

**Conclusions de Thierry Teulière**  
**Rapporteur public de la I<sup>ère</sup> chambre du tribunal administratif de Toulouse**

**Fiscalité**

Abus de droit

**Affaires : n°1704866- M. et Mme X**

Audience du 17 septembre 2019

Lecture du 1<sup>er</sup> octobre 2019

À la suite d'un contrôle sur pièces du dossier fiscal de M. et Mme X, l'administration fiscale a, par une proposition de rectification du 22 juillet 2014, entendu remettre en cause le bénéfice du régime du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0-B du code général des impôts sous lequel M. X a placé la plus-value, d'un montant de 1 119 210 euros, réalisée lors de l'apport, en juillet 2011, de ses titres de la société B à l'Eurl E qu'il avait constituée la même année. Pour ce faire, le service a mis en œuvre la procédure d'abus de droit fiscal, sur le fondement de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales.

En réponse aux observations présentées le 22 septembre 2014 par les époux X, l'administration a maintenu, le 10 octobre 2014, la rectification proposée. Par un avis du 8 septembre 2016, le comité de l'abus de droit fiscal, saisi par les contribuables, a considéré que l'administration n'était pas fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit. Le 16 décembre 2016, l'administration a informé les époux X qu'elle ne se conformerait pas à l'avis rendu par ce comité.

Les suppléments d'impôt sur le revenu et de contributions sociales ont alors été mis en recouvrement le 31 janvier 2017 pour un montant global de 717 530 euros.

Leur réclamation du 21 février 2017 ayant été rejetée par une décision du 21 août 2017, M. et Mme X vous demandent, par la requête appelée, recevable, la décharge, en droits et pénalités, des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales auxquelles ils ont été assujettis au titre de l'année 2011.

Ils ne contestent que le bien-fondé de l'imposition.

Dans sa rédaction antérieure à sa réforme par la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, l'article 150-0 B du CGI institue un sursis d'imposition des plus-values d'échange réalisées dans le cadre d'un apport de titres à une société soumise à l'IS.

En adoptant ces dispositions, le législateur a, selon la décision du CE *M. et Mme Gautier du 22 septembre 2017* (n° 412408, T. pp. 546-572, *RJF 12/17 n° 1226, concl. A. Bretonneau, RJF 12/17 n° 1226*) entendu faciliter les opérations de restructuration d'entreprises, en vue de favoriser la création et le développement de celles-ci, par l'octroi automatique d'un sursis d'imposition pour les plus-values résultant de certaines opérations qui ne dégagent pas de liquidités et que les contribuables pourraient, en l'absence de sursis, être découragés de réaliser.

L'opération par laquelle des titres d'une société sont apportés par un contribuable à une société qu'il contrôle, puis sont immédiatement cédés par cette dernière, répond à l'objectif économique ainsi poursuivi par le législateur, lorsque le produit de cession fait l'objet d'un réinvestissement à caractère économique, à bref délai, par cette société. En revanche, en l'absence de réinvestissement à caractère économique, une telle opération doit, en principe, être regardée comme poursuivant un but exclusivement fiscal dans la mesure où elle conduit, en différant l'imposition de la plus-value, à minorer l'assiette de l'année au titre de laquelle l'impôt est normalement dû à raison de la situation et des activités réelles du contribuable. *Voyez sur ce point l'arrêt récent du CE n°411474 M. et Mme Martin du 10 juillet 2019 classé en B et les ccls de Mme Bokdam-Tognetti*

