

**TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE TOULOUSE**

N° 1704866

M. et Mme X

M. Cyril Luc
Rapporteur

M. Thierry Teulière
Rapporteur public

Audience du 17 septembre 2019
Lecture du 1^{er} octobre 2019

19-01-03-03
19-04-02-03
C+

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

Le Tribunal administratif de Toulouse

(1^{ère} chambre)

Vu la procédure suivante :

Par une requête, enregistrée le 19 octobre 2017, M. et Mme X, représentés par la SELARL ..., demandent au tribunal :

1°) 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 pour un montant global de 717 530 euros ;

2°) de mettre à la charge de l'Etat une somme de 5 000 euros en application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Ils soutiennent que :

- M. X, docteur en pharmacie et biologiste médical, exerçait son activité professionnelle au sein d'un laboratoire d'analyses médicales détenu par la SELARL B à Morlaix en Bretagne ; il détenait des participations dans cinq sociétés : la SCI D, soumise à l'impôt sur le revenu, propriétaire de plusieurs biens immobiliers et dans laquelle il détenait 99 % du capital, la SELARL B dans laquelle il exerçait son activité professionnelle et détenait 20,7 % du capital social, la SARL X 3, soumise à l'impôt sur le revenu, dans laquelle il détenait 99 % du capital, celle-ci ayant acquis le 28 juin 2007 auprès de la SCI D une maison d'habitation située ... à Sarrouilles destinée à la location dès l'achèvement des travaux nécessaires et s'étant endettée en octobre 2011 pour avoir souscrit un emprunt d'un montant de 415 000 euros arrivant à échéance en 2021, la SARL X 4, soumise à l'impôt sur le revenu, dans laquelle il détenait 99 % du capital,

celle-ci ayant acquis le 5 juillet 2008 une maison d'habitation située à Saint-Jean-du-Doigt destinée à la location dès l'achèvement des travaux nécessaires et s'étant endettée en octobre 2011 pour avoir souscrit un emprunt d'un montant de 200 000 euros arrivant à échéance en 2029 et, enfin, la société E, société soumise à l'impôt sur les sociétés, dont il était gérant et associé unique ;

- par contrat du 20 juin 2011, M. X a apporté à la société E ses 3 079 parts de la société B, pour une valeur de 1 150 000 euros ; en contrepartie de cet apport, il a reçu 105 000 titres de la société E d'une valeur nominale unitaire de 10 euros ainsi qu'une soulte de 100 000 euros ; la plus-value de 1 119 210 euros dégagée lors de cette opération d'échange de titres a été placée en sursis d'imposition en application de l'article 150-0-B ter du code général des impôts ;

- lors de l'assemblée générale extraordinaire du 15 novembre 2011, la société B a autorisé le retrait de la société E de son capital par annulation des 3 079 parts sociales que cette dernière détenait ; ce retrait s'est réalisé pour une somme de 1 150 000 euros ; le 7 décembre 2011, et consécutivement au remboursement de cette somme, la société E a investi temporairement 1 050 000 euros en produits financiers auprès du Crédit agricole ; le reliquat de 100 000 euros a été versé à M. X au titre de la soulte lui revenant en exécution de l'apport de titres réalisé le 20 juin 2011 ;

- le 31 décembre 2011, la société E a acquis 99 % des parts des sociétés X 3 et X 4 pour un euro symbolique et, au cours de l'année 2012, elle a effectué des avances en compte courant à ces deux sociétés pour des montants respectifs de 465 896 euros et 258 168 euros ;

- M. X ne parvenant pas à réinvestir le produit de la cession de titres dans une activité de laboratoire, pharmacie ou dans l'hôtellerie, il s'est orienté vers la para-hôtellerie et la société E a acquis, le 24 août 2012, un bâtiment sis ... à Comprégnac (Aveyron) comprenant quatre chambres d'hôtes pour un prix de 278 932 euros ; puis, le 22 décembre 2014, la société a fait l'acquisition auprès de la SCI D de l'autre partie de ce bien pour un prix s'élevant à 302 000 euros, meubles inclus ;

