

N° 309009

M. et Mme Didier SOBRIE

N° 309010

M. Patrick SOBRIE

10^{ème} et 9^{ème} sous-sections réunies

Séance du 2 juin 2010

Lecture du 7 juillet 2010

CONCLUSIONS

Mme Julie BURGUBURU, Rapporteur Public

La Sarl Aluplastic, qui exerçait une activité de fabrication, achat et vente de fermetures, menuiseries, revêtements et stores à base d'aluminium, a été créée en 1981, à parts égales par MM. Didier et Patrick Sobrie qui en sont demeurés les seuls associés jusqu'au 24 novembre 1997. Elle a accumulé, à l'actif de son bilan, des liquidités et valeurs mobilières de placement pour des montants importants de près de 10 millions de francs en 1991, s'élevant à plus de 34 millions à la fin 1997.

Selon la présentation des faits des requérants, ceux-ci souhaitent depuis le début des années 1990 céder leur société, mais ne trouvaient pas d'acquéreur – l'unique repreneur potentiel, le groupe Masséna, n'était notamment pas intéressé par la poursuite de l'activité industrielle. Ce sont donc les conditions posées par le repreneur qui auraient conduit les frères Sobrie à procéder aux opérations litigieuses.

La Sarl a d'abord été transformée en SA le 10 décembre 1997. Le 23 suivant, une nouvelle société anonyme Aluplastic a été créée, pour reprendre l'activité de l'ancienne et à laquelle furent donc cédés le 27 décembre 1997 le fonds de commerce et le matériel correspondant de la première société puis, le 30 décembre, le stock, ce qui a abouti au transfert de toute l'activité industrielle pour un montant total de plus de 6,7 MF, financé pour l'essentiel par des apports des deux frères.

Le 30 décembre, l'intégralité des titres de l'ancienne société Aluplastic qui avait donc conservé des liquidités et un important portefeuille de valeurs mobilières de placement a été cédée à la société Borde Protection, du groupe Masséna, pour un prix total de 35 MF réglé pour partie en 1997 et pour le solde le 27 juillet 1998. La moitié de cette somme est revenue à M. Patrick Sobrie et l'autre à M. Didier Sobrie et ses enfants qui avaient été bénéficiaires d'une donation de la part de leur père.

Le lendemain 31 décembre, l'ancienne société a changé de dénomination au profit de FINALU et d'objet social, correspondant davantage à sa nouvelle activité de gestion d'actifs financiers et son siège a été transféré au bureau de Lille de la SA Masséna Finance Gestion. En 1998, la nouvelle société Aluplastic a procédé au recouvrement des créances figurant au 31 décembre 1997 dans les comptes de la société d'origine et au paiement des impôts, charges sociales et assurances restant dus à cette date.

Les cédants ont déclaré au titre de la seule année 1997 l'intégralité des plus-values réalisées lors de la cession des valeurs mobilières, imposées au taux proportionnel de 16%, perçues donc pour partie en 1997 et pour partie en 1998.

A la suite d'une vérification de comptabilité de la seconde société Aluplastic, d'un examen d'ensemble de la situation fiscale personnelle de M. Didier Sobrie portant sur les revenus 1998 à 2000 et d'un contrôle sur pièces de la situation fiscale de M. Patrick Sobrie, l'administration a estimé, sur le fondement de la procédure de répression des abus de droit, que la cession de l'activité industrielle puis des titres de l'ancienne société s'inscrivait dans un montage à but exclusivement fiscal dissimulant la dissolution et la liquidation de cette société puis la création d'un être moral nouveau, à savoir la société FINALU à activité financière.

Elle en a déduit que les sommes déclarées comme plus-values de cession de valeurs mobilières présentaient en réalité le caractère de boni de liquidation imposables au taux progressif de l'impôt sur le revenu (en l'espèce, au taux plafond du barème) – relevant que les opérations de liquidation s'étaient poursuivies jusqu'au 30 juin 1998 (date de la seconde partie du paiement), elle a dû limiter le redressement aux sommes perçues à cette date, compte tenu de la prescription touchant les revenus 1997, la notification de redressements étant datée du 20 décembre 2001.

Par ailleurs, MM. Didier et Patrick Sobrie ont été reconnus bénéficiaires à hauteur de 20197 F de revenus réputés distribués en 1998 par la nouvelle société Aluplastic qui aurait pris en charge des frais d'étude ne lui incombant pas.

L'administration pas plus que les contribuables n'a saisi le comité consultatif de répression des abus de droit.

