

Actualités

Aperçu rapide

Procédures fiscales

17 Abus de droit et garantie contre les changements de doctrine : une réponse ou des questions ?



Noël CHAHID-NOURAÏ,
avocat au barreau de Paris
(Orrick Rambaud Martel)



Laurent OLLÉON,
avocat au barreau de Paris
(Orrick Rambaud Martel),
professeur associé à
l'université Paris Est Créteil

1 – Par un arrêt du 20 décembre 2018 (CAA Paris, 20 déc. 2018, n° 17PA00747), la cour administrative d'appel de Paris a entrepris de défier la jurisprudence du Conseil d'État (CE, ass., avis, n° 192539, 8 avr. 1998, SDCMO : Dr. fisc. 1998, n° 18, comm. 398). Elle a jugé, en effet, que l'Administration était en droit de reprocher à un contribuable, sur le fondement de l'article L. 64 du LPF, d'avoir commis un abus de droit en se plaçant dans les prévisions de la doctrine administrative. Cet arrêt suscite la perplexité et même l'émotion chez les praticiens attachés à la sécurité juridique.

2 – **Le régime légal des abattements pour départ à la retraite de dirigeants de PME.** – Les abattements dont bénéficient les dirigeants de PME partant à la retraite sur les plus-values de cession à titre onéreux des actions ou parts de leurs sociétés ou des droits portant sur ces titres sont notamment subordonnés à une condition : le cédant ne doit pas détenir, directement ou indirectement, de droits de vote ou de droits financiers dans l'entreprise cessionnaire au moment de la cession. Il s'agit, en effet, d'éviter que la plus-value bénéficiant de l'abattement découle d'une « fausse cession », par laquelle le dirigeant céderait ses titres ou droits à une société dont il est lui-même actionnaire, voire qu'il contrôle.

Pour s'assurer que cette interdiction ne soit pas contournée par des contribuables qui, la prenant au pied de la lettre, la respecteraient seulement le jour de la cession des titres ou droits, le législateur a pris les devants en précisant qu'elle devait être respectée de façon continue au cours des trois années suivant cette cession.

3 – **La tolérance administrative sur l'interdiction de détention de titres du cessionnaire.** – Dès le début de l'année 2007, l'Administration a tempéré la sévérité de cette interdiction énoncée par la loi. Elle a admis que le bénéfice de l'abattement est ouvert et demeurera acquis au cédant qui détient, directement ou indirectement, un maximum de 1 % des droits de vote ou des droits financiers de la société cessionnaire (Instr. 22 janv. 2007 : BOI 5 C-1-07 ; Dr. fisc. 2007, n° 7, 13652). Par l'effet de cette doctrine, opposable à l'Administration (LPF, art. L. 80 A), un dirigeant de PME partant à la retraite n'est donc pas obligé de céder la totalité des titres qu'il détiendrait dans la société à laquelle il envisage de vendre ses titres : il peut en conserver 1 % et bénéficier quand même de l'abattement. Si sa participation dans le cessionnaire devient supérieure à 1 % après l'expiration du délai de trois ans suivant la cession de son entreprise, le bénéfice de cet abattement ne peut plus lui être disputé, puisque l'interdiction que la doctrine est venue assouplir ne s'applique elle-même que pendant ce délai.

L'élément essentiel, dans ce dispositif, est donc le délai de trois ans. Si le législateur n'en avait pas fait l'une des conditions légales auxquelles est subordonné le bénéfice de l'abattement, le fait, pour le cédant, de vendre juste avant la cession les titres du cessionnaire qu'il détenait pour les racheter juste après pourrait être critiqué comme visant à satisfaire littéralement l'interdiction de détention à l'encontre de l'objectif poursuivi par le législateur. Un tel achat-revente, sauf à ce qu'il soit justifié par d'autres considérations que son but fiscal, constituerait certainement un abus de droit au sens