

Le changement de forme sociale, entre transparence fiscale et obscur abus de droit

« Pour réussir dans la vie, il faut être honnête »¹. Cette maxime est d'autant plus vraie, qu'au plan fiscal, le risque d'abus de droit est très vite arrivé. Entre l'honnêteté et ce qui est considéré comme déloyal par le fisc, la frontière demeure parfois obscure. Les juridictions, saisies par l'administration pour condamner un abus de droit, ont dû déterminer la limite entre l'optimisation fiscale et la fraude du contribuable.

C'est ainsi que le Conseil d'Etat a examiné une requête de l'administration tendant à condamner pour abus de droit le changement de forme sociale de la société SNC Distribution Leader Price². Cette dernière était à l'origine une société anonyme, mais lors du rachat par le groupe Casino de l'intégration dont elle faisait partie, elle a opportunément changé de forme sociale. En devenant une société en nom collectif, elle pouvait se prévaloir d'un régime favorable : la transparence fiscale. Cette modification a permis à la société de bénéficier de déficits imputables et ainsi de réduire son résultat imposable. Voici que le gage de l'administration, l'impôt dû par la société, fut fortement réduit.

À la suite d'une vérification, l'administration fiscale a adressé une proposition de rectification au contribuable. L'administration, estimant que le changement de forme sociale ne lui était opposable, a exigé la réintégration dans le résultat imposable des 17 millions d'euros qui avaient bénéficié de ce montage. Devant le refus du contribuable de supporter une telle imposition³, les juridictions administratives compétentes en matière d'impôt sur les sociétés ont dû se prononcer. La première instance et l'appel n'ont pas été favorables au contribuable. Les deux juridictions avaient conclu à l'abus de droit.

C'est ainsi que devant le Conseil d'Etat, se sont opposés deux visions du changement de forme sociale. Comment faire la différence entre le comportement du dirigeant avisé, le bonus pater familias de l'entreprise⁴, et le vil et vénal capitaliste ?

Les 8^{ème} et 9^{ème} sous-sections du Conseil d'Etat sont venues le 15 février 2016 nous donner plus de précisions sur cette opposition entre abus de droit (I) et liberté de gestion (II).

¹ Marcel Pagnol, Topaze, 1931

² CE, 8^{ème} et 9^{ème} ss-sect., 15 février 2016, n°374071, SNC Distribution Leader Price

³ Le litige portait, au jour de l'arrêt de cassation, sur une imposition de 18 901 019 euros.

⁴ Maurice Cozian et Florence Deboissy, Précis de Fiscalité des Entreprises, 37^{ème} édition, Lexis Nexis, p793

I. Le changement de forme sociale : simple avantage fiscal ou abus de droit ?

A l'origine, l'administration avait redressé la SNC Distribution Leader Price sur une utilisation de la transparence fiscale qu'elle jugeait abusive.

Avec la transparence, les associés sont imposés à raison des résultats réalisés par la société et non à raison des résultats qu'ils ont appréhendés⁵. L'éventuel bénéfice de la société est donc taxé entre les mains des associés. La notion de distribution (du bénéfice) n'a pas d'influence sur la taxation de la société.

La société est dite transparente car invisible sur le plan fiscal. Les associés seront taxés en leur propre nom pour la société. Ainsi Maurice Cozian, Alain Viandier et Florence Deboissy ont pu parler de « cape d'invisibilité », filant la métaphore avec l'univers de la sorcellerie⁶. Ce principe peut paraître dans un premier temps assez défavorable, dans la mesure où le résultat sera taxé bien qu'il y ait eu une mise en réserve ou un réinvestissement des bénéfices.

Néanmoins ces éléments sont contrebalancés par des avantages non-négligeables :

- Il n'y a pas de taxation en cas de distribution des réserves car le bénéfice a déjà fait l'objet d'une taxation pour l'année de sa réalisation ;
- Les déficits de la société sont directement imputables sur les revenus imposables des associés.