A la suite du rejet de la contestation des impositions supplémentaires au titre de 1998 – s'élevant à plus de 1,5 millions d'euros compte tenu de la pénalité de 80% - et de la demande subsidiaire de dégrèvement des cotisations d'IR et de contributions sociales au titre de 1997 correspondant à la plus-value déclarée, motivée par la double imposition des mêmes revenus, M. et Mme Didier Sobrie, d'une part, et M. Patrick Sobrie, d'autre part, ont saisi le tribunal administratif de Lille qui a confirmé ces décisions par deux jugements du 11 mai 2006, eux-mêmes confirmés par deux arrêts du 3 juillet 2007 de la cour administrative d'appel de Douai contre lesquels ils se pourvoient en cassation, par des moyens identiques, respectivement sous les numéros 309009 et 309010.

Précisons d'emblée que si vous nous suivez, vous n'aurez plus à vous préoccuper des conclusions présentées à titre subsidiaire et portant sur l'imposition 1997.

Nous vous proposons d'examiner directement le moyen d'erreur de droit portant sur les opérations constitutives de l'abus de droit, dont nous croyons que vous pourrez l'accueillir.

Pour justifier l'abus de droit, la cour s'est principalement fondée sur la circonstance que si la cession des parts sociales d'Aluplastic « I » ne dissimulait pas une cession des moyens de production, son activité réelle avait toutefois bien été modifiée et qu'ainsi la cession des parts procédait d'un montage juridique mis en place dans le seul but de limiter leur impôt. Selon la cour, en effet, d'une part, le changement d'activité de la société avait

entraîné, même en l'absence d'une dissolution au sens des dispositions de l'article 1844-7 du code civil, la cessation de l'entreprise et, d'autre part, compte tenu de l'absence de déclaration d'une telle cessation dans les délais légaux, l'administration pouvait déterminer l'année de liquidation effective de la SA Finalu anciennement Aluplastic en fonction des opérations encore réalisées par la société en 1998 et ainsi rattacher un boni de liquidation à cette dernière année.

En d'autres termes, l'administration et à sa suite la cour estiment que les frères Sobrie ont eu l'intention de liquider leur société et qu'elle l'a finalement bien été, les requérants ayant toutefois créé un montage pour éviter les conséquences fiscales d'une telle liquidation, à savoir une imposition au taux progressif de l'IR du boni de liquidation résultant de la liquidation de l'actif financier de 34 MF. En organisant une scission des activités suivie d'une cession de valeurs mobilières, ils auraient ainsi cherché à bénéficier du taux forfaitaire de 16% en application de l'article 160 du code général des impôts alors en vigueur.

- Disons tout de suite que cette thèse, alors que l'administration supporte la charge de la preuve, nous paraît se heurter aux réalités économiques.

Les dirigeants de société disposent de plusieurs moyens pour se séparer de leur société, dont le choix dépend en grande partie de la volonté de tiers. Ils peuvent certes dissoudre la société et liquider au mieux les actifs résiduels – ce qui n'est sans doute pas la solution la plus satisfaisante pour des entrepreneurs. Mais ils peuvent également céder leur société dans son ensemble ou « par appartement » à un ou des tiers. Et il n'appartient pas à l'administration de s'immiscer dans ce choix, qui n'est pas que de gestion mais aussi, parfois, sans doute, d'attachement à la poursuite de l'activité en cause.

En l'espèce, les frères Sobrie ont procédé à la séparation des deux secteurs qui composaient l'actif de leur société : le secteur industriel et le secteur financier. On comprend aisément que les candidats à l'acquisition d'un portefeuille de valeurs mobilières puissent ne pas être intéressés par un outil industriel de fabrication de menuiserie en aluminium - et qu'il est plus difficile de trouver un repreneur pour cet outil industriel que de céder un magot financier : les logiques industrielles et financières ne convergent pas nécessairement.

Ces considérations, évoquées par les requérants selon lesquels le groupe Masséna ne voulait pas des actifs industriels ce qui les a obligés à les localiser dans une autre société, non contestées par l'administration et auxquelles il faut ajouter qu'il n'est jamais allégué que le groupe Masséna ait un quelconque lien avec les requérants, nous conduisent à sérieusement douter du but exclusivement fiscal exigé dans le cadre de la répression des abus de droit (voyez sur le critère de la recherche d'un but exclusivement fiscal : Section 27 septembre 2006 n° 260050, Sté Janfin : RJF 12/06 n° 1583 avec chron. Y. Bénard p. 1083, concl. L. olléon BDCF 12/06 n° 156, Dr. fisc. 47/06 p.1999 obs. O. Fouquet et Y. Bénard et par exemple 5 mars 2007 n° 284457, Selarl Pharmacie de Chalonges : RJF 5/07 n° 600 avec concl. P. Collin p. 426, Dr. Fisc. 20/07 comm. 522 obs. O. Fouquet). Et il nous paraît dangereux de qualifier d'abus de droit de telles modalités de restructuration d'entreprises au seul motif que les associés peuvent en retirer un avantage fiscal.

