

PO

Revue de

# DROIT FISCAL

20 OCTOBRE 2011, HEBDOMADAIRE, N° 42-43 - ISSN 1279-8436

Le prochain numéro de la revue paraîtra le 3 novembre 2011

Directeur scientifique :  
Patrick DIBOUT

Rédacteur en chef :  
Thomas JACQUEMONT

## APPORT-CESSION

564 L'apport-cession à la loupe

Étude par Renaud MORTIER

566 Bilan d'étape sur un parcours accidenté

CE, 24 août 2011, M. Moreau, M<sup>me</sup> Girault et CE, 24 août 2011, M<sup>me</sup> Ciavatta, concl. Julien BOUCHER, note Roland POIRIER

567 PROCÉDURES FISCALES

Contentieux des dégrèvements remis en cause par l'Administration : suite mais pas fin...

CE, 16 mars 2011, SAS Somadis, concl. Claire LEGRAS, note Eric MEIER et Bénédicte AUBERT

565 Droit pénal fiscal

Chronique par Renaud SALOMON

## Procédures de rectification

### 566 Opérations d'apport-cession : bilan d'étape sur un parcours accidenté

Deux arrêts rendus le 24 août 2011 par le Conseil d'État permettent de préciser, s'agissant des opérations d'apport-cession, la condition de réinvestissement du prix de cession dans une activité économique. Ces arrêts sont l'occasion de faire un bilan d'étape dans l'attente des prochaines décisions de la Haute assemblée.

CE, 10<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> ss-sect., 24 août 2011, n° 314579, M. Moreau, M<sup>me</sup> Girault, concl. J. Boucher, note R. Poirier : JurisData n° 2011-018001

Sera mentionné aux tables du recueil Lebon

- Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que, le 10 septembre 1996, M. et M<sup>me</sup> Moreau ont apporté à la SCI « 1-5 rue de Sévigné », dont ils détenaient la moitié des parts, 882 actions de la SA Assistance service, dont ils détenaient également la moitié du capital ; qu'ils ont reçu en contrepartie 110 parts de la SCI et placé la plus-value réalisée à l'occasion de cette opération sous le régime du report d'imposition prévu aux articles 160 I ter et 92 B, II, alors en vigueur, du Code général des impôts ; que l'administration fiscale a remis en cause, selon la procédure de répression des abus de droit, ce report d'imposition ; que, par jugement du 12 mai 1996, le tribunal administratif de Châlons-en-Champagne a rejeté la demande de M. et M<sup>me</sup> Moreau en décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et des pénalités résultant de cette remise en cause ; que, par un arrêt du 17 janvier 2008 contre lequel ils se pourvoient en cassation, la cour a confirmé ce jugement ;
- Considérant, en premier lieu, que la cour, qui a répondu aux moyens dont elle était saisie, n'était pas tenue de répondre aux arguments tirés de ce que les requérants n'avaient pas apporté l'ensemble de leurs actions à la SCI et de ce que cette dernière était une structure patrimoniale d'investissements commune à deux familles ;
- Considérant, en deuxième lieu, qu'aux termes de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales, dans sa rédaction applicable au présent litige : « Ne peuvent être opposés à l'administration des impôts les actes qui dissimulent la portée véritable d'un contrat ou d'une convention à l'aide de clauses : (...) b) (...) qui déguisent soit une réalisation, soit un transfert de bénéfices ou de revenus (...). L'Administration est en droit de restituer son véritable caractère à l'opération litigieuse. En cas de désaccord sur les redressements notifiés sur le fondement du présent article, le litige est soumis, à la demande du contribuable, à l'avis du comité consultatif pour la répression des abus de droit. 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 du redressement » ; qu'il résulte de ces dispositions que l'Administration 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'éviter 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 ; qu'en jugeant que l'Administration pouvait faire usage des pouvoirs qu'elle tient de ces dispositions lorsqu'elle entend remettre en cause les conséquences fiscales

d'une opération se traduisant par le report d'imposition d'une plus-value déclarée dans les conditions prévues par l'article 160 I ter du Code général des impôts, la cour n'a commis aucune erreur de droit ;

- Considérant, en troisième lieu, qu'il ressort des motifs de l'arrêt attaqué que, contrairement à ce que soutiennent les requérants, la cour a qualifié l'opération réalisée par ceux-ci d'abus de droit après avoir relevé qu'ils n'apportaient pas la preuve, qui leur incombait, de ce qu'elle aurait poursuivi un but autre qu'exclusivement fiscal ;

