

N°352999

Ministre du budget, des comptes publics et de la réforme de l'Etat
c/ SARL Garnier Choiseul Holding

9^{ème} et 10^{ème} sous-sections réunies

Séance du 31 mars 2014

Lecture du 11 avril 2014

CONCLUSIONS

M. Frédéric ALADJIDI, rapporteur public

1 – La société qui est défenderesse dans la présente affaire d'abus de droit, même si son liquidateur n'a pas produit de mémoire, est la même que dans deux décisions récentes:

- d'une part, **CE 17 juillet 2013 n° 352989, 9e et 10e s.-s., min. c/ SARL Garnier Choiseul Holding : RJF 2013, n°1064 – Conclusions F. Aladjidi – Chronique E. Bokdam** sur le régime des sociétés-mères où vous avez donné gain de cause à l'administration ;

- d'autre part, **9JS 25 juillet 2013 Ministre c. SARL Garnier Choiseul Holding, 348371**, sur le régime de l'AF où vous avez donné gain de cause à la société, dans le prolongement de votre décision **CE 7 septembre 2009 n° 305596, 8e et 3e s.-s., Sté Henri G... : RJF 12/09 n° 1139 - concl. L. Olléon BDCF 12/09 n° 142**.

2 – Ici c'est une société intitulée SOBOCO qui est à l'origine du redressement litigieux :

- d'une part, pour avoir perçu en 2001 des AF liés aux dividendes versés par deux sociétés intitulées GASNEUIL et FABIEN B..., suivant la 2^{nde} technique précitée ;

- d'autre part, pour avoir imputé, au titre de 1999 à 2001, des reports déficitaires dans le cadre de l'absorption d'une société intitulée DISSON, suivant une technique différente.

A l'issue d'une VC et suivant la procédure prévue par **l'article L. 64 du LPF**, l'administration a mis des cotisations supplémentaires d'IS au titre de 1999 à 2001 et une pénalité de 80% prévue par **l'article 1729 du CGI**, à la charge d'une SA intitulée LACIL qui était venue aux droits d'une SAS intitulée SOCIETE AGRICOLE DE MAISON BLANCHE, qui avait elle-même absorbé la société SOBOCO.

Après rejet de sa réclamation par l'administration, la société redressée a obtenu la décharge qu'elle demandait par un **jugement du 7 juillet 2009 du TA de Paris**. Le ministre se pourvoit contre **l'arrêt du 29 juillet 2011**, par lequel la CAA de la même ville a rejeté son appel, alors qu'en cours d'instance, il y a eu une TUP de cette société au bénéfice de la défenderesse.

3 - S'agissant des opérations liées à l'AF, vous pourrez, sans difficulté, confirmer l'arrêt attaqué qui a jugé, conformément à votre **décision précitée de 2009 G...**, que la

condition dite « *objective* » en matière de fraude à la loi, issue de votre jurisprudence de **Section du 27 septembre 2006 n° 260050 Sté Janfin : RJF 12/06 n° 1583 avec chronique Y. Bénard p. 1083, concl. L. Olléon BDCF 12/06 n° 156**, n'était pas remplie :

- dès lors, en 1^{er} lieu, qu'il ressort des **TP de la loi de 1965** dont est issu **l'article 158 bis du CGI**, que le législateur a eu uniquement comme objectifs de « *favoriser l'actionnariat des entreprises ainsi que le développement de la place financière de Paris* », qu'ainsi « *le droit à l'AF n'est nullement subordonné à une durée minimum de détention des titres avant ou après la mise en paiement des dividendes auxquels il est attaché* » et, donc, que « *dès lors qu'une société a effectivement la qualité d'actionnaire, les dividendes qu'elle perçoit à raison des titres qu'elle détient ouvrent droit à son profit au bénéfice de l'avoir fiscal qui y est attaché* » ;

- dès lors, en 2nd lieu et ainsi que vous l'aviez indiqué dans la **décision G...** qui portait comme ici sur des achats-revente de titres très rapides après distribution de dividendes, que « *le contexte dans lequel les acquisitions des titres étaient intervenues ne suffisait pas à lui seul à établir que la société n'avait pas effectivement acquis la qualité d'actionnaire* ».