On pourra enfin remarquer que les deux types d'activité identifiés subsistent, localisés, d'une part, dans la SA Aluplastic « II » à laquelle ont été cédés ou apportés les moyens de production industrielle et le fonds de commerce correspondant et, d'autre part,

dans la SA Aluplastic « I » devenue après cession des titres, Finalu. Economiquement, il n'y a donc pas eu liquidation ou même vraie cessation.

- Juridiquement, le redressement que la cour fait reposer sur le principe d'une nécessaire liquidation d'Aluplastic « I » résultant d'une cessation et non d'une dissolution ne nous paraît pas mieux fondé.

La question du traitement fiscal de la cession de la totalité des actions d'une société n'est pas nouvelle, notamment dans le cadre de la répression des abus de droit, et fait d'ailleurs l'objet d'un chapitre des grands arrêts de la jurisprudence fiscale (n° 21, 5^{ème} édition, 2009 éd. Dalloz).

Jusque dans les années 1980, l'administration estimait qu'une cession importante de titres pouvait entraîner d'un point de vue fiscal la création d'un « être moral nouveau » notamment lorsque la cession s'accompagnait de modifications profondes du pacte social. L'opération était alors analysée comme une vente dissimulée des éléments de l'actif social suivie de leur apport à une nouvelle société. Dans cette hypothèse, l'administration rétablissait le véritable caractère de l'opération en s'appuyant sur les dispositions de l'ancien article 1649 quinquies B du CGI relatif à la répression des abus de droit et exigeait rétroactivement les droits dus tant en matière de droits d'enregistrement qu'au regard des impôts directs.

Cette analyse a été infirmée par une évolution de jurisprudence abandonnant, pour qualifier une telle opération de cession d'entreprise, le critère de la répartition du capital social.

En matière de droits d'enregistrement, la Cour de cassation a ainsi jugé que la cession de la totalité des titres d'une société anonyme, suivie de son changement d'activité et de sa transformation en SARL ne dissimulait pas une vente des éléments de l'actif social suivie de leur apport dès lors que la société originelle n'avait jamais cessé d'exister en tant que personne morale (Cass. com 7 mars 1984, Sté Beauvallet : Bull. civ. IV n° 94, RJF 10/84 n° 397 et aux GAJF préc.). Elle s'est pour ce faire fondée sur une conception exclusivement civiliste de la personnalité morale des sociétés issue des dispositions de l'article 1844-3 du code civil qui n'imposent pour le maintien de l'être moral aucune condition autre que la régularité de la transformation. Elle a confirmée cette conception s'agissant de la transformation du type juridique d'une société par une décision du même jour (Sté civile Le Joncour : RJF 6/84 n° 804), puis s'agissant d'une cession massive de droits sociaux (Cass. com. 26 avril 1984 SA Otto Lazar Bull cass. n° 137 p. 115).

De votre côté, statuant sur la question du droit au report des déficits dans la même affaire Beauvallet, vous avez également jugé que l'entreprise n'avait pas changé d'identité alors même que son capital avait été intégralement transféré à d'autres actionnaires et que sa forme juridique avait été modifiée dès lors que son objet social et son activité réelle était demeurée pour l'essentiel les mêmes (18 novembre 1985 n° 43321, Beauvallet : RJF 1/86 n° 31 et aux GAJF, concl. O. Fouquet DF 86/10 c. 447 et, antérieurement 29 juillet 1983 n° 39781 : RJF 83 n° 1289 ou 27 juillet 1984 n° 16580 : RJF 84 n° 1136). Il ressort toutefois des conclusions prononcées par Olivier Fouquet sur cette affaire qu'au contraire du juge judiciaire, vous vous êtes pour cela appuyé sur une approche économique de l'entreprise – « presque indépendamment de toute considération juridique » selon le commissaire, cette jurisprudence tendant seulement à éviter la reprise à des fins uniquement fiscales d'entreprises déficitaires.

