

Audience du 28 mars 2019
Conclusions de M. Deschamps, rapporteur public

La société Sparflex, qui exerce une activité de fabrication de capsules de sur-bouchage et de muselets, détient plusieurs filiales en France et à l'étranger qui constituent un groupe fiscalement intégré. L'ancienne société Sparflex a été rachetée en 2009 par sa mère, la société de droit belge Newpack Holding, qui a transféré son siège en France et a repris la dénomination de son ancienne filiale. La requérante est elle-même détenue majoritairement par la société de droit luxembourgeois Tradlux. Elle vous demande régulièrement la réduction des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés, de cotisations sur la valeur ajoutée des entreprises et des pénalités correspondantes auxquelles elle a été assujettie au titre des exercices 2010 et 2011.

Au titre de la régularité de la procédure, la requérante invoque d'abord une méconnaissance des dispositions de l'article L. 48 du LPF en se prévalant d'une part de ce que le montant de cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés de 1 277 630 € figurant dans l'avis de mise en recouvrement est supérieur au montant de 1 190 380 € figurant dans la proposition de rectification et d'autre part de ce que le montant total des intérêts de retard de 601 105 € figurant dans l'avis de mise en recouvrement excède là encore le montant de 110 273 € qui figurait dans les propositions de rectification. Sur le premier point, la différence s'explique par le fait que la proposition de rectification ne concerne que les cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés dues par la société Sparflex si celle-ci n'avait pas été membre d'un groupe fiscal intégré, conformément aux prescriptions de l'article L. 48 du LPF, alors que les montants figurant dans la lettre d'information adressée à la société tête de groupe intègre, conformément aux dispositions de l'article R. 256-1 du LPF, les cotisations supplémentaires résultant de l'activité de l'ensemble des filiales. Sur le second point, de la même manière, les pénalités et intérêts de retards mis en recouvrement intègrent l'ensemble des sommes dues au titre des filiales, alors que les sommes figurant dans les propositions de rectification ne concernent que l'activité propre de la société Sparflex. Vous écarterez donc ce premier moyen.

Pour les mêmes motifs, vous écarterez les moyens tirés d'une méconnaissance des principes des droits de la défense, du contradictoire, de sécurité juridique et de loyauté protégés par les stipulations de l'article 6 de la CESDH.

Il y a cependant une discordance invoquée à l'occasion d'un autre moyen qui vous conduira, si vous nous suivez, à faire droit à une partie des conclusions de la requérante. Par la lettre d'information du 7 octobre 2016 adressée à la société Sparflex en sa qualité de tête de groupe, le service a rattaché à l'exercice 2011 la réintégration du crédit impôt recherche de l'année 2010, d'un montant de 46 228 €, alors que les conséquences financières de la proposition de rectification adressée à la requérante le 20 décembre 2013 en sa qualité de membre d'un groupe fiscalement intégré rattachaient cette somme à l'exercice 2010. Or, sauf à vider de toute portée l'obligation d'informer la société mère d'un groupe fiscalement intégré des redressements prononcés à l'encontre d'une de ses filiales avant la mise en recouvrement des impositions, les montants ainsi notifiés ne sauraient différer de ceux assignés aux filiales (voir a contrario CAA Versailles 29 mars 2018 Société BNP Paribas, n°15VE04031). Vous prononcerez donc la décharge de cette somme.

Le service a réintégré dans les comptes de l'exercice 2010 de la requérante un déficit reportable d'un montant de 2 589 881 € de la société Newpack Holding constaté avant le transfert de son siège social en France à compter du 1^{er} juillet 2009. A l'occasion de la présentation de l'argumentation relative au transfert du siège de la société Newpack Holding de la Belgique vers la France, la requérante invoque un moyen de régularité de procédure tiré de que l'avis rendu par les autorités belges ne lui a pas été remis malgré sa demande en méconnaissance des dispositions de l'article L. 76 B du LPF. Selon ces dispositions, *«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»*. Si le contribuable a demandé la communication de cet avis, les sommes en cause, qui correspondent à un report de déficit sans imputation sur les impositions dues, n'ont fait, par construction, l'objet d'aucune mise en recouvrement. Par suite, la requérante ne peut pas utilement invoquer les dispositions précitées qui n'impliquent la transmission des éléments sollicités que préalablement à la mise en recouvrement. Vous pourriez vous interroger sur une atteinte au principe des droits de la défense et au respect du contradictoire. La requérante ne disposait pas du document en cause, et notamment du montant de déficit reportable déjà imputé sur des impositions dues en Belgique. Pour autant, elle ne saurait prétendre ignorer le montant du déficit qu'elle avait elle-même imputé, et, dans le cadre de la procédure contradictoire, elle disposait de suffisamment d'éléments pour lui permettre de discuter la remise en cause de l'ensemble de ce déficit reportable.

