

## Épargne salariale

### 1139 Abus de droit : quelle influence du droit social ?

La cour d'appel de Versailles a rendu une décision le 2 février 2016 déclarant inopposable aux salariés une opération de restructuration pour les besoins du calcul de la réserve spéciale de participation des salariés.

Cette décision conduit à s'interroger sur l'influence du droit social sur le concept d'abus de droit fiscal et plus largement sur le fait que d'autres branches du droit peuvent être amenées à prendre position sur une pratique fiscale.

**CA Versailles, 6<sup>e</sup> ch., 2 févr. 2016, n° 15/01292, Union fédérale des ingénieurs cadres et techniciens du livre et de la communication (UFICT-CGT) et a. c/ SAS X France, SAS Holding X, note M. Buchet**

#### Exposé du litige

La société X. France (X.F) et la société mère Holding X. France (HX.F) font partie du groupe hollandais X., leader européen de l'information juridique et fiscale, présent dans 170 pays et dont le siège social est situé à Amsterdam.

L'activité en France, initialement composée de 11 structures juridiques et opérationnelles, a été réorganisée en juin 2007 sous l'intitulé « opération Cosmos », et se trouve composée de deux grands domaines : la presse, l'édition et activités associées d'une part, et l'activité Téléroute (gestion de base de données de fret) d'autre part.

Antérieurement à cette opération, il existait principalement 4 sociétés, d'un côté les sociétés holding WKA et WKB, et de l'autre les deux sociétés anonymes L. et Groupe L., avec leurs filiales, qui ont été dissoutes, avec transmission universelle de leur patrimoine entre les mains d'un actionnaire unique, la société X.F, qui a acheté toutes les actions desdites sociétés et a pu augmenter ainsi son capital, tout en permettant à la société mère HX.F d'atteindre le seuil d'un milliard d'euros au bilan.

Pour acheter ces actions, la société X.F, a souscrit le 24 juillet 2007 un emprunt de 445 millions d'euros auprès de la société mère HX.F remboursable sur 15 ans, qui a eu pour effet d'empêcher tout versement de participation aux salariés en raison de cet endettement.

Les institutions représentatives du personnel avaient donné un avis favorable pour cette opération, mais le comité d'entreprise de la société X.F, nouvellement constitué depuis le 17 septembre 2007, souhaitant comprendre la raison de l'absence de participation aux résultats de la société depuis 2007, a assigné la société X.F devant le tribunal de commerce de Nanterre aux fins d'expertise ; le rapport de l'expertise ordonnée par jugement du 14 décembre 2010 a été déposé le 25 octobre 2011.

Ce jugement a été confirmé par arrêt de la cour d'appel de Versailles en date du 14 décembre 2011, sauf que la Cour, contrairement au jugement, a exclu du champ de cette expertise la société mère HX.F – estimant que le comité d'entreprise de la société X.F n'était pas recevable à demander une extension de l'expertise à une autre société non contrôlée par la société X.F – décision confirmée par la Cour de cassation par arrêt du 10 septembre 2013.

Entre-temps, le 22 juin 2010, le comité d'entreprise (CE) de la société X.F déposait plainte auprès du Procureur de la République de Nanterre pour entrave à son fonctionnement régulier, lequel sollicitait l'avis de l'inspecteur du

travail ; ce dernier, par un rapport du 17 février 2011, indiquait que le délit d'entrave était constitué à l'égard de la société représentée par son PDG M. X ou sa DRH M<sup>me</sup> Y DRH, selon l'existence ou non d'une délégation de pouvoir, dans la mesure où l'obligation de consulter le CE avait été sciemment violée au moins à 5 reprises de mi-2007 à fin 2009, par le refus persistant de communiquer toutes les informations légales sur les comptes et le fonctionnement de la société, et la communication d'informations parcellaires, ce qui incluait notamment l'absence d'information sur l'emprunt de 445 millions d'euros et ses conséquences sociales, à savoir l'absence de versement de la réserve spéciale de participation aux salariés.

Suite à cet avis, qui concluait que le changement de direction depuis fin 2010 avait, semble-t-il, entraîné un changement de ton concernant la prise en compte des obligations de consultation du CE, nécessitant d'être confirmé par des contrôles ultérieurs, mais ne pouvait éluder les responsabilités des prédécesseurs ; le Procureur de la République décidait d'un rappel à la loi en janvier 2014, compte tenu de la reconnaissance partielle des faits.

Par acte d'huissier du 28 juin 2012, l'Union Fédérale des Ingénieurs Cadres et Techniciens du Livre et de la Communication (UFICT-CGT), le Syndicat interprofessionnel de la presse et des médias de la Confédération nationale du travail (SIPM-CNT), le Syndicat national des journalistes (SNJ) et le Syndicat national de l'écrit (SNE-CFDT) ont fait assigner les sociétés X.F et HX.F devant le tribunal de grande instance de Nanterre afin de voir déclarer l'opération de restructuration « Cosmos » intervenue le 30 juin 2007 inopposable aux salariés et d'obtenir la condamnation des deux sociétés à reconstituer une réserve spéciale de participation pour les exercices 2007 à 2022 et à la répartir entre les salariés.

Par jugement du 22 janvier 2015, dont les quatre syndicats sus-énoncés ont formé appel l'Union générale des ingénieurs cadres et techniciens (UGICT-CGT) se joignant à eux en appel par son intervention volontaire – le Tribunal a déclaré irrecevables leurs demandes tant à l'égard de la société mère HX.F pour défaut de pouvoir, qu'à l'égard de la société X.F, au motif que leurs demandes revenaient à mettre en cause les attestations du commissaire aux comptes KPMG, aux termes desquelles ce dernier ne formulait aucune observation sur le montant du bénéfice net et des capitaux propres de la société X.F pour les exercices 2008 à 2012.

Par conclusions écrites signifiées les 28 octobre et 9 novembre 2015, soutenues oralement à l'audience du 15 septembre 2015, les parties ont fait valoir les arguments suivants :

Les syndicats appelants concluent à l'infirmité du jugement, sollicitant à titre principal que la Cour :

– juge que l'opération de restructuration Cosmos est constitutive d'une manœuvre frauduleuse, et à tout le moins d'un abus de droit, et de la déclarer inopposable aux salariés de la société X.F, bénéficiaires du régime obligatoire de participation,

– condamne les sociétés X.F et HX.F *in solidum* à reconstituer une réserve spéciale de participation pour les exercices 2007 à 2022 au sein de la société X.F, en neutralisant les effets de cet abus de droit, par application des méthodes de calcul retenues par l'expert-comptable Tandem, en opérant la moyenne arithmétique des résultats obtenus dans les 2 hypothèses retenues par application de la formule légale du régime d'autorité,

– les condamne *in solidum* à leur payer à chacun la somme de 10 000 euros à titre de dommages et intérêts, au titre du préjudice porté aux intérêts de la

**Ndlr :** Cette note a été publiée au préalable *in Dr. fisc.* 2016, n° 14, comm. 271.

collectivité de travail qu'ils représentent, outre la somme de 3500 euros à chacun sur le fondement de l'article 700 du Code de procédure civile, avec distractions des dépens au profit de Maître Chantal de Carfort.

