

105. Abus de droit : quelle est la date du fait générateur de l'imposition en cas d'apport-cession ?

► CE 10 mai 2012 n° 329693, 9° et 10° s.-s., Dupuis Bardinal : ► RJF 8-9/12 n° 847

Conclusions du rapporteur public Pierre Collin

Analyse de l'arrêt

1° Lorsque l'administration fiscale entend écarter comme ne lui étant pas opposables certains actes passés par le contribuable, après avoir établi que ces actes ont eu un caractère fictif ou tendaient à obtenir le bénéfice d'une application littérale des textes à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, dans le seul but d'éluider 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, elle doit, pour établir l'impôt qui aurait été dû en l'absence de ces actes, se fonder non pas sur la date de l'acte qu'elle a écarté, mais sur celle de l'opération dont elle entend tirer les conséquences et qui constitue le fait générateur de l'imposition.

2° Ainsi lorsqu'elle entend remettre en cause, dans le cadre d'une opération d'apport de titres suivi de leur cession à un tiers, l'interposition d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés, au motif qu'elle a eu pour seul objet de créer l'apparence d'un échange de droits sociaux entrant dans le champ d'application du I ter de l'article 160 du CGI, l'administration doit imposer la plus-value constatée à cette occasion au titre de l'année au cours de laquelle les titres en litige ont quitté le patrimoine du contribuable.

3° Une cour administrative d'appel commet une erreur de droit en jugeant, après avoir relevé que le contribuable avait fait apport en N à une société civile, qu'il contrôlait entièrement, des titres d'une société et, d'autre part, que cette opération a été suivie de la cession en N + 1 de ces mêmes titres à une autre société, également contrôlée par le contribuable, que l'administration fiscale était fondée à rattacher le fait générateur des plus-values en litige à l'année N + 1 au cours de laquelle, dans l'opération de cession telle que décrite par l'administration, les titres en litige seraient entrés dans le patrimoine du cessionnaire.

L'apport des titres d'une société anonyme à une société civile créée ad hoc soumise à l'IS

M. Dupuis Bardinal possédait, depuis 1990, 2 475 actions de la société Divalons Drive, qui exploite un fonds de commerce de restauration rapide sous l'enseigne McDonalds. Le 29 mai 1998, il a fait donation de cent vingt-cinq actions à chacun de ses deux fils mineurs. Le lendemain, soit le 30 juin 1998, il a créé la société civile Defi à laquelle il a apporté, en contrepartie de titres de cette société, 2 224 des 2 225 actions de la société anonyme Divalons Drive qu'il possédait encore, ses fils apportant leurs deux cent cinquante actions et son épouse 12 400 francs d'apport en numéraire. Cette société civile, qui avait pour objet la détention de participations et la gestion de toute société ayant un rapport avec le secteur de la restauration rapide, ne sera immatriculée au registre du commerce et des sociétés qu'à compter du 10 mai 1999. Elle a opté, lors de sa création, pour l'imposition à l'impôt sur les sociétés.

La plus-value a été placée sous le régime du report d'imposition

M. Dupuis Bardinal a placé la plus-value réalisée lors de cet échange de titres, soit un peu plus de 5 MF, sous le régime du report d'imposition du 4 du I ter de l'article 160 du CGI.

La société bénéficiaire de l'apport a, 15 mois plus tard, cédé les actions apportées à une SARL

Le 22 septembre 1999, soit quinze mois plus tard, la société civile Defi a cédé les actions de la société anonyme Divalons Drive qui lui avaient été apportées à la société à responsabilité limitée Dybe, dont le capital était entièrement détenu par M. Dupuis Bardinal et son épouse via une autre société dénommée société à responsabilité limitée Nena. Les actions ayant été cédées à leur valeur d'apport, l'opération n'a pas dégagé de plus-value.

