

CONCLUSIONS

Mme Céline GUIBE, Rapporteure publique

Les deux dossiers qui viennent d'être appelés posent des questions intéressantes, et très différentes, portant, d'une part, sur la caractérisation d'un acte anormal de gestion en cas de cession à prix minoré, et, d'autre part, sur l'application du principe d'indépendance des procédures au sein d'un groupe fiscal intégré.

Dans la foulée de la fusion entre le Crédit Lyonnais et le Crédit Agricole intervenue en 2003, la suppression des doublons existant entre les filiales des deux groupes réunis a été progressivement organisée. Il a été décidé de mettre fin à l'activité de la société Slibail Longue Durée (SLD), qui exerçait une activité de *leasing* automobile similaire à celle d'une autre filiale du groupe. A compter de 2008, cette société s'est bornée à gérer les contrats en cours et la flotte existante de véhicules, sans procéder à de nouvelles acquisitions. Puis, le 26 octobre 2010, la société Crédit Agricole Leasing & Factoring (CALF) a cédé à l'une de ses filiales, la société Lixxbail, l'intégralité des titres de participation qu'elle détenait dans la société SLD, aux fins d'absorption ultérieure de celle-ci par voie de transmission universelle de patrimoine.

Alors que les titres avaient été cédés à leur valeur historique au bilan de la société CALF, soit 61 millions d'euros, l'administration fiscale a estimé, à l'issue d'un contrôle, que la cession était intervenue à un prix inférieur à leur valeur réelle, évaluée selon la méthode patrimoniale, et, se fondant sur la théorie de l'acte anormal de gestion, elle a réintégré la différence, d'un montant de 10 millions d'euros, au résultat imposable de l'exercice clos en 2010. Il en est résulté une réduction du déficit d'ensemble du groupe fiscalement intégré au titre de cet exercice.

Par ailleurs, l'administration a mis à la charge de la société Crédit Agricole, société tête du groupe, l'amende de 5 % prévue au c du I de l'article 1763 du CGI pour défaut de déclaration de cet avantage, regardé comme une subvention intragroupe.

La société Crédit Agricole a contesté les conséquences de la rectification sur les résultats d'ensemble du groupe ainsi que l'amende qui lui a été infligée. Le ministre se pourvoit en cassation contre les arrêts par lesquels la cour administrative d'appel de Versailles lui a donné, pour des motifs différents, gain de cause dans ces deux affaires.

1. Commençons par l'examen du litige relatif à l'impôt sur les sociétés.

Le tribunal administratif de Montreuil avait infirmé la rectification liée à la cession à prix minoré au motif que l'administration aurait dû évaluer les titres de la société SLD en se fondant sur une combinaison de méthodes et non sur la seule méthode patrimoniale. La cour de Versailles a censuré ce motif mais confirmé la solution, au motif que l'administration n'établissait pas que le prix de cession était significativement minoré.

Par une décision du 26 octobre 2021 (n° 426462, RJF 1/22 n° 7), votre 9^e chambre jugeant seule a annulé cet arrêt, pour contradiction de motifs. La cour avait, en effet, dans un premier temps, fait sienne la thèse du ministre excluant tout aléa dans l'évaluation des titres, en validant le recours à la méthode mathématique, sans décote, au motif que l'actif de la société cédée était essentiellement composé de placements de trésorerie. Puis elle avait, dans un second temps, jugé que l'écart avec le prix de cession, qui n'était de 14,1%, n'était pas significatif, au motif que toute évaluation de titres non cotés comporte un aléa.

Saisie sur renvoi, la cour a, peu ou prou, reproduit la solution censurée. Se fondant sur la liquidité de l'actif de la société et sa situation de cessation progressive d'activité pour valider le recours à la méthode patrimoniale, elle a néanmoins écarté l'existence de circonstances particulières permettant de regarder l'écart de prix comme significatif, compte tenu de l'aléa inhérent à toute méthode d'évaluation de titres non cotés.

Les mêmes causes produisant les mêmes effets, nous vous proposerons d'annuler ce nouvel arrêt, ce qui vous permettra de préciser, dans le cadre d'une formation plus solennelle, les modalités d'appréciation du caractère significatif de la minoration d'un prix de cession, révélateur d'une libéralité.

1.1. La solution, retenue par la cour, paraît, à première vue, en ligne avec votre jurisprudence.

Le cadre jurisprudentiel, bien connu, est celui de votre jurisprudence *Société Croë Suisse* (plén. 21 décembre 2018, n° 402006, au rec. et à la RJF 3/19 n° 246) qui permet de regarder comme anormal le prix de cession d'un élément d'actif immobilisé dont l'administration établit l'écart significatif avec sa valeur vénale, lorsque l'entreprise ne justifie pas que cet appauvrissement a été réalisé dans son intérêt.

