

Macronique notariale

Changement de forme d'une société : optimisation fiscale ou abus de droit ?

Nous allons démontrer à travers un cas de jurisprudence, les critères posés par le Conseil d'Etat pour distinguer l'optimisation fiscale de l'abus de droit au sujet d'une transformation de la forme d'une société de capitaux assujettie à l'impôt sur les sociétés en société en nom collectif transluide fiscalement.



par Bruno Bédaride, notaire

Après l'acquisition en septembre 1997 par le groupe Casino de la totalité du capital d'une société holding, société mère d'un groupe d'enseignes commerciales fiscalement intégrées, il a été procédé à la réorganisation du groupe, sans que les filiales de cette holding ne soient intégrées dans le groupe Casino, mais qui ont été apportées à deux sous-holdings créées en juin 1998, elles-mêmes détenues par deux sociétés mères à concurrence de 70% (A) et 30% (B) respectivement.

Dans le cadre de celle-ci, il a été décidé de transformer la forme juridique de société par actions en société en nom collectif d'une filiale (devenue SNC Distribution Leader Price) détenue par ces deux entités A et B. Le but était de permettre de faire remonter l'imposition de ses résultats dans ceux des sociétés mères par le jeu de la translucidité fiscale, dont l'une possédait des déficits, ce qui a permis de les imputer en franchise d'impôts dans la société A.

Puis, le 30 juin 1999, la SNC a été apportée à l'une de deux sous-holdings avec une prise d'effet rétroactive au premier janvier 1999.

A l'issue de cette réorganisation, l'administration fiscale a opéré une vérification de comptabilité sur les exercices clos en 1998 et 1999. Elle a remis en cause la répartition du résultat réalisé par la SNC et a considéré que l'opération ne lui était pas opposable car constitutive d'un abus de droit.

La société A a saisi les juges du fond en vue de demander l'annulation de la décision de l'administration fiscale et la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés afin de faire annuler la décision de l'administration fiscale.

Les juges du fond ont confirmé la décision de l'administration fiscale. En effet, ils ont admis que la transformation de société était constitutive d'un abus de droit car "ne peuvent être opposées à l'administration des impôts, les actes qui dissimulent la portée véritable d'un contrat ou d'une convention à l'aide de clause (...) qui déguisent soit une réalisation, soit un transfert de bénéfice ou de revenus". En d'autres termes, les juges du fond ont considéré que la transformation de la SA en SNC avait pour objectif de transférer les bénéfices d'une filiale à sa mère et que par conséquent ces actes n'étaient pas opposables à l'administration.

Le Conseil d'Etat s'est prononcé dans son arrêt du 15 février 2016, sur la qualification d'abus de droit en présence d'une transformation de société anonyme en société en nom collectif dans l'objectif exclusif de bénéficier des effets de la translucidité fiscale. Ainsi, le Conseil d'Etat a contrôlé la qualification juridique des faits sur la notion de l'abus de droit.

Il rappelle ce qu'il faut entendre par abus de droit. Il précise qu'il s'agit d'un acte ayant un caractère fictif ou que la recherche escomptée par l'acte est l'obtention d'un résultat distinct de celui recherché à l'origine par le rédacteur de l'acte.

Ainsi, deux types de situation sont visées :

- l'abus de droit par fictivité de la situation ;
- et l'abus de droit par fraude à la loi (interprétation frauduleuse des textes).

En l'espèce, c'est la seconde situation qui était visée, c'est-à-dire l'abus de droit par fraude à la loi. Afin de le caractériser correctement, il faut démontrer la présence d'une part, d'un critère objectif, qui se traduit par la recherche d'un bénéfice en raison d'une application détournée des textes, et d'autre part, d'un critère subjectif, qui se caractérise par la recherche exclusive d'avantage fiscal. Ces deux éléments constituent un abus de droit par fraude à la loi.

Il se distingue de l'abus de droit par fictivité où sa seule preuve suffit à le caractériser.

Le Conseil d'Etat affirme donc qu'il ne faut pas confondre l'abus de droit et l'optimisation fiscale. En effet, l'arrêt précise qu'il n'y a abus de droit qu'en présence d'une série d'actes cohérents et convergents passés en vue de créer une situation juridique artificielle aux seuls fins d'entrer dans les prévisions d'une disposition fiscale favorable, telle que la translucidité au cas d'espèce. A contrario, la simple optimisation fiscale se caractérise par la mise en place d'un simple avantage fiscal.

“Il n'y a abus de droit qu'en présence d'une série d'actes cohérents et convergents passés en vue de créer une situation juridique artificielle aux seuls fins d'entrer dans les prévisions d'une disposition fiscale favorable”

Cette affaire doit être rapprochée de la décision RMC France rendue par la Cour de cassation le 10 décembre 1996 en matière de droits d'enregistrement. Dans cette affaire, une SARL décida simultanément de se transformer en société anonyme et d'augmenter son capital. La transformation préalable à l'augmentation de capital permit une économie d'impôt car les droits d'enregistrement sont moins importants en présence d'une cession d'actions qu'en présence d'une cession de parts sociales. Après l'augmentation de capital, la SA conserva sa nouvelle forme juridique, de sorte qu'aucune fictivité ne pouvait être caractérisée. La Cour de cassation jugea que la transformation était régulière et effective car elle entraînait des effets multiples excluant le but exclusivement fiscal.

En conclusion, il faut préciser que tant dans l'arrêt RMC France que dans la décision SNC Distribution Leader Price du 15 février 2016, l'élément objectif, constitutif de la fraude à la loi n'était pas rempli. En effet, aucun texte du Code Général des Impôts n'avait été détourné.

Néanmoins, les deux arrêts se distinguent sur le terrain de l'élément subjectif :

- dans l'arrêt RMC la stratégie mise en œuvre avait des effets multiples (absence de caractérisation de l'élément subjectif) ;
- dans l'arrêt SNC Distribution Leader Price, la stratégie mise en place était caractérisée par un but exclusivement fiscal (l'élément subjectif est caractérisé).

Par conséquent, dans cet arrêt du 15 février 2016, l'abus de droit par fraude à la loi n'était pas caractérisé car, quand bien même l'élément subjectif était bien présent, il manquait l'élément objectif.

Pour en savoir plus sur cette jurisprudence, voir notre actualité détaillée :

Changement de forme juridique d'une société et abus de droit

La Cour de Justice de l'Union Européenne délimite la frontière entre la fraude et l'optimisation fiscales

Par Bruno Bédaride

Publié le 19/05/2016

Rubriques : Finance & Gestion | Macronique notariale, par Bruno Bédaride