

3^e et 8^e sous-sections réunies
Séance du 17 janvier 2014
Lecture du 10 février 2014

CONCLUSIONS

Vincent Daumas, rapporteur public

Ces deux affaires posent, sous des angles différents, une même question relative à l'application du régime d'imposition des groupes de sociétés fiscalement intégrés.

Vous savez que le régime de l'intégration fiscale, prévu aux articles 223 A et suivants du code général des impôts, permet à une société mère de se constituer seule redevable de l'impôt sur les sociétés dû par elle-même et les filiales dont elle détient, de manière directe ou indirecte, 95 % au moins du capital. Les sociétés membres du groupe ouvrent et closent leurs exercices à la même date. Pour la détermination du résultat d'ensemble du groupe intégré, soumis à l'impôt sur les sociétés qu'acquittera la société tête de groupe, il appartient à chaque société membre de déterminer son résultat individuel dans les conditions de droit commun. Plusieurs correctifs sont ensuite apportés à ces résultats, qui ont principalement pour objet d'éviter certaines doubles impositions ou doubles déductions. Le résultat d'ensemble du groupe est la somme algébrique des résultats individuels des sociétés membres ainsi retraités.

Parmi les correctifs appliqués aux résultats individuels des sociétés membres du groupe en vue de l'établissement du résultat d'ensemble, le 6^e alinéa de l'article 223 B prévoit que « L'abandon de créance ou la subvention directe ou indirecte consenti entre des sociétés du groupe n'est pas pris en compte pour la détermination du résultat d'ensemble ». Ces dispositions prévoient encore que « la société mère est tenue de joindre à la déclaration du résultat d'ensemble de chaque exercice un état des abandons de créance ou subventions » et elles renvoient à un décret le soin de préciser la teneur de cette obligation déclarative. Les précisions en question ont été codifiées à l'article 46 quater-0 ZL de l'annexe III au CGI. Enfin, la sanction d'un défaut de déclaration était prévue au premier alinéa de l'article 1734 bis – dispositions ensuite reprises à l'article 1763 du CGI : « Les contribuables qui n'ont pas produit à l'appui de leur déclaration de résultats de l'exercice [divers documents, parmi lesquels] l'état des abandons de créances et subventions prévu au sixième alinéa de l'article 223 B (...) sont punis d'une amende égale à 5 % des sommes ne figurant pas sur (...) l'état ».

Les deux affaires appelées vous conduiront à préciser quel est l'objet de l'obligation déclarative prévue au 6^e alinéa de l'article 223 B et, par conséquent, dans quels cas l'administration peut infliger l'amende prévue en cas de manquement à cette obligation.

1. Les faits à l'origine de l'affaire concernant la société Pinault-Printemps-Redoute (PPR) sont un peu complexes.

La société PPR est à la tête d'un groupe fiscalement intégré. L'une des sociétés du groupe, la société Caumartin Participations, était actionnaire d'une société Artes dont la situation financière était difficile. Une autre société du groupe, la société PPR Finance, qui jouait le rôle de centrale de trésorerie, détenait une importante créance sur la société Artes (près de 14 millions d'euros). Les opérations à l'origine du litige se sont déroulées dans un intervalle de temps réduit : le 9 mai 2003, la société Caumartin a racheté la créance de PPR Finance sur Artes pour sa valeur nominale ; le 28 mai, Caumartin a procédé à la recapitalisation de sa filiale par augmentation du capital, les nouveaux titres qu'elle a souscrits étant libérés par apport de la plus grande partie de la créance détenue sur cette même filiale (à hauteur d'un peu plus de 10 millions) ; enfin le 2 juin de la même année 2003, la société Caumartin a cédé à une société extérieure au groupe PPR la totalité des titres Artes qu'elle détenait (soit environ 86 % du capital) au prix symbolique d'un euro et le solde de la créance à sa valeur nominale (soit un peu moins de 4 millions d'euros). Cette cession s'est traduite pour Caumartin par une importante moins-value.

A l'issue d'une vérification de comptabilité de cette société, l'administration fiscale a remis en cause cette moins-value mais sans que cela se traduise par des suppléments d'impôt sur les sociétés au titre du résultat d'ensemble du groupe. L'administration a toutefois également considéré que la société Caumartin, en achetant à sa sœur la société PPR Finance une créance pour un prix majoré – près de 14 millions d'euros pour une créance qui s'est avérée en valoir moins de 4 – avait octroyé à PPR Finances une subvention indirecte égale à la différence entre ces deux valeurs. Cette subvention intra-groupe n'ayant pas été portée sur l'état prévu par les dispositions des articles 223 B du CGI et 46 quater-0 ZL de l'annexe III, l'administration a infligé à la tête de groupe, la société PPR, l'amende alors prévue à l'article 1734 bis du CGI, au titre de l'exercice clos en 2003. La société PPR a contesté en vain cette amende devant le tribunal administratif de Cergy-Pontoise puis la cour administrative d'appel de Versailles, qui ont statué par des décisions restées inédites. La société se pourvoit en cassation.