- selon la jurisprudence administrative, l'abus de droit peut être constitué lorsque l'apporteur contrôle la société bénéficiaire de l'apport, et que cette dernière n'a pas réinvesti une part substantielle du produit de la cession des titres apportés dans une activité économique, permettant ainsi au contribuable de disposer, directement ou indirectement, de ces liquidités ; le juge administratif vérifie que la société bénéficiaire de l'apport a utilisé les fonds tirés de la cession des titres apportés dans une activité économique conforme à son objet et que le réinvestissement concerne une part substantielle du produit de la cession, faute de quoi un abus de droit pourrait être qualifié ; il vérifie également que l'opération n'a pas eu pour seule finalité de permettre au contribuable de disposer effectivement des liquidités en contrepartie de l'apport en évitant l'imposition de la plus-value, tout en restant détenteur des titres reçus en échange lors de l'apport ; en outre, il est tenu compte de l'intention du contribuable de réinvestir le produit de la cession et d'un délai nécessaire au réinvestissement ;

- l'importance des réinvestissements effectués doit s'apprécier sur une période approchant peu ou prou celle du délai de reprise dont dispose l'administration pour établir les redressements ;

- en l'espèce, la société E a utilisé tous ses fonds disponibles en procédant à l'acquisition, à la fin de l'année 2011, de 99 % du capital des sociétés X 3 et 4, puis en apportant, au cours de l'année 2012, respectivement à ces sociétés les sommes respectives de 465 896 euros et 258 168 euros en compte courant d'associé, et en faisant l'acquisition, en deux fois, d'un immeuble exploité en gîtes/maisons d'hôtes pour un montant de 278 932 euros en 2012 et de 273 440 euros en 2014 ;

- la société a employé ses fonds conformément à son objet social, comprenant l'acquisition, exploitation, gestion, location de biens immobiliers, location en meublé, exploitation en chambre d'hôte, en gîte, toute forme de prestation hôtelière avec ou sans

restauration, l'acquisition de tous biens immobiliers en vue de leur restauration et rénovation et l'acquisition et la gestion sous toutes ses formes de toutes participations dans le capital de toutes sociétés françaises et étrangères constituées ou à constituer ;

- la question est donc de savoir quels sont parmi ces emplois ceux qui peuvent être éligibles, c'est-à-dire qui ne constituent pas un investissement conservant une nature patrimoniale, et s'ils représentent une part significative du produit de la cession en cause, étant précisé que le montant de la soulte n'entre pas en compte pour apprécier le caractère significatif du réinvestissement ;

- en premier lieu, dès la perception du produit de la cession, la société E a cherché à réinvestir cette somme en achetant soit une officine de pharmacie, soit un hôtel, soit une activité de para-hôtellerie, ainsi qu'en attestent les pièces produites relatives à ses diverses actives prospections ; les valorisations évoquées dans le cadre de ces démarches sont proches du produit perçu à l'occasion de la cession en cause ; dès lors, son intention initiale de réinvestissement est établie ;

- en second lieu, la société E justifie avoir réalisé dans un délai raisonnable le réinvestissement économique d'une part significative du produit de la cession ;

- souhaitant se lancer dans une activité proche de l'hôtellerie, ils se sont intéressés à un ensemble immobilier de plusieurs bâtiments, déjà exploité dans son ensemble pour une activité de para-hôtellerie (chambres d'hôtes avec logement des précédents propriétaires dans le bâtiment), situé sur la commune de V, ..., sur une parcelle unique cadastrée ... ; en raison de l'incertitude quant au volume d'activité qu'ils pourraient générer dans un domaine où ils se lançaient pour la première fois et de la nécessité de déménager depuis la Bretagne avec leurs quatre enfants, ils ont fait le choix, temporaire, d'une acquisition dudit bien en deux morceaux, une partie du bien étant dédiée à l'activité de para-hôtellerie et l'autre au logement de leur famille ; dans ces conditions, à la suite de la division du bien en août 2012, la société a acquis, le 24 août 2012, soit seulement neuf mois après l'opération d'apport-cession, les parcelles cadastrées ... afférentes aux bâtiments comprenant 4 chambres, pour un prix de 278 932 euros auquel il faut ajouter 8 689 euros de commission pour l'agence immobilière, 18 070 euros de frais notariés et droits de mutation et 5 400 euros de meubles supplémentaires acquis ultérieurement ; l'autre bâtiment attenant, situé sur les parcelles ..., a été acquis par la SCI D pour les besoins de leur famille, cette acquisition permettant de loger la famille le temps d'évaluer l'activité et dans le même temps de sécuriser l'achat de ce corps de bâtiment en entier ;

