

**Rôle 2**

**08-548**

**Min. c/ M. & Mme Arnaud Motte-Sauvaige  
IR & CS 2003**

### ***Conclusions Patrick Minne, rapporteur public***

1. Par un acte établi le 29 avril 2003, M. et Mme Motte ont fait donation à leurs 5 garçons de la pleine propriété de 110 actions de la société anonyme Label. Cette société avait été créée en 1997 pour regrouper les participations détenues par la famille de Mme Motte, épouse Sauvaige formant la moitié du capital de la société anonyme Cartonneries de la Lys (Ondulys) dont l'autre moitié était détenue par un actionnaire belge qui en a pris le contrôle en 2005 en dépit des efforts de la famille du fondateur français de cette entreprise de cartonnerie pour s'opposer à cette prise de contrôle.

L'acte de donation réalisé à titre de partage anticipé n'aurait pas éveillé l'attention de l'administration fiscale s'il n'avait été suivi de la cession, par la fratrie donataire, de ses 110 actions Label à la société civile Java. Cette société, qui est également une holding de participations, est placée sous le contrôle quasi exclusif de Mme Motte-Sauvaige depuis sa création en 1996.

Dans le cadre, semble-t-il, d'un contrôle sur pièces du dossier du foyer fiscal formé par M. et Mme Motte et leurs enfants, soit mineurs, soit majeurs rattachés, le vérificateur s'est attaché à analyser les circonstances ayant présidé à la création des sociétés en cause, le sens et la portée des clauses dont était assorti l'acte de donation du 29 avril 2003 et les effets de l'opération de donation suivie de la cession. En remontant dans le passé, il s'est aperçu que Mme Motte avait reçu de son père, en juin 1981, 325 actions Ondulys et qu'à la création de la société Label en 1997, Mme Motte-Sauvaige lui avait apporté 161 de ses actions Ondulys en échange du même nombre de titres Label. Il a observé que l'acte de donation d'avril 2003 avait eu pour objet d'en transmettre 110 à ses enfants. Il a aussi relevé que la plus-value de cession réalisée à l'occasion de l'apport des actions Ondulys effectué en 1997 avait été placée sous le régime du report d'imposition alors prévu par les dispositions du II de l'article 92 B et du I ter de l'article 130 du code général des impôts.

Au vu de l'ensemble de ces éléments, par une proposition de rectification du 10 mars 2005, l'administration, sur le fondement exclusif de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, a considéré que l'acte de donation-partage ne lui était pas opposable dans la double mesure où il était dépourvu de toute intention libérale manifestée par ses auteurs et avait été inspiré par un but exclusivement fiscal, les droits sociaux n'ayant en réalité jamais quitté le patrimoine de Mme Motte. En dépit des observations et réclamation des contribuables, le fisc a maintenu le redressement fondé sur l'abus de droit. L'impôt sur le revenu supplémentaire de l'année 2003 mis en recouvrement sur ce terrain correspond, en résumé, à la taxation de la plus-value résultant de la cession intervenue la même année, des actions Label à la société Java comme si cette cession avait été réalisée par Mme Motte, sans égard pour l'acte de donation consenti entre-temps.

Le tribunal administratif de Lille, à l'issue d'un copieux rappel des faits et moyennant un raisonnement articulé en deux temps, a estimé qu'aucun des éléments constitutifs de l'abus de droit n'était réuni et a prononcé la décharge. Le ministre fait appel.

2. L'article L. 64 du livre des procédures fiscales est tout à la fois un fondement légal d'imposition, c'est-à-dire une règle d'assiette, et une procédure d'imposition particulière qui fait intervenir, le cas échéant, un organisme spécifique, le comité consultatif de répression des abus de droit (CE, 26 octobre 2001, SA Darty, RJF, 1/02, n° 77 + conclusions Austray, p. 11). En l'espèce, vous n'aurez pas à vous prononcer sur ce volet procédural de la mise en œuvre de l'article L. 64, les parties ne présentant aucun moyen dans cette direction. Rappeler ce point particulier de la procédure permet de souligner qu'il incombe à l'administration d'établir l'abus de droit qu'elle invoque sans chercher à savoir si les

redressements ont été refusés ou acceptés (Conseil d'Etat, 3 novembre 1986, RJF, 1/87, n° 77 parmi de multiples exemples).