Dans les faits, la société mère du groupe Franprix/Leader Price disposait d'un déficit reportable réalisé par son intégration fiscale. A l'époque les déficits n'étaient reportables que pour cinq ans⁷. La société mère aurait donc perdu l'ensemble de ses déficits reportables entre 2000 et 2002⁸.

Les règles strictes de l'intégration ne permettaient pas d'étendre l'imputation des déficits reportables sur les bénéfices de la Société de Distribution Leader Price (la société fille). A la suite de la dissolution de l'intégration Franprix/Leader Price dans l'intégration Casino, les déficits de la première seraient devenus propres à l'ancienne société mère.

En gardant la société fille sous forme de SA, l'ancienne société mère aurait subi une faible imposition sur les distributions de bénéfices de la société fille. Les distributions auraient bénéficié du régime mère-fille. Mais son résultat était insuffisant pour absorber l'ensemble de son déficit.

Avec la transparence fiscale, les résultats de la société fille sont directement remontés au niveau de l'ancienne société mère. Le bénéfice constaté par la société fille est venu s'imputer sur les déficits reportables.

⁵ Art. 8 du CGI « les associés sont personnellement soumis à l'impôt sur le revenu pour la part des bénéfices correspondant à leurs droits ».

⁶ Maurice Cozian, Alain Viandier et Florence Deboissy, Manuel de Droit des sociétés, 28^{ème} édition, Lexis Nexis, p.98

⁷ Article 209 I al. 3 du CGI dans sa version en vigueur du 30 décembre 1990 au 31 mars 1999 à la suite de la loi n°90-1169 du 29 décembre 1990, art 27 (V) JORF 30 décembre 1990 : « l'excédent du déficit est reporté successivement sur les exercices suivants jusqu'au cinquième exercice qui suit l'exercice déficitaire »

⁸ CE, 8^{ème} et 9^{ème} ss-sect., 15 février 2016, n°374071, SNC Distribution Leader Price, concl. Benoît Bonhert, 4°

Ce schéma a permis :

- à la société fille de ne pas payer d'impôt sur son bénéfice, soit une première économie ;
- à la société mère de ne pas perdre un déficit reportable, soit une seconde économie.

L'utilisation de la transparence par le groupe Casino est particulièrement intéressante. La transparence est souvent utilisée pour les sociétés nouvelles. En effet, les premières années, la création d'une entreprise demande de nombreux investissements et sa clientèle n'est pas forcément florissante. L'entreprise va donc constater des déficits d'exploitation. Ces déficits ne sont reportables pour les sociétés opaques (non-transparentes, les SA par exemple) que pendant cinq ans. Or cela constitue un temps très limité pour la constitution d'une société. De plus les premières années d'exploitation ne verront jamais la réalisation d'un bénéfice suffisant pour effacer les pertes constatées.

L'utilisation de la transparence permet aux associés de venir imputer les déficits retirés de l'exploitation de leur jeune société sur leurs revenus globaux. Le déficit que l'associé, personne morale ou physique, pourrait constater lors du calcul de son impôt sera reportable pendant cinq ans.

On peut donc schématiser l'utilisation la plus courante de la transparence fiscale de telle manière : faire remonter les déficits tirés de l'exploitation d'une société au niveau supérieur pour en éviter la perte.

Le groupe Casino nous a montré une nouvelle utilisation de la transparence : faire descendre un déficit vers une société fille pour en éviter sa perte.

Cette utilisation en miroir de la transparence permet à une société de ne pas perdre un déficit qu'elle a constaté. L'administration y a vu un abus de droit.

Il existe deux types d'abus de droit⁹ : l'abus de droit par simulation (jurisprudentiel jusqu'à sa codification en 2009) et l'abus de droit par fraude à la loi (prévu par l'article L. 64 du Livre des Procédures Fiscales). L'abus de droit par simulation est basé sur un mensonge, il faut que le contribuable ait cherché par un acte fictif¹⁰ à tromper l'administration. Ce n'est pas le cas ici.

