

N^{os} 453173, 453175

Société européenne Dassault Systèmes

8^{ème} et 3^{ème} chambres réunies

Séance du 11 mai 2022

Lecture du 31 mai 2022

CONCLUSIONS

M. Romain VICTOR, rapporteur public

1.- Après l'examen d'une QPC¹ et d'un premier pourvoi en cassation², c'est donc la troisième fois que ce dossier est porté devant vous, mais c'est aujourd'hui seulement qu'il vous sera véritablement donné d'entrer dans le vif de cette affaire qui trouve sa source dans la notification d'un redressement fondé sur la procédure de répression de l'abus de droit fiscal à Dassault Systèmes SA (« DSSA »), qui a aujourd'hui la forme d'une société européenne. Vous êtes saisis de deux arrêts du 1^{er} avril 2021 de la cour administrative d'appel de Versailles, cotés C+, qui se rapportent l'un aux exercices 2008 à 2011, l'autre aux exercices 2012 et 2013. Bousculant l'ordre habituel d'examen des questions, nous commencerons par l'existence de l'abus de droit pour ne venir qu'ensuite aux divers moyens de procédure.

2.- Face à la gravité d'une allégation d'abus de droit et de ses conséquences (la portée financière du litige est ici de 126 M€, majoration de 80% incluse), le juge doit avancer, un peu comme en matière pénale, le doute chevillé au corps, car il peut être conduit à retenir que le contribuable a passé des actes fictifs ou dont le seul but était d'éluider l'impôt. Mais ce doute méthodique n'interdit pas d'aboutir à une intime conviction et ainsi que nous l'avions exposé dans nos conclusions prononcées le 2 septembre 2020, l'abus de droit par fraude à la loi ne fait pas de doute à nos yeux, pour des motifs que la cour administrative d'appel a repris, parfois textuellement d'ailleurs, dans ses arrêts.

Vous vous souvenez que la rectification a pour toile de fond la prise de contrôle, en octobre 2005 et mai 2006, des sociétés américaines Abacus et MatrixOne, spécialisées dans la conception et l'édition de logiciels, pour des montants de 410 M\$ et 384 M\$. L'acquisition des titres de participation est réalisée par la société Dassault Systèmes Corp (« DS Corp »), filiale à 100% de DSSA constituée selon le droit de l'Etat du Delaware. Elle est financée pour l'essentiel³ par des concours de DSSA à DS Corp. DSSA utilise ainsi ses fonds propres pour consentir à sa filiale des prêts donnant lieu à l'établissement de billets à ordre (« *Promissory*

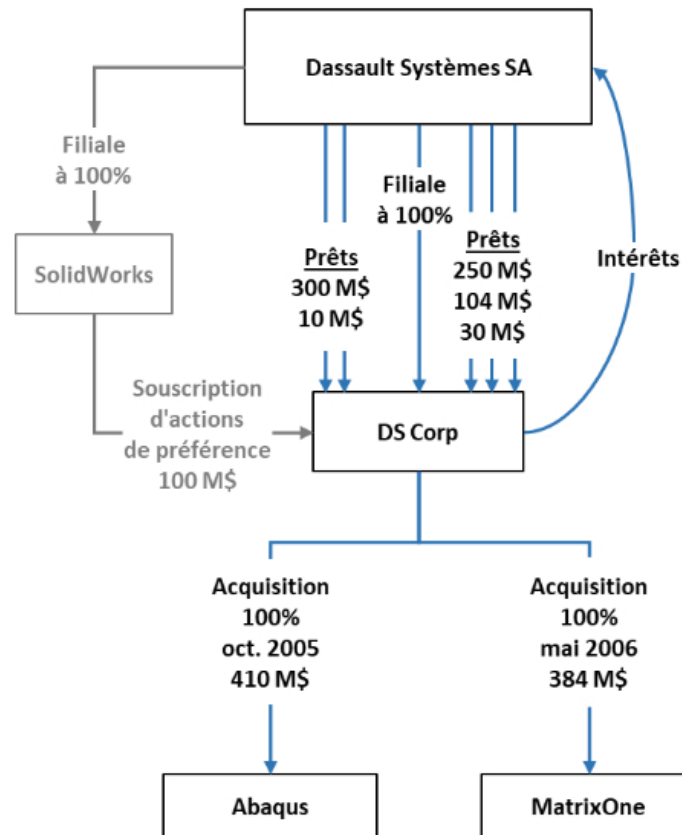
¹ 8^{ème} et 3^{ème} chr, 8 nov. 2019, n° 431283, à nos concl. Dr. Fisc. 2020, n° 6-7, c. 143, RJF 2020 n° 163, concl. C163

² 8^{ème} et 3^{ème} chr, 9 sept. 2020, n° 431283, à nos concl. Dr. Fisc. 2020, n° 42, c. 408, RJF 2020 n° 988, concl. C988

³ En ce qui concerne l'acquisition d'Abacus, un concours est accordé par la société SolidWorks, autre filiale américaine de DSSA, pour 100 M\$.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Notes »). Il s'agit, en l'occurrence, de deux prêts de 300 M\$ et 10 M\$ pour l'acquisition d'Abaqus et de trois prêts de 250 M\$, 104 M\$ et 30 M\$ pour l'acquisition de MatrixOne.



Ce schéma est toutefois abandonné, peu de temps après sa mise en place, au profit d'un financement en capital reposant sur l'émission d'actions de préférence sans droit de vote (« *non voting preferred shares* ») ouvrant droit à des dividendes spéciaux, lesdites actions de préférence, distribuées à DS Corp, étant aussitôt cédées à DSSA afin que celle-ci perçoive les dividendes qui y sont attachés.

