

N° 429476 – Société Comsa

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies

Séance du 3 mai 2021

Lecture du 19 mai 2021

CONCLUSIONS

Mme Céline Guibé, rapporteur public

Résumée de façon provocatrice, la question posée par le présent pourvoi pourrait être formulée ainsi : peut-on commettre un abus de droit par abstention ? Nous vous proposons d'y répondre par la négative.

La société MC2D Investissement, aux droits de laquelle vient la société Comsa, a été constituée le 9 janvier 2010 aux fins d'acquérir le capital de la société SIC, laquelle détenait 99,99 % du capital de la société Entreprise Enaut et 99,98% de celui de la société ERT. L'acquisition, convenue au prix de 11.527.680 euros, a été financée par emprunt bancaire à hauteur de 6 millions d'euros et par la distribution d'un dividende de 5.540.400 euros de la société SIC le 27 janvier 2010.

Il était prévu que la société MC2D constitue, avec sa filiale et ses deux sous-filiales, un groupe fiscalement intégré à compter du 1^{er} février 2010. Les exercices comptables des membres d'un tel groupe devant être ouverts et clos aux mêmes dates en application de l'article 223 A du CGI, la réalisation du projet impliquait une clôture simultanée des exercices au 31 janvier 2010. A cette fin, les statuts de la société MC2D ont retenu la date du 1^{er} février pour l'ouverture des exercices sociaux alors, par ailleurs, que la date de clôture des exercices en cours des sociétés SIC, Enaut et ERT, statutairement fixée au 30 juin de chaque année, était avancée au 31 janvier 2010 par délibérations de leurs assemblées générales respectives du 27 janvier 2010. Il était par ailleurs prévu que le premier exercice d'intégration fiscale s'ouvrant le 1^{er} février 2010 ne durerait que cinq mois, et que les dates de clôture des exercices de l'ensemble des sociétés du groupe seraient ensuite réalignées au 30 juin, présentée comme la date la pertinente au regard des cycles économiques.

Les choses ne se sont toutefois pas passées comme prévu. Selon les indications de la requérante – mais cette version est mise en doute par l'administration -, ses deux sous-filiales ont été informées verbalement, le 29 janvier 2010, de la décision du groupe Total de résilier d'importants contrats conclus 4 mois plus tôt, dans la foulée de l'annonce de la fermeture de la raffinerie des Flandres. Pour éviter d'afficher un résultat en forte perte, correspondant à un exercice social raccourci de 5 mois, qui aurait obéré les capacités de financement des filiales, la décision a été prise de repousser l'intégration fiscale au 1^{er} juillet 2010. Ce report a été acté par les assemblées générales des quatre sociétés du groupe, réunies le 30 janvier 2010, les sociétés SIC, Enaut et ERT rapportant, en outre, la décision prise 3 jours plus tôt de clôturer

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.

prématurément leurs exercices au 31 janvier. La société mère MC2D n'a, en revanche, pas modifié la date statutaire de clôture de son propre exercice social, fixée au 31 janvier 2010. Ce n'est que le 30 juin suivant que, par assemblée générale extraordinaire, elle a décidé de clore son deuxième exercice à la même date et de modifier ses propres statuts pour fixer dorénavant le début de son exercice social au 1^{er} juillet de chaque année, à l'instar des autres membres du groupe.

Sur le plan fiscal, le dividende versé par la société SIC le 27 janvier 2010 a été perçu par la société MC2D en franchise d'IS, en application du régime des sociétés mères des articles 145 et 216 du CGI. La société n'a pas procédé à la réintégration dans ses résultats imposables de la quote-part de frais et charges, égale, en principe, à 5% du produit des participations perçues et réputée correspondre au coût de gestion des participations éligibles. En effet, dans sa rédaction alors en vigueur, l'article 216 du CGI prévoyait que cette quote-part ne pouvait excéder, pour chaque période d'imposition, le montant total des frais et charges de toute nature exposés par la société participante au cours de la même période. La société n'ayant exposé aucune charge au cours de l'exercice de quelques semaines clos le 31 janvier 2010, la quote-part à réintégrer était, par suite, réduite à néant.

