

N° 429626

REPUBLIQUE FRANÇAISE

MINISTRE DE L'ACTION ET DES
COMPTES PUBLICS

c/ SA Elior Group

M. Jean-Marc Vié
Rapporteur

M. Romain Victor
Rapporteur public

Séance du 7 octobre 2020
Lecture du 21 octobre 2020

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

Le Conseil d'Etat statuant au contentieux
(Section du contentieux, 8^{ème} et 3^{ème} chambres réunies)

Sur le rapport de la 8^{ème} chambre
de la section du contentieux

Vu la procédure suivante :

La société anonyme (SA) Elior Group, venant aux droits de la société par actions simplifiée (SAS) Financière Elior, de la SAS Eurelior, de la SAS Fidelior et de la SAS Sofilior, a demandé au tribunal administratif de Paris de prononcer la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés et de contribution sociale sur l'impôt sur les sociétés auxquelles ces sociétés ont été assujetties au titre de l'exercice clos le 30 septembre 2007, ainsi que des intérêts de retard correspondants. L'administratrice générale des finances publiques chargée de la direction des vérifications nationales et internationales a également transmis d'office au tribunal administratif de Paris, en application des dispositions combinées des articles R. 199-1 et R. 200-3 du livre des procédures fiscales, la réclamation en date du 30 décembre 2013 présentée par la société anonyme Elior Group par laquelle elle demandait l'abandon de la réduction, à hauteur de 9 363 321 euros, du montant de son résultat déficitaire déclaré au titre de l'exercice clos le 30 septembre 2007.

Par un jugement n^{os} 1507556, 1507563, 1507568, 1507574, 1520242 du 15 juin 2016, le tribunal administratif de Paris, après avoir joint les cinq requêtes, a prononcé la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés et de contribution sociale sur l'impôt sur les sociétés auxquelles ont été assujetties les sociétés Financière Elior, Eurelior, Fidelior et Sofilior au titre de l'exercice clos en 2007 et a accordé le rétablissement du déficit de la société Elior Group au titre de l'exercice clos en 2007.

Par un arrêt n° 16PA02963 du 7 février 2019, la cour administrative d'appel de Paris a rejeté l'appel du ministre de l'économie et des finances contre ce jugement.

Par un pourvoi et un mémoire en réplique, enregistrés les 10 avril 2019 et 27 mai 2020 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, le ministre de l'action et des comptes publics demande au Conseil d'Etat :

1°) d'annuler cet arrêt ;

2°) statuant au fond, d'une part, de remettre à la charge de la société Elior Group, les impositions supplémentaires auxquelles ont été assujetties les sociétés Financière Elior, Eurelior, Fidelior et Sofilior sur le fondement du 2° du 1 de l'article 109 du code général des impôts ou, à titre subsidiaire, sur celui du c de l'article 111 du même code ou, à titre plus subsidiaire encore, sur le fondement de l'article 38-2 de ce code et, d'autre part, de réduire de 9 363 321 euros le montant du résultat déficitaire déclaré par la société Elior Group au titre de son exercice clos en 2007.

.....

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu :

- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code de justice administrative ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de M. Jean-Marc Vié, maître des requêtes,
- les conclusions de M. Romain Victor, rapporteur public ;

La parole ayant été donnée, avant et après les conclusions, au Cabinet Briard, avocat de la société Elior ;

Considérant ce qui suit :

1. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond qu'au terme d'une vérification de comptabilité, l'administration a estimé que le prix de souscription des actions à bons de souscription d'actions (ABSA), émises par la société Elior Group pour un montant total de 14 727 euros de nominal et 20 552 382 euros de prime d'émission et souscrites par les SAS Financière Elior, Eurelior, Fidelior et Sofilior le 20 mars 2007, avait été minoré à hauteur de la somme de 9 363 321 euros. Regardant cette minoration comme un acte anormal de gestion, elle en a réintégré le montant dans les résultats de la société Elior Group et, estimant qu'elle constituait en outre une libéralité consentie aux profit des SAS Financière Elior, Eurelior, Fidelior et Sofilior, a rehaussé les résultats taxables à l'impôt sur les sociétés de ces dernières sur le fondement du 2° du 1 de l'article 109 et du c de l'article 111 du code général des impôts. Le ministre de l'action et des comptes publics se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 7 février 2019 par lequel la cour administrative d'appel de Paris a rejeté son appel contre le jugement du 15 juin 2016 du tribunal administratif de Paris qui a prononcé la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés et de contribution sociale sur l'impôt sur les sociétés auxquelles ont été assujetties les sociétés Financière Elior, Eurelior, Fidelior et Sofilior au titre de l'exercice clos en 2007 et a accordé le rétablissement du déficit de la Société Elior Group au titre de l'exercice clos en 2007.

Sur le rehaussement du résultat de la société Elior Group :

2. Aux termes du 2 de l'article 38 du code général des impôts : « *Le bénéfice net est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt diminuée des suppléments d'apport et augmentée des prélèvements effectués au cours de cette période par l'exploitant ou par les associés. L'actif net s'entend de l'excédent des valeurs d'actif sur le total formé au passif par les créances des tiers, les amortissements et les provisions justifiés.* ».

3. Les actions à bons de souscription d'actions non cessibles séparément constituent des valeurs mobilières qui, lors de leur émission par une société, réunissent en un même instrument financier des actions de cette société et la faculté d'acquérir des actions supplémentaires de cette même société, pendant une période donnée, dans une proportion et à un prix fixés à l'avance. L'émission d'ABSA dont la valeur est acquittée en numéraire par leurs acquéreurs présente le caractère d'un supplément d'apport au sens du 2 de l'article 38 du code général des impôts. Elle entraîne une augmentation de capital et fait l'objet comptablement, ainsi que le prévoient de manière constante les règlements successifs de l'Autorité des normes comptables relatif au plan comptable général, de mouvements affectant des comptes de capitaux de classe 1, et en particulier les comptes de classe 101 - Capital et 104 - Primes liées au capital social, distincts des comptes d'immobilisation de classe 2. En vertu des dispositions citées au point 2 de l'article 38 du code général des impôts, le supplément d'apport résultant de l'émission d'ABSA n'entraîne, hormis l'exception prévue au 3° du 8 du même article qui ne s'applique qu'en cas d'absence d'exercice des droits de souscription jusqu'à la date de péremption de ces droits, et à supposer même que la valeur de la composante bons de souscription d'actions (BSA) de l'ABSA aurait été sous-estimée, aucune variation de l'actif net susceptible de rentrer dans la base d'imposition à l'impôt sur les sociétés de l'émetteur. Par suite, la cour administrative d'appel n'a ni inexactement qualifié les faits soumis à son appréciation ni commis d'erreur de droit en jugeant, par un arrêt suffisamment motivé sur ce point, que la circonstance que le montant perçu par la société émettrice d'actions à bons de souscription d'actions aurait été minoré était sans incidence sur le montant de son bénéfice imposable.

Sur les rectifications des sociétés Financière Elior, Eurelior, Fidelior et Sofilior :

4. Aux termes de l'article 209 du code général des impôts dans sa rédaction applicable au litige : « *I. Sous réserve des dispositions de la présente section, les bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés sont déterminés d'après les règles fixées par les articles 34 à 45, 53 A à 57, 237 ter A et 302 septies A bis et en tenant compte uniquement des bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France ainsi que de ceux dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions* ».

5. Il résulte de ces dispositions que les revenus distribués au sens du 1 de l'article 109 ou du c de l'article 111 du code général des impôts ne sont pas compris parmi les bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés. Il n'en va autrement qu'à compter de la modification du I de l'article 209 du même code résultant de l'article 88 I-G de la loi du 29 décembre 2014 de finances rectificative pour 2014, qui a expressément prévu que les bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés étaient également déterminés d'après les règles fixées par les articles 108 à 117.

6. Ainsi, la cour n'a pas inexactement qualifié les faits soumis à son appréciation ni commis d'erreur de droit en jugeant que l'administration ne pouvait en tout état de cause fonder les rappels notifiés aux SAS Financière Elior, Eurelior, Fidelior et Sofilior sur le 2° du 1 de l'article 109 du code général des impôts pas plus que sur celui du c de l'article 111 au motif que l'article 209 ne renvoyait pas à ces articles, alors même que le champ d'application de l'impôt sur les sociétés précisé à l'article 206 inclut notamment les sociétés anonymes.

7. La cour n'a pas davantage dénaturé les écritures de l'administration en estimant que seule l'imposition de la minoration du prix des actions à bons de souscription d'actions concernant la SA Elior était fondée sur l'article 38-2 du code général des impôts au titre d'une variation d'actif net et non les impositions supplémentaires des SAS Financière Elior, Eurelior, Fidelior et Sofilior, quand bien même les propositions de rectification adressées aux quatre SAS mentionnaient cet article parmi d'autres.

8. Il résulte de tout ce qui précède que le pourvoi du ministre de l'action et des comptes publics doit être rejeté.

9. Il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge de l'Etat la somme de 3 000 euros à verser à la SA Elior Group au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

DECIDE :

Article 1^{er} : Le pourvoi du ministre de l'action et des comptes publics est rejeté.

Article 2 : L'Etat versera à la société Elior Group une somme de 3 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Article 3 : La présente décision sera notifiée au ministre de l'économie, des finances et de la relance et à la société anonyme Elix Group.