S'agissant de titres non cotés, leur valeur vénale doit, en principe, être effectuée par référence au prix d'autres transactions intervenues dans des conditions équivalentes et portant sur les titres de la même société ou, à défaut, de sociétés similaires. A défaut, l'administration peut se fonder sur l'une des méthodes destinées à déterminer la valeur de l'actif ou sur la combinaison de plusieurs de ces méthodes (jurisprudence constante, rappelée par plén., 9 mai 2018, Société Cérès, n° 387071, au rec. et à la RJF 2018 n° 726). La priorité donnée à la méthode par comparaison par rapport à la méthode par appréciation directe s'explique aisément : la première permet, sauf prix de convenance, de révéler un prix de marché, alors que la seconde constitue une estimation théorique.

Là où vos décisions antérieures se contentaient le plus souvent, pour caractériser l'existence d'une libéralité, de constater une majoration ou une minoration du prix de cession, sans en qualifier précisément l'importance, l'exigence d'un écart significatif entre le prix de cession et la valeur vénale a été solennellement consacrée par votre décision de Section *Thérond* du 28 février 2001 (n° 199295, au rec. et à la RJF 2001 n° 620), pour ce qui concerne le contentieux miroir des avantages occultes, appréhendés du point de vue de leurs bénéficiaires.

Vos décisions ne fixent pas de seuil en deçà duquel un écart ne pourrait, en toute hypothèse, pas être considéré comme significatif. Mais la référence à un seuil minimal de 20 % est apparue pour la première fois dans les conclusions de L. Olléon sur les affaires *Hérail* et *du Plessis de Pouzilhac* du 3 juillet 2009 et dans le fichage de la première de ces décisions (n° 301299, aux tables et à la RJF 11/09 n° 940, n° 303363, RJF 09 n° 941, concl. BDCF 11/09 n° 129, chron. 12/09 p. 949). Dans sa chronique à la RJF, V. Daumas indiquait qu'il n'y avait pas lieu à interprétation *a contrario* de ce pourcentage, un écart plus élevé ne permettant pas mécaniquement de conclure à l'existence d'une libéralité. Commentant cette décision, le président Fouquet relevait, pour sa part, que l'exigence d'un écart minimal de 20% pourrait devenir une règle non écrite de votre jurisprudence, justifiée par le fait que la détermination de la valeur des titres non cotés, particulièrement lorsqu'elle résulte d'une combinaison de méthodes, ne procède pas d'une science exacte de sorte que la valeur vénale à retenir doit comporter une fourchette (Rev. Adm. 2010, vol 63, p. 35-36). Vos rapporteurs publics ont, depuis, régulièrement fait référence à ce seuil (par ex. concl. Y. Bénard sur Société Cérés, n° 387071, préc.)¹, A. Bretonneau sur Société Croë Suisse, préc).

Pour votre part, vous avez, dans une décision *Petit* du 31 mars 2010 (n° 297307, RJF 6/10 n° 591), regardé comme n'étant pas significatif un écart de 14,75 %, qui était tiré de la comparaison avec les prix constatés à l'occasion de transactions concurrentielles portant sur les titres de la société concernée, par construction représentatifs de la valeur de marché – sauf prix de convenance - et moins soumis aux aléas qu'un montant déterminé par le recours à des méthodes d'appréciation directe.

Si l'exigence d'un écart significatif a pour principale finalité de tenir compte de l'imprécision normalement attachée à la valorisation de titres non cotés, ou de l'incertitude entourant les prix des transactions réalisées sur un marché très faiblement liquide, dont les variations peuvent refléter les intérêts divers de chaque acheteur à acquérir une participation dans la société, il remplit également un autre rôle, à savoir celui d'éviter une intrusion trop tatillonne de l'administration fiscale dans la vie des entreprises, le contribuable n'étant, comme on le sait, jamais tenu de tirer des affaires qu'il traite le maximum de profits que les circonstances lui auraient permis de réaliser². Nous rejoignons, à cet égard, A. Bretonneau, qui, dans ses conclusions sur l'affaire *Société Croë Suisse*, estimait que l'abandon de l'élément intentionnel de l'acte anormal de gestion, en cas de cession d'actif immobilisé à prix minoré, justifiait de préserver la rigueur du standard de preuve pour ce qui concerne son élément objectif, qui tient

¹ Qui estimait que l'écart de prix de 20% doit être regardé comme un minimum, applicable seulement lorsque le dossier permet une appréciation fine et peu discutable de la valeur vénale.

² 16 juin 1967, SA Entreprise de travaux publics André Bories, n° 66709, au rec., citée par V. Villette dans sa chronique sur l'affaire *Société Croë Suisse*.

au constat de l'appauvrissement de l'entreprise, l'anormalité devant ressortir, à l'évidence, de l'ampleur de l'écart de prix³.

1.2. Dans la présente affaire, le ministre faisait toutefois valoir que le standard non écrit de 20 % était inadapté car l'évaluation des titres n'était entachée d'aucun aléa, la société cédée ne détenant, pour l'essentiel, que des liquidités à son actif – à savoir des placements de trésorerie, le reste de l'actif correspondant à des véhicules en stock - sur lequel ne pesait en outre aucun risque compte tenu de la cessation programmée de son activité.