À titre subsidiaire, ils demandent à la Cour de désigner un expert pour déterminer la méthode applicable pour reconstituer la réserve spéciale de participation, et de condamner les sociétés X.F et HX.F *in solidum* à répartir ces réserves spéciales de participation reconstituées entre les salariés de la société X.F, selon les règles posées par l'accord de participation du 14 mars 2008.

Ils soutiennent que l'opération Cosmos a abouti à un endettement important de la société X.F, par l'emprunt de 445 millions d'euros contracté auprès de la société mère HX.F pour l'acquisition des sociétés L. et Groupe L., qui a grevé ses résultats, empêchant le versement de la participation aux salariés depuis 2008.

Les sociétés X.F et HX.F concluent à la confirmation du jugement et au rejet des demandes des appelants, sollicitant chacune la somme de 7000 euros sur le fondement de l'article 700 du Code de procédure civile.

Elles invoquent l'appel tardif de l'UFICT-CGT le 16 mars 2015, le jugement ayant été signifié valablement à domicile de son représentant le 22 janvier 2015.

Elles demandent aussi que soit déclarée irrecevable l'intervention volontaire de l'UGICT-CGT, faute d'intérêt à agir, les journalistes étant déjà représentés par le SNJ, et faute de preuve de l'adhésion à sa fédération et à son union départementale.

En tout état de cause, elles font valoir que les appelants ont considéré, en demandant la mise en cause de la société HX.F (pour laquelle ils n'ont pas de mandat d'ester) que c'était cette dernière qui était responsable de l'opération litigieuse et non la société X.F, plutôt victime des faits.

Par ailleurs, elles soutiennent qu'au vu des attestations du commissaire aux comptes le calcul de la réserve de participation ne peut être remis en cause, que les syndicats ne peuvent réclamer l'indemnisation des salariés, s'agissant d'un avantage individuel, et que le dommage soit disant provoqué par des actes frauduleux a été subi directement par la société X.F dont le compte d'exploitation a été diminué et non par les salariés, et qu'enfin le préjudice allégué n'est pas certain (après neutralisation des frais d'emprunts et à capitaux propres constants, aucune réserve n'aurait existé en tout état de cause).

#### Motifs de la décision

*Sur la recevabilité de l'action des syndicats appelants*

– Sur la recevabilité de l'appel de l'UFICT-CGT

Les sociétés intimées soutiennent que la copie du jugement à signifier n'avait pas à être annexée à l'avis de passage de l'huissier intervenu le 5 février 2015, tandis que l'UFICT-CGT prétend le contraire, estimant que son délai d'appel ne courait qu'à compter de la remise de la copie du jugement à son représentant.

Or, l'article 656 du Code de procédure civile mentionne qu'en l'absence de la personne l'huissier, qui a vérifié l'adresse de la personne, laisse un avis de passage mentionnant notamment que la copie de l'acte à signifier doit être retirée dans les plus brefs délais à l'étude et que la date de son avis de passage fait courir le délai d'appel.

En l'espèce, l'avis de passage en date du 5 février 2015 comporte les mentions légales et a bien été déposé à l'adresse de l'UFICT-CGT.

L'UFICT-CGT ayant formé appel le 16 mars 2015, il est donc irrecevable en son appel, vu l'expiration du délai d'un mois suivant l'avis de passage de l'huissier.

– Sur la recevabilité de l'intervention volontaire de l'UGICT-CGT

Les sociétés intimées contestent l'intérêt à agir de l'UGICT-CGT, au motif que les salariés journalistes sont déjà représentés dans la procédure par un autre syndicat le Syndicat national des journalistes (SNJ) ; elles soutiennent aussi que cette intervention en appel est irrecevable.

L'UGICT-CGT rétorque que son intervention volontaire, recevable en appel selon l'article L. 2132-3 du Code du travail, est justifiée par le pluralisme syndical, et son intérêt à agir résulte du fait que le syndicat CGT des journalistes est affilié à elle.

Selon l'article 554 du Code de procédure civile, une partie, non représentée en première instance, peut intervenir en cause d'appel si elle y a intérêt et si sa demande se rattache par un lien suffisant à celle des parties initiales.

Selon l'article L. 2132-3 du Code du travail, les syndicats professionnels ont le droit d'agir en justice concernant des faits portant un préjudice direct ou indirect à l'intérêt collectif de la profession qu'ils représentent.

L'UGICT-CGT est recevable à intervenir pour la première fois en appel, dans la mesure où ses demandes sont les mêmes que les autres syndicats déjà en la cause en première instance, et qu'elle défend l'intérêt collectif des journalistes salariés de la société X.F, qui dans le cadre du présent litige se sont estimés lésés au niveau de leur rémunération par les conséquences de l'opération de restructuration Cosmos sur leur droit à la participation, droit collectif issu de dispositions légales et faisant l'objet d'un accord collectif en date du 14 mars 2008 négocié par l'ensemble des organisations syndicales (SNJ, CFDT, CGT, FO, CFE-CGC et CFTC) pour l'année 2007.

L'UGICT-CGT produit la délibération de son bureau en date du 1<sup>er</sup> avril 2015, qui décide de manière expresse d'intervenir volontairement en appel dans le présent litige contre la société X.F et la société HX.F pour obtenir tant la réparation du préjudice subi par l'atteinte à l'intérêt collectif de la profession que le rétablissement du droit à la participation.

L'UGICT-CGT sera donc déclarée recevable en son action à l'égard des deux sociétés intimées.

– Sur la recevabilité des syndicats SIPM-CNT, SNJ et SNE-CFDT à l'égard des sociétés X.F et HX.F

Concernant la recevabilité de l'action des syndicats SIPM-CNT, SNJ et SNE-CFDT contre la société X.F, elle n'est pas contestable, comme l'a jugé le tribunal.

En revanche, les sociétés intimées estiment que les appelants n'avaient pas, dès la première instance, de mandat d'ester contre la société HX.F mais seulement contre la société X.F, ce qui a justifié la décision d'irrecevabilité prononcée par le TGI.

Les syndicats appelants prétendent que ce moyen a été abandonné par les intimées au stade de la mise en état par voie de conclusions de désistement, et qu'en tout état de cause ils ont mandaté leur avocat pour agir contre les deux sociétés.

Or, il ressort des conclusions de désistement d'incident des sociétés intimées au stade de la mise en état, que leur désistement ne concernait que la demande de communication de pièces et ne valait donc pas désistement sur le moyen d'irrecevabilité tiré du défaut de mandat.

