



Le fait générateur d'un abus de droit Ou Un abus de droit peut il être rétroactif ?

Aout v3

Patrick Michaud avocat

La question de l'année d'imposition d'une opération reconnue comme fiscalement abusive ouvre la boîte à pandore de la durée de la prescription fiscale c'est-à-dire du délai de reprise de l'administration

Nous pensons qu'un texte législatif apportera une solution à cette question d'une grande importance pour les contribuables mais aussi pour le budget

Dans différentes procédures en cours, l'administration essaie en effet par différentes analyses – qui n'ont pas été suivies par le conseil d'état- de pallier cette difficulté

L'indispensable retour à la sécurité fiscale nécessiterait un texte clair

Une condition essentielle de la mise en œuvre de la procédure de répression des abus de droit est donc **I l'identification précise du texte** que l'administration entend soumettre à la question de l'abus de droit .Ce texte détermine la date du fait générateur des impositions que le contribuable aurait éludé.

Les quatre arrêts, y compris l'arrêt de 1976, permettent de nous faire une opinion des difficultés des questions

I Le fait d'opter pour la solution fiscale la plus avantageuse.....	1
n'est pas un abus de droit.....	1
N'oublions pas le précédent de 1976	2
Et la position de l'administration, encore en vigueur ce jour.....	2
<u>II</u> L'abus de droit ne peut être fondé sur une minoration de plus value latente.....	2
Sans avis préalable du Comité des abus de droit	2
Après avis favorable du Comité des abus de droit (ancienne version)	3
<u>III</u> L'abus de droit doit viser l'année du fait générateur	3
Les données du problème fiscal	4
Les circonstances de fait	4
Les dates retenues par le vérificateur	5
Quelle est l'année du fait générateur de l'imposition ?	5
La solution de principe.....	5
La solution en l'espèce.....	6
Conseil d'État, 10/05/2012, 329693	6
Conseil d'Etat, 16 juin 1976, 95513	9

I Le fait d'opter pour la solution fiscale la plus avantageuse n'est pas un abus de droit

N'oublions pas le précédent de 1976

[Conseil d'Etat, 7 / 9 SSR, du 16 juin 1976, 95513](#)

L'administration soutient que deux cessions successives, réalisées par actes authentiques passés en 1965 et 1966, n'ont en réalité concerné qu'une seule opération, réalisée dès 1965. Mais l'article 150 ter V du C.G.I. fait obstacle à ce que soit retenue, pour les cessions, et par conséquent pour le rattachement des plus-values correspondantes, une autre date que celle des actes authentiques. Inapplicabilité de l'article 1649 quinquies B du C.G.I., relatif aux abus de droit.

Et la position de l'administration, encore en vigueur ce jour

Dans sa documentation, **D. adm 13 L-1531 n° 20**, opposable à l'administration, l'administration centrale a précisé

20 Dans certains cas, les contribuables ont la possibilité de choisir entre plusieurs solutions pour réaliser une opération déterminée. Le fait qu'ils optent pour la solution la plus avantageuse au plan fiscal ne permet pas de conclure à l'abus de droit s'il apparaît que les actes juridiques sur lesquels repose cette solution sont conformes à la réalité

L'abus de droit ne peut être fondé sur une minoration de plus value latente

Sans avis préalable du Comité des abus de droit

[Conseil d'État, 3ème et 8ème sous-sections réunies, 23/07/2012, 342017,](#)

Mme A a cédé, le 30 décembre 2004, la clientèle de son cabinet individuel d'expert-comptable à la SARL Bazin-Faucon, constituée le même jour, elle-même et son mari en étant les seuls associés ; qu'elle a placé la plus-value alors réalisée sous le régime d'exonération prévu par l'article 238 quaterdecies du code général des impôts, dans sa rédaction applicable à l'imposition en litige :

" I. Les plus-values soumises au régime des articles 39 duodecies à 39 quindécies et réalisées dans le cadre d'une activité commerciale, industrielle, artisanale ou libérale sont exonérées lorsque les conditions suivantes sont simultanément satisfaites :/ 1° le cédant est soit : a. une entreprise dont les résultats sont soumis à l'impôt sur le revenu (...)/ 2° la cession est réalisée à titre onéreux et porte sur une branche complète d'activité ;/ 3° la valeur de cette branche complète d'activité servant d'assiette aux droits d'enregistrement exigibles en application des articles 719, 720 ou 724 n'excède pas 300 000 euros (...)" ;

