

Le contrat de commissionnaire est-il condamné après l'arrêt Zimmer ?

1. Intérêt de l'arrêt Zimmer

L'arrêt Zimmer repose la problématique de l'établissement stable dans le cadre d'un contrat de commission. Cet arrêt s'inscrit dans la continuité de la jurisprudence du Conseil d'Etat, notamment perçue à travers l'arrêt Interhome (Conseil d'Etat n°224407 du 20 Juin 2003). Il ne s'agit donc pas réellement d'une nouveauté.

Depuis de nombreuses années, le statut de commissionnaire est largement utilisé par les groupes internationaux pour structurer leurs activités de distribution, notamment en Europe. Le recours au contrat de commissionnaire reste une opportunité, toutefois il convient de l'utiliser avec circonspection dans l'avenir.

2. La sécurisation de l' « instrumentum »

Les risques liés au formalisme (« l'instrumentum ») doivent être maîtrisés pour être minimisés.

L'enseignement que l'on peut tirer de cet arrêt repose sur le soin de rédiger correctement le contrat de commissionnaire. Dès lors qu'il engage les deux parties l'une vis-à-vis de l'autre, celui-ci ne peut donc qu'engager également les deux parties vis-à-vis de l'administration fiscale.

Ainsi, le contrat qui avait été établi entre les sociétés Zimmer Ltd et Zimmer SAS prévoyait expressément la possibilité, pour cette dernière, de conclure des ventes sans l'approbation préalable du commettant. La Cour s'est donc basée sur cette clause du contrat pour considérer que la société française agissait en France pour le compte du commettant britannique et, par là même, constituait un établissement stable au sens de la convention fiscale franco-britannique.

Cette conclusion de la Cour révèle bien l'importance des termes et clauses qui sont insérés dans le contrat. La rédaction ne peut donc être uniquement effectuée sous un angle juridique mais doit également prendre en compte toutes les problématiques d'analyse fonctionnelle, cœur du domaine des prix de transfert.

Bien que le contrat doive présenter les obligations et les responsabilités respectives, l'exhaustivité ne doit pas faire oublier la gestion du risque fiscal. Ainsi, la Cour s'est également basée sur les clauses du contrat qui le listait, pour conclure que le commissionnaire ne pouvait être regardé comme ayant joui d'un statut indépendant, principe qui caractérise également un établissement stable.

SOMMAIRE

Prix de transfert

Le contrat de commissionnaire est-il condamné après l'arrêt Zimmer ?

Droits d'enregistrement

Opérations d'apport-cession d'une activité

3. La détermination de la rémunération

Par principe, la rémunération doit conserver la forme d'une commission (pourcentage du chiffre d'affaires). Un objectif de couverture des coûts pourrait être octroyé dès lors que le statut engage des fonctions dites de « routine ». Il s'agit donc d'un but mais pas d'une obligation, qui ne saurait être inséré dans le contrat. En effet, le statut d'indépendance du commissionnaire vis-à-vis du commettant peut être analysé par l'administration fiscale au regard d'une couverture systématique de l'ensemble des coûts du commissionnaire, qui enlèverait par là même toute notion de commerce indépendant.

D'autres modalités de rémunération à risques sont également employées. La détermination d'une commission modifiée rétroactivement en fin d'année et la rémunération progressive en palier de chiffre d'affaires en sont les exemples les plus frappants. Là encore, la détermination des modalités de rémunération est un exercice délicat et suppose la mise en œuvre de principes qui doivent pouvoir être constatés entre des entités indépendantes, démarche classique en matière de prix de transfert. Ces mêmes principes doivent être retenus dans l'évaluation du taux de commission en lui-même.

4. La réussite du changement de statut

Si un risque fiscal existe, s'agissant des modalités de fonctionnement du commissionnaire, celui-ci est également important lors du changement de distributeur en commissionnaire. En effet, l'administration fiscale dispose d'une panoplie de rectifications potentielles. Ces dernières vont de la cession d'un actif incorporel à l'indemnité pour perte de résultat futur (« lost business opportunity ») en passant par le changement d'activité se traduisant par le risque de rejet des pertes antérieures.

