

N° 284565

Ministre de l'Economie, des Finances et de l'Industrie c/ Mme Michèle Persicot

N°284566

Ministre de l'Economie, des Finances et de l'Industrie c/ Mme Renée Croset

9^{ème} et 10^{ème} sous-sections réunies

Séance du 29 janvier 2007

Lecture du 28 février 2007

□ CONCLUSIONS □

M. Laurent VALEE, Commissaire du Gouvernement

M. Persicot, sa première épouse, Mme Croset, et leur fille Michèle Persicot détenaient respectivement 369, 58 et 203 des 1 000 actions constituant le capital social de la SA PECO, créée en 1960, qui exerçait une activité industrielle de transformation de matières plastiques mais qui relevait de la catégorie des sociétés dites à prépondérance immobilière au sens de l'article 150 A bis du CGI et de l'article 74 A bis de son annexe II alors applicables, son actif étant constitué pour plus de 50 % par des immeubles ou des droits portant sur des immeubles non affectés à sa propre exploitation.

Exception faite de 10 actions, le solde, soit 360 actions, appartenait à la société civile particulière (SCP) PLC, créée en 1977 et qui avait pour objet l'acquisition et la gestion de biens mobiliers ou immobiliers. M. Persicot, Mme Croset et Mme Michèle Persicot étaient les trois associés de cette SCP.

En juillet 1981, ils ont, chacun, cédé à la SCP PLC l'ensemble de leurs actions sauf une de la SA PECO, soit 627 actions au total, au prix unitaire de 4 295 F.

S'agissant de titres détenus dans une société à prépondérance immobilière, leur cession entrait en principe dans les prévisions de l'article 150 A bis du CGI mais, compte tenu de leur durée de détention par les intéressés, les plus-values réalisées se trouvaient effacées par le jeu de l'abattement de l'article 150 M du même code.

Le 13 novembre 1981, par acte sous seing privé, la SA PECO et la SCP PLC ont établi un projet de « partage partiel » d'actifs ayant pour objet, d'un côté, d'attribuer certains éléments de la première société à la seconde, pour une valeur totale un peu inférieure à 2, 6 MF et, de l'autre, en contrepartie, d'annuler 601 actions de la SA PECO détenues par la SCP PLC, évaluées à 4 295 F, soit un total équivalent au montant des actifs transmis, ce qui conduisait à une réduction du capital social de la SA.

Cet accord a été approuvé par l'AGE de la SA PECO le 31 décembre 1981 et sa réalisation définitive a été constatée par son CA le 9 juillet 1982.

L'opération à laquelle se sont ainsi livrées les SA PECO et SCP PLC appartient à la catégorie des rachats par une société d'une partie de ses titres, l'imposition des sommes perçues par les associés personnes physiques étant, alors, régie par les dispositions de l'article 161 du CGI qui permettent de taxer le boni égal à la différence entre le montant des droits sociaux annulés et le prix d'acquisition de ces droits. Mais, au cas particulier, les 601 actions rachetées faisaient partie des 627 acquises quelque mois plus tôt et ont été annulées pour la valeur à laquelle elles avaient été cédées par M. Persicot, Mme Croset et Mme Persicot. La société PLC n'a donc réalisé aucun boni taxable.

L'administration fiscale a estimé que la séquence que nous venons de décrire était caractéristique d'un abus de droit par portage pour échapper à la taxation d'un boni de cession.

Seuls les litiges mettant aux prises Mme Persicot et Mme Croset avec l'administration fiscale sont venus jusqu'à vous, celui concernant M. Persicot s'étant achevé avec l'intervention du jugement du TA de Lyon qui a statué sur les trois affaires par des jugements en date du 15 décembre 1998 (l'un publié à la RJF 4/99 n°449, concl. D. Besle BDCF 4/99 n°42).

