

**TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE TOULOUSE**

N° 1700858

Mme X

M. Hervé Bourdarie
Rapporteur

M. Thierry Teulière
Rapporteur public

Audience du 4 décembre 2018
Lecture du 18 décembre 2018

19-04-01-02-03
C+

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

Le Tribunal administratif de Toulouse

(1^{ère} chambre)

Vu la procédure suivante :

Par une requête et deux mémoires, enregistrés le 21 février 2017, le 7 novembre 2017 et le 7 juin 2018, Mme X demande au tribunal :

1°) de prononcer la réduction de sa cotisation primitive d'impôt sur les revenus de l'année 2015 et des prélèvements sociaux associés à concurrence des sommes imposées dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers soit 7 192 euros au titre de l'impôt sur le revenu et 7 358,91 euros au titre des contributions sociales ;

2°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 60 euros sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Elle soutient que :

- la signature de sa déclaration de revenus portant sur les revenus en litige ne vaut pas acceptation desdits revenus car elle ne possédait pas les connaissances fiscales pertinentes à l'époque pour en apprécier la portée ;

- l'opération de scission partielle de la société Hewlett-Packard Company qui s'est traduite par l'attribution d'actions de la nouvelle entité Hewlett-Packard Enterprise n'a généré aucun enrichissement puisque la valeur des actions Hewlett-Packard Company a diminué à concurrence de la valeur des actions Hewlett-Packard Enterprise attribuées ; l'attribution des actions Hewlett-Packard Enterprise n'est pas gratuite puisqu'elle est la contrepartie de la perte d'actifs de la société Hewlett-Packard Company qui s'est traduite par la diminution de moitié de la valeur boursière des actions Hewlett-Packard Company ; l'opération étant unique et les deux événements concomitants, l'administration ne peut pas les traiter de manière isolée ; si le service

estime que la moins-value sur les titres Hewlett-Packard Company n'est que latente, la plus-value liée aux actions Hewlett-Packard Enterprise l'est tout autant ; elle n'a retiré aucun revenu effectif de ces opérations ;

- les actions Hewlett-Packard Company initiales ont disparu de son portefeuille à la suite de la radiation de la cotation de ces actions ; il s'agit bien d'une moins-value réelle ; à supposer l'article 120 du code général des impôts applicable, selon son point 3 les remboursements d'apports faits aux actionnaires ne sont pas des revenus mobiliers ; or l'attribution d'une action Hewlett-Packard Enterprise pour une action Hewlett-Packard Company correspond bien à ce type de remboursement ;

- l'article 115 du code général des impôts prévoit le principe de la neutralité fiscale pour les actionnaires de la société apporteuse dans le cadre des opérations de fusion, scission et apports partiels d'actif ; l'opération de scission partielle de la société Hewlett-Packard Company a entraîné une attribution proportionnelle des titres intervenant dans l'année suivant l'apport en raison du transfert d'une branche d'activité complète justifié économiquement en l'absence de tout objectif de fraude ou d'évasion fiscale ; ce dernier point a été confirmé par les autorités fiscales américaines qui ont admis la neutralité fiscale de l'opération ; l'application de cet article ne se réduit pas aux sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable ;

- toute imposition devant être réalisée sur une base nette, l'attribution des actions Hewlett-Packard Enterprise a eu pour charge l'annulation des actions Hewlett-Packard Company soit un revenu net par action de 0,53 euros ;

- à titre subsidiaire, le principe de neutralité fiscale pour les attributions d'actions dans le cadre d'opérations de scissions défini à l'article 8 du chapitre 2 de la directive 2009/133/CE ne peut être limité aux actionnaires de sociétés distributrices ayant leur siège dans un Etat membre sans méconnaître l'article 56 §1 du traité CE ; la décision Skatteverket de la CJCE (C-101/05 du 18/12/2007) confirme que le principe de neutralité fiscale doit s'appliquer quel que soit le lieu du siège de la société dont un citoyen de l'UE est actionnaire.