L'administration fiscale a remis en cause cette exonération en se fondant sur les dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales relatives à l'abus de droit ;

le ministre, à qui incombe la charge de la preuve en l'absence de saisine du comité consultatif de répression des abus de droit, soutient que la cession par Mme A de son activité d'expert-comptable à la SARL Bazin-Faucon n'a pu être inspirée par un motif autre que celui d'éluider l'impôt dès lors que l'opération litigieuse permettait non seulement d'exonérer la plus-value réalisée à l'occasion de la

cession de la clientèle à la société mais également de minorer très sensiblement la plus-value latente à constater lors d'une cession ultérieure éventuelle

à supposer que, comme le soutient le ministre, Mme A n'apporte pas la preuve de ce que la cession de sa clientèle à la SARL Bazin-Faucon était justifiée par un motif autre que fiscal (...) l'opération litigieuse ne saurait, en tout état de cause, être regardée comme ayant permis à l'intéressée d'éluider ou d'atténuer ses charges fiscales normales, dès lors que, en l'absence d'une telle opération, elle n'aurait supporté, l'année en cause, aucune charge fiscale au titre de l'imposition des plus-values ; le ministre n'établit pas que la charge fiscale de l'intéressée se trouvait, en réalité, modifiée par les actes qui ont été passés ;

Dans ces conditions, l'administration fiscale ne pouvait légalement fonder les suppléments d'impôt litigieux sur les dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales ;

Après avis favorable du Comité des abus de droit (ancienne version)

Conseil d'État, 3ème et 8ème sous-sections réunies, 23/07/2012, 346049, I

M. A, qui exerce une activité de chirurgien-dentiste, a créé le 30 décembre 2004 la SELARL de chirurgiens-dentistes Docteur Bernard Hubert, dont il est devenu l'associé unique et le gérant, par un acte du même jour, il a cédé sa clientèle libérale à cette société moyennant le prix de 250 000 euros ;

il a placé la plus-value à long terme de 230 000 euros réalisée à l'occasion de cette cession sous le régime d'exonération prévu par l'article 238 quaterdecies du code général des impôts ;

" I. Les plus-values soumises au régime des articles 39 duodecies à 39 quindecies et réalisées dans le cadre d'une activité (...) libérale sont exonérées lorsque les conditions suivantes sont simultanément satisfaites : / 1° le cédant est soit : / a) une entreprise dont les résultats sont soumis à l'impôt sur le revenu (...) ; / 2° La cession est réalisée à titre onéreux et porte sur une branche complète d'activité ; / 3° La valeur des éléments de cette branche complète d'activité servant d'assiette aux droits d'enregistrement exigibles en application des articles 719, 720 ou 724 n'excède pas 300 000 euros " ;

à l'issue de la vérification de comptabilité dont il a fait l'objet au titre de la période du 1er janvier 2003 au 31 décembre 2004, l'administration a remis en cause cette exonération selon la procédure d'abus de droit régie par les dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et le comité consultatif pour la répression des abus de droit -ancienne formule--a estimé, dans sa séance du 7 septembre 2007, que l'administration était fondée à mettre en oeuvre cette procédure ;

le conseil annule la procédure

à supposer même que M. A n'apporte pas la preuve que l'opération contestée était justifiée par un motif autre que fiscal, cette opération ne saurait, en tout état de cause, être regardée comme ayant permis à l'intéressé d'éluider ou d'atténuer ses charges fiscales normales, dès lors que, en l'absence d'une telle opération, il n'aurait supporté, l'année en cause, aucune charge fiscale au titre de l'imposition des plus-values ;

Ainsi, M. A est fondé à soutenir que c'est à tort que, par l'article 3 du jugement attaqué, le tribunal administratif de Nantes a rejeté le surplus des conclusions de sa demande tendant à la décharge des cotisations supplémentaires

L'abus de droit doit viser l'année du fait générateur

Les données du problème fiscal

Dans une situation d'apport-cession des plus classiques, l'administration a redressé la personne physique qui avait apporté des titres à une société nouvellement créée à cette fin en rectifiant l'impôt dû au titre de l'année de la cession des titres par la société à un tiers, et non celui dû au titre de l'année de l'apport des titres qui avait permis au contribuable de bénéficier du report d'imposition alors prévu par le I ter de l'article 160 du CGI.