Ces litiges portent sur les suppléments d'impôt sur le revenu mis à la charge des contribuables et procédant de la taxation d'un boni de cession, par application des dispositions du second alinéa de l'article 161 du CGI, au titre de l'année 1982, année de rachat des actions de la SA PECO selon l'administration fiscale, et des majorations qui leur ont été appliqués. Mme Persicot et Mme Croset ont été soumises à ces suppléments au titre des années 1978 à 1982, l'administration fiscale leur ayant accordé le bénéfice de l'étalement des revenus exceptionnels de l'article 163 du CGI.

Le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie se pourvoit en cassation contre les deux arrêts en date du 23 juin 2005 par lesquels la CAA de Lyon a accordé à Mmes Persicot et Croset la décharge des droits et pénalités auxquels elles restaient soumises après l'intervention de dégrèvements accordés en cours d'instance.

Pour statuer comme elle l'a fait, la cour s'est inspirée de votre décision CE 29 décembre 2000 n° 179647, Roesch : RJF 3/01 n° 310, concl. J. Courtial BDCF 3/01 n° 38 dans laquelle vous avez jugé « qu'il résulte des dispositions de l'article 161 du CGI que, lorsqu'une société rachète, au cours de son existence, à certains de ses associés ou actionnaires personnes physiques, les droits sociaux qu'ils détiennent, notamment sous forme d'actions, l'excédent éventuel du remboursement des droits sociaux annulés sur le prix d'acquisition de ces droits, mais dans la mesure seulement où ce prix d'acquisition est supérieur au montant de l'apport remboursable en franchise d'impôt, constitue, sauf dans les hypothèses particulières où le législateur en aurait disposé autrement, non un gain net en capital relevant du régime d'imposition des plus-values de cession, mais un boni de cession qui a la même nature qu'un boni de liquidation, imposable à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers ».

La cour a jugé, précisément, que les dispositions de l'article 150 A bis constituent l'un de ces hypothèses particulières dans lesquelles les dispositions de l'article 161 du CGI ne trouvent pas à s'appliquer.

Le ministre soutient à juste titre que cette analyse est entachée d'une erreur de droit qui procède d'une mauvaise analyse de votre décision Roesch.

Celle-ci a mis un terme à une controverse née de plusieurs décisions antérieures sur la manière d'imposer le boni de cession des particuliers. Celui-ci devait-il être imposé, selon l'assiette définie par le second alinéa de l'article 161 du CGI, avec une qualification en RCM, et donc par application du barème progressif ou bien au contraire, comme certains commentateurs l'avaient espéré, devait-il lui être appliqué la qualification de plus-value, avec application à la même assiette du taux proportionnel ? Le régime des PV sur titres n'avait pas encore été unifié aux articles 150-0 A et suivants du CGI et l'impureté de l'article 161, dont la logique s'apparente à celle qui s'applique en matière de plus-values, pour éviter aux derniers acquéreurs de titres l'application brutale des dispositions de l'article 112 (cf. à cet égard la chronique de J. Turot sur les affaires Pechiney et Gardet à la RJF 1992 p. 659) avaient fait naître des hésitations.

Par votre décision du 29 décembre 2000 vous avez maintenu l'article 161 comme fondement exclusif de l'imposition et avez énoncé que le boni de cession, visé par le second alinéa de cet article, est fiscalement de même nature que le boni de liquidation, auquel se réfère le premier alinéa. Or le boni de liquidation étant assurément un revenu distribué, puisqu'il est en quelque sorte l'ultime dividende, le boni de cession est, par suite, comme lui, imposable dans la catégorie des RCM. L'espoir d'une imposition au taux proportionnel s'évanouissait. Vous avez néanmoins pris la précaution d'indiquer qu'il en était ainsi sauf si le législateur fiscal en disposait autrement. C'est donc seulement si une disposition spéciale soustrait du champ d'application de l'article 161 certains bonis de cession pour les soumettre au régime des plus-value qu'ils n'entrent pas dans la catégorie des RCM.

