

Le : 17/02/2011

Conseil d'État

**N° 301934**

Inédit au recueil Lebon

**8ème et 3ème sous-sections réunies**

M. Arrighi de Casanova, président

M. Jean-Marc Anton, rapporteur

M. Olléon Laurent, commissaire du gouvernement

SCP POTIER DE LA VARDE, BUK LAMENT, avocat(s)

lecture du vendredi 8 octobre 2010

**REPUBLIQUE FRANCAISE**  
**AU NOM DU PEUPLE FRANCAIS**

Vu le pourvoi sommaire et le mémoire complémentaire, enregistrés les 22 février et 21 mai 2007 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, présentés pour M. Gérard A, demeurant ... ; M. A demande au Conseil d'Etat :

1°) d'annuler l'arrêt du 18 décembre 2006 par lequel la cour administrative d'appel de Nantes n'a que partiellement fait droit à son appel contre le jugement du 25 janvier 2005 du tribunal administratif de Caen rejetant sa demande tendant à la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu, de contribution sociale généralisée, de contribution au remboursement de la dette sociale et de prélèvement social de 2 % auxquelles M. et Mme A ont été assujettis au titre de l'année 1997 ainsi que des pénalités correspondantes ;

2°) réglant l'affaire au fond, de faire droit à son appel ;

3°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 3 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;

Vu le code de justice administrative ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de M. Jean-Marc Anton, Maître des Requêtes,
- les observations de la SCP Potier de la Varde, Buk Lament, avocat de M. A,
- les conclusions de M. Laurent Olléon, rapporteur public ;

La parole ayant été à nouveau donnée à la SCP Potier de la Varde, Buk Lament, avocat de M. A ;

Considérant que M. A se pourvoit en cassation contre l'arrêt par lequel, après avoir jugé qu'il ne pouvait faire l'objet en 1997 d'une imposition commune avec son épouse, avec qui il était marié sous le régime de séparation de biens mais dont il vivait séparé depuis 1994, la cour administrative d'appel de Nantes a maintenu à son nom l'imposition supplémentaire établie au titre de l'année 1997 à raison d'une somme globale de 3 193 320 F (486 818,50 euros) correspondant, d'une part, à une plus-value de 2 604 585 F (397 066,42 euros) réalisée par le contribuable au titre d'actions de la société anonyme (SA) Brasserie Trouvillaise, dont, en échange des droits sociaux reçus en contrepartie, il avait fait apport à la société civile d'investissement La Côte Normande et qui avaient été revendues par cette société quelques jours plus tard à un tiers et, d'autre part, à une plus-value de 588 735 F (89 752,08 euros) réalisée lors de la cession à ce tiers au cours de la même année des actions de cette société qu'il détenait encore personnellement ;

En ce qui concerne la plus-value de 89 752,08 euros :

Considérant qu'aux termes de l'article L. 203 du livre des procédures fiscales : Lorsqu'un contribuable demande la décharge ou la réduction d'une imposition quelconque, l'administration peut, à tout moment de la procédure et malgré l'expiration des délais de prescription, effectuer ou demander la compensation dans la limite de l'imposition

contestée, entre les dégrèvements reconnus justifiés et les insuffisances ou omissions de toute nature constatées dans l'assiette ou le calcul de l'imposition au cours de l'instruction de la demande ;

Considérant que, lorsque des époux ont fait l'objet d'une imposition commune à l'impôt sur le revenu, alors que les intéressés auraient dû faire l'objet d'une imposition distincte, l'erreur commise n'entraîne pas la décharge de la totalité de l'imposition ainsi établie ; que le contribuable qui conteste cette imposition est seulement fondé à demander la réduction des bases d'imposition, dans la mesure où celles-ci auraient, à tort, compris les revenus perçus par son conjoint, affectés, le cas échéant, des redressements opérés par l'administration fiscale ; qu'il résulte des dispositions de l'article L. 203 du livre des procédures fiscales que l'administration est alors en droit d'opposer à la demande d'un contribuable contestant l'imposition fondée sur cette erreur, toute compensation entre le dégrèvement reconnu justifié et les insuffisances ou omissions dans les bases d'imposition, constatées au cours de l'instruction dans l'assiette ou le calcul de l'imposition, dès lors que cette erreur se rapporte à l'imposition de la même année ;

Considérant qu'après avoir relevé qu'en raison de l'imposition distincte dont les époux devaient faire l'objet en 1997, l'imposition réclamée à M. A ne pouvait comprendre la plus-value réalisée par son épouse lors de la cession d'actions de la SA Brasserie Trouvillaise dont elle était personnellement propriétaire, la cour n'a pas commis d'erreur de droit en faisant droit à la demande de compensation présentée par l'administration, à hauteur du montant de la plus-value de 89 752,08 euros que le requérant avait réalisée en 1997 mais qu'il n'avait pas déclarée ;

En ce qui concerne la plus-value de 397 066,42 euros :

