



## Abus de droit: un apport donation cession sophistiqué



Le conseil d'état du 24 aout 2011 vient de confirmer deux avis favorables du comite des abus de droit (**Affaire n° 2000-16** et **Affaire n° 2003-5**) dans des opérations d'apport cession donation d'une activité non économique d'une sophistication fiscale rarement observée.

## Le périmètre de l'abus de droit par O FOUQUET (2007)

### Les tribunes EFI sur l'abus de droit fiscal

**ATTENTION** le conseil d'état fait une distinction fondamentale entre les opérations de restructuration patrimoniale et les opérations de restructuration économique **à suivre donc**

#### 1<sup>er</sup> commentaire d'O FOUQUET

La distinction entre le réinvestissement économique et le réinvestissement patrimonial a été faite par **CE 8/10/2010 n°301934 Bazire**, commenté par mes soins aux FR Lefebvre 44/10 p.21;

Mais la question de savoir si le réinvestissement immobilier par la sté bénéficiaire de l'apport lorsque son objet était immobilier, était de nature économique ou patrimonial, était discutée; **le CE tranche clairement la question.**

**Par ailleurs, dans Bazire**, le réinvestissement "dans une activité économique était avéré" donc NI.

#### Rappel du principe de base

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** ;

1er espèce lire page 3

Conseil d'État, , 24/08/2011, 316928, **Paumard**

**Cour Administrative d'Appel de Nantes, 1ère Chambre , 07/04/2008, 06NT00453,**

le solde des produits de cession, placé en valeurs mobilières, doit être regardé comme ayant un caractère patrimonial ; ainsi Mme A, qui ne peut, en tout état de cause, se prévaloir de la réponse ministérielle du 28 février 1983 à M. Bas et de [la documentation administrative 7 S-3323 n° 38 du 1er octobre 1999](#) relatives à l'impôt de solidarité sur la fortune, **n'établit pas que la SCI La Roseraie a effectivement réinvesti le produit des cessions dans une activité économique** et n'est pas fondée à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Caen a rejeté ses demandes ;

2èm espèce lire page 7

Conseil d'État, 24/08/2011, 314579 M. Moreau, Mme Girault

**Cour Administrative d'Appel de Nancy, 17/01/2008, 06NCo0983**

il ressort des constatations souveraines de la cour que M. et Mme B ont fait apport de leurs actions de la SA Assistance service à la SCI 1-5 rue de Sévigné , dont ils détenaient la moitié des parts, l'autre moitié étant détenue par un autre couple qui était également possesseur du reste des actions de la SA Assistance service et qui a procédé, au même moment, au même apport ; Cette SCI, qui a pour objet social la gestion d'immeubles, a peu après revendu pour le prix d'apport sa participation dans le capital de la SA Assistance service et réinvesti le produit de cette cession dans l'acquisition de parts de SCI et d'un immeuble ; eu égard au caractère conjoint de l'apport, de la cession, du réemploi et de la gestion du produit de cette cession, ce produit pouvait être appréhendé par les contribuables ;

Enfin, **il n'a jamais été soutenu que ces investissements immobiliers réalisés par une SCI à caractère patrimonial s'inscrivaient dans le cadre d'une activité économique** poursuivie par les porteurs de parts de la SCI ;

en déduisant de ces circonstances que M. et Mme B n'apportaient pas la preuve de ce que cette opération avait un autre motif que celui d'atténuer ou d'éluder le paiement de la plus-value qu'ils auraient normalement supportée s'ils n'avaient pas réalisé l'apport, la cour a exactement qualifié les faits de l'espèce ;

Conseil d'État

**N° 316928**

Inédit au recueil Lebon

**10ème et 9ème sous-sections réunies**

M. Philippe Martin, président

M. Gilles Pellissier, rapporteur

M. Julien Boucher, rapporteur public

RICARD, avocat(s)

lecture du mercredi 24 août 2011

**REPUBLIQUE FRANCAISE**

**AU NOM DU PEUPLE FRANCAIS**

Vu le pourvoi sommaire et le mémoire complémentaire, enregistrés les 9 juin et 5 septembre 2008 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, présentés pour Mme Yvette A, demeurant ... ; Mme A demande au Conseil d'Etat :

1°) d'annuler l'arrêt n° 06NT00453 du 7 avril 2008 par lequel la cour administrative d'appel de Nantes, après avoir réformé le jugement du 22 décembre 2005 du tribunal administratif de Caen, a rejeté le surplus de ses conclusions tendant à l'annulation de ce jugement rejetant sa demande tendant à la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales auxquelles elle a été assujettie au titre de l'année 1997 ;