- Considérant, en quatrième et dernier lieu, que le placement en report 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 ; qu'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 le produit de ces cessions dans une activité économique ;

- Considérant qu'il ressort des constatations souveraines de la cour que M. et M<sup>me</sup> Moreau ont fait apport de leurs actions de la SA Assistance service à la SCI « 1-5 rue de Sévigné », dont ils détenaient la moitié des parts, l'autre moitié étant détenue par un autre couple qui était également possesseur du reste des actions de la SA Assistance service et qui a procédé, au même moment, au même apport ; que cette SCI, qui a pour objet social la gestion d'immeubles, a peu après revendu pour le prix d'apport sa participation dans le capital de la SA Assistance service et réinvesti le produit de cette cession dans l'acquisition de parts de SCI et d'un immeuble ; qu'en égard au caractère conjoint de l'apport, de la cession, du réemploi et de la gestion du produit de cette cession, ce produit pouvait être appréhendé par les contribuables ; qu'enfin, il n'a jamais été soutenu que ces investissements immobiliers réalisés par une SCI à caractère patrimonial s'inscrivaient dans le cadre d'une activité économique poursuivie par les porteurs de parts de la SCI ; qu'en déduisant de ces circonstances que M. et M<sup>me</sup> Moreau n'apportaient pas la preuve de ce que cette opération avait un autre motif que celui d'atténuer ou d'éviter le paiement de la plus-value qu'ils auraient normalement supportée s'ils n'avaient pas réalisé l'apport, la cour a exactement qualifié les faits de l'espèce ;

(...)

CE, 10<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> ss-sect., 24 août 2011, n° 316928, M<sup>me</sup> Ciavatta, concl. J. Boucher, note R. Poirier

Inédit au recueil Lebon

- Considérant, d'une part, qu'aux termes du 4<sup>e</sup> I ter de l'article 160 du Code général des impôts, alors en vigueur : « L'imposition de la plus-value réalisée à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1991 en cas d'échange de droits sociaux résultant d'une opération de fusion, scission ou d'apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés peut être reportée dans les conditions prévues au II de l'article 92 B » ; qu'aux termes du II de l'article 92 B du même code, alors en vigueur : « 1. À compter du 1<sup>er</sup> janvier 1992 ou du 1<sup>er</sup> janvier 1991 pour les apports de titres à une société passible de l'impôt sur les sociétés, l'imposition de la plus-value réalisée en cas d'échange de titres résultant d'une opéra-

tion d'offre publique, de fusion, de scission, d'absorption d'un fonds commun de placement par une société d'investissement à capital variable réalisée conformément à la réglementation en vigueur ou d'un apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés, peut être reportée au moment où s'opérera la cession ou le rachat des titres reçus lors de l'échange. (...) » ;

● Considérant, d'autre part, qu'aux termes de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales, dans sa rédaction alors applicable : « Ne peuvent être opposés à l'administration des impôts les actes qui dissimulent la portée véritable d'un contrat ou d'une convention à l'aide de clauses : (...) b) (...) qui déguisent soit une réalisation, soit un transfert de bénéfices ou de revenus (...) L'Administration est en droit de restituer son véritable caractère à l'opération litigieuse. En cas de désaccord sur les redressements notifiés sur le fondement du présent article, le litige est soumis, à la demande du contribuable, à l'avis du comité consultatif pour la répression des abus de droit. L'Administration peut également soumettre le litige à l'avis du comité dont les avis rendus font l'objet d'un rapport annuel. Si l'Administration ne s'est pas conformée à l'avis du comité, elle doit apporter la preuve du bien-fondé du redressement. » ; qu'il résulte de ces dispositions que l'Administration 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'éluider 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 ;