Considérant, d'une part, qu'aux termes du 4 du I ter de l'article 160 du code général des impôts, applicable aux impositions en litige : L'imposition de la plus-value réalisée à compter du 1er janvier 1991 en cas d'échange de droits sociaux résultant d'une opération de fusion, scission ou d'apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés peut être reportée dans les conditions prévues au II de l'article 92 B ; qu'aux termes du II de l'article 92 B du même code, alors en vigueur : 1. A compter du 1er janvier 1992 ou du 1er janvier 1991 pour les apports de titres à une société passible de l'impôt sur les sociétés, l'imposition de la plus-value réalisée en cas d'échange de titres résultant d'une opération d'offre publique, de fusion, de scission, d'absorption d'un fonds commun de placement par une société d'investissement à capital variable réalisée conformément à la réglementation en vigueur ou d'un apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés, peut être reportée au moment où s'opérera la cession, le rachat, le remboursement ou l'annulation des titres reçus lors de l'échange. (...) ;

Considérant, d'autre part, qu'aux termes de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, dans sa rédaction alors applicable : Ne peuvent être opposés à l'administration des impôts les actes qui dissimulent la portée véritable d'un contrat ou d'une convention à l'aide de clauses : (...) b) (...) qui déguisent soit une réalisation, soit un transfert de bénéfices ou de revenus (...) L'administration est en droit de restituer son véritable caractère à l'opération litigieuse. En cas de désaccord sur les redressements notifiés sur le fondement du présent

article, le litige est soumis, à la demande du contribuable, à l'avis du comité consultatif pour la répression des abus de droit. L'administration peut également soumettre le litige à l'avis du comité dont les avis rendus font l'objet d'un rapport annuel. / Si l'administration ne s'est pas conformée à l'avis du comité, elle doit apporter la preuve du bien-fondé du redressement. ; qu'il résulte de ces dispositions que, lorsque l'administration use de la faculté qu'elles lui confèrent dans des conditions telles que la charge de la preuve lui incombe, elle est fondée à écarter comme ne lui étant pas opposables certains actes passés par le contribuable, dès lors que ces actes ont un caractère fictif, ou, que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, s'il n'avait pas passé ces actes, auraient normalement supportées, eu égard à sa situation ou à ses activités réelles ;

Considérant que, lorsque l'administration entend remettre en cause les conséquences fiscales d'une opération qui s'est traduite par un report d'imposition au motif que les actes passés par le contribuable ne lui sont pas opposables, elle est fondée à se prévaloir des dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales ; qu'en effet, une telle opération, dont l'intérêt fiscal est de différer l'imposition, entre dans le champ d'application de cet article dès lors qu'elle a nécessairement pour effet de minorer l'assiette de l'année au titre de laquelle l'impôt est normalement dû à raison de la situation et des activités réelles du contribuable ; que, par suite, en jugeant que l'administration ne pouvait faire usage des pouvoirs qu'elle tient de ces dispositions lorsqu'elle entend contester le fait, pour un contribuable, de solliciter le report d'imposition prévu au 4 du I ter de l'article 160 du code général des impôts d'une plus-value déclarée, au motif qu'une telle demande, qui ne déguise, par elle-même, ni la réalisation, ni le transfert de bénéfices ou de revenus, n'entraîne pas dans les prévisions du b) de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, pour accueillir la demande de substitution de base légale présentée par l'administration sur le terrain de la fraude à la loi, la cour administrative d'appel de Nantes a commis une erreur de droit ; que, dès lors et sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens du pourvoi, M. A est fondé à demander, dans cette mesure, l'annulation de l'arrêt attaqué ;

Considérant qu'il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de régler, dans cette même mesure, l'affaire au fond en application des dispositions de l'article L. 821-2 du code de justice administrative ;

Considérant que le placement en report d'imposition d'une plus-value réalisée par un contribuable lors de l'apport de titres à une société qu'il contrôle et qui a été suivi de leur cession par cette société est constitutif d'un abus de droit s'il s'agit d'un montage ayant pour seule finalité de permettre au contribuable, en interposant une société, de disposer effectivement des liquidités obtenues lors de la cession de ces titres tout en restant détenteur des titres de la société reçus en échange lors de l'apport ; qu'il n'a en revanche pas ce caractère s'il ressort de l'ensemble de l'opération que cette société a, conformément à son objet, effectivement réinvesti le produit de ces cessions dans une activité économique ;

Considérant qu'au 1er janvier 1997, M. et Mme A détenaient ensemble 48 % du capital de la SA Brasserie Trouvillaise dont M. A était le président-directeur général et qui exploitait un fonds de commerce de bar-brasserie à Trouville ; que la participation de l'intéressé