Le conseil infirme la position de l'administration

Conseil d'État, 9ème et 10ème sous-sections réunies, 10/05/2012, 329693

Lorsque l'administration fiscale entend écarter comme ne lui étant pas opposables certains actes passés par le contribuable (...) 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

La question de l'année d'imposition d'une opération reconnue comme fiscalement abusive ouvre la boîte à pandore de la durée de la prescription fiscale c'est-à-dire du délai de reprise de l'administration

Nous pensons qu'un texte législatif apportera une solution à cette question d'une grande importance pour les contribuables mais aussi pour le budget
Dans différentes procédures en cours, l'administration essaie en effet par différentes analyses de pallier cette difficulté

L'indispensable retour à la sécurité fiscale nécessiterait un texte clair

Une condition essentielle de la mise en œuvre de la procédure de répression des abus de droit est donc **l'identification précise du texte** que l'administration entend soumettre à la question de l'abus de droit. Ce texte détermine la date du fait générateur des impositions que le contribuable aurait éludé.

A titre d'exemple, une opération est réalisée en 2007, l'acte constatant que l'opération a été abusive date de 2008, l'administration ne peut pas redresse 2007 en 2012

Les circonstances de fait

Le 29 mai 1998 M. A a fait donation à ses fils mineurs de 250 des 2 475 actions qu'il possédait dans le capital de la SA Divalons Drive, exploitant un restaurant à l'enseigne commerciale " Mac Donald's " ;

Le même jour, M. A a créé la SARL Dybe dont le capital était détenu pour l'essentiel par la SARL Nena, également créée à la même date entre l'intéressé et son épouse ; qu'à la suite de la dissolution de cette société le 25 juin 1998, M. A est devenu détenteur à lui seul de 499 des 500 parts composant le capital de la SARL Dybe ;

le 30 juin 1998, M. A a créé la société civile Defi, à laquelle il a apporté, en échange de

ses parts sociales, les 2 224 actions de la société Divalons Drive qui lui restaient, tandis que ses fils apportaient les 250 actions leur appartenant ; la société civile Defi ayant immédiatement opté pour l'impôt sur les sociétés,

M. A a, au motif qu'il avait réalisé un échange de droit sociaux à la suite d'un apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés, placé la plus-value réalisée sur les actions de la société Divalons Drive sous le régime du report d'imposition prévu par les dispositions du I ter de l'article 160 du code général des impôts ;

le 22 septembre 1999, la société civile Defi, inscrite au registre du commerce depuis le 10 mai 1999, a cédé à leur valeur d'apport les titres de la SA Divalons Drive à la SARL Dybe ;

Les dates retenues par le vérificateur

à l'issue d'un examen d'ensemble de la situation fiscale personnelle engagé à l'encontre de M. et Mme A au titre des années 1998 à 2000, l'administration a, **par une première notification de redressements du 21 décembre 2001**, remis en cause, dans le cadre de la procédure de répression des abus de droit prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, le report d'imposition de la plus-value d'apport et imposé celle-ci entre les mains de M. A au titre de ses revenus **de l'année 1998** ;

par une seconde notification de redressements du 27 février 2002, annulant la précédente, l'administration a, toujours sur le fondement de l'abus de droit, mis à la charge des contribuables des compléments d'impôt sur le revenu et de contributions sociales au titre de la **plus-value constatée en 1999 et résultant de la cession des titres de la SA Divalons Drive à la SARL Dybe** ;

M. A se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 13 mai 2009 par lequel la cour administrative d'appel de Nancy a rejeté sa requête tendant à l'annulation du jugement du 3 juin 2009 du tribunal administratif de Châlons-en-Champagne rejetant sa demande tendant à la décharge des compléments d'impôt sur le revenu et de contributions sociales auxquels il a été assujéti de ce fait au titre de l'année 1999 ;

Quelle est l'année du fait générateur de l'imposition ?