● Considérant que, lorsque l'Administration entend remettre en cause les conséquences fiscales d'une opération qui s'est traduite par un report d'imposition, au motif que les actes passés par le contribuable ne lui sont pas opposables, elle est fondée à se prévaloir des dispositions de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales ; qu'en effet, une telle opération, dont l'intérêt fiscal est de différer l'imposition, entre dans le champ d'application de cet article, dès lors qu'elle a nécessairement pour effet de 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 ; que, par suite, en jugeant que l'Administration ne pouvait faire usage des pouvoirs qu'elle tient de ces dispositions lorsqu'elle entend contester le fait, pour un contribuable de placer et de maintenir, sous le régime du report d'imposition prévu au 4 du I ter de l'article 160 du Code général des impôts, une plus-value réalisée à l'occasion d'un apport de droits sociaux, au motif qu'une telle demande ne déguise par elle-même ni une réalisation, ni un transfert de bénéfices ou de revenus au sens du b) de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales, la cour administrative d'appel de Nantes a commis une erreur de droit ; que son arrêt doit, dès lors, être annulé, sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens des pourvois principal et incident ;

● Considérant qu'il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de régler l'affaire au fond en application des dispositions de l'article L. 821-2 du Code de justice administrative ;

● Considérant que le placement en report 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 ; qu'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 le produit de ces cessions dans une activité économique ;

● Considérant qu'il résulte de l'instruction que, le 11 juin 1997, M<sup>me</sup> Ciavatta a fait apport à la SCI La Roseraie, créée le même jour, de 1 850 des 2 480 parts qu'elle détenait sur les 2500 parts composant le capital de la SARL « Le Drakkar », dont elle était la gérante et qui exploitait un bar-brasserie-restaurant ; que M<sup>me</sup> Ciavatta s'est ainsi trouvée détentrice de 99,96 % du capital de cette société civile et a réalisé une plus-value de 4 995 000 francs qu'elle a placée en report d'imposition ; que l'Administration a remis en cause, sur le fondement de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales, comme

procédant d'un abus de droit, le report de l'imposition de cette plus-value et appliqué les pénalités de 80 % prévues par les dispositions de l'article 1729 du Code général des impôts ;

● Considérant que le comité consultatif pour la répression des abus de droit ayant, dans sa séance du 20 juin 2003, émis l'avis que l'apport de parts de la SARL Drakkar à la société civile La Roseraie, qui les avait immédiatement revendues, avait eu pour seul but de reporter l'imposition de la plus-value réalisée lors de cet échange de titres, il appartenait à M<sup>me</sup> Ciavatta d'apporter la preuve que cette opération ne poursuivait pas un but exclusivement fiscal et notamment que l'apport de ses parts à la SCI La Roseraie avait été effectivement réinvesti par cette société dans le cadre de ses activités ; que si M<sup>me</sup> Ciavatta soutient que la création de la SCI La Roseraie a permis la réalisation d'investissements à caractère économique, il résulte de l'instruction que 15 % seulement des produits de la cession ont été réinvestis dans des prises de participations dans deux SARL exploitant des bars-restaurants ; que si 40 % des produits de cession ont été affectés à des avances en compte courant au profit de ces deux SARL, ces apports, en l'absence de preuve de ce qu'ils ont été employés au financement de travaux ou d'acquisition d'éléments d'actif de ces sociétés, ne peuvent pas être regardés comme des investissements dans une activité économique ; que le solde des produits de cession, placé en valeurs mobilières, doit être regardé comme ayant un caractère patrimonial ; qu'ainsi M<sup>me</sup> Ciavatta, qui ne peut, en tout état de cause, se prévaloir de la réponse ministérielle du 28 février 1983 à M. Bas et de la documentation administrative 7 S-3323 n° 38 du 1<sup>er</sup> octobre 1999 relatives à l'impôt de solidarité sur la fortune, n'établit pas que la SCI La Roseraie a effectivement réinvesti le produit des cessions dans une activité économique et n'est pas fondée à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Caen a rejeté ses demandes ;

(...)

## CONCLUSIONS

### 1. Contexte

1 – Jusqu'au 1<sup>er</sup> janvier 2000, les dispositions combinées du II de l'article 92 B et du 4 du I ter de l'article 160 du CGI ouvraient aux contribuables, en cas d'échange de titres résultant notamment d'un apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés (IS), le droit de demander le report, jusqu'au moment de la cession, du rachat, du remboursement ou de l'annulation des titres reçus lors de l'échange, de l'imposition de la plus-value réalisée à cette occasion.

Ce dispositif permettait à l'apporteur d'éviter d'avoir à acquitter l'imposition sur la plus-value alors même que, étant rémunéré par la remise de titres de la société bénéficiaire de l'apport, il ne percevait pas les liquidités correspondantes. L'objectif poursuivi par le législateur, en prévoyant cet avantage, était de faciliter les restructurations d'entreprises, et, par-là, de favoriser le maintien et le développement de l'activité économique.