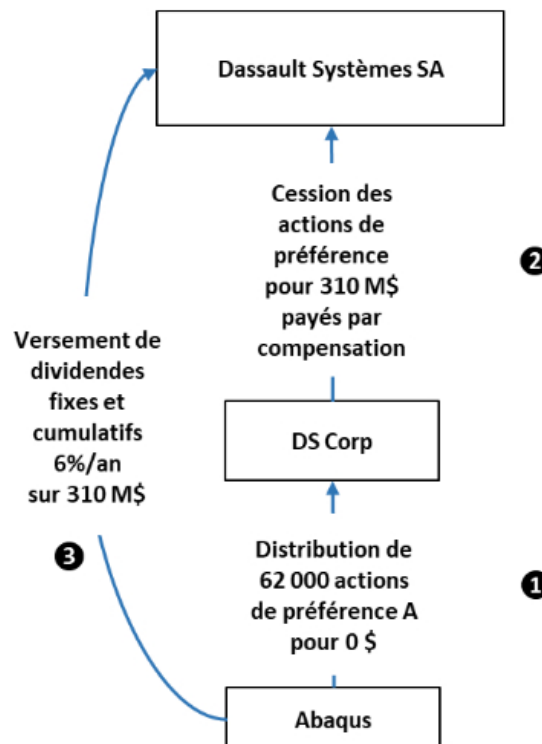
Ainsi, la société Abacus, si l'on commence par elle, émet le 15 mai 2006 62 000 actions de préférence de classe A sans valeur nominale (« *no par value* ») mais d'une valeur « faciale » de 310 M\$, soit exactement le montant global emprunté par DS Corp à DSSA au titre des deux prêts de 300 et 10 M\$.

Ces actions de préférence ouvrent droit à paiement de dividendes annuels qui ne sont nullement fonction du résultat d'Abacus mais correspondent à l'application d'un taux fixe de 6% à la valeur « faciale » des actions (310 M\$), ce qui représente un flux de dividendes de 18,6 M\$ par an. En outre ces dividendes présentent la particularité d'être « cumulatifs » en ce

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

sens qu'ils restent dus, lorsque le résultat de l'exercice ne permet pas, en tout ou partie, d'en assurer le paiement, jusqu'à ce que le versement de leur montant cumulé devienne possible. Ces 62 000 actions d'Abacus sont distribuées à son actionnaire unique DS Corp pour 0 \$ et, deux jours plus tard, DS Corp les cède à DSSA qui, elle, les paye 310 M\$ et s'acquitte de ce prix par compensation avec la créance qu'elle détient sur DS Corp à raison des deux prêts.

Parallèlement, DS Corp cède à DSSA 100 actions ordinaires d'Abacus représentant 10% du capital de cette dernière et crée Dassault Systèmes Holdings LLC (« DS Holdings ») une société immatriculée dans le Delaware à laquelle elle apporte 900 actions ordinaires d'Abacus, soit 90% des titres, de sorte que DS Holdings est intercalée entre DS Corp et Abacus, laquelle est détenue par DS Holdings (90%) et DSSA (10%).



DSSA échange ainsi, contre un droit à percevoir des intérêts sur des prêts consentis à sa filiale, imposables sur 100% de leur montant, un droit à toucher les dividendes attachés aux actions de préférence émises par sa sous-filiale, dividendes qu'elle retranche de son bénéfice pour 100% de leur montant, en application du régime des sociétés-mères prévu aux articles 145 et 216 du CGI, seule étant imposée la quote-part de frais et charges de 5%, réintégrée au résultat.

En ce qui concerne MatrixOne, c'est la même chose à cette nuance près que le schéma fait intervenir une entité supplémentaire et préexistante : la société Dassault Systèmes America Corp. (« DSAC »), également immatriculée dans le Delaware, dont DS Corp détient

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

100% des titres, qu'elle apporte à sa filiale DS Holdings (DSAC devenant de ce fait la sous-filiale de DS Corp).

En juillet 2006, DSAC émet, comme Abacus, des actions de préférence sans droit de vote, celles-ci d'une valeur nominale insignifiante (10 ¢), soit en tout 1 250 actions de classe A d'une valeur nominale de 12,5 \$ et d'une valeur faciale de 250 M\$ (le montant du premier prêt consenti par DSSA) et 520 actions de classe B d'une valeur nominale de 5,2 \$ et d'une valeur faciale de 104 M\$ (le montant du deuxième prêt), étant observé que le capital dû au titre du troisième prêt, de 30 M\$, est remboursé par DS Corp à la même période⁴.

Ces actions de préférence DSAC de classe A et B ouvrent droit à paiement de dividendes annuels à un taux fixe de respectivement 7% et 7,25%, calculé sur la valeur faciale, soit $17,5 + 7,54 = 25,04$ M\$/an.

