

N° 437802
Société anonyme Accor

N° 438127
Société anonyme Vicat

8^{ème} et 3^{ème} chambres réunies
Séance du 13 janvier 2021
Lecture du 26 janvier 2021

CONCLUSIONS

M. Romain VICTOR, rapporteur public

1.- Les pourvois vous donnent l'occasion de trancher plusieurs questions de procédure relatives au délai spécial de réclamation ouvert par les dispositions de l'article R. 196-3 du livre des procédures fiscales aux contribuables ayant fait l'objet d'une procédure de reprise ou de rectification de la part de l'administration des impôts.

2.- Les données des deux litiges sont simples. Vous avez face à vous les sociétés mères de deux groupes fiscalement intégrés au sens des dispositions de l'article 223 A du CGI et ce sont deux mères éplorées.

La première, Accor, ainsi que sa filiale française intégrée MIH, ont perçu au titre des exercices 2008 à 2010, de diverses filiales européennes, des dividendes qu'elles ont placés sous le régime fiscal des sociétés mères, pour des montants de respectivement 35 M€, 39 M€ et 613 M€. La seconde, Vicat, est la mère de la société Parficim qui a perçu au titre de l'exercice clos en 2010 un montant de 5 M€ de dividendes d'une seule filiale italienne contrôlée à 100%, également soumis au régime mère-fille. Conformément aux dispositions de l'article 216 du CGI, l'ensemble de ces dividendes ont donc été retranchés du résultat fiscal des sociétés bénéficiaires, sous déduction de la quote-part de frais et charges forfaitaire de 5%. Pour le reste, les sociétés Accor et Vicat n'ont pu obtenir la neutralisation des montants imposables dans le cadre du régime d'intégration fiscale car les dispositions alors en vigueur du deuxième alinéa de l'article 223 B du CGI ne permettaient de déduire du résultat d'ensemble que la quote-part de frais et charges relative aux dividendes distribués par des filiales françaises.

La Cour de justice de l'Union européenne ayant dit pour droit, par son arrêt *Groupe Steria SCA* du 2 septembre 2015 (2^{ème} ch., aff. C-386/14) que les dispositions de l'article 49 TFUE relatives à la liberté d'établissement s'opposent à une législation d'un État membre relative à un régime d'intégration fiscale en vertu de laquelle une société mère intégrante bénéficie de la neutralisation de la réintégration d'une quote-part de frais et charges des dividendes perçus des sociétés résidentes membres du groupe fiscal, alors qu'une telle

neutralisation lui est refusée pour les dividendes distribués par ses filiales situées dans un autre État membre, la société Accor a introduit dès le 14 septembre 2015 une réclamation par laquelle elle a demandé la restitution des cotisations primitives d'impôt sur les sociétés et de contribution sociale sur l'impôt sur les sociétés dont elle s'est acquittée à raison des dividendes perçus de ses filiales européennes au titre des exercices clos en 2008, 2009 et 2010. Elle a été imitée par la société Vicat qui a introduit une réclamation le 21 décembre 2016 en tant que mère intégrante.

Les deux sociétés se sont prévaluées, pour établir la recevabilité de tout ou partie de leurs réclamations, du délai spécial de réclamation de l'article R. 196-3 du LPF.

La société Accor a ainsi rappelé, en ce qui concerne l'exercice clos en 2008, qu'elle avait fait l'objet d'une procédure de rectification de ses bases imposables à l'impôt sur les sociétés au titre de cet exercice, ayant donné lieu à la notification d'une proposition de rectification du 3 août 2011, les impositions supplémentaires ayant été mises en recouvrement par un avis lui ayant été notifié le 27 février 2014. La société Vicat a quant à elle souligné qu'elle avait été destinataire, en tant que société intégrée, d'une proposition de rectification du 17 décembre 2013 concernant ses résultats de l'exercice clos en 2010.

Par une décision du 5 janvier 2017, l'administration a admis la réclamation de la société Accor au titre des exercices 2009 et 2010 mais a considéré que la contribuable était forclosée en ce qui concerne l'exercice clos en 2008. La société Vicat a vu sa réclamation au titre de l'année 2010 rejetée pour le même motif par une décision du 20 mars 2017.

