

N O T E

Le périmètre de l'Abus de Droit

Olivier FOUQUET

**Président de la Section des Finances
du Conseil d'Etat**

La jurisprudence fiscale des six derniers mois sur l'abus de droit et la fraude à la loi aura été exceptionnellement abondante et intéressante.

La décision du 5 mars 2007 n° 284457, SELARL Pharmacie de Chalonges : Juris-Data n° 2007- , rendue aux conclusions de Pierre Collin (publiées à la RJF 5/07) complète l'édifice. Elle est en quelque sorte la contre-épreuve de la décision Min. c/ Société Bank of Scotland (CE 29 décembre 2006 n° 283314 : Juris-Data n° 2006-081065 ; Dr. fisc. 2007, n° 4, comm. 87, concl. F. Sénors, note O. Fouquet).

Dans cette dernière espèce, le Conseil d'Etat exposait les circonstances dans lesquelles, lorsque le contribuable poursuit un but exclusivement fiscal, l'administration est tenue de recourir à la procédure de répression des abus de droit.

Dans la présente espèce, le Conseil d'Etat expose à l'inverse les circonstances dans lesquelles, même lorsque le contribuable poursuit un but exclusivement fiscal, l'administration n'est pas en droit de recourir à la procédure de répression des abus de droit.

1. Les faits sont les suivants. Le 22 décembre 1993, Mme Bigourdan a apporté son officine de pharmacie, qu'elle exploitait jusqu'alors individuellement, à une SELARL constituée à cet effet et dénommée SELARL Pharmacie de Chalonges. L'apport a été évalué et comptabilisé dans les écritures de la SELARL à 5 040 000 F dont 4 900 000 F représentaient la valeur des éléments incorporels du fonds de commerce. Mme Bigourdan a déclaré la plus-value correspondante. Elle a cherché à céder ensuite son officine. Elle a trouvé un acquéreur à l'automne 1994. Elle s'est alors avisée que, compte tenu du prix de cession qu'elle était susceptible d'obtenir, la SELARL risquait d'être imposée sur une plus-value professionnelle importante susceptible d'être taxée à un taux plus élevé que celui applicable à la plus-value réalisée sur l'apport effectué en 1993. La société a donc décidé lors d'une assemblée

générale du 12 janvier 1995 de rectifier la valeur comptabilisée de l'apport effectué en 1963 pour la porter à 8 241 000 F. La société qui a cédé l'officine en février 1995 pour un prix de 9 000 000 F, n'a donc déclaré qu'une plus-value professionnelle réduite (339 000 F), en prenant comme prix de revient la valeur révisée rétroactivement de l'apport effectué en 1993.

L'administration a contesté la décision de 1995 de la société revalorisant l'apport effectué en 1993, en utilisant la procédure de répression des abus de droit pour soutenir que cette décision ne lui était pas opposable dès lors qu'elle n'avait qu'un motif exclusivement fiscal.

La cour administrative d'appel de Nantes, par son arrêt n° 02NT01538 du 4 mai 2005, a donné raison à l'administration. La cour a raisonné en deux temps. En premier lieu, elle a jugé que la société, par la délibération de son assemblée générale du 12 janvier 1995, n'avait pas réparé une erreur comptable rectifiable dès lors que, à la date où l'apport avait été fait, la société n'était pas tenue de le comptabiliser à sa valeur réelle. En second lieu, elle a estimé que la décision de revaloriser rétroactivement l'apport avait eu pour seul but de réduire la charge fiscale globale supportée par Mme Bigourdan, en augmentant la plus-value d'apport et en réduisant la plus-value de cession (imposée à un taux moins favorable que la plus-value d'apport).

2. Par sa décision du 5 mars 2007, le Conseil d'Etat a infirmé le raisonnement de la cour et jugé que le supplément d'imposition ne pouvait pas être fondé sur l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

La Haute juridiction ne s'est pas prononcée explicitement sur l'existence d'une erreur comptable rectifiable. A notre avis, son raisonnement implique le refus de reconnaître en l'espèce une telle erreur. En effet, à la date de l'apport en 1993 et à celle de la révision de sa valorisation en 1995, il ne résultait pas de l'article 38 *quinquies* de l'annexe III du code général des impôts combiné avec l'article 321-2 du plan comptable général une quelconque obligation de valoriser l'apport à sa valeur vénale. La valeur de l'apport était, sauf cas particulier, celle que les parties avaient choisi de faire figurer dans le traité d'apport. Dès lors la circonstance de cette valeur ne correspondait pas à la valeur vénale, ne pouvait pas caractériser une erreur comptable. On rappellera que, depuis le 1^{er} janvier 2005, le règlement n° 2004-06 du CRC du 23 novembre 2004 a imposé une seule méthode de valorisation, fonction d'une situation donnée (cf. CE 8 juin 2005 n° 270967, SAS Sofinad : Juris-Data n° 2005- ; Dr. fisc. 2005, n° , comm. , concl. L. Vallée RJF 8-9/05 p. 577).

