

N°s 421084, 421084, 421133
SA BNP Paribas

3^{ème} et 8^{ème} chambres réunies
Séance du 27 novembre 2020
Lecture du 11 décembre 2020

CONCLUSIONS

M. Laurent Cytermann, Rapporteur public

0. L'analyse des montages en cause dans les affaires d'abus de droit suscite souvent des sentiments contrastés : il est difficile de ne pas éprouver une forme d'admiration devant l'ingéniosité des constructions mises en œuvre, mais l'on ne peut s'empêcher de penser que cette intelligence aurait pu être mieux employée...

0.1. La compréhension des faits est la principale difficulté posée par les trois affaires qui viennent d'être appelées et nous consacrerons donc à leur présentation plus de temps qu'il n'est habituel, en commençant par le dossier n° 421084. La SASU Participations Opéra, créée le 13 janvier 2004, était détenue à 100 % par la SA BNP Paribas et elle était membre du groupe fiscalement intégré dont celle-ci était la mère. Le 15 mars 2006, elle a formé deux SNC avec des associés extérieurs au groupe, la SNC Financière Taitbout avec la SAS EADS France et la SNC Financière Paris Haussmann avec le Crédit industriel d'Alsace et de Lorraine. Dans chacune de ces SNC, la SASU Participations Opéra détenait 94,63 % et l'associé extérieur les 5,37 % restant. Toutefois, elle n'avait libéré¹ qu'une part minime de son capital (388 000 euros sur 194 millions d'euros), tandis que l'associé extérieur avait libéré la totalité de son capital, soit 11 millions d'euros². Les statuts de chaque SNC stipulaient que les associés n'avaient droit à la distribution des bénéfices et n'étaient tenus de contribuer aux pertes qu'à proportion du capital libéré. La clôture de l'exercice de chaque SNC était prévue au 30 novembre de chaque année et elles étaient régies par la fiscalité des sociétés de personnes, aucune n'ayant opté pour l'impôt sur les sociétés.

Le même jour, chacune des SNC a emprunté auprès d'une société appartenant au groupe de son associé extérieur une somme de 189 millions d'euros, devant être remboursée le 29 novembre 2006, soit un jour avant la clôture de l'exercice. L'emprunt était rémunéré au taux

¹ C'est-à-dire effectivement versé sur le compte bancaire de la société ; le capital souscrit est la somme totale que l'associé s'engage à apporter à la société, ce capital pouvant être libéré en plusieurs fois.

² Ce qui conduit à ce que les proportions des deux associés quant au capital libéré (96,54 % pour l'associé extérieur) soient quasiment inverses de celles se rapportant au capital souscrit.

Euribor 8/9 mois (c'est-à-dire le taux de référence sur les marchés monétaires de la zone euro) majoré de 3 points.

Disposant ainsi d'une somme d'un peu plus de 200 millions d'euros (189 millions d'euros d'emprunt et 11,388 millions de capital libéré), et conformément à leur objet, chaque SNC a conclu avec la SA BNP Paribas neuf contrats d'option³ indexés sur l'indice CAC 40. Compte tenu des termes de ces contrats, rédigés de manière symétrique⁴, il était acquis que quelles que soient les évolutions de l'indice CAC 40 sur la période allant jusqu'au 24 novembre 2006, il y aurait une compensation pour la plus grande part des bénéfices réalisés par l'une des deux SNC avec les pertes réalisées par l'autre, un bénéfice brut de 8 509 588 euros devant à coup sûr être réalisé sur l'ensemble.

Toujours le 15 mars 2006, la SASU Participations Opéra et l'associé extérieur ont conclu des promesses croisées d'achat et de vente des titres détenus par l'associé extérieur dans la SNC, à un prix stipulé à l'avance et indépendant de l'évolution de la valeur des contrats sur indices acquis par ces sociétés. Les contrats étaient rédigés de telle sorte que si la SNC était déficitaire, la vente devait avoir lieu juste avant la clôture de l'exercice le 30 novembre 2006, tandis qu'elle devait intervenir quelques jours après cette clôture si la SNC était bénéficiaire.

Les opérations se sont dénouées de la manière suivante :

- Compte tenu de l'évolution du CAC 40 sur la période, c'est la SNC Financière Taitbout qui a réalisé un gain sur l'exercice clos le 30 novembre 2006 de 204 485 879 euros⁵, tandis que la SNC Financière Paris Haussmann enregistrait une perte de 204 047 998 euros⁶.
- Les parts de l'associé extérieur à la SNC Financière Paris Haussmann ayant été revendues à la SASU le 29 novembre 2006, un jour avant la clôture de l'exercice, l'intégralité de la perte a été constatée entre les mains de la SASU et imputée sur le résultat d'ensemble du groupe BNPP dans le cadre de l'intégration fiscale ;
- Quant à la SNC Financière Taitbout, son bénéfice au titre de l'exercice clos le 30 novembre 2006 a été imposé entre les mains de ses associés, à hauteur de 6 967 028 euros pour la SASU et de 197 518 851 euros pour EADS France, conformément aux clauses des statuts de la SNC prévoyant la répartition des bénéfices au prorata du capital libéré et non du capital souscrit ;
- Les parts de la SNC Financière Taitbout ont été revendues à la SASU à la date du 4 décembre 2006 ; dans le cadre de cette cession des parts détenues par EADS France, leur prix de revient a été déterminé en faisant application du correctif résultant de votre jurisprudence *Quemener* (CE, 16 février 2000, *Société anonyme Etablissements Quemener*, n° 133296, Rec.) sur le calcul des plus ou moins-values de cession de parts de sociétés de personnes et a

³ Une option est un instrument financier à terme (cf. aujourd'hui l'article D. 211-1 A du code monétaire et financier). Son titulaire a le droit, au terme fixé par l'instrument, d'acquies ou de vendre un actif sous-jacent, en l'occurrence un produit dont la valeur évolue en fonction de l'indice CAC 40.