Pour conclure, il apparaît que le statut de commissionnaire, sous des apparences attractives, constitue un outil extrêmement délicat à manier. En de nombreuses occasions, un risque fiscal peut se

présenter et entraîner de lourdes conséquences inattendues. Le contrat, la rémunération et le changement peuvent se révéler des écueils insoupçonnés.

Un groupe pourra profiter pleinement des avantages du statut de commissionnaire uniquement si la mise en place est effectuée et structurée de manière rigoureuse.

La décision Zimmer de la Cour d'appel ne constitue donc pas la chronique d'une mort annoncée pour le statut et celui-ci peut avoir encore de beaux jours devant lui, pour peu que les entreprises appréhendent le risque fiscal de manière anticipée.

Jean-Luc Trucchi
jtrucchi@taj.fr

Opérations d'apport-cession d'une activité

On sait que les opérations d'apport-cession permettent de diminuer sensiblement la charge fiscale afférente aux actifs dont la cession directe donnerait prise à des droits d'enregistrement non plafonnés. Alors que la jurisprudence était jusqu'à présent plutôt favorable, la Cour de cassation vient de juger que des opérations de cette nature sont constitutives d'un abus de droit lorsque l'apport est réalisé au profit d'une société sous le contrôle du cessionnaire.

Cette décision qui s'inscrit dans une approche nouvelle des situations abusives repose sur une analyse dont il est permis de penser que les conclusions ne sont pas transposables aux cas les plus usuellement rencontrés de véritable filialisation d'activités préalablement à leur cession.

1. Rappel des faits jugés

Le 30 décembre 1995 la société S.H.N.P. a fait apport pur et simple d'un fonds de commerce d'hypermarché à la société Astyage, filiale depuis plus de 10 ans de la société Casino France. Cette opération, soumise au seul paiement d'un droit fixe d'enregistrement, a été suivie le 4 janvier 1996 de la cession par la société S.H.N.P., à la société Casino, des titres reçus en rémunération de cet apport pour un prix correspondant exactement à la valeur des éléments corporels et incorporels du fonds.

Enfin, en novembre 1997, la société Casino France a absorbé la société Astyage devenant ainsi, et seulement à partir de cette date, directement propriétaire du fonds de commerce initialement apporté à sa filiale.

La Cour de cassation a validé la procédure de répression des abus de droit engagée par l'Administration en soulignant, d'une part, que les opérations avaient été réalisées en dehors de toute prise de risque inhérente à l'apport en société et en dehors de toute logique économique et, d'autre part, que leur enchaînement sur une courte période se justifiait par la poursuite d'un but exclusivement fiscal.

En outre, le juge a précisé que le redevable des droits de mutation élundés est le bénéficiaire de l'acte requalifié, c'est-à-dire la société bénéficiaire de l'apport et non la société cessionnaire des titres (Cass. com. du 20 mars 2007 n° 05-20599, Sté Distribution Casino France).

2. Jurisprudence antérieure

Jusqu'à cette décision, la Cour de cassation avait clairement fait prévaloir les règles de droit privé sur les dispositions fiscales visant à réprimer les abus de droit. Elle avait ainsi posé le principe du libre choix de la voie la moins imposée.

• Primauté de la personnalité morale et pérennité des effets produits par une opération

On retiendra en premier lieu un arrêt concernant la cession massive des actions d'une SA suivie quelques mois après de la transformation de cette dernière en SARL. Jugé que ces opérations ne peuvent pas dissimuler la vente des éléments de l'actif social suivie de leur apport à une société nouvelle aux motifs, transposables aux opérations d'apport-cession, que :

- la société dont les titres sont cédés et dont la forme sociale est ensuite modifiée ne cesse jamais d'exister en tant que personne morale,

- et que les cédants des actions qui ont une personnalité juridique distincte de celle de la société n'ont pas qualité pour disposer de l'actif social (Cass. com. 7 mars 1984, n° 245, SARL Beauvallet).