s'élevait alors à 43,28 % de ce capital tandis que son épouse en détenait 4,72 %, soit respectivement 4 328 et 472 actions ; que le 2 janvier, il a fait donation de 1 928 actions à son épouse, de sorte que chacun des époux détenait en propre 2 400 actions ; que le même jour, il a créé la société civile d'investissement La Côte Normande à laquelle il a apporté 1 951 actions de la SA Brasserie Trouvillaise et a reçu en contrepartie des parts de cette société, dont il détenait la totalité du capital à l'exception d'une part appartenant à son fils majeur ; que cette société, ayant notamment pour objet social l'achat, la souscription, l'administration de titres de toute nature ainsi que la prise de participations dans toutes sociétés, a opté le 8 janvier pour l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés ; qu'elle a revendu à un tiers l'intégralité des actions reçues en apport le 14 janvier ; que l'épouse de M. A a constitué, selon les mêmes modalités, sa propre société civile d'investissement, laquelle, après avoir opté pour l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés, a, à la même date, également revendu à ce tiers l'intégralité des actions qui lui avaient été apportées ; que, par ailleurs, chacun des époux a vendu le 14 janvier 1997 à ce tiers la totalité des actions qu'ils détenaient encore personnellement ; qu'à l'issue d'un contrôle sur pièces du dossier des époux A faisant suite à la vérification de comptabilité de ces deux sociétés civiles d'investissement, l'administration a estimé que M. A, comme d'ailleurs son épouse, avait créé une société civile d'investissement dans le but exclusivement fiscal de placer la plus-value réalisée lors de l'apport de leurs actions sous le régime du report d'imposition en application des dispositions combinées du II de l'article 92 B et du 4 du I ter de l'article 160 du code général des impôts et de ne pas supporter immédiatement l'imposition de ces plus-values ; qu'elle a ainsi mis en oeuvre la procédure de répression des abus de droit et écarté comme ne lui étant pas opposables l'acte de constitution de cette société et la décision par laquelle elle a opté pour l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés, cet assujettissement étant une condition exigée par l'article 160 de ce code pour bénéficier du report d'imposition ; que le litige n'ayant pas été soumis au comité prévu à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, il appartient à l'administration d'apporter la preuve du bien-fondé du redressement ;

Considérant que l'administration fait valoir qu'après s'être opposée à une première vente des actions détenues par les époux, Mme Bazire n'a consenti à celle-ci qu'à la condition d'être attributaire de la moitié des actions compte tenu du travail qu'elle avait accompli au sein de la SA Brasserie Trouvillaise et que cette condition sera réalisée par la donation consentie par M. A à son épouse ; qu'elle en déduit que la vente par le requérant de ses actions, comme d'ailleurs la vente par son épouse de ses titres, avait été envisagée bien avant la création des sociétés civiles d'investissement ; qu'elle soutient également que, si M. A prétend que cette opération avait pour but la reprise d'un restaurant à Paris, laquelle, selon le requérant, supposait la constitution préalable d'une holding en raison du partenariat devant exister avec d'autres sociétés et s'il fait valoir en outre que la banque devant consentir un prêt avait exigé le nantissement en sa faveur des titres de la holding, il n'apporte aucun élément probant faisant apparaître que ce projet dépendait de la création préalable d'une société civile ayant dû opter pour l'impôt sur les sociétés et n'était pas indépendant de la vente des actions ; qu'elle relève enfin que le contribuable était en mesure d'appréhender au cours de l'année 1997, via cette société familiale qu'il contrôle, le produit de la vente des actions ;

Considérant, toutefois, que l'administration ne soutient pas que la société civile d'investissement ne se serait livrée à aucune activité ; que le requérant produit à cet égard divers documents faisant apparaître que, dès 1997, la société a fait usage des fonds recueillis lors de la cession des actions pour prendre des participations, conformément à

son objet social ; qu'il résulte de l'instruction qu'après une tentative infructueuse pour acquérir les locaux nécessaires à l'ouverture d'un nouveau restaurant qui devait être exploité par le contribuable, la société a acquis en 2000 67,5 % du capital de la société à responsabilité limitée Les Caves Trouvillaises créée par M. A, dont il est le gérant et qui exploite à Trouville un commerce de vins et spiritueux, et a apporté en compte courant les liquidités nécessaires pour constituer le stock de ces produits ; que l'administration ne conteste pas l'affirmation du requérant selon laquelle il n'a jamais effectivement appréhendé le produit de la vente des actions dont il avait fait apport et n'a donc pas perçu les liquidités correspondantes ; que le réinvestissement dans une activité économique de ce produit est ainsi avéré ; que, par suite, l'administration ne peut être regardée comme établissant que la constitution par M. A de la société civile d'investissement La Côte Normande et l'option de cette société pour l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés ont été inspirés par un motif autre que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que les intéressés, s'ils n'avaient pas passé ces actes, auraient normalement supportées eu égard à leur situation et à leurs activités réelles ; que, dès lors, et sans qu'il y ait lieu d'examiner si le requérant avait recherché le bénéfice d'une application littérale des dispositions précitées des articles 92 B et 160 du code général des impôts à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, l'administration n'était pas fondée à remettre en cause, selon la procédure de répression des abus de droit, le régime du report d'imposition de la plus-value réalisée en 1997 par l'intéressé ;

Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède, et sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens de sa requête, que M. A est fondé à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Caen a rejeté sa demande en tant qu'elle tendait à la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales auxquelles il est resté assujéti au titre de l'année 1997 à raison de l'imposition de la plus-value de 397 066,42 euros et, en conséquence, à demander la décharge de ces impositions ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède qu'il n'y a pas lieu d'examiner les conclusions du ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique tendant à ce que, dans le cas où le Conseil d'Etat ferait droit au pourvoi du contribuable mais retiendrait l'existence d'un abus de droit, il procède à l'annulation de l'article 3 de l'arrêt déchargeant l'intéressé de la pénalité de 80 % pour abus de droit, qui n'ont été présentées qu'à titre subsidiaire ;

Considérant qu'il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge de l'Etat, en application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative, le versement à M. A de la somme de 3 000 euros au titre des frais exposés par lui et non compris dans les dépens ;

DECIDE :

-----

Article 1er : Les articles 1er, 4 et 5 de l'arrêt de la cour administrative d'appel de Nantes

du 18 décembre 2006 en tant qu'ils portent sur l'imposition en 1997 de la plus-value de 397 066,42 euros sont annulés.

Article 2 : M. A est déchargé des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales auxquelles il a été assujéti au titre de l'année 1997 à raison de la plus-value de 397 066,42 euros.

Article 3 : Le jugement du tribunal administratif de Caen du 25 janvier 2005 est réformé en ce qu'il a de contraire à la présente décision.

Article 4 : L'Etat versera à M. A une somme de 3 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Article 5 : Le surplus des conclusions du pourvoi de M. A est rejeté.

Article 6 : La présente décision sera notifiée à M. Gérard A et au ministre du budget, des comptes publics et de la réforme de l'Etat.

Le : 17/02/2011

Conseil d'État

**N° 313139**

Mentionné dans les tables du recueil Lebon

**8ème et 3ème sous-sections réunies**

M. Arrighi de Casanova, président

M. Patrick Quinqueton, rapporteur

M. Olléon Laurent, commissaire du gouvernement

SCP ORTSCHIEDT, avocat(s)

lecture du vendredi 8 octobre 2010

**REPUBLIQUE FRANCAISE**

**AU NOM DU PEUPLE FRANCAIS**

Vu le pourvoi, enregistré le 8 février 2008 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, présenté par le **MINISTRE DU BUDGET, DES COMPTES PUBLICS ET DE LA FONCTION PUBLIQUE** ; le ministre demande au Conseil d'Etat d'annuler l'arrêt du 11 décembre 2007 par lequel, faisant droit à la requête de M. et Mme Joël A, la cour administrative d'appel de Douai a annulé l'article 4 du jugement du 20 juin 2006 du tribunal administratif de Lille rejetant le surplus des conclusions de leur demande tendant à la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales auxquelles ils ont été assujettis au titre de l'année 1998, ainsi que des pénalités correspondantes et prononcé la décharge des impositions restant en litige ;

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;

Vu le code de justice administrative ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de M. Patrick Quinqueton, Conseiller d'Etat,
- les observations de la SCP Ortscheidt, avocat de M. et Mme A,
- les conclusions de M. Laurent Olléon, rapporteur public,

La parole ayant été à nouveau donnée à la SCP Ortscheidt, avocat de M. et Mme A ;

Considérant, d'une part, qu'aux termes du 4 du I ter de l'article 160 du code général des impôts, applicable aux impositions en litige : L'imposition de la plus-value réalisée à compter du 1er janvier 1991 en cas d'échange de droits sociaux résultant d'une opération de fusion, scission ou d'apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés peut être reportée dans les conditions prévues au II de l'article 92 B ; qu'aux termes du II de l'article 92 B du même code, alors en vigueur : 1. A compter du 1er janvier 1992 ou du 1er janvier 1991 pour les apports de titres à une société passible de l'impôt sur les sociétés, l'imposition de la plus-value réalisée en cas d'échange de titres résultant d'une opération d'offre publique, de fusion, de scission, d'absorption d'un fonds commun de placement par une société d'investissement à capital variable réalisée conformément à la réglementation en vigueur ou d'un apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés, peut être reportée au moment où s'opérera la cession, le rachat, le remboursement ou l'annulation des titres reçus lors de l'échange. (...) ;

Considérant, d'autre part, qu'aux termes de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, dans sa rédaction alors applicable : Ne peuvent être opposés à l'administration des impôts les actes qui dissimulent la portée véritable d'un contrat ou d'une convention à l'aide de clauses : (...) b) (...) qui déguisent soit une réalisation, soit un transfert de bénéfices ou de revenus (...) L'administration est en droit de restituer son véritable caractère à l'opération litigieuse. En cas de désaccord sur les redressements notifiés sur le fondement du présent article, le litige est soumis, à la demande du contribuable, à l'avis du comité consultatif pour la répression des abus de droit. L'administration peut également soumettre le litige à l'avis du comité dont les avis rendus font l'objet d'un rapport annuel. / Si l'administration ne s'est pas conformée à l'avis du comité, elle doit apporter la preuve du bien-fondé du redressement.; qu'il résulte de ces dispositions que l'administration est fondée à écarter comme ne lui étant pas opposables certains actes passés par le contribuable, dès lors que ces actes ont un caractère fictif, ou, que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, s'il n'avait pas passé ces actes, auraient normalement supportées, eu égard à sa situation ou à ses activités réelles ;