L'administration a estimé que l'apport-cession était constitutif d'un abus de droit

A l'issue d'un examen de la situation fiscale personnelle des époux Dupuis Bardinal au titre des années 1998 à 2000, l'administration a estimé que l'opération d'apport-cession était constitutive d'un abus de droit.

Elle a d'abord remis en cause le bénéfice du report d'imposition

Par une première notification de redressements, datée du 21 décembre 2001, elle a remis en cause le bénéfice du report d'imposition et indiqué son intention de taxer la plus-value d'apport entre les mains de M. Dupuis Bardinal au titre de l'année 1998 sur le fondement de l'article L 64 du LPF.

Puis elle a regardé l'interposition de la société civile comme un montage et imposé directement entre les mains du contribuable la plus-value dégagée par la cession à la SARL

L'administration a cependant changé d'avis et a adressé aux époux Dupuis Bardinal une seconde notification de redressements, datée du 27 février 2002, annulant la précédente et indiquant que le service entendait désormais taxer entre les mains du contribuable, au titre de 1999, toujours sur le fondement de la procédure de répression des abus de droit, une somme correspondant à une plus-value de cession de 2 474 actions de la société Divalons Drive directement par M. Dupuis Bardinal à la société à responsabilité limitée Dybe, l'interposition de la société civile Defi n'étant, selon l'administration, qu'un montage destiné à dissimuler la véritable opération.

Le TA et la CAA ont confirmé le redressement

Après le rejet de la réclamation qu'ils avaient formée contre les impositions supplémentaires mises en recouvrement, les contribuables ont introduit une demande en décharge devant le tribunal administratif de Châlons-en-Champagne. Par jugement du 3 juin 2008, le tribunal administratif a confirmé le redressement, en substituant le principe général de répression de la fraude à la loi à l'article L 64 du LPF qui n'était pas applicable à cette situation, et a en conséquence du changement de base légale déchargé la pénalité de 80 %.

Pourvoi en cassation

Par un arrêt du 13 mai 2009, la cour administrative d'appel de Nancy a confirmé le jugement et M. Dupuis Bardinal se pourvoit en cassation.

Le contribuable invoque la date du fait générateur de l'impôt

Le contribuable soulève deux moyens, qui sont indissociables, tirés de ce que la cour aurait entaché son arrêt d'insuffisance de motivation et d'erreur de droit en n'accueillant pas son argumentation tirée de ce que les sommes réintégrées dans son revenu imposable par l'administration ne pouvaient l'être qu'au titre de 1998 et non de 1999.

Ce double moyen nous semble pertinent.

La jurisprudence en matière d'apport-cession

L'administration a entendu mettre en oeuvre votre jurisprudence en matière d'apport-cession.

Vous jugez en effet 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. 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 (CE 8 octobre 2010 n° 313139, min. c/ Bauchart : RJF 12/10 n° 1205, chronique V. Daumas RJF 1/11 p. 5, conclusions L. Olléon BDCF 12/10 n° 132, et CE 8 octobre 2010 n° 301934, Bazire : RJF 12/10 n° 1204, chronique V. Daumas RJF 1/11 p. 5, conclusions L. Olléon BDCF 12/10 n° 132 ; CE 3 février 2011 n° 329839, min. c/ Conseil : RJF 4/11 n° 471, conclusion L. Olléon BDCF 4/11 n° 50).

Quelle doit être l'année de rattachement ?

Dans la présente espèce, M. Dupuis Bardinal ne discute pas le caractère abusif ou non de l'opération qu'il a réalisée. Il soutient qu'en toute hypothèse, l'administration a commis une erreur dans le rattachement des sommes aux années d'imposition.