Comme dans le précédent, en effet, les opérations litigieuses consistaient à avoir perçu des AF attachés à des dividendes qui n'avaient, eux-même, subis aucune imposition réelle car celle-ci avait été exactement neutralisée par la MV réalisée en cédant les titres de la société distributrice. Or, pas plus qu'alors, le ministre n'a prouvé que ces opérations auraient présenté un caractère artificiel ou que la société n'aurait pas, en l'absence de risque inhérent à la qualité d'actionnaire, acquis cette qualité, si bien que la cour a pu en déduire, comme vous l'aviez fait, qu'il n'avait pas établi que ces opérations procédaient de la recherche par le contribuable du bénéfice d'une application littérale de **l'article 158 bis du CGI** allant à l'encontre des objectifs poursuivis par ses auteurs.

Vous avez, par ailleurs, déjà écarté, dans **l'affaire de jugeant seule de juillet dernier**, comme l'a relevé la **chronique d'E. Bokdam intitulée « Coquilles et abus de droit : les délices de la conchyliologie »**, les arguments repris ici par le ministre en précisant :

- d'une part, que « *le fait qu'une prise de participation présente un faible risque économique n'a pas pour effet, en lui-même, de supprimer le risque inhérent à la qualité d'actionnaire quel qu'il soit, lequel existe quand bien même la société en question est contrôlée ou dirigée par une personne physique ou morale qui contrôle et dirige par ailleurs plusieurs sociétés* » ;

- et, d'autre part, que « *le fait de vouloir mettre un terme à l'activité d'une société n'est pas de nature à priver cette société, le temps des opérations de dissolution, de l'intention des associés de s'associer qui caractérise le contrat de société en vertu de l'article 1832 du Code civil, ni à faire perdre aux actionnaires leur qualité d'associé* ».

Vous pourrez donc écarter le moyen d'EDD et d'EQJ qui a été soulevé à l'encontre de la partie de l'arrêt relative au 1^{er} chef de redressement.

4 – Si cette affaire a été inscrite devant votre formation de jugement c'est à raison du second chef de redressement qui est, pour sa part, plus original. Les faits qui en sont à

l'origine et qui concernent deux sociétés qui ont été transformées en « *coquilles* » c'est à dire qu'elles n'avaient, lors de leur fusion, ni activité, ni actif autre que liquide, sont les suivants.

a) Dans une 1^{ère} étape, la société SOBOCO, créée en 1994 pour exercer une activité de marchand de bien, s'est trouvée en difficulté financière car l'unique immeuble qu'elle avait acquis, pour 150 MF environ grâce à un emprunt, à Paris, en février de cette année, c-a-d lors d'une accalmie de la crise immobilière des années 90, n'a fait que perdre de la valeur :

- Le **15 décembre 1995**, elle a apporté cet immeuble à une SCI en échange de titres de cette dernière, dont la dépréciation continue, avec les charges d'intérêt de l'emprunt contracté, ont généré des résultats fiscaux compris entre - 6 et - 7 MF pour chacun des exercices clos de 1994 à 1997, avec des provisions sur titre qui approchaient déjà, fin 1996, 60 MF ;

- Le **19 juin 1997**, l'objet social de la société a été étendu « *aux activités financières et notamment à l'investissement dans les valeurs mobilières et aux prises de participations dans toutes sociétés* » sans que de nouvelles opérations ne soient entreprises;

- Et ce n'est qu'au **30 décembre 1998** qu'une MV de 63 MF est devenue définitive pour la société SOBOCO puisqu'elle a, alors, cédé les titres de la SCI, ou plutôt bradé ceux-ci car on sait, rétrospectivement, que c'était juste avant la remontée de l'immobilier.

b) Dans la 2^{ème} étape, la société mère de SOBOCO a cherché à « solder ses comptes » à l'égard d'une société dont l'unique intérêt, faute de disposer désormais d'un quelconque actif, était d'avoir accumulé, au total, près de 95 MF de reports déficitaires :

