

## FISCALITÉ

# “L’Amendement Charasse” : la primauté de l’esprit du dispositif sur son interprétation littérale



Jean-Jacques  
Cappelaere

Fiscaliste

“L’amendement Charasse” a eu pour objet de limiter les avantages de l’intégration fiscale en présence d’acquisitions de sociétés ayant pour vocation d’être incluses dans un groupe fiscalement intégré, contrôlé par les acquéreurs. Deux arrêts rendus par la Cour administrative d’appel de Douai font prévaloir l’esprit du dispositif, confirmé dans une large mesure par des aménagements législatifs ultérieurs.

“L’amendement Charasse” [1] a pour objet de restreindre la déductibilité du résultat d’un groupe fiscalement intégré, des charges financières liées à l’acquisition par les actionnaires extérieurs à ce groupe, mais en possédant le contrôle de sociétés ensuite cédées au dit groupe pour lui en transférer le financement ainsi que les charges y afférentes : pendant une période forfaitairement fixée à 15 ans, réduite à 9 ans à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2007, les charges financières du groupe sont réintégrées au prorata du prix d’acquisition des titres sur le montant moyen des dettes du groupe au cours de l’exercice.

À l’occasion de deux arrêts rendus le même jour [2], la Cour administrative d’appel (CAA) de Douai vient de faire

preuve de pragmatisme en faisant prévaloir l’esprit du dispositif, qui vise exclusivement à sanctionner les “acquisitions à soi-même”, sur son interprétation littérale.

Il a paru intéressant de confronter ce pragmatisme à certains des aménagements apportés par le législateur depuis 1988 pour remplir l’objectif effectivement recherché.

## PARTIE I – LE PRAGMATISME DU JUGE ADMINISTRATIF

Dans chacune des deux espèces soumises à son appréciation, la CAA de Douai a entendu faire prévaloir la réalité économique pour conclure ou non à l’existence d’une “acquisition à soi-même” susceptible de justifier l’application du dispositif.

### ● L’arrêt SAS FTR

Une société en commandite par actions qui, après avoir acquis auprès de ses associés commandités, plus de 95 % des parts d’une société Masson, avait formé avec cette dernière un groupe fiscalement intégré :

les vendeurs avaient été les commanditaires de la société en commandite par actions, dont ils avaient détenu ensemble 29,94 % du capital ; c’est après avoir fait don de leurs titres à leurs neuf enfants près de six mois avant l’acquisition, par la société en commandite, des parts de la société Masson, qu’ils avaient pris la qualité d’associés commandités exerçant collégalement la gérance de cette société.

Le tribunal administratif de Lille avait conclu à la non-applicabilité de “l’amendement Charasse” en considérant qu’à la date de l’acquisition, par la société en commandite, des parts de la société Masson, les associés de la société acquéreuse n’en détenaient plus le contrôle dès lors qu’ils n’en étaient plus actionnaires depuis six mois.

La CAA de Douai a considéré que les associés commandités, indéfiniment et solidairement responsables du passif social de la société en commandite par actions, exerçaient en outre collégalement la gérance de cette dernière,

[1] Mis en œuvre par la loi 88-1 193 du 30 décembre 1988 pour s’appliquer à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1988, et codifié à l’article 223 B 7<sup>e</sup> alinéa du Code général des impôts.

[2] 13 novembre 2007 n° 06-538, 2<sup>e</sup> ch. SAS FTR, 13 novembre 2007 n° 06-1444, 2<sup>e</sup> ch. SA Nocibé France.

et qu'en vertu de l'article L 226-7 du Code de commerce, ils étaient investis des pouvoirs les plus étendus pour agir en toutes circonstances en son nom, dès lors qu'à la différence d'autres sociétés par actions, aucune disposition légale ne leur interdisait de consentir des sûretés sur les biens de la société ou de procéder à des cessions d'immeubles ou de participations sans avoir à consulter l'organe délibérant, constitué en l'espèce par le conseil de surveillance composé des commanditaires, et qu'aucune clause limitative des statuts ne limitait leurs pouvoirs ; observant, par ailleurs qu'en ayant donné l'intégralité de leurs actions à leurs enfants et non à des tiers, ils exerçaient un contrôle de fait sur la société en commandite au moment de l'acquisition par cette dernière des titres de la société Masson, la CAA de Douai a censuré le tribunal administratif de Lille, estimant que les conditions de mise en œuvre de "l'amendement Charasse" étaient remplies.

