

N° 455794

Ministre de l'économie, des finances et de la relance cl Mme Laetitia

8^{ème} et 3^{ème} chambres réunies

Séance du 28 janvier 2022

Décision du 11 février 2022

CONCLUSIONS

Mme Karin CIAVALDINL Rapporteur public

1. Le 24 juin 2021, la cour administrative d'appel de Paris a rendu six arrêts concernant la situation fiscale de M. Jean-Philippe XXX (Johnny Hallyday) ou de sociétés qui lui étaient liées. Dans cinq affaires concernant ces sociétés, dont certaines font l'objet d'un pourvoi, la cour a rejeté l'appel des requérantes. Dans la sixième affaire, se rapportant à l'imposition à l'impôt sur le revenu de M. et Mme XXX, le tribunal administratif de Paris avait rejeté la demande en décharge présentée par les contribuables, mais la cour de Paris a fait droit à l'appel formé par Mme Laetitia XXX et la succession de M. XXX et a prononcé la décharge des impositions supplémentaires en litige, qui s'élèvent, en droits, à 195 000 euros pour l'année 2010 et à 120 000 euros pour l'année 2011.

2. En mai 2009, Johnny Hallyday s'est lancé dans sa tournée «M'arrêter là », interrompue en décembre à la suite de problèmes de santé. La société Navajo avait été créée par lui le 25 octobre 2007 et il en était l'unique associé. Cette société avait pour objet social la gestion et la valorisation des droits incorporels du chanteur et, par une convention du 11 décembre 2007, Johnny Hallyday lui avait cédé à titre temporaire ses droits incorporels nécessaires, indépendamment de sa prestation scénique d'artiste-interprète, à la conception, la mise en oeuvre et la commercialisation de la tournée, pour un prix de 12 millions d'euros, payable au terme de la tournée. La société a perçu au titre de cette tournée un peu plus de 15 millions d'euros. La créance de 12 millions d'euros a été inscrite au crédit du compte courant de M. XXX dans la société et, au terme d'autres opérations qu'il est inutile de détailler ici, lui a été remboursée en franchise d'impôt. Le montage correspondant, dont l'administration a estimé qu'il avait pour objet de réduire l'imposition de la société Navajo et de permettre de verser à M. XXX les bénéfices de la tournée sous forme de remboursements de créances non imposables, a donné lieu à un redressement de la société Navajo sur le terrain de l'abus de droit par fraude à la loi. Nous intéressent dans le présent dossier les 3,4 millions d'euros correspondant au solde des recettes de la tournée perçues par la société Navajo.

La société civile immobilière SLJ, qui était détenue à 99,99 % par M. XXX et possédait et mettait à la disposition de sa famille trois biens immobiliers situés en France et aux Etats-Unis, avait financé les acquisitions de ces biens par un crédit bancaire et par des avances de M. XXX, qui disposait donc dans la société d'un compte courant créditeur. Cette société a emprunté auprès de la société Navajo, une première fois le 22 novembre 2010, la somme de 1,3 million d'euros sur une durée de trois mois renouvelable et, une seconde fois, le 26 novembre 2011, la somme de 800 000 euros sur une durée d'un an. Ces sommes ont été

immédiatement virées par la SCI sur le compte courant de M. XXX. Invoquant les dispositions de l'article 111-a) du code général des impôts (CGI), l'administration fiscale a qualifié ces sommes de revenus distribués à M. XXX. Elle les a imposées au taux de 15 %, par application du code général des impôts et de la convention fiscale franco-suisse qui limite à ce niveau l'imposition d'un résident fiscal suisse, personne physique, à raison de distributions provenant de France.

La cour administrative d'appel a jugé que l'administration avait fait, implicitement, application de la procédure de répression des abus de droit, sans accorder aux contribuables les garanties correspondantes, ce que le ministre conteste.

3. L'abus de droit par fraude à la loi a un rôle subsidiaire. Sa mise en œuvre exige bien sûr que la condition prévue à l'article L. 64 du LPF soit satisfaite (existence d'actes non fictifs mais n'ayant pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éviter ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé aurait normalement supportées si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés). Mais elle n'est également possible que si aucune autre voie, n'impliquant pas pour l'administration d'écarter des actes non fictifs, ne permet d'aboutir au même redressement.

Cela est vrai lorsque l'administration a fait explicitement usage de la procédure de répression des abus de droit (CE, 9 décembre 1992, n° 71859, *min. c./ Ravot*¹ ; CE, 5 mars 2007, n° 284457, *SELARL Pharmacies des Chalonges*² ; CE, 10 juillet 2007, re 294537, *min. c/ M. et Mme Tomasina*³), et l'est aussi, *a fortiori*, lorsque l'administration n'a pas invoqué l'abus de droit et a donc motivé autrement le redressement, mais que le juge estime qu'elle s'est placée, implicitement mais nécessairement, sur le terrain de l'abus de droit (abus de droit « rampant »).

