

RJF 2007

1297. redressement - abus de droit - 1° notion - a) acte fictif - b) poursuite d'un but exclusivement fiscal en appliquant littéralement les textes à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs - 2° acte dont le but est exclusivement fiscal - en l'absence de modification par cet acte de la charge fiscale du contribuable même si acte conclu dans l'unique but d'atténuer ses charges fiscales - 3° cession à la société absorbante de titres d'une société en cours d'absorption détenus par son actionnaire majoritaire - dissimulation d'une distribution de dividendes permettant à l'intéressé d'échapper à la progressivité de l'impôt sur le revenu grâce à une taxation proportionnelle moindre : non

I. 1° Il résulte des dispositions de l'article L 64 du LPF que lorsque l'administration use des pouvoirs que lui confère ce texte dans des conditions telles que la charge de la preuve lui incombe, elle est fondée à écarter comme ne lui étant pas opposables certains actes passés par le contribuable dès lors qu'elle établit que ces actes ont un caractère fictif, ou bien, à défaut, recherchent le bénéfice d'une application littérale des textes à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs et n'ont pu être inspirés par aucun motif autre 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 et à ses activités réelles.

2° Toutefois, même lorsque le contribuable conclut un contrat dans l'unique but d'atténuer ses charges fiscales, celui-ci ne peut pas constituer un abus de droit au sens de ces dispositions lorsque la charge fiscale de l'intéressé ne se trouve en réalité pas modifiée par cet acte.

3° Lorsqu'un contribuable, détenant plus de 99 % du capital d'une société anonyme, crée une société à responsabilité limitée dans le but de procéder à la fusion de la société anonyme et de sa filiale, cède à la société à responsabilité limitée 330 des 2 981 actions sur 3 000 qu'il détenait dans la société anonyme à une date antérieure à celle de l'approbation de cette fusion par les assemblées générales des sociétés concernées mais postérieure à la date d'effet rétroactif de cette fusion, l'administration n'est pas fondée à regarder cette opération de cession, dont elle n'a d'ailleurs pas contesté le prix anormal, comme étant constitutive d'un abus de droit au motif qu'elle aurait eu pour but exclusif de permettre à l'intéressé d'échapper, grâce à l'application de la taxation proportionnelle définie à l'article 160 du CGI, à la progressivité de l'impôt sur le revenu auquel il aurait été assujéti, en l'absence de la cession anticipée de ces titres à l'occasion de cette opération de fusion. En effet, il ressort de l'article 160, 1 ter-4 du CGI qu'en cas d'échange de droits sociaux résultant d'une opération de fusion et accompagné du versement d'une soulte, cette soulte est taxée exclusivement et immédiatement à l'impôt sur le revenu selon une taxation proportionnelle au taux de 16 %. La circonstance que cette soulte représenterait une part supérieure à 10 % de la valeur nominale des titres reçus, n'a pour seul effet que de faire obstacle à l'application du bénéfice du report d'imposition de la plus-value calculée hors soulte et ne saurait rendre ainsi cette dernière imposable au titre des revenus de capitaux mobiliers. L'opération de cession, de manière anticipée, avant la date de la fusion-absorption, des titres de la société anonyme à la société à responsabilité limitée n'a donc pas fait perdre son caractère de plus-value à la somme reçue pour cette cession sans qu'y fasse obstacle la circonstance qu'elle aurait excédé le seuil de 10 % des apports.

II. Conseil d'Etat, juge de cassation.

1° Qualification juridique des faits. Le juge de cassation contrôle la qualification juridique d'abus de droit.

2° Dénaturation : non. Une cour administrative d'appel ne dénature pas les écritures de l'administration, qui tendaient seulement à souligner que la soulte, si elle avait été perçue lors de la cession des titres, aurait été légèrement supérieure au seuil autorisé par l'article 371 de la loi du 24 juillet 1966, aujourd'hui codifié à l'article L 231-6 du Code de commerce en jugeant que l'administration ne critiquait pas utilement la possibilité pour le contribuable d'obtenir le versement d'une soulte taxable selon le régime des plus-values et non selon celui des revenus de capitaux mobiliers.