Il ressort des mandats donnés par le Syndicat interprofessionnel de la presse et des médias de la Confédération nationale du travail (SIPM-CNT), le Syndicat national des journalistes (SNJ) et le Syndicat national de l'écrit (SNE-CFDT), respectivement les 15 juin 2012, le 20 juin 2012 et le 28 mars 2012, que ces mandats concernaient l'action contre la société X.F ; ces trois syndicats ont en appel produit une attestation de leur secrétaire, indiquant avoir donné instruction à leur avocat Maître ROUMIER d'assigner les sociétés X.F et HX.F dans le litige relatif à la disparition de la réserve de participation dans le cadre de la fusion de 2007.

Or, ces attestations ne valent pas pouvoir des secrétaires d'agir pour leur syndicat contre la société HX.F, faute de mention de la délibération du bureau ou du conseil de chaque syndicat.

Les syndicats SIPM-CNT, SNJ et SNE-CFDT, sont donc irrecevables en leur action contre la société HX.F, comme l'a jugé le tribunal dont le jugement sera confirmé sur ce point.

*Sur la demande tendant à déclarer l'opération Cosmos inopposable aux salariés de la société X.F dans ses effets sur la réserve spéciale de participation*

En application des articles L. 3322-1 et L. 3322-2 du Code du travail, dans les entreprises d'au moins 50 salariés, les salariés bénéficient obligatoirement d'un droit de participation aux résultats de l'entreprise, sous la forme d'une participation financière à effet différé, calculée en fonction du bénéfice net de l'entreprise, et constituant la réserve spéciale de participation.

Selon l'article L. 3326-1 du Code du travail, le montant du bénéfice net et celui des capitaux propres de l'entreprise sont établis par une attestation de l'inspecteur des impôts ou du commissaire aux comptes ; ils ne peuvent être remis en cause à l'occasion des litiges nés de l'application des dispositions relatives à la participation.

Dans son jugement le tribunal a déclaré cette demande irrecevable au motif que les demandes des syndicats revenaient à contester la validité des 4

attestations du commissaire aux comptes datées du 1<sup>er</sup> août 2012 – indiquant que pour les années 2008 à 2011 il n'avait pas d'observations à formuler sur les éléments comptables et méthodes de calcul utilisés pour le calcul de la réserve spéciale de participation de la société X.F – alors que ces attestations ne pouvaient être remises en cause que par le juge administratif. Cependant, les syndicats, sans remettre en cause la sincérité des attestations du commissaire aux comptes, sollicitent seulement que l'opération de restructuration Cosmos soit déclarée inopposable aux salariés de la société X.F, avec pour conséquence la réintroduction dans le bénéfice net, des sommes soustraites abusivement à ce bénéfice (du fait des charges de l'emprunt litigieux), afin de reconstituer la réserve de participation.

\* Or les attestations établies par le commissaire aux comptes ne sauraient, en tout état de cause, faire obstacle à ce que le juge judiciaire, à l'occasion du litige dont il est présentement saisi et qui relève de sa compétence, remette en cause, en cas de fraude de la société X.F, les comptes certifiés par ce professionnel sur la base des éléments fournis par la société ; en effet, le commissaire aux comptes n'est pas un organe administratif et son attestation n'est pas un acte administratif.

Ces attestations ne sauraient donc faire obstacle à ce que l'opération Cosmos puisse, elle-même, être contestée ; par surcroît, les syndicats appelants et intervenant, ne se fondent pas sur ces attestations, qui sont postérieures au rapport de l'inspecteur du travail relevant le délit d'entrave, mais sur la base d'un ensemble de documents, comme les rapports d'expertise comptable, les procès-verbaux des réunions du CE et les propres déclarations des dirigeants de la société X.F.

En effet, comme l'a bien souligné l'expert judiciaire, désigné par le tribunal de commerce à la demande du CE de la société X.F, M. Z, dans son rapport du 25 octobre 2011, les données comptables sur le calcul de la valorisation des sociétés L. et Groupe L. ne posent pas problème et il n'existe pas d'irrégularité formelle dans les différentes opérations de restructuration par dissolutions-cessions-fusion, mais il note en contrepoint plusieurs éléments ayant eu des conséquences négatives sur la situation de la société X.F et sur celle des salariés, éléments que la Cour résume et analyse ainsi, à la lumière des autres pièces du dossier, comme le rapport de l'inspection du travail en date du 17 février 2011 :

– élément conjoncturel, indépendant des dirigeants : les prévisions de 2007 pour les sociétés L. et Groupe L., qui avaient été présentées de manière positive (augmentation de la croissance, de la marge et de l'EBITDA) par le rapport d'expertise Tandem lors du CE du 30 juin 2007 pour les années 2008/2010, ont été remises en cause à la baisse par la crise des *subprimes* en 2008 ;

– élément décisionnel dépendant des dirigeants : le taux d'intérêt de l'emprunt de 445 millions d'euros – taux égal au taux Euribor 3 mois augmenté d'un taux de marge de 2,75 %, soit 7,3 % en 2007 et 7,4 % en 2008 puis 4,3 % en 2009 suite à la chute des taux – souscrit initialement par la société X.F auprès de la société mère HX.F, et transféré au cours de l'exercice 2007 à la maison mère tête de groupe, la société hollandaise WKI NV, n'apparaît pas, selon l'expert judiciaire, avantageux pour la société X.F, car d'une part s'agissant d'une opération intragroupe ce taux aurait dû être plus bas, et d'autre part il aboutit à un endettement significatif, obérant fortement les capacités d'investissement de la société X.F ;

– élément factuel entraînant l'entrave au fonctionnement du CE : cet emprunt a été dissimulé au CE car souscrit en juillet 2007 après les opérations de restructuration, au cours d'une période où la société X.F n'avait plus de CE, le nouveau CE étant constitué en septembre 2007 ; la Cour ajoute que cette dissimulation s'est poursuivie par la suite, par l'absence de communication au CE de la documentation économique et financière prévue par les dispositions de l'article L. 2323-7 du Code du travail fin 2007 et en 2008 (comme cela ressort du rapport de l'inspection du travail et des procès-verbaux de réunion du CE) ;

– élément fiscal profitant à la société mère HX.F et à la société hollandaise WKI NV, comme l'explique l'expert judiciaire :

Grâce à la cession des titres des sociétés L. et Groupe L. – qui avaient un résultat net bénéficiaire avant l'opération de restructuration – à la société X.F moyennant l'emprunt à la société HX.F, cette dernière a bénéficié d'une plus-

value de 547 millions d'euros en 2007, qui lui a permis de reconstituer ses capitaux propres tout en apurant son report à nouveau antérieur, et de profiter de la distribution de dividendes à hauteur de 555 millions d'euros en 2007 et 2008, dividendes perçus en définitive le 30 juin 2008 par la société hollandaise WKI NV, associée unique de la société HX.F ; comme l'indique l'expert : « l'opération dans son ensemble, concrétisée par la distribution de dividendes de la société HX.F à la société hollandaise WKI NV, constitue une remontée de trésorerie significative dans le cadre d'une fiscalité avantageuse, compte tenu du régime fiscal applicable aux dividendes en Hollande. », étant précisé que ce taux d'impôt sur les sociétés est de 15 % en Hollande depuis une réforme en application à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2007 et plus favorable qu'en France.