Les exemples d'abus de droit implicite sont d'ailleurs rares dans votre jurisprudence (CE, Plén., 21 juillet 1989, n° 59970, *min. c/ Bendjador*⁴ ; CE, 26 juin 1992, n° 73462, *Sté d'étude et de réalisation Port Deauville*⁵ ; CE, 27 juillet 2009, n° 306998, *Mme Faillotte*⁶). Il n'y a ainsi pas d'abus de droit implicite lorsque l'administration se borne :

- à requalifier l'activité du contribuable, qui se prétendait salarié, en une activité d'agent d'affaires (CE, Plén., 21 juillet 1989, le 58871, *Lalande*⁷);

- à retenir d'un contrat une interprétation différente de celle donnée par le contribuable (CE, 23 juin 2000, n° 196143, *M. Al Kallasy*);

- à requalifier un contrat eu égard à son objet et à sa portée réelle, afin d'en tirer les conséquences fiscales (CE, 30 juillet 2003, re 232004, *min. c/ Sté Azur Industrie*⁸) au besoin en tenant compte de la commune intention des parties révélée lors de son exécution (CE, 17 décembre 2010, re 318048, *min. c/ SARL Concept Sport*) ;

RJF 2/93 n° 207.

² Lebon p. 117, RJF 5/07 n° 600, cl. P. Collin au BDCF 5/07 n° 62.

³ RJF 11/07 n° 1297, cl. P. Collin au BDCF 11/07 n° 131.

Aux T., RJF 8-9/89 n° 998, chronique J. Turot p. 458.

Aux T., RJF 8-9/92 n° 1217.

⁶ Aux T., RJF 11/09 n° 934.

⁷ Aux T., RJF 8-9/89 n° 998, chronique J. Turot p. 458.

⁸ RJF 9/00 n° 1041.

Aux T., RJF 11/03 n° 1273, cl. P. Collin BDCF 11/03 n° 144.

¹⁰ Lebon p. 513, RJF 3/11 n° 355, cl. E. Cortot-Boucher BDCF 3/11 n° 37.

- à relever que ne lui est pas opposable une convention à laquelle les parties ont entendu conserver un caractère occulte (CE, 29 janvier 2003, n° 233373, SNC Cida¹¹) ;
- à estimer, sans les écarter, que les éléments produits par le contribuable ne sont pas suffisants pour établir l'exactitude de ses allégations (pour l'existence d'un prêt: CE, 7 février 2020, n° 419459, M. et Mme Perry¹² ; pour l'établissement de la résidence principale du contribuable : CE, 27 novembre 2019, n° 418379, M. Voisitt¹³).

Il n'y a pas non plus d'abus de droit implicite lorsque le redressement est justifié par un acte anormal de gestion (CE, 6 octobre 2010, n° 299986, Ka4yokedjian¹⁴).

La jurisprudence de la Cour de cassation est dans le même sens, et exclut l'abus de droit implicite lorsque l'administration se borne à qualifier l'opération selon ses caractères tels qu'ils résultent des actes, sans invoquer leur dissimulation par une opération apparente différente¹⁵. Il en est ainsi notamment lorsque l'administration entend qualifier une donation indirecte selon la teneur des actes tels qu'ils lui ont été soumis et non retenir une donation déguisée (Cass. com., 14 avril 2021, n° 18-15.623¹⁶). Cet arrêt juge également que l'application de la majoration de 40 % pour manquement délibéré ne permet pas, à elle seule, de déduire que l'administration a entendu implicitement réprimer un abus de droit.

4. Dans l'arrêt ici contesté, pour estimer que l'administration avait implicitement invoqué l'abus de droit, la cour s'est fondée sur le vocabulaire employé par l'administration (notamment l'évocation d'un « montage ») et elle a retenu l'existence d'un « montage à visée dissimulatrice » ayant permis à M. XXX, à travers l'interposition de la SCI SLT, de percevoir le solde des bénéfices de la tournée en franchise d'impôt. La cour semble avoir estimé que l'administration avait écarté la société SLJ, pour reconstituer un lien direct entre la société Navajo et M. XXX.

Mais l'administration n'a pas écarté la SCI, ni les prêts que lui avait consentis la société Navajo. Elle a seulement estimé que la société Navajo avait, par l'intermédiaire de la SCI, mis des sommes à la disposition de son associé unique. Dans un tel « montage », il n'est pas question d'écarté la société intermédiaire ; l'article 111-a) sur lequel l'administration a fondé le redressement mentionne d'ailleurs lui-même « les sommes mises à la disposition des associés *directement ou par personnes ou sociétés interposées* ». Le redressement auquel l'administration a procédé se rapproche d'une configuration factuelle dont vous avez déjà eu à connaître, dans laquelle l'administration soutient que des sommes ont été mises indirectement à la disposition de l'associé d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés, au travers de l'interposition d'une société de personnes dont il est également associé. Vous jugez que l'administration ne peut, en principe, regarder l'existence d'un solde débiteur du compte courant ouvert dans les écritures d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés au nom d'une société civile immobilière dont le contribuable est l'associé tout en étant, parallèlement, associé de la première, comme de nature à établir que le montant de ce solde a constitué pour l'intéressé un revenu distribué au sens du a) de l'article 111 du CGI qu'à la condition d'établir

¹¹ Aux T., RJF 4/03 n° 474, cl. G. Bachelier BDCF 4/03 n° 53.