- M. X ayant décidé de reprendre une activité professionnelle pour répondre aux besoins de sa famille, il a été employé en 2013 et 2014 par le centre hospitalier de M dans le cadre de contrats à durée déterminée en qualité de praticien contractuel au sein du laboratoire ; à la suite de sa réussite au concours national de praticien hospitalier en février 2014, il a été nommé, le 1^{er} juin 2014, au poste de praticien hospitalier à temps plein au laboratoire du centre hospitalier de Millau pour une période probatoire, puis titularisé le 15 septembre 2014 ; dans ces conditions, la sécurisation du poste hospitalier de M. X étant effectuée, la société E a été naturellement en mesure de se porter acquéreur auprès de la SCI D de l'autre partie du bien immobilier sis ... à Comprégnac, attenante au bien précédemment acquis en 2012, pour un montant de 302 000 euros, meubles inclus ;

- ce bâti devenait alors un ensemble homogène, avec 5 chambres, pouvant être exploité en maison d'hôte, ou désormais loué en un seul bloc en tant que gîte, sous le nom de ... ; Mme X est affiliée au RSI au titre de cette activité, laquelle est déclarée en mairie au titre de la location de chambre d'hôte soumise à la cotisation foncière des entreprises ; le chiffre d'affaires de ... est en nette progression, surtout depuis la réunion des deux bâtiments permettant, comme il est dit ci-dessus, en plus de l'activité chambre d'hôtes, de proposer la location globale du bien en gîte ; il a fait l'objet d'un référencement sur des sites internet tels que chambres-hotes.fr, cybevasion.fr, gites-de-France-aveyron.com, tripadvisor.fr ; en outre, des travaux d'amélioration

ont été engagés en 2016 et la dernière étape du projet est l'exploitation d'un bar dénommé ..., attendant à la ..., qui a ouvert en juin 2016 ; par ailleurs, et afin de perfectionner ses prestations, Mme X a suivi des formations dans la restauration commerciale ; enfin, le ménage est effectué par des prestataires rémunérés et un serveur est embauché en emploi saisonnier ;

- ainsi, avant l'acquisition opérée en 2014, le pourcentage de réinvestissement s'élevait bien à 27 % du produit de la cession en cause, ce qui pouvait être considéré comme insuffisant si l'on ne prenait pas en compte les réinvestissements effectués via les sociétés X 3 et 4 ; l'administration fiscale a reconnu le caractère économique du réinvestissement résultant de l'acquisition effectuée en août 2012 ; après l'acquisition opérée en 2014, le pourcentage de réinvestissement s'élève à 53,3 % ; si la seconde acquisition du bâtiment de V a eu lieu en décembre 2014 après l'envoi de l'avis de vérification de comptabilité de la société, en date du 3 mars 2014, elle n'a rien de fictive ; en outre, la jurisprudence administrative exige que ce réinvestissement soit réalisé dans un délai raisonnable par rapport à la date de cession, ce qui est le cas, en l'espèce, dès lors que la première acquisition a été réalisée neuf mois après la cession et que des démarches actives de recherches ont été accomplies ; dans ces conditions, la société E justifie avoir réalisé dans un délai raisonnable le réinvestissement économique d'une part significative du produit de ladite cession ;

- dès lors, les conditions prévues par les dispositions de l'article 150-0-B du code général des impôts, telles qu'interprétées par la jurisprudence administrative, étant remplies et l'apport-cession litigieux n'ayant ainsi pas été inspiré par le seul motif d'éluder ou d'atténuer leurs charges fiscales, c'est à tort que l'administration fiscale a remis en cause, sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, le bénéfice du sursis d'imposition de la plus-value litigieuse ;

- au demeurant, par un avis du 8 septembre 2016 qui n'a pas été suivi par l'administration fiscale, le comité de l'abus de droit a estimé que l'administration n'était pas fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal pour écarter l'application du sursis d'imposition de la plus-value en cause prévu par l'article 150-0-B du code général des impôts.