Considérant que, lorsque l'administration entend remettre en cause les conséquences fiscales d'une opération qui s'est traduite par un report d'imposition, au motif que les actes passés par le contribuable ne lui sont pas opposables, elle est fondée à se prévaloir des dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales ; qu'en effet, une telle opération, dont l'intérêt fiscal est de différer l'imposition, entre dans le champ d'application de cet article, dès lors qu'elle a nécessairement pour effet de minorer l'assiette de l'année au titre de laquelle l'impôt est normalement dû à raison de la situation et des activités réelles du contribuable ; que, par suite, en jugeant que le fait pour un contribuable de placer et de maintenir, sous le régime du report d'imposition prévu au 4 du I ter de l'article 160 du code général des impôts, une plus-value réalisée à l'occasion d'un apport de droits sociaux ne déguisait par lui-même, ni une réalisation, ni un transfert de bénéfices ou de revenus au sens du b) de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, la cour administrative d'appel de Douai a commis une erreur de droit ; que, dès lors, le ministre est fondé à demander l'annulation de l'arrêt attaqué ;

Considérant qu'il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de faire application des dispositions de l'article L. 821-2 du code de justice administrative pour régler l'affaire au fond ;

Considérant que le placement en report d'imposition d'une plus-value réalisée par un contribuable, lors de l'apport de titres à une société qu'il contrôle, et qui a été suivi de leur cession par cette société, est constitutif d'un abus de droit s'il s'agit d'un montage ayant pour seule finalité de permettre au contribuable, en interposant une société, de disposer effectivement des liquidités obtenues lors de la cession de ces titres tout en restant détenteur des titres de la société reçus en échange lors de l'apport ; qu'il n'a en revanche pas ce caractère s'il ressort de l'ensemble de l'opération que cette société a, conformément à son objet, effectivement réinvesti le produit de ces cessions dans une activité économique ;

Considérant que, par acte du 20 juillet 1998, M. et Mme A ont créé la société civile Majomix dont ils détenaient chacun la moitié des parts ; que cette société, ayant pour objet social la réalisation de tous placements mobiliers ou immobiliers et la prise de participations dans des sociétés civiles ou commerciales, a immédiatement opté pour l'impôt sur les sociétés ; que, par acte du 22 septembre 1998, M. et Mme A ont fait apport à la société civile Majomix, de 924 des 1 850 parts qu'ils détenaient et qui représentaient la totalité du capital de la SARL Centraudis, laquelle avait pour objet l'exploitation d'un supermarché ; que, le 12 octobre 1998, la SARL Centraudis s'est transformée en société anonyme ; que, par acte du 3 novembre 1998, faisant suite à un protocole d'accord signé le 19 octobre précédent, M. et Mme A, qui restaient détenteurs de 926 actions de la SA Centraudis, et la société civile Majomix, qui en détenait 924, ont vendu ces actions à la société Amidis ; que, faisant application de la procédure de répression des abus de droit, l'administration a remis en cause le report d'imposition, prévu par les dispositions combinées de l'article 92 B du même code et du 4 du I ter de l'article 160 du code général des impôts, sous le régime duquel M. et Mme A avaient placé la plus-value d'apport réalisée le 22 septembre 1998 ; que le comité prévu à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales a émis le 20 juin 2003 un avis favorable au maintien des redressements notifiés par l'administration ;

Considérant que, pour estimer que la société civile Majomix n'avait pas eu d'activité réelle, l'administration s'est fondée sur ce qu'elle avait cédé les actions de la société Centraudis, qui lui avaient été apportés par M. et Mme A, seulement quarante-trois jours après leur apport et que l'éventuelle acquisition d'un actif professionnel en remploi des liquidités dégagées par la vente de ces titres n'avait eu lieu que plusieurs années après ces opérations et postérieurement à l'envoi de la notification de redressements ; qu'elle en a déduit que la création de la société civile, qui ne présentait pas un intérêt particulier pour la protection du patrimoine familial des époux A, ne répondait qu'au souci de permettre aux intéressés de se placer sous le régime fiscal dérogatoire du report de l'imposition de la plus-value de 9 147 600 F qui avait été dégagée lors de l'apport de leurs 924 actions de la SA Centraudis à la société civile Majomix ;