3. Une première question, assez redoutable, consiste à savoir si le redressement opéré relève bien du champ d'application de l'abus de droit législatif, nous entendons par-là de l'article L. 64 directement et non pas de son succédané jurisprudentiel, la fraude à la loi.

Ainsi, vous êtes déjà intervenus pour indiquer que le fait de placer et de maintenir une plus-value d'apport de droits sociaux sous le régime du report d'imposition de l'article 92-II du code général des impôts en vigueur avant le 1<sup>er</sup> janvier 2000, n'est, par lui-même, pas une réalisation de bénéfice ou un transfert de bénéfices déguisé au sens de ce texte et qu'un redressement fondé sur la remise en cause d'une opération poursuivant un tel but relève plutôt de la répression de la fraude à la loi, admise sans texte (votre arrêt du 11 décembre 2007, Bauchart, RJF, 4/08, n° 490 + les conclusions de notre prédécesseur Mesmin d'Estienne, DF, 16/08, c. 282). Cette décision a été portée au Conseil d'Etat par l'administration mais nous observons qu'un pourvoi contre un arrêt assez similaire pris par la CAA Nantes pour l'application du même texte n'a pas été admis (CE, 20 octobre 2008, Simmenauer, RJF, 1/09, n° 32-a).

Au-delà de la description des actes en litige, quels ont été leurs effets susceptibles de relever de l'abus de droit ?

Les parties évoquent une plus-value de cession en litige comme si elle présentait un caractère unique alors qu'elle est en réalité l'addition de deux valeurs différentes qui procèdent de deux fondements de taxation successifs et, c'est toute la question, distincts peut-être. Il résulte en effet de la proposition de rectification du 10 mars 2005 que le vérificateur a, suivant la chronologie des actes, procédé en deux temps. Il a commencé par prononcer la déchéance du régime du report d'imposition (remplacé depuis par un régime de sursis d'imposition) concernant la plus-value réalisée en 1997 par Mme Motte lorsqu'elle avait échangé ses 161 actions Ondulys contre autant de titres Label mais d'une valeur unitaire nettement plus élevée de 2 591 euros. Il a ensuite taxé directement, au titre de l'année 2003, le gain de cession de 160 actions Label à la société Java, actions au nombre desquelles figuraient les 110 préalablement données aux enfants. La plus-value engendrée à cette occasion, justifiée par l'augmentation de la valeur unitaire des actions, passée en 4 ans à 5 640 euros, présente la nature d'une plus-value latente.

Cet enchaînement des apports, échanges, donations et cessions, illustré par les tableaux chiffrés reproduits dans la proposition de rectification a engendré une première fraction composant la plus-value en litige, qu'il est permis d'évaluer à 334 168 euros, qui correspond à la déchéance du report d'imposition. A ce montant s'ajoute une seconde part, d'un montant de 487 739 euros, qui correspond à la plus-value engendrée par la cession à la société Java.

Faut-il entrer dans le distinguo subtil que semble avoir inauguré votre arrêt Bauchart et dire que la première partie du redressement ne peut pas être fondée sur l'abus de droit car la remise en cause du report échappe en tant que telle au champ de l'abus de droit ?