L'opération Cosmos a eu en définitive pour conséquences :

– d'augmenter les masses bilancielles pour atteindre un total de bilan d'un milliard d'euros, en vue d'accéder à de nouveaux marchés par des acquisitions d'autres sociétés (ces acquisitions de fait ne s'étant pas réalisées), objectif principal affiché par la direction des sociétés X.F et HX.F ; les autres alternatives proposées par le CE pour la restructuration étaient, selon l'expert M. Z, cohérentes et réalistes, mais n'auraient pas permis d'atteindre le montant du haut de bilan souhaité par la direction ; elles auraient toutefois atteint les deux autres objectifs de la restructuration, à savoir « l'alignement du statut de l'ensemble des salariés sur une base commune, le développement des ventes croisées avec la possibilité d'étendre à un client existant d'autres produits de la gamme, de simplifier les circuits hiérarchiques ».

– mais aussi d'obérer la rentabilité de la société X.F, par l'augmentation importante de son endettement due à l'emprunt de 445 millions d'euros, souscrit le 24 juillet 2007 auprès de la société mère HX.F remboursable sur 15 ans, qui a eu pour effet direct d'empêcher tout versement de participation aux salariés, effet mécanique de la réduction des bénéfices avant impôts de la société X.F de 2007 à 2009.

L'expert M. Z, qui rejoint les conclusions du rapport du cabinet Secafi (en date du 19 mai 2009) expert désigné par le CE début 2007, conclut que l'opération de restructuration Cosmos a eu pour effet direct de réduire à néant la réserve de participation des salariés pour plusieurs années.

Cet effet négatif de la restructuration sur le plan social pour 2/3 du personnel a été sciemment dissimulé au comité d'entreprise, comme le précise de manière circonstanciée l'inspecteur du travail qui a relevé l'existence d'une entrave au fonctionnement du CE :

\* Interrogée sur les conséquences de la fusion dans le cadre de l'opération Cosmos, la responsable des relations sociales puis DRH de la société X.F en fonction entre 2006 et début 2010, M<sup>me</sup> Y – possédant le diplôme d'avocat – a assuré au CE que cela n'aurait aucune conséquence sociale ni en particulier sur les salaires ; répondant aux questions du CE de la société L. (qui sera fusionnée) lors de la réunion du 26 mars 2007, elle dira que la fusion a pour objet de modifier la structure juridique, sans impact sur le chiffre d'affaires du groupe.

\* M<sup>me</sup> A, DRH de la société L. depuis 2006 et DRH de la société X.F de juin 2007 à avril 2009, a admis lors de l'enquête pénale pour entrave au fonctionnement du CE que la direction s'était aperçue au moment (sans préciser de date) du calcul de la participation que la recapitalisation des sociétés avait eu un impact sur la participation du fait de l'emprunt ; or, lors du CE de la société Groupe L. le 8 mars 2007, M<sup>me</sup> A déclare que la configuration comptable, financière et économique restera la même après la fusion ; à la question du CE sur l'impact de la fusion sur le montant de la participation, M<sup>me</sup> A et M. B (autre représentant de la direction) ne répondront pas, se retranchant derrière la complexité de l'opération de fusion, tout en expliquant longuement ce qu'est la réserve de participation ; or, l'impact de la fusion sur la participation, vu son ampleur, ne pouvait échapper à la direction, qui par son absence de réponse au questionnement des représentants des salariés sur l'impact de la fusion sur le montant de la participation, a tenu un discours rassurant mais trompeur. Le manque de communication des éléments comptables et notamment sur l'existence d'un emprunt grevant le bénéfice de la société, a contribué aussi à maintenir le CE et les salariés dans l'ignorance des effets de la fusion sur la participation, avant mais aussi après la fusion.

\* Entendu le 19 mai 2011, M. X, PDG en fonction au moment de l'opération Cosmos, reconnaissait être incapable de dire s'il y avait eu ou non communication des documents comptables et prévisionnels des années 2008 et 2009.

\* M. C, nouveau DRH de la société X.F depuis début 2010 n'a pas démenti devant l'inspecteur du travail que la documentation économique et financière (rapport sur les perspectives économiques de l'entreprise notamment) – que la société, en application de l'article L. 2323-55 du Code du travail, devait communiquer au nouveau CE lors de sa première réunion le 9 octobre 200 – n'a pas été communiquée, et que cette documentation n'a été finalement été transmise que de manière incomplète lors de la réunion du CE du 10 juin 2008, et ne comportait pas la mention de l'emprunt de 445 millions d'euros auprès de la société mère HX.F ; ce n'est que le 18 juillet 2008, comme cela ressort du procès-verbal de réunion du CE, que la direction fait état de l'emprunt, puis donne plus de détails lors du CE des 13 et 17 février 2009, sans toutefois communiquer le document constatant l'emprunt.

Par ailleurs, les comptes annuels de l'entreprise portant sur l'ensemble de la situation économique, contenant les documents comptables et financiers prévisionnels pour les années 2008 et 2009, n'ont pas, non plus, été communiqués au CE, comme le prévoient les articles L. 2323-8 et L. 2323-10 du Code du travail, ainsi que cela ressort des procès-verbaux de réunion du CE, ce qui n'est pas contesté par la nouvelle direction.

Comme l'indique l'inspecteur du travail, ces omissions délibérées sont aggravées par la circonstance que la société X.F assure notamment l'édition et la diffusion d'ouvrages de droit du travail, de sorte qu'elle était particulièrement bien placée pour avoir connaissance des dispositions légales à respecter.

Enfin, comme l'indique le cabinet Secafi en mai 2009, dans le cadre d'une conjoncture négative, a été enregistrée une baisse du chiffre d'affaires de 7 % entre 2007 et 2008, et en outre les intérêts de la dette (cf. l'emprunt litigieux) absorbent une grande partie du résultat opérationnel ; il ressort du procès-verbal du CE de la société X.F en date du 11 juin 2009 que l'EBITDA (notion anglaise correspondant à l'excédent brut d'exploitation, soit les revenus avant impôts, intérêts, dotation aux amortissements et provision pour dépréciation) a chuté de 30 % entre 2007 et 2008, ce qui a contraint la direction à envisager 184 licenciements, un accord GPEC étant signé depuis mars 2009 ; le procès-verbal du CE en date du 19 janvier 2010 indique que le CE donne un avis négatif sur le plan de sauvegarde de l'emploi.