¹² RJF 5/20 na 469, cl. L. Cytermann au C 469.

¹³ Aux T. sur un autre point, RJF 2/20 n° 134, cl. A. Iljic au C 134.

¹⁴ Aux T., RJF 1/11 n° 19 et 77, chronique V. Danni p. 5, cl. J. Boucher BDCF 1/11 le 6.

¹⁵ Notamment : Cass. com., 16 janvier 1990, n° 76 D, RJF 3/90 n° 361 ; Cass. com., 21 octobre 1997, n° 95-19.911, RJF 3/98 n° 328 ; Cass. com., 7 avril 1998, n° 96-15.304, au Bull., RJF 7/98 n° 865 ; Cass. com., 9 juin 2004, n° 01-11.964, au Bull., RJF 11/04 n° 1202 ; Cass. com., 3 novembre 2004, n° 02-15.528, RJF 2/05 n° 199 ; Cass. com., 22 novembre 2005, n° 03-16.205, RJF 3/06 n° 327.

¹⁶ RJF 7/21 n° 762.

que la SCI en cause n'a fait que s'interposer entre la société soumise à l'impôt sur les sociétés et le contribuable, bénéficiaire réel de la distribution (CE, 10 juillet 2012, n° 324266, M. Salesse¹⁷ ; voir aussi, pour une EURL interposée : CE, 26 janvier 2011, n° 314000, Trompier^s ; ainsi que CE, 28 novembre 2007, n° 288240, M. Vincent¹⁹ ; CE, 20 octobre 1995, d' 136115, Misson²⁰ ; CE, 26 février 1992, n° 86511, M. Brunel²¹). Cette pure interposition peut notamment résulter de ce que la société en cause est dépourvue de toute substance (cf. décision Trompier).

Il y a ici place pour un débat, dam lequel le tribunal administratif était entré, sur le bien-fondé du redressement opéré par l'administration. M. XXX se prévaut de ce que son compte courant dans les sociétés Navajo et SLJ était largement créditeur au titre des années en litige. Il invoque la décision CE, 20 janvier 1971, nos 60877, 71904, 72271²², dans laquelle étaient en cause des avances réalisées par deux sociétés dont le requérant avait le contrôle au profit d'une troisième société dont il était le gérant et dans laquelle il possédait un compte courant largement créditeur. L'administration fiscale avait estimé que les avances avaient en réalité été faites au requérant par l'interposition de la troisième société. Vous avez jugé que, si ces avances avaient permis à la troisième société de rembourser des sommes qui avaient été jusqu'alors laissées par le requérant en compte courant dam ladite société, il était constant qu'il n'avait reçu aucune avance de cette société et que, par suite, les versements faits par les deux sociétés à la troisième ne pouvaient être regardés comme des sommes mises à sa disposition par société interposée. Dans les conclusions, M. Delmas-Marsalet estimait qu'on ne peut assimiler à un revenu distribué à un associé à titre d'avance le simple remboursement à l'associé, par la société débitrice, de prêts qu'il lui avait antérieurement consentis, un tel remboursement constituant un mouvement en capital.

Mais le fait qu'il y ait matière à s'interroger sur la qualification à donner aux prêts consentis par la société Navajo à la société SLJ montre bien qu'aucun acte ou fait n'a été écarté par l'administration.

Vous pourrez donc faire droit au moyen tiré de ce que la cour a commis une erreur de droit et inexactement qualifié les faits en jugeant que l'administration fiscale avait, implicitement mais nécessairement, fait application de l'article L. 64 du LPF. Vous annulerez l'arrêt et renverrez l'affaire à la cour de Paris.

PCMNC :

- à l'annulation de l'arrêt n° 19PA01918 du 24 juin 2021 de la cour administrative d'appel de Paris ;
- au renvoi de l'affaire à cette cour ;
- au rejet des conclusions présentées par Mme XXX au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

¹⁷ Aux T., RJF 11/12 n° 1013, cl. Cl. Legras BDCF 11/12 n° 127.

¹⁹ Aux T., RJF 4/11 n° 440.

RJF 2/08 n° 184.

²⁰ RJF 12/95 n° 1387, cl. F. Loloum BDCF 20/95 p. 56.

²¹ RJF 4/92 n° 477.

²² Au Recueil, Dupont 1971 p. 154.