⁴ S'agissant de la SNC Financière Taitbout, à chacune des échéances mensuelles, si l'indice CAC 40 avait progressé de plus de 6,5 % par rapport à l'échéance précédente, elle réalisait un gain de 208 509 588 euros, ce gain ne pouvant être réalisé qu'une seule fois ; si l'indice ne progressait jamais de plus de 6,5 %, elle perdait intégralement ses 200 millions d'euros. A l'inverse, s'agissant de la SNC Financière Paris Haussmann, le gain d'un même montant était conditionné à l'absence de variation de plus de 6,5 % sur chacune des neuf périodes.

⁵ Correspondant au gain brut de 208 509 588 euros, sur lequel sont venues s'imputer les charges financières liées à l'emprunt.

⁶ De même, la perte de brute de 200 millions d'euros sur les options a été accentuée par les charges financières.

donc été majoré du bénéfice imposé entre les mains d'EADS lors de l'exercice clos en 2006 et non distribué, de sorte qu'une moins-value fiscale est venue intégralement compenser ce bénéfice.

Notons dès à présent qu'au total, la perte enregistrée par la SNC Financière Haussmann a été intégralement imputée sur le résultat d'ensemble du groupe BNPP, tandis que le bénéfice réalisé par la SNC Financière Taitbout n'a été que très partiellement imposé entre les mains de la SASU Participations Opéra.

La SASU Participations Opéra et les deux SNC ont fait l'objet de vérifications de comptabilité portant sur les exercices clos entre 2006 et 2008. Dans le cadre de deux propositions de rectification adressées le 22 décembre 2009 à la SASU et à la SNC Financière Taitbout, l'administration fiscale a considéré que l'ensemble des opérations que nous avons décrites étaient constitutives d'un montage conduisant à un résultat déconnecté de la réalité économique et poursuivant un but exclusivement fiscal, relevant de la qualification de l'abus de droit au sens de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales (LPF). Elle a en conséquence réintégré au résultat imposable de la SASU au titre de 2006 l'ensemble du bénéfice réalisé par la SNC Financière Taitbout, soit 204 485 879 euros au lieu de 6 967 028 euros et a assorti les suppléments d'imposition en résultant de la majoration de 80 % pour abus de droit. Le comité de l'abus de droit a rendu un avis favorable à la position de l'administration le 27 septembre 2012. L'avis de mise en recouvrement, en date du 6 décembre 2012, a été notifié à la SA BNP Paribas, redevable des impositions en tant que société mère du groupe fiscalement intégré (GFI). La SA BNPP se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 29 mars 2018 de la cour administrative d'appel de Versailles ayant confirmé le rejet de sa requête tendant à la décharge de ces impositions.

0.2. Les faits en cause dans les deux autres dossiers sont presque en tout point similaires. Sont en litige les résultats des exercices clos en 2007 (sous le n° 421087) et 2005 (sous le n° 421133) et les sociétés associées à BNPP dans ces opérations appartenaient aux groupes Odco et Schneider Electric, pour l'année 2007, et Vivendi Universal et la Financière Agache pour l'année 2005. Sur le plan procédural, la principale différence tient à ce que le comité de l'abus de droit n'a pas été saisi ; l'administration supportait donc la charge de la preuve de l'abus de droit en application des dispositions alors en vigueur du troisième alinéa de l'article L. 64 du LPF⁷. Par deux arrêts également rendus le 29 mars 2018, la cour administrative d'appel de Versailles a confirmé les suppléments d'imposition à la charge de la SA BNPP mais a annulé les pénalités pour insuffisance de l'information donnée sur celles-ci à la société-mère. Vous avez rejeté les pourvois du ministre contre ces arrêts (CE, 25 juin 2020, n° 421095, Tab. et 421096, Inédit, aux conclusions de Marie-Gabrielle Merloz). Ceci ne préjuge pas du sort que vous réserverez aux pourvois de la SA BNPP contre ces mêmes arrêts car les questions posées sont tout à fait différentes. Les trois pourvois, qui soulèvent de nombreux moyens, sont quasiment identiques et nous les examinerons conjointement, en procédant par groupe :

⁷ Cf. sur la charge de la preuve incombant à l'administration en l'absence de consultation du comité : CE, 4 avril 1978, *SARL X*, n° 04020, Rec. ; CE, 24 mars 1982, *Mme Veuve X*, n° 13963, Rec. ; CE, Plen., 21 juillet 1989, *Min. c/ Bendjador*, n° 59970, Tab. Depuis la loi de finances pour 2019, l'administration supporte la charge de la preuve indépendamment de la saisine ou du sens de l'avis du comité (cf. le premier alinéa de l'article L. 192 du LPF).

moyens relatifs à la procédure d'imposition et d'établissement des pénalités ; à la prescription ; au bien-fondé de l'imposition ; au bien-fondé des pénalités.

