

Conseil d'État

N° 309114

Mentionné dans les tables du recueil Lebon

9ème et 10ème sous-sections réunies

M. Martin, président

M. Benoit Bohnert, rapporteur

Mme Legras Claire, commissaire du gouvernement

SCP CELICE, BLANCPAIN, SOLTNER, avocat(s)

lecture du mercredi 2 juin 2010

REPUBLIQUE FRANCAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANCAIS

Vu le pourvoi sommaire et le mémoire complémentaire, enregistrés les 5 septembre et 3 décembre 2007 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, présentés pour la SOCIETE FRANCE TELECOM, dont le siège est 6 place d'Alleray à Paris (75505 Cedex 15) ; la SOCIETE FRANCE TELECOM demande au Conseil d'Etat :

1°) d'annuler l'arrêt du 3 juillet 2007 par lequel la cour administrative d'appel de Paris a rejeté sa requête tendant à l'annulation du jugement du 14 novembre 2005 du tribunal administratif de Paris rejetant sa demande tendant, d'une part, à la réduction des intérêts de retard dont a été assortie la cotisation supplémentaire d'impôt sur les sociétés à laquelle elle a été assujettie au titre de l'exercice 1994 et, d'autre part, à la restitution des sommes correspondantes assorties des intérêts moratoires prévus à l'article L. 208 du livre des procédures fiscales ;

2°) réglant l'affaire au fond, de prononcer la décharge des intérêts de retard en litige ;

3°) de mettre à la charge de l'Etat le versement de la somme de 4 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;

Vu le code de justice administrative ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de M. Benoit Bohnert, Maître des Requêtes,
- les observations de la SCP Célice, Blanpain, Soltner, avocat de la SOCIETE FRANCE TELECOM,
- les conclusions de Mme Claire Legras, rapporteur public ;

La parole ayant été à nouveau donnée à la SCP Célice, Blanpain, Soltner, avocat de la SOCIETE FRANCE TELECOM ;

Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond qu'à l'issue de vérifications de comptabilité de plusieurs sociétés appartenant au groupe FRANCE TELECOM, l'administration fiscale a rectifié le résultat imposable à l'impôt sur les sociétés de certaines filiales au titre de l'exercice clos en 1994 ; que l'administration a ensuite mis en recouvrement les droits et intérêts de retard résultant de ces rehaussements au nom de la SOCIETE FRANCE TELECOM qui s'était constituée seule redevable de l'impôt sur les sociétés dû sur l'ensemble des résultats du groupe, en application des dispositions de l'article 223 A du code général des impôts ; que la SOCIETE FRANCE TELECOM a contesté devant la juridiction administrative le montant des intérêts de retard mis à sa charge au titre des redressements notifiés aux filiales du groupe dont les résultats sont demeurés négatifs à l'issue du contrôle et demandé la réduction du montant global des intérêts de retard à la somme de 4 482 605 F (683 399,21 euros) ; qu'elle se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 3 juillet 2007 par lequel la cour administrative d'appel de Paris a rejeté sa requête tendant à l'annulation du jugement du 14 novembre 2005 du tribunal administratif de Paris rejetant sa demande tendant, d'une part, à la réduction des intérêts de retard dont a été assortie la cotisation supplémentaire d'impôt sur les sociétés à laquelle elle a été assujettie au titre de l'exercice clos le 31 décembre 1994 et, d'autre part, à la restitution des sommes correspondantes, et au versement d'intérêts moratoires dans les conditions prévues à l'article L. 208 du livre des procédures fiscales ;

Sur la régularité de la procédure d'imposition suivie à l'encontre de la SOCIETE FRANCE TELECOM :