Les requêtes dont les deux sociétés ont saisi le tribunal administratif de Montreuil ont connu des fortunes diverses car, par deux jugements du même jour, ce tribunal a accueilli la demande de décharge présentée par la société Accor et rejeté celle présentée par la société Vicat.

La cour administrative d'appel de Versailles les a cependant remises sur un pied d'égalité en accueillant d'une main le recours du ministre de l'action et des comptes publics contre le jugement de décharge rendu dans le litige de la société Accor, tout en rejetant de l'autre l'appel de la société Vicat, de sorte que les sociétés se pourvoient respectivement en cassation contre ses arrêts des 19 novembre et 3 décembre 2019.

Le litige porte sur un montant de droits de 616 733 € pour la société Accor et de 86 083 € pour la société Vicat.

3.- Le délai général de réclamation est celui que prévoit, en ce qui concerne les impôts autres que les impôts directs locaux et les taxes annexes à ces impôts, notamment l'impôt sur les sociétés, l'article R. 196-1 du LPF. L'impôt sur les sociétés étant auto-liquidé et s'agissant ici d'impositions primitives spontanément acquittées par les sociétés requérantes, le paragraphe applicable est le b de l'article R. 196-1, selon lequel les réclamations doivent être présentées à l'administration au plus tard le 31 décembre de la deuxième année suivant

celle du versement de l'impôt contesté, puisque dans notre hypothèse l'impôt n'a pas donné lieu à l'établissement d'un rôle ou à la notification d'un avis de mise en recouvrement.

Depuis 1964¹, un délai spécial de réclamation se substitue à ce délai dans le cas où le contribuable fait l'objet d'une procédure de reprise ou de rectification de la part de l'administration fiscale puisqu'en ce cas, il dispose d'un délai égal à celui de l'administration pour présenter ses propres observations. Clairement, l'article R. 196-3 a pour effet de rouvrir un délai de réclamation au contribuable rectifié, cette seconde chance qui lui est donnée constituant, ainsi que le montrent les travaux préparatoires à l'adoption de la loi du 27 décembre 1963 dont ces dispositions sont issues, une façon de rétablir l'égalité entre l'administration et le contribuable², car la première dispose d'un délai de reprise dont la durée a varié mais qui demeure plus long que le délai général de réclamation ouvert au second. En effet, l'article L. 169 du LPF prévoit, pour l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés, que le droit de reprise de l'administration des impôts s'exerce jusqu'à la fin de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due.

La question a pu se poser de savoir à quel point le délai spécial ouvert au contribuable par l'article R. 196-3 était un délai « égal » à celui dont dispose l'administration. On sait en effet qu'en vertu des dispositions de l'article L. 189 du LPF, certains actes notifiés par l'administration sont doués d'un effet interruptif de prescription, de sorte qu'un nouveau délai, égal au délai initial, court à compter de ses actes, comme un feu qu'on ranimerait à intervalles réguliers.

Votre décision de Plénière *de B...* du 28 novembre 1986 (n° 47147, rec. p. 268, RJF 1987 n° 236, concl. Ph. Martin Dr. Fisc. 1988 n° 6 c. 233), mettant un terme à des hésitations antérieures (14 avr. 1986, *J...*, n° 45177, RJF 1986 n° 410 ; 14 mai 1986, *T...*, n° 48291, RJF 1986 n° 460), a apporté deux précisions importantes en ce qui concerne le jeu du délai spécial :

- d'une part, ce délai court à compter de la date à laquelle les redressements ont été notifiés ; c'est donc, aujourd'hui, ainsi que le jugent des décisions plus récentes (9^{ème} et 10^{ème} ssr, 6 déc. 2006, *R...*, n° 271935, RJF 2007 n° 341), la proposition de rectification qui constitue le point de départ du délai spécial, à condition toutefois qu'elle ait été notifiée dans des conditions régulières (9^{ème} et 8^{ème} ssr, 21 juil. 1995, *Sté Romantic Music Corporation*, n° 129227, rec. p., RJF 1995 n° 1175), sans quoi le contribuable perd le bénéfice du délai spécial ;

¹ Art. 4, paragraphe 3, de la loi n° 63-1316 du 27 décembre 1963 portant unification ou harmonisation des procédures, délais et pénalités en matière fiscale, codifié dans un paragraphe 5 de l'article 1932 du CGI.