Ainsi, les sociétés X.F et HX.F, par des manœuvres frauduleuses, constituées à la fois par la non-communication au CE des documents comptables légalement obligatoires et par un discours trompeur auprès du CE, ont sciemment dissimulé au CE de la société X.F une des conséquences importantes de l'opération de restructuration Cosmos, à savoir l'augmentation importante de l'endettement de la société X.F ayant pour effet direct l'absence de réserve spéciale de participation et donc du versement de cette participation aux salariés, avant et après l'opération intervenue en juin 2007.

Comme le soutiennent les syndicats, le motif allégué par la direction pour justifier l'opération Cosmos était la possibilité d'acheter d'autres sociétés, ce qui n'a pas été fait, de sorte que le choix des modalités de l'opération Cosmos fait par la direction des sociétés X.F et HX.F était préjudiciable pour la société X.F et ses salariés, car il n'a apporté aucun bénéfice économique à ces derniers, aggravant au contraire les difficultés économiques de la société X.F à partir de 2007/2008.

La collectivité des salariés de la société X.F a d'ores et déjà indubitablement subi un préjudice du fait de l'absence de versement de la participation, entre 2008 et 2010, et d'un versement limité à 329 285 € pour l'année 2007, alors que le montant avoisinait 5 000 000 les années 2004 à 2006. Il conviendra de vérifier ce qu'il en sera pour les années ultérieures jusqu'à la fin de l'année 2015.

Au vu de ces éléments, la Cour faisant droit à la demande des syndicats UGICT-CGT, SIPM-CNT, SNJ et SNE-CFDT, juge que l'opération de restructuration Cosmos intervenue le 30 juin 2007 est constitutive d'une manœuvre frauduleuse, à l'égard du CCE et des salariés de la société X.F, et qu'il convient, en conséquence, de déclarer cette opération inopposable à ces derniers, dans les effets de l'emprunt de 445 millions d'euros auprès de la société mère HX.F, sur la réserve spéciale de participation.

*Sur la condamnation in solidum des sociétés X.F et HX.F à reconstituer et abonder dans la société X.F la réserve spéciale de participation pour les exercices 2007 à 2012*

La réparation du préjudice des salariés, résultant de la privation de leur droit à la participation, peut être évaluée sur la base, à préciser le cas échéant par les parties, du complément au rapport d'expertise de gestion du cabinet Tandem, réalisé par ce cabinet en 2011 à la demande du CE de la société X.F (pièce 33 produite par les syndicats) ; cette note technique complémentaire a estimé le montant qu'aurait atteint la participation des salariés entre 2007 et 2010, si l'une des deux alternatives proposées par le CE pour la restructuration avait été retenue, en prenant les données réelles des comptes annuels de la société X.F pour cette période.

Dans l'hypothèse 1 (fusion absorption classique entre les sociétés L. et Groupe L.), qui n'engendrait aucun endettement, il est constaté des résultats nets positifs sur toute la période, alors que dans la réalité les résultats nets de la société KWF sont bien plus bas, voire largement négatifs en 2008 et 2009 ; ces résultats nets auraient permis de verser une participation de 6 139 000 euros entre 2007 et 2010, au lieu de 329 000 euros.

Dans l'hypothèse 2 (transmission universelle de patrimoine des sociétés L. et Groupe L., après rachat par la société HX.F des 1,37 % des titres de L. détenu par Groupe L.), qui n'engendrait pas non plus d'endettement, les résultats nets sont encore plus élevés que la première hypothèse, mais donnent un montant de participation inférieur, soit néanmoins d'un montant de 3 002 000 euros, en raison de l'intégration des frais financiers de la société holding HX.F (liés à des emprunts groupe indépendants de la restructuration de 2007) grevant le résultat net de la société KWF.

Pour être objectif, le cabinet Tandem précise qu'en dehors de la restructuration juridique, d'autres facteurs ont pesé sur le niveau de la participation, d'une part l'évolution défavorable de l'activité et des résultats opérationnels du groupe X.F entre 2008 et 2010, et d'autre part de la filialisation de l'activité Téléroute, qui était auparavant intégrée dans la société L. et dont les très bons résultats contribuaient à la participation de L..

Le cabinet Tandem souligne que les salariés de la société Téléroute ont pu effectivement percevoir la participation aux résultats pour 2007/2010.

Par conséquent, il est prématuré de fixer rétroactivement le montant de la participation des salariés de la société KWF, sans prendre en compte ces deux éléments pour partie indépendants de l'opération de restructuration Cosmos ; il convient dès lors d'ordonner une expertise pour préciser, sur les bases (à préciser le cas échéant par les parties) de la note technique du cabinet Tandem, mais aussi sur les principes de calcul de l'accord de participation du 14 mars 2008 (restant aussi en vigueur pour les années 2009 et 2010) et en distinguant dans chacune des 2 hypothèses susvisées, les effets de chacun de ces deux éléments – l'évolution défavorable de l'activité et des résultats opérationnels du groupe X.F entre 2008 et 2010, et d'autre part de la filialisation de l'activité Téléroute – sur le montant de la réserve, afin de déterminer le montant reconstitué de la réserve spéciale de participation pour les années 2007 à 2010 dans un premier temps, que les sociétés X.F et HX.F devront verser aux salariés de la société X.F.

Concernant les années 2011 à 2015 l'expertise pourra être l'occasion pour les parties de faire des propositions en fonction d'un éventuel nouvel accord d'entreprise sur la participation.

Il sera donc sursis à statuer sur la fixation du montant de cette réserve de 2007 à 2015, les frais d'expertise étant mis à la charge des sociétés X.F et HX.F dont le comportement rend nécessaire de recourir à cette mesure d'instruction, la mission de l'expert-comptable et les modalités de l'expertise étant précisées dans le dispositif du présent arrêt.

Concernant la période de 2016 à 2022 il n'y a pas lieu de faire droit à la demande, le préjudice d'avenir n'étant pas certain.

*Sur la demande en dommages et intérêts des syndicats*

Au regard de la reconnaissance par la Cour du préjudice subi par la collectivité des salariés de la société X.F dont les syndicats appelants ou intervenants représentent les intérêts, les syndicats UGICT-CGT, SIPM-CNT, SNJ et SNE-CFDT sont fondés à réclamer chacun des dommages et intérêts à l'encontre de la société X.F, et le syndicat UGICT-CGT des dommages et intérêts à l'encontre « in solidum » des sociétés X.F et HX.F.

Au vu de la période de 4 ans (2007 à 2010) d'ores et déjà concernée par le préjudice et des efforts conjugués des syndicats pour faire reconnaître les droits des salariés tant au niveau des institutions représentatives du personnel (le CE) que des procédures judiciaires, la somme de 10 000 euros sera allouée à chacun des syndicats recevables.

En conséquence, la société X.F sera condamnée à payer cette somme à chacun des syndicats SIPM-CNT, SNJ et SNE-CFDT, tandis que la société HX.F sera condamnée « *in solidum* » avec la société X.F) à payer la même somme de 10 000 euros à l'UGICT-CGT.