De même, le juge de l'impôt a refusé la requalification en une convention de successeur d'un apport partiel d'actif suivi de la cession échelonnée sur près de 18 mois des titres reçus en rémunération, en raison de la nécessaire distinction existant entre la personnalité juridique de la société et de celle de ses actionnaires ou porteurs de parts (arrêt du 21 avril 1992, n° 786 D, Sté Saphymo Stel). Enfin, la transformation d'une SARL en SA préalablement à la cession de ses titres n'a pas été jugée seulement destinée à éluder les droits alors dus sur les cessions de parts sociales (4,80 % non plafonnés, au lieu de 1 % plafonnés à 20 000 F sur les cessions d'actions), dès lors que régulièrement décidée par les associés, elle avait entraîné des effets multiples et par suite qu'il s'agissait nécessairement d'une opération distincte de la cession ultérieure des actions par les associés (Cass. Com. 10 décembre 1996, n° 2084 P, Sté RMC France).

• Une fenêtre ouverte sur l'abus de droit

Si le juge a écarté les prétentions de l'Administration visant à requalifier une opération d'apport-cession en convention de successeur, il a toutefois conditionné sa décision au fait que les sociétés en cause ou les opérations conclues entre elles ne soient pas fictives ou encore que ces opérations ne puissent pas être

regardées comme ayant pour seul but d'éluider l'impôt qui leur était légalement applicable.

Dans le cas de la transformation d'une SARL en SA préalablement à la cession de ses titres, une réserve a également été expressément formulée pour le cas où la société transformée réadopterait rapidement sa forme initiale annulant ainsi les effets juridiques, économiques et financiers de la transformation en SA. Dans ces conditions, dès lors qu'une opération d'apport-cession ne procédait pas d'actes fictifs, elle ne paraissait pouvoir être critiquée sur le terrain de l'abus de droit qu'à partir du moment où les effets de l'opération d'apport sont effectivement annulés, c'est-à-dire en pratique lorsque le cessionnaire des titres absorbe la société bénéficiaire des apports.

3. Une approche nouvelle des situations d'abus de droit

• Rupture avec la jurisprudence antérieure

En rupture avec la jurisprudence de principe antérieure, la Cour de cassation a récemment jugé que l'apport d'un immeuble à une société constituée avec une autre société tierce, suivi de la cession à cette dernière des titres reçus en rémunération, dissimulaient en fait une vente et constituaient un montage aux fins exclusives d'éluider les droits de mutation. Pour conclure ainsi à l'abus de droit, le juge a relevé que la cession avait été réalisée moins de trois mois après l'apport et que le cessionnaire avait le contrôle exclusif de la société bénéficiaire de l'apport (Cass. Com. 31 octobre 2006 n° 1174 F-D, Sté Audit Sud Est).

Pour confirmer ensuite dans le même sens qu'une opération d'apport-cession d'un fonds de commerce non fictive constituait un abus de droit et se démarquer de la jurisprudence antérieure, la Cour de cassation s'est livrée à une analyse factuelle et économique.

Ainsi, même si chaque opération doit, en principe, être appréciée à la date où elle a été conclue, l'enchaînement de plusieurs opérations sur une courte période est susceptible de révéler les intentions véritables des parties, alors surtout que l'apport est réalisé au bénéfice d'une société sous le contrôle de la société qui rachètera les titres.

Par ailleurs, le juge a sans doute été sensible au fait que le but poursuivi par les parties aurait pu être atteint avec les mêmes effets si la mère avait souscrit en numéraire à une augmentation de capital de sa filiale afin que celle-ci puisse payer directement le prix d'acquisition du fonds au cédant.