Cet enchaînement des faits, et leur résultat fiscal, a paru suspect à l'administration fiscale. A l'issue d'une vérification de comptabilité, elle a considéré que la confirmation de la clôture du premier exercice social de l'entreprise au 31 janvier 2010, résultant de la décision de l'assemblée générale du 30 janvier, constituait un abus de droit par fraude à la loi. Elle a relevé, d'une part, que le législateur n'avait pas entendu permettre à une société de s'exonérer de toute réintégration des frais exposés pour l'acquisition d'une participation éligible au régime mère-fille grâce à la création artificielle d'un exercice au cours duquel aucune charge n'était rattachée. Elle a estimé, d'autre part, que le maintien d'un exercice abrégé, alors que le projet d'intégration fiscale était reporté, avait pour seul effet d'échapper à la réintégration de la quote-part de 5 qu'elle aurait supportée si elle avait reporté, à l'instar de ses filiales, la clôture de ses exercices au 30 juin 2010. L'administration a, en conséquence, écarté la clôture de l'exercice au 31 janvier 2010 et considéré que la société MC2D avait eu un seul exercice clos en 2010, soit le 30 juin 2010. Il en est résulté un rehaussement d'IS de 42.898 euros, assorti de la majoration de 80% prévue par l'article 1729 du CGI en cas d'abus de droit.

Saisie en dernier lieu du litige, la cour administrative d'appel de Douai a confirmé cette rectification par un arrêt dont la société vous demande l'annulation.

Le cœur du litige porte sur la notion d'acte susceptible d'être écarté par l'administration sur le fondement de l'article L. 64 du LPF.

La cour a qualifié comme telle la décision de maintenir au 31 janvier la date de clôture de l'exercice comptable de l'année 2010, prise par les associés de la société MC2D au cours de l'assemblée générale du 30 janvier 2010.

A l'appui de son pourvoi, la requérante soutient que la cour a commis une erreur de droit et une erreur de qualification juridique en retenant cette qualification alors que la décision en

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.

cause n'a pas modifié l'ordonnancement juridique préexistant ni sa charge fiscale. Elle invoque également deux moyens d'erreur de droit, qui nous paraissent découler du précédent, et tirés de ce que la cour aurait, en jugeant ainsi, méconnu le principe selon lequel une entreprise n'est jamais tenue de choisir la voie fiscale la plus onéreuse ainsi que le principe de non-immixtion de l'administration fiscale dans la gestion de l'entreprise.

Nous pensons ce moyen d'erreur de qualification fondé.

Jusqu'à présent, vous n'avez eu l'occasion de vous prononcer – comme d'ailleurs, à notre connaissance, la Cour de cassation – que sur des actes juridiques « positifs », modifiant, du moins en apparence, la situation juridique du contribuable. Par, ailleurs, pour être constitutif d'un abus de droit, l'acte en cause, doit, *a minima*, modifier la charge fiscale de son auteur, ainsi que vous l'avez jugé par une décision du 5 mars 2007, *Pharmacie des Chalonges* (n° 284457, RJF 5/07, n° 600, concl. P. Collin, p. 426)¹.

Dans le même sens, la doctrine définit l'acte entrant dans le champ d'application de l'article L. 64 du LPF, par opposition au fait juridique, comme une manifestation de volonté destinée à produire des effets de droit². Si cette notion est accommodante³, elle ne nous paraît pas extensible au point d'accueillir des « actes » dont le seul effet serait de maintenir une situation de droit préexistante, quand bien même le contexte économique aurait, par ailleurs, changé.

Il est fort possible que la décision d'un contribuable de ne pas remettre en cause des choix passés, en dépit de la modification des circonstances de fait ou de droit intervenues postérieurement, puisse être inspirée par un but exclusivement fiscal. Il est par exemple difficile, dans le cas de l'espèce, d'identifier un motif justifiant que la date initiale de clôture du premier exercice social de la société MC2D soit maintenue au 31 janvier 2010, une fois abandonné le projet d'intégration fiscale au 1^{er} février 2010, autre que celui de profiter, sur le plan fiscal, d'une neutralisation totale de la réintégration de la quote-part de frais et charges de 5%. Le pourvoi ne prétend d'ailleurs pas le contraire.