Considérant, toutefois, qu'il résulte de l'instruction et qu'il n'est pas contesté que, conformément à son objet, la société civile Majomix a effectué au cours des années 1999 et 2000, soit antérieurement au 15 mars 2001, date de la notification de redressement adressée aux contribuables, diverses opérations d'acquisition de participations notamment dans deux sociétés implantées en Pologne ; qu'il n'est pas davantage contesté que cette société a acquis les titres de deux sociétés ayant pour objet respectivement la propriété et l'exploitation d'un hôtel-restaurant situé à Wasquehal (Nord) ; qu'elle a, à ce titre, investi une somme d'environ 14 millions de francs, excédant très largement le montant du produit de la cession des titres de la société Centraudis qu'elle avait reçus en apport ; que cette opération a nécessité la souscription d'un prêt garanti sur le patrimoine des contribuables ; que si cette acquisition est intervenue seulement en décembre 2001, elle avait été précédée dès le mois d'avril 2000 de plusieurs tentatives d'acquisition de divers fonds de commerce relatifs à des cafés ou à des hôtels-restaurants ; qu'au demeurant ce réinvestissement dans une activité économique du produit de la cession des actions s'est effectué dans le délai nécessaire qu'impliquaient, eu égard à l'importance et à la nature de l'investissement réalisé, des prises de contacts et des démarches préalables d'autant plus requises en l'espèce que M. et Mme A, jusqu'alors spécialisés dans la gestion d'un supermarché, changeaient de secteur d'activité ; que, par suite et sans qu'il soit besoin d'examiner les moyens de M. et Mme A contestant la régularité de l'avis du comité consultatif de répression des abus de droit afin que la charge de la preuve soit supportée par l'administration, les contribuables, à supposer même que cette charge leur incombe, établissent que les actes de droit privé passés à l'occasion de leur apport suivi de la cession, par la société Majomix qu'ils contrôlaient, de leurs titres de la société Centraudis, ont été inspirés par un motif autre que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que les intéressés, s'ils n'avaient pas passé ces actes, auraient normalement supportées eu égard à leur situation et à leurs activités réelles ; que, par suite, et sans qu'il y ait lieu d'examiner si les contribuables avaient recherché le bénéfice d'une application littérale des dispositions précitées des articles 92 B et 160 du code général des impôts à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, l'administration n'était pas fondée à remettre en cause, selon la procédure de répression des abus de droit, le régime du report d'imposition de la plus-value réalisée le 22 septembre 1998 par les intéressés ;

Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que M. et Mme A sont fondés à soutenir que c'est à tort que, par l'article 4 du jugement attaqué, le tribunal administratif de Lille a rejeté le surplus des conclusions de leur demande tendant à la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales auxquelles ils sont restés assujettis au titre de l'année 1998, ainsi que des pénalités correspondantes et, en

conséquence, à demander la décharge de ces impositions ;

Considérant qu'il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge de l'Etat, en application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative, le versement à M. et Mme A de la somme de 4 500 euros au titre des frais exposés par eux devant le Conseil d'Etat et la cour administrative d'appel et non compris dans les dépens ;

DECIDE :

-----

Article 1er : L'arrêt de la cour administrative d'appel de Douai du 11 décembre 2007 est annulé.

Article 2 : M. et Mme A sont déchargés des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales auxquelles ils sont restés assujettis au titre de l'année 1998, ainsi que des pénalités correspondantes.

Article 3 : Le jugement du tribunal administratif de Lille du 20 juin 2006 est réformé en ce qu'il a de contraire à la présente décision.

Article 4 : L'Etat versera à M. et Mme A une somme de 4 500 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Article 5 : La présente décision sera notifiée au MINISTRE DU BUDGET, DES COMPTES PUBLICS ET DE LA REFORME DE L'ETAT et à M. et Mme Joël A.

Le : 14/02/2011

Conseil d'État

**N° 321361**

Mentionné dans les tables du recueil Lebon

**8ème et 3ème sous-sections réunies**

M. Arrighi de Casanova, président

M. Patrick Quinqueton, rapporteur

M. Olléon Laurent, commissaire du gouvernement

LE PRADO, avocat(s)

lecture du vendredi 8 octobre 2010

**REPUBLIQUE FRANCAISE**

**AU NOM DU PEUPLE FRANCAIS**

Vu le pourvoi, enregistré le 6 octobre 2008 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, présenté par le **MINISTRE DU BUDGET, DES COMPTES PUBLICS ET DE LA FONCTION PUBLIQUE** ; le ministre demande au Conseil d'Etat d'annuler les articles 2, 3 et 4 de l'arrêt du 24 juillet 2008 par lequel, faisant droit à la requête de M. A et des ayants droit de son épouse décédée, la cour administrative d'appel de Douai a annulé le jugement du 17 octobre 2006 du tribunal administratif de Rouen rejetant la demande de M. et Mme A tendant à la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales auxquelles ils ont été assujettis au titre de l'année 1994, ainsi que des pénalités correspondantes et prononcé la décharge des impositions restant en litige ;

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;

Vu le code de justice administrative ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de M. Patrick Quinqueton, Conseiller d'Etat,
- les observations de Me Le Prado, avocat des consorts A,
- les conclusions de M. Laurent Olléon, rapporteur public,

La parole ayant été à nouveau donnée à Me Le Prado, avocat des consorts A ;