Notons que les sommes restant en litige sont importantes, l'ensemble atteignant près de 270 millions d'euros en droits et pénalités.

1. S'agissant de la procédure d'imposition et d'établissement des pénalités, les moyens soulevés se rapportent plus précisément à la régularité des avis de mise en recouvrement (AMR).

1.1. Il est d'abord soutenu que la cour aurait commis une erreur de droit et dénaturé les pièces du dossier en considérant que le visa de l'interlocuteur départemental apposé sur la première page de la PR avait permis de respecter les dispositions combinées des articles R. 64-1 et R. 80 E-1 du LPF, alors que ce visa aurait dû figurer sur l'AMR. Ce moyen comporte deux branches.

1.1.1. La première est relative au respect de l'article R. 64-1 du LPF, qui porte sur la décision de mettre en œuvre la procédure d'abus de droit. Dans sa rédaction alors en vigueur, l'article R. 64-1 disposait que cette décision « *est prise par un agent ayant au moins le grade d'inspecteur départemental qui vise à cet effet la notification de la proposition de rectification* ». La cour ayant relevé que le visa de M. D..., inspecteur principal, figurait sur la « première page de la proposition de rectification » (PR), la SA BNPP tente de démontrer que l'article R. 64-1 aurait été méconnu car il imposerait que le visa soit apposé sur la PR elle-même et non sur sa notification. Même si la BNPP avait factuellement raison, ceci ne saurait traduire la méconnaissance d'une garantie entachant d'irrégularité la procédure d'imposition (CE, Sect., 16 avril 2012, *Meyer*, n° 320912, Rec.) ; en outre, nous ne voyons pas en quoi la première page de chacune de ces propositions, qui est la page générique débutant par les mots : « Monsieur, la SASU (...) a fait l'objet d'une vérification de comptabilité (...) », se distingue de leur notification.

1.1.2. La seconde branche porte quant à elle sur les pénalités et n'est donc opérante que sous le n° 421084, les pénalités n'étant plus en litige dans les deux autres dossiers. L'article R. 80 E-1 prévoit que la « *décision d'appliquer les majorations et amendes mentionnées à l'article L. 80 E est prise par un agent ayant au moins le grade d'inspecteur départemental* ». Les majorations de 80 % pour abus de droit, prévues à l'article 1729 du code général des impôts (CGI) auquel renvoie l'article L. 80 E, sont incluses dans champ de ces dispositions. Par votre décision C... (CE, Sect., 6 avril 2007, n° 269402, ccl Stéphane Verclytte), vous avez montré qu'elles devaient être comprises en les combinant avec celles de l'article L. 80 D, relatif à la motivation des pénalités. D'une part, vous avez jugé que l'administration avait l'obligation, au moins trente jours avant la mise en recouvrement des pénalités, d'adresser au contribuable un « *document comportant la motivation des pénalités qu'elle envisage de lui appliquer, et indiquant qu'il dispose d'un délai de trente jours pour présenter ses observations* »⁸ ; d'autre part, vous avez considéré que c'est ce même document qui devait être visé par un agent ayant au moins le grade d'inspecteur principal. Ce document peut être la proposition de rectification

⁸ Obligation qui figure aujourd'hui de manière explicite dans le texte de l'article L. 80 D.

et l'administration n'est tenue de renouveler cette formalité de motivation, dûment visée par l'inspecteur principal, que si « *pour quelque motif que ce soit, elle modifie, avant leur mise en recouvrement, la base légale, la qualification ou les motifs des pénalités qu'elle se propose d'appliquer au contribuable* ». En l'espèce, la PR du 22 décembre 2009 comportait la motivation requise par l'article L. 80 D, il n'est pas soutenu qu'une telle modification serait intervenue et il n'était donc pas nécessaire que le visa soit renouvelé sur l'AMR.

La société consacre de longs développements à tenter de vous convaincre que l'article R. 80 E-1 aurait une portée différente de celle de l'article L. 80 E que vous avez interprété dans la décision C..., mais tel n'est pas le cas puisque l'un est issu du décret d'application de l'autre. Elle fait aussi valoir que l'AMR est en matière fiscale la première décision administrative, les courriers antérieurs tels que la PR ou la réponse aux observations du contribuable ne constituant que des mesures préparatoires (CE, Sect., 13 décembre 1991, *Société ASET*, n° 65940, Rec.). Toutefois, votre jurisprudence C... s'inscrit dans une perspective différente puisqu'elle repose sur le postulat que la « *décision d'appliquer les majorations* » se situe en amont, au stade du document exposant la motivation de ces pénalités. Il faut donc admettre qu'il y a une décision « au sens » des articles L. 80 D et L. 80 E et que c'est elle, et non l'AMR, qui appelle le visa de l'inspecteur départemental. Pour les mêmes motifs, la circonstance que l'AMR émane du comptable public (cf. les articles L. 256 et R. 256-8 du LPF) alors que les étapes antérieures relèvent de l'ordonnateur est sans incidence sur la nécessité de réitérer le visa.

