

CONSEIL D'ETAT

DP

statuant
au contentieux

N° 428048

REPUBLIQUE FRANÇAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

M. A...

M. Martin Guesdon

Rapporteur

Le Conseil d'Etat statuant au contentieux

Mme Marie-Gabrielle Merloz

Rapporteur public

Sur le rapport de la 3ème chambre
de la section du contentieux

Séance du 16 octobre 2020

Lecture du 28 octobre 2020

Vu la procédure suivante :

M. B... A... a demandé au tribunal administratif de Paris de prononcer la réduction de la cotisation supplémentaire d'impôt sur le revenu à laquelle son foyer fiscal a été assujéti au titre de l'année 2010, ainsi que des intérêts de retard et de la pénalité correspondants.

Par un jugement n° 1516621 du 4 janvier 2017, le tribunal administratif de Paris a rejeté sa demande.

Par un arrêt n° 17PA00747 du 20 décembre 2018, la cour administrative d'appel de Paris a rejeté l'appel formé par M. A... contre ce jugement.

Par un pourvoi sommaire, un mémoire complémentaire et un mémoire en réplique, enregistrés les 15 février et 13 mai 2019 et le 19 février 2020 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, M. A... demande au Conseil d'Etat :

1°) d'annuler cet arrêt ;

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

3°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 10 000 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 ;
- le code de justice administrative.

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de M. Martin Guesdon, auditeur,

- les conclusions de Mme Marie-Gabrielle Merloz, rapporteur public ;

La parole ayant été donnée, avant et après les conclusions, à la SCP Rousseau, Tapie, avocat de M. A... ;

Considérant ce qui suit :

1. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que M. A... a acquis, le 17 mars 2010, 50 000 actions de la société anonyme (SA) Balmain, de sorte qu'il détenait 1,053 % du capital de cette société. Le 25 mai 2010, M. A... a cédé 4 000 de ces actions à la société civile immobilière (SCI) Steniso, détenue par les sociétés Sapafang et Bern Finances, elles-mêmes détenues par M. C..., proche collaborateur de M. A... La cession de ces actions a eu pour effet de ramener le pourcentage de détention de la SA Balmain de M. A... à 0,97%. Le lendemain, soit le 26 mai 2010, M. A... a cédé la totalité des 20 000 actions de la société SAS Marie-Clémence, dont il était le dirigeant, avant de partir à la retraite, à la société SA Balmain pour un montant de cinq millions d'euros. Le 8 juillet 2010, la SCI Steniso a acquis 49 300 actions de la SA Balmain à un tiers, pour un montant de 739 500 euros. Le 5 juin 2013, soit trois ans et dix jours après la cession des titres de la SAS Marie-Clémence à la SA Balmain, M. et Mme A... ont acquis pour trois euros la totalité des parts de la SCI Steniso, dont M. A... a été nommé gérant. Dans le cadre de la cession des titres de la SAS Marie-Clémence à la SA Balmain, M. A... a réalisé une plus-value totale de 4 972 560 euros, sur laquelle il a appliqué un abattement de 100 % en application des dispositions des articles 150-0 D *bis* et 150-0 D *ter* du code général des impôts.

2. A la suite d'un contrôle sur pièces du dossier fiscal des époux A..., l'administration fiscale a considéré que la cession des 4 000 actions de la SA Balmain par M. A... à la SCI Steniso intervenue le 25 mai 2010, soit la veille de la cession de la totalité de ses parts de la SAS Marie-Clémence à la SA Balmain, avait été réalisée dans le seul but de ramener sa participation dans le capital de cette dernière entreprise à moins de 1 % et de se placer ainsi dans les prévisions de l'instruction 5 C-1-07 publiée au BOI n° 10 du 22 janvier 2007, assouplissant les conditions prévues par la loi fiscale pour bénéficier de cet abattement. En conséquence, suivant la procédure spéciale de répression des abus de droit prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, l'administration fiscale a écarté les opérations réalisées par M. A... comme ne lui étant pas opposables, puis a assujetti M. et Mme A... à une cotisation supplémentaire d'impôt sur le revenu au titre de l'année 2010, assortie des intérêts de retard et d'une pénalité de 80 % pour abus de droit sur le fondement des dispositions du b) de l'article 1729 du code général des impôts. Par un jugement du 4 janvier 2017, le tribunal administratif de Paris a rejeté la demande de M. A... tendant à obtenir la réduction de la cotisation supplémentaire d'impôt sur le revenu à laquelle son foyer fiscal a été assujetti au titre de l'année 2010, ainsi que des intérêts de retard et de la pénalité correspondants. Par un arrêt du 20 décembre 2018, la cour administrative d'appel de Paris a rejeté l'appel formé par M. A... contre ce jugement. M. A... se pourvoit en cassation contre cet arrêt.

3. Aux termes de l'article 150-0 D bis du code général des impôts, en vigueur lors de l'année d'imposition en litige : « I.-1. Les gains nets mentionnés au 1 de l'article 150-0 D et déterminés dans les conditions du même article retirés des cessions à titre onéreux d'actions, de parts de sociétés (...) sont réduits d'un abattement d'un tiers pour chaque année de détention au-delà de la cinquième (...) ». Aux termes de l'article 150-0 D ter du même code, dans sa rédaction applicable à l'année d'imposition en litige : « I. - L'abattement prévu à l'article 150-0 D bis s'applique dans les mêmes conditions (...) aux gains nets réalisés lors de la cession à titre onéreux d'actions, de parts ou de droits démembrés portant sur ces actions ou parts (...) si les conditions suivantes sont remplies : / (...) / 2° le cédant doit : / (...) / c) cesser toute fonction dans la société dont les titres ou droits sont cédés et faire valoir ses droits à la retraite dans les deux années suivant ou précédant la cession ; / (...) / 4° En cas de cession des titres ou droits à une entreprise, le cédant ne doit pas détenir, directement ou indirectement, de droits de vote ou de droits dans les bénéfices sociaux de l'entreprise cessionnaire. / (...) / IV. En cas de non-respect de la condition prévue au 4° du I à un moment quelconque au cours des trois années suivant la cession des titres ou droits, l'abattement prévu au même I est remis en cause au titre de l'année au cours de laquelle la condition précitée cesse d'être remplie. (...) ».

4. Par ailleurs, la doctrine référencée 5 C-1-07 au BOI n° 10 du 22 janvier 2007 indique : « (...) 165. Il est admis que le cédant personne physique qui remplit l'ensemble des conditions mentionnées au B de la présente sous-section puisse détenir seul, directement ou indirectement, au maximum 1 % des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux de la société cessionnaire. Le dispositif transitoire est donc notamment applicable aux gains nets de cession réalisés par les dirigeants lorsque le prix de cession versé par la société cessionnaire est constitué par des actions ou parts représentant, directement ou indirectement, au plus 1 % des droits de vote ou des droits aux bénéfices sociaux de la société cessionnaire. Le pourcentage maximum de 1 % s'apprécie à la date de la cession des titres et pendant les trois années (36 mois) qui suivent la cession des titres ou droits. 166. Sont pris en compte pour le calcul de ce seuil les titres ou droits détenus directement et/ou indirectement dans des sociétés, groupements, propriétés ou indivisions. Pour l'appréciation de la détention indirecte, il est tenu compte des titres ou droits qui sont détenus par l'intermédiaire d'une ou plusieurs sociétés ou groupements. Le pourcentage de ces titres ou droits s'apprécie alors en multipliant entre eux les taux de détention successifs dans la chaîne de participations. 167. Remarque : En cas de remise au cédant par la société cessionnaire de titres donnant accès à son capital (bons de souscription d'actions, obligations convertibles ou remboursables en actions notamment), le cédant ne pourra pas exercer ses bons ou échanger ses obligations pendant les trois années (36 mois) qui suivent la cession des titres, sauf si les actions auxquelles ces titres donnent droit ne lui confèrent pas plus de 1 % des droits de vote ou des droits aux bénéfices sociaux de la société cessionnaire (...) ».

