

COUR ADMINISTRATIVE D'APPEL DE DOUAI
(2ème chambre)

Audience du 27 novembre 2007

Olivier Mesmin d'Estienne, commissaire du gouvernement

CONCLUSIONS

Affaire n° : 06 01458

M. Mme Bauchart

N° de rôle : 5

M. Minne, Rapporteur

Par un acte en date du 20 juillet 1998, M. et Mme BAUCHART ont créé la société civile Majomix, dont ils détenaient à deux la totalité des parts. L'objet de la société Majomix est la réalisation de placements mobiliers ou immobiliers et la prise de participations, directes ou indirectes, dans des sociétés civiles ou commerciales. Cette société a immédiatement opté pour l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés. Par un second acte en date du 22 septembre 1998, M et Mme BAUCHART ont apporté à la société Majomix 462 parts qu'ils détenaient chacun dans la SARL Centraudis, société qui avait elle-même été transformée en société anonyme. Les parts apportées avaient à l'origine une valeur nominale unitaire de 10 000 F. Lors de l'apport de ces parts à la société Majomix, les requérants ont demandé le bénéfice du report d'imposition de la plus-value. Par un protocole d'accord, signé le 19 octobre 1998, M. et Mme BAUCHART, d'une part, et la société civile Majomix, d'autre part, se sont engagés à vendre à la SA Amidis les actions qu'ils détenaient dans la SARL Centraudis pour un montant total de 18 600 000 francs. L'augmentation constatée de la valeur des parts détenues personnellement et directement par M. et Mme BAUCHART dans la SARL Centraudis a été imposée par les services fiscaux dans la catégorie des plus-values. L'administration a estimé que l'apport des parts de la SARL Centraudis réalisé le 22 septembre 1998 au profit de la société civile Majomix constituait un abus de droit, dès lors que cet apport n'avait d'autre objet que de faire bénéficier les conjoints BAUCHART du report d'imposition de la plus-value constatée à l'occasion de cette cession de titres.

Saisi par l'administration fiscale, le comité consultatif pour la répression des abus de droit a émis, le 26 juin 2003, un avis aux termes duquel l'administration pouvait mettre en oeuvre la procédure prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. M. et Mme BAUCHART ont contesté devant le tribunal administratif de Lille les cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de cotisations sociales mises à leur charge. Par un jugement en date du 20 juin 2006, le tribunal administratif de Lille, après avoir déchargé M. et Mme BAUCHART de l'imposition sur le revenu et des contributions sociales auxquels ils avaient été assujettis au titre des années 1997, 1998 et 1999 à concurrence d'une réduction en base d'un montant de 104 326,35 euros, a rejeté le surplus de leurs conclusions tendant à la décharge des compléments d'impôt sur le revenu et de cotisations sociales auxquels ils ont été assujettis au titre de l'année 1998 et des pénalités y afférentes. M. et Mme BAUCHART font appel de ce jugement, en tant seulement que celui-ci a rejeté le surplus de leurs conclusions.

La régularité de la procédure d'imposition est contestée. Le moyen est développé sur la base de deux fondements. Les requérants soutiennent d'abord que la procédure suivie devant le comité consultatif pour la répression des abus de droit est contraire aux dispositions de l'article 6 §1 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, dès lors que cette procédure ne garantit pas le respect du principe du contradictoire et qu'elle ne garantit pas non plus la publicité des débats. Ils en tirent la conclusion que l'avis rendu par le comité ne peut avoir pour effet de leur faire supporter la charge de la preuve. Il sera cependant rappelé que le comité consultatif pour la répression des abus de droit n'est pas une juridiction, et surtout que ce comité ne dispose d'aucun pouvoir de sanction puisqu'il se borne à émettre un avis. Dans ces conditions, les stipulations de l'article 6§1 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales ne peuvent utilement être invoquées à l'encontre d'un avis rendu par cet organisme. Par ailleurs votre Cour pourra écarter la deuxième branche du moyen au motif que le principe du contradictoire n'a pas été méconnu. Il n'est pas contesté en effet par les requérants que M. BAUCHART a pu faire valoir sa défense dans le cadre de la procédure qui s'est déroulée devant le comité, même s'il n'a pas pu présenter d'observations orales.

Dès lors que le comité consultatif pour la répression des abus de droit avait, le 20 juin 2003, rendu un avis favorable au maintien des redressements notifiés à M. et Mme BAUCHART, la charge de la preuve de l'absence de bien fondé du redressement reposait bien sur les requérants.