Par la décision *Berjot du 27 juillet 2012* (n°327295) transposant à ce dispositif du sursis d'imposition la Jp dérogée pour l'ancien mécanisme de report d'imposition (*CE 8 octobre 2010 décisions n°s 301934 M. Bazire, 313139 M. et Mme Bauchart, 321361 Consorts Four*), le CE avait déjà jugé que le bénéficiaire du sursis d'imposition d'une plus-value réalisée par un contribuable lors de l'apport de titres à une société qu'il contrôle et qui a été suivi de leur cession par cette société est constitutif d'un abus de droit s'il s'agit d'un montage ayant pour seule finalité de permettre au contribuable, en interposant une société, de disposer effectivement des liquidités obtenues lors de la cession de ces titres tout en restant détenteur des titres de la société reçus en échange lors de l'apport. Il n'a en revanche pas ce caractère s'il ressort de l'ensemble de l'opération que cette société a, conformément à son objet, effectivement réinvesti une part significative du produit de ces cessions dans une activité économique (sur cette précision exigeant le réinvestissement d'une part significative du produit de cession : v. CE, 3 février 2011, *min. c/ Conseil*, n° 329839, *RJF 4/11 n° 471, concl. L. Olléon BDCF 4/11 n° 50*).

Dans une affaire *min. c/ Clairet* du 22 février 2013 (n° 335045, *RJF 2013 n° 525, concl. E. Crépey BDCF 5/13 n° 61*), le CE a également jugé que l'absence de tout réinvestissement effectif des sommes ne caractérise pas un abus de droit lorsque le contribuable fait état de tentatives sérieuses et documentées de réinvestissement dans une activité économique, qui n'ont pu aboutir pour des circonstances indépendantes de sa volonté. L'abus de droit étant une affaire d'intention, le juge ne peut s'arrêter au constat d'échec d'un investissement pour lui dénier le caractère de réinvestissement dans une activité économique.

Par ailleurs, le réinvestissement doit s'opérer dans un délai raisonnable (CE, 3 février 2011, *min. c/ Conseil*, préc.). Dans certains cas d'espèces, le CE a pu admettre un délai de trois ans entre cession des titres et réinvestissement lorsqu'entre ces événements s'intercalaient des tentatives réelles et sérieuses de réinvestissement restées infructueuses (*voyez sur ce point les circonstances des affaires Bazire et Bauchart*).

Ne s'étant pas conformée à l'avis du comité de l'abus de droit fiscal, l'administration supporte la charge de la preuve du bien-fondé de la rectification.

Dans notre affaire, les faits sont les suivants.

En application d'un contrat d'apport de droits sociaux conclu le 20 juillet 2011, M. X a apporté à la société E alors en cours de constitution, pour une valeur de 1 150 000 euros, les 3 079 parts sociales qu'il détenait dans la société B, ayant une activité de laboratoire médical. En contrepartie de son apport, il a reçu 105 000 parts sociales d'une valeur nominale unitaire de 10 euros et une soulte d'un montant de 100 000 euros payable en fonction de la trésorerie disponible de la société. La plus-value d'apport de 1 119 120 euros dégagée lors de cette opération a été placée en sursis d'imposition en application des dispositions de l'article 150-0-B du code général des impôts, ainsi que le stipulait le contrat d'apport à son paragraphe VII « Conditions particulières ». Le 15 novembre 2011, la société B a autorisé le retrait de la société E de son capital par voie d'annulation des 3 079 parts sociales que cette dernière détenait.

Le 7 décembre 2011, la société E a investi la somme qui lui a été remboursée à concurrence de 1 050 000 euros en produits financiers, la soulte de 100 000 euros ayant été par ailleurs remboursée à M. X courant 2012.

Le 31 décembre 2011, la société E a acquis pour un euro symbolique des parts de deux Sarl créées par M. X, les sociétés X 3 et 4 ayant pour objet la location de biens immobiliers, chacune étant propriétaire d'une maison d'habitation. En 2012, elle a effectué des avances en comptes courants à ces deux sociétés pour des montants respectifs de 465 896 euros et 258 168 euros.

La société E a également investi dans le domaine para-hôtelier. Elle a acquis le 24 août 2012 pour un montant total d'un peu plus de 311 000 euros un bâtiment sis ... à V dans l'Aveyron comprenant quatre chambres d'hôte.

Enfin, elle a également procédé le 22 décembre 2014 pour un prix de 302 000 euros à l'acquisition auprès de la Sci D, détenue par les époux X, du bâtiment attenant à celui comprenant les chambres d'hôte qui constituait jusqu'alors la résidence principale des époux X.