Vous en avez déduit que revêtait un caractère frauduleux l'opération consistant, pour un contribuable, à apporter ses titres à une société qu'il contrôle, laquelle revend aussitôt ces titres, sans que les fonds obtenus en contrepartie, dont l'apporteur est réputé avoir ainsi indirectement la disposition, soient réinvestis dans une activité économique. Dans ces conditions, en effet, l'interposition de la société apparaît comme un montage ayant pour objet exclusif de faire bénéficier l'apporteur du report d'imposition, dans des conditions contraires à l'objectif poursuivi par le législateur.

C'est ce qu'exprime le motif de principe de trois décisions du 8 octobre 2010, *Bazire* (CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ss-sect., 8 oct. 2010, n° 301934, *M. Bazire* : *Dr. fisc.* 2010, n° 45, *comm.* 553, *concl.* L. Olléon, *note R. Poirier* ; *RJF* 12/2010, n° 1204), *M. et M<sup>me</sup> Bauchart* (CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ss-sect., 8 oct. 2010, n° 313139, *min. c/ M. et M<sup>me</sup> Bauchart* : *JurisData* n° 2010-018687 : *Dr. fisc.* 2010, n° 45, *comm.* 553, *concl.* L. Olléon,

note R. Poirier ; Dr. sociétés 2011, comm. 20, note J.-L. Pierre ; JCP E 2011, 1045 ; RFN 2010, comm. 100, note J.-J. Lubin ; RFN 2011, comm. 16, note H. Hovasse ; RJF 12/2010, n° 1205 ; BDCF 12/2010, n° 132, concl. L. Olléon ; BGFE 2011, n° 1, p. 12 et s., obs. J. Turot ; FR Lefebvre 44/2010, p. 21, note O. Fouquet, Apport-cession et apport d'entreprise individuelle en société ; RJF 12/2010, n° 1205 ; Dr. sociétés 2011, comm. 20, note J.-L. Pierre) et Cts Four (CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ss-sect., 8 oct. 2010, n° 321361, min. c/ Cts Four : JurisData n° 2010-018692 ; Dr. fisc. 2010, n° 45, comm. 553, concl. L. Olléon, note R. Poirier ; RJF 12/2010, n° 1206 ; RFN 2011, comm. 16, note H. Hovasse ; LPA 24 juin 2011, p. 11, note E. Tauzin) : « le placement en report 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 le produit de ces cessions dans une activité économique ».

Les deux affaires qui viennent d'être appelées vont vous permettre de préciser la portée de cette dernière condition, tenant au réinvestissement du produit des cessions dans une activité économique.

## 2. Examen des affaires

### A. - Sur l'affaire Moreau, M<sup>me</sup> Girault (n° 314579)

2 - M. Yves Moreau et M<sup>me</sup> Françoise Girault, qui étaient alors mariés, détenaient ensemble 1 235 actions de la société anonyme (SA) Assistance service, spécialisée dans le nettoyage industriel, soit 49,4 % du capital de cette société - le reste étant détenu par un autre couple, les époux Lefevre. Par acte du 10 septembre 1996, M. Moreau et M<sup>me</sup> Girault ont fait apport de 882 actions de la SA Assistance service à la société civile des 1 à 5, rue de Sévigné, qu'ils avaient créée en 1989 avec les époux Lefevre, et dont l'objet social, à l'origine exclusivement immobilier, venait d'être étendu, notamment, à la « prise de participation dans toutes sociétés ».

En contrepartie de cet apport, M. Moreau et M<sup>me</sup> Girault ont reçu 110 parts de la société civile. Celle-ci ayant opté pour l'IS, la plus-value réalisée à l'occasion de cette opération, évaluée à 1 403 950 F, soit 214 031 €, a été placée par les contribuables en report d'imposition, par application du 4 du 1<sup>er</sup> de l'article 160 du CGI.