Ce faisant, il est permis de penser que la jurisprudence antérieure n'a pas été ignorée. En effet, celle-ci s'est fondée sur la primauté de la personnalité morale et sur la pérennité des effets, mais sous la réserve implicite qu'ils soient produits par des opérations distinctes. Ainsi, le libre choix de la voie la moins imposée a été reconnu en présence de modalités et d'effets distincts : la cession

des titres d'une société est bien une modalité de cession distincte de la cession de ses actifs (affaire « Beauvalet »).

Au cas particulier, il n'était pas manifeste que l'apport ait vraiment créé une situation juridique et économique différente de celle d'une cession. A cet égard, l'apport du seul fonds de commerce, comme le laisse entendre les attendus de la Cour de cassation, et qui plus est, à une société créée depuis dix ans qui exploitait déjà plusieurs autres fonds, a privé cette opération de l'essentiel des effets habituellement revendiqués et distincts de ceux d'une vente.

• Nouveau critère : la pertinence des opérations

Au travers de récentes décisions de la Cour de cassation, il semble se dessiner les contours d'un nouveau critère d'appréciation des situations d'abus de droit.

Ainsi jugé que la cession d'immeubles réalisée par un marchand de biens au profit de deux SCI qui devaient y réaliser des travaux avant de les louer était abusive au motif que l'objet social du cédant lui permettant d'assurer lui-même les opérations de rénovation et de location en question, cette cession ne pouvait avoir qu'un but exclusivement fiscal (Cass. com. 3 avril 2007 n° 06-10702, Sté Portimmo).

La pertinence des opérations a également été au cœur de l'affaire « Sté Casino » puisque la conviction du juge a été notamment emportée par l'absence de toute logique économique des opérations, circonstance qui lui a, par définition, évité d'avoir à constater s'il avait été mis fin ou non aux effets de l'apport.

En revanche, c'est sur ce nouveau critère que l'apport à une société civile de la nue-propriété de biens suivi de la donation des parts de ladite société a pu être jugé comme ne procédant pas d'un abus de droit, l'opération permettant aux donateurs de transmettre à leurs enfants une partie des biens dont ils conservaient les revenus ainsi qu'un partage équitable et plus aisé (Cass com. 3 octobre 2006, n° 04-14272, M. Bothere).

Au total, il semble donc bien se dégager une approche nouvelle de la notion d'abus de droit par la Cour de cassation. Pour autant, il serait peut-être exagéré d'y voir un réel revirement de jurisprudence tant il paraît impensable que les grands principes de la primauté de la personnalité morale et des effets multiples des actes non fictifs puissent être complètement abandonnés. Il est plus probable que par analogie avec les réflexions récentes du Conseil d'Etat, cette nouvelle appréhension des situations procède en définitive d'un addendum à la définition de l'abus de droit.

4. Situations habituellement rencontrées

Dans bien des cas, l'opération d'apport-cession consiste pour le cédant, dans un premier temps, à filialiser une partie de son activité, c'est-à-dire à apporter une branche complète d'activité à une filiale qu'il crée à cet effet, sans lien avec le futur acquéreur, puis, dans un

second temps, à céder à une société tierce les titres qu'il a reçus en rémunération de son apport.

Même si des négociations peuvent parfois être déjà bien avancées avec un acquéreur potentiel au moment de l'apport, la situation des parties n'a pas le même caractère d'irréversibilité que celle résultant d'un apport à une société tierce sous le contrôle du futur acquéreur.

• Des justifications juridiques

Un apport placé sous le régime juridique des scissions emporte des effets que ne peut pas produire une simple cession de fonds de commerce. On retiendra notamment :

- la transmission universelle des actifs et des passifs composant la branche d'activité,
- la possibilité de décider d'une entrée en jouissance rétroactive du résultat de l'activité transférée,
- enfin et surtout, l'achat de titres d'une société, au lieu et place de ses actifs eux-mêmes, offre à l'acquéreur la sécurité de la séparation du patrimoine sur le plan de sa responsabilité à l'égard des créanciers de l'activité transférée.

