

## L'opposabilité des contrats de droit privé à l'administration fiscale

PAR DEUX ARRÊTS RENDUS SUCCESSIVEMENT les 9 avril 1999 (modalités de calcul des plus-values immobilières) et 18 décembre 2002 (incidence d'une convention de quasi-usufruit dans l'hypothèse d'un démembrement de parts de sociétés de personnes), le Conseil d'État a confirmé l'opposabilité des contrats de droit privé à l'administration fiscale, laquelle s'est alignée sur cette jurisprudence.

Cette confirmation jurisprudentielle et doctrinale trouve cependant une double limite, celle qui résulte de la mise en jeu, par l'administration fiscale, de la procédure de répression des abus du droit, et celle qui est inhérente à son pouvoir de requalification.

L'application de ces procédures d'exception est, toutefois, subordonnée à un certain nombre de conditions étroitement contrôlées par le juge de l'impôt.

### I La confirmation jurisprudentielle et doctrinale de l'opposabilité des contrats de droit privé

#### 1. L'arrêt du Conseil d'État du 9 avril 1999

La question posée était celle du calcul de la plus-value résultant de la vente d'un terrain non bâti, rémunérée par la remise d'immeubles ou de fractions d'immeubles à construire, une telle opération s'analysant comme une dation en paiement.

Selon la doctrine traditionnelle de l'administration, le règlement par dation en paiement était assimilable à un échange. Dès lors, pour la détermination de la plus-value réalisée par le cédant, il convenait de retenir dans tous les cas comme prix de cession, la valeur vénale réelle des immeubles remis en paiement, sans se référer à l'estimation des parties.

Par son arrêt du 9 avril 1999 n° 137473, le Conseil d'État a confirmé sa jurisprudence antérieure en retenant, pour la détermination de la plus-value imposable, le prix de cession qui résulte de l'acte authentique constatant la vente, quelles que soient les modalités de règlement du prix, sauf si l'administration apporte la preuve que le prix mentionné dans cet acte constitue une dissimulation du prix réellement convenu entre les parties : elle apporte cette preuve lorsqu'elle établit qu'il existe entre le prix stipulé à l'acte et la valeur des droits représentatifs des locaux à construire une disproportion d'une importance telle qu'elle permet de considérer que

les parties à l'acte ont volontairement dissimulé une partie du prix réellement convenu.

Par une instruction du 12 février 2003 publiée au BOI sous la référence 8 M 1 03, l'administration vient de se conformer à la position exprimée par cet arrêt.

#### 2. L'arrêt du Conseil d'État du 18 décembre 2002

Selon une jurisprudence confirmée du Conseil d'État, la cession de titres par un quasi-usufruit entraîne la taxation à son nom de la plus-value réalisée, dès lors que le droit d'usufruit est reporté sur le prix de vente : en effet, le quasi-usufruit confère à son titulaire l'ensemble des prérogatives du propriétaire, y compris le droit de disposer des droits démembrés, à charge pour lui de rendre à l'expiration de l'usufruit, soit des choses de mêmes qualité et quantité, soit leur valeur estimée à la date de la restitution. Le quasi-usufruit s'applique aux biens consommables, mais il peut concerner également des biens non consommables lorsque la convention entre les parties le prévoit.

Cette manière de voir est confirmée par l'administration dans le dernier état de sa doctrine relative aux plus-values de cession de valeurs mobilières réalisées par les particuliers (instruction du 13 juin 2001 publiée au BOI du 3 juillet 2001 sous la référence 5 C-1-01).

Dans l'espèce jugée en décembre 2002, le Conseil d'État est allé plus loin en considérant qu'en raison du quasi-usufruit qui lui était conféré sur les parts d'une société fiscalement transparente, l'usufruitier avait juridiquement vocation à appréhender la totalité du prix de vente des actifs de la société sous la forme d'une distribution du boni de liquidation, ses prérogatives étant reportées sur ces sommes. Cette décision consacre la liberté dont disposent les nupropriétaires et les usufruitiers pour répartir entre eux la charge fiscale des opérations réalisées durant la période de démembrement.

### II Les limites portées à l'opposabilité des contrats de droit privé

#### 1. La mise en œuvre, par l'administration fiscale, de la procédure de répression des abus du droit

La définition légale de l'abus du droit telle qu'elle résulte de l'article L 64 du LPF, recouvre la simulation au sens du droit civil. Elle a pour



JEAN-JACQUES  
CAPPELAERE  
Fiscaliste



objet d'écarter les actes fictifs et les actes déguisés, par exemple une donation ayant l'apparence d'une vente, une cession de droits sociaux recouvrant une cession d'entreprise, l'intervention d'un prête-nom qui, en droit civil, relève de l'interposition de personnes.