L'Administration a toutefois constaté que, le 27 septembre 1996, soit une quinzaine de jours après l'apport, la société civile avait cédé à la société Aubnet, également spécialisée dans le nettoyage industriel, les actions de la SA Assistance service qui lui avaient été apportées par M. Moreau et M<sup>me</sup> Girault. Ces derniers ont, le même jour, cédé à la société Aubnet les 353 actions de la SA Assistance service dont ils demeuraient propriétaires. Estimant que ces circonstances caractérisaient, de la part de M. Moreau et M<sup>me</sup> Girault, un abus de droit, l'Administration a remis en cause, sur le fondement de l'article L. 64 du LPF, le report d'imposition de la plus-value d'échange des titres de la SA Assistance service dont ils avaient bénéficié. Le comité consultatif pour la répression des abus de droit (CCRAD) a donné un avis favorable à la mise en œuvre de cette procédure.

M. Moreau et M<sup>me</sup> Girault ont demandé en vain la décharge des suppléments d'imposition qui leur ont été réclamés, au titre de l'année 1996, en conséquence de ce redressement, au tribunal administratif de Châlons-en-Champagne puis à la cour administrative d'appel de Nancy. Ils se sont régulièrement pourvus en cassation

contre l'arrêt du 17 janvier 2008 par lequel cette cour a rejeté leur appel.

Vous écarterez sans difficulté la plupart des moyens qu'ils soulevent à l'appui de leur pourvoi.

Les requérants reprochent ainsi à l'arrêt attaqué d'être insuffisamment motivé, faute pour la cour d'avoir tenu compte des moyens par lesquels ils avaient fait valoir que la finalité non exclusivement fiscale de l'opération litigieuse ressortait notamment de la circonstance qu'ils avaient cédé directement à la société Aubnet, sans passer par l'intermédiaire de la société civile des 1 à 5, rue de Sévigné, un nombre significatif des actions de la SA Assistance service qu'ils détenaient, ainsi que de la circonstance qu'ils n'étaient pas les seuls associés de cette société civile. Mais la cour, qui n'avait pas à répondre à l'ensemble des arguments développés devant elle, a indiqué avec une précision suffisante les raisons pour lesquelles elle estimait que les requérants n'avaient pas apporté la preuve, qui leur incombait, de ce que l'opération litigieuse ne poursuivait pas un but exclusivement fiscal.

Il est ensuite soutenu que l'Administration ne pouvait recourir, s'agissant de remettre en cause le placement en report d'imposition d'une plus-value, à la procédure de répression des abus de droit prévue par l'article L. 64 du LPF et que, pour l'avoir admis, la cour a méconnu le champ d'application de la loi. Mais, par vos décisions du 8 octobre 2010 précitées, vous avez jugé que l'Administration pouvait se fonder, pour remettre en cause les conséquences fiscales d'une opération qui s'est traduite par un report d'imposition, sur les dispositions de l'article L. 64, au motif qu'« une telle opération, dont l'intérêt fiscal est de différer l'imposition, entre dans le champ d'application de cet article dès lors qu'elle a nécessairement pour effet de 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 ».

Les requérants reprochent également à la cour d'avoir commis une erreur de droit en s'abstenant de rechercher, conformément à votre jurisprudence, si les actes qui leur étaient reprochés n'avaient pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que, s'ils n'avaient pas passé ces actes, ils auraient normalement supportées, eu égard à leur situation ou à leurs activités réelles (V., pour le dernier état de votre jurisprudence sur ce point, CE, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ss-sect., 28 févr. 2007, n° 284566, min. c/ Croset et n° 284565, min. c/ Persicot : JurisData n° 2007-081088 ; Dr. fisc. 2007, n° 14, comm. 386, concl. L. Vallée, note O. Fouquet ; RJF, 5/2007, n° 599 ; BDCF 5/2007, p. 39 à 45, concl. L. Vallée). Mais il résulte de la simple lecture de l'arrêt attaqué qu'il n'en est rien, la cour ayant conclu l'examen auquel elle s'est livrée par l'affirmation selon laquelle les requérants ne rapportaient pas la preuve « que l'opération litigieuse avait un autre objet que celui d'atténuer ou d'éluder le paiement de [l'imposition sur] la plus-value qu'ils auraient normalement supportée s'ils n'avaient pas réalisé [l']apport » en cause à la société civile des 1 à 5, rue de Sévigné.