L'abus de droit est localisé au niveau de l'apport

Il est exact que dans les hypothèses d'apport-cession abusifs que vous avez jusqu'à aujourd'hui rencontrés, l'abus de droit est localisé au niveau de l'apport. La disposition législative dont il est fait un usage contraire à son esprit dans un but exclusivement fiscal est l'article 160, I ter du CGI relatif au report d'imposition de la plus-value d'apport jusqu'à la cession des titres reçus en rémunération de cet apport. L'acte qui est écarté est alors la demande de report d'imposition et le redressement procède de la reconstitution de ce qu'aurait été la situation du contribuable s'il n'avait pas demandé le report. Il en découle une taxation de la plus-value d'apport entre les mains de l'apporteur au titre de l'année au cours de laquelle l'apport a été effectué.

Le second redressement est plus compliqué

Dans la présente espèce, ce schéma est celui qui a été suivi par l'administration dans la première notification de redressements, celle du 21 décembre 2001. Mais pour des raisons que l'administration n'a jamais explicitées, celle-ci a renoncé à ce premier redressement pour adresser une nouvelle notification de redressements, annulant et remplaçant la précédente, le 27 février 2002. Peut-être a-t-elle estimé que la première notification de redressements n'avait pas été régulièrement notifiée et n'avait pas interrompu la prescription pour 1998 car elle s'est efforcée de justifier, dans la seconde notification de redressements, un redressement un peu plus compliqué à concevoir.

L'administration a taxé non une plus-value d'apport mais une plus-value de cession

Comme nous l'avons dit, c'est la totalité des actes portant création de la société civile Defi et l'apport des titres de Divalons Drive opéré au bénéfice de cette société qui ont été regardés comme abusifs. L'administration, reconstituant la situation fiscale des époux Dupuis Bardinal en faisant abstraction de ces actes, qu'elle a considérés comme ne lui étant pas opposables, a estimé que, dans la réalité des faits, il y avait eu directement cession, en septembre 1999, par M. Dupuis Bardinal, de ses titres de la société Divalons Drive à la société à responsabilité limitée Dybe. D'où la taxation entre les mains des époux d'une plus-value de cession et non d'apport, au titre de 1999 et non de 1998.

La CAA a validé le redressement

La cour a validé le redressement en jugeant qu'en égard aux circonstances de l'espèce, ainsi qu'aux dates rapprochées des différentes opérations de créations et suppressions de sociétés et d'apports ou de ventes de titres, l'administration démontrait que l'interposition de la société civile Defi dans l'opération de cession des titres de la société Divalons Drive à la société à responsabilité limitée Dybe avait eu pour seul objectif de créer l'apparence d'un échange de titres entrant dans le champ d'application du I ter 4 de l'article 160 du CGI et de reporter l'imposition de la plus-value à laquelle M. Dupuis Bardinal aurait été soumis, au titre de l'année 1999, s'il avait vendu directement ses actions à la société à responsabilité limitée Dybe.

Le siège de l'abus de droit est-il dans l'opération d'apport ou dans celle de cession de titres ?

L'administration, puis la cour, ont donc considéré que le siège de l'abus de droit se situait non pas dans l'opération d'apport mais dans l'opération de cession des titres apportés. Le texte dont il est, dans cette hypothèse, fait une utilisation contraire à son esprit dans un but exclusivement fiscal est l'article 160, I du CGI et non plus le 4 de l'article 160, I ter.

L'administration fait disparaître l'apport, la société civile et la cession opérée par celle-ci

Mais la remise en cause de ce montage ne nous semble pas si simple que cela à opérer au titre de 1999. Elle implique en effet de faire disparaître la création de la société civile Defi, l'acte d'apport à cette société ainsi que la cession par cette société à la société à responsabilité limitée Dybe des titres de la société Divalons Drive qui lui ont été apportés pour substituer dans l'acte de cession intervenu en 1999 d'une part M. Dupuis Bardinal à la société Defi comme cédant, d'autre part le prix de revient, pour M. Dupuis Bardinal, des titres de Divalons Drive qu'il possédait avant l'apport à la valeur d'apport de ces mêmes titres, qui étaient leur prix de revient pour Defi. Il nous semble que la démonstration de l'abus de droit est ici plus ardue que lorsqu'il s'agit de remettre en cause le bénéfice d'un report d'imposition, et ce d'autant plus qu'un délai de quinze mois s'est écoulé entre l'apport et la cession. Cela nécessite de remettre en cause des actes et des écritures comptables de diverses sociétés qui ont été conclus ou passés au cours de la période prescrite. Rappelons à cet égard que la société civile Defi avait opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés.

