil d'administration pouvant prendre part au vote, à l'exclusion du dirigeant commun aux deux sociétés, les affirmations de la société ne font pas état d'éléments circonstanciés suffisamment précis, ni ne sont corroborées par des documents utiles et de nature à démontrer que les prestations litigieuses ont été réellement exécutées par la société Tradlux. Dans ces conditions, l'administration a pu, à bon droit, par application des dispositions précitées de l'article 57 du

code général des impôts, et sans s'immiscer dans la gestion de l'entreprise, rapporter aux bénéficiaires imposables de la SA Sparflex le montant total du coût des prestations qu'elle a versé à la société luxembourgeoise Tradlux.

30. La société requérante ne peut utilement invoquer ni la doctrine référencée BOI-IS-BASE-30-20-20 du 12 septembre 2012, laquelle concerne la rémunération des dirigeants ni l'absence de rehaussement opéré par l'administration à l'issue d'un précédent contrôle, qui ne peut être regardée comme une prise de position formelle sur sa situation de fait au regard de la loi fiscale, au sens de l'article L. 80-B du livre des procédures fiscales, dans sa rédaction applicable à l'espèce.

En ce qui concerne les abandons de créance consentis en faveur de la société SDPI :

31. Aux termes de l'article 38 du code général des impôts, applicable à l'impôt sur les sociétés en vertu de l'article 209 du même code : « (...) *le bénéfice imposable est le bénéfice net, déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par les entreprises, y compris notamment les cessions d'éléments quelconques de l'actif, soit en cours, soit en fin d'exploitation (...)* ». Pour l'application de ces dispositions, les renoncements à recettes ou les abandons de créances consentis par une entreprise au profit d'un tiers ne relèvent pas, en règle générale, d'une gestion commerciale normale, sauf s'il apparaît qu'en consentant de tels avantages l'entreprise a agi dans son propre intérêt. Cette règle doit recevoir application même si le bénéficiaire de ces avances est une filiale, hormis le cas où la situation des deux sociétés serait telle que la société mère puisse être regardée comme ayant agi dans son propre intérêt en venant en aide à une filiale en difficulté. Il appartient à l'administration d'apporter la preuve des faits sur lesquels elle se fonde pour estimer que les avantages consentis par une entreprise à un tiers constituent un acte anormal de gestion. L'administration fiscale est réputée apporter cette preuve dès lors que cette entreprise n'est pas en mesure de justifier qu'elle a bénéficié en retour de contreparties à ces avantages. Dans l'hypothèse où l'entreprise apporte une telle justification, il incombe ensuite à l'administration, si elle s'y croit fondée, d'apporter la preuve de ce que cette contrepartie est dépourvue d'intérêt pour l'entreprise, sans qu'il lui appartienne, dans ce cadre, de se prononcer sur l'opportunité des choix de gestion opérés par l'entreprise et notamment pas sur l'ampleur des risques pris par elle pour améliorer ses résultats, ou que la rémunération de cette contrepartie est excessive.

32. Il est, d'une part, constant que la SDPI, société de droit luxembourgeois, est détenue à plus de 99 % par la SA Sparflex et que cette dernière détient la totalité des parts de sa filiale, la société Sparflex of California devenue Rivercap USA. La société requérante justifie la réalité des difficultés financières de sa filiale luxembourgeoise, dont le compte de profits et pertes pour l'exercice clos le 31 décembre 2010 fait apparaître que, sans l'abandon de créance qui lui a été consenti, d'un montant de 4 059 000 euros, la situation de la filiale aurait été déficitaire d'un montant sensiblement équivalent à l'abandon litigieux. Elle fait valoir que, compte tenu de la difficulté, en raison de la concurrence, de vendre sur le marché américain les produits qu'elle fabrique, elle a été contrainte de soutenir sa filiale, la SDPI, laquelle connaissait des difficultés financières du fait, notamment, des abandons de créance qu'elle avait elle-même consentis à sa filiale, la Sparflex of California, créée pour accroître les débouchés des produits Sparflex produits en France au sein du marché américain.

33. Toutefois, l'abandon de créance consenti le 12 mai 2011 à la SDPI par la SA Sparflex précise que la sous-filiale américaine a pour activité « la fabrication et le négoce de capsules pour l'Amérique du Sud et l'Amérique du Nord ». Compte tenu de cet élément, la SA Sparflex n'établit pas que l'avantage accordé à la société luxembourgeoise a comme