Il est fort possible également que le résultat d'une telle abstention puisse, parfois, se révéler contraire à l'intention des auteurs du texte fiscal, même si l'on peut hésiter à conclure que tel est le cas en l'espèce. La réintégration d'une quote-part de frais et charges pour l'application du régime mère-filles repose sur le principe général selon lequel il n'y a normalement pas lieu de déduire des résultats imposables les charges qui concourent à la formation d'un produit non soumis à l'IS⁴, les charges en cause étant, en l'occurrence, évaluées forfaitairement à

¹ L'abus de droit est également exclu en cas de faible modification de la charge fiscale de l'intéressé (CE 9 décembre 1992 n° 71859, Ravot : RJF 2/93 n° 207, concl. Ph. Martin BDCF 3/93 p. 82).

² M. Cozian et F. Deboissy, « Garantie et domaine de la procédure de répression de l'abus de droit », étude, RJF 01/93 ; Ch. de la Martinière, Jcl Procédures fiscales, fasc. 375, n° 110. Pour une définition générale de l'acte : G. Cornu, Vocabulaire juridique, 11^e éd.

³ Les actes abusifs peuvent, indifféremment, revêtir une forme conventionnelle ou unilatérale et ne doivent pas nécessairement être écrits (sur ce dernier point : CE 8 juillet 1988, n° 76910 : RJF 10/88 n° 1144 avec conclusions B. Martin Laprade p. 630).

⁴ CE 23 avril 1997, SA Fournier et Industries, n° 145611, RJF 6/97 n° 543, concl. G. Goulard Dr. fisc. 44/97 c.

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.

hauteur de 5% des produits de participations exonérés. Le plafonnement de cette réintégration à hauteur des charges de toute nature réellement exposées par l'entreprise au cours de la période d'imposition avait, quant à lui, pour objet d'éviter que la société ne soit imposée sur un montant supérieur à celui de ses recettes autres que les produits de participation, le caractère forfaitaire de la quote-part dégageant un profit imposable fictif⁵. Avant que le législateur n'y mette un coup d'arrêt à l'occasion de la loi de finances pour 2011, ce plafonnement permettait aux groupes de mettre en place un schéma d'optimisation fiscale⁶ consistant à faire remonter leurs dividendes au sein de sociétés holding « passives », n'ayant pas d'autre activité que celle de détenir des titres, et n'encourant, à ce titre, que très peu de charges. L'opération mise en œuvre lors de la création de la holding MC2D tire le meilleur parti possible de cette faculté d'optimisation, autorisée par le texte fiscal alors en vigueur. Nous reconnaissons toutefois que l'on peut légitimement estimer que le plafonnement n'a pas été conçu pour jouer au cours de périodes d'imposition d'une durée exceptionnellement réduite par rapport à la durée habituelle de l'exercice comptable de douze mois⁷ - comme cela peut être le cas d'un premier exercice social - et au cours duquel serait opérée la comptabilisation d'un produit exceptionnel alors que ne seraient enregistrées, symétriquement, que peu ou pas de charges. La difficulté qui en résulte est que la frontière entre l'abus et la simple habileté fiscale, dans ce type de situations, s'en trouve très incertaine.

Mais, même si les deux conditions « subjective » et « objective » vous semblaient réunies en l'espèce, nous ne pensons pas qu'elles suffisent à caractériser un abus. Un contribuable qui a optimisé, comme il lui est loisible de le faire⁸, les conséquences fiscales d'une opération fondée sur un motif économique légitime ne saurait, à nos yeux, être tenu, dans l'hypothèse où ce motif économique disparaîtrait, *a posteriori*, pour une raison indépendante de sa volonté, de remettre en cause tout ou partie des actes juridiques qu'il a déjà passés, à seule fin d'éviter de profiter d'un effet d'aubaine fiscale. Ceci ne nous paraît pas correspondre à la logique de la procédure de l'abus de droit, qui a pour objet de permettre à l'administration d'écarter les apparences créées par un contribuable pour l'imposer selon la réalité de sa situation. Ceci suppose, selon nous, une dissimulation que l'on ne saurait trouver dans une simple abstention d'agir. Tel est le cas aussi bien pour les actes fictifs, qui, par nature, ne peuvent être que des actes positifs, que pour les actes constitutifs d'une fraude à la loi, dont l'auteur, pour reprendre la formule du prince de Salina - adaptée par le professeur Cozian⁹ - bouleverse tout pour que rien ne change, sinon que l'impôt a disparu ou diminué.