1.2. La société soutient ensuite, là encore avec force arguments, que la cour a commis une erreur de droit au regard de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales et de la loi du 11 juillet 1979 relative à la motivation des actes administratifs en jugeant qu'elle ne pouvait se prévaloir de la documentation fiscale du 12 septembre 2012 sur les prescriptions que doivent comporter les AMR.

La loi du 11 juillet 1979 n'a jamais été invoquée devant les juges du fond et le moyen tiré de sa méconnaissance est donc nouveau en cassation. S'agissant de l'article L. 80 A, la société BNPP se prévaut de l'extension opérée par l'article 47 de la LFR 2008 du 30 décembre 2008, qui a étendu la garantie du contribuable contre les changements de doctrine aux « *instructions ou circulaires publiées relatives au recouvrement de l'impôt et aux pénalités fiscales* », domaine qui en était auparavant exclu (cf. notamment CE, 30 novembre 2011, *Dion*, n° 234654, Tab.). Cette extension est applicable *ratione temporis* puisque les réclamations contre les AMR ont été présentées postérieurement au 1^{er} janvier 2009 (cf. sur ce point CE, 27 février 2013, *Min. c/ Mme P...*, n° 354004, Tab.). L'instruction invoquée par la société indique que les articles du CGI servant de base aux rehaussements doivent être mentionnés sur l'AMR.

La question est de savoir si cette instruction entre bien dans le champ de l'article L. 80 A tel qu'étendu par la LFR 2008, en d'autres termes si une instruction définissant les mentions devant figurer sur l'AMR est une instruction « *relative au recouvrement de l'impôt* » au sens de ces dispositions. Vous n'avez encore guère eu l'occasion de vous prononcer sur les limites de cette extension jusqu'ici. Dans l'affaire *Mme P...*, qui portait sur un contentieux de recouvrement, l'instruction en cause était relative à la prescription de l'action en

recouvrement et l'applicabilité matérielle de l'article L. 80 A n'était donc pas douteuse⁹, seule l'absence d'entrée en vigueur vous ayant empêché en l'espèce de la faire jouer. S'agissant de l'autre volet de l'extension opérée par la LFR 2008, relative aux pénalités fiscales, vous avez jugé que l'opposabilité des instructions était subordonnée à la condition qu'elles aient été « susceptibles d'influencer le comportement des intéressés au regard de leurs obligations fiscales » et que « tel n'est pas le cas de notes ou instructions administratives relatives à la procédure d'établissement d'une amende fiscale » (CE, 24 septembre 2014, *SARL Baranco*, n° 361330, Tab.). La cour s'est probablement inspirée de cette dernière décision puisqu'elle a jugé que l'instruction invoquée contenait des prescriptions adressées aux services en charge de l'établissement des AMR, n'avait pas été appliquée par le contribuable et n'avait pas été susceptible d'influencer son comportement.

Nous pensons plus radicalement que cette instruction n'est pas relative au recouvrement mais à la procédure d'imposition. Certes, l'appellation même d'AMR et l'inscription des articles relatifs à celui-ci dans une subdivision du LPF intitulée « *Modalités de recouvrement et mesures préalables aux poursuites* » semblent aller dans le sens de la requérante. Cependant, selon la formule consacrée, la notification de l'AMR constitue à la fois « *la dernière opération d'assiette et la première opération de recouvrement* »¹⁰ : l'établissement de l'AMR est donc un préalable aux opérations de recouvrement mais il ne relève pas lui-même de ces opérations. C'est d'ailleurs pourquoi les contestations relatives aux mentions figurant sur l'AMR relèvent du contentieux d'assiette (CE, 8 décembre 2017, *Min. c/ Société Ucar Développement*, n° 406133, Tab.) et plus précisément de la procédure d'imposition¹¹ (CE, 2 juillet 1986, *Sté Sogeco*, n° 51232, Inédit : RJF 10/86 n° 880). L'AMR n'est pas un acte de poursuite¹², sa contestation étant au contraire le point d'entrée du contentieux d'assiette. Nous vous invitons donc à juger que la doctrine invoquée étant relative à la procédure d'imposition et non au recouvrement (cf. pour un précédent CAA Nancy, 23 mars 2017, *SARL Biotek Agriculture*, n° 16NC00198), la cour n'a pas commis l'erreur de droit qui lui est reprochée¹³.

L'arrêt de la Cour de cassation invoqué par la BNPP (Com., 20 décembre 2017, n° 16-14.616, Inédit) ne juge rien d'explicite sur la portée de l'article L. 80 A, qui n'y est même pas cité.

⁹ La principale difficulté tenait à la condition d'application par le contribuable du texte fiscal selon l'interprétation donnée par l'administration, à laquelle renvoie la phrase ajoutée par l'article L. 80 A. Une telle application n'étant pas littéralement concevable en matière de recouvrement, le Conseil d'Etat a jugé que le contribuable devait être regardé comme remplissant cette condition d'application dès lors qu'il s'était prévalu de l'instruction dans sa réclamation.

¹⁰ Cf. les conclusions de Pierre Collin sur CE, 19 décembre 2008, *Me Moyrand*, n° 284064, Tab.

