

N° 459831 – Société Camus Développement

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies

Séance du 7 juin 2023

Lecture du 30 juin 2023

CONCLUSIONS

Mme Céline GUIBE, Rapporteur public

Comment articuler les deux garanties que constituent, pour les contribuables, l'obligation de soumettre au visa d'un agent de grade supérieur les décisions d'appliquer certaines pénalités fiscales (Sect. 6 avril 2007, Clermont, n° 269402, au rec., RJF 6/07 n° 720) et l'obligation d'information, en matière de pénalités, à l'égard de la société mère d'un groupe fiscalement intégré en cas de rectification à l'encontre d'une société membre du groupe (25 juin 2020, min. c/ Société BNP Paribas, n° 421095, aux tables, RJF 10/20 n° 770) ?

Vous le savez, 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 du groupe, comme le permet l'article 223 A du CGI, les sociétés membres du groupe, qui restent soumises à l'obligation de déclarer leurs résultats, conservent leur personnalité fiscale et c'est avec elles que l'administration fiscale mène les opérations de contrôle et de rectification. Les rectifications apportées aux résultats des sociétés intégrées constituent toutefois les éléments d'une procédure unique, qui conduit d'abord à la correction du résultat d'ensemble du groupe, puis à la mise en recouvrement des rappels d'impôt établis au nom de la société mère sur les rehaussements de ce résultat d'ensemble.

Votre décision du 7 février 2007, *min. c/ Société Weil Besançon* (n° 279588, au rec., RJF 4/07 n° 407), a consacré l'exigence d'une information minimale de la société tête de groupe avant la mise en recouvrement de ces rappels. Cette information peut être réduite à une référence aux procédures de rectification qui ont été menées avec les sociétés membres du groupe et à un tableau chiffré qui en récapitule les conséquences sur le résultat d'ensemble, sans que l'administration ne soit tenue de reprendre l'exposé de la nature, des motifs et des conséquences de chacun des chefs de rectification concernés.

S'agissant plus précisément des pénalités, vous avez précisé, à l'occasion d'une décision du 13 décembre 2013, *EURL Pub Finance* (n° 338133, aux tables, RJF 3/14 n° 231) que l'information donnée à la société mère doit comporter l'indication de leur montant et des « modalités de détermination » mises en œuvre par l'administration. Cette expression doit être lue au regard de la question, que votre rapporteur public vous avait invité à trancher, mais que vous avez préféré réserver, du niveau de calcul de ces pénalités : la formule s'applique, que

les pénalités soient déterminées au niveau des filiales ou au niveau de la société mère, même si le contenu de l'information à donner pourrait varier dans l'un ou l'autre cas.

Il ne nous paraît pas non plus indispensable que vous tranchiez cette question dans le cadre du présent pourvoi, et ce, d'autant plus que vous n'en avez jamais été ressaisi depuis 2013, ce qui laisse à penser qu'administration et entreprises s'accordent sur le mode d'emploi, lequel serait, selon les constats que nous avons pu opérer dans le cadre de notre pratique contentieuse – faute de doctrine publiée par l'administration sur ce point -, celui d'un calcul au niveau de la société mère, comme c'est le cas en l'espèce.

L'enjeu du litige, plus modeste, est celui de la nature des mentions concernant les pénalités successivement portées dans la proposition de rectification notifiée à une société intégrée à la suite d'un contrôle et dans la lettre d'information ensuite adressée à la société tête de groupe.

La société Camus Développement, qui est à la tête d'un groupe fiscalement intégré, a fait l'objet, en sa qualité de société membre du groupe, d'une vérification de comptabilité à l'issue de laquelle l'administration a rectifié ses résultats déclarés au titre des exercices en 2011 et 2012. Les impositions supplémentaires en résultant, assorties de majorations pour manquement délibéré, ont ensuite été mises à sa charge en sa qualité de société mère du groupe. Elle en a réclamé en vain la décharge auprès du tribunal administratif de Paris et vous a demandé d'annuler l'arrêt de la cour administrative d'appel de Paris qui a confirmé ce jugement.