Les faits ne plaident pas en ce sens. A la différence de l'espèce Bauchart dans laquelle l'administration se bornait à refuser de maintenir en report d'imposition une plus-value réalisée à l'occasion d'une seule et unique opération d'apport cession, le cas présent offre le tableau d'une séquence plus saccadée, qui fait s'intercaler une donation-partage à des enfants entre une acquisition de titres et leur cession. En d'autres termes, la procédure de répression des abus de droit vise à démonter, en tentant de mettre en évidence une économie d'impôt anormale, une chaîne d'actes qui a eu pour effet de neutraliser les effets attachés à la fin du report d'imposition et, ensuite, de minorer jusqu'à la réduire à zéro, la plus-value résultant de la cession des actions par les enfants.

Eu égard aux circonstances dans lesquelles le vérificateur a entrepris de rectifier la déclaration de revenus de l'année 2003 du foyer Motte et, en particulier, la déclaration spéciale faite sur formulaire

n° 2074 relative aux plus-values et profits réalisés sur les cessions de valeurs mobilières, le déboulonnage du montage ne peut qu'être apprécié globalement sans distinguer selon ses étapes.

La preuve en est que le fisc a entendu taxer une plus-value de cession correspondant à la différence entre le prix de cession final des titres Label à la société Java et le prix d'acquisition des titres Label évalué à la date à laquelle Mme Motte les a reçus en 1997. Cette opération de cession dans sa globalité est justiciable de l'abus de droit car elle déguise une réalisation de revenus au sens du b) de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

4. Cela étant précisé, il faut ensuite déterminer la forme d'abus de droit que le service a entendu utiliser.

L'administration, en première instance, s'est montrée hésitante quant au terrain choisi et à viser trop large, elle a manqué de précision. En appel, alors pourtant qu'elle est requérante, l'administration se montre à peine plus précise. Le juriste soucieux des catégories peut le regretter mais le juge appelé à se prononcer sur la validité d'un montage peut le comprendre car, nous pensons l'avoir déjà annoncé, n'est pas en cause un acte isolé mais une opération complexe qui peut donner lieu tout à la fois à passation d'actes simulés et d'actes qui, bien que non fictifs, ne sont inspirés que par la recherche d'une économie fiscale. En tout cas, la jurisprudence n'interdit pas, par principe, de recourir simultanément aux deux branches de l'abus de droit (pour des exemples récents pris en matière d'impôts indirects : Cass. Com., 31 octobre 2006, Société Audit Sud Est, RJF, 2/07, n° 240 et le commentaire du Pr Cozian à la Semaine juridique éd. Entreprise & affaires n° 37/07, n° 2100 : « quand un montage complexe est mis sur pied à des fins exclusives d'optimisation fiscale, il n'est pas rare que l'un des maillons souffre d'un vice de fictivité »).

En l'espèce, le ministre emploie certaines expressions typiques de l'abus de droit par simulation à l'appui de sa critique de la donation-partage aux enfants (« donation imparfaite », « absence d'intention libérale », ...) même s'il n'utilise à aucun moment les expressions « acte fictif » ou « simulation ». En contrepoint, l'administration souligne que l'opération dans son ensemble a eu exclusivement pour but d'effacer les effets du report d'imposition et d'éluder la taxation de la plus-value résultant de la cession de 110 actions de la société Label. Ce raisonnement plus général caractérise l'abus de droit par fraude à la loi.

Rien ne s'opposant selon nous à ce que chacun de ces aspects soit contrôlé par le juge, il nous paraît inutile de chercher à toute force à qualifier l'abus de droit retenu. Mais si votre juridiction estimait essentiel de se livrer à cet exercice d'identification, nous estimerions que l'abus de droit par fraude à la loi absorbe la simulation dans la mesure où, selon le vérificateur, la séquence des opérations est tendue vers un but exclusivement fiscal et que, dans ce schéma, l'absence d'intention libérale affectant la donation n'est qu'un chaînon, important à n'en pas douter, mais secondaire.