1141

⁵ V. sur ce point, le rapport de M. Marini sur le projet de loi de finances pour 2011 et l'analyse de l'objet du plafonnement effectuée par E. Bokdam-Tognetti dans ses conclusions sur l'affaire CE 7 décembre 2016 n° 386973, Sté G4S International Holding : RJF 3/17 n° 220, concl. (C 220).

⁶ Qualifié comme tel par le rapport précité de M. Marini sur le projet de loi de finances pour 2011.

⁷ Article L. 123-12 du code de commerce.

⁸ Le contribuable, n'étant, ce qui est bien connu, pas tenu de choisir la voie fiscale la plus onéreuse (v., pour une illustration récente du principe : CE, M. et Mme Kemoun, 19 juin 2020, n° 418452, aux tables et à la RJF 10/20 n° 812, concl. A. Iljic C 812).

⁹ Cité par Th. Schmitt, Tribulations des définitions. À la recherche de l'abus de droit : Mél. R. Hertzog, *Economica*, 2010, p. 510.

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.

Ecarter une décision confirmative comme inopposable sur le fondement de l'article L. 64 du LPF nous semble, en pratique, aboutir à une impasse. En effet, soit la décision en cause est simplement ignorée, mais, celle-ci n'ayant, en elle-même, aucun effet de droit, l'administration retombe alors sur la situation préexistante : rien ne bouge, et notamment pas la charge fiscale de l'intéressé - en l'occurrence, les statuts de la SARL MC2D, enregistrés antérieurement à la délibération litigieuse, mettaient à sa charge une obligation positive de clôturer son exercice au 31 janvier 2010, que la société ne pouvait purement et simplement ignorer. Soit la situation du contribuable est reconstituée au regard de la décision qu'il aurait dû prendre, selon l'administration, pour accorder sa situation avec les nouvelles circonstances économiques - en l'espèce, une modification immédiate de la date de clôture annuelle de l'exercice fixée par les statuts pour la reporter au 30 juin 2010. Cette solution nous semble constituer une piste dangereuse, la procédure de l'abus de droit n'ayant pas été conçue pour permettre à l'administration de faire œuvre créatrice en déterminant, à la place du contribuable, les choix de gestion qu'il devrait opérer pour s'adapter au contexte dans lequel s'inscrit son activité. Pour le dire de façon terre-à-terre, l'article L. 64 du LPF arme l'administration d'une gomme, pas d'un crayon.

Même si une telle solution peut paraître tentante, nous peinons, par ailleurs, à analyser la délibération en cause comme une décision « positive » dont l'objet serait de dissocier les dates des clôtures des exercices de la mère du futur groupe et de ses filiales, alignées trois jours plus tôt en vue de l'intégration fiscale. La dissociation ne résulte pas, juridiquement, du choix de la société MC2D de maintenir la date statutaire de clôture de son exercice social, mais de la renonciation des filiales à avancer la date statutaire de clôture de leur propres exercices sociaux dans la foulée de la résiliation des contrats conclus avec le groupe Total, dont l'administration n'a pas mis en cause la justification économique. Et comme nous l'avons dit, il était prévu, dès l'origine, que l'ensemble des sociétés du groupe réalignent les dates de clôture de leurs exercices au 30 juin, ainsi que l'attestent les résolutions adoptées par les procès-verbaux des assemblées générales des différentes filiales du 27 janvier 2010. En maintenant sa date de clôture statutaire au 31 janvier 2010, puis en décidant, lors de l'assemblée générale du 30 juin, de clôturer son deuxième exercice à cette même date, la SARL MC2D s'est donc bornée à mettre en œuvre ce qui était prévu dès le départ, et qui permettait de faire coïncider les dates de clôture de l'ensemble des membres du groupe en vue de l'intégration fiscale. Nous ne voyons donc pas comment en conclure que la délibération de l'assemblée générale de la SARL MC2D, seule visée par la procédure de l'abus de droit, pourrait être considérée comme ayant conduit à modifier la situation de droit et la charge fiscale de la société. Il s'agit bien, en droit et en fait, d'une abstention d'agir, pas d'un acte.