Par une décision du 2 juin 2022, votre 9^e chambre a partiellement admis les conclusions du pourvoi, en tant qu'est contesté le refus de faire droit à la demande de décharge des majorations.

La proposition de rectification adressée à la requérante le 3 décembre 2014, en sa qualité de membre du groupe, annonce que les trois chefs de rectification notifiés donneront lieu à l'application de majorations pour manquement délibéré et mentionne, au titre des conséquences financières, un montant total de majorations de 158.843 euros. La lettre d'information envoyée à la société le 24 novembre 2015, en sa qualité de tête du groupe, indique, pour sa part, un montant total de majorations de 274 087 euros résultant des rectifications en cause.

D'où provient cette discordance ?

Les majorations pour manquement délibéré, à l'image de l'ensemble des majorations prévues par l'article 1729 du CGI, sont assises sur les droits supplémentaires mis à la charge du contribuable à l'issue de la procédure de rectification. Ainsi, lorsque les résultats déclarés par une société sont bénéficiaires, les pénalités mises en recouvrement correspondent à un pourcentage direct des rectifications en base¹. En revanche, lorsque les résultats déclarés sont déficitaires, et le demeurent après rectification, aucune pénalité ne peut, faute de rappel, être réclamée au titre de l'exercice vérifié. Et si la correction des résultats fait apparaître un bénéfice, les pénalités réclamées sont assises sur les seuls rappels établis sur le bénéfice

¹ Ce pourcentage correspondant au produit du taux d'imposition et du taux de majoration.

apparu. Ce qui ne fait, en principe, pas obstacle à ce que l'administration réclame le « solde » des pénalités au titre de l'exercice ultérieur d'imputation des déficits rectifiés – même si, de façon très surprenante, le CGI ne fixe pas précisément de mode d'emploi².

Par ailleurs, lorsque la société contrôlée est membre d'une intégration fiscale, l'article L. 48 du LPF impose d'indiquer sur la proposition de rectification (ou la notification prévue par l'article L. 76) qui lui est adressée le montant des pénalités dont elle aurait été redevable en l'absence d'appartenance à un groupe. Avec une détermination ultérieure des pénalités effectivement recouvrées au niveau du groupe, c'est-à-dire, un calcul assis sur les rehaussements des résultats d'ensemble (résultant des rectifications notifiées à la société intégrée) et non sur les résultats individuels de la société vérifiée, les montants diffèrent lorsque la société intégrée avait déclaré des résultats déficitaires alors que les résultats d'ensemble du groupe étaient bénéficiaires – ou vice versa³.

En appel, la société soutenait qu'eu égard à ces spécificités, la lettre d'information adressée à la société tête de groupe, qui mentionne le montant des pénalités effectivement mises en recouvrement, devrait être visée par un agent ayant au moins le grade d'inspecteur divisionnaire.

L'article L. 80 E du LPF prévoit, à cet égard, que la décision d'appliquer les majorations et amendes prévues aux articles 1729, 1732 et 1735 ter du CGI est prise par un agent de catégorie A détenant au moins un grade fixé par décret, qui vise à cet effet le document comportant la motivation des pénalités, lui-même exigé par l'article L. 80 D du LPF. L'article R. 80 E-1 précise que l'agent doit détenir au moins le grade d'inspecteur divisionnaire.

² L'application des pénalités au titre de l'année d'imputation des déficits, postérieure à l'année contrôlée, est uniquement mentionnée au 1 de l'article 1729 A du CGI, pour étendre la règle d'imputation de ces pénalités suivant l'ordre décroissant des taux applicables, forgée pour faire échec à la jurisprudence *P...* du 22 décembre 1989, laquelle avait dégagé le principe d'une imputation proportionnelle (plén. n° 42885, au rec., RJF 1990, n° 172).