5. L'administration doit donc apporter la preuve de ce que les contribuables, 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 autre motif que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que ces contribuables, s'il n'avait pas passé la série d'actes en litige, dont l'un est suspect de fictivité, auraient normalement supportées, eu égard à leur situation ou à leurs activités réelles (voyez les arrêts CE 28 février 2007, min. c/ Persicot & Croset, RJF, 5/07, n° 599 ; 5 mars 2007, Selari Pharmacie de Chalonges, RJF, 5/07, n° 600 et, pour les critères de la fraude à la loi : l'arrêt de Section « Janfin » du 27 septembre 2006, RJF, 12/06, n° 1583, toutes décisions récentes qui montrent la tendance de la jurisprudence à l'harmonisation des définitions de la fraude à la loi et de l'abus de droit pour l'application de l'article L. 64 du LPF).

5. Le jugement attaqué considère que la cession via la donation-partage aux enfants, si elle présentait l'avantage d'une économie substantielle d'impôt sur le revenu, présentait aussi un intérêt stratégique, à savoir la préservation du contrôle d'une entreprise familiale, et un intérêt patrimonial, à savoir la préparation de la transmission aux enfants. Le tribunal a donc estimé que la démonstration de l'existence d'un but exclusivement fiscal, critère subjectif, n'était pas rapportée par le service.

La question est délicate, comme le montrent tous les arrêts, commentaires universitaires et positions du comité consultatif de répression des abus de droit qui traitent de ces montages élaborés. Pour savoir si celui de la famille Motte-Sauvaige est resté du côté des dossiers d'optimisation fiscale acceptables ou s'il a franchi la ligne jaune de l'abus de droit, plusieurs critères entrent en ligne de compte.

Si aucun n'est à lui-seul suffisant pour caractériser l'abus de droit, ils peuvent ensemble y conduire. Sont notamment à considérer les divers aspects attachés aux actes de droit privé, cela est bien certain, mais l'ordre dans lequel sont passés ces actes, les clauses restrictives dont ils peuvent être assortis, le délai rapproché ou au contraire éloigné qui sépare leurs effets et, in fine, le bénéficiaire réel du montage sont autant de critères qui peuvent conduire le juge de l'impôt à conclure à l'abus de droit par poursuite d'un but exclusivement fiscal.

La comparaison entre les avantages fiscaux et non fiscaux ne doit pas conduire à valider un abus de droit si l'avantage fiscal est simplement prépondérant sur les autres buts poursuivis. Mais dans le même temps, la notion de poursuite d'un but exclusivement fiscal, si elle a pour objet d'assurer un contrôle étroit d'une administration tentée de démonter toute construction juridique un peu trop baroque à ses yeux, ne doit pas non plus cantonner le juge de l'impôt dans un contrôle purement formel de tout montage qui, par hypothèse, emporte des effets autres que fiscaux à un moment donné. Comme a pu le décider le Conseil d'Etat dans une affaire mettant en jeu une holding totalement passive qui l'a conduit à rechercher la substance d'une société, il incombe au juge fiscal, animé du réalisme qu'on lui connaît, de mesurer la consistance exacte de l'opération (Conseil d'Etat, 18 mai 2005, Sagal, DF, 2005, c. 726).

Autrement dit encore, le contribuable ne peut pas s'abriter derrière les effets, nécessairement multiples des actes de droit privé qu'il passe, pour que la visée exclusivement fiscale soit écartée par construction.

Nous nous permettons d'insister sur ce point de méthode car il s'écarte sensiblement de la démarche adoptée par le tribunal administratif, laquelle privilégiait les incidences juridiques, économiques, financières et patrimoniales alléguées d'une opération dont l'enjeu fiscal était ravalé à un rang de moindre importance alors que l'office du juge fiscal est au premier chef de vérifier l'incidence fiscale du montage. Comme le souligne le Pr Cozian en conclusion de son article précité du 13 septembre 2007, l'argumentation rituellement invoquée sur les effets multiples des montages ne fait en rien obstacle au pouvoir de l'administration d'utiliser la procédure de l'abus de droit qu'elle tire directement de la loi. Il poursuivait en indiquant que ces effets multiples ne peuvent vider l'abus de droit de sa substance car l'inflation des actes intercalaires dans les montages sophistiqués revient au final à introduire une grave inégalité devant l'impôt puisque seuls les contribuables entrés dans une construction astucieuse échappent à la rigueur fiscale.