La décision Roesch ainsi comprise, il ne saurait être question d'interpréter les dispositions de l'article 150 A bis applicable dans la présente affaire comme l'une des exceptions législatives à la règle de principe que vous avez posée, sur le fondement de l'article 161. Elles concernent en effet des gains nets en capital retirés par un associé qui cède des droits à un tiers qui ne peuvent être qualifiés autrement que de plus-value de cession, et non de distribution de bénéfices.

Autrement dit, en principe, deux régimes étanches coexistent : d'un côté celui des cessions d'actions ou autres droits sociaux à des tiers qui sont soumis au régime des PV de cession, taxées à un taux proportionnel, de l'autre celui des rachats d'actions ou de droits sociaux par les sociétés émettrices, qui sont considérés comme des distributions de bénéfices. Le produit perçu par l'actionnaire personne physique est, dans ce dernier cas, soumis à l'IR au taux progressif.

Les dispositions de l'article 150 A bis font partie du premier régime, celles de l'article 161 du second, et les premières n'affectent aucunement l'application des secondes.

Votre décision Roesch a précisément eu pour but de maintenir ce cloisonnement qui n'est perturbé, en réalité, que par les dispositions du 6° de l'article 112 du CGI, issues de l'article 41 de la loi du 2 juillet 1998, qui précisent que le rachat par une société de ses titres en vue d'une attribution aux salariés, sur le fondement de l'article L. 225-208 du code de commerce, ou le rachat effectué dans le cadre d'un plan de rachat d'actions, sur le fondement des articles L. 225-209 à L. 225-212 du code de commerce, relèvent du régime des plus-values.

Ces dispositions législatives, même si elles n'étaient pas applicables ratione temporis dans l'affaire Roesch, expliquent, a contrario, que cette décision juge que les gains résultant du rachat d'actions en vue d'une réduction de capital ne relèvent pas de ce régime et justifient la mention d'un « sauf dans les hypothèses particulières où le législateur en aurait disposé autrement » dans ses motifs de principe.

Mais à la différence du 6° de l'article 112 du CGI, l'article 150 A bis ne rend aucunement applicable les règles relatives aux PV à certaines hypothèses de rachat d'actions, de sorte qu'en les rangeant parmi les exceptions à l'application des dispositions de l'article 161, la cour a commis une erreur de droit.

Nous convenons que la distinction des régimes que nous avons rappelés peut troubler celui qui porte un regard seulement économique, ou même réaliste, sur les opérations en cause : il n'y a pas de différence, du point de vue de l'actionnaire, entre céder ses titres à un tiers ou les vendre à la société. Mais le législateur fiscal a procédé à une telle distinction et la cour, en statuant comme elle l'a fait, l'a méconnue et a, par suite, commis une erreur de droit.

Nous vous invitons, pour ce motif, à censurer les deux arrêts qui vous sont déférés.

Le règlement au fond des deux affaires impliquera de répondre pour l'essentiel à des questions communes mais celle concernant Mme Persicot, enregistrée sous le n°284565, présente toutefois une spécificité.

Mme Persicot résidait à Dijon et avait saisi, à la suite d'une première réclamation, le TA de cette ville. Mme Croset était, quant à elle, domiciliée à Oyonnax, dans l'Ain, comme M. Persicot, et avait porté le litige qui la concernait devant le TA de Lyon. Par une ordonnance du 4 janvier 1990 le président de la Section du contentieux avait attribué au même tribunal, celui de Lyon, le jugement de la demande de Mme Persicot. Une seconde réclamation présentée par Mme Persicot avait été en conséquence soumise, d'office, par l'administration, au TA de Lyon, pour jonction avec la demande ayant les mêmes fins dont il était ainsi déjà saisi.

Cette configuration particulière a nourri l'argumentation de Mme Persicot qui se plaint de ce que les règles de compétence territoriale n'ont été respectées ni au stade de la procédure de redressement, en méconnaissance des dispositions, alors en vigueur, de l'article 376 de l'annexe II au CGI, ni à celui de la procédure contentieuse, en méconnaissance, cette fois, des dispositions de l'article R. 200-4 du LPP.