Il est également reproché à l'expert qui est intervenu pour le compte de la direction régionale de la recherche et de technologie d'avoir limité son examen sur place à seulement trois des projets présentés au titre du crédit impôt recherche, en se bornant à examen sur pièces des autres projets. Les dispositions de l'article R. 45 B 1 du LPF prévoient cependant que la visite sur place de cet expert est une simple faculté (voir CAA Paris 23 mai 2005 Société Betas, n°01-PA01871).

Le dernier moyen touchant à la régularité de la procédure suivie concerne l'insuffisante motivation de la proposition de rectification. Il n'est qu'à peine esquissé à l'occasion de la présentation du moyen relatif à la réalité des prestations de la société Tradlux, mais la requérante soutient qu'au vu du détail qu'elle a fourni quant à ces prestations, il appartenait au vérificateur de détailler les prestations qu'il considérait comme fictives. La remise en cause de certaines factures au regard du caractère succinct de leurs libellés permettait cependant au contribuable de faire valoir utilement ses observations.

Venons-en aux critiques apportées au bien fondé des impositions en cause. Par la proposition de rectification, l'administration a remis en cause, sur le fondement de l'avis de l'expert désigné par la direction régionale de la recherche et de la technologie, les crédits d'impôt recherche sollicités pour un certain nombre de projets, et la requérante conteste l'inéligibilité de six de ces projets en demandant la réalisation d'une nouvelle expertise. Le premier projet VRD 004 102 porte sur une technique d'impression numérique, et si l'expert fait état d'une difficulté à se prononcer sur l'éligibilité du projet, il fonde également son analyse sur l'inutilité d'un projet de recherche propre au regard de l'état de l'art de l'impression numérique à haut débit telle que pratiquée dans d'autres industries. La requérante n'apporte aucun élément de nature à démontrer une spécificité de cette technique en raison de son

secteur d'activité, et vous n'aurez ainsi pas besoin d'une nouvelle expertise pour écarter ce moyen. Les cinq autres projets ont été écartés 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. Si l'expert a fondé son analyse sur une version postérieure du guide du crédit impôt recherche, les versions applicables de ce guide pour les années en cause comportaient, dans la rubrique consacrée au développement expérimental, des énonciations équivalentes. En se bornant à la production des fiches techniques de ces projets, peu précis sur ce sujet, la requérante ne contredit pas utilement les énonciations de l'expert. Vous ne retiendrez donc pas ce moyen.

La doctrine fiscale invoquée sur ce point ne comporte pas d'interprétation de la loi fiscale.

Le deuxième moyen concerne la remise en cause de la déductibilité des prestations facturées par la société-mère Tradlux. L'administration a retenu que les factures justificatives des prestations en cause étaient trop peu circonstanciées pour permettre d'établir la réalité des prestations, que certaines prestations figurant dans un document remis au vérificateur ne visaient que l'intérêt de la société mère ou concernaient des tâches qui incombaient au dirigeant commun de ces deux sociétés et que la réalité des prestations n'était pas établie du fait que la société Sparflex disposait en interne des compétences permettant l'accomplissement de ces missions. Elle a ainsi estimé, compte tenu des liens capitalistiques entre les deux sociétés, que ces factures visaient en réalité à un transfert indirect de bénéfices visé par l'article 57 du CGI. Cette position ne saurait révéler une immixtion dans la gestion de la société Sparflex. La requérante soutient de manière peu circonstanciée que ces missions incombaient à la société Tradlux, et si elle vous a produit un ensemble de factures, leur libellé est en règle générale insuffisamment précis. Les seules factures pour lesquelles vous pourriez avoir une hésitation sont celles adressées à la société le Muselet Valentin, dont le libellé est, pour les cinq premiers mois de l'année 2010, « refacturation des prestations inter groupe », les sommes et la périodicité de ces facturations restant les mêmes pour les mois suivants mais avec un libellé plus flou de « prestations » suivi du mois en cause. Nous estimons cependant ces pièces peu probantes dès lors que les montants mensuels de 132 872,83 € HT refacturés en 2010 et 2011 excèdent au total très largement les montants de 822 793 euros pour 2010 et de 787 475 euros pour 2011 dont la société requérante se prévaut et qui ont été acquittés à la société Tradlux.