2°) réglant l'affaire au fond, de prononcer la décharge sollicitée ;

3°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 5 000 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. Gilles Pellissier, Maître des Requêtes,
- les observations de Me Ricard, avocat de Mme A,
- les conclusions de M. Julien Boucher, rapporteur public ;

La parole ayant été à nouveau donnée à Me Ricard, avocat de Mme A ;

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 ou le rachat 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, aurait 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 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, au motif qu'une telle demande ne déguise par elle-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 Nantes a commis une erreur de droit; que son arrêt doit, dès lors, être annulé, sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens des pourvois principal et incident ;

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 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'il résulte de l'instruction que, le 11 juin 1997, Mme A a fait apport à la SCI La Roseraie, créée le même jour, de 1 850 des 2 480 parts qu'elle détenait sur les 2500 parts composant le capital de la SARL Le Drakkar , dont elle était la gérante et qui exploitait un bar-brasserie-restaurant ; que Mme A s'est ainsi trouvée détentrice de 99, 96 % du capital de cette société civile et a réalisé une plus-value de 4 995 000 francs qu'elle a placée en report d'imposition ; que l'administration a remis en cause, sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, comme procédant d'un abus de droit, le report de l'imposition de cette plus-value et appliqué les pénalités de 80 % prévues par les dispositions de l'article 1729 du code général des impôts ;

Considérant que le comité consultatif pour la répression des abus de droit ayant, dans sa séance du 20 juin 2003, émis l'avis que l'apport de parts de la SARL Drakkar à la société civile La Roseraie, qui les avait immédiatement revendues, avait eu pour seul but de reporter l'imposition de la plus-value réalisée lors de cet échange de titres, il appartenait à Mme A d'apporter la preuve que cette opération ne poursuivait pas un but exclusivement fiscal et notamment que l'apport de ses parts à la SCI La Roseraie avait été effectivement réinvesti par cette société dans le cadre de ses activités ; que si Mme A soutient que la création de la SCI La Roseraie a permis la réalisation d'investissements à caractère économique, il résulte de l'instruction que 15 % seulement des produits de la cession ont été réinvestis dans des prises de participations dans deux SARL exploitant des bars-restaurants ; que si 40 % des produits de cession ont été affectés à des avances en compte courant au profit de ces deux SARL, ces apports, en l'absence de preuve de ce qu'ils ont été employés au financement de travaux ou d'acquisition d'éléments d'actif de ces sociétés, ne peuvent pas être regardés comme des investissements dans une activité économique ; que le solde des produits de cession, placé en valeurs mobilières, doit être regardé comme ayant un caractère patrimonial ; qu'ainsi Mme A, qui ne peut, en tout état de cause, se prévaloir de la réponse ministérielle du 28 février 1983 à M. Bas et de la documentation administrative 7 S-3323 n° 38 du 1er octobre 1999 relatives à l'impôt de solidarité sur la fortune, n'établit pas que la SCI La Roseraie a effectivement réinvesti le produit des cessions dans une activité économique et n'est pas fondée à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Caen a rejeté ses demandes ;

Considérant que les dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice

administrative font obstacle à ce que soit mise à la charge de l'Etat, qui n'est pas la partie perdante dans la présente instance, la somme que demande Mme A au titre des frais exposés par elle et non compris dans les dépens ;

**D E C I D E :**

Article 1er : L'arrêt du 7 avril 2008 de la cour administrative d'appel de Nantes est annulé.

Article 2 : Les conclusions de la requête présentée par Mme A devant la cour administrative d'appel de Nantes sont rejetées.

Article 3 : Le surplus des conclusions du pourvoi de Mme A est rejeté.

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

Conseil d'État

**N° 314579**

Mentionné dans les tables du recueil Lebon

**10ème et 9ème sous-sections réunies**

M. Philippe Martin, président

M. Gilles Pellissier, rapporteur

M. Julien Boucher, rapporteur public

SCP CAPRON, CAPRON, avocat(s)

lecture du mercredi 24 août 2011

**REPUBLIQUE FRANCAISE**

**AU NOM DU PEUPLE FRANCAIS**

Vu le pourvoi sommaire et le mémoire complémentaire, enregistrés les 25 mars et 25 juin 2008 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, présentés pour M. Yves B, demeurant ... et pour Mme Françoise A, demeurant ... ; M. B et Mme A demandent au Conseil d'Etat :

