

Conclusions de Thierry Teulière
Rapporteur public de la 1^{ère} chambre du Tribunal administratif de Toulouse

Fiscalité

Apport partiel d'actif- attribution d'actions
- exonération de l'article 115 du CGI- défaut d'agrément

Affaire : n°1700858- Mme X

Audience du 4 décembre 2018

Lecture du 18 décembre 2018

Mme X a été imposée, conformément à sa déclaration relative aux revenus de l'année 2015, dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers en raison d'opérations de restructuration de la société Hewlett Packard Company, cotée au New York Stock Exchange, dont elle détenait des actions qu'elle avait acquises lorsqu'elle était salariée de cette entreprise. Par deux réclamations du 1^{er} décembre 2016 et du 17 janvier 2017, elle a contesté cette imposition.

En raison du rejet de ces réclamations, elle vous demande, par la requête appelée, de prononcer la décharge des sommes mises en recouvrement le 31 juillet 2016 pour un montant de 7 192 euros au titre de l'impôt sur le revenu et des contributions sociales prélevées par l'établissement financier teneur de son compte-titres pour un montant de 7 358,91 euros.

La requête est recevable et sera examinée au fond.

Le moyen soulevé par la requérante tiré de l'applicabilité des dispositions de l'article 115 du Code général des impôts nous semble pouvoir être retenu.

L'administration a fondé l'imposition sur les dispositions du 3^o de l'article 120 du code. En vertu de ces dispositions, les sommes ou valeurs mises à la disposition de ses associés par une société, à un titre autre que celui de remboursement d'apports ou de prime d'émission, constituent des distributions de revenus taxables dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers.

Toutefois, aux termes de l'article 115 du code général des impôts dans sa version applicable à l'année 2015 : « 1. *En cas de fusion ou de scission de sociétés, l'attribution de titres, sommes ou valeurs aux membres de la société apporteuse en contrepartie de l'annulation des titres de cette société n'est pas considérée comme une distribution de revenus mobiliers. / Ces dispositions s'appliquent aux opérations de fusion ou de scission de sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable mentionnées au 3^o nonies de l'article 208, sous réserve que la société bénéficiaire des apports s'engage, dans l'acte de fusion, à se substituer à la société absorbée pour les obligations de distribution prévues au II de l'article L. 214-69 du code monétaire et financier. En cas de scission, ces obligations doivent être reprises par les sociétés bénéficiaires des apports au prorata du montant de l'actif réel apporté, apprécié à la date d'effet de l'opération. /2. Les dispositions du 1 s'appliquent également sur agrément délivré à la société apporteuse dans les conditions prévues à l'article 1649 nonies, en cas d'attribution de titres représentatifs d'un apport partiel d'actif aux membres de la société apporteuse, lorsque cette*

attribution, proportionnelle aux droits des associés dans le capital, a lieu dans un délai d'un an à compter de la réalisation de l'apport. / (...) ».

Ainsi, en application du 1 de l'article précité, à la suite d'une fusion ou d'une scission définie à l'article 210-0 A du CGI, même non effectivement placée sous le régime spécial, l'attribution des titres représentatifs de l'apport aux membres de la société apporteuse n'est pas considérée comme une distribution de revenus mobiliers et elle est exonérée de l'impôt sur le revenu.

Les opérations concernées par cette exonération sont les opérations de fusion et de scission réalisées depuis le 1^{er} janvier 2002.

L'article 121 du code précise, quant à lui que : *« Les dispositions prévues au 1 de l'article 115 sont applicables en cas de fusion ou de scission intéressant des sociétés dont l'une au moins est étrangère. ».*

L'exonération peut ainsi concerner, sous certaines réserves, des opérations faisant intervenir des sociétés étrangères.

Cependant, le champ d'application du 1 de l'article 115 ne s'étend pas, selon nous, aux opérations d'apport partiel d'actifs.

En cas d'opérations d'apport partiel d'actifs, les actionnaires de la société apporteuse peuvent tout de même bénéficier de l'exonération, mais cette fois en vertu du 2 du même article, et seulement sur agrément de la société apporteuse.

Dans notre affaire, Mme X détenait, au 31 octobre 2015, 3 768 actions de la société de droit américain Hewlett Packard Company.

Cette société a procédé, le 1^{er} novembre 2015, à une importante restructuration sous forme d'une scission partielle qui s'analyse en une opération d'apport partiel d'actif dans la mesure où la société apporteuse ne disparaît pas.

Elle a ainsi transféré ses activités dédiées aux entreprises, représentant la moitié de ses actifs, à une nouvelle société créée pour l'occasion dénommée Hewlett Packard Enterprise. La société HP, qui a conservé ses activités de conception et de vente d'ordinateurs personnels et imprimantes, a alors pris une nouvelle dénomination HP Inc, sans disparaître.

En échange de l'apport d'actifs, la société Hewlett-Packard Enterprise a attribué à la société Hewlett-Packard Company des actions que cette dernière a simultanément attribuées à ses actionnaires. Ainsi, Mme X, détentrice de 3 768 actions Hewlett-Packard Company avant la scission, est devenue propriétaire le 1^{er} novembre 2015 de 3 768 actions Hewlett-Packard Inc et de 3 768 actions Hewlett-Packard Enterprise.