¹¹ Sur ce point, les conclusions d'Edouard Crépey sur CE, 4 décembre 2017, *Société Edenred France*, n° 379685, Rec. sont sorties de leur contexte par la requérante : c'est parce que le moyen soulevé portait sur la compétence du signataire de l'AMR et pas simplement sur la régularité des mentions que le rapporteur public a indiqué que « nous ne croyons pas possible d'en faire un simple moyen de régularité de la procédure d'imposition insusceptible d'être relevé d'office ».

¹² De même, les moyens tirés de l'irrégularité de l'homologation des rôles sont irrecevables à l'appui d'une contestation du recouvrement, dès lors que cette opération se rattache à l'assiette de l'imposition (CE, 5 avril 1993, *Miquel*, n° 88530 : RJF 5/93 n° 727).

¹³ A supposer même que l'instruction soit relative au recouvrement, elle n'aurait pas été invocable dans ce contentieux d'assiette ; cf. en ce sens, CE, 30 juin 2010, *M. Commeau*, n° 310294, Tab. ainsi que le fichage de la décision *P...*, qui mentionne le « contribuable qui se prévaut d'une instruction relative au recouvrement dans sa réclamation contre les actes de poursuite ».

Enfin, pour en finir avec les critiques relatives aux mentions de l'AMR, la cour a répondu au moyen tiré de ce qu'il se serait référé s'agissant des majorations à une lettre désignée de manière incomplète et il ne ressort pas des pièces des dossiers que les avis auraient été entachés d'irrégularités si graves que leur inexistence aurait dû être relevée d'office par la cour.

2. Les moyens suivants portent sur la prescription du droit de reprise de l'administration. La société soutient que la cour a commis une erreur de droit et de qualification juridique des faits en considérant que des indications figurant sur les propositions de rectification adressées aux SASU et portant sur le montant à hauteur duquel la prescription avait été interrompue ne constituaient pas une prise de position formelle opposable à l'administration.

Sont en cause dans chacune des procédures les propositions de rectification adressées aux SASU à l'issue des vérifications de comptabilité. L'administration y a indiqué, dans la partie récapitulative des conséquences financières du contrôle prévue par l'article L. 48 du LPF¹⁴, que la prescription en matière d'impôt était interrompue à hauteur du montant du résultat rectifié. Ce montant est relativement faible (905 620 euros par exemple dans le dossier n° 421084) puisque le résultat des SASU avant rectification était fortement déficitaire. La SA BNPP soutient qu'à son égard, en tant que société mère du GFI redevable des impositions, la prescription n'a été interrompue qu'à cette hauteur, ce qui limiterait considérablement le montant des suppléments à sa charge.

Le ministre déduit du deuxième alinéa de l'article L. 48 du LPF que cette information n'a pas de conséquences sur la prescription applicable à la société-mère du GFI. Celui-ci dispose en effet que pour une société appartenant à un tel groupe, l'information prévue par le premier alinéa porte sur « *les montants dont elle serait redevable en l'absence d'appartenance à un groupe* ». Contrairement à ce que soutient la BNPP, la question ne nous paraît pas tranchée par la décision *EURL Pub Finance* (CE, 13 décembre 2013, n° 338133, Tab.) : s'il y est jugé que la notification des rehaussements à une société membre de l'intégration fiscale interrompt la prescription à l'égard de la société mère, vous n'y avez pas affirmé que ce serait uniquement à hauteur du résultat rectifié lorsque la société membre du groupe est déficitaire. En tout état de cause, vous n'aurez pas à vous prononcer sur cette question car comme l'a relevé la cour, cette indication figurant sur les PR adressées aux SASU ne constitue pas une prise de position formelle de l'administration au sens des articles L. 80 A et L. 80 B du LPF. Vous jugez en effet de manière constante qu'une telle prise de position doit être préalable à la procédure d'imposition et que les indications données au cours de cette procédure n'ont pas cette portée (cf. notamment CE, 17 juin 2005, *S.A. Marine Côte d'Argent*, n° 258805, Tab.).

3. Nous en venons au cœur du litige, qui a trait à la qualification d'abus de droit confirmée par la cour. Indiquons au préalable qu'il n'a jamais été soutenu devant les juges du fond que les actes en cause auraient eu un caractère fictif et que c'est de la seconde branche de l'article L.

¹⁴ « *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 ou dans la notification mentionnée à l'article L. 76, le montant des droits, taxes et pénalités résultant de ces rectifications.* »

64, à savoir l'abus de droit par fraude à la loi, qu'il a été fait application. La caractérisation d'un tel abus est subordonnée à la réunion de deux conditions : d'une part, le but exclusivement fiscal poursuivi par l'opération ; d'autre part, la recherche d'une application littérale des textes à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs.

3.1. Trois premiers moyens contestent le cadre juridique du raisonnement tenu par la cour. Pour les affaires relatives aux exercices 2006 (n° 421084) et 2007 (n° 421087)¹⁵, la société soutient en premier lieu que la cour a commis une erreur de droit en faisant application de l'article L. 64 dans une version antérieure à celle applicable. Il est exact que la cour a cité l'article L. 64 dans sa version antérieure à la LFR 2008 du 30 décembre 2008, alors que l'article 35-IX de celle-ci disposait que la loi nouvelle était applicable aux « *propositions de rectifications notifiées à compter du 1^{er} janvier 2009* », ce qui était le cas dans ces deux affaires. Toutefois, la cour ayant donné aux anciennes dispositions la portée élargie que leur a conférée votre jurisprudence *Persicot* (CE, 28 février 2007, n° 284565, Rec.), dont les termes ont été ensuite repris dans la rédaction de l'article L. 64 issue de la LFR 2008, cette erreur de référence n'emporte aucune conséquence.

