

**Conseil d'État****N° 330940**

Mentionné au tables du recueil Lebon

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

M. Christian Vigouroux, président

Mme Marie-Astrid Nicolazo de Barmon, rapporteur

Mme Nathalie Escaut, rapporteur public

SCP DELAPORTE, BRIARD, TRICHET, avocats

**Lecture du vendredi 30 décembre 2011****REPUBLIQUE FRANCAISE****AU NOM DU PEUPLE FRANCAIS**

Vu le pourvoi sommaire et le mémoire complémentaire, enregistrés les 17 août et 17 novembre 2009 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, présentés pour M. et Mme Arnaud A-B, demeurant ..., Belgique ; M. et Mme A-B demandent au Conseil d'Etat :

1°) d'annuler l'arrêt n° 08DA00548 du 16 juin 2009 par lequel la cour administrative d'appel de Douai, faisant droit à l'appel du ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique, en premier lieu, a annulé le jugement n° 0700550 du 20 décembre 2007 du tribunal administratif de Lille et, en second lieu, a remis à leur charge les cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales auxquelles ils ont été assujettis au titre de l'année 2003 ;

2°) réglant l'affaire au fond, de rejeter le recours du ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique ;

3°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 12 000 euros au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu le code civil ;

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 Mme Marie-Astrid Nicolazo de Barmon, Auditeur,

- les observations de la SCP Delaporte, Briard, Trichet, avocat de M. et Mme A-B,

- les conclusions de Mme Nathalie Escaut, rapporteur public ;

La parole ayant été à nouveau donnée à la SCP Delaporte, Briard, Trichet, avocat de M. et Mme A-B ;

Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que Mme B a échangé, le 23 juin 1997, 161 titres de la société Cartonnerie de la Lys Ondulys contre des titres de la société Label, créée à cette même date en vue de regrouper les participations détenues par les diverses branches d'une même famille, et s'élevant à la moitié du capital de cette entreprise dirigée par des membres de cette famille, l'autre moitié de ce capital étant détenue par un seul actionnaire non lié au groupe familial ; qu'elle a déclaré avoir réalisé à cette occasion une plus-value dont elle a demandé le report d'imposition sur le fondement des dispositions alors en vigueur du II de l'articles 92 B et du I ter de l'article 160 du code général des impôts ; que par acte du 29 avril 2003, enregistré le 27 mai 2003 à la recette des impôts de Roubaix, M. et Mme A-B ont fait donation de la pleine propriété de 110 de ces actions de la société Label à parts égales à leurs cinq enfants, dont deux étaient mineurs et les trois autres rattachés à leur foyer fiscal ; que le 5 juin 2003, les donataires ont revendu ces titres, au prix unitaire correspondant à celui retenu dans l'acte de donation, à la société civile Java, laquelle avait été créée en 1996 entre Mme B et son père et avait pour gérante Mme B qui détenait en pleine ou en nue-propriété 99,5 % des parts sociales ; que celle-ci a également vendu à la même date à la société Java les titres de la société Label qu'elle avait conservés en propre et a acquitté l'impôt correspondant à la plus-value qui avait été placée en report d'imposition ; qu'à la suite du contrôle dont les contribuables ont fait l'objet au titre de l'impôt sur le revenu portant sur l'année 2003, l'administration a relevé dans sa proposition de rectification du 10 mars 2005 que, compte tenu de la donation des 110 titres, la plus-value dégagée lors de l'apport des titres de la société Cartonnerie de la Lys Ondulys à la société Label et placée en report d'imposition était, dans cette mesure, annulée mais elle a remis en cause la sincérité de l'acte de donation et a mis en oeuvre la procédure de répression des abus de droit prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales ; que M. et Mme A-B se pourvoient en cassation contre l'arrêt du 16 juin 2009 par lequel la cour administrative d'appel de Douai, faisant droit à l'appel du ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique, a annulé le jugement du tribunal administratif de Lille du 20 décembre 2007 prononçant la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales au titre de l'année 2003, auxquelles ils ont été assujettis à l'issue de ce contrôle, et a remis à leur charge ces impositions ;

Sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens du pourvoi ;

Considérant, d'une part, qu'aux termes du 4 du I ter de l'article 160 du code général des impôts, alors en vigueur : 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 (...) / 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'éviter ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, s'il n'avait pas passé ces actes, aurait normalement supportées, eu égard à sa situation ou à ses activités réelles ; que l'administration peut faire usage des pouvoirs qu'elle tient de ces dispositions lorsqu'elle entend remettre en cause les conséquences fiscales d'une opération se traduisant par le report d'imposition d'une plus-value déclarée dans les conditions prévues au II de l'article 92 B du code général des impôts ;

Considérant, enfin, qu'aux termes de l'article 894 du code civil : La donation entre vifs est un acte par lequel le donateur se dépouille actuellement et irrévocablement de la chose donnée, en faveur du donataire qui l'accepte ; qu'aux termes de l'article 900-1 du même code : Les clauses d'inaliénabilité affectant un bien donné ou légué ne sont valables que si elles sont temporaires et justifiées par un intérêt sérieux et légitime ; que la circonstance qu'un acte de disposition soit assorti d'une clause d'inaliénabilité la vie durant du donateur ne lui ôte pas son caractère de donation au sens de ces articles du code civil ;

Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que l'acte de donation prévoyait qu'à compter de sa signature, chacun des donataires serait propriétaire des biens et en aurait la jouissance immédiate tout en interdisant aux donataires de céder, nantir ou disposer d'une façon quelconque des actions pendant la vie des donateurs ou du survivant d'eux, à peine de nullité de l'acte de disposition à titre gratuit, seule la mutation à titre gratuit par les donataires à leurs descendants en ligne directe étant autorisée ; que cet acte stipulait que les donataires se voyaient également imposer à la première demande des donateurs d'apporter les actions à toute société civile familiale constituée entre les donateurs et leurs enfants, dont ils ne pouvaient demander la dissolution qu'un an après le décès des donateurs ; qu'il prévoyait enfin qu'en cas de vente des titres autorisée par les donateurs, le produit de la vente serait laissé en dépôt dans une banque ou tout établissement financier choisis par les donateurs jusqu'à ce que les donataires aient atteint l'âge de 25 ans, étant entendu qu'aucun retrait en capital ne pourrait être effectué sans l'accord des donateurs jusqu'au décès de ces derniers, les donataires pouvant seulement disposer librement des revenus, coupons ou intérêts à compter de leurs 25 ans ; que la cour a analysé l'ensemble de ces stipulations et a jugé qu'il n'était pas établi que les époux A-B se seraient effectivement dessaisis des titres ayant fait l'objet de la donation, et, par suite, a remis en cause l'intention libérale de l'acte de donation ; qu'elle a aussi relevé que les requérants n'apportaient, par ailleurs, aucun élément d'explication quant à la rapidité avec laquelle était intervenue la revente à la société Java des actions par leurs enfants, dès le 5 juin 2003, soit cinq semaines après la signature de l'acte de donation et dix jours après son enregistrement à la recette des impôts le 27 mai 2003 ;

Considérant, d'une part et ainsi qu'il a été dit ci-dessus, que la circonstance qu'un acte de disposition soit assorti d'une clause d'inaliénabilité la vie durant du donateur ne lui ôte pas son caractère de donation au sens des articles 894 et 900-1 du code civil ; que, d'autre part, il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que les donateurs ne se sont pas réappropriés les sommes issues de la vente par les donataires des actions à la société Java, ces sommes ayant été effectivement versées dans leur intégralité sur les comptes bancaires ouverts au nom de chacun des enfants, sans que la clause de remploi les obligeant à verser ces sommes sur des comptes bancaires bloqués en capital jusqu'au décès des donateurs affecte le droit de propriété des donataires sur ces dernières ; qu'enfin aucune des autres clauses de l'acte de donation mentionnées par la cour, autorisées en leur principe par le code civil et justifiées par l'intérêt légitime qui s'attachait à la volonté des requérants d'organiser leur succession au profit de leurs enfants encore jeunes tout en préservant l'unité et la pérennité du patrimoine familial, n'était de nature à remettre en cause le constat d'un dépouillement immédiat et irrévocable des donateurs dès la signature de cet acte ; qu'en particulier, la clause faisant obligation aux donataires à la première demande des donateurs d'apporter les actions à toute société civile familiale constituée entre les donateurs et leurs enfants, n'avait pas pour effet de remettre en cause ce constat dans la mesure où elle était en l'espèce justifiée par la volonté des donateurs de préserver la participation de la famille dans la société Cartonnerie de la Lys Ondulys et d'éviter la