'Aux termes du I de l'article 160 du code général des impôts, alors en vigueur :

“ Lorsqu'un associé, actionnaire, commanditaire ou porteur de parts bénéficiaires cède à un tiers, pendant la durée de la société, tout ou partie de ses droits sociaux, l'excédent du prix de cession sur le prix d'acquisition (...) de ces droits est taxé exclusivement à l'impôt sur le revenu au taux de 16 % (...). / L'imposition de la plus-value ainsi réalisée est subordonnée à la seule condition que les droits détenus directement ou indirectement dans les bénéfices sociaux par le cédant ou son conjoint, leurs ascendants et leurs descendants aient dépassé ensemble 25 % de ces bénéfices à un moment quelconque au cours des cinq dernières années (...) “ ;

Aux termes du I ter du même article : “ (...) L'imposition de la plus-value réalisée en cas d'échange de droits sociaux (...) peut, sur demande expresse du contribuable, être reportée au moment où s'opérera la cession ou le rachat des droits sociaux reçus à l'occasion de l'échange (...) “ ;

La solution de principe

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 ;**

La solution en l'espèce

par suite, 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 précité de l'article 160 du code général des impôts, 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 ;

il suit de là qu'après avoir relevé dans les motifs de son arrêt, d'une part, que M. A a fait apport en 1998 à la société civile Défi, qu'il contrôlait entièrement, des titres de la société Divalons Drive et, d'autre part, que cette opération a été suivie de la cession en 1999 des mêmes titres à la SARL Dybe, également contrôlée par le contribuable, **la cour n'a pu, sans commettre d'erreur de droit,** juger que l'administration fiscale était fondée à rattacher le fait générateur des plus-values en litige à l'année 1999 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 ;

Par suite, M. A est fondé à demander l'annulation de l'arrêt qu'il attaque ;

Conseil d'État, 10/05/2012, 329693

Conseil d'État N° 329693

9ème et 10ème sous-sections réunies

M. Philippe Martin, président

M. Benoit Bohnert, rapporteur

M. Pierre Collin, rapporteur public

SCP GADIOU, CHEVALLIER, avocat(s)

lecture du jeudi 10 mai 2012

REPUBLIQUE FRANCAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANCAIS

Vu le pourvoi sommaire et le mémoire complémentaire, enregistrés les 13 juillet et 13

octobre 2009 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, présentés pour M. Yvan A, demeurant ... ; M. A demande au Conseil d'Etat :

1°) d'annuler l'arrêt du 13 mai 2009 par lequel la cour administrative d'appel de Nancy a rejeté sa requête tendant à l'annulation du jugement du 3 juin 2008 du tribunal administratif de Châlons-en-Champagne rejetant sa demande tendant à la décharge des compléments d'impôt sur le revenu et de contributions sociales auxquels il a été assujéti au titre de l'année 1999 ;

2°) réglant l'affaire au fond, de faire droit à sa requête d'appel ;

3°) de mettre à la charge de l'Etat le versement de la somme de 3 600 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. Benoit Bohnert, Maître des Requêtes,
- les observations de la SCP Gadiou, Chevallier, avocat de M. A,
- les conclusions de M. Pierre Collin, rapporteur public ;

La parole ayant été à nouveau donnée à la SCP Gadiou, Chevallier, avocat de M. A ;

Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que M. A a fait donation le 29 mai 1998 à ses fils mineurs de 250 des 2 475 actions qu'il possédait dans le capital de la SA Divalons Drive, exploitant un restaurant à l enseigne commerciale " Mac Donald's " ; que, le même jour, M. A a créé la SARL Dybe dont le capital était détenu pour l'essentiel par la SARL Nena, également créée à la même date entre l'intéressé et son épouse ; qu'à la suite de la dissolution de cette société le 25 juin 1998, M. A est devenu détenteur à lui seul de 499 des 500 parts composant le capital de la SARL Dybe ; que le 30 juin 1998, M. A a créé la société civile Defi, à laquelle il a apporté, en échange de ses parts sociales, les 2 224 actions de la société Divalons Drive qui lui restaient, tandis que ses fils apportaient les 250 actions leur appartenant ; que la société civile Defi ayant immédiatement opté pour l'impôt sur les sociétés, M. A a, au motif qu'il avait réalisé un échange de droit sociaux à la suite d'un apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés, placé la plus-value réalisée sur les actions de la société Divalons Drive sous le régime du report d'imposition prévu par les dispositions du I ter de l'article 160 du code général des impôts ; que, le 22 septembre 1999, la société civile Defi, inscrite au registre du commerce depuis le 10 mai 1999, a cédé à leur valeur d'apport les titres de la SA Divalons Drive à la SARL Dybe ; qu'à l'issue d'un examen d'ensemble de la situation

