

trine précitée. Cette position est justifiée par la lettre même du texte qui, utilisant le présent de l'indicatif – «lorsqu'une société a acheté les titres d'une société... aux personnes qui la contrôlent...» – démontre clairement que le contrôle doit être apprécié uniquement à la date de cession des titres. Elle confirme avec force les prémices de jurisprudence des tribunaux administratifs⁴ en la matière.

2.2. Jusqu'à la réforme opérée fin 2005, le contrôle susceptible de donner ouverture au mécanisme de réintégration s'appréciait une fois pour toutes, lors de l'acquisition des titres de la cible ; le mécanisme de réintégration continuait, selon l'administration, à s'appliquer en cas de changement de contrôle de la société cessionnaire. Il en résultait, en cas de changement de contrôle un risque de contamination du

nouveau groupe (risque constituant une entrave au développement des LBO secondaires, tertiaires...). La loi de finances rectificative pour 2005 met fin à ce phénomène de «Charasse rampant», en prévoyant l'interruption du mécanisme de réintégration en cas de changement de contrôle (tel que défini à l'article L. 233-3 du Code de commerce) de la société cessionnaire initiale ou, si celle-ci a cédé la cible au sein du groupe, en cas de changement de contrôle de la nouvelle société cessionnaire. L'instruction administrative du 21 mars 2007 admet que l'interruption du mécanisme de réintégration s'applique également en cas de changement de contrôle de la société absorbante, si la société cible fait l'objet d'une absorption au sein du groupe fiscal (cette mesure primant sur celle qui prévoit qu'une opération de fusion intra-groupe n'éteint plus le Charasse). ■

4. TA Bordeaux, 30 mai 2003, n° 01-3256 ; TA Versailles, 3 février 2004, n° 02-1206 ; TA Châlons en Champagne, 1^{er} février 2005, n° 00-242 ; TA Paris, 3 octobre 2005, n° 98-19844.

L'ANALYSE

De nouvelles précisions apportées à la définition de l'abus de droit



Par Jean-Christophe Bouchard, avocat associé, et Réginald Legrenre, avocat, Franklin

Une pharmacienne qui exploitait son officine de pharmacie à titre individuel a procédé à l'apport du fonds à une SELARL dont elle était l'unique associée le 22 décembre 1993. Le fonds de commerce a été évalué à 4 900 000 francs dans le traité d'apport, nonobstant le rapport du commissaire aux apports qui l'avait estimé à une valeur comprise entre 6 731 000 francs et 9 106 000 francs. La valeur initiale du fonds a été portée à 8 101 000 francs par un acte rectificatif enregistré le 12 janvier 1995. La SELARL a ensuite procédé à la cession de

son fonds le 31 mars 1995 pour un prix de 8 440 000 francs et déclaré une plus-value à court terme d'un montant de 339 000 francs, correspondant à la différence entre le prix de cession et la valeur retenue dans le traité rectificatif.

Estimant que l'acte rectificatif avait eu pour but exclusif d'éluider l'impôt, l'administration fiscale a recalculé la plus-value de cession en retenant comme prix d'acquisition du fonds sa valeur initiale d'apport et non sa valeur rectificative sur le fondement de la procédure de répression des abus de droit prévue à l'article L. 64 du LPE.

Le tribunal administratif et la cour administrative d'appel de Nantes ont confirmé l'analyse de l'administration et considéré que l'opération répondait bien aux critères de l'abus de droit. Dans un arrêt du 5 mars 2007

(CE 5 mars 2007, SELARL Pharmacie des Chalonges n° 284457), le Conseil d'Etat juge au contraire que l'opération ne peut être qualifiée d'abus de droit au motif 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 des dispositions précitées lorsque la charge fiscale de l'intéressé ne se trouve en réalité pas modifiée par cet acte».

En l'espèce, l'accroissement de l'actif net de la SELARL résultant de l'acte rectificatif avait majoré son bénéfice imposable au taux ordinaire de l'impôt sur les sociétés dès lors que cet accroissement ne correspondait pas à un supplément d'apport ou ne pouvait conduire à modifier les éléments de détermination des résultats de l'exercice

clos en 1993. En conséquence, dès lors que le traité rectificatif n'a pas eu pour effet d'atténuer les charges fiscales de l'intéressé, même si tel était le but exclusivement recherché, la procédure de répression des abus de droit ne pouvait être mise en œuvre. Le sens de la solution est incontestable et sa portée n'est pas limitée. En effet, on pourrait penser que cette précision de la définition de l'abus de droit ne fait qu'exclure toute application de la procédure de l'article L. 64 aux contribuables maladroits qui concluent des actes dans l'unique but d'atténuer leurs charges fiscales mais qui manquent finalement à ce dessein. Mais cette décision semble surtout cantonner la procédure de répression des abus de droit aux situations que l'administration fiscale ne saurait appréhender sur d'autres fondements. ■