Nous avons dit dans nos conclusions de première cassation que nous étions d'avis que le seuil de 20 % ne doit pas être considéré comme un totem, c'est-à-dire que nous n'excluons pas, par principe, qu'un écart plus faible puisse être regardé comme significatif au vu des circonstances de l'espèce. Votre 9^e chambre était – implicitement - du même avis, puisqu'elle avait relevé que le juge apprécie le caractère significatif de l'écart entre le prix de cession et la valeur vénale des titres de société compte tenu de l'ensemble des circonstances de l'espèce.

Quelles circonstances pourraient le justifier ? Ce sont celles qui permettent d'éliminer, ou, à tout le moins, de réduire à la portion congrue, les aléas qui entachent, normalement, l'évaluation des titres non cotés, et d'obtenir une évaluation certaine, ou quasi-certaine, de leur valeur vénale. Nous pensons, d'une part, à l'existence de transactions objectivement équivalentes portant sur les mêmes titres à une date proche de celle de la cession, au profit d'acheteurs ne présentant pas de différence de profil avec celui du cessionnaire de l'opération. Nous pensons, d'autre part, au cas de sociétés dont la valeur peut être déterminée de manière simple et fiable par la voie de l'appréciation directe, parce que leur actif est composé de biens liquides, dont la cession pourra être opérée au prix de leur valeur mathématique. Sans automatisme, tel peut être le cas en présence, comme en l'espèce, d'une société en voie de dissolution, qui n'exerce plus qu'une activité résiduelle, qui n'a plus de salariés, a cédé l'essentiel de ses immobilisations productives et dont l'actif n'est plus composé, principalement, que de liquidités sans risque.

La société Crédit agricole présente trois séries d'objections à cette entorse éventuelle à la tradition.

La première est qu'à ce stade, vous n'avez jamais jugé qu'un écart inférieur à 20% puisse être considéré comme significatif. Certes. Mais vous n'avez jamais jugé l'inverse non plus. Vos décisions reflètent, de manière générale, la prise en compte des circonstances propres à chaque affaire, et des aléas plus ou moins importants entachant l'évaluation des titres concernés.

La seconde objection, à laquelle nous sommes plus sensible, est qu'admettre un écart inférieur à 20% aboutirait à un contentieux difficilement prévisible, au détriment de l'impératif de sécurité juridique qui doit entourer les opérations économiques des contribuables.

³ Quoiqu'il faille bien avouer que, dans la majorité des cas, les cessions remises en cause par l'administration fiscale sont réalisées entre des personnes ayant des liens d'intérêt – comme c'est le cas des cessions intragroupe – ce qui permet, en tout état de cause, de présumer l'existence de l'élément intentionnel.

Nous relèverons, toutefois, qu'il est impossible d'éviter, en la matière, une certaine casuistique et qu'il est par exemple admis qu'un écart de 25% puisse être regardé comme significatif dans une affaire alors qu'il ne le serait pas dans une autre. Nous relèverons, également, que l'institution d'un standard, fût-il non écrit, peut se traduire par un « permis de minorer » inopportun dans le cas où la valeur des titres cédés n'est pas ou très peu contestable. Il nous semble ainsi que l'anormalité résultant de la cession, pour un prix de 85, de titres d'une société « tirelire », dont l'actif est composé de liquidités de 100, saute plus facilement aux yeux que la cession, pour un prix de 75, de titres d'une société active sur un marché industriel et dont la valeur a été estimée à 100 selon la méthode des flux futurs actualisés. Il faut également souligner que les cas dans lesquels l'évaluation de titres non cotés permet d'obtenir un résultat quasi-certain sont, sans doute, exceptionnels. Dans le sens de notre proposition, le Pr. E. Joannart-Lardant relevait, dans son commentaire de la décision de 2021⁴, que, sous le jour de la quasi-certitude de l'évaluation, l'équilibre délicat entre la théorie de l'acte anormal de gestion et la libre gestion des entreprises ne se trouve que très faiblement affecté par un écart au seuil des 20 %.

La troisième objection de la défense tient au fait que vous ne pourriez exercer, en cassation, qu'un contrôle restreint sur l'appréciation des juges du fond qui auraient regardé comme non significatif un écart inférieur à 20%. Cette objection n'en est pas une, en l'espèce : la cour de Versailles a en effet relevé, dans son arrêt, que la société dont les titres étaient cédés était en cours de cessation d'activité et que son actif était essentiellement composé de liquidités, tout en niant ensuite l'existence de circonstances particulières susceptibles d'influer sur l'appréciation du caractère significatif de l'écart. Il y a là une contradiction qui nous semble révélatrice d'une erreur de droit, portant sur la nature des circonstances à prendre en compte pour apprécier l'anormalité d'un prix de cession.

Si vous nous suivez, vous annulerez donc l'arrêt attaqué et vous devrez régler l'affaire au fond.

1.3. Vous ferez d'abord droit au moyen d'appel du ministre, pour censurer la solution du tribunal, qui a jugé que le recours à la seule méthode patrimoniale ne permettait pas de refléter la valeur réelle des titres.

Comme le relève E. Bokdam-Tognetti dans sa chronique « Evaluation des titres de sociétés : (trouver) le juste prix, c'est le but ! »⁵, afin de mieux approcher le résultat qui aurait été obtenu par une transaction sur le marché, il est généralement pertinent de combiner une approche patrimoniale privilégiant le point de vue du vendeur (valeur mathématique) et une approche de rendement privilégiant le point de vue de l'acquéreur (valeur de productivité ou méthode des cash-flows actualisés).