Sur le premier point, si la DSF de l'Ain a, sans doute, dirigé la procédure de redressement, compte tenu de la connexité des procédures mettant en cause les trois associés, il n'en reste pas moins que la DSF de la Côte d'Or, territorialement compétente à l'égard de Mme Persicot, doit être regardée comme s'étant appropriée les travaux de la DSF de l'Ain, de sorte que les règles de compétence territoriale ont été respectées au cours de la procédure de redressement.

Mais, alors, la contribuable nous paraît fondée à reprocher au TA d'avoir irrégulièrement admis une défense présentée, devant lui, par la DSF de l'Ain et non par la DSF de la Côte d'Or : vous jugez en effet que le directeur compétent pour assurer l'assiette l'est aussi pour statuer sur la réclamation du contribuable et, ensuite, pour représenter

l'administration devant le tribunal (CE 19 avril 1989 n°46937 Loreilhe de Laubièrre : RJF 6/89 n°755). C'est celui qui a « suivi l'affaire » au sens des dispositions de l'article R. 200-4 du LPF. Il aurait suffi que le DSF de la Côte d'Or reprenne à son compte les écritures présentées par le DSF de l'Ain pour que la procédure soit régulière, et nous convenons que l'irrégularité commise par le tribunal implique de s'éloigner de la réalité – car en effet c'est bien la DSF de l'Ain qui a, logiquement, réellement suivi l'affaire – mais formellement, les règles de compétence n'ont pas été respectées et vous devrez, pour ce motif, annuler le jugement du 15 décembre 1998 du TA de Lyon, puis évoquer l'affaire.

Dans les deux affaires, vous prendrez acte des dégrèvements accordés en cours d'instance, motivés par l'octroi du bénéfice de l'étalement de l'article 163 du CGI et par la substitution à l'amende de 200 % autrefois prévue, en cas d'abus de droit, des majorations de 80 % résultant de la loi Aicardi, par application de la rétroactivité in mitius.

Restent deux questions délicates identiquement posées dans les deux dossiers.

La première, que nous vous proposerons finalement de traiter par prétérition, mais dont nous devons vous entretenir, a trait à l'année d'imposition. Revenant sur son premier mouvement, l'administration fiscale a retenu l'année 1982 et non l'année 1981, et toute la question est ici celle de la date du fait générateur de l'impôt.

Les parties conviennent qu'à supposer que des bonis de rachats d'actions aient été taxables entre les mains des trois associés, ceux-ci n'ont pu être réalisés qu'à la date du transfert des actifs de la SA PECO à la SCP PLC et de la réduction du capital de la première société. Les termes du débat, très nourri, sont ensuite les suivants.

Les contribuables soutiennent, pour leur part, que le « partage partiel » d'actifs décidé par les deux sociétés est devenu effectif le 31 décembre 1981, lors de son approbation par l'AGE de la SA PECO.

L'administration fiscale fait valoir, au contraire, que la réalisation de l'accord n'est intervenue qu'en 1982 compte tenu d'une condition, qu'elle qualifie de suspensive, figurant dans le traité du 13 novembre 1981, qui réservait le droit de préemption des SAFER ou des communes pour les biens situés dans leur zone d'intervention foncière. Dès lors, estime-t-elle, la réalisation définitive de la réduction du capital de la SA PECO et le transfert d'actifs doivent être regardés comme réalisés seulement en juillet 1982, lorsque le CA a constaté la levée de la condition en question.

A cela, Mme Persicot et Mme Croset répondent que la condition en cause n'était pas suspensive, mais était seulement conçue pour tenir compte d'un événement susceptible d'avoir un effet résolutoire. Elles ajoutent que la société PLC a inscrit les actifs qu'elle a reçus du partage opéré dès son bilan de clôture du 31 décembre 1981, qu'elle a déclaré les produits, c'est-à-dire les loyers, perçus au titre des biens immobiliers transférés, sur l'ensemble de l'année 1982, et non, seulement, à compter du mois de juillet, et que l'administration fiscale, loin de contredire la manière de procéder de la société, l'a, d'ailleurs, redressée sur des revenus fonciers tirés de ces biens au titre de l'intégralité de l'année 1982.

