N° 455621 – Société Grenoble Distribution

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies

Séance du 20 février 2023

Décision du 22 mars 2023

Conclusions

Mme Emilie BOKDAM-TOGNETTI, Rapporteur public

Aux termes de l'article 54 septies du CGI dans sa rédaction issue de la loi de finances rectificative pour 2004, les entreprises placées sous le régime de faveur des fusions de l'article 210 A du même code « *doivent joindre à leur déclaration de résultat un état conforme au modèle fourni par l'administration faisant apparaître, pour chaque nature d'élément, les renseignements nécessaires au calcul du résultat imposable de la cession ultérieure des éléments considérés, et la valeur du mali technique de fusion mentionné au troisième alinéa du 1 de l'article 210 A* ». Si la mention relative au mali technique a été supprimée par l'ordonnance n° 2015-681 du 18 juin 2015, cette modification ne s'est appliquée, en vertu de l'article 10 de cette ordonnance, qu'aux états de suivi joints aux déclarations des résultats des exercices clos à compter de son entrée en vigueur.

L'article 1763 du CGI prévoit que le défaut de production ou le caractère inexact ou incomplet de l'état ainsi prévu entraîne l'application d'une amende égale à 5 % des sommes omises.

Lors d'une vérification de comptabilité, l'administration fiscale a constaté que la société requérante avait, le 30 juin 2010, procédé à une opération de fusion, que cette fusion, opérée à la valeur comptable et placée sous le régime de faveur de l'article 210 A du CGI, avait dégagé un mali technique et que la société n'avait pourtant pas joint l'état de suivi des plus-values prévu au I de l'article 54 septies devant comporter la mention de ce mali (aucune autre mention n'était en revanche requise). L'administration fiscale a, par suite, infligé à la société, sur le fondement de l'article 1763 du CGI, des amendes au titre des années 2010, 2011 et 2012 égales à 5% de ce mali, soit un total cumulé de plus de 1,5 million d'euros.

La société avait, devant la cour administrative d'appel de Lyon, formé une première QPC, dirigée contre les termes « *et la valeur du mali technique de fusion mentionné au 3e alinéa du 1 de l'article 210 A* » contenus au I de l'article 54 septies du CGI dans sa rédaction issue de la LFR pour 2004, lus en combinaison avec l'article 1763 du code. La cour vous avait alors transmis cette QPC, mais en l'interprétant comme ne portant que sur les termes contenus au I de l'article 54 septies. Or ce dernier se bornant à instaurer une obligation déclarative et n'instituant par lui-même aucune sanction, le principe de nécessité des peines était inopérant à l'encontre de ces dispositions, prises isolément. Aussi, par une décision du 28 septembre 2020, aviez-vous refusé de renvoyer au Conseil constitutionnel la QPC ainsi transmise.

La société a alors formé devant la cour une nouvelle QPC, renouvelant sa critique des mêmes dispositions combinées avec celles de l'article 1763 du code. Cette fois, la cour s'est prononcée sur leur combinaison. Elle a jugé qu'il n'y avait pas lieu de vous transmettre la question posée dès lors, d'une part, que vous avez considéré non sérieuse lors du premier renvoi la question de la conformité à la constitution des termes « *et la valeur du mali technique de fusion mentionné au 3° alinéa du 1 de l'article 210 A* » contenus au I de l'article 54 septies du CGI et d'autre part, que le Conseil constitutionnel a déjà déclaré conformes à la Constitution les mots « *au I de l'article 54 septies* » figurant au e du I de l'article 1763 du CGI. Puis, après avoir examiné les autres moyens de la requête, elle a rejeté celle-ci.

A l'appui de son pourvoi, la société conteste d'abord le refus de transmission de sa QPC.

Vous pourriez trouver plus orthodoxe de substituer au motif de non-renvoi retenu par la cour celui tiré du caractère irrecevable de cette seconde QPC, en vous fondant sur le constat implacable que son contenu est identique à celui de la première QPC que la cour avait mal analysée en la limitant à l'article 54 septies, et que seule aurait dès lors été ouverte la voie de la contestation d'un refus implicite de transmission de la première QPC liée à une erreur de la cour sur son périmètre voire à une insuffisance de motivation de sa réponse apportée à cette première QPC. Mais dès lors que la cour a accepté d'examiner cette deuxième QPC sans l'écarter d'emblée comme irrecevable et qu'il vous est possible de confirmer le refus de transmission sur le fond, il nous semble de meilleure justice de procéder à l'examen de la contestation du refus de transmission sur ce terrain plutôt que de procéder à une substitution de motifs qui nous semblerait, somme toute, peu opportune.