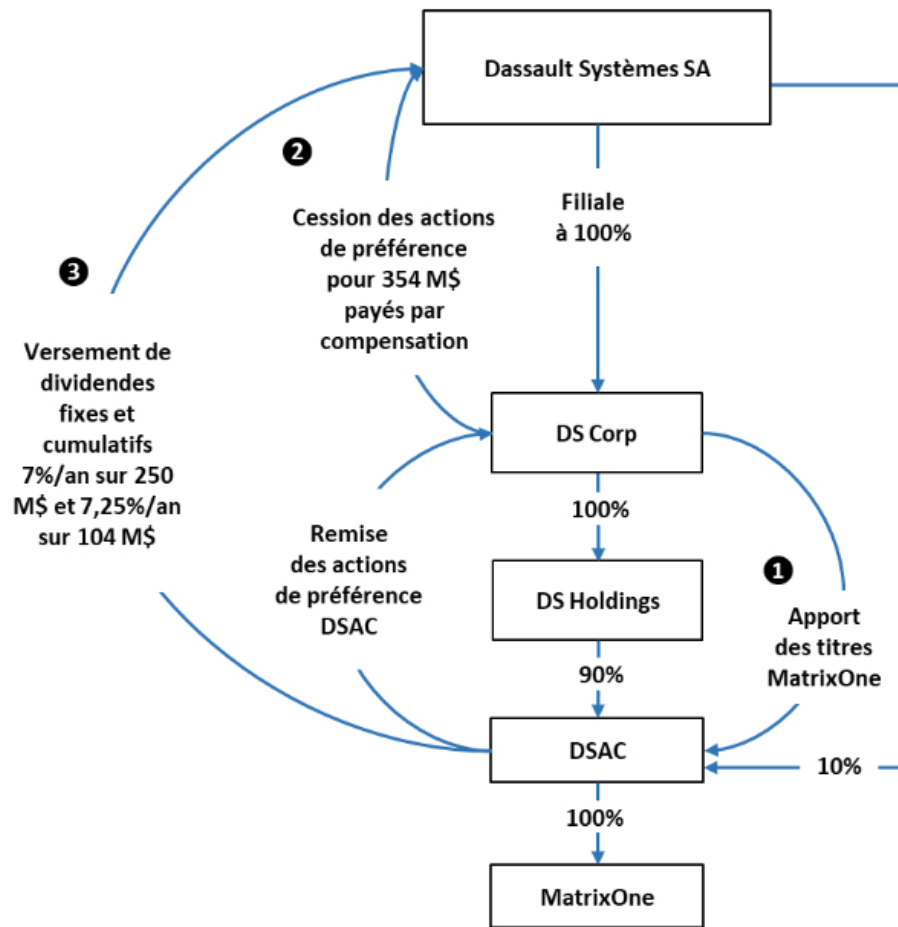
DS Corp ayant apporté ses titres MatrixOne à DSAC, elle se voit remettre en contrepartie la totalité des actions de préférence de classe A et B⁵ qu'elle cède aussitôt à DSSA⁶ pour 354 M\$, ce prix étant là encore réglé par compensation avec les sommes dues au titre des deux premiers prêts.

⁴ Des actions de préférence de catégorie C, n'ouvrant pas droit aux mêmes dividendes, sont parallèlement émises.

⁵ Outre 72 actions de préférence de classe C et 2 actions ordinaires.

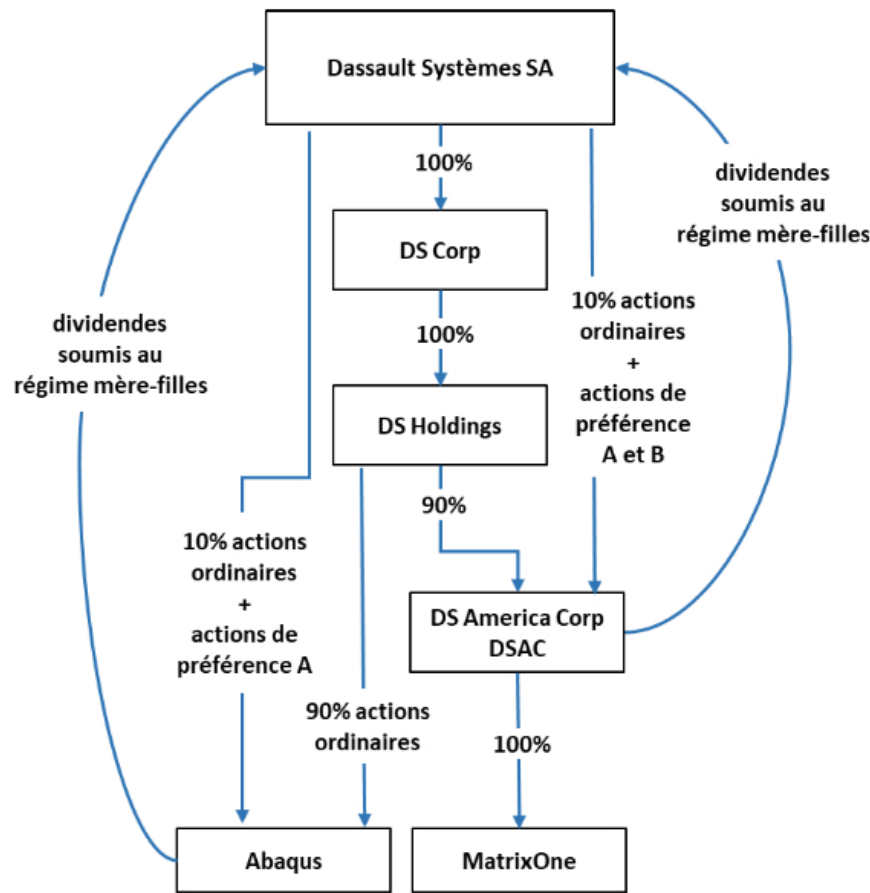
⁶ Outre 10% des actions ordinaires de DSAC (3 actions) pour 1 050 000 \$.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.



Aussi DSSA perçoit-elle exercice après exercice, à compter de 2007 (avec une régularisation en 2007 au titre de 2006) et ce jusqu'en 2013, des « dividendes » de 18,6+ 25,04 M\$ qu'avec une régularité de métronome, elle retranche de son bénéfice pour 95% de leur montant.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.