Votre jurisprudence admet toutefois que l'administration puisse recourir à une seule méthode d'évaluation (*Société Cérès*, n° 387071, précité) et la combinaison de méthodes ne se justifie pas dans le cas d'une société en voie de dissolution, qui est acquise non pas pour son potentiel économique, mais afin d'en appréhender les actifs « à la découpe ». Dans un tel cas, la

⁴ Dr. fisc. 2022, n° 5, comm. 104.

⁵ RJF 1/14, p. 3.

méthode patrimoniale, qui permet d'obtenir l'actif net réévalué, c'est-à-dire, l'actif net comptable corrigé des éventuelles plus ou moins-values latentes et des éventuels engagements hors bilan, permet d'obtenir une image fidèle de la valeur de l'entreprise, tant pour le vendeur que pour l'acheteur.

La société Crédit Agricole ne conteste d'ailleurs pas, dans ses dernières écritures, le recours à cette méthode mais soutient, en se prévalant d'un rapport d'évaluation établi à sa demande par un expert, que plusieurs décotes doivent être appliquées à l'évaluation retenue par l'administration fiscale.

1.4. Celle-ci a retenu un montant de 71 M€, correspondant à l'addition de l'actif net comptable de la société SLD au 31 décembre 2009 – soit 69,1 M€ -, et de son résultat net d'impôt au titre de la période du 1^{er} janvier au 31 octobre 2010 – soit 1,9 M€. Précisons que, selon les indications du rapport, les immobilisations financières s'élevaient, à la fin de l'exercice 2009, à 67,9 M€, correspondant principalement, à hauteur de 65 M€, à un prêt d'échéance 1 an consenti en décembre 2009 à la société Lixxbail, c'est-à-dire à la filiale choisie pour continuer seule l'activité de *leasing* du groupe, et cessionnaire des titres.

La première décote dont il est réclamé l'application concerne la flotte de véhicules, qui constituait, à la date de la cession, la seule immobilisation corporelle conservée par la société. Plus précisément, elle disposait de 179 véhicules acquis entre 2000 et 2008, dont 57 étaient entièrement amortis, les autres l'étant à 71 %, avec une moyenne d'âge de 3,67 ans. La société soutient qu'il convient d'appliquer une décote égale à leur valeur nette comptable, soit 704.000 euros, pour compenser le risque, pour un éventuel acheteur, que les véhicules ne valent plus rien sur le marché. Vous pourrez écarter cette demande, qui n'est pas réaliste : les véhicules faisaient l'objet d'un amortissement sur 5 ans, correspondant à la durée normale pour des véhicules en *leasing*, et rien ne démontre l'existence d'un risque, autre que négligeable, que leur valeur résiduelle, inscrite à l'actif du bilan, ne corresponde pas à leur valeur vénale. Si tel avait été le cas, il aurait été aisé pour la requérante de le démontrer, au moyen d'un exercice de comparaison, puisqu'elle s'était défait, sur les 10 mois précédents, de 121 véhicules, ou en faisant état d'une accidentologie particulière.

La deuxième décote sollicitée est destinée à tenir compte de la charge fiscale dont un cessionnaire devrait s'acquitter pour appréhender la trésorerie de la société SLD, par la voie d'une distribution de dividendes, ou par la voie d'une réduction de capital, qui constituent des opérations imposables. Mais, comme le relève l'administration, une telle charge n'est pas certaine. Il paraît nettement plus logique, en effet, pour un acheteur souhaitant s'approprier la trésorerie d'une société, de passer par la voie d'une transmission universelle de patrimoine en franchise d'impôt dès lors qu'il n'a pas d'intérêt à maintenir en vie une société transformée en coquille vide.

C'est ensuite une décote pour absence de garantie de passif dont l'application est réclamée. Mais, même si une telle décote serait, dans des configurations plus classiques, parfaitement justifiée, y compris s'agissant de sociétés en voie de dissolution, il nous semble qu'il y a une bonne raison, hors le contexte intragroupe, qui explique qu'aucune garantie n'ait été accordée en l'espèce par la cédante. On l'a dit, la société SLD avait progressivement cessé son activité à partir de l'année 2008, c'est-à-dire, depuis plus de 2 ans, à la date de la cession des titres.

Elle se bornait, depuis lors, à exécuter les contrats en cours, la gestion de la flotte de véhicules étant déléguée à une autre société du groupe. Dans le cadre de cette sous-traitance, elle n'employait plus d'effectifs salariés et le personnel extérieur auquel elle faisait appel avait fondu de 138 personnes à la fin de 2008 à 3 personnes à la fin de 2009. Le rapport ne fait état d'aucun contentieux en cours. Dans ces conditions, on peut considérer que le risque d'apparition d'un passif postérieurement à la date de cession des titres était quasi-nul.