Votre Cour examinera le bien-fondé de l'imposition. M. et Mme BAUCHART soutiennent que le différé d'imposition d'une plus-value imposable, qui n'est pas minorée du fait de l'apport, ne peut être qualifié d'abus de droit.

Trois dispositions fiscales servent de fondement à l'imposition : L'article 160 du code général des impôts dans son I ter 4° qui était alors en vigueur ; l'article 92 B du même code dans son II qui était alors en vigueur et l'article L. 64 b du livre des procédures fiscales. Le 4 du I ter de l'article 160 du code général des impôts était ainsi rédigé : « *L'imposition de la plus-value réalisée à compter du 1^{er} 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. (...)* ». Le II de l'article 92 B du même code dispose quant à lui qu'« *...A compter du 1^{er} janvier 1992 ou du 1^{er} 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. (...)* ».

M. et Mme BAUCHART soulignent qu'ils ont seulement déclaré la plus-value réalisée et se sont ensuite bornés à en demander le report à la date à laquelle interviendrait la vente des titres ou leur remboursement. Dès lors, il n'y aurait pas eu selon eux de volonté de minorer l'impôt.

La jurisprudence du Conseil d'Etat admettait que la procédure de l'abus de droit puisse être mise en œuvre par l'administration fiscale dans des hypothèses où le contribuable,

sans tenter à proprement parler d'éluder l'impôt, en diffère néanmoins l'exigibilité (voir CE, 3 novembre 1986, *M. Castel*, n°49462, *RJF* 1/97 n° 77). Néanmoins depuis cet arrêt du Conseil d'Etat est intervenue la jurisprudence *Sté Janfin* (CE, Sect., 27 septembre 2006, *Société Janfin*, n° 260050 : *Juris-Data* n° 2006-081020 ; *Dr. Fisc.* 2006, n° 47 *comm.* 744, *étude* 65, *O. Fouquet*, *Fraude à la loi et abus de droit* ; *RJF* 12/06 n° 1583, *chron.* Y. Bénard, p. 1083). Cette jurisprudence a pour effet de circonscrire de manière plus précise le champ de la procédure de répression de l'abus de droit prévue par les dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. Il faut par ailleurs souligner que cette ligne jurisprudentielle a été poursuivie, comme le révèle un récent arrêt du Conseil d'Etat du 5 mars 2007, *SELARL Pharmacie des Chalonges*, n° 284457 : *Juris-Data* n° 2007-081090 ; *Dr. Fisc.* 2007, n° 20 *comm.* 522 et *RJF* 5/07 n° 600, décision dans laquelle se trouvent bien exposées les circonstances dans lesquelles, même si le contribuable poursuit un but exclusivement fiscal, l'administration n'est pas en droit de recourir à la procédure de répression des abus de droit..

D'ailleurs, la CAA de Nantes a d'ores et déjà fait application de ce nouveau cours jurisprudentiel dans une hypothèse tout à fait semblable à celle dont vous êtes saisie. Elle a, en effet, estimé que l'administration ne peut faire usage des pouvoirs qu'elle tient des dispositions de l'article L. 64 b du livre des procédures fiscales lorsqu'elle entend contester le fait, pour un contribuable, de solliciter le report d'imposition d'une plus-value déclarée dans les conditions prévues par l'article 160 I ter alors en vigueur du code général des impôts, dès lors qu'une telle demande, qui ne déguise, par elle-même, ni la réalisation, ni le transfert de bénéfices ou de revenus, n'entre pas dans les prévisions précitées du b) de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales (CAA Nantes, 18 décembre 2006, 2 arrêts, *Bazire et Simmenauer*, n° 05NA00486, 05NA00650 à la *RJF* 2007, n° 598 ou encore CAA Paris, 9 mars 2007, *Sté Charcuterie du pacifique*, n° 03PA03819 : *Rec. CE.*, tables à paraître). Nous ne pouvons qu'inviter votre Cour à suivre cette ligne jurisprudentielle et à juger que le fait, pour les requérants de s'être placés et de s'être maintenus sous le régime du report d'imposition prévu par les dispositions précitées de l'article 160 du code général des impôts une plus-value réalisée à l'occasion d'un apport de droits sociaux ne déguise, 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.