Le problème est que, bien qu'elle soit formulée dans une langue financière châtiée et se réclame d'un projet en apparence impeccable de restructuration des filiales américaines du groupe, cette architecture contractuelle sophistiquée cache – et en réalité cache assez mal – une opération de pension de titres.

Une telle opération n'est certes pas interdite.

Telle qu'elle est définie en droit français⁷, la pension s'apparente à une cession temporaire d'instruments financiers : une personne morale cède en pleine propriété à une autre personne morale, moyennant un prix convenu, des titres financiers⁸, comme des actions, mais le cédant (qui donc « met » les titres en pension) et le cessionnaire (qui les « prend » en pension) s'engagent respectivement et irrévocablement, le premier à reprendre les titres, le second à les rétrocéder pour un prix et à une date convenus.

⁷ Art. L. 432-12 devenu art. L. 211-27 de ce code

⁸ Tels qu'ils sont définis à l'article L. 211-1 du code monétaire et financier (titres de capital émis par les sociétés par actions, titres de créances, parts ou actions d'organismes de placement collectif).

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

La pension de titres n'est pas interdite mais elle emporte une conséquence notable.

Ainsi que le droit français le prévoit depuis la loi du 31 décembre 1993 et comme l'énonce aujourd'hui l'article L. 211-31 du code monétaire et financier, la rémunération que le cédant verse au cessionnaire en contrepartie du service qu'il lui rend en prenant les titres en pension a, « *qu'elle qu'en soit la forme* », donc par détermination de la loi, la nature d'un revenu de créance.

Or si cette rémunération est un revenu de créance, elle ne peut pas être un produit des participations qui serait susceptible de bénéficier de l'avantage fiscal prévu par les dispositions du premier alinéa du I de l'article 216 du CGI, c'est-à-dire de relever du régime des sociétés-mères, la première qualification évinçant nécessairement la seconde.

En l'espèce, il ressort des pièces des dossiers que DS Holdings, filiale à 100% de DS Corp, a pris l'engagement de racheter à DSSA les actions de préférence que cette dernière avait acquises auprès de DS Corp, dans un délai maximum de 7 ans, à un prix fixé à l'avance et garanti, majoré des dividendes cumulés demeurés impayés, et ce que quels que soient les résultats des deux sociétés ayant émis les actions de préférence, Abacus et DSAC, de sorte que DSSA ne prenait aucun des risques qui sont normalement ceux d'un investisseur.

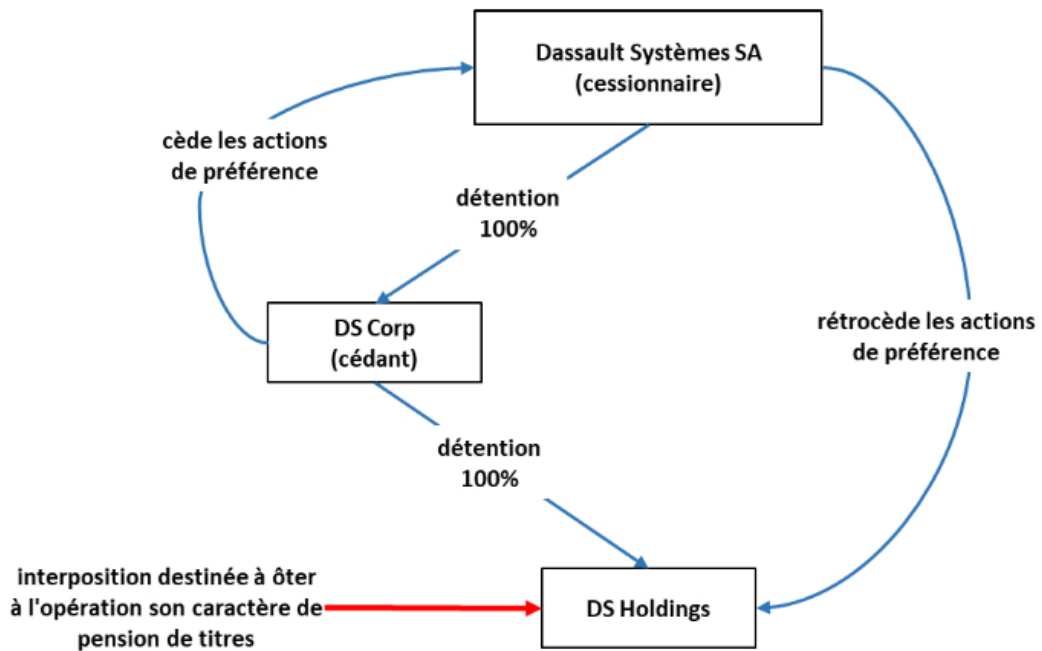
Ainsi, il résulte clairement des conventions conclues entre DSSA, DS Corp, et DS Holdings LLC, notamment des pactes d'actionnaires qui sont au dossier (« *Stockholders Agreement* ») que DS Corp et DSSA ont été parties prenantes à une opération de pension de titres, la première en tant que cédante, la seconde en tant que cessionnaire, cette pension de titres ayant été dissimulée dans le cadre d'un montage artificiel reposant sur l'interposition de la société DS Holdings LLC – la circonstance que cette dernière ne soit pas une coquille vide et qu'elle joue un rôle véritable dans l'animation du groupe Dassault outre Atlantique ne faisant pas disparaître le caractère artificiel de son interposition, c'est-à-dire l'absence de justification crédible donnée aux engagements qu'elle a souscrits.