5. Enfin, aux termes de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, dans sa version applicable au litige : « Afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'é luder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles. / (...) ». Aux

termes de l'article L. 80 A du même livre, dans sa rédaction applicable à l'année d'imposition en litige : « *Il ne sera procédé à aucun rehaussement d'impositions antérieures si la cause du rehaussement poursuivi par l'administration est un différend sur l'interprétation par le redevable de bonne foi du texte fiscal et s'il est démontré que l'interprétation sur laquelle est fondée la première décision a été, à l'époque, formellement admise par l'administration. / Lorsque le redevable a appliqué un texte fiscal selon l'interprétation que l'administration avait fait connaître par ses instructions ou circulaires publiées et qu'elle n'avait pas rapportée à la date des opérations en cause, elle ne peut poursuivre aucun rehaussement en soutenant une interprétation différente. Sont également opposables à l'administration, dans les mêmes conditions, les instructions ou circulaires publiées relatives au recouvrement de l'impôt et aux pénalités fiscales* ».

6. Les dispositions précitées de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales instituent un mécanisme de garantie au profit du redevable qui, s'il l'invoque, est fondé à se prévaloir, à condition d'en respecter les termes, de l'interprétation de la loi formellement admise par l'administration, même lorsque cette interprétation ajoute à la loi ou la contredit. Elles font obstacle à ce que l'administration rehausse l'imposition du contribuable en soutenant que ce dernier, tout en se conformant aux termes mêmes de cette instruction ou circulaire, aurait outrepassé la portée que l'administration entendait en réalité conférer à la dérogation aux dispositions de la loi fiscale que l'instruction ou la circulaire autorisait. Toutefois, l'administration peut mettre en œuvre la procédure de répression des abus de droit prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et faire échec à ce mécanisme de garantie si elle démontre, par des éléments objectifs, que la situation à raison de laquelle le contribuable entre dans les prévisions de la loi, dans l'interprétation qu'en donne le ministre par voie d'instruction ou de circulaire, procède d'un montage artificiel, dénué de toute substance et élaboré sans autre finalité que d'éluder ou d'atténuer l'impôt.

7. En premier lieu, il résulte de ce qui précède que si, contrairement à ce qu'a jugé la cour, le terme « décisions » figurant à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales ne peut être interprété comme faisant référence aux instructions ou circulaires émanant de l'administration fiscale, la cour n'a pas commis d'erreur de droit en jugeant que l'administration pouvait se fonder sur la procédure de répression des abus de droit prévue à cet article pour écarter les opérations réalisées par M. A... au motif qu'elles constituaient un montage artificiel.

8. En second lieu, la cour, après avoir relevé que M. A... avait cédé la veille de l'opération de cession des titres de la SAS Marie-Clémence à la société Balmain, 4 000 actions de la société cessionnaire qu'il détenait à la SCI Steniso, a estimé que l'interposition de cette dernière société, qui était dépourvue de substance économique et qui n'avait pu acheter ces titres, ainsi que 49 300 actions Balmain le 8 juillet 2010, que grâce à des prêts consentis par M. A... qu'elle n'a jamais remboursés, n'avait été décidée que pour permettre à ce dernier de réduire le montant de sa participation dans le capital de la SA Balmain à moins de 1% afin de pouvoir, par une application littérale du paragraphe 65 de l'instruction 5 C-1-07 publiée au BOI n° 10 du 22 janvier 2007, pratiquer l'abattement prévu par l'article 150-0 D *bis* du code général des impôts et percevoir le gain de cession des titres de la SAS Marie-Clémence en franchise d'impôt sans se défaire définitivement des titres de la société Balmain, dont il a retrouvé la disposition, juste après l'expiration du délai de trois ans mentionné

au IV de l'article 150-0 D *ter* du même code, en rachetant avec son épouse, pour leur valeur d'acquisition, les parts de la SCI Steniso. La cour a pu, sans commettre d'erreur de qualification juridique, déduire de ces constatations, non arguées de dénaturation, que ce montage, dénué de toute substance et élaboré sans autre finalité que d'éviter le paiement de l'impôt sur la plus-value réalisée lors de la vente des titres de la SAS Marie-Clémence à la SA Balmain, présentait un caractère artificiel.

9. Il résulte de tout ce qui précède que M. A... n'est pas fondé à demander l'annulation de l'arrêt qu'il attaque. Les dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative font obstacle à ce qu'une somme soit mise, à ce titre, à la charge de l'Etat, qui n'est pas, dans la présente instance, la partie perdante.

DECIDE :

Article 1^{er} : Le pourvoi de M. A... est rejeté.

Article 2 : La présente décision sera notifiée à M. B... A... et au ministre de l'économie, des finances et de la relance.