contrepartie suffisante l'intérêt commercial de sa propre exploitation en France, la société américaine n'apparaissant pas comme ayant pour objet de commercialiser les produits fabriqués en France. A supposer que la SA Sparflex ait entendu invoquer l'existence d'un intérêt financier justifiant la contrepartie qu'elle aurait obtenue, elle n'établit pas que les difficultés financières de sa filiale, justifiées par les comptes annuels 2010, auraient pu porter atteinte à son renom, alors que le service fait valoir pertinemment que l'abandon de créance réintégré a eu pour effet de contribuer à placer la SA Sparflex en situation de déficit d'un montant de 3 646 336 euros à la clôture de l'exercice 2010. Le renom de la société requérante n'apparaît ainsi pas mieux préservé par l'abandon de créance litigieux que par le maintien de la situation déficitaire de sa filiale ou de sa sous-filiale. La circonstance que la filiale luxembourgeoise soit revenue à meilleure fortune au cours des exercices ultérieurs et qu'elle ait perçu en 2016 des dividendes de sa filiale américaine ne justifie pas, en tant que telle, l'existence d'un intérêt propre de la SA Sparflex à consentir, fut-ce temporairement, à l'abandon de créance litigieux au titre de l'exercice 2010.

34. D'autre part, la société requérante fait également valoir qu'elle a consenti l'abandon de créances litigieux au profit de la société SDPI en raison de l'inscription par celle-ci d'une charge exceptionnelle d'un montant de 3 272 339 euros au titre de l'exercice clos en 2010, justifiée par la mise en liquidation judiciaire de la filiale allemande de la SDPI, la VKN. Elle soutient qu'elle avait un intérêt financier à soutenir ainsi sa filiale et par là même, son image de marque. Toutefois, en se bornant à produire des documents en langue allemande et en langue anglaise ainsi que la traduction d'un document émanant du liquidateur de la société VKN, lesquels ne font qu'attester de la mise en liquidation judiciaire de cette sous-filiale, la société requérante ne justifie pas que les difficultés financières de la société allemande auraient porté atteinte au renom de la SDPI et au sien alors que le service fait valoir pertinemment que l'abandon de créance réintégré a eu pour effet de contribuer à placer la SA Sparflex en situation de déficit d'un montant de 3 646 336 euros à la clôture de l'exercice 2010. Le renom de la société requérante n'apparaît ainsi pas mieux préservé par l'abandon de créance litigieux que par le maintien de la situation déficitaire de sa filiale. Par suite, en l'absence de démonstration par la SA Sparflex de l'existence de contreparties à l'abandon de créances consenti, c'est à bon droit que l'administration, par application des dispositions précitées de l'article 57 du code général des impôts, a réintégré dans le bénéfice de la SA Sparflex le montant de l'abandon de créance en cause.

35. Si la société requérante soutient que les abandons de créances à caractère financier accordés par une société à sa filiale sont déductibles dans la mesure où l'actif net de celle-ci était négatif, l'abandon de créance doit néanmoins avoir été consenti dans l'intérêt propre de la société mère. Il résulte de ce qui vient d'être dit aux points 33 et 34 que la société requérante ne justifie pas, par les seuls documents qu'elle produit, avoir eu un intérêt financier propre à consentir aux abandons de créance en litige. Le moyen ne peut, par suite, qu'être écarté.

36. La société requérante ne saurait utilement se prévaloir sur le fondement de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales des énonciations de l'instruction BOI-BIC-BASE-50-10 du 29 janvier 2013, lesquelles reprennent la documentation administrative de base n° 4 A 2162 du 9 mars 2001 relative au régime fiscal des abandons de créances, qui ne donnent pas des dispositions législatives précitées une interprétation différente de celle dont il a été fait application.

37. La SA Sparflex estime que le fait de considérer comme un acte anormal de gestion l'abandon de créance consenti à sa filiale luxembourgeoise est constitutif d'une discrimination contraire au droit européen et au droit communautaire. Ce moyen n'étant pas assorti des précisions permettant d'en apprécier le bien-fondé, il ne peut, par suite, qu'être écarté.

38. Il résulte de ce qui vient d'être dit aux points 27 à 37 que la société requérante n'est pas fondée à demander la réduction du complément de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises qui lui a été réclamé au titre des exercices 2010 et 2011 dès lors que le présent jugement écarte la totalité des moyens relatifs aux rectifications prononcées par le service qui ont été opérées sur les comptes de charge, à savoir la réintégration des abandons de créance non justifiés ainsi que des factures émises par la société Tradlux.

Sur les pénalités :

39. 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 (...)* ». Aux termes de l'article 223 A du code général des impôts, aux termes desquelles « *la société mère supporte, au regard des droits et pénalités (...) les conséquences des infractions commises par les sociétés du groupe* ».

40. Pour fonder l'application de la majoration contestée, l'administration a précisé que la SA Sparflex, qui n'a pas justifié la réalité des prestations facturées par la société de droit luxembourgeois Tradlux pour des montants de 822 793 euros en 2010 et 787 475 euros en 2011, ne pouvait ignorer les règles relatives à la déductibilité des charges. Le vérificateur a également souligné la circonstance que les deux sociétés avaient le même dirigeant, M.A....dans l'Etat membre au sein duquel elle a désormais fixé son siège social dès lors qu'elle n'a plus la possibilité d'imputer ses pertes dans l'Etat membre initial. De son côté, la société requérante se borne à indiquer que l'application de la convention conclue entre les deux sociétés n'avait pas donné lieu à un rehaussement à l'issue d'un contrôle précédent et à contester le bien-fondé des rectifications relatives aux prestations de la société Tradlux. Dans ces conditions, l'administration établit l'intention de la société requérante d'éluder l'impôt. Il suit de là que l'application de la pénalité de 40 % prévue par les dispositions de l'article 1729 du code général des impôts était justifiée et que le moyen doit être écarté.