Par une décision *Société Edenred France* du 9 juin 2017 (n° 2017-636 QPC), les mots « *au I de l'article 54 septies* » figurant au e du I de l'article 1763 du CGI dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005 ont été déclarés conformes à la Constitution par le Conseil constitutionnel. Celui-ci a notamment estimé que l'obligation déclarative dont la méconnaissance est ainsi sanctionnée porte sur des renseignements nécessaires au calcul de l'impôt ; qu'en instituant cette obligation, le législateur a entendu assortir d'une contrepartie les régimes fiscaux favorables, dérogatoires au droit commun, dont peuvent bénéficier les contribuables réalisant certaines opérations ; et qu'en réprimant la méconnaissance d'une telle obligation, qui permet directement le suivi de la base taxable et ainsi l'établissement de l'impôt, le législateur a poursuivi l'objectif à valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales. Le Conseil constitutionnel a jugé qu'en punissant d'une amende égale à 5 % des éléments omis, qui servent de base au calcul de l'impôt exigible ultérieurement, chaque manquement au respect de l'obligation déclarative incombant aux contribuables bénéficiant d'un régime de sursis ou de report d'imposition, le législateur a instauré une sanction dont la nature est liée à celle de l'infraction et qui n'est pas manifestement disproportionnée à la gravité des faits qu'a entendu réprimer le législateur, compte tenu des difficultés propres au suivi des obligations fiscales en cause.

La société fait valoir que la décision du Conseil constitutionnel du 9 juin 2017 ne saurait être regardée comme ayant examiné la question de la sanction du défaut de mention du mali technique de fusion dans l'état prévu au I de l'article 54 septies dès lors qu'elle a porté sur une rédaction de cet article antérieure à celle dont il a été fait application en l'espèce et qui ne

comportait pas la mention du mali technique. Elle réfute toute faculté d'un raisonnement par analogie avec le suivi des éléments en cause dans le précédent *Sté Edenred*, estimant que le suivi du mali technique est inutile pour l'établissement de l'impôt.

Si le contenu détaillé de l'obligation déclarative du I de l'article 54 septies a évolué, tel n'est pas le cas des dispositions du e du I de l'article 1763 du CGI et plus particulièrement, des termes « au I de l'article 54 septies », dont la conformité à la Constitution est contestée ici et qui ont été déclarés conformes à la Constitution par la décision du 9 juin 2017. La question est donc celle de savoir si l'évolution du contenu de l'obligation déclarative du I de l'article 54 septies constitue un changement des circonstances de droit justifiant un réexamen de la constitutionnalité des termes « au I de l'article 54 septies » à l'article 1763 du code.

Il résulte des travaux préparatoires de la loi de finances rectificative pour 2004 que l'ajout, en plus des éléments devant déjà figurer sur l'état de suivi du I de l'article 54 septies, du montant du mali technique, fait suite à l'adoption du règlement n° 2004-01 du Comité de la réglementation comptable, qui a précisé le sort de ce mali, correspondant, à hauteur de la participation antérieurement détenue, aux plus-values latentes sur éléments d'actif comptabilisés ou non dans les comptes de la société apporteuse déduction faite des passifs non comptabilisés, et a prévu que ce mali serait désormais comptabilisé en immobilisations incorporelles dans un sous-compte du compte « fonds commercial », tout en donnant par ailleurs lieu à une affectation extracomptable aux différents actifs apportés. Le mali technique pouvant conduire comptablement à la déduction de charges ultérieures, soit par voie de provisions pour dépréciation, soit lors de la cession de l'actif sous-jacent, alors qu'il ne constitue pas une charge déductible sur le plan fiscal, la loi de finances rectificative pour 2004 a complété l'article 210 A du CGI par un alinéa disposant qu'aucune déduction ultérieure ne pouvait résulter de l'inscription à l'actif de la société absorbante du mali technique de fusion consécutif à l'annulation des titres de la société absorbée. Le législateur a ainsi entendu faire obstacle à toute déduction d'une provision pour dépréciation du mali technique pour la détermination du résultat fiscal, ainsi qu'à la prise en compte de la quote-part de ce mali affectée aux immobilisations cédées pour le calcul du résultat de cession de ces actifs. Gilles Carrez en concluait qu'« *un suivi de ce mali technique s'avère nécessaire* », d'où l'ajout de ce mali parmi les éléments devant figurer dans l'état prévu au I de l'article 54 septies du CGI.

La modification apportée à l'obligation déclarative de l'article 54 septies du CGI par la LFR pour 2004 ayant ainsi consisté en un simple ajout, en sus des éléments nécessaires au calcul du résultat imposable de la cession ultérieure des biens apportés lors de la fusion devant déjà y figurer, de données comptables de même nature, c'est-à-dire afférentes à l'opération de fusion et dont le législateur fiscal a estimé le suivi utile aux fins de s'assurer de leur absence d'incidence lors du calcul de ce résultat, nous doutons qu'elle puisse être regardée comme une modification substantielle du contenu de cette obligation déclarative telle qu'elle aurait indirectement affecté la portée des dispositions de l'article 1763 du CGI sanctionnant d'une amende le défaut de dépôt ou l'incomplétude de l'état de suivi prévu au I de l'article 54 septies, au point de regarder la déclaration préalable de conformité de l'article 1763 du CGI comme ayant porté sur des dispositions différentes et de caractériser un changement des circonstances de droit susceptible de justifier un réexamen.