Il découle de ces deux branches de jurisprudence que la cession, même intégrale, de parts d'une société est sans incidence sur la détermination du résultat fiscal de cette dernière et n'entraîne que l'application, le cas échéant, au regard de l'associé cédant, des dispositions propres aux cessions de valeurs mobilières.

Vous en avez fait application dans un cas proche du nôtre dans lequel l'administration, s'appuyant sur les dispositions relatives à l'abus de droit, avait estimé que sous couvert de cession d'actions, le requérant avait dissimulé en fait une véritable cession d'entreprise impliquant la dissolution de la société et l'avait par suite imposé à l'IR dans la catégorie des revenus mobiliers en regardant comme un boni de liquidation au sens de l'article 161¹ la valeur lui revenant pour les titres qu'il avait cédés après déduction de leur prix d'acquisition. Vous avez censuré cette analyse au motif que la cession de la quasi-totalité des titres accompagnée du changement de nom et de siège social ainsi que de l'abandon de la branche secondaire de son activité ne suffisait pas à établir qu'il y aurait en fait création d'un être moral nouveau impliquant la dissolution de la société et l'apparition d'un boni de liquidation (6 janvier 1986 n° 41611 : RJF 86 n° 309, DF 11/86 c. 529).

Cette position jurisprudentielle faisant prévaloir le critère de l'activité a été, au moins s'agissant de l'IS, confirmée par le législateur lorsqu'il a adopté les dispositions du 5 de l'article 221 du code général des impôts (issue de l'article 8 de la loi n° 85-1403 du 30 décembre 1985 de finances pour 1986), selon lesquelles seul le changement de l'objet social ou de l'activité réelle d'une société emporte cessation d'entreprise.

- Certes, en l'espèce, nous croyons et cela n'est d'ailleurs pas vraiment contesté que la société Aluplastic, à la suite de la cession à la nouvelle société Aluplastic de son fonds de commerce, de son matériel puis de son stock, a bien changé d'activité, changement d'ailleurs confirmé par le changement d'objet social, au profit de celui de gestion d'actifs, opéré au lendemain du changement de contrôle.

Il y a, en effet, changement d'activité lorsqu'une entreprise cesse d'exercer une activité industrielle pour se limiter à la gestion d'un patrimoine notamment immobilier : voir des décisions anciennes, 29 novembre 1972 n° 81954 : Dupont 73 p. 60 ou 28 mars 1973 n° 77456 : Dupont 73 p. 197 ou encore, sur l'application de l'article 221,5 du CGI : Rép. Chasseguet : AN 9 mai 1988 p. 1972 n° 37364. Plus proche de notre espèce, vous avez récemment jugé que devait être qualifié de cessation au sens de ces dispositions, le passage d'une activité initiale devenue marginale de prise de participations au capital de sociétés et de gestion de valeurs mobilières à celle de commercialisation de matériaux de haute performance utilisés comme isolants thermiques (10 juillet 2007 n° 288484, SARL Final : RJF 07 n° 1219).

- Mais, à la différence de la situation antérieure, cette cessation au sens des dispositions du 5 de l'article 221 n'implique ni dissolution de la société ni imposition d'un boni de liquidation.

¹ Somme revenant aux associés qui excèdent le montant des apports réels faits à la société et repris en franchise d'impôt, différence entre le montant de l'actif net et le montant des apports réels ou assimilés.

Les dispositions combinées de l'article 221,5 et de l'article 221 bis du code général des impôts auquel le premier renvoie, se bornent, en effet, à prévoir même (donc) « en l'absence de création d'une personne morale nouvelle », l'imposition immédiate, d'une part, des bénéfices d'exploitation de l'exercice en cours à la date de l'opération, la perte du droit au report des déficits antérieurs subis jusqu'à cette date et la réintégration des provisions réglementées ainsi que, d'autre part, l'imposition des bénéfices en sursis d'imposition, des plus values latentes et des profits non encore imposés sur les stocks lorsque les conditions mises à l'atténuation des effets de la cessation, à savoir l'absence de modification des écritures comptables et le maintien de l'imposition des bénéfices et plus-values sous le nouveau régime fiscal applicable, ne sont pas remplies.