- On ne sait dans quelle condition l'emprunt initialement souscrit a pu être remboursé, mais toujours est-il qu'il l'a rapidement été, sans doute au détriment des actionnaires ;

- Le **13 avril 1999**, la société SOBOCO, qui n'avait plus à son bilan qu'une créance d'à peine 5 MF sur sa société mère, qui lui a été remboursée le lendemain, a été rachetée par une société présidée par M. M... L... pour une valeur à peine supérieure à 5 MF ;

c) La 3^{ème} et dernière étape, se décompose en deux temps :

- Dès le **15 juillet 1999**, le nouveau dirigeant de la société SOBOCO a fait acquérir par celle-ci, pour 55 MF environ, grâce à une avance de près de 50 MF d'une société de financement qu'il dirigeait également, la société DISSON, qui présentait la particularité, après avoir exercé dans un tout autre domaine, la distribution d'accessoires automobiles, d'avoir cédé le **10 mai 1999** une importante participation dans ce secteur dont les dividendes constituait l'essentiel de ses revenus, d'avoir fait, à cette occasion, une PV d'environ 90 MF et, enfin, 15 jours avant son rachat, d'avoir liquidé, le **30 juin 1999**, tous ses actifs et d'avoir remboursé ses dettes, pour réduire son bilan à une disponibilité de 85 MF, potentiellement grevée de l'imposition de sa PV pour environ 30 MF ;

- Enfin, le **25 octobre 1999**, les deux sociétés fusionnaient avec effet rétroactif au 1^{er} janvier 1999, ce qui permettaient à la SOBOCO qui avait absorbé DISSON, d'imputer, en application du **I de l'article 209 du CGI**, sur le résultat bénéficiaire de cette dernière, dès 1999 pour l'essentiel, son report déficitaire et, ainsi, de ne pas payer les 30 MF précités.

5 – Si l'on résume, en deux points, le régime des reports déficitaires en cas d'absorption d'une société par une autre, comme l'a fait **O. Fouquet**, dans ses **conclusions sur la décision CE 21 mars 1986 Sté Auriège, n° 53002: RJF 1986, n°470** :

- « Les déficits antérieurs subis par la société absorbée ne peuvent être déduits des résultats de la société absorbante, sauf agrément ministériel donné dans les conditions prévues par l'article 209-II du CGI. En effet, il n'y a pas identité entre la société absorbée et la société absorbante » (cf. CE 1er février 1978 n° 3402: RJF 3/78 n° 74).

- « Les déficits antérieurs subis par la société absorbante peuvent, en revanche, être déduits des résultats de cette société, sauf si la société absorbante a changé d'identité à l'occasion de la fusion ou si l'opération de fusion a été faite exclusivement dans le but de faire échapper à l'impôt les bénéfices de la société absorbée. Toutefois, la société absorbante peut éventuellement solliciter un agrément ministériel dont l'octroi la met à l'abri de toute contestation ultérieure du report déficitaire »

Même si la situation où une société fortement « déficitaire » en absorbe une qui est « bénéficiaire » relève plutôt du cas d'école, qui n'a été rendu possible, ici que par l'avance financière intra-groupe qui a été accordée à la 1^{ère}, elle n'est pas sans précédent, puisqu'elle s'est précisément présentée dans cette **affaire de 1986** où il se trouvait, par ailleurs, que la société absorbée avait un CA cinq fois supérieur à celui de la société absorbante.

Vous avez alors jugé que « L'absorption d'une société par une autre société réalisant un CA nettement moins important, alors que l'opération inverse eût été possible et aurait interdit, sauf agrément, tout report déficitaire, ne constitue pas un abus de droit dès lors que l'absorption n'a pas eu de caractère fictif et répondait à un intérêt économique ».