Votre Cour pourra donc juger que M. et Mme BAUCHART sont fondés à soutenir que le service n'était pas en droit de procéder aux redressements demeurant en litige, exclusivement fondés sur la remise en cause du bénéfice du régime de sursis d'imposition, sur le fondement des dispositions précitées de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

L'administration qui persiste à voir dans l'opération un abus de droit réprimé par les dispositions de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales mais qui prend note que la Cour a estimé, par ordonnance de son président du 11 mai 2007, qu'il existait un doute sérieux quant au bien-fondé des impositions litigieuses tiré du champ d'application des dispositions de cet article, entend à présent se prévaloir de la faculté qui est la sienne depuis l'intervention de la décision précitée du Conseil d'Etat *Janfin* du 27 septembre 2006 n°260050, de faire échec à toute fraude à la loi. L'administration est en effet en droit d'invoquer à tout moment de la procédure, même pour la première fois en appel, tous moyens nouveaux à la condition que la substitution de base légale demandée au juge ne prive le contribuable d'aucune garantie de procédure (CE, 8 mai 1964, n° 56768 : *Dr. Fisc.* 1966, n° 18, *concl.* E. Dufour, p. 105 ; CE, 23 mars 1984, n° 36345 : *Dr. Fisc.* 1984, n° 47 *comm.* 2056 ; *RJF* 1984, n° 668). Par son mémoire en défense présenté le 26 juin 2007, le ministre

fait donc valoir, à titre subsidiaire, que les requérants se sont livrés, par 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, à la construction d'un montage qui n'a pu être inspiré par aucun 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.

L'arrêt précité de Section du Conseil d'Etat, Section, du 27 septembre 2006, *Janfin*, pose en effet le principe selon lequel, si un acte de droit privé opposable aux tiers est en principe opposable dans les mêmes conditions à l'administration, tant qu'il n'a pas été déclaré nul par le juge judiciaire, il appartient à l'administration, lorsque se révèle une fraude commise en vue d'obtenir l'application de dispositions de droit public, d'y faire échec même dans le cas où cette fraude revêtirait la forme d'un acte de droit privé. Ce principe, qui peut conduire l'administration à ne pas tenir compte d'actes de droit privé opposables aux tiers, s'applique également en matière fiscale, dès lors que le litige n'entre pas dans le champ d'application des dispositions particulières de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, qui, lorsqu'elles sont applicables, font obligation à l'administration fiscale de suivre la procédure qu'elles prévoient. Ainsi, hors du champ de ces dispositions, le service, qui peut toujours écarter comme ne lui étant pas opposables certains actes passés par le contribuable, dès lors qu'il établit que ces actes ont un caractère fictif, peut également se fonder sur le principe mentionné ci-dessus pour écarter les actes qui, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, n'ont pu être inspirés par aucun motif autre que celui d'éluder 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 et à ses activités réelles. La recherche du but exclusivement fiscal procède de constatations et de qualifications qui peuvent servir à mettre en évidence le motif caractérisant une fraude à la loi, à savoir une opération qui n'a d'autre motif que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que le contribuable, s'il n'avait pas passé les actes de droit privé écartés par le service, aurait normalement supportées. Votre Cour doit donc vérifier s'il y a ici fraude à la loi.

L'administration, qui ne conteste pas la réalité du réinvestissement par la société Majomix des liquidités procurées par la cession des titres de la société Centraudis le 3 novembre 1998, fait uniquement valoir que les premières démarches entreprises par les contribuables en vue du remploi desdits fonds, dont la plus ancienne remonte à avril 2000, sont anormalement tardives au regard de la brièveté du délai de 43 jours existant entre l'apport des titres des contribuables à la société Majomix et leur cession par cette dernière. Certes, votre Cour relèvera que le montant engendré par cette cession, ajouté à celui que M. et Mme BAUCHART ont eux-même perçu à l'occasion de la cession le même jour de leurs propres titres, a permis le rachat, en décembre 2001 de deux sociétés ayant pour objet la propriété et l'exploitation d'un hôtel restaurant situé à Wasquehal dans le département du Nord et que cet investissement important, d'un montant supérieur à 14 millions francs, excédait le montant du produit de la cession des titres de la société Centraudis par la société Majomix. Mais il n'est pas contesté par le service que cet investissement a nécessité la souscription d'un prêt garanti sur le patrimoine des contribuables et que la concrétisation finale de l'opération a été précédée dans le cas présent d'une série de tentatives d'acquisition de divers fonds de commerce et, en particulier, de plusieurs hôtels-restaurants.