3.2. Il est ensuite soutenu que la cour aurait méconnu son office, la loyauté des débats et le principe du contradictoire en se prononçant au regard des objectifs poursuivis par les articles 8 et 218 *bis* du CGI, alors que l'administration ne se serait pas située sur ce terrain et que l'application de ces dispositions n'aurait pas été débattue par les parties. L'article 8 est relatif à l'imposition des sociétés de personnes entre les mains de leurs associés et l'article 218 *bis* le prolonge lorsque l'un des associés de la société de personnes est, comme en l'espèce, une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés. C'est au regard des buts poursuivis par ces articles de loi, tendant à l'imposition effective au nom des associés des bénéfices réalisés à la clôture de l'exercice, que le comité de l'abus de droit a rendu son avis. La société avait elle-même mentionné cet avis rendu au titre de l'exercice 2006 dans ses requêtes, y compris dans les deux autres affaires relatives aux exercices 2005 et 2007 mais qui portaient sur des faits similaires. Elle ne peut donc soutenir que la cour aurait retenu ce terrain d'office.

3.3. Le troisième moyen de ce groupe est tiré de ce que l'arrêt serait insuffisamment motivé, faute de s'être prononcé sur la condition de recherche d'une application littérale des textes à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs. La cour a pourtant bien relevé au §14 de ses arrêts que l'opération « a été inspirée par un but exclusivement fiscal méconnaissant l'objectif recherché par les dispositions des articles 8 et 218 bis du code général des impôts, (...) tendant à une imposition effective, au nom des seuls associés d'une société de personnes, des bénéfices réalisés par celle-ci à la clôture de l'exercice ». Les arrêts sont longuement motivés sur la caractérisation de l'abus de droit et en particulier de la manière dont il a permis aux associés de faire échapper les bénéfices réalisés à quasiment toute imposition effective au titre de l'année en litige. On peut tout au plus observer un certain recoupement avec la condition de but exclusivement fiscal mais celui-ci est inévitable, le but poursuivi par l'article 8 du CGI étant bien de garantir une imposition effective des bénéfices réalisés par les sociétés de personnes entre les mains de leurs associés.

¹⁵ La question ne se posait pas dans l'affaire n° 421133 puisque la proposition de rectification étant en date du 18 décembre 2008, la loi nouvelle s'appliquant aux rectifications notifiées à compter du 1^{er} janvier 2009.

3.4. Nous examinerons conjointement les moyens suivants, tirés de ce que la cour aurait commis une erreur de droit, insuffisamment motivé son arrêt, inexactement qualifié les faits et dénaturé les pièces du dossier en estimant que l'opération litigieuse présentait un caractère artificiel, alors que cette opération n'avait donné lieu à aucune dissimulation juridique, présentait une substance économique réelle et servait de multiples intérêts financiers et non exclusivement fiscaux.

3.4.1. Il faut d'abord dissiper le débat que la société essaie d'entretenir sur le fait que la cour ait employé les termes de « caractère artificiel » au sujet de l'opération litigieuse. La notion de « *montage artificiel* » a été employée à de multiples reprises par votre jurisprudence pour caractériser un abus de droit (cf. notamment CE, 18 mai 2005, *Min. c/ Société Sagal*, n° 267087, Rec. ; 13 janvier 2017, *SAS Ingram Micro*, n° 391196, Tab. ; Plen., 25 octobre 2017, *M. Y... et autres*, n° 396954, Rec.). Encore tout récemment, votre Assemblée du contentieux a fait jouer à cette notion un rôle déterminant pour reconnaître et circonscrire la possibilité d'un abus de doctrine (CE, Ass., 28 octobre 2020, *Z...*, n° 428048, Rec.).

Vous n'ignorez pas que cette notion suscite un vif débat doctrinal, rappelé par la société requérante, certains commentateurs y voyant le risque d'occultation de la seconde condition énoncée par l'article L. 64, tenant à l'application littérale des textes à l'encontre des objectifs recherchés par leurs auteurs (cf. notamment O. Fouquet, « La définition de l'abus de droit en question ? », *Droit fiscal* n° 43-44, 26 Octobre 2017, comm. 529). Comme nombre de rapporteurs publics l'ont exposé (cf. notamment les conclusions d'Anne Iljic sur CE, 12 février 2020, *M. et Mme G...*, n° 421444, Rec.), l'identification d'un montage artificiel permet de présumer remplie la condition d'application littérale contraire à l'objectif des textes, puisque les auteurs d'un texte fiscal entendent toujours appréhender une substance et non un artifice¹⁶.

En l'espèce, et en tout état de cause, ce débat tourne court puisque la cour n'a mentionné le « caractère artificiel » de l'opération que de manière surabondante : elle a pris soin de relever le but exclusivement fiscal et l'application à l'encontre des objectifs de la loi.