Considérant, d'une part, qu'aux termes du I de l'article 151 octies du code général des impôts, dans sa rédaction applicable aux impositions en litige : Les plus-values soumises au régime des articles 39 duodecimes à 39 quindecimes et réalisées par une personne physique à l'occasion de l'apport à une société soumise à un régime réel d'imposition de l'ensemble des éléments de l'actif immobilisé affecté à l'exercice d'une activité professionnelle ou de l'apport d'une branche complète d'activité peuvent bénéficier des dispositions suivantes : / a. L'imposition des plus-values afférentes aux immobilisations non amortissables fait l'objet d'un report jusqu'à la date de la cession à titre onéreux ou du rachat des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport de l'entreprise ou jusqu'à la cession de ces immobilisations par la société si elle est antérieure. En cas de transmission à titre gratuit à une personne physique des droits sociaux rémunérant l'apport, le report d'imposition est maintenu si le bénéficiaire de la transmission prend l'engagement d'acquitter l'impôt sur la plus-value à la date où l'un de ces événements précités se réalise (...);

Considérant qu'aux termes de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, dans sa rédaction alors en vigueur : Ne peuvent être opposés à l'administration des impôts les actes qui dissimulent la portée véritable d'un contrat ou d'une convention à l'aide de clauses : (...) b (...) qui déguisent soit une réalisation, soit un transfert de bénéfices ou de revenus (...) L'administration est en droit de restituer son véritable caractère à l'opération litigieuse. En cas de désaccord sur les redressements notifiés sur le fondement du présent article, le litige est soumis, à la demande du contribuable, à l'avis du comité consultatif pour la répression des abus de droit. L'administration peut également soumettre le litige à l'avis du comité dont les avis rendus font l'objet d'un rapport annuel. / Si l'administration ne s'est pas conformée à l'avis du comité, elle doit apporter la preuve du bien-fondé du redressement. ; qu'il résulte de ces dispositions que l'administration est fondée à écarter comme ne lui étant pas opposables certains actes passés par le contribuable, dès lors que ces actes ont un caractère fictif, ou, que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés

par aucun autre motif que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, s'il n'avait pas passé ces actes, auraient normalement supportées, eu égard à sa situation ou à ses activités réelles ;

Considérant que, lorsque l'administration entend remettre en cause les conséquences fiscales d'une opération qui s'est traduite par un report d'imposition au motif que les actes passés par le contribuable ne lui sont pas opposables, elle est fondée à se prévaloir des dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales ; qu'en effet une telle opération, dont l'intérêt fiscal est de différer l'imposition, entre dans le champ d'application de cet article dès lors qu'elle a nécessairement pour effet de minorer l'assiette de l'année au titre de laquelle l'impôt est normalement dû à raison de la situation et des activités réelles du contribuable ; que, par suite, en jugeant que le fait pour un contribuable de placer et de maintenir, sous le régime du report d'imposition prévu par les dispositions de l'article 151 octies du code général des impôts, une plus-value réalisée à l'occasion de l'apport en société d'un fonds de commerce ne déguisait par lui-même, ni une réalisation, ni un transfert de bénéfices ou de revenus au sens du b) de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, la cour administrative d'appel de Douai a commis une erreur de droit ; que, dès lors, le ministre est fondé à demander l'annulation de l'arrêt attaqué ;

Considérant qu'il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de faire application des dispositions de l'article L. 821-2 du code de justice administrative pour régler l'affaire au fond ;

Considérant que le placement en report d'imposition d'une plus-value réalisée par un contribuable lors de l'apport de titres à une société qu'il contrôle et qui a été suivi de leur cession par cette société est constitutif d'un abus de droit s'il s'agit d'un montage ayant pour seule finalité de permettre au contribuable, en interposant une société, de disposer effectivement des liquidités obtenues lors de la cession de ces titres tout en restant détenteur des titres de la société reçus en échange lors de l'apport ; qu'il n'a en revanche pas ce caractère s'il ressort de l'ensemble de l'opération que cette société a, conformément à son objet, effectivement réinvesti le produit de ces cessions dans une activité économique ;

Considérant que, le 13 juillet 1994, M. et Mme A ont apporté pour une valeur de 3 600 000 F le fonds de commerce d'optique, lunetterie et acoustique qu'ils exploitaient auparavant sous la forme d'une entreprise individuelle à la société à responsabilité limitée en cours de formation Optique Four dont ils sont les associés ; que le capital de cette société a été fixé à 3 600 000 F divisé en 600 parts sociales, ayant une valeur nominale unitaire de 6 000 F, détenues par moitié par chacun des époux ; qu'ils ont placé la plus-value dégagée à l'occasion de cet apport sous le régime du report d'imposition prévu à l'article 151 octies du code général des impôts ; que le 3 septembre 1994, la société a réduit son capital de 3 600 000 F à 300 000 F par voie de remboursement partiel aux associés des parts remises en contrepartie de l'apport ; qu'à la suite des constatations opérées lors d'une vérification de comptabilité de cette société, l'administration, faisant application de la procédure de répression des abus de droit, a remis en cause le bénéfice de ce report d'imposition ; que le comité prévu à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales a émis le 22 septembre 2000 un avis favorable au maintien des redressements notifiés par l'administration ;

Considérant, en premier lieu, qu'il résulte de ce qui vient d'être dit que l'administration est fondée à se prévaloir des dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales lorsqu'elle remet en cause les conséquences fiscales d'une opération qui s'est traduite par un report d'imposition ;