L'argumentation de son pourvoi est foisonnante mais elle peut être ramenée à deux contestations.

La première est fondée sur l'idée qu'il ne serait possible pour l'administration d'infliger l'amende de l'article 1734 bis du CGI que si les sommes qui en constituent l'assiette sont issues du résultat d'ensemble du groupe. Selon PPR, l'administration aurait dû, conformément aux règles posées par votre jurisprudence *Ministre c/ société Corbfi* du 10 novembre 2010 (n° 309148, au Recueil et à la RJF 2/2011 n° 153, concl. E. Cortot-Boucher au BDCF 1/2011 n° 18), procéder le cas échéant à la correction des résultats propres des deux sociétés parties à la cession, établis selon les règles de droit commun, avant d'appliquer les retraitements impliqués par la détermination du résultat d'ensemble. Ce n'est que l'éventuel rehaussement de ce résultat d'ensemble qui constituerait l'assiette de l'amende. Or rappelle PPR, vous jugez, selon les règles de droit commun, que l'acquisition d'un élément d'actif à un prix estimé anormalement élevé n'a pas, par elle-même, d'incidence sur les résultats de l'acquéreur au titre de l'exercice d'acquisition (CE 27 avril 2001, société générale de transport et d'industrie (SGTI), n° 212680, aux tables du Recueil et à la RJF 7/2001 n° 905). L'administration ne peut réintégrer la libéralité consentie au travers de l'acquisition à prix majoré que chez le vendeur. En l'occurrence PPR Finance, dont il est constant que l'administration n'a pas rectifié les résultats, alors que cette société n'a pas, on s'en doute, comptabilisé de libéralité reçue de la société Caumartin. La requérante en conclut que faute

d'avoir rectifié les résultats propres de PPR Finance, l'administration ne pouvait, en tout état de cause, prétendre tirer aucune conséquence sur le résultat d'ensemble de la subvention que dissimulait la transaction. Au terme de ce raisonnement, elle reproche à la cour d'avoir commis une erreur de droit en s'abstenant de rechercher si la somme ayant servi d'assiette à l'amende qui lui a été infligée devait être comprise dans le résultat d'ensemble du groupe.

La seconde contestation que soulève le pourvoi reproche à la cour d'avoir commis une erreur de qualification juridique des faits, une erreur de droit et d'avoir insuffisamment motivé son arrêt en jugeant que l'opération de cession litigieuse s'était traduite par l'octroi d'une subvention indirecte de la société Caumartin à la société PPR Finance. Pour la requérante, la circonstance que Caumartin ait consenti à PPR Finance le rachat de sa créance pour un prix excessif, sans contrepartie de la part de PPR Finance, ne suffisait pas à conférer à la transaction le caractère d'un acte anormal de gestion dès lors que Caumartin justifiait par ailleurs d'un intérêt propre à racheter la créance détenue sur sa filiale dans de telles conditions – PPR fait valoir qu'il s'agissait de préparer la recapitalisation de cette filiale avant cession, laquelle est effectivement intervenue, dans les conditions que nous avons décrites tout à l'heure. Cette argumentation, vous le voyez, lie la qualification de subvention indirecte à celle d'acte anormal de gestion : pour PPR, l'opération envisagée globalement, c'est-à-dire pas seulement dans le cadre de la relation bilatérale Caumartin-PPR Finance, répondait à l'intérêt propre de Caumartin (sur la pertinence de cette argumentation au regard de la problématique de l'acte anormal de gestion, voir CE section, 10 juillet 1992, société Musel SBP, n° 110213, aux tables du Recueil et à la RJF 8-9/1992 n° 124 avec concl. O. Fouquet p. 673¹). L'erreur de la cour consisterait à n'avoir pas analysé l'opération de manière globale et, au lieu de cela, à s'en être tenue au constat d'une majoration de prix consentie par Caumartin à PPR Finance, sans contrepartie de la part de cette dernière, pour en déduire l'existence d'une subvention indirecte non déclarée.