Devant vous, le ministre renonce à défendre sur ce terrain et tente un nouvel angle d'attaque. Mais, contrairement à ce qu'il soutient, la cour ne s'est nullement prononcée sur le caractère abusif de la décision initiale prise par la société MC2D de fixer dans ses statuts la date de clôture des exercices sociaux au 31 janvier de chaque année, mais uniquement sur celle de maintenir cette date après le report du projet d'intégration fiscale. La motivation de l'arrêt correspond parfaitement à la ligne de défense suivie par l'administration en appel, mais aussi, à la motivation de la rectification opérée. Il est vrai que la proposition de rectification avait fait état de l'hypothèse selon laquelle l'intention aurait, dès le départ, été de créer un groupe

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.

intégré à compter du 1^{er} juillet 2010, les sociétés du groupe ayant seulement cherché à donner l'apparence de vouloir commencer l'intégration fiscale au 1^{er} février 2010. Cependant, la thèse d'un montage artificiel, davantage suggérée que franchement affirmée, a été écartée au stade de la réponse aux observations du contribuable, qui reconnaît l'existence d'un projet réel d'intégration au 1^{er} février et indique que l'abus n'est pas constitué par le report de l'intégration mais uniquement par la confirmation de la clôture de l'exercice de la société mère au 31 janvier, consignée dans le procès-verbal de l'assemblée générale du 30 janvier. Il était, au demeurant, difficile d'y souscrire, en l'absence de tout autre indice avancé par l'administration, compte tenu, d'une part, de la modicité de l'économie d'impôt en résultant pour la société mère, au regard de l'ampleur de l'opération, et, d'autre part, de la faculté de prévoir *ab initio* la création de la holding en juin 2010, avec un résultat fiscal identique.

Et en l'absence de montage artificiel, la nouvelle ligne de défense du ministre, selon laquelle le choix initial de fixer la date de clôture du premier exercice de la société MC2D au 31 janvier 2020 serait lui-même abusif, ne tient pas. En effet, ce choix était justifié, du point de vue économique, par le projet d'intégration fiscale au 1^{er} février 2020. Plus radicalement, nous doutons qu'il soit possible, hors l'hypothèse particulière d'un montage impliquant la réalisation d'autres actes, de remettre en cause, sur le terrain de l'abus de droit, la seule détermination, par une société nouvellement créée, de la date de clôture de son exercice social, inscrite dans ses statuts et déclarée lors de son immatriculation¹⁰. S'il est certain que des objectifs fiscaux peuvent, selon une logique d'optimisation, entrer en ligne de compte dans le choix de l'entreprise, l'article L. 64 du LPF ne permet pas à l'administration d'y substituer son propre choix en retenant, *ex nihilo*, une période qui lui semblerait plus convenable pour la bonne gestion de l'entreprise.

Toute autre est la situation d'une société existante, qui modifierait la date habituelle de clôture de son exercice social, dans le seul dessein d'obtenir un avantage fiscal. Le comité de l'abus de droit fiscal a ainsi eu l'occasion, très logiquement, de confirmer le bien-fondé de la mise en œuvre de la procédure de l'abus de droit dans l'hypothèse de sociétés ayant avancé la date de clôture de leur exercice pour faire échec à l'application de l'avenant à la convention fiscale franco-luxembourgeoise prévoyant l'imposition en France de plus-values de cessions d'immeubles situées dans cet Etat pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2008¹¹.

Nous vous proposons donc de juger que la cour a commis une erreur de droit et inexactement qualifié les faits en retenant l'existence d'un abus de droit. Vous pourrez régler au fond le litige et, après avoir constaté que l'administration n'apporte pas la preuve, qui lui incombe, que la clôture du premier exercice social de la société MC2D au 31 janvier 2010 serait constitutive d'un abus, prononcer la décharge de l'imposition en litige.

PCMNC à l'annulation de l'arrêt attaqué et du jugement du tribunal administratif de Rouen, en tant qu'ils se prononcent sur les cotisations supplémentaires mises à la charge de la société

¹⁰ Conformément au 8° de l'article R. 123-53 du code de commerce.

¹¹ Avis n° 2013-29 et 2013-32 (séance du 22 mai 2014).

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.

Comsa au titre de l'exercice clos le 30 juin 2010, à la décharge de ces cotisations, et au versement par l'Etat d'une somme de 3 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du CJA.

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.