Considérant, en deuxième lieu, que les requérants soutiennent que l'appréhension de liquidités à la suite de la réduction du nominal des titres de la société suffisait à entraîner la déchéance du régime prévu à l'article 151 octies du code général des impôts et l'imposition immédiate de la plus-value litigieuse, sans qu'il soit besoin de mettre en oeuvre la procédure de répression des abus de droit ; que toutefois, dès lors que l'administration estimait que l'opération d'apport du fonds de commerce à la société suivie d'une réduction du capital, ayant permis aux contribuables, qui avaient conservé la propriété de l'ensemble de leurs parts, de disposer, par l'apport à leur compte courant d'associés, d'une somme de 3 300 000 F, caractérisait un montage dissimulant en réalité, derrière l'apparence d'un apport en nature, la mutation à titre onéreux de ce fonds, elle ne pouvait imposer immédiatement la plus-value professionnelle qu'ils avaient réalisée qu'en écartant au préalable, par la mise en oeuvre de cette procédure, les actes relatifs à ces opérations comme ne lui étant pas opposables ;

Considérant, en troisième lieu et d'une part, qu'en se bornant à alléguer que l'opération d'apport permettait de réaliser des économies de cotisations sociales du fait du changement du mode d'exploitation de l'entreprise et que la réduction du capital de la société était justifiée par l'hypertrophie du haut de bilan à la suite de l'opération d'apport pour soutenir que ces opérations avaient un motif autre que fiscal, les contribuables n'apportent pas d'éléments suffisants de nature à établir que ces opérations ne dissimulaient pas en réalité une vente de leur fonds de commerce qui générerait une plus-value exclue du régime de report d'imposition prévu à l'article 151 octies du code général des impôts et qu'elles avaient été inspirées par un motif autre que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que les intéressés, s'ils n'avaient pas passé ces actes, auraient normalement supportées eu égard à leur situation et à leurs activités réelles ;

Considérant, d'autre part, que les dispositions de l'article 151 octies du code général des impôts ont eu pour objet de favoriser la transformation d'une entreprise individuelle en société en ne procédant pas à la taxation immédiate des plus-values constatées à l'occasion de la réalisation de l'apport tant que les titres reçus en contrepartie de cet apport n'ont pas été cédés et n'ont pas permis au contribuable de disposer des liquidités nécessaires au paiement de cette imposition ; qu'en demandant à bénéficier du régime prévu par cet article, les contribuables ont recherché le bénéfice d'une application littérale de ses dispositions à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur ;

Considérant que, par suite, les contribuables ne sont pas fondés à soutenir que l'administration ne pouvait remettre en cause, selon la procédure de répression des abus de droit, le régime du report d'imposition dont ils se sont prévalus ;

Considérant, enfin, que les intéressés soutiennent que la plus-value litigieuse n'est devenue taxable qu'à compter du 10 avril 1995, date à laquelle la société Optique Four

Four a été immatriculée au registre du commerce et des sociétés, et qu'elle a ainsi été à tort rattachée par l'administration à l'année 1994 ; que cette argumentation, fondée sur les règles applicables à l'apport d'un fonds de commerce à une société en formation, selon lesquelles le transfert de propriété du fonds ne s'opère qu'à la date d'inscription de la société à ce registre, est toutefois dépourvue de toute portée utile, dès lors que l'administration, tirant les conséquences de la requalification opérée dans le cadre de la procédure de répression des abus de droit, a à bon droit écarté la date de transfert de propriété apparent résultant de l'apport et retenu la date de vente effective du fonds à cette société et que cette vente étant parfaite en 1994, en raison de l'accord sur la chose et sur le prix, la plus-value réalisée devait être imposée au titre de l'année 1994 ;

Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que M. A et les ayants droit de son épouse décédée ne sont pas fondés à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Rouen a rejeté leur demande tendant à la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales ainsi que des pénalités correspondantes auxquelles, compte tenu du dégrèvement prononcé par l'administration lors de l'instance devant la cour, M et Mme A sont restés assujettis au titre de l'année 1994 ;

Considérant que les dispositions de l'article L. 761-1 font obstacle à ce que soit mis à la charge de l'Etat, qui n'est pas dans la présente espèce la partie perdante, le versement à M. A et aux ayants droit de son épouse décédée de la somme qu'ils demandent au titre des frais exposés par eux et non compris dans les dépens ;

D E C I D E :

-----

Article 1er : Les articles 2, 3 et 4 de l'arrêt de la cour administrative d'appel de Douai du 24 juillet 2008 sont annulés.

Article 2 : Le surplus des conclusions de la requête présentée devant la cour administrative d'appel de Douai par M. A et les ayants droit de son épouse décédée et leurs conclusions présentées devant le Conseil d'Etat tendant à l'application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative sont rejetés.

Article 3 : Les cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales ainsi que les pénalités correspondantes auxquelles M et Mme A sont restés assujettis au titre de l'année 1994 sont remises à leur charge.

Article 4 : La présente décision sera notifiée au MINISTRE DU BUDGET, DES COMPTES PUBLICS ET DE LA REFORME DE L'ETAT et à M. A ainsi qu'aux ayants droit de son

épouse décédée.