Pour refuser à Mme X le bénéfice de l'application du 2 de l'article 115 du code, l'administration fait valoir que ces dispositions ne s'appliquent que sur agrément et qu'aucune demande d'agrément n'a été formulée par la société HP pour l'opération en cause.

Le service ne conteste toutefois pas que cette opération de scission partielle a été traitée par les services fiscaux nord-américains sous le régime de neutralité fiscale.

Il n'est pas non plus contesté que l'opération de restructuration de la société HP remplit les conditions de fond prévues par la loi fiscale afin que les actionnaires bénéficient de la neutralité fiscale.

La Cour de justice a précisé dans son arrêt n° C-101/05 du 18 décembre 2007 *Skatteverket*¹ cité par Mme X que, lorsque la réglementation d'un Etat membre fait dépendre le bénéfice d'un avantage fiscal de la satisfaction de conditions dont le respect ne peut être vérifié qu'en obtenant des renseignements des autorités compétentes d'un Etat tiers, il est, en principe, légitime pour cet Etat membre de refuser l'octroi de cet avantage si, notamment en raison de l'absence d'une obligation conventionnelle de cet Etat tiers de fournir des informations, il se révèle impossible d'obtenir ces renseignements de ce dernier.

En l'espèce, la convention du 31 août 1994 en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune liant la France aux Etats-Unis prévoit en son article 27 une procédure d'échange de renseignements entre les deux parties contractantes, effective en 2015, qui mettait en mesure les autorités françaises de vérifier le respect des conditions légales d'exonération.

Dans ces conditions, il nous semble que l'absence d'agrément délivré² par les autorités françaises pour l'opération de restructuration de la société Hewlett-Packard Company ne saurait, dans les circonstances particulières de l'espèce, faire obstacle à ce que Mme X bénéficie de l'exonération prévue par les dispositions du 2 de l'article 115 du code général des impôts.

Juger autrement, reviendrait à refuser pour des raisons formelles tenant à la législation interne aux actionnaires français de la sté HP le régime de neutralité fiscale accordé à ses actionnaires américains, alors que le respect des conditions de fond de l'exonération prévue par la loi française pouvait être vérifié par la mise en œuvre de la procédure d'échange de renseignements prévue la convention fiscale franco-américaine.

Au demeurant, le même type d'opération de scission partielle, lorsqu'il intéresse des sociétés d'Etats membres de l'Union est, conformément à la directive 2009/133/CE du Conseil du 19 octobre 2009, placé sous un régime de neutralité fiscale et n'entraîne aucune imposition, ni au nom de l'apporteuse à raison des plus-values d'apport, ni au nom des associés de l'apporteuse à raison de l'attribution des titres représentatifs du capital de la société bénéficiaire.

Si vous nous suivez, sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens, vous accorderez à Mme X la décharge des cotisations d'impôt sur le revenu et de contributions sociales mises à sa charge à raison de l'attribution de 3 768 actions de la société Hewlett-Packard Enterprise.

¹ La Cour juge par cet arrêt que : « les articles 56 CE et 58 CE doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à la législation d'un État membre en vertu de laquelle l'exonération de l'impôt sur le revenu de dividendes, distribués sous la forme d'actions d'une filiale, ne peut être accordée que si la société distributrice est établie dans un État membre de l'Espace économique européen ou dans un État avec lequel une convention fiscale prévoyant l'échange de renseignements a été conclue par l'État membre d'imposition, lorsque cette exonération est soumise à des conditions dont le respect ne peut être vérifié par les autorités compétentes de cet État membre qu'en obtenant des renseignements de l'État d'établissement de la société distributrice »

Le CE a fait application de cette jp pour l'article 150-0 D bis du code général des impôts (CE 21/11/2011 n° 329439 en B, Mme de Beaumont et autres)

² à propos de fusions transfrontalières entre sociétés française et luxembourgeoise, la CJUE a jugé que les dispositions prévues au 2 de l'article 210 C du code qui, pour les apports faits à des personnes morales étrangères, subordonnent l'application du régime spécial des fusions à un agrément préalable sont contraires à l'article 49 du TFUE relatif à la liberté d'établissement et à l'article 11 de la directive fusions 90/434/CE du 23 juillet 1990 (CJUE 8-3-2017 aff. 14/16). Tirant les conséquences de cette décision, le Conseil d'Etat, par un arrêt n°369311 du 26 juin 2017 *Sté Euro Park Services* a confirmé que les dispositions du 2 du C de l'article 210 et de l'article 210 B du CGI, qui soumettent à une procédure d'agrément préalable les seuls apports faits à des personnes morales étrangères à l'exclusion des apports faits à des personnes morales françaises, instituent une discrimination contraire au droit de l'Union.

PCMNC :

- à ce que Mme X soit déchargée de la cotisation d'impôt sur le revenu à laquelle elle a été assujettie au titre de l'année 2015 à concurrence d'un montant de 7 192 euros ;
- à ce qu'elle soit déchargée des contributions sociales qu'elle a acquittées sur les revenus distribués par la société Hewlett-Packard Company pour un montant de 7 358,91 euros ;
- à ce qu'une somme de 60 euros soit mise à la charge de l'Etat au titre de l'article L.761-1 du code de justice administrative.