L'abus de droit qui est reproché à la SNC est l'abus de droit par fraude à la loi. Pour qualifier un tel abus de droit il faut deux éléments¹¹ :

- un élément objectif, le contribuable a cherché le bénéfice d'une application littérale des textes¹², à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur¹³ ;
- un élément subjectif, l'acte n'a pu être inspiré par aucun autre motif que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales qu'aurait normalement supporté l'intéressé¹⁴.

⁹ Maurice Cozian et Florence Deboissy, Précis de Fiscalité des Entreprises, 37^{ème} édition, Lexis Nexis, p795

¹⁰ « 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 des clauses [...] qui déguisent soit une réalisation, soit un transfert de bénéfices ou de revenus » CE, sect., 27 sept. 2006, n°260050, Sté Janfin : JurisData n°2006-081020

Maurice Cozian et Florence Deboissy, Précis de Fiscalité des Entreprises, 37^{ème} édition Lexis Nexis, p799

¹² « Il n'y a abus de droit qu'en présence d'une série d'acte cohérent et convergents, passés en vue de créer une situation juridique ou économique artificielle à seule fin d'entrer dans les prévisions d'une disposition fiscale favorable » CE, 8^{ème} et 3^{ème} ss-sect., 18 mai 2005, n°267087, min. c/ Sté Sagal, Dr. fisc. 2005 n°44-45, comm. 726 concl. P. Collin

¹³ CE, 9^{ème} et 10^{ème} ss-sect., 17 juill. 2013, n°356523, min. c/ SAS Garnier Choiseul Holding, n°352989 min. c/ SARL Garnier Choiseul Holding et n°360706 min. c/ SARL Garnier Choiseul Holding

Les débats devant le Conseil d'Etat ont notamment porté sur le critère de la volonté du législateur.

En 1923, la loi portant fixation du budget de l'exercice a créé le régime fiscal des sociétés de personnes sur un constat fait par le législateur : l'imposition de la société de personnes ne permettait pas aux associés d'obtenir la réduction d'impôt accordée à raison de leurs charges de famille.

Une loi de 1959¹⁵ avait étendu la possibilité d'être associés d'une SNC aux sociétés de capitaux. Cette loi précisait que les revenus tirés de la SNC par la société de capitaux étaient soumis à l'impôt sur les sociétés. Néanmoins, il n'était pas fait de mention du but poursuivi par le législateur.

Ainsi pour démontrer la contrariété avec l'objectif du législateur et l'abus de droit, l'administration en était arrivé à soutenir que les « *dispositions n'avaient [...] pas pour finalité de permettre à l'associé d'une société en nom collectif, créée pour ce seul objectif, d'imputer ses propres déficits sur les bénéficiaires de la société de personnes* »¹⁶. En effet « *le législateur avait entendu permettre aux associés des sociétés en nom collectif de bénéficier [...] des réductions d'impôt pour charge de famille* »¹⁷. Dès lors une société n'ayant pas de charges de famille, elle ne pouvait bénéficier de la transparence.

Le raisonnement était ténu. Comment justifier une adéquation entre la volonté du législateur, la possibilité pour un associé de bénéficier des charges de famille sur ses revenus imposables issus de la société, et la possibilité prévue par la loi pour les sociétés d'être associées de SNC ?

On remarquera la cruelle ironie de la situation : l'abus de droit est basé sur une interprétation littérale des textes, l'administration ne ferait-elle pas une interprétation littérale des objectifs du législateur ?

Les conclusions du rapporteur public allaient dans le sens de la cassation¹⁸ de ce motif retenu par la Cour d'appel administrative de Versailles. La doctrine a donc salué le choix du Conseil d'Etat de casser la décision d'appel¹⁹. En effet, le moyen soutenu par l'administration aurait mené à une interprétation trop stricte de la loi auquel les magistrats ont préféré une perspective plus évolutive.

Cette évolution a permis de mieux délimiter les contours de l'abus de droit et de redonner une place à la liberté de gestion.