Le seul moyen qui doit retenir votre attention est celui tiré de ce que la cour a inexactement qualifié les faits de l'espèce en estimant que l'opération litigieuse revêtait un caractère abusif - étant rappelé que vous contrôlez évidemment en cassation la qualification d'abus de droit (CE, 8<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> ss-sect., 29 déc. 1995, n° 133251, Jomini : JurisData n° 1995-051726 ; Rec. CE 1995, p. 467 ; Dr. fisc. 1996 n° 21-22, comm. 685 ; RJF 2/1996, n° 231. - CE, 8<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> ss-sect., 21 avr. 1997, n° 144943, Avallé : Dr. fisc. 1997, n° 43, comm. 1129 ; RJF 6/1997, n° 598 ; BDCF 1/1997, n° 3. - CE, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ss-sect., 29 déc. 2000, n° 179647, M. Roesch : JurisData n° 2000-061425 ; Rec. CE 2000, p. 663 ; Dr. fisc. 2001, n° 15, comm. 337, concl. J. Courtial ; RJF 3/2001, n° 310 ; BDCF 3/2001, concl. J. Courtial).

Au cas d'espèce, l'exercice est rendu malaisé par la circonstance que ni la cour administrative d'appel, qui a statué avant l'intervention des décisions du 8 octobre 2010, ni les requérants, qui n'ont pas produit de mémoire depuis cette date, ne tiennent compte des critères que vous avez dégagés pour identifier les hypothèses dans lesquelles une opération d'apport-cession peut être remise en cause sur le terrain de l'abus de droit. Il vous faudra donc faire un certain effort d'interprétation tant de l'arrêt attaqué que des écritures des requérants pour passer le premier au crible de votre jurisprudence la plus récente et donner aux secondes une portée utile au regard de celle-ci.

Soulignons d'abord que, même si vos décisions du 8 octobre 2010 ne s'étendent guère sur ce point, il est bien évident que le comportement de la société interposée ne saurait être pris en compte pour établir l'existence d'un abus de droit, en cas d'apport-cession, s'il n'est pas établi que la responsabilité peut, en réalité, en être imputée au contribuable. Ceci suppose que ce dernier exerce sur la société en cause un contrôle propre à lui permettre de disposer à son gré des liquidités obtenues lors de la cession.

Au cas d'espèce, même si cela ne ressort pas avec certitude du dossier, il est vraisemblable que les époux Moreau-Girault, d'une part, et les époux Lefèvre, d'autre part, détenaient, dans la société civile des 1 à 5, rue de Sévigné, des droits équivalents et exerçaient sur celle-ci un contrôle conjoint. L'ensemble des circonstances de l'affaire démontre en tout cas que les deux couples agissaient, au moins à l'époque, de façon concertée au sein d'une société civile que les requérants qualifient eux-mêmes de « structure patrimoniale d'investissements commune à deux familles ». Vous pourrez considérer, dans ces conditions, que les époux Moreau-Girault avaient indirectement la disposition des liquidités issues de la cession des actions de la SA Assistance service.

Dès lors, cette cession était bien susceptible de caractériser un abus de droit, sauf à ce qu'il soit établi par les requérants, qui supportaient la charge de la preuve, que le produit en avait été réinvesti dans une activité économique. Devant les juges du fond, M. Moreau et M<sup>me</sup> Girault avaient fait valoir que le produit de la cession avait été réinvesti, sur une période allant de janvier 1997 à juin 1998, dans quatre opérations : l'acquisition des parts et le rachat des comptes courants d'associés de trois sociétés civiles immobilières détentrices, pour deux d'entre elles, d'un immeuble à usage commercial, et, pour la dernière, d'un immeuble à usage d'habitation, d'une part ; l'acquisition directe d'un immeuble à usage d'habitation, d'autre part.

Nous pensons que ces opérations ne peuvent être regardées comme des investissements dans une activité économique au sens de la jurisprudence issue de vos décisions du 8 octobre 2010. Comme nous vous l'avons dit, cette exigence de réinvestissement résulte d'une analyse de l'intention du législateur, qui, en instituant le report d'imposition, a entendu favoriser les restructurations d'entreprises et, par suite, le maintien et le développement de l'activité économique. Vous exigez donc que le produit de la cession soit réinjecté dans le circuit économique, car, pour le dire comme Pierre Fernoux dans son ouvrage de gestion fiscale du patrimoine, « on imagine mal que [le législateur] ait eu pour intention de permettre la création d'une sorte de tirelire qui thésauriserait les fonds recueillis » (*P. Fernoux, Gestion fiscale du patrimoine : Groupe Revue fiduciaire, 16<sup>e</sup> éd., 2011, p. 354*).