Alors qu'une pension de titres est par essence bilatérale – la cession et la rétrocession ayant lieu entre les mêmes parties – la cession des actions de préférence a ici été réalisée entre DS Corp et DSSA mais l'engagement de rachat auprès de DSSA a été souscrit non par DS Corp mais par DS Holdings LLC, sa filiale à 100% créée pour les besoins de la cause, c'est-à-dire pour donner l'illusion d'une opération triangulaire. Il n'y a donc pas en vérité trois mais deux parties, comme dans une pension classique. C'est cette analyse « réaliste » qu'a faite le cabinet Sullivan & Worcester dans deux notes remises en 2008 à la requérante, dans lesquelles l'opération impliquant DSSA, DS Corp et DS Holdings LLC est qualifiée de « *repurchase transaction* » ou « *repo* »⁹ – autrement dit de pension – et dans laquelle il est rappelé que le rachat des titres auprès de DSSA se fera à travers DS Holdings par DS Corp¹⁰.

⁹ On lit également : « *DS Corp's sale of the Abacus Class A Shares and DS Corp's agreement to repurchase those shares are hereinafter collectively referred to as the 'Repurchase Transaction'* ».

¹⁰ « *DS Corp (through LLC) will have the option to repurchase (...)* ».

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.



Par ailleurs, les parties à l'opération de pension se sont entendues pour que, contrairement à une pension régulière, dans laquelle le cessionnaire reverse au cédant les revenus attachés aux titres donnés en pension¹¹, le cédant (DS Corp) abandonne au cessionnaire (DSSA) les dividendes attachés aux actions de préférence Abacus et DSAC données en pension, en guise de rémunération. Les pactes d'actionnaires conclus entre DS Holdings et DSSA stipulent en effet que le prix de rétrocession des titres que la première devrait verser à la seconde inclurait, le cas échéant, le montant des dividendes spéciaux attachés aux actions de préférence prises en pension, qui n'auraient pu encore être payés par Abacus et DSAC, ce qui établit que ces dividendes cumulatifs constituaient la rémunération de la pension, définitivement acquise à DSSA, et devaient par suite être regardés comme des revenus de créance.

La cour était donc fondée à déduire de ces éléments qu'elle a souverainement appréciés, sans commettre d'erreur de droit ni d'erreur de qualification juridique, l'existence d'un abus de droit consistant à avoir regardé comme des « produits de participations » et par suite soumis au régime des sociétés mères des revenus dont la véritable nature était celle de revenus de créance, l'avantage fiscal en résultant étant majeur puisqu'égal à la différence entre un IS établi sur une base de 100 et un IS établi sur une base de 5. C'est donc sans convaincre que la société tente de faire accroire que sa charge fiscale n'aurait pas, en réalité, été modifiée, au sens de la décision *Selarl Pharmacie des Chalonges* (8^{ème} et 3^{ème} srr, 5 mars 2007, n° 284457, rec. p. 117), en prétendant comparer le traitement fiscal dont elle a bénéficié avec celui dont elle aurait bénéficié si elle avait directement recapitalisé ses filiales américaines comme un vrai investisseur qu'elle n'a pas voulu être dans cette histoire.

¹¹ Article L. 211-31 du code monétaire et financier.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Et par voie de conséquence, la cour était fondée à juger que les sommes en cause ne pouvaient être retranchées du résultat des opérations de toute nature de DSSA, pour le calcul du bénéfice net, ce qui nous conduit à formuler deux remarques terminales :

- la première sur le bien-fondé de l'imposition, pour souligner l'effet boomerang de la rectification puisqu'à l'origine, les intérêts sur les prêts constituaient des revenus de créances et qu'à la fin du parcours contentieux, les dividendes requalifiés en revenus d'une pension de titres sont aussi imposables comme revenus de créances ;
- la seconde sur la question, sur laquelle il faut s'interroger d'office, du pouvoir de la France de taxer ces revenus ; mais l'article 11 § 1 de la convention franco-américaine du 31 août 1994 en matière d'impôts sur le revenu et la fortune ne fait pas obstacle à ce que la France exerce son pouvoir d'imposer et tout au contraire, il prévoit que « *Les intérêts provenant d'un Etat contractant et dont le bénéficiaire effectif est un résident de l'autre Etat contractant ne sont imposables que dans cet autre Etat* », donc dans l'Etat de la résidence, la société Dassault n'entrant pas, pour le reste, dans les dérogations prévues aux § suivants qui retiennent en tout état de cause une solution de partage du pouvoir d'imposer.

3.- Il reste à prendre parti sur trois questions de procédure qui pourraient malgré tout faire obstacle au maintien des impositions et des pénalités.

3.1.- Un premier moyen se rapporte à l'existence, alléguée par la société requérante, d'une substitution de motifs : substitution qui aurait été demandée par le ministre à la cour et substitution que la cour aurait accueillie, tout en s'en défendant.