Ainsi, l'abus de droit n'est pas seulement une arme aux mains du fisc. Il est aussi un outil de rétablissement d'une certaine égalité fiscale, ce qui ne doit pas dispenser bien évidemment le juge d'en contrôler strictement l'usage.

6. Appliquée à l'espèce, cette méthode d'interprétation nous amène à constater une conjonction assez troublante de facteurs assez différents mais qui, tous, procèdent d'une même logique de recherche d'économie d'impôt.

7. Premier facteur : la portée réelle de l'acte de donation-partage du 29 avril 2003.

Sans qu'il soit besoin de vérifier le caractère licite ou illicite des clauses particulières dont était assortie cette donation au regard du code civil, à notre avis sans incidence sur le sort du litige fiscal, lesdites conditions sont particulièrement restrictives : droit de retour des titres donnés aux donateurs ; interdiction formelle faite aux donataires d'aliéner, de céder, de nantir ou de disposer des biens donnés pendant la vie du donateur sauf accord de ce dernier ; en cas de mariage du donataire, interdiction de

conférer le caractère de biens communs aux titres donnés ; obligation imposée aux donataires d'apporter à la première demande des donateurs tout ou partie des biens donnés en pleine propriété à toute société familiale dont il est précisé à l'avance qu'elle serait gérée et administrée par l'un ou l'autre des parents ; interdiction de demander la dissolution d'une telle société avant un an suivant le décès du survivant des donateurs ; en cas de vente des titres donnés, obligation de placer les fonds perçus sur un compte choisi par le donateur jusqu'à l'âge de 25 ans des donataires, aucun retrait en capital ne pouvant être fait après cette limite d'âge sans l'accord des donateurs ; possibilité laissée aux donateurs d'imposer aux enfants de retirer une partie des sommes en dépôt pour les apporter à la société de famille ; enfin, interdiction d'attaquer la donation-partage en justice à peine pour le donataire procédurier de se voir priver de la quotité disponible dans la succession.

Ces clauses sont de portée inégale mais celles qui concernent plus directement l'obligation d'apport à une société de famille contrôlée par les auteurs de la donation nous paraissent caractériser une volonté de réserver à ces derniers et à eux seuls le bénéfice d'une cession par les enfants des titres faisant l'objet de la donation. Que les donataires entendent restreindre la dispersion des titres est une chose ; qu'ils en imposent l'apport à première demande à une société maîtrisée par les parents sans pouvoir en contester l'existence avant un délai suivant le décès de l'un d'eux nous fait très sérieusement douter de l'existence d'une intention libérale.

**8. Deuxième facteur : le bref délai entre cette donation-partage et la cession des titres Label à la société Java.**

La cession est intervenue moins de 5 semaines après que les enfants les ont reçus. Il est même permis de noter que ce délai se ramène à 10 jours entre l'enregistrement de la donation à la recette des impôts le 27 mai 2003 et la cession intervenue le 5 juin suivant.

Pourquoi avoir consenti une donation dans les conditions que l'on sait pour que les titres soient revendus par tous les enfants, mineurs et jeunes majeurs, c'est-à-dire par une décision prise en réalité par leurs parents, en une seule fois quelques jours plus tard ?

Rien n'est dit dans les écritures des contribuables sur cette quasi-concomitance qui est souvent un élément déterminant pour caractériser l'abus de droit dans la jurisprudence ou pour le comité consultatif pour la répression de l'abus de droit (voyez son avis n° 98-18 au BOI n° 13 L-4-99).

**9. Troisième facteur : le dessaisissement réel des donateurs.**

Si la donation n'est qu'un acte transparent qui permet au donateur de se réapproprier les fonds issus de la cession des titres donnés, l'abus de droit est avéré, tous les avis du CCRAD vont dans le même sens.