Dans ses conclusions sur cette affaire, le président Racine estimait que « *la loi elle-même prévoit le report du déficit dans certaines limites, ce qui implique nécessairement que l'annulation des déficits puisse produire ses effets au cours d'une année ultérieure et si l'annulation du déficit antérieur résulte de manœuvres frauduleuses, la pénalité se trouve de plein droit différée jusqu'à l'apparition d'un revenu imposable (...). La solution proposée nous paraît également applicable sans difficulté à l'impôt sur les sociétés (...), les effets de la progressivité en moins* ».

La question des modalités de « report » des pénalités semble ne pas avoir été reposée depuis au Conseil d'Etat. Les règles de calcul suivies par l'administration sont explicitées par la doctrine BOI-CF-INF-10-20-30-20-15, qui ne traite pas, cependant, du cas spécifique des groupes fiscaux intégrés.

³ En cas de disparité des situations bénéficiaire et déficitaire de la société membre et du groupe, la discordance des montants réclamés, selon que le calcul est effectué au niveau de la filiale ou du groupe, devrait correspondre, en principe, à un simple décalage dans le temps, exercice par exercice, sans incidence sur le montant final des pénalités recouvrées, après imputation des déficits corrigés sur les bénéfices ultérieurs de l'une ou de l'autre - sauf persistance du déficit.

Sans mésestimer l'incidence d'un tel décalage, ceci atténué, à notre sens, les préoccupations exprimées par C. Legras dans ses conclusions sur l'affaire *EURL PUB Finance* s'agissant du respect de l'exigence du principe de proportionnalité des peines : le montant final de la sanction est bien calculé en fonction du comportement du contribuable fautif ; en revanche, ses modalités de recouvrement s'accordent avec la capacité de payer du redevable.

Vous avez précisé, par une décision de Section *Clermont* du 6 avril 2007 (préc.) que l'administration est tenue de renouveler la formalité de motivation 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, le document comportant cette nouvelle motivation devant alors être visé par un agent de grade supérieur.

C'est en application de cette jurisprudence que la cour a écarté le moyen soulevé, en se fondant sur « l'absence de différence » entre la proposition de rectification de décembre 2014 et la lettre d'information de novembre 2015. Cette formulation sibylline doit être comprise comme tenant pour indifférente la discordance – bien réelle - du montant des pénalités indiqué dans les deux documents, en l'absence de modification de la base légale - le a de l'article 1729 du code général des impôts -, de la qualification juridique - le manquement délibéré -, ou des faits retenus pour motiver l'application des pénalités.

La société soulève un moyen de dénaturation, que vous pourrez écarter à la faveur de cette lecture de l'arrêt, et un moyen d'erreur de droit, qui repose sur l'idée suivant laquelle la lettre d'information adressée à la société tête d'un groupe fiscalement intégré, parce qu'elle doit, conformément à la jurisprudence *EURL Pub finances*, indiquer le montant des majorations effectivement recouvrées et leurs « modalités de détermination », constitue un document comportant un nouvel élément de motivation, soumis à l'exigence du visa d'un agent de grade supérieur.

Nous ne sommes pas convaincus par cette argumentation, qui repose sur une confusion entre l'objet de deux garanties bien distinctes.

Comme l'explique S. Verclytte dans ses conclusions sur l'affaire *Clermont*, l'intervention d'un agent de grade supérieur prévue par l'article L. 80 E du LPF a pour objet de garantir la proportionnalité de la sanction à l'infraction. Il s'agit d'une garantie complémentaire à l'exigence de motivation résultant de l'article L. 80 D, puisque l'inspecteur divisionnaire doit prendre sa décision après appréciation circonstanciée du comportement du contribuable. D'où l'obligation de réitérer le visa en cas d'évolution de base légale, de qualification ou de motifs, ce qui permet d'assurer que la pénalité finalement mise en recouvrement a bien été calibrée par l'agent de rang supérieur.

L'obligation d'information de la société tête de groupe quant au montant et aux modalités de détermination des pénalités a trait, pour sa part, à l'exercice des droits de la défense : il s'agit selon votre décision du 25 juin 2020, *Société BNP Paribas* (préc.) de « permettre à la société mère de contester utilement les sommes mises à sa charge » en la mettant à même de comprendre comment elles ont été concrètement calculées.