3.4.2. Vous pourriez écarter par voie de conséquence de cette surabondance les moyens d'erreur de droit et d'insuffisance de motivation liée au fait que la cour n'a pas caractérisé l'absence de « substance économique » de l'opération, cette notion étant liée à celle de montage artificiel. Au demeurant, si plusieurs de vos décisions précitées emploient l'expression de « *montage artificiel dénué de toute substance* », il nous semble qu'un montage peut aussi être caractérisé alors même que certains des éléments en cause auraient une substance économique, dès lors que ce serait leur combinaison qui présenterait un caractère artificiel : dans votre décision *M. et Mme G...*, vous avez ainsi parlé d'une « *succession d'opérations* » permettant aux requérants « *d'entrer artificiellement dans les prévisions* » de la loi, votre rapporteure publique ayant indiqué que certaines des opérations en cause

¹⁶ Il a ainsi pu être jugé qu'en présence d'un montage artificiel, une cour peut regarder cette condition comme remplie de manière implicite sans entacher son arrêt d'insuffisance de motivation (CE, 19 juillet 2017, *Société Ingram Micro*, n° 408227, Inédit).

présentaient néanmoins un caractère économique. En outre, contrairement à ce qui est soutenu, la cour ne s'est pas bornée à analyser les effets fiscaux de l'opération mais a bien examiné si elle présentait un intérêt économique.

3.4.3. Reste le moyen d'erreur de qualification juridique sur l'abus de droit (cf. sur le degré de contrôle en cassation, CE, 29 décembre 1995, *J...*, n° 133251, Rec.), qui est *a priori* le plus intéressant pour qui s'attache à la réalité des choses. Mais force est de constater que l'argumentation de la société est ici plus sommaire que sur les moyens procéduraux dont nous vous avons trop longuement entretenu. Qui plus est, elle ne se présente pas comme une argumentation de cassation, les motifs contestés de l'arrêt de la cour n'étant pas précisément identifiés. Nous nous efforcerons néanmoins d'éclairer chacun des points en débat.

La SA BNPP soutient qu'aucun impôt n'aurait été éludé ou atténué, les associés de la SNC bénéficiaire ayant été imposés à raison de leur quote-part du résultat de cette société. Elle se prévaut de votre jurisprudence *Pharmacie des Chalonges* (CE, 5 mars 2007, n° 284457, Rec.), selon laquelle il ne saurait y avoir d'abus de droit lorsque la charge fiscale n'est pas modifiée par un acte, quand bien même celui-ci aurait été conclu dans le seul but de l'atténuer. Toutefois, en l'espèce, il n'est pas douteux que le résultat positif enregistré par la SNC bénéficiaire aurait été imposé de manière bien supérieure en l'absence des actes qui ont été regardés, dans leur ensemble, comme constitutifs d'un abus de droit (répartition des droits au prorata du capital libéré et non du capital souscrit, promesses croisées d'achat et de vente conduisant à la vente des titres de l'associé extérieur quelques jours après la clôture de l'exercice de la SNC, etc) : rappelons par exemple que pour le dossier n° 421084, le bénéfice de 204 485 879 euros n'a été imposé qu'à hauteur de la quote-part de la SASU du groupe BNPP, soit 6 967 028 euros. Le fait que la non-imposition de la quote-part de l'associé extérieur résulte de l'application de la jurisprudence *Quemener* n'est en rien exclusif d'un abus de droit : la fraude à la loi consiste justement à bénéficier des dispositions de la loi, le cas échéant telle qu'interprétée par la jurisprudence, à l'encontre du but poursuivi par le législateur.

La requérante souligne ensuite que les parts des SNC bénéficiaires détenues par les SASU du groupe BNPP étaient porteuses à l'issue des exercices litigieux de plus-values latentes, qui avaient vocation à être imposées ultérieurement lors de la cession de ces parts ou de la dissolution des SNC. Vous jugez cependant de manière constante que le simple fait de différer l'imposition, ou plus précisément de « *minorer l'assiette de l'année au titre de laquelle l'impôt est normalement dû à raison de la situation et des activités réelles du contribuable* », entrait dans le champ d'application de l'article L. 64 (CE, 8 octobre 2010, *Min. c/ M. et Mme B...*, n° 313139, Tab. ; 27 juillet 2012, *M. et Mme X...*, n° 327295, Tab. ; décision *G...* précitée). Cette approche n'a nullement été remise en cause par la décision *Mme V...* (CE, 24 juillet 2019, n° 411382, Inédit), qui est une décision d'espèce concluant à l'absence d'abus de droit compte tenu de la rémunération d'un prêt, même si celle-ci est prise en compte sur plusieurs exercices.

Le dernier terrain d'argumentation est lié à l'intérêt autre que fiscal qu'auraient trouvé à l'opération les associés extérieurs des SNC bénéficiaires. Il n'est pas évident que le juge de l'impôt ait à prendre en compte l'intérêt d'une société tierce pour se prononcer sur l'existence

d'un abus de droit et la cour avait écarté ce moyen comme inopérant. En tout état de cause, en admettant que les groupes partenaires aient trouvé un intérêt économique à l'opération tenant à la rémunération de l'emprunt souscrit par les SNC (emprunt au demeurant financé dans deux des trois affaires par des sociétés-sœurs des sociétés associées dans les SNC, et non par les sociétés associées elles-mêmes), ceci n'explique pas certaines spécificités au cœur du montage telles que le positionnement de la revente des parts avant ou après la clôture de l'exercice selon le caractère bénéficiaire ou déficitaire de la SNC.