² On peut voir les débats à l'Assemblée nationale lors de la 1^{ère} séance du 9 juillet 1963 sur l'amendement n° 2 présenté par la commission, adopté contre l'avis du Gouvernement : « *En adoptant cet amendement, la commission a voulu manifester son désir de permettre à un contribuable faisant l'objet d'une procédure de reprise ou de redressement de la part de l'administration de rectifier la déclaration qu'il a faite au fisc pendant un délai égal à celui dont dispose l'administration elle-même pour effectuer ses propres réclamations. Il s'agit d'un souci d'équité* » (JO AN, p. 3952

- d'autre part, la circonstance que, par de nouvelles notifications faites au cours d'années ultérieures, le service ait confirmé, sans majoration de leur montant, les redressements déjà notifiés, ne saurait avoir pour conséquence de différer le terme du délai ainsi fixé.

Le délai « égal » dont dispose le contribuable est donc, seulement, un délai égal au délai initial dont dispose l'administration, sans que ce délai puisse être rallongé du fait d'actes interruptifs postérieurs à la proposition de rectification. Il s'agit, comme le diraient les civilistes, d'un délai « préfix », qui ne peut être interrompu³.

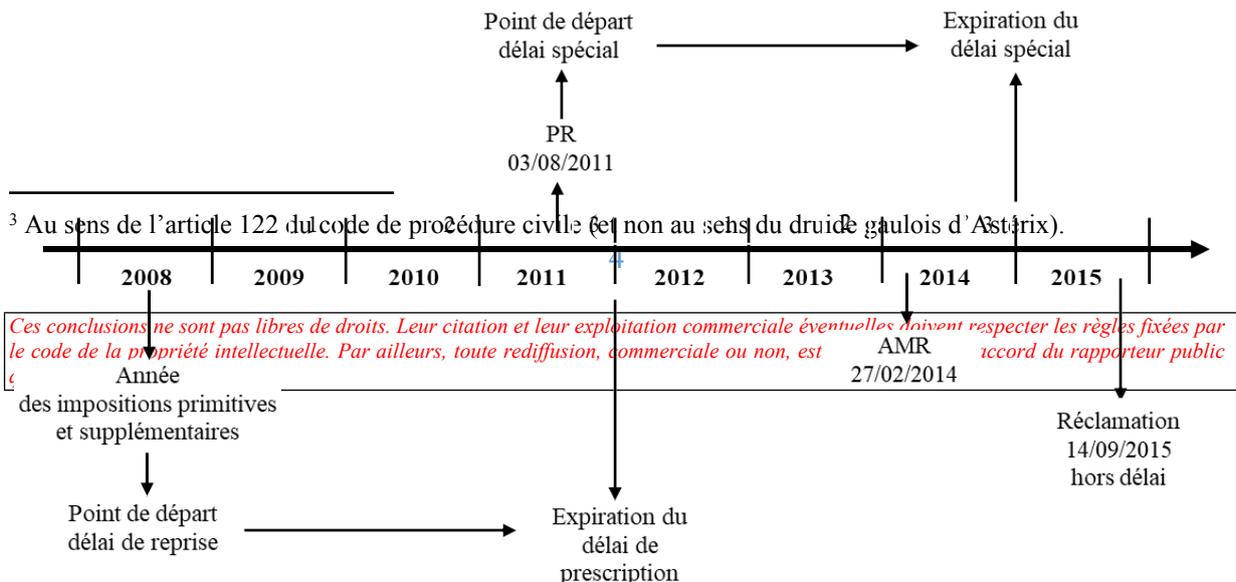
C'est au demeurant très logique.

D'une part, le délai de trois années et un peu plus courant à compter de la notification d'une proposition de rectification est, en pratique, un délai amplement suffisant pour permettre au contribuable de faire jouer l'esprit d'escalier et de réclamer contre l'imposition primitive.

D'autre part, l'article R. 196-3 n'institue pas un délai de prescription, à la différence de l'article L. 169, mais un délai de forclusion. Or il nous paraît conforme à la nature d'un tel délai de ne pas être susceptible d'être interrompu au gré de la notification par l'administration des actes de la procédure d'imposition. Autrement dit, ce n'est pas parce que le délai de forclusion prend pour référence la durée du délai de prescription qu'il emprunte en outre à ce délai de reprise le régime d'interruption qui lui est propre.