En d'autres termes, ces dispositions ne prévoient nullement d'imposition du « boni de liquidation » au nom des associés, contrairement à ce qui est prévu en principe en cas de changement de nature de juridique de l'entreprise entraînant un changement de régime fiscal par les dispositions des articles 221,2 et 111 bis du même code (voir le « boni de transformation », 16 mai 2008 n° 294305, SNC Lamy : RJF 8-9/08 n° 938, concl. F. Séners BDCF 8-9/08 n° 101 ; cf. Mémento fiscal F. Lefebvre 2010 n° 38500, 38715 et 38770) et leur silence sur la poursuite de la société ne peut donc par lui-même instituer une dissolution de fait et déroger ainsi aux règles du droit des sociétés selon lesquelles la dissolution – et la liquidation conséquente – n'advient que dans les cas limitativement énumérés à l'article 1844-7 du code civil.

Ainsi, si en application des dispositions de l'article 221,2 du code général des impôts, une dissolution est assimilée à une cessation et entraîne, d'une part, l'imposition immédiate de bénéfices et plus-values encore non taxées – ou plutôt à la date de clôture des opérations de liquidation qui marque la cessation effective – et, d'autre part, l'imposition d'un boni de liquidation, la réciproque n'est pas vraie : la cessation n'entraîne pas dissolution.

Relevons ici que l'administration ne saurait soutenir en défense que la cour n'a fait qu'appliquer les dispositions de l'article 1844-7 du code civil relatives donc à la dissolution alors qu'elle les a au contraire expressément écartées.

Dans ces conditions, s'il y a bien eu cessation au sens des dispositions de l'article 221,5 du code, nous ne croyons pas que celle-ci serait de nature à rendre imposable un « boni de liquidation ». Par suite, cette cessation étant intervenue en 1997, ses conséquences fiscales étaient en tout état de cause prescrites lorsque l'administration s'est avisée de l'absence de déclaration.

Si vous nous suivez, vous pourrez accueillir le moyen des requérants selon lequel la cour ne pouvait juger sans commettre d'erreur de droit que les opérations litigieuses avaient eu pour but de dissimuler la liquidation de la première société dès lors que la cessation d'activité de la société, au sens des dispositions du 5 de l'article 221 du CGI, ne pouvait conduire à imposer un boni de liquidation sans dissolution de la société. Et par voie de conséquence, si l'opération conduite par les frères Sobrie ne pouvait donner lieu à liquidation, la thèse du montage destiné à échapper à l'imposition d'un boni de liquidation perd son objet.

Il semble donc bien que l'administration qui a vu s'échapper, en l'absence de déclaration de cessation, une imposition supplémentaire établie au titre de 1997, ait cherché à compenser ce « manque à gagner », si l'on peut dire, sur une somme apparemment non prescrite au titre d'un boni de liquidation versé en 1998, augmentée des pénalités d'abus de

droit. Ce raisonnement « de rattrapage » poursuivi jusque devant vous nous paraît à vrai dire d'un autre temps ; il appartenait bien sûr à l'administration de tirer les conséquences de la cessation d'activité avant l'expiration du délai de reprise (voir pour une tentative similaire de recours à l'abus de droit pour saisir les conséquences prescrites d'un acte anormal de gestion, 3 juin 1992 n° 73236, Ets Eugène Dyant : RJF 92 n° 1037).

Pour les mêmes raisons, vous devrez également censurer l'erreur de droit commise par la cour qui n'a justifié le second redressement relatif à des revenus distribués à raison de frais d'étude pris anormalement en charge par la nouvelle SA Aluplastic – alors qu'ils se rapportaient à l'ancienne SARL Aluplastic –, en ce qui concerne les bénéficiaires de la distribution, que par l'existence du prétendu montage constitutif d'un abus de droit mis en œuvre par les frères Sobrie.

Après avoir annulé l'arrêt de la cour, réglant l'affaire au fond, faute de tout abus de droit et en l'absence de demande de substitution de base légale par l'administration, sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens des requêtes, vous pourrez également et pour les mêmes raisons annuler le jugement et prononcer la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt en litige au titre de 1998 ainsi que des pénalités correspondantes.

Vous pourrez enfin accorder aux requérants sous chaque numéro une somme de 10 000 euros sur le fondement des dispositions de l'article L761-1 du code de justice administrative.

PCMNC, sous les numéros 309009 et 309010,

A l'annulation des arrêts du 3 juillet 2007 de la cour administrative d'appel de Douai et des jugements du 11 mai 2006 du tribunal administratif de Lille ;

A la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales ainsi que des pénalités correspondantes auxquelles M. et Mme Didier Sobrie, d'une part, et M. Patrick Sobrie, d'autre part, ont été assujettis au titre de l'année 1998

Et à ce qu'une somme de 10 000 euros soit mise à la charge de l'Etat au titre des frais irrépétibles sous chaque numéro.