L'examen honnête des faits commande d'admettre que, dans la présente affaire, le ministre a fait évoluer son analyse en ce qui concerne l'abus de droit imputé à la société Dassault après avoir écouté les conclusions dans lesquelles nous avons observé que l'abus ne consistait pas à avoir fait application du régime fiscal des sociétés mères aux dividendes touchés, alors que les titres pris en pension en seraient exclus, mais à s'être placé sous le couvert d'un régime qui s'applique à des produits de participations, alors que les produits touchés par DSSA devaient être regardés comme des revenus de créance. Il n'a pas non plus échappé au ministre que votre arrêt du 9 septembre 2020 a rappelé, dans une incise, que si le cessionnaire d'une pension de titres n'est pas imposé à raison des dividendes attachés aux titres pris en pension, il l'est en revanche, le cas échéant, au titre du revenu de créance qu'il perçoit à raison de l'opération de pension. Le ministre a donc repris à son compte cette analyse dans ses écritures d'appel et soutenu que les dividendes perçus par DSSA ne devaient pas être imposés comme des dividendes exclus du mère-filles, mais devaient être regardés comme des revenus de créance à comprendre dans le résultat soumis à l'IS, sur le fondement des dispositions de l'article 209, I du CGI, qui renvoient aux règles applicables aux BIC, l'article 38, 1 prescrivant de déterminer le bénéfice net à partir des opérations de toute nature.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

La société a vivement protesté en soulignant que le ministre devait être regardé comme demandant une substitution de motifs qui, toutefois, était impossible car elle l'aurait privée de la faculté, constituant pour elle une garantie essentielle, de soumettre au comité de l'abus de droit fiscal « *le raisonnement désormais avancé par le ministre* » (mémoire du 22 déc. 2020, p. 4).

La cour a écarté ce moyen. Elle lui a opposé que le ministre ne demandait aucune substitution de motifs en qualifiant de montage artificiel les faits qu'elle avait décrits dans ses arrêts et que les propositions de rectification des 21 décembre 2011, 27 septembre 2013 et 30 septembre 2015 avaient amplement détaillés.

Les pourvois lui reprochent d'avoir dénaturé les écritures d'appel du ministre mais la cour ne s'est pas méprise sur ces mémoires qui réfutaient précisément toute demande de substitution de motifs. La société soutient pour le reste que la cour aurait commis une erreur de droit ou de qualification en refusant de voir dans le changement de pied du ministre une telle substitution. L'enjeu de ce débat est de savoir s'il convient de considérer que la société Dassault a été rétrospectivement privée de la faculté de saisir le comité de l'abus de droit fiscal.

La question n'est pas évidente car après avoir estimé que l'administration était en droit d'écarter comme ne lui étant pas opposables des actes constitutifs d'un abus de droit, les juges d'appel se sont rangés à l'idée que les versements opérés par les sociétés Abacus et DSAC à DSSA n'avaient pas le caractère de dividendes mais de revenus de créance, ce qui n'était pas le raisonnement que l'administration avait développé initialement et que les juges d'appel avaient embrassé dans leur premier arrêt, puisqu'ils avaient estimé, par des motifs que vous avez censurés pour erreur de droit, que les dispositions du 1 de l'article 145 du CGI faisaient obstacle à ce que les produits des titres pris en pension bénéficient du régime des sociétés mères.

Mais pour dire d'emblée notre sentiment, il nous semblerait très inopportun d'accueillir le moyen. En présence d'un écheveau d'actes et de faits aussi complexes que ceux que nous avons sommairement décrits, il serait excessivement sévère d'imposer à l'administration d'être en mesure de développer, dès le stade de la proposition de rectification, un raisonnement parfaitement abouti, non seulement sur les faits constitutifs d'un abus de droit par fraude à la loi (application littérale des textes à l'encontre des objectifs poursuivis, but exclusivement fiscal), mais aussi en ce qui concerne la catégorie de revenus sur laquelle, une fois les actes du contribuable écartés, l'imposition doit être légalement établie.

Nous relisons l'article L. 64 du LPF : lorsqu'il y a désaccord « *sur les rectifications notifiées sur le fondement du présent article* » – et il y avait bien en l'espèce un tel désaccord – « *le litige est soumis, à la demande du contribuable, à l'avis du comité de l'abus de droit fiscal* ». Conformément à la lettre de ces dispositions, votre jurisprudence est orientée en ce sens que le comité « *est seulement saisi pour avis sur l'existence d'un abus de droit* » et qu'il « *n'a pas à se prononcer sur la catégorie d'imposition des sommes en litige* » (10^{ème} et 9^{ème} chr, 12 févr. 2020, *M. et Mme G...*, n° 421444, rec. p.43, RJF 2020 n° 372).

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

En l'espèce, si nous comparons côte à côte le montage artificiel dessiné par les propositions de rectification et le montage artificiel identifié par la cour, nous ne voyons aucune différence quant à l'objet du montage (au regard des flux financiers en cause et de l'avantage qu'il a irrégulièrement procuré), quant à sa nature (placer artificiellement sous le couvert du régime des sociétés mères des revenus de créances procurés par une pension de titres) et quant aux actes écartés (les pactes stipulant l'intervention de DS Holdings). La seule chose qui change est, dans la partie tout à fait aval du raisonnement, la qualification qu'il convient de donner aux revenus en cause : dividendes exclus du mère-filles ou revenus de créances. Mais on voit bien que dans un cas comme dans l'autre, rien n'aurait fait obstacle à ce que le comité de l'abus de droit fiscal se prononce sur l'existence de l'abus de droit, conformément à son office, son intervention étant d'ailleurs susceptible de préciser le raisonnement à tenir en ce qui concerne la qualification des revenus.

3.2.- Nous en venons au moyen, exclusivement soulevé dans l'affaire qui vient en seconde cassation et qui se rapporte à la régularité de la procédure d'établissement des impositions et pénalités mises en recouvrement au titre de l'exercice 2008.