Le débat se limite à la question du rattachement ratione temporis de la matière imposable

Quoi qu'il en soit, ce n'est pas le point en discussion, le débat se limitant à la question du rattachement ratione temporis de la matière imposable. Et en effet, même si l'on suit l'administration et la cour dans leur relecture de l'opération pour en faire une cession directe par M. Dupuis Bardinal de ses actions de Divalons Drive à la société Dybe, il demeure difficile de se persuader de l'existence pour le contribuable d'un revenu imposable en 1999. Celui-ci s'est en effet défait de ses titres de Divalons Drive dès le mois de juin 1998 et le profit qu'il a perçu du fait de ce dessaisissement, constitué dans un premier temps de la valeur des titres de la société Defi, l'a bien été en 1998, l'opération de cession de 1999 se faisant sans plus-value. Cette opération a seulement eu pour effet, regardée du point de vue de M. Dupuis Bardinal, de lui permettre, au travers de la société Defi, de percevoir de Dybe le prix de cette cession sous une forme liquide.

Si l'administration remet en cause l'opération ab initio, la plus-value doit être rattachée à l'année où les actions ont quitté le patrimoine du contribuable

Il nous semble que l'administration se trouvait dans une alternative.

Sinon l'administration doit démontrer l'existence d'un événement mettant fin au report

Soit elle remettait en cause l'opération ab initio, que ce soit par la voie d'un refus du bénéfice du report d'imposition de la plus-value d'apport ou, plus radicalement, en rendant transparents a posteriori tous les intermédiaires de la cession directe des titres Divalons Drive. Dans cette hypothèse, la plus-value, qu'on la regarde comme une plus-value d'apport ou de cession, intervient en 1998.

Soit elle tentait de démontrer, sans remettre en cause l'opération ab initio, qu'un événement était intervenu en 1999 qui justifiait de mettre fin au report. Mais il aurait fallu pour cela qu'elle persuade le juge que, sous couvert d'autres opérations, il y avait en réalité eu cession par M. Dupuis Bardinal des titres de Defi reçus en rémunération de l'apport.

L'administration mélange les deux thèses

En cassation, l'administration répète dans son mémoire en défense qu'elle considère qu'il y a eu fraude à la loi au regard des dispositions du 4 de l'article 160, I ter, c'est-à-dire du report d'imposition de la plus-value d'apport tout en citant à l'appui de sa thèse votre décision Naudet CE 28 mai 2004 n° 256090 : RJF 8-9/04 n° 888, conclusions G. Bachelier BDCF 8-9/04 n° 106, par laquelle vous réaffirmez que les dispositions du I ter de l'article 160 du CGI n'ont pas pour effet de différer le paiement d'une imposition qui aurait été établie au titre de l'année de réalisation de la plus-value, mais seulement de permettre, par dérogation à la règle suivant laquelle le fait générateur de l'imposition d'une plus-value est constitué au cours de l'année de sa réalisation, de la rattacher à l'année au cours de laquelle intervient l'événement qui met fin au report d'imposition. Cela montre qu'elle mélange la remise en cause du report d'imposition ab initio et la mise en oeuvre des dispositions de l'article qui prévoient la fin du report dans l'hypothèse d'une cession des titres remis en rémunération.

Dès lors que l'administration se maintenait dans la première branche de l'alternative, c'est-à-dire dans la remise en cause globale de l'opération d'apport-cession regardée comme abusive, elle ne pouvait, dans la logique de son propre raisonnement, localiser le profit taxable qu'en 1998.