La société réclame, enfin, l'application de deux autres décotes, l'une pour fiscalité latente, afin de tenir compte d'une réserve de 300.000 euros qui résulterait de la différence entre les amortissements financiers et les amortissements fiscaux comptabilisés, et l'autre pour charges futures de liquidation afférentes à la flotte de véhicules. Mais, procédant, sur ce point, par simple affirmation, elle n'apporte aucune justification permettant d'en attester le bien-fondé.

Nous relèverons que la société ne réclame pas l'application d'une décote pour illiquidité des titres. Même si l'étalon du juste prix correspond à celui que consentirait un acteur de marché, il est difficile, en l'occurrence, de ne pas tenir compte du contexte de rationalisation des activités du groupe dans lequel est intervenue la cession, dont il découle, à la fois, que ce type d'opération ne pourrait, par construction, pas être réalisée avec un acteur indépendant et qu'il s'agit d'un facteur de réduction des risques pour la société sœur cessionnaire.

Si vous nous suivez, vous jugerez qu'il n'y a pas lieu de réduire la valeur vénale des titres telle qu'estimée par le vérificateur.

1.5. Vous pourrez alors apprécier l'ampleur de l'écart entre cette valeur et le prix de cession consenti. Et l'analyse qui vient d'être menée confirme la thèse de l'administration. Non pas que l'évaluation soit, radicalement, exempte de tout aléa. Nous voulons bien admettre, par exemple, qu'il puisse en exister un quant à l'évaluation de la flotte de véhicules, dont le prix de réalisation, nets de frais, ne sera pas exactement celui de la valeur nette comptable inscrite à l'actif. Il n'est pas non plus exclu qu'un passif surgisse postérieurement à la cession, même si la société n'a fait état d'aucun risque tangible à ce titre. Mais, on l'a vu, soit le risque affecte une partie marginale des actifs (moins de 1%), soit il est quasi-nul. L'aléa d'évaluation est donc négligeable.

Nous sommes ici dans le cas particulier d'une évaluation quasi-certaine, pour laquelle l'écart de prix de 14,1% doit être regardé comme significatif. En l'absence de toute justification de l'existence d'un intérêt pour la cédante à cette vente à prix minoré, l'administration doit être regardée comme apportant la preuve de son anormalité.

Ces constats suffisant à établir l'existence d'une libéralité, vous pourrez également écarter, à supposer que ce moyen, soulevé à l'appui d'écritures très anciennes, soit maintenu, l'argument de la société, tiré de ce que l'écart de prix s'analyserait comme une plus-value de cession de long terme exonérée.

Nous vous proposons donc de faire entièrement droit à l'appel du ministre.

2. Passons à l'examen du litige relatif à l'amende mise à la charge de la société Crédit Agricole, en sa qualité de tête du groupe, pour défaut de déclaration de l'avantage résultant de cette cession à prix minoré, regardé comme une subvention.

Le destin contentieux de cette seconde affaire est intimement lié à la chronologie de la première. En effet, lorsque le tribunal administratif de Montreuil s'est prononcé sur cette amende, la cour administrative d'appel de Versailles venait de rendre, le 25 octobre 2018, son premier arrêt infirmant, s'agissant de l'IS, la réintégration de la minoration du prix de cession dans le résultat d'ensemble du groupe. Le tribunal a jugé que, quand bien même cet arrêt faisait l'objet d'un pourvoi, il avait le caractère d'une décision passée en force de chose jugée, de sorte qu'il devait entraîner la décharge de l'amende.

Le ministre a fait appel de ce jugement en faisant valoir que le tribunal s'était, à tort, approprié l'analyse de l'arrêt rendu en 2018. La cour de Versailles a attendu, pour se prononcer, l'issue du pourvoi. L'arrêt ayant été annulé, la cour a invité les parties à présenter leurs observations sur ce nouveau développement. Le ministre a alors réitéré son argumentation, au fond, quant à l'existence d'une libéralité. Pour rejeter sa requête, la cour a jugé que le ministre ne critiquait pas le motif de décharge, tiré de l'autorité de la chose jugée, retenu par le tribunal, de sorte qu'il n'était pas fondé, par les moyens qu'il invoquait, à demander l'annulation du jugement attaqué.

Cette lecture étroite des écritures d'appel aboutit à un résultat insolite, et l'on comprend que le ministre se plaigne, à l'appui de son pourvoi, du refus de la cour de tirer les conséquences d'une décision de cassation dont elle n'ignorait pas l'existence.

Mais en amont de ce débat se trouve une autre erreur de droit, commise initialement par le tribunal, et reproduite par la cour. La décharge de l'amende ne pouvait, en effet, être prononcée en se fondant sur le moyen tiré de l'autorité de la chose jugée en 2018 en matière d'IS, qui était inopérant. Or, vous le savez, l'erreur de droit consistant pour les juges du fond à accueillir un moyen inopérant doit être relevée d'office, aussi bien en appel (3 août 2011, Béatrice Craeye, n° 326754, aux tables, RJF 12/11 n° 1360), qu'en cassation (4 juin 2014 n° 368254 et 368427, Société Opilo et société EURL Paris Plage, aux tables).

Pourquoi une telle inopérance, qui, il est vrai, ne saute pas aux yeux dans la configuration d'espèce ?

Vous êtes familiers du principe d'indépendance des procédures visant une société de capitaux et ses associés, consacré par votre décision de Plénière *Maccheto* du 27 juillet 1988 (n° 43939, au rec., RJF 10/88 n° 1100), en vertu duquel le sort de la procédure fiscale suivie à l'encontre de la société n'est pas affecté par celui de la procédure suivie à l'encontre de son associé, et *vice-versa*. Ce principe ne se traduit pas seulement par l'absence d'incidence, sur l'imposition de l'associé, d'une décharge de l'impôt mis à la charge de la société pour un motif de procédure, il s'applique également lorsque la décharge a été prononcée pour un motif de fond - bien que l'on ne trouve, logiquement, que peu d'exemples de ce dernier cas de figure dans votre jurisprudence, hors les cas particuliers de la prescription ou de l'acceptation tacite des observations du contribuable⁶.

Si la solution peut surprendre, elle résulte, comme l'exposait E. Bokdam-Tognetti dans ses conclusions sur l'affaire *M. et Mme X...* du 4 décembre 2019 (préc.), des conséquences liées aux différences d'argumentation qui peuvent être avancées au soutien des requêtes respectives de la société et de son associé et aux différences de règles contentieuses qui s'appliquent aux deux instances, notamment en matière d'attribution de la charge de la preuve, et qui peuvent jouer aussi bien en faveur du contribuable qu'à son désavantage. En d'autres termes, lorsque l'associé entend obtenir la décharge d'un revenu que l'administration a regardé comme distribué entre ses mains, il ne peut se contenter de faire valoir, devant le juge, que la rectification des bénéfices sociaux a été abandonnée, ou déchargée au contentieux, mais il doit présenter une argumentation pour contester l'existence de la distribution – argumentation, qui n'a, au demeurant, pas besoin d'être originale par rapport à celle de la société.

Le principe d'indépendance ne s'applique pas à l'égard des seules procédures menées à l'encontre d'une société et de son dirigeant, mais, de manière générale, à l'égard de contribuables distincts⁷.

Qu'en est-il au sein d'un groupe fiscalement intégré, au sein duquel chaque société demeure contribuable⁸ ?

Le principe est, à l'inverse, celui de l'unicité de la procédure. Vous jugez qu'alors même que la société mère s'est constituée seule redevable de l'impôt sur les sociétés dû sur le résultat d'ensemble, chacune des sociétés du groupe reste soumise à l'obligation de déclarer ses résultats, et l'administration fiscale doit mener les opérations de contrôle et de rectification avec celles-ci. Mais les rectifications apportées aux résultats déclarés par les sociétés membres du groupe constituent les éléments d'une procédure unique conduisant d'abord à la correction du résultat d'ensemble déclaré par la société mère, puis à la mise en recouvrement des rappels d'impôt établis à son nom sur les rehaussements de ce résultat d'ensemble (7 février 2007, min. c/ Sté Weil Besançon, n° 279588, au rec., RJF 4/07 n° 407). Ainsi, l'irrégularité de la procédure menée à l'encontre de la société membre du groupe, ou la remise en cause de la rectification qui lui a été notifiée pour un motif de fond, entraîne, logiquement, la décharge du rehaussement du résultat d'ensemble du groupe résultant de cette rectification.

Vous avez toutefois reconnu une exception à cette règle. Elle ne s'applique pas à l'amende prévue par l'article 1763 du CGI, qui n'est pas la conséquence d'une rectification du résultat individuel des sociétés membres ou du résultat d'ensemble du groupe, mais qui résulte de la méconnaissance d'une obligation déclarative spécifique pesant sur la société tête de groupe.

⁶ CE, 26 octobre 2001, *M. et Mme A...*, n° 212456, RJF 1/02 n° 86, s'agissant de la prescription et CE, 4 décembre 2019, *M. et Mme X...*, n° 417967, aux tables et à la RJF 3/20, n° 225, s'agissant de l'acceptation tacite prévue par l'article L. 57 A du LPF.

V. aussi les analyses du président Martin sur l'affaire *M...*, citée *supra*, et d'E. Bokdam-Tognetti sur l'affaire *X...*

⁷ Elle s'applique aussi, pour un même contribuable, lorsque sont en cause deux impositions distinctes, ou, dans une certaine mesure (voir *infra*) en cas de cumul de procédures fiscale et pénale.

⁸ Cons. cons., décision n° 2019-804 QPC du 27 septembre 2019, § 9.

L'article 223 B du CGI prescrit, à la dernière phrase de son 6^e alinéa, que soit jointe à la déclaration du résultat d'ensemble un état des abandons de créances ou des subventions consenties entre sociétés du groupe fiscalement intégré, l'absence d'accomplissement de cette formalité entraînant l'application d'une amende égale à 5 % du montant des sommes non déclarées. Par une décision du 10 février 2014, *Société Pinault-Printemps-Redoute* (n° 356125, aux tables et à la RJF 5/14 n° 53), vous avez précisé que cette obligation déclarative avait pour objet de permettre à l'administration fiscale de suivre les mouvements financiers à l'intérieur du groupe, quand bien même ces mouvements seraient sans incidence tant sur le résultat des sociétés membres déterminé dans les conditions de droit commun que sur le résultat d'ensemble du groupe. Il s'agit d'un outil utile au contrôle, ce qui explique que le défaut d'accomplissement de cette formalité entraîne l'application de l'amende de 5 % prévue à l'article 1763 du CGI, indépendamment de toute rectification (v. dans le même sens, 1^{er} juillet 2020, *Société Lafarge*, n° 418378, aux tables, RJF 10/20 n° 769).

Vous en avez déduit, dans une décision du même jour *Société Bayi Finances* (10 février 2014, n° 357117, RJF 5/14 n° 442) que l'irrégularité de la procédure de la rectification des résultats de la société bénéficiaire de la subvention non déclarée n'entraînait pas automatiquement la décharge de l'amende mise à la charge de la société tête de groupe. Dans ses conclusions (BDCF 5/14 n° 53), V. Daumas relevait 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. En l'occurrence, l'amende a fait l'objet d'une notification à la société Crédit agricole, tête de groupe, en février 2013, indépendamment de la procédure de rectification menée en 2012 avec sa filiale Crédit Agricole Leasing & Factoring.

Si la solution est restée inédite, elle découle logiquement de la nature de l'amende en cause, telle que vous l'avez analysée dans votre décision *Société Pinault-Printemps-Redoute*.

Sa portée peut-elle être généralisée aux cas dans lesquels la décharge prononcée en matière d'IS a été accordée pour un motif ayant trait non pas à la procédure mais au bien-fondé de la réintégration de la subvention dans les résultats de la société membre du groupe ?

L'indépendance paraît certes artificielle dans le cas d'une décharge au fond, d'autant plus qu'à la différence de la société de capitaux et de son associé, c'est généralement la même personne, à savoir la tête de groupe, qui, comme en l'espèce, introduit les réclamations dirigées tant contre les rectifications d'IS⁹ que contre l'amende. Mais, le principe d'indépendance des procédures n'étant pas à géométrie variable, il nous semble impossible d'y attacher des conséquences différentes selon les catégories de contribuables auquel il s'applique. La contrainte susceptible d'en résulter, pour la société-mère, est faible puisqu'à défaut d'une requête commune, elle peut se borner à recopier la requête relative à l'IS pour contester l'amende qui lui a été infligée.

⁹ Sur les règles de représentation au sein du groupe en cas de demande de restitution d'un impôt acquitté spontanément par la mère, v. CE, 13 décembre 2017, *Société HSBC Bank PLC Paris Branch et société HSBC Securities (France)*, n° 398726, aux tables, RJF 3/18 n° 311.

S'agissant d'une amende, nous nous interrogeons toutefois sur les enseignements qu'il convient de tirer de l'atteinte portée par le Conseil constitutionnel, dans sa décision n° 2016-546 QPC du 22 juillet 2016 (RJF 10/16, n° 682) au principe d'indépendance des procédures fiscales et pénales. Celui-ci a jugé que les dispositions de l'article 1741 du CGI ne sauraient, sans méconnaître le principe de nécessité des délits, permettre qu'un contribuable qui a été déchargé de l'impôt par une décision juridictionnelle devenue définitive pour un motif de fond puisse être condamné pour fraude fiscale. Cette réserve neutralise, dans cette hypothèse particulière, les effets de la jurisprudence constante de la Cour de cassation selon laquelle la décision du juge de l'impôt n'a pas autorité de chose jugée à l'égard du juge pénal¹⁰.

On relèvera que la réserve ne vise expressément que le cas de cumul de procédures à l'égard d'un même contribuable. La Cour de cassation en a toutefois fait application pour annuler, dans le cadre d'un recours en révision, la condamnation d'une personne physique liée à des rappels de TVA assignés à la société dont il était le gérant, et qui avaient postérieurement été définitivement déchargés par le juge de l'impôt (C. rév., 22 octobre 2020, n° 16REV060, RJF 2/21, n° 213). L'annulation repose sur le fait que la décision du juge de l'impôt, qui révèle l'absence d'élément matériel du délit de fraude fiscale, établit l'innocence du condamné.

Cette logique pourrait-elle être transposée dans le cas de l'amende prévue par l'article 1763 du CGI ? Plusieurs différences peuvent être relevées, dont il est toutefois difficile de tirer d'absolues certitudes.

Le litige relatif à l'amende concerne, non seulement un contribuable distinct par rapport au litige relatif à l'assiette imposable à l'IS, mais encore deux « dettes fiscales » distinctes. Il n'en demeure pas moins que si le contentieux d'IS révèle l'absence de subvention intragroupe, il révèle, également, par contrecoup, l'absence de manquement à l'obligation déclarative ayant donné lieu à la sanction – et donc l'absence d'élément matériel de l'infraction.

Plus significativement, à notre sens, n'est pas en cause, ici, l'articulation des interventions respectives du juge pénal et du juge fiscal, mais deux interventions successives du juge fiscal. Les poursuites pénales ne s'appliquant qu'aux cas de fraude les plus graves¹¹, il paraît difficile de caractériser cet élément de gravité lorsque le juge de l'impôt, juge spécialisé, a constaté l'absence de minoration d'assiette¹². Le juge de l'impôt n'est normalement pas lié par le jugement rendu par l'un de ses pairs à propos d'un contribuable ou d'impositions distincts et peut retenir une solution divergente au vu des arguments et des éléments apportés devant lui et des règles de preuves applicables. Reste que l'argument relatif à la variété du contenu des dossiers judiciaires valait aussi, s'agissant des interventions successives du juge pénal et du juge fiscal, sans qu'il n'ait pesé dans la décision QPC du 22 juillet 2016. De sorte qu'il n'est pas inenvisageable que la conception du principe de nécessité des peines, telle qu'elle résulte de cette décision, aboutisse à « figer » la question d'une minoration d'assiette au stade de la

¹⁰ Crim. 13 juin 2012, n° 11-84092.

¹¹ Décision préc. n° 2016-546 QPC, § 21.

¹² Symétriquement, l'autorité de la chose jugée qui s'attache aux constatations de fait des décisions pénales s'impose au juge de l'impôt (sect., 16 février 2018, Mme T..., n° 395371, au rec., RJF 5/18 n° 536).

première décision définitive rendue par un juge de l'impôt, pour ce qui concerne les conséquences à en tirer s'agissant des sanctions pénales et fiscales, et à limiter la plénitude de la compétence des autres juges sur ce point...

Mais vous pourrez réserver cette question, puisqu'à supposer même que la solution retenue par le Conseil constitutionnel puisse trouver à s'appliquer dans un contexte purement fiscal, les conditions n'en sont pas réunies, en l'espèce.

D'abord parce que, comme l'a déjà jugé, pour sa part, la Cour de cassation, nous pensons que cette réserve ne s'applique pas lorsque le motif de fond retenu par le juge de l'impôt pour prononcer la décharge n'établit pas que le contribuable n'a pas tenté d'échapper à l'impôt, mais révèle uniquement que l'administration a commis une erreur de raisonnement pour établir l'assiette, en classant par exemple, le revenu omis dans la mauvaise catégorie d'imposition (Crim. 28 juin 2017, n° 16-81.149). A notre sens, il pourrait en aller de même lorsque le juge de l'impôt s'est borné à constater, comme en l'espèce, que l'administration ne parvenait pas, par les éléments qu'elle invoquait devant lui, à établir l'existence d'une minoration.

Ensuite parce qu'en dépit de l'ambiguïté de la référence aux décisions « définitives » dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel¹³, nous pensons que cette notion ne peut, pour l'application de la réserve en cause, que viser les décisions irrévocables, c'est-à-dire celles à l'encontre desquelles l'ensemble des voies de recours, y compris celle du pourvoi en cassation, ont été exercées ou délaissées, et non les décisions qui émanent d'un juge statuant en dernier ressort. Si la Cour de cassation n'a, à notre connaissance, pas expressément pris position sur ce point, c'est en ce sens que s'est prononcée la doctrine, sous la plume notamment du doyen Hatoux commentant la décision du Conseil constitutionnel du 24 juin 2016 (RJF 12/16). Sur le plan des principes, si l'on devait attacher des conséquences automatiques d'une décharge au fond sur le sort contentieux d'une sanction ou d'une amende fiscale infligée à un contribuable distinct, il nous semble impératif que cette décharge ne soit plus susceptible être remise en cause, y compris en cassation.

Une entorse au principe d'indépendance des procédures ne serait donc, en tout état de cause, pas justifiée ici, en l'absence de décision irrévocable à la date à laquelle le tribunal a rendu son jugement.

Si vous nous suivez, vous constaterez que celui-ci s'est fondé sur un moyen inopérant en opposant au ministre l'autorité de la chose jugée en matière d'IS alors que l'infliction de l'amende prévue par l'article 1763 du CGI constitue une procédure distincte de celle de l'établissement de l'impôt. Et vous annulerez l'arrêt attaqué, faute pour les juges d'appel de l'avoir relevé d'office.

Vous pourrez alors régler l'affaire au fond. Après avoir censuré, pour les raisons qui viennent d'être dites, le motif de décharge retenu par le tribunal, vous pourrez écarter, au fond, l'ensemble des moyens qui avaient été soulevés par la société Crédit agricole devant les juges

¹³ V., à ce sujet, nos concl. sur Sect., CE, 7 octobre 2022, Société KF3 Plus n° 443476, au rec., RJF 12/22 n° 1051.

du fond, lesquels portaient, exclusivement, sur l'existence de la libéralité résultant de la cession à prix minoré des titres de la société SLD, et qui ne présentent aucune particularité par rapport à ceux qui ont été soulevés dans le cadre de la première affaire.

PCMNC à l'annulation des arrêts attaqués et des jugements du tribunal administratif de Montreuil du 3 décembre 2015 et du 28 février 2019 ; à la diminution des déficits d'ensemble du groupe Crédit agricole au titre de l'exercice clos en 2010 à hauteur de la minoration du prix de cession des titres de la société SLD ; au rétablissement de l'amende infligée à la société Crédit agricole au titre de la même année et au rejet des conclusions présentées par la société Crédit agricole au titre de l'article L. 761-1 du CJA.