La principale question nous semble donc, s'agissant de l'abus de droit par fraude à la loi, de savoir si l'absorption elle-même, plus que le sens dans lequel elle est intervenue, remplissait au regard des deux conditions explicitées par votre décision **CE 28 février 2007 Ministre c/ P... n° 284566: RJF 5/07 n° 599, conclusions L. Vallée BDCF 5/07 n° 61**;

- non pas tant s'il y avait « recherche du bénéfice d'une application littérale des textes à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs » ;

- mais de vérifier que les actes en cause « n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, s'il n'avait pas passé ces actes, aurait normalement supportées, eu égard à sa situation ou à ses activités réelles ».

6 – Dans votre **décision de réunies de 2013 Min. c/ SARL Garnier Choiseul Holding**, vous avez censuré pour EQJ une cour qui avait jugé que des opérations n'avaient pas poursuivi un « but exclusivement fiscal », en s'appuyant sur une amélioration de trésorerie, en vous fondant sur le fait « qu'il ressortait des pièces du dossier qui lui était soumis que ce gain de trésorerie était négligeable et sans commune mesure avec l'avantage fiscal retiré des opérations ».

Nous avons rappelé que le but « exclusivement » et non « essentiellement » fiscal est une condition cardinale de votre jurisprudence sur l'abus de droit par fraude à la loi. Mais nous avons justifié la solution adoptée pour deux raisons tenant :

- d'une part au « caractère très limité de la décote, en valeur absolue et, a fortiori en valeur relative (2%), pour estimer que l'intérêt qu'elle représentait était négligeable en l'espèce (cf. **CE 10 novembre 1993 n° 62445, 8e et 9e s.-s., G... : RJF 1/94 n° 68, concl. O. Fouquet BDCF 8/42 p. 30** pour un raisonnement comparable s'agissant d'un autre abus de droit à propos d'un loyer modeste qui avait été perçu en sus du but fiscal). »

- d'autre part, au fait qu'il s'agissait, « au demeurant, plus d'un effet collatéral positif de l'opération que d'un but en vue duquel elle a été conduite, conformément à la logique retenue par la décision **CE 18 mai 2005 n° 267087 min. c/ Sté Sagal : RJF 8-9/05, n° 910, - concl. Collin au BDCF 8-9/05 n° 110 - chronique Y. Bénard RJF 12/05 p. 943** où vous ne vous êtes pas arrêtés à l'intérêt non fiscal que pouvait représenter la création d'une filiale au Luxembourg (fonctionnement plus souple, meilleurs placements et économies d'échelle qui étaient, il est vrai contestés par l'administration) pour estimer qu'elle participait d'un « montage purement artificiel » ».

7 - Ici, la cour a estimé que l'administration n'apportait pas la preuve que la fusion-absorption « a été conçue et mise en oeuvre à des fins exclusivement fiscales », en relevant :

- que « cette opération a eu pour effet de permettre une simplification des structures et de la gestion comptable et financière des deux sociétés »

- que « la société fait également valoir, sans être sérieusement contestée, qu'en l'absence de fusion avec la société Disson, elle aurait pu être contrainte à une dissolution » ;

- qu'enfin, « la fusion a également permis à la société Soboco de disposer de la trésorerie de la société Disson qui s'élevait à 85 003 928 F et d'augmenter de la sorte ses résultats grâce à la rémunération prévue par la convention de trésorerie du groupe L... » ;

En revanche, elle n'a pas mis en avant le moindre intérêt stratégique, ce qui était inévitable, dans la mesure où les deux sociétés étaient, comme nous l'avons dit des coquilles et avaient, au surplus, exercé leur activité, dans des domaines qui n'avaient rien à voir.

8 – Compte tenu de cet absence d'intérêt stratégique, il nous semble que, comme dans le précédent, la cour a commis une EQJ, s'agissant de la condition « subjective », puisque l'intérêt économique sur lequel, elle s'est fondée, à le supposer établi, était également « négligeable et sans commune mesure avec l'avantage fiscal retiré des opérations » :

- S'agissant du 1^{er} motif allégué de simplification il manque en fait si l'on évite la « myopie » évoquée par **E. Bokdam** dans sa **chronique précitée** et que l'on considère, ce qui nous semble une évidence, que l'objectif poursuivi par la fusion-absorption du **25 octobre 1999** ne peut être appréciée qu'en tenant compte du fait que cette opération est la dernière d'une séquence qui a aussi été marquée, au cours du même exercice, par le changement d'actionnaire de la société SOBOCO le **13 avril** et par l'acquisition de la société DISSON le **15 juillet** ;