Par deux mémoires en défense, enregistrés le 8 septembre 2017 et le 30 mars 2018, le directeur régional des finances publiques d'Occitanie et du département de la Haute-Garonne conclut au rejet de la requête.

Il fait valoir que les moyens soulevés ne sont pas fondés.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- la convention fiscale franco-américaine du 31 août 1994 ;
- le code de commerce ;
- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- la décision C-101-05 Skatteverket c. / A rendue le 18 décembre 2007 par la CJCE ;
- le code de justice administrative.

Les parties ont été régulièrement averties du jour de l'audience.

Ont été entendus au cours de l'audience publique :

- le rapport de M. Hervé Bourdarie, premier conseiller,
- les conclusions de M. Thierry Teulière, rapporteur public,
- et les observations de Mme X.

Considérant ce qui suit :

1. 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'une opération 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 ce groupe. 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 demande au tribunal de la décharger des sommes mises en recouvrement le 31 juillet 2016 pour 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.

Sur les conclusions en réduction :

2. La société Hewlett-Packard Company a transféré sa branche d'activités dédiées aux entreprises à une nouvelle société, Hewlett-Packard Enterprise et a reçu de cette dernière, en échange de cet apport, des actions qu'elle a simultanément attribuées à ses actionnaires. Ainsi, au 1^{er} novembre 2015, date de réalisation de l'opération, Mme X, qui détenait jusqu'alors 3 768 actions Hewlett-Packard Company a reçu 3 768 actions Hewlett-Packard Enterprise. Elle a conservé 3 768 actions de la société apporteuse dont le cours au New York Stock Exchange a diminué en conséquence de la diminution d'actif de la société.

3. L'administration a fondé l'imposition sur les dispositions du 3^o de l'article 120 du code général des impôts qui dispose que sont considérées comme revenus, les répartitions faites aux associés, aux actionnaires et aux porteurs de parts de fondateur des mêmes sociétés, à un titre autre que celui de remboursement d'apport ou de prime d'émission.

4. 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. / (...) ».* Selon le deuxième alinéa de l'article L. 236-1 du code de commerce : « *Une société peut aussi, par voie de scission, transmettre son patrimoine à plusieurs sociétés existantes ou à plusieurs sociétés nouvelles.* ».

5. Il résulte de l'instruction que le 1^{er} novembre 2015, la société de droit américain Hewlett-Packard Company a transféré sa branche d'activités dédiées aux entreprises à une nouvelle société, Hewlett-Packard Enterprise, et a modifié sa dénomination sociale, pour devenir Hewlett-Packard Inc. Ce seul changement de nom et la modification des codes d'identification des actions de cette société sur le marché boursier ne se sont pas accompagnés d'une dissolution de cette société. Par suite, l'opération de restructuration s'analyse en un apport partiel d'actif, relevant du champ d'application du 2 de l'article 115 du code général des impôts.

6. Si l'administration fait valoir que Mme X ne peut bénéficier des dispositions du 2 de l'article 115 en raison de l'absence d'agrément délivré à la société apporteuse, en revanche, elle ne conteste pas que cette opération, qu'elle qualifie elle-même de scission partielle, a été traitée sous le régime de la neutralité fiscale par les autorités américaines. Il n'est pas davantage contesté que l'opération de restructuration en cause remplit les conditions de fond prévues par la loi fiscale afin que les actionnaires bénéficient du régime de la neutralité fiscale.