Considérant qu'aux termes de l'article 223 A du code général des impôts : Une société (...) peut se constituer seule redevable de l'impôt sur les sociétés dû sur l'ensemble des résultats du groupe formé par elle-même et les sociétés dont elle détient 95 % au moins du capital, de manière continue au cours de l'exercice, directement ou indirectement par l'intermédiaire de sociétés du groupe (...). / Les sociétés du groupe restent soumises à l'obligation de déclarer leurs résultats qui peuvent être vérifiés dans les conditions prévues par les articles L. 13, L. 47 et L. 57 du livre des procédures fiscales (...); que, selon les deux premiers alinéas de l'article L. 48 du livre des procédures fiscales : A l'issue d'un examen contradictoire de l'ensemble de la situation fiscale personnelle au regard de l'impôt sur le revenu ou d'une vérification de comptabilité, lorsque des redressements sont envisagés, l'administration doit indiquer, avant que le contribuable présente ses observations ou accepte les rehaussements proposés, dans la notification prévue à l'article L. 57 le montant des droits, taxes et pénalités résultant de ces redressements. / Pour une société membre d'un groupe mentionné à l'article 223 A du code général des impôts, l'information prévue au premier alinéa porte, en ce qui concerne l'impôt sur les sociétés, l'imposition forfaitaire annuelle, le précompte et les pénalités correspondantes, sur les montants dont elle serait redevable en l'absence d'appartenance à un groupe ; qu'aux termes de l'article L. 57 du même livre : L'administration adresse au contribuable une notification de redressement qui doit être motivée de manière à lui permettre de formuler ses observations ou de faire connaître son acceptation (...);

Considérant qu'il résulte de ces dispositions 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 des différentes sociétés du groupe, celles-ci restent soumises à l'obligation de déclarer leurs résultats et que c'est avec ces dernières que l'administration fiscale mène la procédure de vérification de comptabilité et de redressement, dans les conditions prévues aux articles L. 13, L. 47 et L. 57 du livre des procédures fiscales ; que les redressements ainsi apportés aux résultats déclarés par les sociétés membres du groupe constituent cependant les éléments d'une procédure unique conduisant d'abord à la correction du résultat d'ensemble déclaré par la société mère du groupe, puis à la mise en recouvrement des rappels d'impôt établis à son nom ; que pour informer, préalablement à cette mise en recouvrement, la société mère des conséquences des redressements notifiés aux sociétés membres du groupe, aucune disposition n'impose à l'administration fiscale de suivre les règles procédurales prévues à l'article L. 57 précité ; que, par suite, après avoir relevé dans les motifs de son arrêt que les règles énoncées par les dispositions des articles L. 48 et L. 57 du livre des procédures fiscales avaient été respectées par l'administration dans le cadre de la procédure suivie à l'encontre de chacune des filiales de la SOCIETE FRANCE TELECOM, la cour a pu juger, sans commettre d'erreur de droit ni méconnaître les droits de la défense, d'une part, que la SOCIETE FRANCE TELECOM n'était pas fondée à se prévaloir, pour les redressements qui lui ont été assignés en sa qualité de société mère redevable de l'impôt dû par l'ensemble du groupe, de l'absence de mise en oeuvre des dispositions des articles L. 48 et L. 57 du livre des procédures fiscales et, d'autre part, que l'obligation d'information à laquelle l'administration était soumise à l'égard de la société mère avant mise en recouvrement des droits supplémentaires pouvait se limiter à une référence aux procédures de redressement menées avec les sociétés membres du groupe

et à la fourniture d'un tableau chiffré qui en récapitule les conséquences sur le résultat d'ensemble du groupe et les intérêts de retard en résultant, y compris en tant qu'ils procèdent de redressements afférents à des filiales demeurant déficitaires, sans qu'il soit nécessaire de mentionner la nature, les motifs et les conséquences de chacun des chefs de redressement concernés ;

Sur les moyens relatifs à l'application de l'intérêt de retard :