fiscale personnelle engagé à l'encontre de M. et Mme A au titre des années 1998 à 2000, l'administration a, par une première notification de redressements du 21 décembre 2001, remis en cause, dans le cadre de la procédure de répression des abus de droit prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, le report d'imposition de la plus-value d'apport et imposé celle-ci entre les mains de M. A au titre de ses revenus de l'année 1998 ; que, par une seconde notification de redressements du 27 février 2002, annulant la précédente, l'administration a, toujours sur le fondement de l'abus de droit, mis à la charge des contribuables des compléments d'impôt sur le revenu et de contributions sociales au titre de la plus-value constatée en 1999 et résultant de la cession des titres de la SA Divalons Drive à la SARL Dybe ; que M. A se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 13 mai 2009 par lequel la cour administrative d'appel de Nancy a rejeté sa requête tendant à l'annulation du jugement du 3 juin 2009 du tribunal administratif de Châlons-en-Champagne rejetant sa demande tendant à la décharge des compléments d'impôt sur le revenu et de contributions sociales auxquels il a été assujéti de ce fait au titre de l'année 1999 ;

Sans qu'il soit besoin d'examiner l'autre moyen du pourvoi ;

Considérant qu'aux termes du I de l'article 160 du code général des impôts, alors en vigueur : " Lorsqu'un associé, actionnaire, commanditaire ou porteur de parts bénéficiaires cède à un tiers, pendant la durée de la société, tout ou partie de ses droits sociaux, l'excédent du prix de cession sur le prix d'acquisition (...) de ces droits est taxé exclusivement à l'impôt sur le revenu au taux de 16 % (...). / L'imposition de la plus-value ainsi réalisée est subordonnée à la seule condition que les droits détenus directement ou indirectement dans les bénéfices sociaux par le cédant ou son conjoint, leurs ascendants et leurs descendants aient dépassé ensemble 25 % de ces bénéfices à un moment quelconque au cours des cinq dernières années (...) " ; qu'aux termes du I ter du même article : " (...) L'imposition de la plus-value réalisée en cas d'échange de droits sociaux (...) peut, sur demande expresse du contribuable, être reportée au moment où s'opérera la cession ou le rachat des droits sociaux reçus à l'occasion de l'échange (...) " ;

Considérant que 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'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, 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 ; que, par suite, 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 précité de l'article 160 du code général des impôts, 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 ; qu'il suit de là qu'après avoir relevé dans les motifs de son arrêt, d'une part, que M. A a fait apport en 1998 à la société civile Défi, qu'il contrôlait entièrement, des titres de la société Divalons Drive et, d'autre part, que cette opération a été suivie de la cession en 1999 des mêmes titres à la SARL Dybe, également contrôlée par le contribuable, la cour n'a pu, sans commettre d'erreur de droit, juger que l'administration fiscale était fondée à rattacher le fait

générateur des plus-values en litige à l'année 1999 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 ; que, par suite, M. A est fondé à demander l'annulation de l'arrêt qu'il attaque ;

Considérant qu'il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge de l'Etat la somme de 3 000 euros à verser à M. A au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;

D E C I D E :

Article 1er : L'arrêt de la cour administrative d'appel de Nancy du 13 mai 2009 est annulé.

Article 2 : L'affaire est renvoyée à la cour administrative d'appel de Nancy.