Dans ses écritures d'appel, la société Dassault s'était prévalu de la méconnaissance des dispositions de l'article R. 256-1 du LPF qui imposent à l'administration d'adresser à la société mère d'un groupe fiscal, lorsque celle-ci est amenée à supporter les droits et pénalités résultant d'une procédure de rectification suivie à l'égard d'une société du groupe, préalablement à la notification de l'avis de mise en recouvrement correspondant, un document l'informant du montant global par impôt des droits, pénalités et intérêts de retard dont elle est redevable. Elle observait en effet que ce document d'information, daté du 16 décembre 2013, lui avait été notifié en même temps que l'avis de mise en recouvrement, daté du 17 décembre 2013, par remise contre décharge à la directrice financière du groupe, le 19 décembre 2013.

Au point 7 de son arrêt, la cour a constaté que la notification des documents avait eu lieu le même jour, mais elle a relevé que l'AMR pouvait être notifié sans délai après la remise du document d'information et que la remise de ce document conjointement à l'AMR lui avait permis d'être informée des conséquences des redressements dont elle faisait l'objet, ce dont elle a déduit, en s'inscrivant dans le cadre de votre jurisprudence *M. et Mme M...* (Section, 16 avr. 2012, n° 320912, rec. p. 149, RJF 2012 n°679, concl. D. Hédary BDCF 2012 n° 81, chron. C. Raquin RJF 6/12 p. 491), que la société n'avait été privée d'aucune garantie et que cette remise concomitante « n'a[vait] pu avoir d'influence sur la décision de redressement ».

Ce sont ces motifs que la requérante critique sous l'angle de l'erreur de droit. Elle observe, à juste titre, que la lettre du quatrième alinéa de l'article R. 256-1 du LPF, issu d'un décret du 23 décembre 2004, est limpide, en ce qu'il prescrit une remise du document d'information préalablement à la notification de l'AMR. Elle rappelle non moins exactement, en mentionnant vos arrêts *Min. c/ Sté Weil Besançon* et *EURL Pub Finance*¹², qu'en prévoyant la remise, à la société mère d'un groupe fiscal, d'un document l'informant des conséquences des rehaussements notifiés à une société du groupe, ces dispositions mettent en œuvre un principe général de procédure fiscale dont la reconnaissance se justifie par deux raisons :

¹² 3^{ème} et 8^{ème} srr, 7 févr. 2007, n° 279588, rec. p. 52, RJF 2007 n° 407, concl. E. Glaser BDCF 4/07 n° 44 ; 9^{ème} et 10^{ème} srr, 13 déc. 2013, n° 338133, T. p. 541, RJF 2014 n° 231, concl. C. Legras BDCF 2014 n° 33.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

- d'une part, si la société mère s'est constituée seule redevable de l'impôt sur les sociétés dû sur le résultat d'ensemble, les sociétés membres du groupe restent soumises à l'obligation de déclarer leurs résultats et c'est avec elles seules que l'administration mène la procédure de vérification et de rectification ;
- d'autre part, les redressements apportés aux résultats déclarés par les sociétés membres du groupe constituent les éléments d'une procédure unique qui conduit 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.

A quoi l'on peut ajouter que la circonstance que la société mère soit aussi la société vérifiée, comme en l'espèce, ne fait pas disparaître l'obligation d'informer la société mère des conséquences sur le résultat d'ensemble de la rectification de ses résultats individuels ainsi que le juge une décision *Min. c/ Sté Tipiak*¹³.

Enfin la société requérante, en mentionnant des arrêts *Sté Financière Snop Dunois*¹⁴ et *Min. c/ Sté BNP Paribas*¹⁵ et des conclusions que nous avons prononcées dans une affaire *Sté Bils Deroo Holding*¹⁶, souligne que l'article R. 256-1 institue une garantie au profit des sociétés mères de groupes fiscaux intégrés, dont la méconnaissance entraîne normalement la décharge des droits et pénalités mis en recouvrement. Là encore, tout ceci est parfaitement exact.

Simplement, nous pensons, pour les mêmes raisons que la cour, que si les dispositions du quatrième alinéa de l'article R. 256-1 instituent une garantie, cette garantie n'est pas méconnue du seul fait de la notification simultanée de la lettre d'information et de l'AMR.

L'objet de la lettre d'information, donc le sens de la garantie, est de permettre à la société tête de groupe, qui s'est constituée seule redevable de l'IS calculé sur le résultat d'ensemble mais qui n'a pas été partie à la procédure de rectification, d'être informée des conséquences, pour le groupe, des redressements dont a fait l'objet une quelconque des sociétés membres du groupe. La société mère ne doit pas être surprise lorsque l'AMR lui est notifié ; elle doit pouvoir faire le lien avec le document d'information qu'elle a préalablement reçu et que l'AMR doit d'ailleurs viser. Toutefois, l'envoi du document d'information n'appelle aucun échange contradictoire avec l'administration (9^{ème} ch., 15 févr. 2019, *SAS Oteis*, n° 407694, RJF 2019 n° 421) et aucun délai ne doit par conséquent être respecté entre la notification des deux documents. Dans ces conditions, la garantie ne saurait être méconnue par une notification simultanée, dès lors que la société destinataire des deux documents est instantanément mise en mesure de comprendre l'objet de l'AMR.

¹³ 3^{ème} et 8^{ème} sssr, 19 nov. 2008, n° 298728, T. p. 709, RJF 2009 n° 115.

¹⁴ 9^{ème} et 10^{ème} sssr, 21 oct. 2011, n° 325619, RJF 2012 n° 16, concl. C. Legras BDCF 2012 n° 5.

¹⁵ 3^{ème} et 8^{ème} chr, 25 juin 2020, n° 421096, inédit, RJF 2020 n° 770, concl. M.-G. Merloz C770.