Les intimés exposent avec une force de conviction qui a emporté celle des premiers juges que la donation-partage a produit ses effets avant la cession. Et ils le démontrent en effet en produisant quelques relevés des comptes bancaires des enfants qui retracent l'encaissement du prix issu de la cession des actions Label et même, pour l'un des enfants, le remploi de ces fonds dans une entreprise.

Mais l'existence de ces comptes dotés du produit de la vente des actions précédemment données indique seulement que la donation a précédé la revente des actions à la société Java. La mainmise des donateurs sur le capital issu de ces ventes d'actions est restée intacte puisque la donation fait interdiction aux enfants, même après leur 25<sup>e</sup> année, de retirer ce capital sans accord des parents. Les contribuables soulignent à nouveau que cette clause de la donation, comme les autres, est admise par le droit civil et qu'elle se justifie par le souci de préserver la transmission d'un patrimoine familial. Mais ici encore, si les contribuables étaient animés du souci de préserver cette unité, ils n'auraient pas organisé la revente des actions données dans ce cadre, quelques jours après, à une société entièrement contrôlée par eux, sinon pour échapper aux effets néfastes de la fin du régime de report d'imposition

et organiser une revente des actions en franchise d'impôt sur les plus-values puisque les titres en litige ont été cédés pour leur prix d'acquisition.

Surtout, indépendamment de la question du versement d'un prix et de son emploi, nous relevons que les actions sont revenues à la société Java, qui n'a jamais cessé d'être contrôlée par les seuls contribuables.

10. Contrairement à ce qu'ont estimé les premiers juges, la circonstance que les sociétés d'actionnaires familiales telles que Label et Java ont été créées bien avant les actes en cause ne signifie rien en soi. Leur préexistence montrerait au contraire la volonté de réorganiser le capital de ces sociétés de familles par les contribuables moyennant une économie d'impôt à ce point considérable qu'elle en devient sa seule raison d'être.

11. La conjonction des 3 facteurs que nous venons d'analyser nous paraissent donc obéir aux critères de l'abus de droit puisque :

- d'une part, la situation réelle de Mme Motte était de conserver le contrôle des titres Label à travers la structure de contrôle Java qu'elle maîtrise, ce qui supposait de lui apporter lesdites actions Label ;
- et que, d'autre part, apporter les actions Label à la société Java dans le délai souhaité par Mme Motte, si elle n'avait pas passé les actes en cause, l'aurait normalement conduite à mettre fin au report d'imposition sous le régime favorable duquel était placée la plus-value d'apport de ces titres et à devoir s'acquitter de la plus-value de cession correspondante.

12. Par ailleurs, le critère objectif ne fait pas de doute ici puisqu'il est bien admis que les auteurs de l'article 92-II du code général des impôts ont, en préférant le terme de « cession » à celui de « transmission » initialement envisagé dans le projet de loi à l'origine de ce texte, voulu que le report d'imposition ne fût pas affecté par la transmission à titre gratuit. Or, la donation-partage, qui n'est pas une cession à titre onéreux, a pour effet de neutraliser, d'effacer, de gommer (ou de « purger » selon l'administration) c'est-à-dire de mettre fin au régime alors applicable du report d'imposition de l'article 92-II du code général des impôts et d'échapper à l'imposition immédiate de la plus-value (CE, 7 novembre 2008, Colin, RJF, 1/09, n° 32).

Les contribuables ont en l'espèce fait une application littérale de ce texte au moment de la donation et ils ont ensuite fait une application semblable de l'article 160 du même code relatif aux plus-values de cession de droits sociaux en organisant la cession des actions des enfants à la société Java.

Par ces motifs, et sans qu'il soit besoin d'examiner la substitution de base légale demandée par l'administration, nous concluons :

- à l'annulation du jugement attaqué ;
- et au rétablissement des impositions en litige.