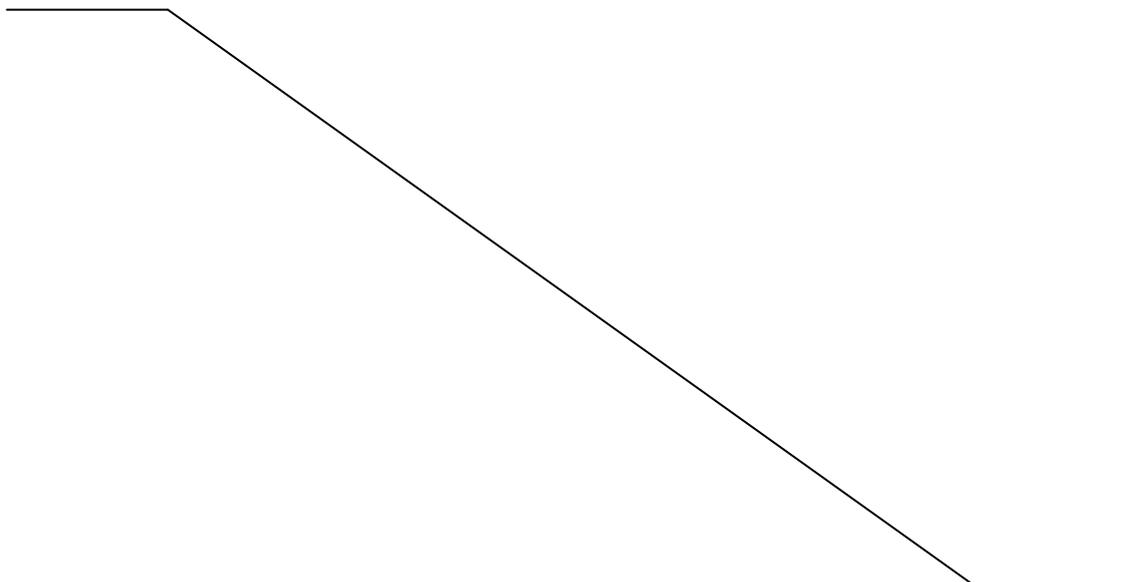
7. Ainsi que le relève Mme X, la CJCE a précisé dans son arrêt n° C-101/05 du 18 décembre 2007 Skatteverket, que, lorsque la réglementation d'un Etat membre fait dépendre le bénéfice d'un avantage fiscal de la satisfaction de conditions dont le respect ne peut être vérifié qu'en obtenant des renseignements 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.

8. La convention du 31 août 1994 liant la France aux Etats-Unis, dont l'objet est 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, 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, l'absence d'agrément délivré par les autorités françaises pour l'opération de restructuration de la société de droit américain Hewlett-Packard Company ne saurait, dans les circonstances 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.

9. Il résulte de ce qui précède, sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens de la requête, que Mme X doit être déchargée des cotisations d'impôt sur le revenu et de contributions sociales mises à sa charge au titre de l'attribution de 3 768 actions de la société Hewlett-Packard Enterprise.

Sur les conclusions tendant à l'application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative :

10. Il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge de l'Etat une somme de 60 euros à verser à Mme X au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.



D E C I D E :

Article 1^{er} : Mme X est déchargée de la fraction de la cotisation d'impôt sur les revenus de l'année 2015 émise dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers en conséquence des revenus distribués par la société Hewlett-Packard Company.

Article 2 : Mme X est déchargée des contributions sociales acquittées sur les revenus distribués par la société Hewlett-Packard Company.

Article 3 : L'Etat versera à Mme X une somme de 60 euros au titre de l'article L.761-1 du code de justice administrative.

Article 4 : Le présent jugement sera notifié à Mme X et au directeur régional des finances publiques d'Occitanie et du département de la Haute-Garonne.

Délibéré après l'audience du 4 décembre 2018 à laquelle siégeaient :

Mme Geslan-Demaret, présidente,
M. Luc, premier conseiller,
M. Bourdarie, premier conseiller.

Lu en audience publique le 18 décembre 2018.

Le rapporteur,

La présidente,

Hervé BOURDARIE

Armelle GESLAN-DEMARET

Le greffier,

Guy DUESO

La République mande et ordonne au ministre de l'action et des comptes publics en ce qui le concerne et à tous huissiers de justice à ce requis en ce qui concerne les voies de droit commun, contre les parties privées, de pourvoir à l'exécution de la présente décision.

Pour expédition conforme :
Le greffier en chef,