#### ● L'arrêt SA Nocibé France

Dans ce cas, les consorts Vercamer, qui détenaient 80,32 % du capital de la société Damave, avaient cédé à cette dernière société 10 % environ du capital de la société Nocibé, portant ainsi à 73 % le pourcentage du capital de la société Nocibé détenu par la société Damave. Un peu plus de neuf mois après, les consorts Vercamer avaient cédé à une société de droit néerlandais Ici Paris XL Nv, l'ensemble de leur participation dans la société Damave, laquelle détenait alors 59,8 % du capital et 72,2 % des droits de vote de la société Nocibé. La société Damave avait ensuite procédé à l'acquisition de la majeure partie des actions Nocibé encore dans le public, si bien qu'elle détenait plus de 95 % des titres Nocibé à la fin de l'année 1998.

À compter du 1<sup>er</sup> janvier 1999, la société Damave avait intégré fiscalement la société Nocibé, et l'administration

**“Le contrôle de fait est devenu présumé si une personne dispose d'un pourcentage de droits de vote supérieur à 40 % et si aucun autre associé ne détient un pourcentage supérieur.”**

fiscale prétendait appliquer "l'amendement Charasse" en réintégrant la quote-part, conforme au dispositif mis en œuvre par cet amendement, des charges financières du nouveau groupe intégré.

La CAA de Douai a tout d'abord confirmé que rien ne s'opposait à la mise en application de "l'amendement Charasse" dans l'hypothèse où le groupe intégré n'était constitué entre la société cessionnaire des titres et la société rachetée qu'après l'exercice d'acquisition des titres, confirmant ainsi la doctrine administrative. Elle a estimé, en revanche, que le changement de contrôle de la société cessionnaire effectué postérieurement à l'acquisition par cette dernière des titres de la société Nocibé, s'opposait à ce que le groupe nouvellement intégré puisse se voir appliquer "l'amendement Charasse", dès lors qu'à la date de sa constitution, les actionnaires contrôlant la société cessionnaire n'étaient plus les mêmes que ceux auprès desquels elle avait acquis les titres de la filiale devenue membre du même groupe : cette position répond à une logique économique, l'acquisition à soi-même constitutive d'un transfert "interne" du financement et des charges y afférentes ayant cessé d'être établie par le fait même du changement de contrôle de la société cessionnaire.

## **PARTIE II – LA JUSTIFICATION DU PRAGMATISME DE LA JURIDICTION ADMINISTRATIVE PAR LES AMÉNAGEMENTS LÉGISLATIFS ULTÉRIEURS**

#### ● Les aménagements législatifs

L'appréciation du contrôle direct ou indirect de la société cessionnaire des titres, susceptible de conclure à l'existence d'une "acquisition à soi-même" permettant la mise en œuvre du dispositif.

Applicable aux exercices clos à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006, l'article 40 de la loi de finances rectificative pour 2005 du 30 décembre 2005 a défini

la notion de contrôle par référence à l'article L 233-3 du Code de commerce. Si, dans la pratique, la définition du contrôle de droit n'a pas été modifiée par cette référence, il en est allé différemment pour le contrôle de fait, explicité par les critères d'appréciation de l'existence d'un contrôle conjoint au sens de l'article L 233-3 du Code de commerce :

- le contrôle de fait est devenu présumé si une personne dispose d'un pourcentage de droits de vote supérieur à 40 % et si aucun autre associé ne détient un pourcentage supérieur ; ainsi, même renforcée par la disposition d'une minorité de blocage, la détention d'un pourcentage égal ou inférieur à 40 %, ne saurait permettre à l'administration de se prévaloir de la présomption légale d'existence d'un contrôle de fait.