Limité à la fictivité juridique, ce champ d'application a été formellement étendu à la fictivité économique par deux décisions, du Conseil d'État et de la Cour de cassation, qui ont consacré, en matière fiscale, le concept civiliste de la fraude à la loi :

- par un arrêt du 10 juin 1981 n° 19079 Plen, le Conseil d'État a clairement édicté que, pour écarter certains actes passés par un contribuable, l'administration doit, lorsque la charge de la preuve lui incombe, établir que ces actes ont un caractère fictif ou, à défaut, qu'ils n'ont pu être inspirés par aucun motif autre que celui d'é luder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, s'il n'avait pas passé ces actes, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles ;
- par un arrêt du 19 avril 1988, Cass. com. n° 86-19079, la Cour de cassation s'est alignée sur la position du Conseil d'État en relevant qu'à défaut de fictivité des actes litigieux, l'existence de préoccupations fiscales de la part des parties, licites en elles-mêmes, ne pouvait être retenue que si elles constituaient la justification exclusive de l'opération, revenant ainsi sur une décision antérieure aux termes de laquelle elle avait jugé que l'abus du droit n'était caractérisé que si deux conditions cumulatives étaient à la fois réunies : la fictivité des actes et le but exclusivement fiscal de l'opération.

La condition de motivation exclusivement fiscale pose cependant un problème dans le cas où l'abus du droit invoqué par l'administration porte sur l'utilisation de mesures d'incitation fiscale : il résulte d'un arrêt du Conseil d'État du 3 février 1984 n° 38230 Plen. Bilger Gillet que, même dans une telle hypothèse, l'abus du droit peut être établi lorsqu'un contribuable utilise les avantages fiscaux dans un but manifestement autre que celui visé par le législateur.

## 2. La requalification

Sur le fondement du réalisme du droit fiscal, l'administration est admise à requalifier des contrats sans se placer sur le terrain de l'abus du droit : ainsi, dans le cas de contrats se présentant comme des conventions de mandat et unissant une société de publicité à des personnes chargées de diffuser des journaux gratuits, le Conseil d'État a jugé qu'il s'agissait

en fait de contrats de travail au sens de la jurisprudence de la Cour de cassation (CE 6 mai 1985 n° 44832) ; échappe également à l'abus du droit tout ce qui couvre la requalification de sommes : rémunérations excessives, redevances excessives dans le cadre d'un brevet concédé par un inventeur à une SARL dont il est le gérant majoritaire, fixation d'un prix de cession, remise en cause du caractère indemnitaire d'une somme qualifiée contractuellement d'indemnité d'expropriation ou de résiliation de bail...

Par un arrêt Bendjador (21 juillet 1989 n° 59970), le Conseil d'État a observé que, selon l'administration, les revenus tirés par le requérant de sa propriété constituaient en réalité des revenus fonciers dès lors que les contrats de vente de récoltes sur pied dissimulaient des baux ruraux. Il a ainsi conclu que l'administration se plaçait implicitement mais nécessairement sur le terrain de l'abus du droit et que, n'ayant pas saisi le Comité consultatif pour la répression des abus du droit, elle supportait la charge de la preuve.

À l'inverse, dans une autre espèce Lalande jugée le même jour (CE 21 juillet 1989 n° 58871 Plen), il a admis la requalification d'une activité de salarié en celle d'agent d'affaires passible de la TVA.

Ces espèces consacrent l'importance qui s'attache, pour l'administration, à bien délimiter la frontière qui sépare les redressements fondés sur l'abus du droit de ceux qui relèvent de la requalification. En effet, depuis l'intervention de la loi Aicardi, les requalifications susceptibles de déguiser un abus du droit sur le fondement de la fictivité d'un acte, sont inopérantes car elles privent les contribuables de la garantie que leur a conférée la loi Aicardi en leur offrant la faculté de saisir le Comité consultatif de répression des abus du droit.

## CONCLUSION

Lorsqu'il est fondé sur la fictivité d'un acte, l'abus du droit a certes pour effet de limiter l'opposabilité des contrats de droit privé, mais à l'inverse, il protège les contribuables contre les requalifications abusives de l'administration. Lorsqu'il est fondé sur la fraude à la loi, l'abus du droit a également pour conséquence de limiter l'opposabilité des contrats de droit privé, mais la preuve de l'exclusivité de l'intention fiscale qui conditionne le succès de la procédure est alors très difficile à apporter, ce qui a pour conséquence de limiter, en l'occurrence, la sphère d'intervention de l'administration. ■