- s'agissant du fait que ces opérations ont permis d'éviter la dissolution de la société SOBOCO, il n'est pas déterminant, comme vous l'avez, tout dernièrement jugé, dans votre **décision CE 12 mars 2014 Mme L..., n°354173** où vous avez retenu l'existence d'un « but exclusivement fiscal » dans une cession de titre en précisant que ceci valait « alors même que

les cessions de titres représentent une modalité habituelle de transmission de sociétés » pour écarter un argument, tout à fait, comparable du contribuable alors en cause ;

- s'agissant, enfin, de l'avantage de trésorerie, il aurait été inexistant si l'avantage fiscal lié à l'imputation du report déficitaire n'avait pas été obtenu puisqu'il aurait, alors, fallu utiliser 30 des 85 MF, pour régler l'imposition due au titre des PV et que les 55 MF restant auraient alors correspondu, à peu de chose près, à la somme qui avait été prêtée en sens inverse au sein du groupe : il s'agit donc clairement d'un pur effet collatéral de l'avantage fiscal de 30 MF.

Nous sommes donc dans une situation différente de l'affaire **CE 31 juillet 2009 n° 290971, B... : RJF 12/09 n° 1141 conclusions J. Boucher BDCF 12/09 n° 144** où, s'agissant, de la création d'une SEP qui avait pour effet, et unique but selon l'administration, de permettre l'imputation de déficits d'entreprises en difficulté, reprises en location-gérance, vous aviez pu identifier un véritable objectif non fiscal, qui tenait, en l'espèce, notamment au fait que le schéma de financement en cause, qui était destiné à permettre la reprise desdites entreprises, répondait aux exigences d'un établissement de crédit qui subordonnait l'octroi de ses concours à un engagement personnel du contribuable. La censure paraît donc imparable.

9 – S'agissant de l'imputation des reports déficitaires, la cour a, toutefois, écarté non seulement l'argumentation qui précède dans une sous-partie « *en ce qui concerne la fusion* » mais aussi, dans une sous-partie qu'elle a examinée auparavant « *en ce qui concerne les déficits* », un second terrain de redressement que l'administration avait soulevé, de manière ambiguë dans la NR mais plus clairement depuis sa défense de 1^{ère} instance.

Celui-ci était tiré de ce qu'avant que n'intervienne la fusion-absorption, la société SOBOCO aurait subi plusieurs « *changement de l'objet social ou d'activité réelle* », au sens du **5 de l'article 221 du CGI**, d'abord en cédant l'immeuble à la SCI en 1995, puis en modifiant son objet social en 1997, et enfin en devenant une coquille vide.

Ceci aurait emporté, selon l'administration, « *cessation d'entreprise* » en application de ces dispositions et, perte du droit à imputer les reports déficitaires, sans même qu'il y ait lieu de se placer sur le terrain de l'abus de droit, puisque vous jugez, depuis votre décision **CE 29 novembre 1972 Société X..., 81954 au recueil**, que cette imputation est « *subordonnée à la condition que la personne de l'exploitant et l'objet de l'entreprise soient restés les mêmes* ».

10 – Dans une décision **CE 18 novembre 1985, n° 43321, Etablissements Beauvallet : RJF 1/86 n° 31, concl. Fouquet : JCP Ed. E 1986-II-14680 avec note C. David**, vous avez, expressément admis la coexistence de ces deux terrains de redressement en jugeant, dans un cas où l'administration avait soutenu, en vain, qu'une entreprise avait changé d'identité au sens de la jurisprudence précitée, qu'elle demeurerait en droit d'invoquer un abus de droit.

a) Il est vrai que, depuis lors, vous avez précisé dans votre **décision CE 5 mars 2007 n° 284457, Selarl Pharmacie des Chalonges : RJF 5/07 n° 600 avec conclusions P. Collin p. 426**, que « *même lorsque le contribuable conclut un contrat dans l'unique but d'atténuer ses charges fiscales, celui-ci ne peut pas constituer un abus de droit au sens de ces dispositions lorsque la charge fiscale de l'intéressé ne se trouve en réalité pas modifiée par cet acte* ».