¹⁶ 8^{ème} ch., 3 avr. 2020, n° 426146, RJF 586, à nos concl. C586.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Nous observons enfin que dans l'affaire *Sté Bils Deroo Holding*, la lettre d'information d'octobre 2012 à laquelle renvoyait un AMR de novembre 2012 se bornait à porter à la connaissance de la société tête de groupe les conséquences des redressements qui lui avaient été notifiés en sa qualité de membre du groupe intégré, sans préciser les conséquences que ceux-ci emportaient sur le résultat d'ensemble. La garantie avait donc clairement été méconnue.

Vous pourrez donc trancher ce point, inédit dans votre jurisprudence.

3.3.- Un dernier moyen se rapporte aux arrêts en tant qu'ils se sont prononcés sur l'irrégularité alléguée de la mise en recouvrement des pénalités afférentes aux exercices 2011 et 2012. La requérante avait en effet soutenu, devant les juges du fond, que les lettres qui lui avaient été adressées les 26 janvier 2015 et 25 janvier 2016, en tant que société tête du groupe fiscal, en application de l'article R. 256-1, ne comportaient pas une information suffisante quant aux modalités de détermination de la majoration de 80% pour abus de droit infligée au titre des deux exercices en cause. Elle critiquait en particulier le fait que ces lettres d'information procédaient par renvoi aux propositions de rectification.

La cour a écarté ce moyen en jugeant que l'information délivrée était suffisante car les propositions de rectification auxquelles chaque document d'information renvoyait permettaient à la société de comprendre de quoi il retournait, la majoration ayant été appliquée à la quote-part des droits supplémentaires établis à raison de la réintégration dans les bases imposables des dividendes versés par Abacus et DSAC, déduction faite de la quote-part de frais et charges.

Contrairement à ce que la société soutient dans une première branche du moyen de cassation, les documents qui lui ont été adressés les 26 janvier 2015 et 25 janvier 2016 renvoyaient bien, deux fois d'ailleurs, aux propositions de rectification des 27 septembre 2013 et 30 septembre 2015, sous la mention « *conséquences financières du contrôle* » (« *pour les événements des 17/12/2012 – 27/09/2013* » ; « *pour l'événement du 30/09/2015* ») puis dans le tableau par exercice fiscal.

Pour le reste, la société soutient que la cour ne pouvait juger sans erreur de droit que le renvoi à la proposition de rectification permettait de pallier l'insuffisance de l'information délivrée dans le document d'information notifié en application de l'article R. 256-1, alors que la majoration pour abus de droit ne représentait pas 80% du montant des cotisations d'IS et de contributions additionnelles mentionné dans le document d'information.

Il est vrai que vous vous montrez exigeants en ce qui concerne l'information sur les majorations, eu égard à leur nature de sanction. Toutefois, d'une part, rien ne justifie d'exclure la motivation par renvoi à la proposition de rectification lorsque celle-ci comporte les paramètres du calcul des majorations et a été notifiée à la société destinataire du document d'information ; d'autre part, si comme nous vous partez de l'idée que le groupe Dassault est en mesure de faire de très simples calculs, vous pourrez facilement écarter le moyen.

Prenez le document d'information établi le 26 janvier 2015 au titre de l'exercice 2011. Le montant de la majoration est de 8 491 794 €. Ce montant ne correspond pas – c'est

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

certain – à 80% du supplément d'IS mentionné dans ce même document (10 632 834 €). Mais la proposition de rectification à laquelle il est renvoyé fait apparaître, dans le paragraphe consacré aux pénalités, que la majoration est appliquée aux seuls droits résultant de la réintégration au résultat des dividendes nets de la quote-part de frais et charges, soit un total de 31 844 227 €, dont le tiers est égal à 10 614 742 €, 80% de ce montant correspondant à la pénalité de 8 491 794 €. L'écart de quelques euros avec la cotisation d'IS s'explique par l'existence d'un autre chef de rectification (54 276 €, relatif au montant d'une provision) qui, ajouté au redressement relatif aux dividendes, porte le total des rectifications à 31 898 503 €, montant que l'on voit apparaître dans le document d'information. Les modalités de détermination des majorations des cotisations de contribution sociale (article 235 *ter* ZC du CGI) et de contribution exceptionnelle sur l'IS (article 235 *ter* ZAA du CGI) en découlent : les pénalités de respectivement 280 229 € et 424 590 € correspondent en effet à l'application à l'assiette de la contribution, égale à l'IS (8 491 794 €), du taux de la contribution (3,3% ou 5%), le résultat étant affecté du taux de 80%. Et c'est la même chose pour le document d'information établi le 25 janvier 2016¹⁷.

La cour a donc correctement jugé en retenant que la société tête de groupe avait été suffisamment informée des modalités de détermination des majorations.

Vous pourrez donc écarter l'ensemble des moyens dirigés contre les arrêts attaqués.

Et PCMNC au rejet des pourvois.

¹⁷ Puisque le montant de la majoration proportionnelle à l'IS (8 451 545 €) correspond à 80% de 10 564 431 € qui représente le tiers du rehaussement au titre de la réintégration des dividendes nets de la quote-part (31 693 293 €), ce montant figurant dans le document d'information et en page 44 de la proposition de rectification du 30 septembre 2015. L'écart avec le montant du supplément d'IS découle là encore de l'existence d'un autre chef de redressement (180 000 €, charges non engagées dans l'intérêt de l'entreprise) et d'une rectification relative aux crédits d'impôt. Le calcul de la majoration afférente aux deux autres contributions est le même que précédemment

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.