Sur les demandes accessoires

Il sera alloué aux syndicats la somme de 2 000 euros à chacun à titre provisionnel en l'application de l'article 700 du Code de procédure civile, les dépens étant réservés.

(...)

## NOTE

1 – Un récent arrêt de la cour d'appel de Versailles conduit à s'interroger sur l'influence du droit social sur le concept d'abus de droit fiscal. Plus largement, cet arrêt illustre le fait que d'autres branches du droit peuvent être amenées à prendre position sur une pratique fiscale. En effet, la cour d'appel de Versailles a rendu une décision le 2 février 2016 déclarant inopposable une opération de restructuration pour les besoins du calcul de la participation des salariés. Le juge judiciaire a décidé dans cette affaire que des opérations de restructuration réalisées par une entreprise étaient constitutives de manœuvres frauduleuses et, en conséquence, les a déclarées sans effet sur le montant de la réserve spéciale de participation dont l'assiette de calcul est basée sur le résultat fiscal d'une entreprise. Cet arrêt, en ce qu'il amène le juge judiciaire, dans sa compétence en matière sociale, à se prononcer sur les effets d'opérations sur le résultat fiscal d'une entreprise, n'est pas nouveau. Toutefois la voie de la contestation de pratiques fiscales d'une entreprise par le biais de la réserve spéciale de participation est une tendance qui pourrait se développer à l'avenir tant le sujet fiscal est un sujet d'actualité. Après s'être interrogé sur le raisonnement du juge judiciaire dans la présente espèce, nous observerons les enseignements qui peuvent être tirés de cet arrêt en matière d'abus de droit fiscal au sens de l'article L. 64 du LPF.

2 – Avant de rentrer dans le détail de la décision rendue par le juge judiciaire, nous précisons **quelques notions générales relatives à la réserve spéciale de participation**.

En application des articles L. 3322-1 et L. 3322-2 du Code du travail, dans les entreprises d'au moins 50 salariés, ces derniers bénéficient obligatoirement d'un droit de participation aux résultats de l'entreprise, sous la forme d'une participation financière à effet différé, calculée en fonction du bénéfice fiscal de l'entreprise.

Définie à l'article L. 3324-1 du Code du travail, la réserve spéciale de participation des salariés est constituée sur la base du bénéfice, tel qu'il est retenu pour être imposé à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés. Ce bénéfice est diminué de l'impôt correspondant (au taux de 33,1/3 % sans application des contributions additionnelles sur l'IS). Une déduction représentant la rémunération au taux de 5 % des capitaux propres de l'entreprise est opérée sur le bénéfice net ainsi défini. Sur la base du montant ainsi obtenu, la réserve de participation des salariés est égale à la moitié du chiffre obtenu en appliquant à ce montant le rapport des salaires à la valeur ajoutée de l'entreprise. La formule de calcul de la réserve de participation des salariés est donc la suivante :  $1/2 \times (\text{résultat fiscal} - 5\% \times \text{capitaux propres}) \times \text{salaires/valeur ajoutée}$ .

Ainsi, le calcul de la réserve spéciale de participation se fait à titre principal sur la base du résultat fiscal d'une entreprise. Ceci induit que les organes représentatifs du personnel, notamment le comité d'entreprise, sont particulièrement attentifs aux opérations de res-

tructuration d'une entreprise qui peuvent avoir un impact en matière fiscale.

Bien qu'issues du Code du travail, les dispositions relatives à la réserve spéciale de participation des salariés ont fait l'objet de commentaires par les services de la Direction de la législation fiscale notamment regroupés au BOFiP (*BOI-BIC-PTP-10, 12 sept. 2012*). En effet, un inspecteur des impôts peut être amené à établir attestation sur le bénéfice net ou les capitaux propres d'une entreprise. Dès lors, l'administration fiscale devait préciser sa doctrine et nous avons d'ailleurs connaissance en ce domaine de quelques positions formelles prises par la Direction de la législation fiscale.

3 – L'affaire examinée par la cour d'appel de Versailles était relative à des opérations de restructuration intervenues chez un éditeur. Différentes organisations syndicales souhaitaient que soit déclaré inopposable aux salariés le contrat de prêt souscrit par une société du groupe auprès de sa société mère aux Pays-Bas dans le cadre de la restructuration du groupe. Les organisations syndicales tendaient à voir ainsi juger que l'opération de restructuration était constitutive de manœuvres frauduleuses, inopposable aux salariés et à condamner les sociétés concernées à reconstruire une réserve spéciale de participation en neutralisant les effets de cet abus de droit.

Dans cette affaire, diverses opérations de restructuration étaient intervenues et il apparaît en définitive qu'une entité française détendant une branche des activités en France avait acquis l'autre branche d'activité du groupe sous la forme d'une acquisition d'actions d'une société. Pour réaliser cette opération, la société française concernée avait contracté un emprunt d'une durée de quinze ans auprès de sa maison mère pour un montant de plusieurs centaines de millions d'euros. Il semble également que cette société française avait procédé concomitamment à des versements de dividendes importants.

Ces opérations avaient été réalisées au cours de l'année 2007 et avaient eu pour conséquence que les salariés du groupe en France n'ont plus perçu de sommes au titre de la réserve spéciale de participation et que la situation financière du groupe s'est dégradée.

Le tribunal de grande instance de Nanterre avait été saisi par des organisations syndicales sur le terrain de l'inopposabilité des opérations de restructuration. Le tribunal a déclaré le 22 janvier 2015 cette demande irrecevable au motif que les demandes des syndicats revenaient à contester la validité des attestations du commissaire aux comptes de la société indiquant que pour les années considérées il n'avait pas d'observations à formuler sur les éléments comptables et méthodes de calcul utilisés pour le calcul de la réserve spéciale de participation de la société. En effet, afin d'éviter de longs litiges, il est prévu par le Code du travail dans le cadre de la participation des salariés aux résultats de l'entreprise que le montant du bénéfice net et celui des capitaux propres servant au calcul de la réserve spéciale peut donner lieu à une attestation qui peut être établie, sur demande de l'entreprise, par l'inspecteur des impôts ou son commissaire aux comptes (*C. trav., art. L. 3326-1 et art. D. 3325-1* – dans le cadre de la participation des salariés aux résultats de l'entreprise, l'article L. 3326-1 du Code du travail dispose que « *le montant du bénéfice net et celui des capitaux propres de l'entreprise sont établis par une attestation de l'inspecteur des impôts ou du commissaire aux comptes* » ; par ailleurs, l'article D. 3325-2 du même code prévoit que « *sur demande de l'entreprise, l'attestation du montant du bénéfice net et des capitaux propres est établie soit par le commissaire aux comptes, soit par l'inspecteur des impôts. Dans ce dernier cas, la demande est accompagnée d'un état annexe rempli par l'entreprise conformément à un modèle arrêté par le ministre chargé de l'économie* » ; l'article D. 3325-4 du code précité dispose : « *La modification d'assiette du bénéfice net intervenue après la délivrance d'une attestation donne lieu à l'établissement d'une attestation rectificative établie dans les mêmes conditions que l'attestation initiale.* »). Dans ce cas, le montant du bénéfice net et celui des

capitaux propres de l'entreprise établis par une attestation de l'inspecteur des impôts ou du commissaire aux comptes ne peuvent plus être remis en cause à l'occasion des litiges portant sur la réserve spéciale de participation.