Arbitrer cette dispute est difficile, d'une part, car le départage entre ces deux argumentations n'est pas aisé et, d'autre part, parce que, de manière inédite à notre connaissance, l'administration fiscale se prévaut, pour déterminer la date du fait générateur

d'une imposition reconstituée, de stipulations figurant dans des actes que, par ailleurs, elle écarte pour abus de droit.

La question que vous devriez trancher pour déterminer l'année du fait générateur s'énonce de la manière suivante : convient-il de requalifier les sommes, effectivement perçues en juillet 1981 par Mme Persicot et Mme Croset, thèse qu'elles soutiennent, ou de réputer ces dernières bénéficiaires d'une distribution intervenue en 1982, année où elles n'ont pourtant rien encaissé, thèse de l'administration fiscale, en s'appuyant sur un contrat de « partage partiel » d'actifs que cette dernière écarte, non pas, nous allons le voir dans un instant, en raison de son caractère fictif, mais parce qu'il n'aurait été inspiré par aucun motif autre que celui d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales que les co-associés, s'ils n'avaient pas passé ces actes, auraient normalement supportées eu égard à leur situation ?

Même si nous reconnaissons qu'elle vient, en principe, en aval de celle que nous venons de présenter, nous vous proposons d'en venir à la question de savoir s'il y a eu, ou non, abus de droit puisque les deux questions sont, en réalité, liées, ce qui implique de dire à ce stade quelques mots de votre jurisprudence.

Les deux cas alternatifs d'abus de droit demeurent fixés par votre jurisprudence la plus classique : abus de droit par simulation, lorsque l'administration fiscale écarte des actes fictifs, ou abus de droit par fraude à la loi, lorsque des actes sont écartés au motif qu'ils sont inspirés par un motif exclusivement fiscal (CE Plén. 10 juin 1981 n°19079 : RJF 9/81 n°787 ; CE Ass. 8 avril 1998 SDMO : RJF 5/98 n°593). Dans les affaires soumises à votre examen, c'est le second cas qui est en cause.

Sur la période récente, votre jurisprudence s'est, à cet égard, enrichie des précisions apportées, en particulier, par la combinaison des désormais célèbres décisions « Sagal » (CE 18 mai 2005, n°267087, min. c/ Sté Sagal : RJF 8-9/05 n° 910, chron. Y. Bénard RJF 12/05 p. 943, concl. P. Collin BDCF 8-9/05 n°110, obs. Fouquet Rev. adm. n°347 p. 482, obs. N. Chahid-Nourai BGFE 4/05 p. 21) et « Janfin » (CE Sect. 27 septembre 2006 n°260050 Sté Janfin : RJF 12/06 n°1583, chron. Y. Bénard p. 1083, concl. L. Olléon BDCF 12/06 n°156, étude O. Fouquet Dr. fisc. 2006 n°47 p. 1999).

De la combinaison de ces décisions, éclairés par les nombreux commentaires auxquelles elles ont donné lieu, et en particulier ceux du Pdt Fouquet, on doit déduire que pour déterminer s'il y a, ou non, abus de droit par fraude à la loi, votre jurisprudence exige de raisonner de la manière suivante.