Article 3 : L'Etat versera une somme de 3 000 euros à M. A au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

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

Conseil d'Etat, 16 juin 1976, 95513

Conseil d'Etat statuant au contentieux **N° 95513**

7 / 9 SSR

M. RAIN, président

M. MERIC, rapporteur

MME LATOURNERIE, commissaire du gouvernement

lecture du mercredi 16 juin 1976

REPUBLIQUE FRANCAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANCAIS

Vu la requete sommaire et le memoire ampliatif presentes pour le sieur x demurant a z ladite requete et ledit memoire enregistres respectivement au secretariat du contentieux du conseil d'etat le 26 juin 1974 et le 12 fevrier 1975, et tendant a ce qu'il plaise au conseil annuler un jugement en date du 24 avril 1974 par lequel le tribunal administratif de grenoble a rejete sa demande tendant a la decharge de la cotisation supplementaire a l'impot sur le revenu des personnes physiques a laquelle il a ete assujetti au titre de 1965 dans un role de la ville de z. Vu le code general des impots ; Vu l'ordonnance du 31 juillet

1945 et le decret du 30 septembre 1953 ;

Sur la regularite du jugement attaque : Considerant que le sieur x n'etablit pas que l'insuffisance, qu'il allegue, des motifs de la decision prise par le directeur sur sa reclamation ait exerce une influence quelconque sur la regularite de la procedure suivie devant le tribunal administratif ;

Au fond : Considerant, d'une part, qu'en admettant meme que, comme le soutient le requerant, la decision par laquelle le directeur a rejete sa reclamation soit insuffisamment motivee, cette circonstance n'est pas de nature a vicier la regularite de l'imposition contestee ;

Considerant d'autre part que l'article 150 ter iii du code general des impots dispose, dans ses deux premiers alineas, que "les plus-values visees au ii ne sont pas imposees lorsque leur montant total pour une annee n'excede pas 50.000 f... lorsque ce montant est compris entre 50.000 f et 100.000 f, il est diminue d'une somme egale a la difference existant entre 100.000 f et ledit montant" ; qu'aux termes de l'article 150 ter v : pour l'application des dispositions du present article une alienation n'est consideree comme intervenue a la date portee a l'acte de cession que si cet acte est passe en la forme authentique ou, a defaut, est presente a la formalite de l'enregistrement dans les trente jours de cette date." ;

Considerant que le sieur x a vendu a la societe y deux parcelles de terrain situees a z et inscrites au cadastre respectivement sous les n°s b 1939 et b 1941 ; que la vente de la parcelle b 1939 a fait l'objet d'un acte recu par me w notaire a z le 31 decembre 1965 ; que le litige porte sur la date de la cession de la deuxieme parcelle, b 1941 ; que le sieur x retient la date du 2 novembre 1966, qui est celle de l'acte concernant cette parcelle, recu par le meme notaire ; qu'au contraire, l'administration a regarde les deux ventes comme n'en formant, en realite, qu'une seule, realisee a la date de la premiere, soit le 31 decembre 1965 ; qu'elle a ajoute la plus value, d'un montant de 46.620 f, degagee par la seconde vente, a la plus-value de 51.320 f degagee par la premiere et a, en consequence, assujetti le sieur x a une imposition supplementaire au titre de l'annee 1965, a raison de l'ensemble des plus-values realisees, soit 97.940 f, somme ramenee a 95.880 f par application de la decote prevue au 2eme alinea precite de l'article 150 ter iii ;

Considerant que, pour justifier la base d'imposition ainsi retenue, l'administration soutient et entend prouver qu'en scindant en deux actes la vente du terrain qu'il possedait a z, le sieur x a volontairement "deguise", au regard de la legislation alors en vigueur, une realisation de plus-value grace a l'application d'une exoneration a laquelle il n'aurait pas eu droit si les actes juridiques conclus avaient sincerement exprime la commune intention des parties, qui etait d'operer des le premier acte, c'est a dire en 1965, la cession des deux parcelles qu'elle soutient que, pour la periode anterieure a l'entree en application de l'article 79 ii de la loi du 30 decembre 1967, codifie au 3eme alinea de l'article 150 ter iii, d'apres lequel, hors le cas ou l'utilite publique est prononcee l'exoneration n'est pas applicable lorsque le contribuable a deja beneficie de cet avantage au titre de l'une des cinq annees qui ont precede celle de la cession, l'article 1649 quinquies b lui permet de restituer son veritable caractere a l'operation realisee par l'interesse ;

Considerant qu'aux termes de l'article 1649 quinquies b "les actes dissimulant la portee veritable d'un contrat ou d'une convention sous l'apparence de stipulations... deguisant soit une realisation, soit un transfert de benefices ou de revenus... ne sont pas opposables a l'administration..." ;