La notion d'investissement dans une activité économique s'oppose donc clairement, dans ce contexte, au placement à caractère patrimonial. Ceci résultait déjà, implicitement, de vos décisions du 8 octobre 2010, dont Olivier Fouquet avait pu déduire à l'époque (*O. Fouquet, Apport-cession et apport d'entreprise individuelle en société : FR Lefèvre 44/2010, n° 18*), qu'« un apport-cession qui est suivi non d'un réinvestissement économique, mais d'un emploi à objectif purement patrimonial, ne [pouvait] donner lieu à report, même si le produit de la cession de l'actif apporté demeure dans la

société et n'est pas appréhendé par l'apporteur ». Vous avez explicitement confirmé cette lecture par une décision du 3 février 2011, *M. et M<sup>me</sup> Conseil (CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ss-sect., 3 févr. 2011, n° 329839, min. c/M. et M<sup>me</sup> Conseil : JurisData n° 2011-009238 ; Dr. fisc. 2011, 27, comm. 417, note J.-L. Pierre, concl. L. Olléon ; JCP E 2011, 1363, note H. Hovasse ; RJF 4/2011, n° 471)*, par laquelle vous avez jugé, après avoir rappelé le motif de principe de vos décisions du 8 octobre 2010, qu'une avance en compte courant ne constituait pas un investissement dans une activité économique « en l'absence de circonstances particulières de nature à lui retirer son caractère patrimonial ».

Cette distinction entre gestion patrimoniale et activité économique n'est pas inusuelle dans la matière fiscale. On la rencontre par exemple dans votre jurisprudence sur la taxe professionnelle – encore que la gestion patrimoniale s'y oppose plutôt à l'activité professionnelle –, ou, comme le relevait Vincent Daumas dans sa chronique à la Revue de jurisprudence fiscale sur les décisions du 8 octobre 2010 (*V. Daumas, Abus de droit : derniers développements jurisprudentiels : RJF 1/2011, p. 5 à 15*), en matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA), lorsqu'il s'agit de déterminer le champ d'application de cette taxe. Or, dans ces deux matières, les textes et la jurisprudence véhiculent clairement l'idée que la location d'immeubles nus ne constitue pas, par elle-même, une activité économique.

Ainsi, il est de jurisprudence constante que cette activité purement civile ne constitue pas une activité professionnelle au sens de l'article 1447 du CGI, car, pour reprendre les termes utilisés par Laurent Vallée dans ses conclusions sur votre décision du 3 octobre 2003 (*CE, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ss-sect., 3 oct. 2003, n° 246855, SCI Caladoise : JurisData n° 2003-080432 ; Dr. fisc. 2004, n° 13, comm. 373, concl. L. Vallée ; RJF 12/2003, n° 1382 ; BDCF 12/2003, n° 154, concl. L. Vallée*), « il s'agit d'une pure activité de gestion patrimoniale ». Dans le même sens, notons-le au passage, la Cour de cassation juge que la location d'immeubles nus constitue la gestion d'un patrimoine privé et non l'exercice d'une profession, alors même que le propriétaire en retire l'essentiel de ses revenus, y consacre tout son temps, et recourt aux services d'un personnel salarié, et elle en déduit que les immeubles en question ne peuvent recevoir la qualification de biens professionnels pour l'application des règles relatives à l'impôt sur la fortune (*Cass. com., 12 déc. 1989, n° 88-14.579, M. Fayard : Dr. fisc. 1990, n° 12, comm. 627 ; RJF 2/1990, n° 219*).

De même, avant que les locations soient incluses de manière générale dans le champ d'application de la TVA, vous jugiez que les locations de locaux nus, même à usage industriel et commercial, constituaient des opérations civiles non assujetties, par nature, à cette taxe (*CE, 9<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> ss-sect., 16 nov. 1983, n° 36970 : RJF 1/1984, n° 29*). Et, pour être aujourd'hui incluses, en vertu de la loi, dans le champ d'application de la TVA, les locations nues n'en bénéficient pas moins d'une exonération qui se justifie par cette même considération.