Il incombe d'abord au juge de l'impôt de vérifier si les actes mis en cause ont été inspirés par un but exclusivement fiscal. A cette occasion, un élément de nature à établir ce motif exclusivement fiscal est l'identification d'un « montage purement artificiel », notion qui n'est pas réellement nouvelle dans votre jurisprudence mais dont la formulation explicite est importée de la jurisprudence communautaire (cf. en dernier lieu CJCE 12 septembre 2006 aff. 196/04, Gr. ch., Cadbury Schweppes : RJF 12/06 n°1644, concl. Ph. Léger BDCF 12/06 n°146). L'existence d'un « montage », indice du motif exclusivement fiscal, n'est donc pas, à elle seule, caractéristique d'un abus de droit : il dépend de sa substance économique et juridique qu'il soit constitutif d'un abus de droit. S'il est dépourvu d'une telle substance, qui doit être appréciée au regard de l'objet des instruments juridiques utilisés, il doit être regardé comme artificiel (cf. encore plus récemment sur ce point CE 29 décembre 2006 n°283314 min. c/ Sté Bank of Scotland : RJF 3/07 n°322, concl. F. Séners BDCF 3/07 et le commentaire

aux FR 3-07 p. 9). Il convient, également, de déterminer si l'avantage fiscal obtenu par le contribuable à la faveur de l'opération motivée par le but exclusivement fiscal qui aura été, par hypothèse, établi est, ou non, contraire aux objectifs poursuivis par le législateur fiscal. Cette « recherche du bénéfice d'une application littérale des textes à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs » qui figure dans votre décision Janfin caractérise, au terme du raisonnement, l'existence d'une fraude à la loi en matière fiscale et donc, d'un abus de droit lorsqu'on se situe dans le champ d'application de l'article L. 64 du LPF.

En l'espèce, le débat est, au fond, assez classique. Les opérations auxquelles se sont livrés les associés sont constituées par une série de transactions : cession de titres des associés de la SA à la SCP d'abord, puis « partage partiel » d'actifs entre la SA et la SCP, comportant attribution d'actifs d'un côté et réduction de capital de l'autre. L'administration fiscale estime que le chemin emprunté par les contribuables est contourné, et qu'ils auraient dû avoir recours au schéma direct consistant à céder directement les titres à la SA émettrice en contrepartie de l'attribution d'une partie de ses actifs immobiliers. Elle récuse le portage intermédiaire des titres par la SCP.

Les situations d'abus de droit par portage dont vous avez eu à connaître par le passé étaient le plus souvent destinées à échapper à l'imposition dans la catégorie des RCM. Outre l'affaire Roesch précitée, voyez par exemple vos décisions CE 24 mars 1982 n°13963 : RJF 5/82 n°496 ou CE 30 juin 1982 n°16391 : RJF 10/82 n°980, qui ne présentaient néanmoins pas à juger les mêmes questions qu'aujourd'hui.

En application de l'article L. 64 du LPF, dans sa rédaction alors applicable, c'est-à-dire la rédaction antérieure à l'intervention de la loi Aicardi, lorsque l'administration fiscale s'est, comme en l'espèce, abstenue de recueillir l'avis du comité consultatif pour la répression des abus de droit, il lui revient d'apporter la preuve de l'abus de droit qu'elle entend punir.

L'essentiel des débats entre les parties a porté sur les justifications d'un motif autre que fiscal expliquant les modalités des transactions intervenues dans cette affaire. Le tribunal administratif, et les discussions des parties, se sont concentrés sur les objectifs successoraux allégués par les deux contribuables, qui ont invoqué, à cet égard, des dissensions familiales et sur l'autre but visé, celui, très classique, d'isoler l'immobilier au sein d'une société civile distincte de la société d'exploitation en vue de faciliter sa transmission, l'inscription au bilan d'une société de l'immobilier pouvant majorer son prix et pénaliser une éventuelle cession ou reprise.

Pour notre part, ces discussions nous ont plutôt convaincu de ce que l'option retenue par les contribuables pouvait, en l'espèce, se prévaloir d'objectifs autres qu'une économie d'impôt.

Mais surtout, en amont, l'administration fiscale nous semble échouer, dans ces affaires, à établir, pour lancer, ainsi qu'il lui appartient, la dialectique de la preuve, l'existence d'un motif purement fiscal dans les opérations décidées par les trois associés des sociétés. Il lui revenait d'apporter la preuve qu'ils avaient eu recours à des outils juridiques non fiscaux, en l'espèce des contrats, pour détourner une qualification fiscale et en retirer un avantage.