Pour autant, il n'est pas évident qu'à l'époque, une telle revalorisation d'un apport eût été interdite par le droit commercial et le droit comptable. Dès lors que la règle essentielle était celle de la parité entre la valeur de l'apport et celle de la contrepartie, on peut raisonnablement soutenir que les commissaires aux comptes n'auraient pas eu de motif de principe pour s'opposer à une telle décision de revalorisation. Autrement dit, la décision de revalorisation de l'apport, si elle ne pouvait avoir pour objet de réparer une erreur comptable rectifiable, ne constituait pas pour autant une décision de gestion irrégulière.

Le Conseil d'Etat s'est alors interrogé, de façon explicite, sur les effets de la décision de revalorisation de l'apport. Pour produire les conséquences fiscales souhaitées par le contribuable, la décision de 1995 devait rétroagir non seulement juridiquement, mais aussi fiscalement jusqu'à la date de l'apport effectué en 1993. Or, depuis la célèbre décision CE 12 juillet 1974, Section, n° 81753 : Dr. fisc. 1974, n° 49, comm. 1525 concl. D. Mandelkern ; Dupont 11/74 p. 385, un acte conventionnel rétroactif (en l'espèce il s'agissait d'un traité de fusion) ne peut avoir d'effets fiscaux rétroactifs que dans les limites de l'exercice fiscal au cours duquel l'acte a été conclu. Cette solution a depuis été appliquée au cas de l'apport en société : CE 28 février 1997 n° 141459-150985, ministre c/ Mme Pinaton : Juris-Data n° 1997- ; Dr. fisc. 1997, n° , comm. , RJF 4/97 n° 313 ; concl. J. Arrighi de Casanova BDCF 2/97 n°34 ; obs. Y. de Givré BGFE 2/97 p. 6. Dès lors, la rectification le 12 janvier 1995 de la valeur de l'apport effectué en 1993 ne pouvait rétroagir au-delà de l'ouverture de l'exercice 1995. L'apport demeurant comptabilisé pour sa valeur initiale au 31 décembre 1994, conservait cette même valeur au bilan d'ouverture de l'exercice 1995, de sorte que la rectification de sa valeur le 12 janvier 1995 avait eu pour effet de majorer à due concurrence le bénéfice de l'exercice 1995 en cours, imposable au taux ordinaire. Cette rectification de la valeur comptabilisée en 1993 n'était, en effet, par construction, la contrepartie d'aucun complément d'apport. La rectification produisait ainsi les mêmes effets qu'une réévaluation libre d'un fonds de commerce (cf. CE 23 janvier 1985 n° 52349 : Dr. fisc. 1985, n° , comm. , RJF 3/85 n° 358), bien que juridiquement et comptablement elle en fût distincte (la réévaluation libre était interdite comptablement pour les éléments incorporels).

3. C'est à ce stade que la décision du Conseil d'Etat apporte une innovation. La cour, comme l'administration, avait estimé que la procédure de répression des abus de droit devait être nécessairement utilisée pour écarter l'acte rectifiant l'acte initial d'apport. Le Conseil d'Etat répond que non et casse l'arrêt de la cour pour erreur de qualification juridique. Selon la Haute juridiction, dès lors que l'administration pouvait imposer au taux normal l'écart entre la valeur primitivement comptabilisée de l'apport et celle fixée par l'acte rectificatif, elle n'était pas en droit de recourir à la

procédure de répression des abus de droit alors même qu'il ne faisait guère de doute que l'acte rectificatif avait été inspiré par un mobile exclusivement fiscal.