Ces deux contestations ont ceci de commun qu'elles méconnaissent, à notre avis, l'objet de la déclaration des subventions intra-groupe et, par conséquent, celui de l'amende infligée en cas de manquement à cette obligation déclarative. Cette déclaration n'a pas pour objet de porter à la connaissance de l'administration les éléments d'un revenu imposable mais de lui permettre de suivre les mouvements financiers à l'intérieur du groupe. Peu importe que ces mouvements aient une incidence ou non sur les résultats propres des sociétés du groupe ou sur son résultat d'ensemble. Il s'agit seulement de s'assurer que l'administration soit informée de toutes les formes de subventions internes au groupe pour être à même de contrôler la manière dont elles sont comptabilisées dans les résultats individuels des sociétés et les retraitements qui leur sont appliqués pour la détermination du résultat d'ensemble – et aussi pour pouvoir contrôler les régularisations qu'il convient d'opérer en cas de sortie d'une société du groupe fiscalement intégré. Certes, l'insertion des dispositions qui fondent l'obligation de produire l'état des abandons de créance ou subventions dans le 6^e alinéa de l'article 223 B du CGI, c'est-à-dire au beau milieu de dispositions consacrées à la détermination du résultat d'ensemble, est un peu curieuse. Toutefois, ces dispositions ne lient nullement les qualifications d'abandon de créance et de subvention directe ou indirecte devant

¹ Voir aussi CE 28 avril 2006, société financière Agache (n° 275147, aux tables du Recueil et à la RJF 7/2006 n° 825, concl. F. Sénars au BDCF 7/2006 n° 81) ; CE 30 juin 2008, société civile du groupe Comte (n° 291710, au Recueil et à la RJF 10/2008 n° 1048, concl. E. Glaser au BDCF 10/2008 n° 118). Pour résumer ces jurisprudences, dès lors qu'une opération n'est pas contraire ou étrangère aux intérêts d'une entreprise, la circonstance qu'elle puisse comporter un avantage éventuel pour un tiers ne suffit pas à lui conférer le caractère d'un acte anormal de gestion.

figurer sur l'état déclaratif à la question de leur déductibilité des résultats de la société qui les consent ou à celle des retraitements dont ils doivent faire l'objet pour la détermination du résultat d'ensemble.

On trouve surtout un argument de texte allant dans le sens de notre interprétation au 2^e alinéa de l'article 1734 bis du CGI, puisque celui-ci dispose que le taux de l'amende « est ramené à 1 % lorsque les sommes correspondantes sont réellement déductibles » – et cette modération s'applique bien lorsque l'amende sanctionne un défaut de déclaration au titre de l'état prévu au 6^e alinéa de l'article 223 B, ainsi que cela ressort sans ambiguïté de la rédaction ensuite reprise à l'article 1763 du CGI. Doivent donc figurer sur l'état toutes les subventions intra-groupe, effectivement déductibles ou non des résultats de la société qui les consent. Enfin, on trouve également un appui à la solution que nous proposons dans les travaux préparatoires de la loi de finances pour 1988² qui a institué le régime de la fiscalité de groupe. Il en ressort³ que le législateur entendait mettre en œuvre le dispositif de neutralisation des subventions intra-groupe de manière systématique, y compris dans des hypothèses où il n'y a lieu à aucune rectification préalable des résultats individuels des sociétés du groupe et où la mise en œuvre de ce dispositif se traduit par une double correction en sens inverse, n'aboutissant à aucune modification du résultat d'ensemble. Cette intention du législateur a été reprise dans l'interprétation administrative de la loi fiscale (documentation administrative de base 4 H-6623 à jour au 12 juillet 1997, § 50 et suivants). Et elle est conforme à la pratique de l'intégration fiscale telle qu'elle est décrite par les ouvrages spécialisés (voir par exemple le mémento pratique Francis Lefebvre « Intégration fiscale », 2009-2010, n° 3885 et suivants). Or, dès lors que la neutralisation est effectuée sur tous les mouvements financiers intra-groupe, alors même qu'elle serait sans incidence sur le résultat d'ensemble parce qu'il n'y a pas double imposition – c'est-à-dire en général dans le cas où l'aide est déductible et a été déduite du résultat de la société qui l'a consentie – il est logique que l'état déclaratif, qui est un outil de contrôle de la bonne application du régime de l'intégration, recense tous ces mouvements.

La question de savoir si un abandon de créance, une subvention directe ou une subvention indirecte consenti au sein d'un groupe fiscalement intégré doit donner lieu à des rectifications des résultats propres des sociétés membres du groupe, déterminés dans les conditions de droit commun et, le cas échéant, à une rectification du résultat d'ensemble, après les retraitements prévus pour éviter les doubles impositions, nous paraît donc sans aucune incidence sur l'obligation de faire figurer cet abandon ou cette subvention sur l'état déclaratif mentionné par l'article 223 B, 6^e alinéa du CGI.

Si vous partagez notre analyse vous en déduirez immédiatement qu'il faut écarter l'argumentation du pourvoi dans ses deux aspects : d'une part, l'application de l'amende ne dépendait pas de la réintégration de l'avantage consenti par la société Caumartin à la société PPR Finance dans les résultats propres de cette dernière, ni des conséquences que l'administration aurait été susceptible d'en tirer sur le résultat d'ensemble du groupe ; d'autre part, le bien-fondé de l'amende ne dépendait pas non plus, au moins dans son principe, de la question de savoir si cet avantage devait être qualifié d'acte anormal de gestion, de sorte que la cour, en refusant d'entrer dans cette discussion, n'encourt pas les critiques que lui adresse

² Loi n° 87-1060 du 30 décembre 1987.