Annulation de l'arrêt

Vous annulez l'arrêt.

Une question à examiner par la CAA à laquelle l'affaire est renvoyée

Dans son mémoire en défense, l'administration précise que dans l'hypothèse où vous considèreriez que le redressement ne peut pas procéder de la taxation au titre de 1999 d'une plus-value de cession des titres de Divalons Drive par M. Dupuis Bardinal, elle sollicite une substitution de base légale. Elle soutient maintenant que la plus-value d'apport est en réalité localisée en 1999 et non en 1998 en raison de ce que la société Defi n'a été immatriculée au registre du commerce et des sociétés qu'en 1999. Elle se prévaut de la jurisprudence Union internationale immobilière (CE 11 octobre 1991 n° 54616 et 54617 : RJF 12/91 n° 1475) selon laquelle le fait générateur de l'imposition de la plus-value d'apport, constitué par l'immatriculation de la société, ne peut en aucun cas être affecté par l'effet rétroactif conféré à la constitution de la société. Elle observe que vous avez fait récemment application de cette jurisprudence en matière d'apport d'exploitation agricole à un groupement foncier agricole (CE 8 juillet 1999 n° 279018 Dufis : RJF 11/09 n° 933).

Il nous semble que cette argumentation, à laquelle il n'a pas été répliqué, mérite d'être discutée par les parties.

Annulation de l'arrêt et renvoi de l'affaire

C'est pourquoi nous concluons à l'annulation de l'arrêt, au renvoi de l'affaire et à l'octroi à M. Dupuis Bardinal de 3 000 euros de frais irrépétibles.

Observations

Le litige se présentait dans un contexte différent de celui ayant donné lieu, en ce qui concerne le report d'imposition des plus-values d'apport (CGI art. 92 B, II et 160, I ter-4 en vigueur avant le 1-1-2000) à plusieurs décisions initiées par CE 8 octobre 2010 n° 301934, Bazire : RJF 12/10 n° 1204 ; CE 8 octobre 2010 n° 313139, min. c/ Bauchart : RJF 12/10 n° 1205 et CE 8 octobre 2010 n° 321361, min. c/ Four : RJF 12/10 n° 1206, conclusions communes L. Olléon BDCF 12/10 n° 132, chronique V. Dumas RJF 1/11 p. 5, observations O. Fouquet FR 44/10 inf. 18 p. 21.

Le terrain du contribuable était uniquement celui de l'erreur sur l'année d'imposition.

Le Conseil d'Etat retient un critère opérationnel en se fondant, pour la cession de titres ayant généré des plus-

values qui n'ont pas été imposées en raison du montage imaginé par le contribuable non sur la date des actes que l'administration a écartés comme ne lui étant pas opposables mais sur celle à laquelle les titres, qui ont généré la plus-value, n'appartiennent plus au patrimoine de ce contribuable.

En l'espèce, l'apport des titres a eu lieu en 1998 et a dégagé une plus-value d'apport qui a été placée sous le régime du report d'imposition et ces mêmes titres ont été apportés en 1999 par la société ayant bénéficié de l'apport à une autre société pour le montant du prix d'apport de sorte qu'aucune plus-value n'a été constatée lors de cette cession. L'administration avait par une première notification de redressements décidé de taxer la plus-value d'apport au titre de l'année 1998 sur le fondement de l'article L 64 du LPF puis elle avait adressé une nouvelle notification annulant la première notification et taxant, sur le même fondement au titre cette fois de l'année 1999, une plus-value de cession réalisée directement par le contribuable, l'interposition de la société et l'apport des titres à cette société étant regardés comme un montage.

La règle de droit retenue par le Conseil d'Etat implique selon nous que l'administration n'a pas le choix de l'année d'imposition en présence d'une série d'actes s'étalant sur plus d'une année et qu'elle entend écarter comme ne lui étant pas opposables. La solution dépend de l'opération que l'administration entend taxer après abus de droit.