4.- Ces premières considérations suffisent à écarter le premier moyen de la société Accor qui prétend que la cour aurait commis une erreur de droit en jugeant que l'avis de mise en recouvrement qui lui a été notifié en février 2014 en vue du paiement des suppléments d'impôt sur les sociétés qui lui ont été assignés au titre de l'exercice clos en 2008 n'avait pas rouvert à son profit un nouveau de délai de réclamation.

Le plus simple est de tracer une flèche du temps découpée en huit années, de 2008 à 2015. 2008 est l'année des impositions primitives et supplémentaires. C'est le point de départ du délai de reprise qui expire le 31 décembre de la troisième année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due soit le 31 décembre 2011. La proposition de rectification du 3 août 2011 matérialise quant à elle le point de départ du délai spécial de réclamation qui expire le 31 décembre 2014 (31 décembre de la troisième année suivant l'année de la notification de la proposition de rectification), sans que l'avis de mise en recouvrement notifié le 27 février



2014 n'ait d'influence à cet égard. La réclamation enregistrée le 14 septembre 2015 est donc tardive.

Votre décision, si vous nous suivez, permettra de dissiper le trouble qu'a pu faire naître, chez les juges du tribunal administratif de Montreuil et possiblement au-delà de ce cercle, un arrêt *min. c/ Société MMA Vie Assurances Mutuelles* maladroitement rédigé mais heureusement inédit au recueil (12 juil. 2017, n° 400834, RJF 20107 n° 1022), qui avait retenu que la contribuable disposait en vertu de l'article R.196-3 « *d'un délai qui courait jusqu'à l'expiration du délai de reprise de l'administration, lequel avait été interrompu par la proposition de rectification puis par la notification de l'avis de mise en recouvrement* » pour contester les impositions supplémentaires et primitives.

5.- Les deux autres moyens du pourvoi doivent être écartés.

Contrairement à ce que soutient la société Accor, la cour n'a pas dénaturé sa réclamation préalable du 14 septembre 2015 en jugeant qu'elle ne portait que sur l'imposition primitive et non sur les impositions supplémentaires. La cour n'a, par conséquent, pas commis d'erreur de droit en jugeant que cette réclamation n'avait pas été introduite dans le délai de droit commun de l'article R. 196-1 du LPF.

Ne justifie pas davantage la cassation le dernier moyen du pourvoi de la société Accor, qui se rapporte aux motifs de l'arrêt par lesquels la cour a refusé de faire droit à une demande de compensation d'assiette présentée par la société sur le fondement des articles L. 203 et L. 205 du LPF entre les impositions supplémentaires mises en recouvrement en février 2014 et l'imposition primitive. Ce moyen est intéressant et éclaire à notre avis sous un jour rarement éclairé le maniement de l'arme que constitue la compensation de droits.

Car ici, toutes les conditions de la compensation étaient réunies, sauf une.

Certes, les impositions supplémentaires et primitive dont la compensation était demandée concernaient le même contribuable (Accor), se rapportaient à une même période d'imposition (exercice 2008) et au même impôt (l'IS).

Certes encore, la société Accor apportait la preuve qui lui incombait⁴ que l'imposition primitive correspondait à une surtaxe au sens de l'article L. 205 car, en application de l'arrêt *Groupe Steria SCA*, l'administration n'était pas fondée à taxer la quote-part de frais et charges correspondant aux dividendes perçus des filiales européennes du groupe intégré.

Certes enfin, tout contribuable peut se prévaloir de son droit de compensation sans avoir à justifier d'une réclamation préalable (7^{ème} et 9^{ème} srr, 25 juil. 1986, *Association de gestion agréée des professions de santé*, n° 56142-57069, RJF 1986 n° 874)⁵ et quand bien

⁴ 9^{ème} et 8^{ème} srr, 5 mars 1986, *SA Unibis*, n° 47927, RJF 1986 n° 8.