Enfin, le fait que la constitution de SNC et la réalisation d'opérations symétriques soient courantes dans la vie des affaires n'est pas contestable, mais la cour est loin de s'être fondée sur ces seuls points. Au total, les motifs déterminants de l'arrêt de la cour ne sont pas valablement remis en cause : ils tiennent au caractère simultané de la décision prise sur l'ensemble des aspects de l'opération (constitution des SNC, promesses croisées d'achat et de vente, emprunts auprès des sociétés extérieures, acquisition des options auprès de la société BNPP) et à l'artificialité de la détermination à l'avance du prix de revente des parts et de la date de celle-ci en fonction du résultat de la SNC, permettant au groupe BNPP de déduire l'intégralité du déficit de la SNC perdante tout en n'étant imposé que de manière minimale sur le bénéfice de la SNC gagnante. Les SASU du groupe BNPP ont organisé avec leurs associés extérieurs un fonctionnement en vase clos, la prise de risques associée aux options sur l'indice CAC 40 apparaissant artificielle puisque le résultat global de l'opération était d'emblée connu et certain, dont on voit mal l'intérêt si ce n'est de générer une asymétrie dans le traitement fiscal du bénéfice et du déficit.

4. Nous en venons au dernier moyen, qui est relatif aux pénalités et qui n'est soulevé que par le pourvoi n° 421084. La société BNPP soutient que la cour a commis une erreur de droit en considérant qu'elle pouvait faire l'objet d'une pénalité alors qu'elle n'avait elle-même été partie à aucun des actes ou conventions constitutifs de l'abus de droit litigieux. Le moyen comporte deux branches, tirées l'une du principe de personnalité des peines et l'autre des dispositions de l'article 1729 du CGI dans sa rédaction antérieure à la LFR 2008.

La société voudrait vous faire transposer aux sociétés-mères des GFI votre jurisprudence sur les associés des sociétés de personnes, qui ne peuvent se voir appliquer les majorations telles que celles prévues pour mauvaise foi s'ils n'ont pas participé personnellement aux agissements en cause, notamment lorsqu'ils n'avaient pas la qualité de gérant (cf. par exemple, CE, 27 juin 2016, *Min. c/ M. F...*, n° 376513, Inédit). Toutefois, s'agissant des GFI, c'est la loi elle-même qui est en sens contraire : l'article 223 A du CGI dispose que « *la société mère supporte, au regard des droits et des pénalités visées à l'article 2 de la loi n° 87-502 du 8 juillet 1987¹⁷ modifiant les procédures fiscales et douanières, les conséquences des infractions commises par les sociétés du groupe* ». Il n'est pas soutenu que ce texte de loi serait contraire à la Constitution ou à une norme internationale. Au demeurant, une telle critique ne nous semble pas pouvoir prospérer : dans le mécanisme de l'intégration fiscale, les pénalités sont établies au niveau de chaque société membre à raison de leur propre comportement, et la société-mère en est seulement le redevable sur le plan financier (cf. en ce sens la décision n° 2019-804 QPC du 27 septembre 2019 du Conseil constitutionnel, §9).

¹⁷ Cette référence couvrant la majoration de 80 % pour abus de droit, cf. article 2-III-2° de cette loi.

S'agissant de la seconde branche, la société requérante se prévaut des dispositions de l'article 1729 du CGI selon lesquelles « *en cas d'abus de droit, l'intérêt de retard et la majoration sont à la charge de toutes les parties à l'acte ou à la convention qui sont solidairement tenues à leur paiement* ». Toutefois, à la date de l'imposition litigieuse dans l'affaire n° 421084, soit l'année 2006, la rédaction de l'article 1729 avait déjà été modifiée par l'article 13 de l'ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005 relative à des mesures de simplification en matière fiscale et à l'harmonisation et l'aménagement du régime des pénalités et prévoyait seulement une majoration de 80 % « *en cas (...) d'abus de droit au sens de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales* ». La même ordonnance a transféré les dispositions invoquées par la société à l'article 1754-V, qui a pour objet d'énoncer des solidarités de paiement, ce qui constitue à notre sens leur juste portée¹⁸. Les décisions *Min. c/ Sci Ram* et *Min. c/ M. L...* (CE, 17 novembre 2010, n° 314296 et 314292, Tab. et Inédit) invoquées par la requérante, qui interprètent en effet l'article 1729 comme limitant la majoration de 80 % aux parties à l'acte abusif, portent sur des faits antérieurs à l'ordonnance de 2005. En 2006, la seule circonstance que la société BNPP ne soit pas partie aux actes litigieux ne suffisait donc pas à empêcher de prononcer la pénalité. En tout état de cause, le texte de l'article 223 A que nous avons cité permet de faire supporter les pénalités à la société-mère indépendamment de sa responsabilité personnelle.

PCMNC au rejet des trois pourvois.

¹⁸ Si elles mentionnent la LFR 2008 comme texte abrogatif, l'alinéa en cause avait déjà été abrogé par l'ordonnance du 7 décembre 2005.