

153 ISF et égalité des armes : l'affaire *Finaréa*

Dominique VILLEMOT,
avocat, Villemot & Associés



Par plusieurs arrêts du 3 mars 2020¹ la chambre commerciale de la Cour de cassation a donné raison à l'administration fiscale dans le contentieux qui l'opposait aux contribuables qui avaient bénéficié de la réduction d'impôt ISF-PME de l'article 885-0 V bis du CGI dans sa rédaction applicable à l'époque des faits (années 2009 et 2010).

La presse a qualifié cette affaire de plus gros redressement ISF. Plus d'un millier de contribuables seraient en effet concernés par ces redressements fiscaux dont le montant total est estimé entre 20 et 30 millions d'euros.

Les contribuables avaient investi dans des sociétés créées par le groupe Finaréa, considérant que ces sociétés répondaient à la définition de holding animatrice et donc que les souscriptions dans leur capital ouvraient droit à la réduction ISF-PME.

La Cour de cassation estime, d'une part, que ces sociétés ne pouvaient pas répondre à la définition de holding animatrice avant de détenir des filiales (certains investissements avaient été réalisés avant que la holding ne détienne de participations) et reproche, d'autre part, aux cours d'appel de ne pas avoir constaté que les sociétés holdings avaient effectivement mis en œuvre les moyens d'animation de ses filiales dont elles disposaient.

Mais l'essentiel n'est pas là.

Les contribuables invoquaient en effet l'état individuel que leur avait remis la société holding en application de l'article 299 septies de l'annexe III au CGI qui dispose que « *cet état doit préciser, pour chacune des conditions mentionnées au 1 bis du I de l'article 885-0 V bis du Code général des impôts si elles sont ou non satisfaites* ».

Parmi ces conditions figure celle selon laquelle la société bénéficiaire des versements « [...] *exerce une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale* » (CGI, ancien art. 885-0 V bis, I, 2°, 1 bis, c), activité à laquelle est assimilée celle d'une holding animatrice.

Les contribuables avaient en leur possession un état de la société holding leur affirmant qu'elle exerçait une activité éligible à la réduction ISF-PME. Ils s'estimaient donc protégés par cet état, et ce d'autant plus qu'ils avaient invoqué « les termes de la réponse ministérielle aux questions posées par MM. Patria et Woerth, en leur qualité de parlementaire, réponse selon laquelle tout contribuable destinataire d'une attestation pouvait s'en prévaloir, sauf pour le service à démontrer à la fois que l'attestation serait erronée [pour "attester" un élément inexact] et que le contribuable destinataire de ladite attestation avait connaissance de ce caractère erroné [de sorte qu'il était de mauvaise foi] ».

L'administration n'ayant pas mis en cause leur bonne foi, les contribuables s'estimaient donc protégés par l'article L. 80 A du

LPF. Les questions parlementaires invoquées visaient certes le cas d'attestation pour des dons à des associations ouvrant à une réduction d'impôt sur le revenu. Mais les contribuables précisaient que « cette réponse était rédigée en des termes on ne peut plus généraux, reprenant toutes les formes d'attestations visées à l'article 1740 A du Code général des impôts, qui est un texte général nullement restreint au cas des attestations émises par les associations bénéficiaires de dons effectués par des contribuables soumis à l'impôt sur le revenu ».

La Cour de cassation n'a pas suivi les contribuables et a précisé que la cour d'appel « a [...] relevé, par motifs adoptés, que les réponses ministérielles dites *Patria* et *Woerth*, invoquées par M. et M^{me} P, concernaient, en matière d'impôt sur le revenu, les reçus délivrés en l'échange de dons par des associations et en a exactement déduit que la portée des attestations litigieuses, établies pour un autre impôt, l'ISF, et délivrées par une société au capital de laquelle les contribuables avaient souscrit, ne pouvait être comparée à celle des attestations délivrées par une association, à la suite de dons, dans le cadre de l'impôt sur le revenu »².

Mais la Cour de cassation n'en est pas restée là. Elle a ajouté en effet, concernant l'état que la société doit remettre au contribuable que « si la remise de ce document est une formalité nécessaire à l'obtention de l'avantage en cause, elle ne suffit pas à démontrer que les conditions prévues à l'article 885-0 V bis sont réunies et ne confère aucun droit au contribuable à bénéficier de la réduction d'impôt à laquelle il prétend, fût-il de bonne foi » ; et qu'enfin « aucune règle n'impose à l'administration d'établir, avant de procéder à la rectification de l'imposition du contribuable, qu'il avait connaissance du caractère erroné de ce document joint à sa déclaration »³.

Un contribuable de bonne foi qui dispose d'un état de la société l'informant qu'elle remplit les conditions pour qu'il puisse bénéficier d'une réduction d'impôt peut donc se faire redresser parce que l'administration estime que cet état est erroné.

Mais à quoi cela sert-il donc que cet état doive « *préciser, pour chacune des conditions mentionnées au 1 bis du I de l'article 885-0 V bis du Code général des impôts si elles sont ou non satisfaites* » si ce n'est à permettre au contribuable de savoir si sa souscription au capital de la société qui lui a remis l'état est éligible à la réduction d'impôt ?