On le voit, l'intervention de l'agent de grade supérieur n'est pas nécessaire, à ce stade aval, qui porte sur le seul mode de calcul des pénalités et n'appelle plus aucune appréciation du comportement du contribuable. Dans le cas d'un groupe fiscal intégré, cette pesée des faits, qui conduit à arrêter le taux de la majorité infligée, est effectuée en amont, le plus souvent⁴ au

⁴ La doctrine administrative BOI-CF-INF-30-20 prévoit qu'en cas de contrôle externe, les pénalités sont motivées dans la proposition de rectification et qu'en cas de contrôle sur pièces la motivation des sanctions est,

stade de la proposition de rectification envoyée à la société intégrée qui constitue, alors, le document portant motivation des pénalités au sens de l'article L. 80 D du LPF, sous réserve d'une éventuelle modification à la faveur des observations que le contribuable est invité à présenter dans un délai de trente jours.

Une fois le taux de la sanction fixé au regard de la qualification retenue, le calcul de la majoration s'opère ensuite de manière purement « automatique ». On ne peut, en effet, que supposer que l'administration se comporte de manière rationnelle et utilise une méthode uniforme pour calculer les majorations infligées au sein des groupes fiscaux intégrés. Et, même si elle ne le faisait pas, ceci ne traduirait nullement l'exercice d'un pouvoir d'appréciation, mais bel et bien une irrégularité, puisqu'elle n'est pas autorisée à traiter différemment les contribuables à cet égard.

On relèvera aussi que si la lettre d'information adressée à la société tête de groupe devait être regardée comme un document portant motivation des pénalités au sens de l'article L. 80 D du LPF, ceci aurait pour effet collatéral d'ouvrir à celle-ci la faculté de présenter ses observations sur les pénalités dans un délai de trente jours. Ce n'est certainement pas l'intention que vous avez eue, lorsque vous avez forgé la jurisprudence *Weil-Besançon*. Et cela serait contraire aux dispositions expresses de l'article R. 256-1 du LPF, qui permettent à l'administration d'émettre l'avis de mise en recouvrement sans délai une fois cette information effectuée. Comme nous l'avons dit, la procédure de rectification contradictoire se déroule avec la société intégrée et c'est normalement cette dernière qui est appelée à présenter ses observations sur les pénalités envisagées. L'information donnée ensuite à la société tête de groupe a pour seul objet de la mettre à même de présenter une réclamation contentieuse, après la mise en recouvrement des pénalités.

Si vous nous suivez, vous jugerez donc que le visa du supérieur hiérarchique n'est pas requis sur la lettre d'information envoyée à la société tête de groupe, laquelle ne constitue pas une décision d'appliquer les majorations, au sens des articles L. 80 D et E du LPF. Ce motif, plus radical que celui qu'a retenu la cour, vous permettra d'écarter à la racine le moyen d'erreur de droit invoqué.

Les autres moyens, qui n'avaient pas justifié l'admission du pourvoi, s'écartent aisément.

Alors que la société se plaignait, là encore, de discordances, mais cette fois, entre la lettre d'information du 24 novembre 2015 et l'avis de mise en recouvrement du 29 janvier 2016, la cour a estimé que les montants indiqués dans le second document reprenaient les sommes mentionnées dans le premier et que l'absence de ventilation des pénalités et des intérêts de retard dans le second n'avait pas eu pour effet de priver la société de la possibilité de contester utilement ces pénalités et intérêts. Les montants figurant sur les deux documents coïncidant effectivement, pour peu que l'on effectue des additions fort simples, nous ne décelons, dans ces motifs, aucune dénaturation des faits. Quant au moyen d'erreur de droit, il est dirigé contre une mention surabondante de l'arrêt.

en principe, effectuée dans la proposition de rectification, le service disposant également de la faculté de faire figurer les pénalités dans une lettre de motivation spécifique.

PCMNC au rejet des conclusions admises.