³ Voir en particulier le rapport de M. Vivien au nom de la commission des finances de l'Assemblée nationale (doc. AN n° 960 tome III p. 74).

le pourvoi – relevons qu’à aucun moment celui-ci ne soutient que l’amende aurait dû être ramenée au taux de 1 %.

Si vous nous suivez vous rejetterez le pourvoi de la société PPR.

2. L’affaire concernant la société Bayi Finances se pose dans des termes plus simples et, si vous nous avez suivi jusqu’ici, elle vous retiendra moins longtemps.

Cette société est, comme la société PPR, à la tête d’un groupe fiscalement intégré. A la suite de la vérification de comptabilité d’une filiale de ce groupe, l’administration a considéré que la société Bayi Finances lui avait cédé les titres d’une autre société du même groupe à un prix minoré. L’administration a rectifié les résultats propres de la société Bayi Finances, la cédante, par application de la théorie de l’acte anormal de gestion, en y réintégrant le montant de la libéralité ainsi consentie à sa filiale. L’administration a également rectifié les résultats propres de la filiale cessionnaire en y réintégrant cette même libéralité en tant que revenu distribué. Après l’application des mécanismes de retraitement permettant d’éviter la double imposition, ces redressements se sont traduits par un rehaussement du résultat d’ensemble du groupe déclaré par la société Bayi Finances et par la mise à sa charge de suppléments d’impôt sur les sociétés et de contribution additionnelle sur l’impôt sur les sociétés au titre de l’année 2003. L’administration a également infligé à la société tête de groupe l’amende prévue à l’article 1734 bis du CGI.

Ces suppléments d’impôts et cette amende ont été discutés jusque devant la cour administrative d’appel de Nantes. Celle-ci a confirmé la décharge des suppléments d’impôts qu’avait prononcée le tribunal administratif, pour un motif d’irrégularité de la procédure suivie. Elle y a ajouté la décharge de l’amende au motif que son application « est la conséquence directe du redressement fondé sur le caractère minoré de la cession de titres réalisée (...), minoration constitutive d’une subvention indirecte non déclarée par la société Bayi Finances », ce dont elle a déduit que « l’irrégularité de la procédure d’imposition suivie à l’encontre de la société Bayi Finances entraîne la décharge non seulement des cotisations supplémentaires d’impôt sur les sociétés mais aussi de l’amende litigieuse qui en constitue l’accessoire » (CAA Nantes, 1^{re} ch., 29 décembre 2011, n° 10NT00776, société Bayi Finances, C+, publié à Droit fiscal n° 22, 31 mai 2012, comm. 320 mais pas sur cette question de l’amende).

Le ministre se pourvoit en cassation en tant seulement que la cour a prononcé la décharge de l’amende – c’est-à-dire que son pourvoi ne vise que les articles 2 et 3 de l’arrêt. Compte tenu de la modicité de la somme en jeu (moins de 3 500 euros), on comprend que c’est un pourvoi de principe. Il contient un unique moyen d’erreur de droit, que nous croyons fondé compte tenu des motifs que nous avons déjà développés. Nous l’avons dit, nous voyons dans l’amende alors prévue par l’article 1734 bis du CGI la sanction de l’obligation de déclarer toutes les subventions intra-groupe, indépendamment de leur prise en compte dans les résultats individuels des sociétés du groupe ou, le cas échéant, dans le résultat d’ensemble du groupe. Il s’ensuit que la procédure qui conduit à l’infliction de l’amende en raison de l’absence de déclaration d’une subvention et celle qui aboutit à un rehaussement du résultat d’ensemble du groupe en raison de la prise en compte, pour son calcul, de cette même subvention, sont deux procédures distinctes et indépendantes l’une de l’autre. Le défaut de déclaration justifiant l’application de l’amende ne dépend en rien du bien-fondé ou de la régularité d’un éventuel rehaussement du résultat d’ensemble du groupe. Contrairement à ce

qu'a affirmé la cour, l'amende n'est pas la conséquence du rehaussement du résultat d'ensemble et elle ne constitue pas l'accessoire de la cotisation supplémentaire d'IS mise à la charge de la société tête de groupe.

Aussi nous vous invitons à faire droit au pourvoi du ministre.

Par ces motifs nous concluons :

- dans l'affaire n° 356125, au rejet du pourvoi ;
- dans l'affaire n° 357117, à l'annulation des articles 2 et 3 de l'arrêt attaqué et au renvoi de l'affaire, dans la mesure de la cassation prononcée, à la cour administrative d'appel de Nantes.