⁵ Ou si le délai de réclamation est expiré : 7^{ème} et 9^{ème} srr, 29 juil. 1983, *Tsambazis*, n° 33383, aux T., RJF 1983

même la surtaxation serait intervenue en période prescrite car l'article L. 205 renvoie expressément aux conditions prévues à l'article L. 203 lequel prévoit que la compensation intervient « *malgré les délais de prescription* ».

Toutefois, une condition essentielle faisait défaut pour qu'il puisse être fait droit à la demande.

Il résulte en effet des termes mêmes de l'article L. 205 que les compensations de droits sont opérées « *au profit du contribuable à l'encontre duquel l'administration effectue une rectification* ». La faculté offerte par ces dispositions s'analyse en quelque sorte comme un frein de secours actionné par le contribuable qui, à court d'arguments de légalité, pressent qu'il n'obtiendra pas gain de cause dans le contentieux d'assiette qu'il a introduit consécutivement à une procédure de rectification, mais qui peut encore espérer échapper au sort qu'il redoute en obtenant, au moyen de la demande de compensation, que le juge efface l'imposition supplémentaire au bénéfice du constat d'une surtaxation intervenu par ailleurs,.

Or ici, il est clair que le contentieux dont la cour était saisie n'était pas né d'une rectification contestée par la société Accor, mais, exclusivement, d'une demande de restitution d'une imposition primitive formée par cette dernière.

Et votre jurisprudence est en ce sens que si un contribuable peut à tout moment de la procédure demander à bénéficier, en application des dispositions des articles L. 203 et L. 205 du LPF, d'une compensation, et ce alors même que le délai de réclamation serait expiré, ce n'est que dans la limite de l'imposition qu'il a régulièrement contestée (9^{ème} et 8^{ème} ssr, 15 déc. 1986, *Sté Garage de Penthievre*, n° 63683, RJF 1987 n° 248 ; Plén., 11 juil. 2011, *Sté Crédit Lyonnais*, n° 301849, rec. p. 325, RJF 2011 n° 1111).

Cette jurisprudence implique, à notre avis, deux choses différentes :

- non seulement que le montant compensé ne puisse excéder le *quantum* de l'imposition contestée (ce qui n'est pas en cause ici),
- mais aussi, en amont, que le litige porte au moins en partie sur l'imposition supplémentaire dont la compensation est demandée.

Si la société Accor avait contesté, à l'occasion de la même instance, et l'imposition primitive, et les impositions supplémentaires, il n'y aurait pas eu d'obstacle à faire droit à sa demande. Mais tel n'était pas le cas. Et la cour, qui n'a pas dénaturé les pièces du dossier en relevant que seule l'imposition primitive était en litige devant elle, à l'exclusion des impositions supplémentaires, n'a donc pas commis d'erreur de droit en refusant d'accueillir la demande de compensation.

6.- Il reste à statuer sur le pourvoi de la société Vicat qui soulève une question inédite relative au jeu du délai spécial de l'article R. 196-3 dans les groupes fiscalement intégrés.

Nous avons dit tout à l'heure que la société a introduit une réclamation le 21 décembre 2016 contre l'imposition primitive de l'exercice clos en 2010 en tant que mère intégrante du groupe fiscal, à raison de l'impossibilité de neutraliser la quote-part de frais et charges calculée sur les dividendes versés par une société italienne à sa filiale française Parficim

Pour soutenir que cette réclamation n'était pas tardive, la société Vicat s'est prévaluée d'une proposition de rectification que la DVNI lui a adressée le 17 décembre 2013 à l'issue d'une vérification dont elle a fait l'objet en sa qualité de société intégrée et qui portait sur ses résultats individuels des exercices 2010 et 2011. Selon elle, cet acte constituait, conformément à la décision *de B...*, le point de départ du délai spécial, lequel expirait par conséquent le 31 décembre de la troisième année suivant celle de sa notification, soit le 31 décembre 2016, ce dont il résultait que la réclamation présentée le 21 décembre 2016 n'était pas hors délai.

Un grain de sable s'est hélas glissé dans la démonstration du cimentier.