En outre, dans une opération de filialisation d'activité, l'Administration ne devrait pas pouvoir utilement prétendre que le cessionnaire des titres a acquis les actifs concernés le jour même de l'apport, au travers de la société qui en a été la bénéficiaire, puisqu'à cette date cette dernière n'était pas sous son contrôle.

Mais pour que ces effets puissent effectivement être revendiqués, il importe qu'il soit procédé à l'apport d'une branche complète d'activité et non à un apport de biens isolés.

• Des justifications financières et comptables

Il est également clair que dans ces opérations, le cessionnaire n'a pas la possibilité de décider une augmentation de capital en numéraire de la société rachetée pour que celle-ci puisse financer une acquisition à titre onéreux, puisqu'il ne contrôle pas ladite société avant son rachat.

Par ailleurs, le choix de la filialisation préalable permet au cédant de se mettre en situation de céder son activité dans des conditions qui permettront au repreneur de mobiliser des ressources nettement moins importantes que l'acquisition directe des actifs.

Enfin, sur le plan comptable, il est prévu que les apports réalisés dans le cadre d'opérations de filialisation assorties d'un engagement de cession à une société sous contrôle distinct, doivent obligatoirement être transcrits d'après les valeurs réelles, à charge si la cession ne se réalise finalement pas, de contrepasser les écritures d'apport initiales pour enregistrer les apports aux valeurs comptables. L'Administration fiscale a validé les conséquences de ce traitement au regard notamment des plus-

values et des amortissements et a admis, au surplus, que l'opération initiale d'apport puisse être placée sous le régime spécial des fusions et opérations assimilées lorsque la cession ne se réalise pas (BOI 4 I-1-05).

Il serait dans ces conditions peu cohérent de considérer que ces opérations sont abusives sur le plan des droits d'enregistrement alors qu'elles sont ainsi réglementées et facilitées.

• Mais le risque peut venir d'ailleurs

Bien évidemment, la chronologie de l'opération d'apport-cession doit être juridiquement valide. En effet, si les titres sont effectivement cédés avant l'apport, ce dernier ne pourra pas être regardé comme réalisé à titre pur et simple.

Cette situation est susceptible de se rencontrer lorsqu'un acte de vente des titres de la filiale qui vient d'être créée est conclu avant l'apport et que celui-ci transcrit un échange inconditionnel de consentements entre les parties, sous clause suspensive de réalisation de l'apport et pour un prix de cession correspondant à la valorisation de l'apport.

Il sera alors plus difficile à la société apporteuse de justifier d'un risque attaché à la rémunération de son apport et par suite d'éviter la requalification de son opération en un apport à titre onéreux, étant observé que là encore, la concomitance des opérations d'apport et de cession ne fera qu'augmenter a posteriori cette difficulté.

Patrick Fumenier
pfumenier@taj.fr

CONTACTS

- Neuilly : 01 40 88 22 50
- Lyon : 04 72 43 37 85
- Marseille : 04 91 59 84 75
- Bordeaux : 05 56 48 49 20
- Tours : 02 47 60 88 40
- Lille : 03 20 14 94 20

Stricto Sensu est édité par Taj, Société d'Avocats inscrite au Barreau des Hauts-de-Seine

SELAFA au capital de 1 463 500 € - 434 480 273 RCS Nanterre
181, avenue Charles de Gaulle - 92524 Neuilly-sur-Seine cedex - Tél : 01 40 88 22 50 - Fax : 01 40 88 22 17
Directeur de la publication : Gianmarco Monsellato - Responsable de la rédaction : Pascale Ponroy
Secrétaire de rédaction : Juliette Arnaud
Parution et dépôt légal : juillet 2007 - Diffusion gratuite. ISSN 1639 - 8327