cession des titres à des tiers, notamment à l'autre actionnaire de cette société, vente qui aurait engendré une perte de contrôle par la famille ; qu'ainsi et alors que la rapidité avec laquelle est intervenue la revente à la société Java des actions par les donataires est sans incidence par elle-même quant au caractère de cette donation, la cour a inexactement qualifié les faits en jugeant que l'administration devait être regardée comme apportant la preuve de ce que la donation-partage suivie de la cession des titres par les enfants à une société civile familiale était constitutive d'un abus de droit et en déduisant des éléments qu'elle a relevés que les requérants ne s'étaient pas effectivement dessaisis des titres ayant fait l'objet de la donation et que, par suite, ils n'avaient pas agi dans une intention libérale ;

Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que M. et Mme A-B sont fondés à demander l'annulation de l'arrêt qu'ils attaquent ;

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

Considérant que le ministre indique dans son recours que la procédure de répression des abus de droit a été mise en oeuvre dès lors que la plus-value, qui avait été réalisée par Mme A-B lors de l'échange des titres de la société Cartonnerie de la Lys Ondulys contre des titres de la société Label et avait été placée en report d'imposition, avait ainsi été purgée par cette donation-partage des titres de la société Label ; qu'il résulte toutefois de ce qui a été dit ci-dessus que l'administration n'établit pas que l'acte de donation aurait présenté un caractère fictif ; que, dès lors, sans qu'il soit besoin de rechercher si l'opération de donation suivie de la cession des titres présentait dans son ensemble un but exclusivement fiscal, le ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique n'apporte pas la preuve que M. et Mme A-B auraient commis un abus de droit ;

Considérant, toutefois, que le ministre, qui est en droit à tout moment de la procédure contentieuse, pour justifier le bien-fondé d'une imposition, de substituer une base légale à celle qui a été primitivement invoquée par elle, dès lors que cette substitution peut être faite sans priver le contribuable de garanties, soutient que, contrairement à son objet, la donation n'a pas porté sur les titres de la société Label mais sur des liquidités, dès lors que Mme A-B a conservé le contrôle des titres qui ont été réintégrés dans son patrimoine eu égard aux droits et pouvoirs dont elle dispose sur la société civile Java à laquelle les titres ont été cédés par les donataires ; que cependant, dès lors que la donation des titres de la société Label aux enfants des requérants ne revêtait pas de caractère fictif et qu'elle a ainsi opéré un transfert des titres du patrimoine des donateurs à celui de leurs enfants, avant la cession par ces derniers des titres dont ils étaient devenus propriétaires à la société civile Java, il ne peut être soutenu que la donation n'a pas porté sur les titres de la société Label ; qu'il suit de là que le nouveau fondement légal que l'administration entend donner à l'imposition contestée ne pouvant être retenu, le ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique n'est pas fondé à soutenir que c'est à tort que le tribunal administratif de Lille a prononcé la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales auxquelles M. et Mme A-B ont été assujettis au titre de l'année 2003 ;

Considérant qu'il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge de l'Etat la somme de 4 500 euros à verser à M. et Mme A-B au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;

**D E C I D E :**

-----

Article 1er : L'arrêt de la cour administrative d'appel du Douai du 16 juin 2009 est annulé.

Article 2 : Le recours du ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique présenté devant la cour administrative d'appel est rejeté.

Article 3 : L'Etat versera à M. et Mme A-B la somme de 4 500 euros au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Article 4 : La présente décision sera notifiée à M. et Mme Arnaud A-B et à la ministre du budget, des comptes publics et de la réforme de l'Etat, porte-parole du Gouvernement.