Considérant qu'aux termes de l'article 1729 du code général des impôts, dans sa rédaction applicable à l'année d'imposition en litige : 1. Lorsque la déclaration ou l'acte mentionnés à l'article 1728 font apparaître une base d'imposition ou des éléments servant à la liquidation de l'impôt insuffisants, inexacts ou incomplets, le montant des droits mis à la charge du contribuable est assorti de l'intérêt de retard visé à l'article 1727 (...) ; que selon l'article 1733 du même code, dans sa rédaction applicable à cette même année d'imposition : I. L'intérêt de retard et les majorations prévus à l'article 1729 ne sont pas applicables en ce qui concerne (...) les impôts sur les revenus (...), lorsque l'insuffisance des chiffres déclarés n'excède pas le dixième de la base d'imposition./ Toutefois, cette insuffisance ne doit pas être supérieure au vingtième de la base d'imposition en matière d'impôt sur les revenus (...) / IV. Pour l'application du I en cas de redressements apportés aux résultats des sociétés appartenant à des groupes visés à l'article 223 A, l'insuffisance des chiffres déclarés s'apprécie au niveau de chaque société ; qu'il résulte de la combinaison des dispositions précitées et de celles de l'article 223 A du code général des impôts qu'en cas de rehaussement des résultats d'ensemble d'un groupe fiscal, l'administration fiscale doit, pour déterminer s'il y a lieu d'appliquer l'intérêt de retard ou la tolérance légale instituée par ces dispositions, rechercher, pour chaque filiale redressée, si l'insuffisance des résultats déclarés par chacune d'elle excède ou non le vingtième de sa base d'imposition rectifiée ; qu'il s'ensuit que, dans l'hypothèse où, à l'issue d'une vérification de comptabilité, l'administration fiscale procéderait à la rectification des écritures comptables d'une société membre d'un groupe intégré entraînant, d'une part, une diminution de son résultat négatif sans incidence sur le montant de l'impôt sur les sociétés tel qu'il serait dû par celle-ci en l'absence d'option pour le régime de l'intégration fiscale et, d'autre part, par voie de conséquence, un accroissement du résultat bénéficiaire initialement déclaré par le groupe fiscal intégré au titre de l'exercice concerné, la société mère du groupe ne pourrait se voir réclamer un quelconque intérêt de retard au titre des redressements mis à sa charge sur le fondement de l'article 223 A du code général des impôts si l'insuffisance des résultats déclarés par la société membre du groupe intégré était inférieure au vingtième de la base d'imposition rectifiée de celle-ci ; qu'en revanche, ces dispositions ne sauraient être interprétées comme ayant pour objet ou pour effet d'interdire à l'administration d'assortir, dans un tel cas de figure, les redressements notifiés à la société mère d'un groupe intégré de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du code général des impôts, au seul motif que la rectification des écritures comptables de la société membre du groupe intégré a pour seul effet une diminution du résultat déficitaire déclaré par celle-ci, sans conséquence sur le montant de l'impôt qui aurait été dû par cette société en l'absence d'option pour le régime fiscal mentionné à l'article 223 A du code général des impôts ; qu'il suit de là qu'en conférant cette portée aux dispositions précitées de l'article 1733 du code général des impôts, et en jugeant que c'est par une exacte application de celles-ci que l'administration a, pour déterminer s'il y avait lieu d'appliquer l'intérêt de retard ou au contraire la tolérance légale aux cotisations supplémentaires résultant pour la société mère du rehaussement de la base d'imposition de chaque filiale, apprécié au niveau de chaque filiale redressée si l'insuffisance des chiffres déclarés par

chacune d'elle excédait ou non le vingtième de sa base d'imposition rectifiée, la cour n'a pas commis d'erreur de droit et a, ce faisant écarté, par un arrêt suffisamment motivé, le moyen de la société tiré de ce que les redressements qui lui ont été notifiés étaient inférieurs au vingtième de la base d'imposition de l'ensemble du groupe ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que la SOCIETE FRANCE TELECOM n'est pas fondée à demander l'annulation de l'arrêt qu'elle attaque ;

Sur les conclusions tendant à l'application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative :

Considérant que ces dispositions font obstacle à ce que soit mise à la charge de l'Etat qui n'est pas, dans la présente instance, la partie perdante, la somme demandée par la SOCIETE FRANCE TELECOM au titre des frais exposés par elle et non compris dans les dépens ;

D E C I D E :

Article 1er : Le pourvoi de la SOCIETE FRANCE TELECOM est rejeté.

Article 2 : La présente décision sera notifiée à la SOCIETE FRANCE TELECOM et au ministre du budget, des comptes publics et de la réforme de l'Etat.