Sur le terrain de la doctrine administrative, la requérante ne peut pas utilement invoquer une instruction fiscale qui concerne la rémunération des dirigeants. Si elle se prévaut par ailleurs des résultats d'un précédent contrôle, les décisions prises par l'administration à la suite de ce contrôle ne constituent pas des prises de position formelle au sens de l'article L. 80 B du LPF.

Le troisième moyen est relatif à la réintégration des abandons de créances consentis par la requérante à sa filiale à 99%, la société de droit luxembourgeois SDPI. Ces abandons de créance correspondaient à un montant de 4 050 000 € en 2010 et de 802 911,45 € en 2011. La motivation de ces abandons de créance est de soutenir l'activité export. Pour 2011, elle se fonde sur la liquidation judiciaire de la société VKN, filiale allemande de la société SDPI qui avait été placée en liquidation judiciaire. Les seuls documents qui vous sont produits dans ce cadre concernent les difficultés de cette société allemande et sa mise en liquidation judiciaire, mais ne vous permettent pas de comprendre en quoi la prise en charge des dettes d'une filiale en liquidation judiciaire est de nature à favoriser les exportations. Pour 2010, l'abandon de créances est également motivé par le soutien apporté par la société SDPI à sa filiale

américaine Sparflex of California, devenue ensuite Rivercap, dont les difficultés financières à l'époque sont établies. Il résulte cependant de l'instruction, et notamment de la convention d'abandon de créances, que cette société a pour activité « la fabrication et le négoce de capsules pour l'Amérique du Sud et l'Amérique du Nord ». Dans ces conditions, nous ne voyons pas en quoi cette aide contribue à l'amélioration des exportations de la société requérante. A supposer que la requérante entende se prévaloir d'un intérêt financier à ces abandons de créances, 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 l'abandon de créance réintégré a eu pour effet de la placer en situation de déficit d'un montant de 3 646 336 euros à la clôture de l'exercice 2010.

Si les cotisations supplémentaires de contribution sociale de 3,3% à l'impôt sur les sociétés à laquelle la société Sparflex s'est trouvée assujettie ont été mentionnées dans le courrier d'information qui lui a été adressé le 7 octobre 2016 en sa qualité de tête de groupe, elles ne lui ont pas été notifiées dans la proposition de rectification du 20 décembre 2013. La prescription n'a ainsi pas été interrompue dans le délai de reprise, et la requérante est fondée à s'en prévaloir.