Or, au cas présent, l'administration se limite à dire, au fond, que la solution adoptée par les contribuables a été avantageuse. Elle ne peut, en particulier, établir l'existence d'un « montage purement artificiel ». Les contribuables n'ont, en effet, aucunement fait appel, pour

les besoins de leur opération, à une ingénierie juridique, même simple, délibérément créée pour éluder l'impôt correspondant à une qualification fiscale qu'ils souhaitent éviter et recueillir ainsi, artificiellement, un avantage.

Ainsi qu'ils le font valoir, la SCP n'a, en particulier, pas été constituée pour les besoins de l'opération, elle lui préexistait et avait déjà pour objet et pour activité effective la gestion de valeurs mobilières et d'immeubles. Elle a poursuivi cette activité, par la suite, après la réception des biens transmis par la SA PECO. La cession initiale des titres s'inscrivait également dans sa mission, celle de détenir et gérer les valeurs mobilières et les biens immobiliers de la famille.

Certes, le Trésor aurait tiré avantage d'un autre choix, celui qui aurait consisté, pour les contribuables, à recueillir dans leur patrimoine les immeubles de la SA PECO puis à en faire apport à la SCP. Les contribuables ont emprunté un autre chemin, fiscalement plus avantageux, mais cette liberté de choix est garantie par votre jurisprudence la plus ferme tant que l'administration fiscale, lorsque, comme en l'espèce, la preuve lui incombe, ne parvient pas à établir qu'ils ont agi pour un motif exclusivement fiscal et ainsi franchi la limite posée à la liberté de choix qu'est l'abus de droit (sur cette liberté de choix entre différentes formules juridiques, par exemple, cf. pour le choix entre l'apport en capital et l'aide directe sous forme de subvention ou d'abandon de créance entre sociétés-mères et filiales : CE 20 mars 1989 n°56087 Malet Matériaux : RJF 5/89 n°548, concl. Ph. Martin p. 271 ; sur le choix de la cession de parts d'une SCI dont l'unique actif était un terrain à bâtir plutôt que la cession du terrain par la SCI après une succession : CE 2 mars 1987 n°51846 : RJF 5/87 n°525). Pour caractériser l'existence d'un motif exclusivement fiscal, il ne suffit pas de soutenir que le contribuable serait parvenu à un résultat équivalent par un acte ou une série d'actes juridiques différents de ceux qui sont effectivement intervenus mais fiscalement plus coûteux. La transaction réalisée n'est pas abusive du seul fait qu'elle a été fiscalement avantageuse par rapport à la transaction alternative.

Au cas présent, nous vous invitons donc à juger que l'administration fiscale n'apporte pas la preuve que l'acte qu'elle a disqualifié présentait un caractère artificiel et n'était ainsi inspiré que par un motif purement fiscal.

Si vous nous suivez vous ferez droit aux conclusions de Mmes Persicot et Croset, y compris à celles présentées au titre des frais exposés et non compris dans les dépens, pour l'ensemble de la procédure, à hauteur de 5 000 euros pour la première et de 4 400 euros pour la seconde.

PCMNC à l'annulation des deux arrêts attaqués et, sous le n°284565 du jugement du TA de Lyon en date du 15 décembre 1998, dans les deux affaires au prononcé d'un NLAS à hauteur des sommes dégrévées en cours d'instance, à la décharge des cotisations supplémentaires d'IR et des pénalités demeurées à la charge des contribuables au titre des années 1978 à 1982 sauf, en ce qui concerne Mme Croset, pour l'année 1982, une somme de 1630 F de droits qu'elle n'a pas contestés, de sorte que vous n'accorderez qu'une réduction, sous le n°284566 à la réformation du jugement du TA de Lyon du 15 décembre 1998 en ce qu'il a de contraire et enfin à ce que l'Etat verse 5 000 euros à Mme Persicot et 4 400 euros à Mme Croset.