La décision reprend le considérant de principe de la décision Société Janfin (CE, sect., 27 septembre 2006, n° 260050 : Juris-Data n° 2006-081020 ; Dr. fisc. 2006, n° 47, comm. L. Olléon, étude 65 « Fraude à la loi et abus de droit » par O. Fouquet ; RJF 12/06 n° 1583, p. 1083 chron. Y. Bénard ; BGFE 6/06 p. 1 chron. A. d'Hieux-Lardon et T. Lefebvre), et ajoute un considérant nouveau dans sa jurisprudence selon lequel « 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 des dispositions précitées lorsque la charge fiscale de l'intéressé ne se trouve en réalité pas modifiée par cet acte ».

Le raisonnement du Conseil d'Etat obéit à une conception stricte de l'abus de droit. On sait avec certitude depuis la décision Min. / Société Sagal (CE 18 mai 2005, n° 267087 : Juris-Data n° 2005-080715 ; Dr. fisc. 2005, n° 44/45, comm. 762, concl. P. Collin ; rev. Adm. 2005 p. 482, obs. O. Fouquet ; RJF 5/06 p. 383, obs. O. Fouquet ; BGFE 4/05 p. 21 obs. N. Chahid-Nourai) que la poursuite d'un but exclusivement fiscal ne suffit plus à caractériser l'existence d'un abus de droit. Encore faut-il que le mobile exclusivement fiscal se traduise par un montage dépourvu de substance juridique ou économique. La décision SELARL Pharmacie de Chalonges indique en outre que dans l'hypothèse où le contribuable prend des décisions ou passe des actes dont il estime à tort qu'ils lui permettront d'atténuer son imposition, l'administration doit se borner à rectifier les conséquences fiscales erronées que l'intéressé a tirées de ses décisions ou actes, sans recours possible à la procédure de répression des abus de droit.

La solution est logique. Si le Conseil d'Etat avait choisi de laisser, dans un tel cas, à l'administration le choix de recourir ou non à la procédure de répression des abus de droit, il aurait ainsi donné au service le pouvoir discrétionnaire d'infliger ou non au contribuable des pénalités pour abus de droit au taux de 80 %. Un tel choix aurait déséquilibré le dialogue entre le vérificateur et le contribuable.

En outre, on ne voit pas pourquoi le juge aurait reconnu à l'administration le droit d'écarter, sur le terrain de l'abus de droit, une décision ou un acte qui n'a pas, même si le contribuable a cru le contraire, d'incidence fiscale. La solution rejoint ainsi une jurisprudence résultant d'une décision CE 9 décembre 1992 (n° 71859, Ravot : Juris-Data 1992 -, Dr. fisc. 1993, n° , comm. ; RJF 2/93 n° 207 ; voir également Rev. trim. dr. commercial 2/07 obs. P. Collin) par laquelle le Conseil d'Etat avait jugé que l'administration n'apportait pas la preuve de l'existence d'un abus de droit dès lors que la charge fiscale supportée par le

contribuable et par d'autres contribuables était sensiblement le même que celle qu'aurait supportée l'intéressé seul en l'absence d'opérations intercalaires. Mais la décision SELARL Pharmacie de Chalonges a une portée de principe plus importante puisqu'elle délimite le champ de l'abus de droit, alors que le précédent Ravot se situait sur le terrain de la preuve de l'abus de droit.

Le Conseil d'Etat a choisi de renvoyer l'affaire à la cour pour qu'elle règle définitivement l'affaire. Mais les motifs de la décision vont, nous l'avons vu, dans le sens du maintien d'une imposition. En revanche, la pénalité de 80 % pour abus de droit tombe nécessairement. Le maintien d'une pénalité par voie de substitution de base légale, en supposant que la nouvelle pénalité soit légalement fondée, est subordonné au respect des conditions strictes fixées par la jurisprudence (CE sect., 1^{er} octobre 1999, n° 170598, Association pour l'unification du christianisme mondial : Juris-Data n° 1999 - , Dr. fisc. 2000, n° , comm. ; RJF 11/99 concl. G. Bachelier p. 836).

En définitive, lorsque, le contribuable réussit son optimisation, il échappe à l'abus de droit. Lorsqu'il rate complètement son optimisation au point que celle-ci ne peut lui procurer formellement aucun avantage fiscal, il échappe également à l'abus de droit. Il faut donc être très habile ou très maladroit. En revanche, le contribuable moyennement maladroit, quant à lui, succombera.

Olivier **FOUQUET**

Président de la Section des Finances
du Conseil d'Etat