Par un mémoire en défense, enregistré le 16 mai 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 :

- si les époux X font valoir que leur volonté initiale était bien de réaliser un réinvestissement économique, les pièces produites justifiant de démarches accomplies en vue de réaliser d'autres réinvestissements ne démontrent pas le sérieux des démarches engagées au-delà de la simple prise de contact ni le stade d'avancement des projets en cause, pas plus que les motifs réels, indépendants de leur volonté, les ayant empêchés de concrétiser les projets en cause ;

- les apports en compte courant d'associé effectués en 2012 par la société E au profit des sociétés X 3 et 4, pour des montants respectifs de 465 896 et 258 168 euros, ne constituent pas un réinvestissement dans une activité à caractère économique mais des opérations à caractère patrimonial et ne peuvent ainsi être prises en compte pour l'appréciation du caractère significatif du remploi des fonds dégagés par la cession ; il ressort des éléments en sa possession, et notamment des constatations opérées lors de la vérification de comptabilité de la société E engagée en mars 2014, que ces deux sociétés ne se livrent pas à une activité économique ; s'agissant de la société X 3, celle-ci est propriétaire d'une maison d'habitation, sise à Sarrouilles, acquise en 2007 auprès de la SCI D, dont les requérants sont les co-associés ; cette maison constitue ainsi en réalité un bien familial ; en outre, et contrairement à ce qu'ils soutiennent, l'activité de location saisonnière de ce bien n'a pas effectivement débuté en dépit des travaux

réalisés, ces derniers étant d'ailleurs de faible ampleur, et une telle activité revêt par nature un caractère civil et patrimonial et non commercial ; par ailleurs, les requérants règlent à titre personnel la taxe d'habitation afférente à ce bien ; enfin, l'emprunt inscrit au passif de la société dans ses déclarations fiscales relatives à l'année 2011, pour un montant de 315 205 euros, ne figure plus dans ses déclarations pour l'année 2012 enregistrant l'apport en cause ; ainsi, ce dernier a permis de rembourser l'emprunt souscrit pour l'achat de ce bien et non le financement de travaux ou d'acquisition d'éléments d'actifs pour réaliser une activité économique ; au demeurant, tout porte à croire que cette maison demeure la résidence secondaire des époux X ; s'agissant de la société X 4, elle est propriétaire d'une maison d'habitation, située à Saint-Jean-du-Doigt, acquise en 2008, celle-ci constituant également un bien familial dès lors qu'elle figure à l'attestation de l'assurance habitation souscrite auprès de la société Allianz, produite par les requérants, comme une résidence secondaire ; en outre, s'ils ont débuté une activité de location saisonnière et para-hôtelière de ce bien et réalisé, au cours des années 2011 et 2012, différents travaux, notamment d'embellissement, financés par l'apport en cause, cette activité n'a pas été considérée, à la suite de la vérification de comptabilité de la société engagée à la suite de sa demande d'un remboursement de crédit de taxe sur la valeur ajoutée, comme revêtant un caractère commercial dès lors qu'il ne s'agissait pas en réalité d'une activité para-hôtelière mais de location de logements meublés exonérée de ladite taxe, sans possibilité d'option par le code général des impôts, et, au demeurant, non professionnelle au regard du chiffre d'affaires réalisé ;

- à la suite de la division parcellaire d'un ensemble immobilier ... sur la commune de V dans l'Aveyron, la société E a acquis, le 24 août 2012, pour un montant global de 311 091 euros, une partie de cet ensemble, comprenant quatre chambres d'hôtes, dans lequel elle exploite effective une activité d'hôtellerie ; l'administration fiscale a admis que cet investissement revêtait un caractère économique ; toutefois, cet investissement, le seul pouvant être regardé comme réalisé dans une activité économique à la date de la proposition de rectification du 22 juillet 2014, représentait seulement 27 % des fonds dégagés par la cession et ne revêtait ainsi pas un caractère significatif ;