1°) d'annuler l'arrêt n° 06NC00983 du 17 janvier 2008 par lequel la cour administrative d'appel de Nancy a rejeté leur requête tendant à l'annulation du jugement du 12 mai 2006 du tribunal administratif de Châlons-en-Champagne rejetant leur demande tendant à la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu auxquelles ils ont été assujettis au titre de l'année 1996 ;

2°) réglant l'affaire au fond, de prononcer la décharge sollicitée ;

3°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 3 800 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. Gilles Pellissier, Maître des Requêtes,
- les observations de la SCP Capron, Capron, avocat de M. B et de Mme A,
- les conclusions de M. Julien Boucher, rapporteur public ;

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

Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que, le 10 septembre 1996, M. et Mme B ont apporté à la SCI 1-5 rue de Sévigné , dont ils détenaient la moitié des parts, 882 actions de la SA Assistance service, dont ils détenaient également la moitié du capital ; qu'ils ont reçu en contrepartie 110 parts

de la SCI et placé la plus-value réalisée à l'occasion de cette opération sous le régime du report d'imposition prévu aux articles 160 I ter et 92 B II, alors en vigueur, du code général des impôts ; que l'administration fiscale a remis en cause, selon la procédure de répression des abus de droit, ce report d'imposition ; que, par jugement du 12 mai 1996, le tribunal administratif de Châlons-en-Champagne a rejeté la demande de M. et Mme B en décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et des pénalités résultant de cette remise en cause ; que, par un arrêt du 17 janvier 2008 contre lequel ils se pourvoient en cassation, la cour a confirmé ce jugement ;

Considérant, en premier lieu, que la cour, qui a répondu aux moyens dont elle était saisie, n'était pas tenue de répondre aux arguments tirés de ce que les requérants n'avaient pas apporté l'ensemble de leurs actions à la SCI et de ce que cette dernière était une structure patrimoniale d'investissements commune à deux familles ;

Considérant, en deuxième lieu, qu'aux termes de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, dans sa rédaction applicable au présent litige : 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'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 ou à ses activités réelles ; qu'en jugeant que l'administration pouvait 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 par l'article 160 I ter du code général des impôts, la cour n'a commis aucune erreur de droit ;

Considérant, en troisième lieu, qu'il ressort des motifs de l'arrêt attaqué que,

contrairement à ce que soutiennent les requérants, la cour a qualifié l'opération réalisée par ceux-ci d'abus de droit après avoir relevé qu'ils n'apportaient pas la preuve, qui leur incombait, de ce qu'elle aurait poursuivi un but autre qu'exclusivement fiscal ;

Considérant, en quatrième et dernier lieu, 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'il ressort des constatations souveraines de la cour que M. et Mme B ont fait apport de leurs actions de la SA Assistance service à la SCI 1-5 rue de Sévigné , dont ils détenaient la moitié des parts, l'autre moitié étant détenue par un autre couple qui était également possesseur du reste des actions de la SA Assistance service et qui a procédé, au même moment, au même apport ; que cette SCI, qui a pour objet social la gestion d'immeubles, a peu après revendu pour le prix d'apport sa participation dans le capital de la SA Assistance service et réinvesti le produit de cette cession dans l'acquisition de parts de SCI et d'un immeuble ; qu'eu égard au caractère conjoint de l'apport, de la cession, du réemploi et de la gestion du produit de cette cession, ce produit pouvait être appréhendé par les contribuables ; qu'enfin, il n'a jamais été soutenu que ces investissements immobiliers réalisés par une SCI à caractère patrimonial s'inscrivaient dans le cadre d'une activité économique poursuivie par les porteurs de parts de la SCI ; qu'en déduisant de ces circonstances que M. et Mme B n'apportaient pas la preuve de ce que cette opération avait un autre motif que celui d'atténuer ou d'é luder le paiement de la plus-value qu'ils auraient normalement supportée s'ils n'avaient pas réalisé l'apport, la cour a exactement qualifié les faits de l'espèce ;

Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que M. B et Mme A ne sont pas fondés à demander l'annulation de l'arrêt attaqué ; que leurs conclusions présentées au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ne peuvent, par suite, qu'être rejetées ;

DECIDE :

-----

Article 1er : Le pourvoi de M. B et de Mme A est rejeté.

Article 2 : La présente décision sera notifiée à M. Yves B, à Mme Françoise A et à la ministre du budget, des comptes publics et de la réforme de l'Etat, porte-parole du Gouvernement.