¹⁴ Cons. const. n°2013-685, 29 déc. 2013, cons. 112 à 119 : Dr. fisc. 2014 n°1 comm. 70 : RJF 3/2014, n°267

¹⁵ Article 44 de la loi n°59-1472 du 28 décembre 1959

¹⁶ CE, 8^{ème} et 9^{ème} ss-sect., 15 février 2016, n°374071, SNC Distribution Leader Price

¹⁷ CAA Versailles, 1^{re} ch., 22 oct. 2013, n°11VE03449, SNC Distribution Leader Price JurisData n°2013-035504

¹⁸ CE, 8^{ème} et 9^{ème} ss-sect., 15 février 2016, n°374071, SNC Distribution Leader Price, concl. B. Bohnert, 7^o

¹⁹ Florence Deboissy, « Transformation, consolidation sauvage et abus de droit. – Les apports de l'arrêt SNC Distribution Leader Price du 15 février 2016 », Revue de droit fiscal, n°11, 17 mars 2016, act. 149, 6^o

II. Le changement de forme sociale : liberté de gestion

Le changement de forme sociale relève de la liberté de gestion, et ce même si cette opération implique des faveurs fiscales, dès lors que l'opération est justifiée par une certaine substance économique.

Si le Conseil d'Etat admet que le changement de forme sociale octroyant un avantage fiscal n'est pas constitutif d'un abus de droit, c'est sous la condition que cette opération soit justifiée par une certaine substance. Dès lors, le Conseil d'Etat exige le respect de quatre conditions :

- la société doit poursuivre son activité économique après la modification de sa forme sociale ;
- elle doit conserver sa forme sociale de société en nom collectif jusqu'à son apport à une autre société du groupe ;
- l'objectif de l'opération ne doit pas être exclusivement fiscal ;
- enfin, la société ne doit pas avoir recherché le bénéfice d'une application littérale de l'article 8 du Code général des impôts à l'encontre des objectifs poursuivis par ses auteurs.

Si les deux dernières conditions énoncées découlent de la définition de l'abus de droit, les deux premières méritent plus de précisions dans la mesure où elles sont spécifiques à cette transformation de société anonyme en société en nom collectif. En effet, alors même que cette transformation permet à la société mère d'imputer les bénéfices de sa filiale sur la totalité de ses déficits reportables issus d'une intégration fiscale, la substance économique, la réalité ou encore l'absence d'artificialité²⁰ ont permis de donner à la transformation un sens autre que fiscal et ainsi d'écarter l'abus de droit.

Le Conseil d'Etat justifie cette absence d'artificialité par deux éléments.

D'une part, la poursuite de l'activité économique de la société transformée, qui constitue une justification classique à l'exclusion de l'abus de droit²¹. Le présent arrêt vise la poursuite par la société de « son » activité économique ce qui peut soulever des interrogations lorsque l'activité poursuivie n'est pas celle que la société exerçait initialement. Le Conseil d'Etat avait cependant écarté cette interrogation en jugeant à propos de schémas coquillards qu'était nécessaire la reprise d'« une » activité économique sans autre précision²². La solution se comprend au regard de l'objectif poursuivi par cette justification : l'absence d'artifice et ce peu important que l'activité initiale de la société anonyme ait changé ou non suite à sa transformation en société en nom collectif.

D'autre part, le Conseil d'Etat exige afin d'écarter le défaut de substance la conservation de la nouvelle forme sociale après l'apport. Ce deuxième élément fait référence à l'arrêt *RMC France*²³, dans lequel le Conseil d'Etat avait jugé que ne constituait pas un abus de droit le changement de forme sociale suivi d'une cession des titres conférant un régime de faveur aux associés en matière de droits d'enregistrement du fait de la conservation de la nouvelle forme sociale postérieurement à la cession. Le décalage temporel entre la transformation et l'apport est donc pris en compte mais l'arrêt se concentre sur la logique économique de l'opération pour justifier la substance. La jurisprudence se

²⁰ Eric Meier, Régis Torlet, Rita Adady, « Transformation d'une SA en SNC et abus de droit : pour garantir la forme, rien ne vaut l'exercice d'une activité sur la durée ! », Revue de droit fiscal, n°17, 28 avril 2016, comm. 304