- dans leur réclamation, les contribuables ont fait valoir qu'ils avaient acheté, le 22 décembre 2014, à la SCI D l'autre partie de l'ensemble immobilier situé ... à V pour un montant de 302 000 euros, afin de compléter son activité commerciale et qu'ils avaient ainsi réalisé un complément d'investissement économique portant la part du réinvestissement des fonds dégagés par la cession à un niveau significatif de 53 % ; toutefois, selon la jurisprudence administrative, le emploi des fonds doit être effectué dans un délai réaliste et raisonnable en tenant compte des contraintes de l'investissement à réaliser ; or, en l'espèce, l'administration fiscale a constaté que l'ensemble immobilier situé à Comprégnac, acquis en deux temps par la société E, constituait initialement un ensemble immobilier unique cadastré ... et que cette parcelle unique a fait l'objet, le 7 août 2012, d'une division en vue de l'acquisition, le 24 août 2012, de la nouvelle parcelle ... par la société pour y exploiter des chambres d'hôtes et de la nouvelle parcelle ... par la SCI D, dont les requérants sont les co-associés, pour en faire leur résidence principale, ce qui a été le cas jusqu'en décembre 2014 ; dans ces conditions, la société E n'avait pas l'intention en 2012 d'acquérir la parcelle ... pour y exploiter des chambres d'hôtes ; l'achat, en décembre 2014, de cette parcelle par la société, d'ailleurs postérieur à l'envoi de l'avis de vérification de sa comptabilité en date du 3 mars 2014 et à l'envoi aux époux X de la proposition de rectification du 22 juillet 2014, a eu lieu plus de trois ans après la cession des titres, soit au-delà d'un délai raisonnable de emploi des fonds tel qu'il peut être défini par la jurisprudence, sans que ce délai ne soit justifié par des contraintes ou des circonstances particulières ; le réinvestissement économique aurait pu intervenir sur la totalité des bâtiments dès 2012, et ce d'autant qu'avant le réinvestissement à la fin de l'année 2014, les requérants ne démontrent pas qu'en 2012, 2013 et au cours de l'année 2014 que des tentatives infructueuses de

réinvestissement ont eu lieu, les pièces produites attestant de prospections réalisées au cours de l'année 2011 et le premier trimestre de l'année 2012 ;

- dans ces conditions, c'est à bon droit qu'après avoir relevé que les conditions prévues par l'article 150-0-B du code général des impôts pour bénéficiaire du sursis d'imposition n'étaient pas remplies en l'absence du réinvestissement économique dans un délai raisonnable d'une part significative des produits dégagés par la cession en cause, l'administration a considéré, sur le fondement des dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, que l'opération d'apport-cession litigieuse n'avait été inspirée par aucun autre motif que celui d'éviter ou d'atténuer les charges fiscales.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- 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. Cyril Luc, premier conseiller,
- et les conclusions de M. Thierry Teulière, rapporteur public.

Considérant ce qui suit :

1. À la suite d'un contrôle sur pièces, l'administration fiscale a, par une proposition de rectification du 22 juillet 2014, informé M. et Mme X qu'elle entendait, en application de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, 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, des titres de la société B à la société E, qu'il avait constituée la même année, et mettre à leur charge, selon la procédure de rectification contradictoire, des suppléments d'impôt sur le revenu et de contributions sociales au titre de l'année 2011 en résultant. En réponse aux observations présentées le 22 septembre 2014 par les époux X l'administration a maintenu, le 10 octobre 2014, les rectifications proposées. 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 prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter l'application du régime du sursis d'imposition de la plus-value réalisée lors de l'apport des titres de la société B à la société E. Le 16 décembre 2016, l'administration a informé les époux X qu'elle ne se conformerait pas à l'avis rendu par le comité. Les impositions supplémentaires ont été mises en recouvrement le 31 janvier 2017 pour un montant global de 717 530 euros, incluant 226 554 euros en droits et 203 898 euros de pénalités au titre de l'impôt sur le revenu et 151 093 euros en droits et 135 985 euros de pénalité au titre des contributions sociales. Leur réclamation du 21 février 2017 ayant été rejetée par une décision du 21 août 2017, M. et Mme X demandent au tribunal 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.