41. La société requérante soutient enfin que les majorations litigieuses ne devraient pas excéder des montants de 109 706 euros en 2010 et de 104 997 euros en 2011, soit un total de 214 703 euros au lieu des 476 152 euros mis en recouvrement à ce titre. Ce faisant, elle doit être regardée comme contestant les modalités de calcul des sanctions fiscales supportées par la société tête de groupe pour le comportement d'une filiale intégrée. Si le calcul proposé par la requérante ne peut qu'être écarté, il résulte néanmoins de l'instruction qu'elle est fondée à demander la décharge partielle des pénalités mises en recouvrement à raison d'une erreur de calcul. En effet, par proposition de rectification du 20 décembre 2013, l'administration n'avait prononcé la majoration de 40% qu'à l'encontre du chef de rectification relatif à la réintégration des prestations facturées par la société Tradlux, pour des montants en base de 822 793 euros en 2010 et 787 475 euros en 2011, les conséquences financières limitant, quant à elles, la notification de la majoration de 40% à la somme de 22 525 euros pour la seule année 2011. Or, l'examen de la lettre du 7 octobre 2016 adressée à la SA Sparflex en tant que tête de groupe tout comme celui de l'avis de mise en recouvrement révèlent que le service a appliqué la majoration prévue par l'article 1729 du code général des impôts à la totalité des chefs de rectification prononcés en matière d'impôt sur les sociétés, à l'exception de la reprise du crédit d'impôt recherche. Par suite, la société Sparflex est fondée à demander la réduction du montant des

majorations mises en recouvrement le 31 octobre 2016 au titre de l'impôt sur les sociétés 2010-2011, lesquelles ne sauraient excéder la somme de 22 525 euros au titre de l'exercice clos en 2011 telle que notifiée à l'occasion des conséquences financières. Compte tenu du dégrèvement prononcé par le service d'un montant de 218 348 euros, la majoration mise en recouvrement pour les années 2010 et 2011, d'un montant de 476 152 euros, est réduite de 235 279 euros.

42. Par suite, la SA Sparflex est seulement fondée à demander le rétablissement des déficits reportables à hauteur d'un montant de 1 152 447,76 euros à la clôture de l'exercice 2010, la réduction de la base d'imposition des bénéfices de la SA Sparflex au titre de l'exercice 2011 à hauteur de la somme d'un montant de 46 228 euros, la décharge de la contribution sociale sur l'impôt sur les sociétés au titre de l'année 2011 pour un montant de 23 647 euros et la réduction des majorations pour manquement délibéré de la somme de 235 279 euros.

Sur les frais du litige :

43. Il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge de l'État le versement à la SA Sparflex de la somme de 1 500 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

DECIDE :

Article 1^{er} : Il n'y pas lieu de statuer sur la requête de la SA Sparflex à hauteur de la somme de 218 348 euros.

Article 2 : Le déficit reportable de la SA Sparflex au titre de l'année 2010 est partiellement rétabli, à hauteur de 1 152 447,76 euros.

Article 3 : La base d'imposition des bénéfices de la SA Sparflex au titre de l'exercice 2011 est réduite de la somme d'un montant de 46 228 euros. La SA Sparflex est déchargée de la différence entre la cotisation supplémentaire d'impôt sur les sociétés mise en recouvrement au titre de l'année 2011 et celle qui résulte de la première phrase de l'article 3.

Article 4 : La SA Sparflex est déchargée de la contribution sociale sur l'impôt sur les sociétés au titre de l'année 2011 pour un montant de 23 647 euros.

Article 5 : La SA Sparflex est déchargée des majorations de 40% mises en recouvrement au titre de l'impôt sur les sociétés 2010-2011 dans la mesure qui vient d'être indiquée au point 41.

Article 6 : L'État versera à la SA Sparflex la somme de 1 500 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Article 7 : Le surplus des conclusions de la requête de la SA Sparflex est rejeté.

Article 8 : Le présent jugement sera notifié à la SA Sparflex et à l'administrateur général des finances publiques, chargé de la direction spécialisée de contrôle fiscal Est.

Délibéré après l'audience du 28 mars 2019, à laquelle siégeaient :

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

Lu en audience publique le 25 avril 2019.

Le rapporteur,

Le président,

Signé

Signé

M. BOURGUET-CHASSAGNON

J.-P. WYSS

Le greffier,

Signé

N. MANZANO