Il résulte tout d'abord des termes du II de l'article 223 A du CGI qu'alors même que la société mère d'un groupe fiscal intégré s'est constituée seule redevable de l'impôt sur les sociétés dû sur le résultat d'ensemble déterminé par la somme algébrique des résultats de chacune des sociétés du groupe, ces dernières restent soumises à l'obligation de déclarer leurs résultats individuels et c'est avec elles que l'administration fiscale mène le cas échéant la procédure de vérification de comptabilité et de rectification de leurs résultats. On peut voir, pour un rappel, vos arrêts *Min. c/ Sté Weil Besançon* du 7 février 2007 (3^{ème} et 8^{ème} srr, n° 279588, rec. p. 52, RJF 2007 n° 407, concl. E. Glaser BDCF 4/07 n° 44).

Il est vrai que lorsqu'une imposition supplémentaire a été acquittée par la société mère d'un groupe fiscal à la suite de la rectification des résultats d'une société membre du groupe, la société intégrée concernée n'est plus susceptible de se voir réclamer le paiement de cette imposition en sa qualité de débiteur solidaire si bien qu'à défaut d'un mandat que lui aurait confié la société mère, elle n'est pas recevable à contester l'imposition dont il s'agit (10^{ème} et 9^{ème} srr, 10 juin 2013, *Sté Fresenius Medical Care Groupe France*, n° 337137, RJF 2012 n° 806, concl. D. Hedary BDCF 2012 n° 99 ; 9^{ème} et 10^{ème} chr, 13 déc. 2017, *Sté HSBC Bank PLC Paris Branch et société HSBC Securities (France)*, n° 398726, T. pp. 555-577-757, RJF 2018 n° 311, concl. E. Bokdam-Tognetti C311). Il en résulte ici que seule la société Vicat était en droit d'introduire une réclamation contre l'imposition primitive qu'elle a acquittée au titre de l'exercice clos en 2010 à raison des opérations de sa filiale Parficim.

Une décision *EURL Pub Finance* a par ailleurs jugé que la notification régulière à une société membre d'un groupe fiscal des rehaussements apportés à son bénéficiaire interrompait la prescription à l'égard de la mère intégrante en tant que redevable de l'impôt sur les sociétés dû sur le résultat d'ensemble (9^{ème} et 10^{ème} srr, 13 déc. 2013, n° 338133, T. p. 541

sur un autre point, RJF 2014 n° 231, concl. C. Legras BDCF 2014 n° 33), ce qui est conforme à la logique du système.

Toutefois, d'une part, cet effet interruptif ne saurait s'attacher qu'aux impositions procédant de la rectification du résultat de la société intégrée. D'autre part, l'article R. 196-3 du LPF – c'est sa lettre – ouvre le délai spécial au contribuable qui « *fait l'objet d'une procédure de reprise ou de rectification* » par l'administration, donc à la société intégrée concernée. Il en découle que le délai spécial est, dans un groupe fiscal, tunnelisé. Sa portée est nécessairement limitée à l'imposition du résultat individuel de la société membre qui a fait l'objet de la procédure de rectification.

La solution inverse serait la cause d'effets d'aubaine, car elle permettrait, dans un groupe intégré comportant un nombre possiblement important de filiales, la notification à l'une quelconque des sociétés intégrées d'une proposition de rectification ouvre le délai spécial de réclamation contre une imposition primitive correspondant aux opérations imposables de n'importe quelle autre société intégrée du groupe. Or c'est bien cette conception extensive que la société Vicat vous demande d'entériner en se prévalant d'une proposition de rectification qui lui a été adressée en tant que société intégrée pour justifier qu'elle est recevable à réclamer contre une imposition primitive liée aux opérations financières d'une autre société intégrée du groupe.

Enfin, il importe peu, pour l'application des dispositions de l'article R. 196-3, que les redressements apportés aux résultats déclarés par les sociétés membres du groupe constituent les éléments d'une procédure unique qui conduit à corriger le résultat d'ensemble déclaré par la société mère du groupe, puis à la mise en recouvrement des rappels d'impôt établis à son nom sur les rehaussements de ce résultat d'ensemble.

La cour, dont l'arrêt est suffisamment motivé, n'a donc commis aucune erreur de droit en jugeant que la circonstance que la société mère fasse l'objet d'une procédure de reprise, à raison de ses propres résultats, au titre d'un exercice, ne lui confère pas le droit de contester les impositions primitives découlant des résultats de sa filiale au titre du même exercice.

PCMNC au rejet des pourvois, ensemble les conclusions présentées au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.