Le ministre de l'Economie, des finances et de l'industrie se prévaut dans son mémoire du 26 juin 2007 du sens de l'arrêt précité de la Cour administrative d'appel de Nantes du 18 décembre 2006, *Bazire*, n° 05NT00486 . Nous ne pensons pas que la solution retenue par la

Cour administrative d'appel de Nantes dans son arrêt du 18 décembre 2006 puisse trouver application dans l'affaire dont votre Cour est aujourd'hui saisie. En effet la Cour de Nantes avait relevé que l'administration, en plus de la mention du court délai écoulé entre la création des sociétés civiles et la vente des actions à l'origine du gain imposé, avait pu faire valoir que cette cession était envisagée avant même la création des sociétés civiles, dans la mesure en particulier où une donation consentie à l'épouse du contribuable par celui-ci, était la condition nécessaire au consentement à cette vente. L'administration faisait également que ces sociétés civiles avaient opté pour l'impôt sur les sociétés, dès leur création sans justification particulière, ce qui prouvait également que la création de ces sociétés avait pour seul motif de permettre aux contribuables de se placer abusivement dans le champ d'application des articles 160 I ter 4 et 92 B II du code général des impôts. La Cour administrative d'appel de Nantes a donc pu juger que l'administration devait être regardée comme apportant la preuve de ce que la demande de report d'imposition de la plus-value reposait sur une construction visant exclusivement à éluder ou à atténuer les charges fiscales que l'intéressé, s'il n'avait pas passé ces actes, aurait normalement supportées, eu égard à sa situation et à ses activités réelles et que cette construction revêtait, dès lors, le caractère d'une fraude à la loi. Mais dans le cas présent, et dès lors que l'importance et à la nature de l'investissement réalisé supposait de nouer des contacts divers et d'entreprendre des démarches préalables nombreuses d'autant plus incertaines que M. et Mme BAUCHART, jusqu'alors spécialisés dans la gestion d'un supermarché, changeaient de secteur d'activité, votre Cour pourra juger, en prenant en compte ces circonstances, c'est à dire la complexité inhérente à l'opération au regard de l'expérience des contribuables, que l'administration, en évoquant seulement la brièveté du délai existant entre l'apport des titres des contribuables à la société Majomix et leur cession, n'apporte pas la preuve qui lui incombe justement de faire, de ce que l'apport suivi de la cession en litige déguisait une opération n'ayant eu aucun autre but qu'exclusivement fiscal, condition qui doit être réalisée, ainsi que cela a été rappelé, pour que l'existence d'une fraude à la loi soit reconnue par le juge de l'impôt.

Cette exigence d'une démonstration apportée de manière précise et caractérisée par l'administration de ce que les opérations réalisées par le redevable n'avaient été dictées que dans un but exclusivement fiscal, nonobstant la circonstance que lesdites opérations n'avaient été ni dissimulées, ni réalisées en méconnaissance d'aucune règle applicable aux achats et reventes de titres et aux distributions de dividendes, a été la vôtre lorsque vous avez statué sur la requête présentée par la *SA Henri Goldfarb*, n° 04DA00980 : *Juris-Data* n° 2007-345387 ; *Dr. Fisc.* 2007, n° 50 comm. 1049 et que vous avez conclu, au vu des éléments rapportés par l'administration, qu'il était établi que cette société avait bénéficié abusivement, dans cette l'espèce, des dispositions de l'article 158 bis du code général des impôts.

Votre Cour pourra donc juger que le service n'établit pas l'existence d'une fraude commise en vue d'obtenir l'application de dispositions précitées des articles 160 et 92 B du livre des procédures fiscales. Si votre Cour se rallie à cette position, elle pourra juger que l'administration n'était pas fondée à procéder aux rappels contestés sur le fondement de ces dispositions. Il en découle que M. et Mme BAUCHART doivent être déchargés des impositions demeurant en litige au titre de l'année 1998 ainsi que, par voie de conséquence, des pénalités y afférentes.

Statuant sur les conclusions tendant à l'application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative, votre Cour pourra juger qu'il y a lieu de mettre à la charge de l'Etat une somme de 1 500 euros au titre des frais exposés par M. et Mme BAUCHART et non compris dans les dépens.

Par ces motifs nous concluons à l'annulation du jugement du Tribunal administratif de Lille du 20 juin 2006 ; à ce que M. et Mme Joël BAUCHART soient déchargés de l'imposition sur le revenu et des contributions sociales auxquels ils ont été assujettis au titre de l'année 1998, ainsi que des pénalités y afférentes ; à ce que l'Etat verse à M. et Mme Joël BAUCHART une somme de 1 500 euros en application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.