La cour d'appel de Versailles a pris une position différente des juges de première instance et a donné raison aux organisations syndicales. La cour juge que l'opération de restructuration est constitutive d'une manœuvre frauduleuse, et d'un abus de droit. Elle déclare l'ensemble des opérations de restructuration intervenues et en particulier le contrat de prêt souscrit « inopposable aux salariés de la société (...), bénéficiaires du régime obligatoire de participation ». Les sociétés concernées sont condamnées *in solidum* à reconstituer une réserve spéciale de participation.

Il semble qu'une partie du raisonnement de la cour soit fondé sur un rapport d'expertise qui analysait notamment le taux d'intérêt appliqué au titre du contrat de prêt d'une part et les considérations fiscales liées à la remontée d'un dividende consécutif à la cession d'autre part.

Sur le premier point relatif au taux d'intérêt, il est relevé que le taux d'intérêt sur l'emprunt souscrit était un taux élevé (taux égal au taux Euribor trois mois augmenté d'un taux de marge de 2,75 %). Selon l'expert judiciaire, ce taux n'apparaît pas avantageux car « d'une part s'agissant d'une opération intragroupe ce taux aurait dû être plus bas, et d'autre part il aboutit à un endettement significatif, obérant fortement les capacités d'investissement » de l'entreprise concernée.

Le second point développé par la cour d'appel de Versailles relativement au traitement fiscal des dividendes ne nous convainc pas. Il est en effet précisé que l'opération dans son ensemble, concrétisée par une distribution de dividendes « constitue une remontée de trésorerie significative dans le cadre d'une fiscalité avantageuse, compte tenu du régime fiscal applicable aux dividendes en Hollande, étant précisé que ce taux d'impôt sur les sociétés est de 15 % en Hollande depuis une réforme en application à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2007 et plus favorable qu'en France ». Il nous semble que le régime évoqué par l'expert judiciaire est le régime issu de la directive du Conseil n° 90/435/CEE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents. Cette directive a pour but d'éliminer les obstacles fiscaux frappant les distributions des bénéfices à l'intérieur des groupes de sociétés dans l'UE en supprimant les retenues à la source sur les paiements des dividendes entre les sociétés associées d'États membres différents, et en prévenant la double imposition des sociétés mères sur les bénéfices de leurs filiales. C'est donc nous semble-t-il un régime communautaire qui s'appliquait au flux de dividendes concerné et le régime fiscal n'aurait pas été différent ou moins avantageux si le bénéficiaire des dividendes avait été implanté en France.

L'expert relève également que l'opération de restructuration a eu les conséquences suivantes « obérer la rentabilité de la société (...), par l'augmentation importante de son endettement due à l'emprunt (...) auprès de la société mère (...) remboursable sur 15 ans, qui a eu pour effet direct d'empêcher tout versement de participation aux salariés, effet mécanique de la réduction des bénéfices avant impôts (...) de 2007 à 2009 ».

Il apparaît également que de fortes considérations tenant à la transparence des informations échangées entre les organes représentatifs du personnel et la direction ont été également retenues puisqu'il est relevé par la cour que « le manque de communication des éléments comptables et notamment sur l'existence d'un emprunt grevant le bénéfice de la société, a contribué aussi à maintenir le CE et les salariés dans l'ignorance des effets de la fusion sur la participation, avant mais aussi après la fusion ». De plus, la cour d'appel de Versailles révèle que « par des manœuvres frauduleuses, constituées à la fois par la non-communication au CE des documents comptables légalement

obligatoires et par un discours trompeur auprès du CE, ont sciemment dissimulé au CE (...) une des conséquences importantes de l'opération de restructuration (...), à savoir l'augmentation importante de l'endettement de la société (...) ayant pour effet direct l'absence de réserve spéciale de participation ».

La décision de la cour d'appel, frappée d'un **pourvoi en cassation**, semble aussi bien motivée par l'attitude de la direction de la société que par l'opération en cause. Il est difficile pour un non spécialiste de la matière sociale de déterminer lequel de ces deux éléments a pesé le plus dans l'analyse de la juridiction. Cela étant, ce qui peut être conclu de cette décision est qu'une opération de restructuration est rendue inopposable aux salariés de manière similaire à ce qu'aurait pu décider le juge de l'impôt dans le cadre des dispositions relatives à l'abus de droit de l'article L. 64 du LPF (sans toutefois l'application des pénalités).

**4 – Il est intéressant d'essayer d'apprécier si l'opération critiquée par les juges judiciaires aurait pu être de la même façon critiquée par le juge administratif compétent en matière fiscale.**

À titre préalable, nous pouvons noter que le contexte législatif de 2016 en matière de déduction des intérêts financiers versés à une société liée s'est considérablement modifié depuis l'année 2007. Nous comptons désormais huit dispositions qui limitent sur divers terrains la déduction d'intérêts financiers supportés par une société soumise à l'impôt sur les sociétés, alors qu'il n'en existait que 2 en 2007, date des faits de l'espèce. Désormais, les intérêts financiers peuvent être soumis aux dispositions des articles 39, 1, 3<sup>o</sup> et 212, I du CGI limitant les taux applicables, à l'article 212, I, b du CGI qui est un dispositif « anti-hybride », de l'article 212, II du CGI relatif à la sous-capitalisation, de l'article 209, IX du CGI dit amendement « Carrez » instaurant un lien entre le contrôle d'une société acquise et la déduction des intérêts, de l'article 212 bis du CGI prévoyant une limitation des charges financières pour les grands groupes, de l'article 223 B, alinéa 7 du CGI, appelé communément « amendement Charasse », de l'article 238 A du CGI qui prévoit la non déductibilité des intérêts versés dans des pays à fiscalité privilégiée et enfin de l'article 125 A, III du CGI qui prévoit une retenue à la source majorée pour les intérêts versés aux ETNC. Toutes ces dispositions conduisent à ce qu'il existe un niveau d'exigence très élevé pour la déduction des intérêts financiers payés à une société liée (ou non).