Sur les conclusions à fin de décharge :

2. Aux termes de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, dans sa rédaction applicable à la procédure d'imposition en 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'éluder 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. / En cas de désaccord sur les rectifications notifiées sur le fondement du présent article, le litige est soumis, à la demande du contribuable, à l'avis du comité de l'abus de droit fiscal. L'administration peut également soumettre le litige à l'avis du comité. / Si l'administration ne s'est pas conformée à l'avis du comité, elle doit apporter la preuve du bien-fondé de la rectification.* ».

3. Il résulte de ces dispositions que, lorsque l'administration use des pouvoirs que lui confère ce texte dans des conditions telles que la charge de la preuve lui incombe, elle est fondée à écarter comme ne lui étant pas opposables certains actes passés par le contribuable, dès lors que ces actes ont un caractère fictif ou que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, s'il n'avait pas passé ces actes, aurait normalement supportées, eu égard à sa situation ou à ses activités réelles. L'administration fiscale apporte cette preuve par la production de tous éléments suffisamment précis attestant du caractère fictif des actes en cause ou de l'intention du contribuable d'éluder ou d'atténuer ses charges fiscales normales. Dans l'hypothèse où l'administration s'acquitte de cette obligation, il incombe ensuite au contribuable, s'il s'y croit fondé, d'apporter la preuve de la réalité des actes contestés ou de ce que l'opération litigieuse est justifiée par un motif autre que celui d'éluder ou d'atténuer ses charges fiscales normales.

4. En vertu de l'article 150-0-B du code général des impôts, dans sa rédaction applicable à l'année d'imposition en litige, les dispositions de l'article 150-0 A du code général des impôts relatives à l'imposition des plus-values de cession, « (...) *ne sont pas applicables, au titre de l'année (...) d'un apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés.* ».

5. Il résulte des dispositions de l'article 150-0 B du code général des impôts, éclairées par les travaux préparatoires de la loi du 30 décembre 1999 de finances pour 2000 de laquelle elles sont issues, que le législateur a, en les adoptant, 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. 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. L'acquisition par la société de biens appartenant au contribuable ne peut être regardée comme un réinvestissement à caractère économique dès lors qu'elle permet à celui-ci d'appréhender tout ou partie du produit de cession des titres ayant fait l'objet de l'opération d'apport.

6. 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.

7. Le réinvestissement dans une activité économique d'une part significative du produit de la cession doit être effectué dans un délai raisonnable s'appréciant au regard de l'importance et de la nature de l'investissement réalisé ainsi que des prises de contacts et des démarches préalables réalisées.

En ce qui concerne la charge de la preuve :

8. Le comité de l'abus de droit fiscal, par son avis du 16 décembre 2016, a émis un avis défavorable à la mise en œuvre par l'administration fiscale de la procédure d'abus de droit. L'administration ne s'étant pas conformée à cet avis, la charge de la preuve du bien-fondé des impositions litigieuses lui incombe.

En ce qui concerne le bien-fondé des impositions :

9. Il résulte de l'instruction qu'en application d'un contrat d'apport de droits sociaux conclu le 20 juillet 2011 avec l'EURL E alors en cours de constitution, M. X a apporté à cette société, constituée le 1^{er} août 2011 et soumise par option à l'impôt sur les sociétés, la pleine propriété de 3 079 parts sociales qu'il détenait dans la société B, celles-ci ayant été acquises en mars 2009 pour un montant nominal unitaire de 10 euros, soit 30 790 euros. En contrepartie de son apport à la société E, d'une valeur de 1 150 000 euros, 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 dont le paiement s'effectuerait en fonction de sa trésorerie disponible. La plus-value de 1 119 120 euros dégagée lors de cette opération d'échange de titres 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 de ses 3 079 actions et, à titre de remboursement, a inscrit à son compte courant d'associé la somme de 1 150 000 euros incluant la valeur desdits titres, soit 1 050 000 euros, et une soulte de 100 000 euros. Le remboursement a été effectué le 7 décembre 2011.