Mais en tout état de cause, à supposer d'y voir un tel changement, le raisonnement tenu par le Conseil constitutionnel dans sa décision *Sté Edenred*, fondé sur le constat que l'article 1763 du code réprime la méconnaissance d'une obligation déclarative qui permet le suivi de la base taxable et ainsi l'établissement de l'impôt, nous semble transposable à l'examen de la constitutionnalité des dispositions de l'article 1763 du code dans le contexte issu de l'ajout, à l'état de suivi du I de l'article 54 septies, de la valeur du mali technique de fusion. Si cette mention sert moins directement au calcul de l'impôt que celles relatives à d'autres éléments devant en principe y figurer, le législateur a néanmoins pu estimer, par une appréciation à laquelle il ne convient pas de substituer en opportunité celle du juge, cette mention utile pour opérer le contrôle et le suivi de la matière taxable, et au vu de cette utilité, n'a pas institué de sanction manifestement disproportionnée.

Or la circonstance que la mention relative au mali technique a été ultérieurement supprimée de l'article 54 septies par l'ordonnance n° 2015-681 du 18 juin 2015 portant simplification des obligations déclaratives des entreprises, tout en continuant au demeurant de figurer dans les éléments prévus sur l'état de suivi par l'article 38 quindecies du code, ne saurait révéler en creux que l'obligation déclarative plus détaillée prévue par l'article 54 septies entre 2005 et 2015 n'aurait pas porté sur des éléments qui pouvaient, au titre de ces années, être regardés comme nécessaires au suivi et au contrôle de l'impôt par l'administration fiscale, et que l'article 1763 serait pour ce motif entaché d'une méconnaissance du principe de nécessité des peines.

Cette suppression ultérieure ne conduit pas à remettre en cause rétroactivement la constitutionnalité abstraite de la loi dans sa rédaction issue de la LFR pour 2004, au vu du principe de nécessité des peines.

Ajoutons qu'elle ne conduit pas plus, concrètement, à une remise en cause de la nécessité de la sanction qui a été infligée à la requérante, dès lors que l'évolution de l'article 54 septies ne relève pas de la suppression d'une incrimination liée à une évolution de l'appréciation du législateur sur le caractère répréhensible d'un comportement, mais de la simple évolution dans le temps de l'ampleur d'une obligation déclarative dont la méconnaissance est constitutive d'une incrimination passible d'une amende, et de la succession dans le temps de législations (rapp., par analogie, CE, 28 novembre 2014, *Sté Arkeon Finance*, n° 362868, aux Tables ou CE, Section, 16 juillet 2010, *C...*, n° 294239, p. 298 ; voir également Cons. cons., 3 décembre 2010, n° 2010-74 QPC).

Par suite, la société n'est pas fondée à vous demander l'annulation du refus de transmission de sa QPC par la cour. Et elle n'est pas plus fondée à soutenir que la cour a commis une erreur de droit et inexactement qualifié les faits en jugeant qu'elle ne pouvait se prévaloir du principe de rétroactivité de la loi répressive plus douce pour obtenir la décharge de l'amende en litige.

Plus délicat est en revanche le moyen tiré de ce que la cour a, pour écarter le moyen tiré de ce que la société ne pouvait être sanctionnée pour n'avoir pas fait figurer le mali technique dans l'état de suivi prévu au I de l'article 54 septies, entaché son arrêt d'inexactitude matérielle et d'erreur de droit en jugeant que le modèle d'état de suivi fourni par l'administration fiscale comportait une ligne vierge permettant d'y porter les informations relatives au mali de fusion.

Comme on l'a dit, l'article 1763 du code sanctionne d'une amende le défaut ou le caractère inexact ou incomplet de l' « état prévu ... au I de l'article 54 septies ». Le I de l'article 54 septies dans sa rédaction applicable aux années considérées prévoit que les entreprises « doivent joindre à leur déclaration de résultat un état conforme au modèle fourni par l'administration faisant apparaître, pour chaque nature d'élément, les renseignements nécessaires au calcul du résultat imposable de la cession ultérieure des éléments considérés, et la valeur du mali technique de fusion mentionné au troisième alinéa du I de l'article 210 A ». Il renvoie à un décret le soin de préciser le contenu de cet état. L'article 38 quindecies de l'annexe III énonce les informations que l'état dont la production est prévue au I de l'article 54 septies du code doit mentionner, par nature d'élément. Il distingue entre les informations relatives aux biens non amortissables, celles afférentes aux biens amortissables, et celles se rapportant au mali technique de fusion. En ce qui concerne ce dernier, l'article 38 quindecies prévoit ainsi que l'état prévu au I de l'article 54 septies mentionne la valeur brute à l'ouverture et à la fin de l'exercice, la diminution en cours d'exercice, le montant des dépréciations comptables à l'ouverture et à la fin de l'exercice, et enfin les augmentations et diminutions des dépréciations comptables en cours d'exercice.