Et comme *V. Daumas*, dans sa *chronique « Abus de droit : derniers développements jurisprudentiels »* commentant notamment votre décision **CE 6 octobre 2010 n° 299986, 10e et 9e s.-s., K... : RJF 2011, n°77**, « nous croyons qu'un contribuable redressé par l'administration sur le fondement de l'article L 64 du LPF en raison d'un montage pourrait se défendre en faisant valoir que celui-ci n'a, au final, pas diminué ses charges fiscales ».

b) Ceci ne va, toutefois, pas selon nous, compte tenu du principe « *nemo auditur* » jusqu'à admettre que le contribuable puisse se prévaloir de ce qu'à supposer que l'acte concerné par l'abus de droit soit écarté, il aurait été redevable de l'impôt. Autrement dit, il ne nous semble pas qu'il faille écarter tout autre terrain de redressement alternatif à la procédure d'abus de droit avant d'admettre le recours à celle-ci.

Au cas d'espèce, à supposer que vous estimiez, comme dans la décision **CE 30 juin 2010 n° 308531, SA Compagnie Financière Montrachet : RJF 2010, n°1001**, que du fait de sa transformation en holding financière, la société SOBOCO avait été privée de son droit à imputer ses reports déficitaires antérieurs, il n'en reste pas moins, que la fusion absorption avec la société DISSON lui a permis d'acheter une société avec une décote de 30 MF correspondant à une imposition latente dont elle a évité le paiement jusqu'au redressement.

11 – Si vous nous suivez vous pourrez donc annuler l'arrêt en tant qu'il porte sur la totalité du 2nd chef de redressement et réglant l'affaire au fond, dans cette mesure, annuler, également sur ce point, le **jugement du TA de Paris** qui s'était fondé, en substance, sur un motif, absurde s'agissant de sociétés fusionnées, tiré de ce que « *qu'en réalité, seule la société Disson, société absorbée, a tiré un avantage fiscal de l'opération litigieuse* » alors, au surplus, qu'il avait relevé que, cette société avait été acquise avec la décote précitée.

Vous pourriez, alors, vous prononcer pour faire reste de droit, et même si elle n'était pas contestée par la société redressée sur la condition dite « *objective* » que ni le TA ni la cour, compte tenu de leur position sur la condition dite « *subjective* » n'avaient eu à examiner.

En l'espèce, il est clair que si l'imputation des reports déficitaires litigieux résulte d'une application littérale du **I de l'article 229 du CGI**, elle va à l'encontre de l'intention de ses auteurs, compte tenu du sens dans lequel est intervenue la fusion-absorption, la société SOBOCO ayant été dispensée d'obtenir l'agrément qui, s'il avait dû être sollicité, aurait pu lui être légalement refusé.

Il nous semble qu'au titre de l'effet dévolutif, vous n'aurez, en tout cas, pas d'autre moyen tendant à la décharge à écarter car le seul qui avait été soulevé, à propos des pénalités de **l'article 1729 du CGI**, renvoyait au 1^{er} chef de redressement relatif à l'avoir fiscal.

Et, compte tenu du caractère partiel des annulations et de l'absence de défense en cassation, vous n'aurez, selon nous, à vous prononcer sur aucune demande au titre de **l'article L. 761-1 du CJA**.

12 - Et PMNC :

- à l'annulation de l'arrêt attaqué et du jugement de 1^{ère} instance en tant qu'ils portent sur le redressement relatif, au titre des exercices clos de 1999 à 2001, à l'imputation des reports déficitaires de la société Soboco ;

- à la remise à la charge des cotisations d'impôt sur les sociétés, des contributions additionnelles à cet impôt ainsi que les pénalités correspondant à ce chef de redressement ;

- et au rejet du surplus des conclusions du pourvoi.