10. L'administration fiscale a considéré que l'apport des titres de la société B à la société E, dont M. X est le gérant et unique associé, suivi du rachat par la société B de ses propres titres constituait un abus de droit au motif qu'en l'absence de réinvestissement par la société E d'une part significative du produit de la cession desdits titres dans une activité économique, ce montage avait exclusivement un intérêt fiscal. M. et Mme X soutiennent que c'est à tort que l'administration a mis en œuvre la procédure prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales dès lors qu'ils justifient que la société E a réinvesti, dans un délai raisonnable, une part significative, soit 53 %, des liquidités dégagées lors de ladite cession dans une activité économique en consentant, en 2012, aux sociétés X 3 et 4, qu'elle a acquises en décembre 2011, une avance en compte courant pour des montants respectifs de 465 896 et 258 168 euros et en acquérant, le 24 août 2012, pour un montant global de 311 091 euros un ensemble immobilier ... à V dans l'Aveyron où elle exerce depuis une activité para-hôtelière de chambre d'hôte/gîte, puis, le 22 décembre 2014, pour un montant de 302 000 euros, l'ensemble immobilier attenant à celui acquis en 2012 pour renforcer son activité commerciale.

11. En premier lieu, il résulte de l'instruction qu'à la date du rachat de ses propres titres par la société B, M. X était le seul associé de la société E et il en était le dirigeant. Dans ces conditions, il pouvait, en cette qualité, librement disposer des fonds perçus par cette dernière en contrepartie de la cession des titres de la société B. Dès lors, il doit être regardé comme ayant, grâce à l'interposition de la société E, pu appréhender effectivement les liquidités obtenues lors de cette cession.

12. En deuxième lieu, d'une part, il résulte de l'instruction que l'administration fiscale, qui n'est pas contredite par les époux X, a relevé que la société X 3 est propriétaire d'une maison d'habitation, sise à Sarrouilles, acquise en 2007 auprès de la SCI D, dont les requérants sont les co-associés, et que cette maison constituait ainsi, en réalité, un bien familial, que l'activité de location saisonnière de ce bien n'avait pas effectivement débuté en dépit des travaux réalisés, ces derniers étant d'ailleurs de faible ampleur, qu'une telle activité revêtait par nature un caractère civil et patrimonial et non commercial, que les intéressés règlent à titre personnel la taxe d'habitation afférente à ce bien, que l'emprunt inscrit au passif de la société dans ses déclarations fiscales relatives à l'année 2011, pour un montant de 315 205 euros, ne figure plus dans ses déclarations pour l'année 2012 enregistrant l'apport en cause, ce dernier ayant ainsi permis de rembourser l'emprunt souscrit pour l'achat de ce bien et non le financement de travaux ou d'acquisition d'éléments d'actifs pour réaliser une activité économique, et que cette maison demeure la résidence secondaire des époux Jomier. D'autre part, l'administration, qui n'est pas davantage contredite par les requérants, a constaté que la société X 4 est propriétaire d'une maison d'habitation, située à Saint-Jean-du-Doigt, acquise en 2008 et que celle-ci constitue également un bien familial dès lors qu'elle figure à l'attestation de l'assurance habitation souscrite auprès de la société A, produite par les requérants, comme une résidence secondaire, que, s'ils ont débuté une activité de location saisonnière et para-hôtelière de ce bien et réalisé, en 2011 et 2012, différents travaux, notamment d'embellissement, financés par l'apport en cause, cette activité n'a pas été considérée, à la suite de la vérification de comptabilité de la société, comme revêtant un caractère commercial au motif qu'il ne s'agissait pas d'une activité para-hôtelière mais de location de logements meublés exonérée de ladite taxe, sans possibilité d'option par le code général des impôts, et que cette activité, par nature civile et patrimoniale, ne présentait, au surplus, pas un caractère professionnel au regard du chiffre d'affaires réalisé. Dans ces conditions, l'administration doit être regardée comme apportant la preuve, qui lui incombe, que les avances en compte courant consenties en 2012 par la société E aux sociétés X 3 et 4, pour des montants respectifs de 465 896 et 258 168 euros, présentaient un caractère patrimonial. Par suite, et alors que M. et Mme X ne justifient d'aucune circonstance particulière de nature à remettre en cause leur caractère patrimonial, c'est à bon droit que l'administration a considéré que ces opérations ne constituaient pas des réinvestissements dans une activité économique.

13. En troisième et dernier lieu, il résulte de l'instruction que, le 7 août 2012, la parcelle cadastrée n° ..., sise ... à V dans l'Aveyron, sur laquelle est édifié un ensemble immobilier, a été divisée en deux parcelles n° Le 24 août 2012, la société E a acquis, pour un montant global de 311 091 euros, la parcelle n° ... afférente aux bâtiments comprenant quatre chambres d'hôtes pour y exploiter une activité de para-hôtellerie, ainsi qu'une parcelle attenante n° ... Le même jour, la SCI D, détenue par les époux X qui en sont les co-associés et soumise à l'impôt sur le revenu, a acquis la parcelle n° ... comprenant un bâtiment destiné à être leur résidence principale, ainsi que la parcelle attenante n° Le 22 décembre 2014, la société E a acheté à la SCI D, pour un montant de 302 000 euros, les parcelles n° ... afin de renforcer son activité para-hôtelière, l'ensemble immobilier en résultant, avec cinq chambres, pouvant être exploité en maison d'hôte, ou loué en un seul bloc en tant que gîte, sous le nom de

14. D'une part, l'administration fiscale a admis que l'ensemble immobilier acquis, en août 2012, par la société E constituait un réinvestissement économique à hauteur de 27 % des fonds dégagés par la cession des titres ayant fait l'objet de l'opération d'apport. D'autre part, à supposer même que le réinvestissement relatif à l'acquisition, en décembre 2014, de biens immobiliers auprès de la SCI D puisse être regardé, eu égard à la signature d'un compromis de vente en janvier 2014, comme ayant été effectué dans un délai raisonnable, il résulte de l'instruction que les biens en cause sont détenus par M. et Mme X par l'intermédiaire de la SCI D, dont ils sont les co-associés et qui est soumise à l'impôt sur le revenu. Dans ces conditions, cette opération a permis aux contribuables d'appréhender une partie du produit de cession des titres ayant fait l'objet de l'opération d'apport et elle ne saurait donc être considérée comme un réinvestissement à caractère économique. Dès lors, il résulte de l'instruction qu'en décembre 2014, la société E avait réinvesti seulement 27 % du produit de la cession en cause dans une activité à caractère économique. Par suite, en l'absence de réinvestissement à bref délai par la société d'une part significative du produit de cession des titres ayant fait l'objet de l'opération d'apport dans une activité à caractère économique, c'est à bon droit que l'administration fiscale a, en application des dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et des principes rappelés aux points 3, 5 et 6, remis en cause le bénéfice du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0-B du code général des impôts de la plus-value correspondante et a mis à la charge des époux X les impositions litigieuses.

15. Il résulte de tout ce qui précède que M. et Mme X ne sont pas fondés à demander 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. Par suite, les conclusions présentées à ces fins par les requérants ne peuvent qu'être rejetées.

Sur les frais liés au litige :

16. Les dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative font obstacle à ce que soit mise à la charge de l'Etat, qui n'est pas, dans la présente instance, la partie perdante, la somme que demandent M. et Mme X au titre des frais exposés par eux et non compris dans les dépens.

D E C I D E :

Article 1^{er} : La requête de M. et Mme X est rejetée.

Article 2 : Le présent jugement sera notifié à M. et Mme X et au directeur régional des finances publiques d'Occitanie et du département de la Haute-Garonne.

Délibéré après l'audience du 17 septembre 2019, à laquelle siégeaient :

Mme Geslan-Demaret, présidente,
M. Luc, premier conseiller,
Mme Touboul, conseillère.

Lu en audience publique, le 1^{er} octobre 2019.

Le rapporteur,

La présidente,

Cyril LUC

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 ou 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,