Considerant que l'article 150 ter v precite du code fait obstacle a ce que soit retenue, pour la cession de la parcelle b 1941, et, par consequent, pour le rattachement de la plus-value

correspondante, une autre date que celle du 2 novembre 1966, fixée par l'acte authentique susmentionné ; qu'il s'agit de la que l'administration ne saurait utilement se prévaloir de l'article 1649 quinquies b précité pour soutenir que l'acte de cession du 2 novembre 1966 ne lui est pas opposable et pour prétendre qu'il y a lieu de retenir, pour la seconde parcelle, une autre date de cession ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que le sieur X n'est imposable au titre de l'année 1965 qu'à raison de la plus-value, d'un montant non contesté de 51.320 f, résultant de la cession consentie dans l'acte authentique du 31 décembre 1965 ; que le montant de cette plus-value, étant compris entre 50.000 f et 100.000 f doit être diminué en vertu de l'article 150 ter iii précité, d'une somme égale à la différence existant entre 100.000 f et ledit montant, soit 48.680 f ; que la plus-value à retenir doit donc être ramenée de 95.880 f à 2.640 f pour être soumise à l'impôt, conformément à l'avant-dernier alinéa de l'article 150 ter iii, à concurrence de 55 % de son montant, soit 1.452 f ; que, toutefois, le revenu déclaré pour 1965 par le sieur X doit être diminué, en raison de la déduction à laquelle il a droit, du chef de la taxe complémentaire acquittée au cours de l'année 1965, en application de l'article 156 ii 3 % dans sa réduction alors en vigueur d'une somme de 4.144 f, supérieure à la plus-value imposable. que le revenu déclaré ne peut, dès lors, faire l'objet de rehaussement ; que, par suite, le sieur X, qui ne conteste pas l'imposition primitive, est fondé à soutenir que c'est à tort que le tribunal administratif de Grenoble a refusé de lui accorder décharge de l'imposition supplémentaire litigieuse ;

Decide : Article 1er - le jugement susvisé du tribunal administratif de Grenoble, en date du 24 avril 1974, est annulé. Article 2 - il est accordé au sieur X décharge de la cotisation supplémentaire à l'impôt sur le revenu des personnes physiques à laquelle il a été assujéti au titre de 1965 dans les rôles de la ville de Z. Article 3 - les frais de timbre exposés par le sieur X tant en première instance qu'en appel, et s'élevant à 101.75 f lui seront remboursés. Article 4 - expédition de la présente décision sera transmise au ministre de l'économie et des finances.

Abstrats : 19-04-02-02-02 CONTRIBUTIONS ET TAXES - IMPOTS SUR LES REVENUS ET BENEFICES - REVENUS ET BENEFICES IMPOSABLES - REGLES PARTICULIERES - REVENUS FONCIERS ET PLUS-VALUES ASSIMILABLES - PLUS-VALUES ASSIMILABLES [art. 150 TER DU C.G.I.] - Date à retenir comme étant celle de l'aliénation pour l'application de l'article 150 ter [art. 150 ter V] - Cas de deux ventes successives, à un même acquéreur, de deux parcelles contigües

19-01-03-03 CONTRIBUTIONS ET TAXES - GENERALITES - REGLES GENERALES D'ETABLISSEMENT DE L'IMPOT - ABUS DE DROIT -Comité consultatif des abus de droit - Cas où le comité n'a pas à intervenir.

19-01-06 CONTRIBUTIONS ET TAXES - GENERALITES - DIVERS -Réalisme du droit fiscal - Cas où une disposition législative fait obstacle au réalisme du droit fiscal.

Résumé : 19-01-03-03, 19-01-06, 19-04-02-02-02 L'administration soutient que deux cessions successives, réalisées par actes authentiques passés en 1965 et 1966, n'ont en réalité concerné qu'une seule opération, réalisée dès 1965. Mais l'article 150 ter V du C.G.I. fait obstacle à ce que soit retenue, pour les cessions, et par conséquent pour le rattachement des plus-values correspondantes, une autre date que celle des actes authentiques. Inapplicabilité de l'article 1649 quinquies B du C.G.I., relatif aux abus de droit.