Toutefois, l'imprimé-modèle établi par l'administration fiscale n'a pas été actualisé après les modifications de l'article 54 septies et de l'article 38 quindecies pour tenir compte de l'ajout, aux éléments devant être suivis sur cet état, du mali technique de fusion. Il comportait ainsi deux tableaux, occupant la totalité de la page et consacrés l'un au suivi des valeurs fiscales des biens non amortissables, l'autre, au suivi des plus-values sur biens amortissables, comportant en lignes et en colonnes des intitulés correspondant aux informations afférentes aux biens amortissables et non amortissables énumérées à l'article 38 quindecies mais non à celles afférentes au mali de fusion. Si ces deux tableaux comportaient une ligne finale vierge, cette ligne vierge ne permettait donc pas, compte tenu tant de l'objet de ces tableaux que des colonnes avec lesquelles elle se croisait, d'y porter les informations sur le mali technique.

Certes, tout en bas de la page, après les tableaux eux-mêmes et la fin des mentions imprimées du formulaire, la société aurait pu faire usage des deux ou trois centimètres de marge de l'imprimé pour ajouter à la main les mentions afférentes au mali technique prévues par l'article 38 quindecies, voire joindre à cet état un tableau confectionné par ses soins sur papier libre.

Mais d'une part, la cour ne s'est pas référée, dans son arrêt, à cet espace vide au niveau de la marge basse de l'imprimé, mais a expressément renvoyé à la ligne vierge de chacun des tableaux que nous venons de décrire. Or en jugeant que ces tableaux comportaient une ligne vierge qui permet d'y mentionner les informations requises par les dispositions du I de l'article 54 septies du code et du 3° du I de l'article 38 quindecies de l'annexe III, alors que ces tableaux ne permettaient pas de satisfaire aux obligations déclaratives relatives au mali de fusion, la cour a retenu des faits matériellement inexacts.

D'autre part, les textes régissant tant l'amende fiscale que l'obligation déclarative en cause sont clairs : le manquement visé consiste dans le défaut de production ou l'incomplétude de l'état prévu au I de l'article 54 septies du CGI, lequel est défini par cet article comme « *un état conforme au modèle fourni par l'administration* ».

L'on pourrait lire l'article 38 quindecies de l'annexe III fixant les informations que doit mentionner « l'état dont la production est prévue au I de l'article 54 septies », comme « fournissant » lui-même, de manière littéraire, le « modèle » aux contribuables, à charge pour eux de joindre ces informations à leur déclaration de résultat. Mais il nous paraît plus conforme à la réalité et à la notion-même de « modèle fourni par l'administration » au sens de l'article 54 septies, de regarder l'article 38 quindecies de l'annexe III comme ne déterminant pas tant les obligations déclaratives pesant directement sur les contribuables que celles devant figurer dans le modèle que l'administration doit établir et fournir aux entreprises et que celles-ci doivent remplir et joindre à leur déclaration.

Enfin, s'agissant d'une disposition répressive, l'article 1763 doit faire l'objet d'une interprétation stricte et l'infraction doit être clairement définie.

Au vu de la rédaction très particulière des obligations en cause, et dès lors que le modèle fourni par l'administration ne permettait pas le suivi du mali technique de fusion, il nous semble, compte tenu du principe d'interprétation stricte des dispositions répressives, que la société ne pouvait être sanctionnée sur le fondement du e de l'article 1763 du CGI pour n'avoir pas joint d'état de suivi mentionnant le mali technique de fusion.

En pratique, l'absence d'actualisation du modèle d'état de suivi a ainsi fait obstacle à l'application de l'obligation déclarative relative au mali et par suite, à la possibilité d'en sanctionner le non-respect. Par suite, vous déchargerez la société des amendes en litige.

Par ces motifs, nous concluons :

- au rejet de la contestation du refus de transmission de la QPC opposé par la cour administrative d'appel de Lyon à la société requérante ;
- à l'annulation de l'article 2 de l'arrêt du 17 juin 2021 de cette et de l'article 3 du jugement du 1er février 2019 du TA de Grenoble ;
- à ce que la société GLD - Grenoble Logistique Distribution soit déchargée des amendes en litige ;
- et au versement par l'Etat d'une somme de 3 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du CJA.