Il y a lieu de rappeler qu'il existe, en matière fiscale, un principe fort de choix pour une entreprise de se financer par le biais d'un endettement plutôt que par fonds propres. Toutefois, l'administration fiscale peut avoir recours aux notions d'acte anormal de gestion ou de risque manifestement excessif lorsqu'elle entend remettre en cause les conséquences fiscales d'une décision de gestion (V. pour une analyse détaillée, C. Acard et H. Christophe, *Le financement d'entreprise en liberté « surveillée » : Dr. fisc. 2015, n° 23, 388*) y compris le choix de souscrire un contrat de prêt. S'il s'agit de contester le taux d'intérêt applicable, l'administration fiscale peut sur la base de la théorie de l'acte anormal de gestion refuser la déductibilité des charges financières concernées. Il existe en ce domaine une jurisprudence fournie analysant le taux d'intérêt normal applicable en particulier dans le cas d'avances consenties par une société à une filiale. C'est sans doute plus sur cette voie que sur le terrain de l'abus de droit que l'administration fiscale aurait contesté un taux d'intérêt jugé excessif.

La **voie de l'abus de droit** permettrait à l'administration fiscale de contester une telle opération si un abus était caractérisé. Nous n'avons pas connaissance d'affaire parfaitement identique à celle soumise à la cour d'appel de Versailles, où un contrat de prêt souscrit par une entreprise a été contesté sur le terrain de l'abus de droit. Il nous semble toutefois que l'affaire soumise à la cour d'appel de Versailles n'est pas éloignée du cas soumis à la cour administrative de Versailles

en matière d'abus de droit qui a donné lieu à de nombreux commentaires (CAA Versailles, 3<sup>e</sup> ch., 29 avr. 2015, n° 12VE01779, *Sté Ingram Micro* : Dr. fisc. 2015, n° 46, comm. 681, concl. B. Coudert, note E. Meier et R. Torlet ; RJF 8-9/2015, n° 720. – V. également H. Kruger, « Haro sur les ORA : La liberté de financement des entreprises est-elle soluble dans l'abus de droit ? » : Dr. fisc. 2015, n° 46, 670 et C. Acard, *Fiscalité financière* : Dr. fisc. 2015, n° 38, 557, n° 22).

Dans cette affaire, les juges ont décidé que les intérêts supportés par la société émettrice au titre d'obligations remboursables en actions ne sont pas déductibles dès lors que cette opération, réalisée dans l'unique but d'imputer des charges financières sur ses résultats et, ce faisant, de minorer son bénéfice imposable, est constitutive d'un abus de droit au sens de l'article L. 64 du LPF. Il faut indiquer que cette opération s'était accompagnée d'une distribution de dividendes par la même société pour un montant équivalent qui avait conduit à l'émission des obligations remboursables en actions. Dans ses conclusions, le rapporteur public insiste sur le fait que c'est la combinaison de ces deux opérations (distribution de dividendes et émissions d'obligations remboursables en actions) qui est en cause et non chacune des opérations prises isolément.

La cour considère, au regard notamment du caractère concomitant d'opérations contradictoires avec la même société, que l'Administration apporte la preuve de l'intention du contribuable d'éluder ou d'atténuer ses charges fiscales. Aucune des raisons invoquées par la société pour justifier que les opérations réalisées étaient inspirées par un autre motif n'est retenue. Toutefois, sur la base des éléments fournis on peut observer que l'analyse rendue en matière fiscale apparaît plus approfondie pour déterminer si les opérations en cause sont abusives. Il paraîtrait difficile de considérer en effet qu'un contrat de prêt, du fait du taux pratiqué, soit qualifié d'abusif au sens du droit fiscal dès lors que les intérêts considérés sont payés. Cela étant, l'enseignement croisé de ces jurisprudences est qu'une opération de restructuration peut être contestée sur le terrain fiscal et sur le terrain social dans le cadre d'analyses différentes.

La décision de la cour d'appel de Versailles du 2 février 2016, en ce qu'elle analyse les opérations réalisées par un contribuable et ses conséquences sur le résultat fiscal servant de base au calcul de la réserve spéciale de participation, n'est pas isolée. Nous avons identifié un arrêt de la cour d'appel de Grenoble (CA Grenoble, ch. soc., sect. A, 15 sept. 2015, n° 13/05532, SAS G7 SUD, EURL LOR) qui traite d'un cas de paiement de prestations de services entre une holding animatrice et sa fille ayant été qualifiée de manœuvre frauduleuse inopposable aux salariés dans le cadre du calcul de la participation. Cette voie de contestation, même si elle apparaît encore rare en matière sociale,

pourrait laisser présager de la nécessité, en matière fiscale, de se conformer à une jurisprudence de l'ordre judiciaire qui jugerait une pratique abusive. Une question se poserait alors relative aux conséquences en matière fiscale d'une décision de la Cour de cassation qui jugerait, en matière sociale, des opérations de restructuration abusives. Pourrait-il y avoir, pour les mêmes opérations, des jurisprudences opposées ?

Le domaine du droit social n'est pas étranger à l'abus de droit, bien au contraire. L'article 108 de la loi n° 2007-1786 du 19 décembre 2007 de financement de la sécurité sociale pour 2008, s'inspirant du modèle fiscal, a instauré une procédure de répression des abus de droit en vue de permettre aux organismes de sécurité sociale de requalifier les actes ayant pour objet d'éluder le paiement des charges sociales et de déterminer les compléments de rémunération qui n'ont pas été inclus dans l'assiette des cotisations et contributions sociales (CSS, art. L. 243-7-2). Sont visés par la mise en œuvre de cette procédure les actes ayant pour objet d'éviter, en totalité ou en partie, le paiement des cotisations et contributions sociales, qui ne peuvent dès lors être opposés aux organismes chargés du recouvrement des cotisations du régime général. La révélation d'un abus de droit entraîne l'application d'une pénalité égale à 20 % des cotisations et contributions dues. Le dispositif est en vigueur depuis le 20 décembre 2008, mais restait subordonné à la parution d'un décret intervenu le 12 janvier 2011. De plus, la chambre sociale de la Cour de cassation a, à de nombreuses reprises, appliqué la théorie de l'abus de droit (V. pour un ex., *Cass. soc.*, 23 oct. 2013, n° 12-21.099, *Trianneau c/ SAS Albany international France* : *JurisData* n° 2013-023486 : « que la fraude à la loi suppose que l'une des parties utilise une règle juridique afin de bénéficier d'un avantage dont elle ne devrait pas en principe profiter ou afin d'éviter une obligation à laquelle elle était en principe tenue ; que la fraude à la loi suppose que soit reconnue une intention frauduleuse ».)

Ainsi, s'il existe de nombreux débats en matière fiscale sur la notion d'abus de droit, il ne serait pas étonnant à l'avenir que des juges intervenant dans d'autres matières que la fiscalité aient à rendre des décisions qui pourraient avoir des répercussions sur cette notion.

Maxime BUCHET,  
avocat associé,  
Melot & Buchet Avocats

**MOTS-CLÉS** : Épargne salariale - Participation - Réserve spéciale de participation - Restructuration ayant pour effet de supprimer la réserve - Manœuvre frauduleuse inopposable aux salariés

**JURISCLASSEUR** : Procédures fiscales, Fasc. 375, Ch. de la Mardière. – Travail Traité, Fasc. 27-20, Guillaume Bordier