En premier lieu, s'agissant des réinvestissements effectués par la société E via les sociétés X 3 et 4, le CE a jugé, par la décision *min. c/ Conseil* du 3 février 2011 (supra), qu'en l'absence de circonstances particulières de nature à lui retirer son caractère patrimonial, une avance en compte courant ne constitue pas un investissement dans une activité économique.

Par la décision *Ciavatta* n° 316928 du 24 août 2011, il a admis, par un *a contrario*, que l'emploi d'avances en compte courant pour le financement de travaux ou d'acquisition d'éléments d'actif d'une Sarl dans laquelle la société bénéficiaire de l'apport a pris des participations pouvait être regardé comme un investissement dans une activité économique.

Mais, en l'espèce, M. et Mme X, ne justifient d'aucune circonstance particulière de nature à remettre en cause le caractère patrimonial des avances en compte-courant consenties aux sociétés X 3 et 4, ni de l'emploi de ces avances.

En second lieu, s'agissant des investissements réalisés par la société E dans l'activité para-hôtelière, les époux X soutiennent qu'en achetant, le 22 décembre 2014, l'ensemble immobilier attenant à celui acquis précédemment en août 2012, la société E a effectué un réinvestissement à caractère économique qui représente 26 % des fonds dégagés par la cession de titres intervenue en novembre 2011 et porte ainsi le taux de remploi de ces fonds par la société à un niveau significatif de 53 %.

L'administration entend, quant à elle, fonder le maintien de sa rectification sur l'absence de réalisation d'un réinvestissement économique significatif dans un délai raisonnable.

Toutefois, d'une part, il résulte de l'instruction que M. X a accompli entre juin 2011 et avril 2012 de nombreuses démarches de prospection dans les domaines de la pharmacie ou de

l'hôtellerie, et qu'elles ont abouti à au moins une tentative sérieuse de réinvestissement concernant la pharmacie N à Pleuven, matérialisée par un projet de protocole d'accord pour la vente du fond et des murs datant de début janvier 2012. Ces éléments nous paraissent établir l'intention du contribuable d'effectuer un réinvestissement économique.

D'autre part, s'il résulte de l'instruction que l'acquisition du bien attenant aux chambres d'hôte a été conclue seulement en décembre 2014 soit plus de trois ans après l'annulation des actions de la société B, il résulte de l'instruction, notamment des termes de l'avis du comité de l'abus de droit fiscal, que la décision d'acquisition avait été actée dès le mois de janvier 2014 par la signature d'un compromis de vente entre la société E et la Sci D appartenant aux requérants.

Dans les circonstances particulières de l'espèce, eu égard à la date de la décision d'investissement, le délai entre cession des actions et réinvestissement de cette part du produit de cession ne nous paraît pas excessif.

Et si l'acquisition de la seconde partie de l'ensemble immobilier a permis à M. X de récupérer une partie du produit de l'annulation des actions B, cette opération constitue en même temps un investissement à caractère économique, qui a permis de développer l'activité para-hôtelière sur le site.

Dès lors, les requérants pouvant être regardés comme ayant investi dans un délai raisonnable une part significative du produit provenant de l'annulation des actions B, l'opération en cause ne peut être regardée comme poursuivant un but exclusivement fiscal et c'est donc d'après nous à tort que l'administration fiscale a remis en cause le sursis d'imposition appliqué à la plus-value réalisée lors de l'apport des titres à la société Evolution Entreprise et qu'elle a, en conséquence, mis à la charge des époux X les impositions litigieuses

Si vous nous suivez, vous pourrez accueillir les conclusions en décharge de leur requête ainsi que leurs conclusions tendant à l'application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative

PCMNC :

- à la décharge, en droits et pénalités, des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales auxquelles M. et Mme X ont été assujettis au titre de l'année 2011 ;
- à ce qu'il soit mis à la charge de l'Etat une somme de 1 500 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative