

**TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE NANCY**

N^{os} 1602742 et 1602743

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

SAS X
SAS Y

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

M. Arthur Denizot
Rapporteur

Le tribunal administratif de Nancy

(2^{ème} chambre)

Mme Christine Seibt
Rapporteur public

Audience du 9 novembre 2017
Lecture du 30 novembre 2017

19-04-02-01-04
C+

Vu la procédure suivante :

I. Par une requête et des mémoires, enregistrés les 9 septembre 2016, 25 juillet 2017 et 1^{er} septembre 2017 sous le n° 1602742, la SAS X, représentée par Me Peignelin, demande au tribunal :

1°) de prononcer la décharge des cotisations supplémentaires à l'impôt sur les sociétés auxquelles elle a été assujettie au titre des années 2010 et 2011 ;

2°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 2 000 euros en application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

.....

II. Par une requête et un mémoire, enregistrés les 9 septembre 2016, 25 juillet 2017 et 1^{er} septembre 2017 sous le n° 1602743, la SAS Y, représentée par Me Peignelin, demande au tribunal :

1°) de prononcer la décharge des rappels de taxe sur la valeur ajoutée mis à sa charge au titre de la période du 1^{er} janvier 2010 au 30 novembre 2012 ;

2°) de prononcer la décharge des rappels de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises mis à sa charge au titre des années 2010 et 2011 ;

3°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 2 000 euros en application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

.....

Vu les autres pièces des dossiers.

Vu :

- 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 M. Denizot, conseiller,
- les conclusions de Mme Seibt, rapporteur public,
- et les observations de Me Peignelin, représentant la société FCG.

1. Considérant que la SAS X anciennement dénommée F , qui exerce l'activité de holding, est la société mère d'un groupe et détient 99,98 % des parts de la SAS Y qui a pour objet la fabrication et le négoce de cartes à jouer et de jeux ; que la SAS Y a fait l'objet d'une vérification de comptabilité à la suite de laquelle le service a procédé à la rectification de l'impôt sur les sociétés au titre des années 2010 et 2011 et à des rappels de taxe sur la valeur ajoutée et à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises ; que la SAS X demande la décharge des cotisations supplémentaires à l'impôt sur les sociétés ; que la SAS Y demande la décharge des rappels de taxe sur la valeur ajoutée et de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises issues de ces rehaussements ;

2. Considérant que les requêtes, enregistrées sous les n^{os} 1602742 et 1602743 présentent à juger des questions similaires et ont fait l'objet d'une instruction commune ; qu'il y a donc lieu de les joindre afin d'y statuer par un seul jugement ;

Sur le bien-fondé des impositions :

En ce qui concerne l'impôt sur les sociétés :

3. Considérant, d'une part, qu'aux termes de l'article 39 du code général des impôts : « 1. *Le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges (...) celles-ci comprenant (...) notamment : 1° Les frais généraux (...)* » ; qu'il résulte de ces dispositions que les charges pouvant être admises en déduction doivent avoir été exposées dans l'intérêt direct de l'entreprise ou se rattacher à sa gestion normale, correspondre à une charge effective et être appuyées de justificatifs ;

4. Considérant, d'autre part, qu'en vertu des règles gouvernant l'attribution de la charge de la preuve devant le juge administratif, applicables sauf loi contraire, s'il incombe, en principe, à chaque partie d'établir les faits nécessaires au succès de sa prétention, les éléments de preuve qu'une partie est seule en mesure de détenir ne sauraient être réclamés qu'à celle-ci ; qu'il appartient, dès lors, au contribuable, pour l'application des dispositions précitées de l'article 39 du code général des impôts de justifier tant du montant des créances de tiers, amortissements, provisions et charges qu'il entend déduire du bénéfice net défini à l'article 38 du code général des impôts que de la correction de leur inscription en comptabilité, c'est-à-dire du principe même de leur déductibilité ; qu'en ce qui concerne les charges, le contribuable apporte cette justification par la production de tous éléments suffisamment précis portant sur la nature de la charge en cause, ainsi que sur l'existence et la valeur de la contrepartie qu'il en a retirée ;

5. Considérant que, à la différence de décisions techniques ou d'application qui ne relèvent pas du mandat social de dirigeant, les tâches inhérentes aux fonctions normales de président d'une société par actions simplifiées (SAS) sont celles qui relèvent de décisions stratégiques de l'entreprise ; que pour déterminer si les missions confiées relèvent normalement du mandat social de dirigeant, le juge de l'impôt doit notamment prendre en

compte l'objet social de la société, la rédaction de ses statuts, son volume d'activité et sa dimension nationale ou internationale ;

6. Considérant que la SAS Y a comptabilisé des charges correspondants à des factures émises par la SAS X ; que ces factures correspondent à des prestations assurées par la SAS X au profit de la société Y et se rattachent à une convention de frais administratifs et de direction du 26 mai 2010 conclue entre les deux sociétés ; que cette convention stipule que la SAS X « facturera les frais de direction du groupe sur la base de l'ensemble des charges d'exploitation majorée de 22 % et du temps passé à la gestion de la société Y » ; que M. W exerce les fonctions de dirigeant des deux sociétés ; que l'administration fiscale a estimé que les prestations rattachées à cette convention ne correspondaient pas à des prestations spécifiques distinctes des tâches inhérentes aux fonctions normales d'un dirigeant de société et que la décision de la société F de ne pas rémunérer son dirigeant constitue une décision de gestion opposable à la société ; que l'administration fiscale a remis en cause la déduction des sommes payées par la société Y à la société X ;

7. Considérant que les statuts de la SAS Y prévoient dans leur article 18 que « le président représente la société à l'égard des tiers (...) il est investi des pouvoirs les plus étendus pour agir au nom de la société dans la limite de l'objet social » ; que l'activité de la société Y, qui se déploie à un niveau international, est principalement la fabrication de cartes à jouer et de jeux et toute opération de transformation et d'impression du papier et du carton ; que si la convention de frais administratifs et de direction du 26 mai 2010 conclue entre les deux sociétés se réfère explicitement aux frais de direction, la société X justifie que d'autres prestations ont été rémunérées sous le couvert de cette convention ; que, comme l'a relevé la commission départementale des impôts de Meurthe-et-Moselle dans son avis du 22 janvier 2015, l'administration fiscale ne conteste sérieusement ni le quota horaire ni la nature même de ces prestations ; que les 334 heures, par année, consacrées par M. W à l'animation commerciale et au marketing en France, consistant notamment en des réunions de travail avec l'équipe marketing et les comptes-rendus avec l'ensemble des commerciaux, ainsi que les 12 heures par année consacrées à l'harmonisation des prix et des gammes de produit, relèvent non pas des tâches inhérentes au mandat social de dirigeant mais de missions techniques de nature commerciale ; qu'il en va de même pour les 170 heures par année consacrées par M. W aux activités de négoce qui relèvent, au regard de la dimension de la société Y, des fonctions de directeur commercial et non de celles inhérentes au mandat social de dirigeant ; que, toutefois, les 340 heures par année consacrées par M. W aux relations avec la grande distribution, aux déplacements au salon du jouet ainsi que les 250 heures de développement à l'international, relèvent des fonctions normales d'un dirigeant au regard de la nature de l'activité et de la dimension internationale de la société Y ; que, par conséquent, la société X est seulement fondée à soutenir que, pour un quota horaire de 516 heures par année en litige, les prestations facturées par elle à la SAS Y étaient distinctes des tâches inhérentes aux fonctions normales de celles de dirigeant commun à ces deux sociétés et peuvent être admises en déduction, comme charges ;

En ce qui concerne la taxe sur la valeur ajoutée :

8. Considérant qu'aux termes de l'article 272 du code général des impôts : « (...) 2. *La taxe sur la valeur ajoutée facturée dans les conditions définies au 4 de l'article 283 ne peut faire l'objet d'aucune déduction par celui qui a reçu la facture (...)* » ; qu'aux termes du 4 de l'article 283 du même code : « *Lorsque la facture ne correspond pas à la livraison d'une marchandise ou à l'exécution d'une prestation de services, ou fait état d'un prix qui ne doit pas être acquitté effectivement par l'acheteur, la taxe est due par la personne qui l'a facturée* » ;

9. Considérant, comme il a été dit précédemment, que les sommes versées par la société F à la société X ne correspondent pas à l'activité déployée par

M. W en sa qualité de président des deux sociétés à hauteur de 516 heures par année, au titre de la période du 1^{er} janvier 2010 au 31 décembre 2011 ; qu'ainsi, les sommes correspondantes à ces 516 heures par année peuvent faire l'objet d'une déduction dès lors qu'elles correspondent à une prestation de services fournie par la société X dont la société Y a bénéficié ;

En ce qui concerne la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises :

10. Considérant qu'aux termes du 1 du II de l'article 1586 ter du code général des impôts : « *La cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises est égale à une fraction de la valeur ajoutée produite par l'entreprise, telle que définie à l'article 1586 sexies. / Pour la détermination de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises, on retient la valeur ajoutée produite et le chiffre d'affaires réalisé au cours de la période mentionnée à l'article 1586 quinquies, à l'exception, d'une part, de la valeur ajoutée afférente aux activités exonérées de cotisation foncière des entreprises en application des articles 1449 à 1463 et 1464 K, à l'exception du 3^o de l'article 1459, et, d'autre part, de la valeur ajoutée afférente aux activités exonérées de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises en application des I à III de l'article 1586 nonies. Cette valeur ajoutée fait, le cas échéant, l'objet de l'abattement prévu au IV de l'article 1586 nonies (...)* » ; qu'aux termes du 1 du I de l'article 1586 quinquies du même code : « *Sous réserve des 2,3 et 4, la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises est déterminée en fonction du chiffre d'affaires réalisé et de la valeur ajoutée produite au cours de l'année au titre de laquelle l'imposition est établie ou au cours du dernier exercice de douze mois clos au cours de cette même année lorsque cet exercice ne coïncide pas avec l'année civile* » ; qu'aux termes du I de l'article 1586 sexies du même code : « *I. - Pour la généralité des entreprises, à l'exception des entreprises visées aux II à VI : / 1. Le chiffre d'affaires est égal à la somme : / - des ventes de produits fabriqués, prestations de services et marchandises (...) 4. La valeur ajoutée est égale à la différence entre : / a) D'une part, le chiffre d'affaires tel qu'il est défini au 1, majoré : / - des autres produits de gestion courante à l'exception, d'une part, de ceux pris en compte dans le chiffre d'affaires et, d'autre part, des quotes-parts de résultat sur opérations faites en commun ; / - de la production immobilisée, à hauteur des seules charges qui ont concouru à sa formation et qui figurent parmi les charges déductibles de la valeur ajoutée (...) b) Et, d'autre part : / - les achats stockés de matières premières et autres approvisionnements, les achats d'études et prestations de services (...)* » ;

11. Considérant que, pour les mêmes motifs que précédemment, les charges relatives à 516 heures par année consacrées par M. W à des tâches commerciales techniques distinctes des tâches inhérentes à son mandat social doivent être admises en déduction ; que, par suite, il y a lieu de prendre en compte ces déductions pour le calcul de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises ;

12. Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que les sociétés requérantes sont seulement fondées à demander à ce que les sommes afférentes à 516 heures par année consacrées par M. W à ses fonctions de direction commerciale soient déduites de leur bénéfice et de leur chiffre d'affaires ;

Sur les conclusions tendant à l'application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative :

13. Considérant qu'aux termes de l'article L. 761-1 du code de justice administrative : « *Dans toutes les instances, le juge condamne la partie tenue aux dépens, ou à défaut la partie perdante, à payer à l'autre partie la somme qu'il détermine, au titre des frais exposés et non compris dans les dépens. Le juge tient compte de l'équité ou de la situation économique de la partie condamnée. Il peut, même d'office, pour des raisons tirées des mêmes considérations, dire qu'il n'y a pas lieu à cette condamnation* » ;

14. Considérant qu'il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge de l'Etat une somme de 1 500 euros au titre des frais exposés par les sociétés X et Y dans les présentes instances et non compris dans les dépens ;

D E C I D E :

Article 1^{er} : Les bases de l'impôt sur les sociétés de la société X au titre des années 2010 et 2011 sont réduites à concurrence des sommes correspondantes à la déduction de 516 heures par année consacrées à la rémunération de M. W dans ses fonctions de directeur commercial.

Article 2 : Les bases de la taxe sur la valeur ajoutée et de la cotisation sur la valeur ajoutée de la société Y au titre de la période du 1^{er} janvier 2010 au 31 décembre 2011 sont réduites à concurrence des sommes correspondantes aux 516 heures par année consacrées à la rémunération de M. W dans ses fonctions de directeur commercial.

Article 3 : La société X est déchargée de la différence entre les cotisations supplémentaires à l'impôt sur les sociétés auxquelles elle a été assujettie au titre des années 2010 et 2011 et celles qui résultent de l'article 1^{er}.

Article 4 : La société France Cartes est déchargée de la différence entre les rappels de taxe sur la valeur ajoutée et de cotisations sur la valeur ajoutée des entreprises auxquelles elle a été assujettie au titre de la période du 1^{er} janvier 2010 au 31 décembre 2011 et celles qui résultent de l'article 2.

Article 5 : L'Etat versera aux sociétés X et Y une somme de 1 500 €(mille cinq cents euros) au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Article 6 : Le surplus des conclusions des requêtes est rejeté.

Article 7 : Le présent jugement sera notifié à la X à la Y et à l'administrateur général des finances publiques chargé de la direction du contrôle fiscal Est.

Délibéré après l'audience du 9 novembre 2017, à laquelle siégeaient :

M. Marti, président,
M. Boulangé, premier conseiller,
M. Denizot, conseiller.

Lu en audience publique le 30 novembre 2017.

Le rapporteur,

A. Denizot

Le président,

D. Marti

Le greffier,
E. Anny

La République mande et ordonne au ministre de l'action et des comptes publics en ce qui le concerne et à tous huissiers de justice à ce requis en ce qui concerne les voies de droit commun contre les parties privées de pourvoir à l'exécution de la présente décision.