Surtout, le contribuable ne dispose pas des moyens de vérifier que la société remplit les conditions, au cas particulier qu'elle est bien une société holding animatrice.

Normalement le seul qui puisse être sanctionné, via l'amende prévue à l'article 1740 A du CGI, est l'émetteur de cet état, à condition qu'il soit de mauvaise foi bien entendu, ce qui n'était pas le cas

1. Cass. com., 3 mars 2021, n° 19-21.161, 20-11.840, 20-11.839, 19-22.397, 20-11.838 et 18-15.826, *Finaréa*.

2. Cass. com., 3 mars 2021, n° 19-22.397, préc., pt 7.

3. *Ibid.*

ici, l'administration n'ayant pas appliqué cette amende lorsqu'elle a vérifié les sociétés holdings émettrices des états en cause.

Or si le contribuable est démuni, l'administration dispose quant à elle du pouvoir de contrôler la société émettrice et de vérifier que l'état délivré aux contribuables n'est pas erroné, ou plus exactement que cet état est bien établi selon l'analyse qu'elle fait de la loi.

Au cas particulier, la vérification de comptabilité des sociétés holdings dans lesquelles les contribuables ont investi a eu pour seul objet de vérifier si l'état correspondait à la position de l'administration, et ce sans que le contribuable n'ait pu se défendre puisque, même s'il devait subir les conséquences du contrôle fiscal, il n'était pas partie à la procédure de redressement contradictoire. Peut-on d'ailleurs encore parler de procédure contradictoire ? Que ce soit concernant la procédure devant l'administration ou celle qui a suivi devant le juge ? Le contribuable en est réduit à espérer la coopération de la société, puisqu'il ne peut pas vérifier les affirmations de l'administration.

Il est clair que ni le droit au procès équitable ni l'égalité des armes n'ont pas été respectés dans cette affaire.

C'est en se référant à l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen qui dispose que « *Toute Société dans laquelle la garantie des Droits n'est pas assurée, ni la séparation des Pouvoirs déterminée, n'a point de Constitution* » que le Conseil constitutionnel a repris à son compte le concept de droit au procès équitable, développé par la Cour européenne des droits de l'homme sur le fondement de l'article 6, § 1 de la Convention européenne des droits de l'homme⁴.

Ce droit au procès équitable recouvre notamment l'équilibre des droits des parties, ce que l'on appelle l'égalité des armes.

Et le Conseil constitutionnel a appliqué à la fiscalité ce principe de l'équilibre des droits des parties. Ainsi, pour censurer une loi de validation relative à l'intangibilité du bilan d'ouverture, le Conseil constitutionnel s'est fondé sur la méconnaissance du principe de valeur constitutionnelle de l'équilibre des droits des parties et précisé que : « Considérant que la validation contestée a pour effet de priver à titre rétroactif le seul contribuable du bénéfice de la jurisprudence précitée, [...] l'atteinte ainsi portée à l'équilibre des droits des parties méconnaît les exigences de l'article 16 de la Déclaration de 1789 »⁵.

Une QPC pourrait être posée devant les cours d'appel de renvoi qui devraient la transmettre à la Cour de cassation dans le cadre du filtre que cette dernière exerce. Une telle QPC sera nouvelle et sérieuse. La Cour de cassation pourra la renvoyer au Conseil constitutionnel sans se déjuger car elle n'en avait pas été saisie auparavant et, de toute manière, ne dispose pas du pouvoir de vérifier si un texte de loi est conforme à la Constitution ; elle se contente, ce qui est de sa compétence, d'interpréter la loi.

La QPC consisterait à demander au Conseil constitutionnel si l'article 885-0 V bis du CGI, dans sa rédaction applicable au litige et tel qu'appliqué par une jurisprudence constante, est conforme à la Constitution, et plus précisément au principe ayant valeur constitutionnelle de l'équilibre des parties en tant qu'il permet à l'administration fiscale de remettre en cause le bénéfice de la réduction d'impôt prévue par ce texte en utilisant les résultats d'une vérification de la société dans laquelle a investi le contribuable, contribuable qui a estimé de bonne foi bénéficier de la réduction d'impôt en s'appuyant sur l'état délivré par cette société selon lequel elle remplissait les conditions posées par cet article de loi.

4. Cons. const., 28 juill. 1989, n° 89-260 DC : JO 1^{re} août 1989, p. 9676 ; Rec. Cons. const. 1989, p. 71. – Cons. const., 20 janv. 2005, n° 2004-510 DC : JO 27 janv. 2005, p. 1412 ; D. 2006, p. 826, obs. V. Ogier-Bernaud et C. Severino : RSC 2006, p. 124, obs. V. Bück.

5. Cons. const., 10 déc. 2010, n° 2010-78 QPC, Sté Immoma : Dr. fisc. 2010, n° 50, act. 476 ; Dr. fisc. 2010, n° 51, act. 481, E. Meier et G.H. Boucheron ; RJF 2/2011, n° 212.