²¹ CE, 6 janv. 1986, n° 41611, Établissement Radiophon : Dr. fisc. 1986, n° 11, comm. 529 ; RJF 3/86, n° 309

²² CE, 9e et 10e ss-sect., 23 juin 2014, n° 360708, min. c/ Sté Groupement Charbonnier Montdidierien

²³ Cass. Com, 10 décembre 1996, n° 94-20070

fonde par exemple sur le fait que la société impliquée ait été créée *ab initio* ou si elle préexistait aux opérations litigieuses²⁴. En l'espèce, la société anonyme Distribution Leader Price préexistait depuis longtemps et a continué d'exister suite à la transformation en poursuivant son activité économique, elle a par ailleurs conservé, après son apport à la société Leader Price Holding, sa forme sociale de société en nom collectif. Dès lors, c'est cette grille de lecture qui permet d'écarter la caractérisation de l'abus de droit : la poursuite de l'activité suite à changement de forme sociale ainsi que la conservation de la nouvelle forme sociale donnant à la transformation la substance nécessaire à sa justification et éludant l'exclusivité fiscale de l'opération.

En retenant la liberté de choisir une nouvelle forme sociale à une société, le Conseil d'Etat rend une décision bienvenue pour le contribuable en ce qu'il consacre le triomphe de la liberté de gestion.

La frontière entre optimisation fiscale et abus de droit est délimitée par cet arrêt pour les opérations de changement de forme sociale ce qui en fait une décision novatrice et heureuse. Comme le soutenait Maurice Cozian, « *choisir la forme la plus avantageuse sur le plan fiscal, que ce soit à la création de la société ou ultérieurement à la faveur d'une transformation, ne doit pas être qualifié de manœuvres répréhensibles d'évasion fiscale ; c'est seulement un souci légitime d'adaptation fiscale* »²⁵.

Le libéralisme du Conseil d'Etat dans le domaine du choix de forme sociale est bienvenu. En effet on ne peut nier l'importance de la fiscalité dans la gestion d'une société. En accordant des régimes fiscaux différents selon la forme sociale, le législateur entend offrir un choix au contribuable. Nier la possibilité de changer de forme sociale pour s'adapter à l'imposition lirait le contribuable à un destin économique qu'il ne maîtriserait plus. Le bon dirigeant n'est pas le dirigeant qui paye le plus d'impôt possible²⁶. Un gérant diligent se doit de choisir la voie la plus avantageuse pour la réussite son entreprise.

Le contribuable a donc une liberté à changer de forme sociale, liberté néanmoins encadrée par la substance de l'opération. La solution se comprend également à l'aune de liberté de gestion, le principe de non-immixtion de l'administration fiscale dans les décisions internes de l'entreprise, consacré en matière d'acte anormal de gestion.

L'arrêt du 15 février 2016 est donc bienvenu, il consacre le principe de liberté de choisir une nouvelle forme sociale qui peut se substituer à une ancienne sous réserve du caractère artificiel de l'opération. L'optimisation fiscale est donc consacrée sans tomber dans la fraude ou l'évasion fiscale.

Rémy Hautcœur et Jean-Guillaume Pechdo

Etudiants du Master 2 Opérations et Fiscalité internationales des sociétés

Paris 1 Panthéon-Sorbonne

²⁴ CE, 15 janv. 1992, n° 110457, Perrichet : Dr. fisc. 1992, n° 48-49, comm. 2288, concl. M.-D. Hagelsteen ; RJF 1992, n° 1729

²⁵ M. Cozian, Abus de droit et restructuration des sociétés, Les grands principes de la fiscalité des entreprises, LexisNexis, 4e éd., 1999, réédition 2015, préface Fl. Deboissy, p. 75, n° 44

²⁶ Maurice Cozian et Florence Deboissy, Précis de Fiscalité des Entreprises, 37^{ème} édition, Lexis Nexis, p.793