Le dernier point de contestation concerne la remise en cause du déficit reportable d'un montant de 2 589 881 € de la société Newpack Holding constaté avant le transfert de son siège social en France à compter du 1^{er} juillet 2009. Si les parties n'y font pas explicitement référence, la possibilité d'un tel transfert de déficit reportable, lorsque les conditions en sont remplies, est la conséquence du principe de liberté d'établissement aujourd'hui rappelé par les stipulations de l'article 49 du Traité sur le Fonctionnement de l'Union Européenne. S'y opposer par principe au nom de la territorialité de l'impôt comme l'avait fait le vérificateur conduirait en effet à apporter une restriction injustifiée à la liberté d'établissement. Cela suppose d'une part qu'un tel transfert ait eu lieu, et donc que l'activité de la société ait cessé en Belgique, et d'autre part que cette activité n'ait pas connu des modifications telles qu'elle ne serait de ce fait plus la même. Sur le premier point, il résulte des mentions portées sur l'extrait intégral des données de l'entreprise enregistrées auprès du greffe en Belgique et de l'extrait K-bis du 3 août 2010 que non seulement le siège social a été transféré de Belgique en France le 1^{er} juillet 2009, mais que l'activité de la société en Belgique a cessé à compter du 30 juin 2009, et le service n'apporte aucun élément permettant d'établir qu'elle s'y serait en réalité poursuivie. Sur le second point, si l'absorption d'une de ses filiales françaises a conduit la société à développer directement une activité opérationnelle, l'activité de holding qu'elle développait en Belgique n'est pas pour autant devenue marginale, la société absorbée ayant d'ailleurs elle-même pour partie une activité de holding. C'est donc à tort que l'administration soutient que le changement de l'activité exercée ferait obstacle au transfert du déficit reportable. Il résulte toutefois de la réponse apportée par les autorités belges à la demande de l'administration que ce déficit avait déjà été pris en compte, au moins pour partie, pour concourir, en Belgique, à un résultat ne conduisant à aucune imposition au titre de l'exercice 2009 spécial. De ce fait, ce déficit, à tout le moins à concurrence des 1 437 433,24 € mentionnés par les autorités belges et non contestés, ne peut pas être à nouveau pris en compte au titre du déficit reportable en France. Vous limiterez donc le montant de ce report à 1 152 447,76 €.

S'agissant des pénalités, la requérante en conteste d'abord le principe. En relevant que le contribuable ne pouvait pas ignorer les règles relatives à la déductibilité des charges et que les sociétés Sparflex et Tradlux avaient le même dirigeant, le service doit être regardé comme apportant la preuve de la volonté d'éluder l'impôt.

La requérante critique également les modalités de calcul de ces pénalités. Vous ne pourrez qu'écartier l'argumentation qu'elle vous propose sur ce point. En effet, en application de l'article 223 A du CGI, les pénalités sont à la charge de la société mère, y compris lorsqu'elles résultent d'infractions commises par une société fille. Vous ne pourrez donc pas limiter la base de calcul des pénalités aux seuls manquements de la société Sparflex prise en elle-même. Vous êtes cependant saisis de l'entier moyen, et le calcul des pénalités pose une difficulté sur un autre plan. La proposition de rectification du 20 décembre 2013 ne prévoyait l'application de pénalités que sur la remise en cause de la déduction des factures Tradlux, d'un montant en base de 822 793 euros en 2010 et 787 475 euros en 2011, et les conséquences financières de ces pénalités correspondaient à 22 525 €. Or il résulte tant de la lettre adressée à la société Sparflex le 8 octobre 2016 en sa qualité de tête de groupe que des avis de mise en recouvrement que les pénalités mises en recouvrement ont été assises sur l'intégralité des redressements à l'impôt sur les sociétés, à l'exception des sommes concernant la remise en cause des crédits d'impôt recherche. Au vu de l'avis de mise en recouvrement, cela correspond à un montant de 476 152 € en matière d'IS et de 9 459 € en matière de contribution sociale sur l'IS. Ce total de 485 611 € excède de 463 086 € le montant qui figurait dans la proposition de rectification. Cette somme est indue.

L'administration vous expose avoir procédé le 29 janvier 2018 au dégrèvement d'une somme de 267 263 € qu'elle présente comme la correction de l'erreur de calcul relevée par la requérante. Même si à notre sens cette correction n'a pas lieu d'être, vous pourrez prononcer un non-lieu à statuer à concurrence de ce montant. Toutefois, pour prendre en compte l'autre erreur de calcul, il vous appartiendra de prononcer une décharge supplémentaire d'un montant de 195 823 €.

Dans les circonstances de l'espèce, vous pourrez faire droit à hauteur de 1 500 € à la demande de la requérante tendant au remboursement de frais exposés et non compris dans les dépens.

PCMNC au non-lieu à statuer à concurrence d'un montant de 267 263 €, au rétablissement du déficit reportable d'un montant de 1 152 447,76 €, à la décharge des cotisations de contributions sociales sur l'impôt sur les sociétés de 23 647 € pour l'exercice 2011, à la décharge des pénalités pour un montant de 195 823 €, au versement par l'Etat à la société Sparflex d'une somme de 1 500 € en application des dispositions de l'article L. 761-1 du CJA et au rejet du surplus des conclusions de la requête.