Le contrôle conjoint résulte d'une action entre deux ou plusieurs personnes lorsqu'elles déterminent en fait les décisions prises en assemblée générale. L'action de concert résulte d'un accord en vue d'acquiescer, de céder ou d'exercer des droits de vote pour mettre en œuvre une politique vis-à-vis de la société : elle est présumée exister entre une société, le président de son conseil d'administration et ses directeurs généraux ou les membres de son directoire ou ses gérants, entre une société et les sociétés qu'elle contrôle, entre les sociétés contrôlées par la ou les mêmes personnes, entre les associés d'une société par actions simplifiée à l'égard des sociétés que celle-ci contrôle. Un tel accord est présumé exister entre le fiduciaire et le bénéficiaire d'un contrat de fiducie lorsque ce bénéficiaire est lui-même le constituant.

*Le changement de contrôle de la société détenant les titres de la société cible*

L'article 40 de la loi de finances rectificative du 30 décembre 2005 prévoit que le dispositif cesse de s'appliquer au titre des exercices au cours desquels la société rachetée n'est plus contrô-

lée par les personnes qui contrôlaient la société cessionnaire au moment de l'acquisition de la société cible.

Il en est ainsi en cas de perte de contrôle :

- de la société acheteuse si celle-ci détient toujours les titres de la société cible ;

- de la nouvelle société du groupe intégré acquéreuse de la société cible dans l'hypothèse d'une cession intragroupe de cette dernière ;

- de la société absorbante dans l'hypothèse d'une fusion intragroupe.

En revanche, la cession ultérieure de la société cible à une société extérieure au groupe, mais contrôlée par les mêmes personnes déclenche, pour une nouvelle période de neuf exercices, l'application de "l'amendement Charasse" à compter de l'entrée dans un même groupe fiscal de la nouvelle société cessionnaire et de la société acquise.

● **La justification du pragmatisme manifesté par la juridiction administrative antérieurement à l'adoption des aménagements législatifs**

L'arrêt SAS FTR

En considérant que les associés commandités, anciennement commanditaires de la société en commandite par actions DFMA, avaient continué d'exercer un contrôle de fait sur cette société, dès lors, qu'indéfiniment et solidairement responsables du passif social, ils exerçaient collégalement la gérance de cette dernière et qu'ils étaient, à ce titre, investis des pouvoirs les plus étendus sans avoir à en référer au conseil de surveillance composé des commanditaires, leurs enfants, à qui ils avaient fait don de leurs actions, la CAA de Douai a précédé le législateur de 2005 : en l'occurrence, le contrôle de fait résultait de l'exercice d'une action de concert entre la société en commandite par actions, détenue par les enfants des associés commandités et ces derniers, en leur qualité de gérants.

L'arrêt SA Nocibé France

En considérant qu'un changement de contrôle de la société cessionnaire, intervenu entre l'acquisition de la société cible et l'intégration fiscale

**“Le contrôle de fait résultait de l'exercice d'une action de concert entre la société en commandite par actions, détenue par les enfants des associés commandités et ces derniers, en leur qualité de gérants.”**

de cette dernière, excluait l'application de "l'amendement Charasse", la CAA de Douai a ouvert la voie à l'extension législative de 2005 ci-dessus analysée, suivant laquelle le dispositif de réintégration résultant de cet amendement cesse de s'appliquer au titre des exercices au cours desquels la société rachetée n'est plus contrôlée par les personnes qui contrôlaient la société cessionnaire au moment de l'acquisition de la société cible.

Interprétée littéralement, cette disposition a toutefois pour conséquence que la perte de contrôle doit être effective tout au long d'un même exercice, la réintégration des charges financières étant ainsi maintenue sur l'exercice au cours duquel cette perte de contrôle est intervenue. Il est à peine besoin de souligner qu'une telle interprétation est contraire à l'esprit du dispositif résultant de "l'amendement Charasse" : il serait, à tout le moins souhaitable, qu'il soit admis de mettre fin à la réintégration des charges financières dès l'exercice du changement de contrôle lorsque celui-ci intervient au tout début de l'exercice. ■

## REGARDS CROISÉS SUR LES BACK OFFICES : QUELLES ÉVOLUTIONS ? QUELLES IMPLICATIONS ? QUELS AXES D'OPTIMISATION ?

Mardi 21 octobre 2008, de 18 h 00 à 20 h 00