CE 10 juillet 2007 n° 294537, 8° et 3° s.-s., min. c/ Tomasina

M. Delarue, Pres. - M^{me} Morellet-Steiner, Rapp. - M. Collin, Comm. du gouv. - SCP Richard, Av.

Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que M. Tomasina détenait, au moment des faits, plus de 99 % du capital de la SA Todd freinage ; que la SARL Todd a été créée par M. Tomasina le 20 mars 1995 dans le but de procéder à la fusion de la SA Todd freinage et de sa filiale, la SARL Newco ; que cette fusion a été approuvée au cours des assemblées générales des sociétés concernées le 30 septembre 1995, avec effet rétroactif au 1^{er} avril 1995 ; que, le 25 juillet 1995, M. Tomasina a cédé 330 des 2 981 actions sur 3 000 qu'il détenait dans la SA Todd freinage à la SARL Todd, pour un prix de 4 950 000 F ; que l'administration a regardé cette opération de cession comme constitutive d'un abus de droit au motif qu'elle aurait eu pour but exclusif de permettre à l'intéressé d'échapper, grâce à l'application de la taxation proportionnelle définie à l'article 160 du CGI, à la progressivité de l'impôt sur le revenu auquel il aurait été assujéti, en l'absence de la cession anticipée de ces titres à l'occasion de cette opération de fusion ; que le

ministre de l'économie, des finances et de l'industrie demande au Conseil d'Etat d'annuler l'arrêt du 20 avril 2006 par lequel la cour administrative d'appel de Nantes, faisant droit à l'appel formé par M. et M^{me} Tomasina, d'une part, a annulé le jugement du 22 mai 2003 du tribunal administratif de Caen, d'autre part, les a déchargés des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu, à la contribution sociale généralisée et à la contribution au remboursement de la dette sociale auxquelles ils ont été assujettis au titre de l'année 1995 ;

Considérant qu'aux termes de l'article L 64 du LPF : « 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 : (...) 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 feront 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, lorsque l'administration use des pouvoirs que lui confère ce texte dans des conditions telles que la charge de la preuve lui incombe, elle est fondée à écarter comme ne lui étant pas opposables certains actes passés par le contribuable dès lors qu'elle établit que ces actes ont un caractère fictif ou bien, à défaut, recherchent le bénéfice d'une application littérale des textes à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs et 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 ; que, toutefois, même lorsque le contribuable conclut un contrat dans l'unique but d'atténuer ses charges fiscales, celui-ci ne peut pas constituer un abus de droit, au sens des dispositions précitées, lorsque la charge fiscale de l'intéressé ne se trouve, en réalité, pas modifiée par cet acte ;

Considérant, en premier lieu, qu'aux termes du § 4 du 1^{er} ter de l'article 160 du CGI, dans sa rédaction alors applicable : « 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 (...). Ces dispositions sont également applicables aux échanges avec soulte à condition que celle-ci n'excède pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus. Toutefois, la partie de la plus-value correspondant à la soulte reçue est imposée immédiatement. » ; qu'il ressort de ces dispositions qu'en cas d'échange de droits sociaux résultant d'une opération de fusion et accompagné du versement d'une soulte, cette soulte est taxée exclusivement et immédiatement à l'impôt sur le revenu selon une taxation proportionnelle au taux de 16 % ; que la circonstance que, comme en l'espèce, cette soulte représenterait une part supérieure à 10 % de la valeur nominale des titres reçus, n'a pour seul effet que de faire obstacle à l'application du bénéfice du report d'imposition de la plus-value calculée hors soulte et ne saurait rendre ainsi cette dernière imposable au titre des revenus de capitaux mobiliers ;

Considérant qu'après avoir relevé que l'opération par laquelle M. Tomasina avait cédé, de manière anticipée, avant la date de la fusion-absorption, des titres de la société Todd freinage qu'il détenait à la SARL Todd, n'avait pas fait perdre à la somme qu'il avait reçue pour cette cession, dont l'administration n'a d'ailleurs pas contesté le prix anormal, son caractère de plus-value, sans qu'y fasse obstacle la circonstance qu'elle aurait excédée le seuil de 10 % des apports, la cour a pu, sans commettre d'erreur de qualification juridique, en déduire que M. et M^{me} Tomasina n'avaient pas commis d'abus de droit ;

Considérant, en second lieu, que c'est sans dénaturer les écritures de l'administration, qui tendaient seulement à souligner que la soulte, si elle avait été perçue lors de la cession des titres, aurait été légèrement supérieure au seuil autorisé par l'article 371 de la loi du 24 juillet 1966, aujourd'hui codifié à l'article L 231-6 du Code de commerce, que la cour a pu juger que l'administration ne critiquait pas utilement la possibilité pour le contribuable d'obtenir le versement d'une soulte taxable selon le régime des plus-values et non selon celui des revenus de capitaux mobiliers ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie n'est pas fondé à demander l'annulation de l'arrêt du 20 avril 2006 de la cour administrative d'appel de Nantes ;

■ Décide : Rejet du recours du ministre.

Observations

Les **conclusions** du commissaire du gouvernement **Pierre Collin** sont publiées au [BDCF 11/07 n° 131](#). L'arrêt n° 03-1120 du 20 avril 2006 de la cour administrative d'appel de Nantes a été publié à la [RJF 11/06 n° 1412](#), concl. C. Hervouet [BDCF 11/06 n° 140](#).

I. 1° et 2° Cf. CE 5 mars 2007 n° 284457, Selarl Pharmacie des Chalonges : [RJF 5/07 n° 600 avec concl. P. Collin p. 428](#) et nos observations. L'abus de droit est aussi écarté lorsque l'opération se traduit par un coût fiscal faiblement inférieur (CE 9 décembre 1992 n° 71859, Ravot : [RJF 2/93 n° 207](#), concl. Ph. Martin [BDCF 3/93 p. 82](#)).

I. 3° Si le prix de cession excédait la valeur réelle des titres cédés, l'administration pouvait mettre en oeuvre la théorie de l'acte anormal de gestion, la société ayant acquis les titres devant être regardée comme ayant alors consenti une libéralité qui aurait été imposable entre les mains du cédant par application de l'article 111, c du CGI (CE 28 février 2001 n° 199295 sect., min. c/ Théron : [RJF 5/01 n° 620 avec chronique J. Maia p. 395](#), concl. G. Bachelier [BDCF 5/01 n° 67](#)). La procédure de répression des abus de droit ne pouvait être mise en oeuvre.

Si le prix de cession correspondait à la valeur réelle des titres, aucun acte anormal de gestion ne pouvait être identifié et aucun abus de droit n'était davantage caractérisé du seul fait de la cession des titres pendant la période intercalaire dès lors que la soulte constitue un élément de la plus value taxable au taux proportionnel en vertu de l'article 160, I-4 du CGI et n'est pas imposable dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers.

La décision ne fait pas mention de l'article 115 du CGI dont la rédaction a été modifiée par l'article 85, I-C-2 de la loi de finances pour 2002 du 28 décembre 2001. Dans sa rédaction applicable au litige concernant l'année 1995, cet article, qui vise à éviter la double imposition du boni de fusion en cas de fusion placée sous le régime de faveur, précisait que l'attribution gratuite de titres représentatifs de l'apport aux membres de la société apporteuse n'était pas considérée comme une distribution de revenus mobiliers. La modification apportée en 2001 ne vise plus seulement l'attribution de titres mais porte aussi sur l'attribution de sommes ou de valeurs. Le commissaire du gouvernement s'est interrogé sur la portée de la modification qui, selon lui, n'avait pas eu pour effet de faire échapper seulement à cette date les soultes de l'imposition en tant que revenus de capitaux mobiliers.

Cf. se situant sur le terrain de la fraude à la loi, CAA Nantes 18 décembre 2006 n° 05-486, Bazire (1^e espèce) et n° 05-650 Simmenauer (2^e espèce) : [RJF 5/07 n° 598](#).

II. Cf. CE 29 décembre 1995 n° 133251, Jomini : [RJF 2/96 n° 231 avec concl. G. Bachelier p. 94](#) et pour une application récente CE 5 mars 2007 n° 284457, Selarl Pharmacie des Chalonges précité.

RJF 2007
(c) 2008 Editions Francis Lefebvre