Or, au cas d'espèce, nous vous l'avons dit, le produit de la cession des actions de la SA Assistance service a été réinvesti exclusivement dans des sociétés civiles immobilières et dans l'achat d'un immeuble. À aucun moment les requérants n'ont soutenu que ces immeubles auraient, par exemple, été destinés à la location meublée ou équipée, ou encore utilisés dans le cadre d'une activité commerciale de marchand de biens. La situation est, à cet égard, très différente de ce qu'elle était dans les affaires *Bazire* et *M. et M<sup>me</sup> Bauchart*, à propos desquelles vous avez regardé comme des investissements dans une activité économique, d'une part, l'acquisition de 67,5 % du capital d'une société à responsabilité limitée (SARL) exploitant un commerce de vins et spiritueux et l'apport en compte courant des liquidités nécessaires pour constituer le stock de ces produits, et, d'autre part, l'acquisition des titres de deux sociétés ayant pour objet la propriété et l'exploitation d'un hôtel-restaurant. Par contraste, nous pensons que, dans le cas qui vous est aujourd'hui soumis, l'emploi des fonds a

revêtu un caractère exclusivement patrimonial et que la condition de réinvestissement dans une activité économique issue de votre jurisprudence n'était, dès lors, pas remplie.

Nous vous invitons donc à juger que la cour administrative d'appel de Nancy n'a pas inexactement qualifié les faits de l'espèce en estimant être en présence d'un abus de droit et à rejeter en conséquence le pourvoi en cassation de M. Moreau et M<sup>me</sup> Girault, y compris leurs conclusions tendant au remboursement des frais exposés par eux et non compris dans les dépens.

## B. - Sur l'affaire Ciavatta (n° 316928)

3 - Nous pouvons en venir maintenant à la seconde affaire. M<sup>me</sup> Yvette Ciavatta était la gérante de la SARL Le Drakkar, qui exploitait un bar-brasserie-restaurant. Elle détenait 2 480 parts de cette société sur 2 500, ses deux fils se partageant les vingt parts restantes. Le 11 juin 1997, elle a fait apport de 1 850 de ses parts à la société civile La Roseraie, créée le même jour, en échange de droits sociaux représentant 99,96 % du capital de cette société (soit 5 180 000 F sur 5 182 000 F).

La société civile La Roseraie avait pour objet social l'acquisition et la gestion d'un portefeuille de valeurs mobilières et d'autres droits sociaux (notamment ceux de la société Le Drakkar), la prise de participations dans toutes sociétés et la gestion de la trésorerie des sociétés contrôlées. Comme elle avait opté pour l'IS, la plus-value réalisée à l'occasion de cette opération a pu être placée en report d'imposition en application des dispositions du 4 du 1<sup>er</sup> ter de l'article 160 du CGI.

À l'occasion d'un contrôle sur pièces, l'Administration a toutefois constaté que, dès le 1<sup>er</sup> juillet 1997, la société La Roseraie avait cédé 1 830 des 1 850 parts de la SARL Le Drakkar que M<sup>me</sup> Ciavatta lui avait apportées à la SA Neveu Distribution, pour un montant de 5 124 000 F (les 20 parts restantes ayant été cédées le 29 septembre 1999 pour la somme de 40 615 F). Elle a estimé que cette opération était constitutive d'un abus de droit et a remis en cause le bénéfice du report d'imposition. La position de l'Administration a été confirmée par un avis du CCRAD du 20 juin 2003.

M<sup>me</sup> Ciavatta a contesté les suppléments d'imposition qui lui ont été assignés, au titre de l'année 1997, devant le tribunal administratif de Caen, qui a rejeté sa demande par un jugement du 22 décembre 2005. Par un arrêt du 7 avril 2008, la cour administrative d'appel (CAA) de Nantes a partiellement fait droit à son appel en substituant la pénalité pour mauvaise foi à la pénalité pour abus de droit et en la déchargeant de la différence. La cour a en effet considéré que la procédure de répression des abus de droit prévue par l'article L. 64 du LPF ne pouvait être utilisée pour remettre en cause l'option pour le report d'imposition d'une plus-value. Mais elle a accueilli une demande de substitution de base légale et estimé, sur le fondement de la jurisprudence issue de votre décision de section du 27 septembre 2006 (CE, sect., 27 sept. 2006, n° 260050, Sté Janfin : *JurisData* n° 2006-081020 ; *Rec. CE* 2006, p. 401 ; *Dr. fisc.* 2006, n° 47, comm. 744, concl. L. Olléon ; *Procédures* 2006, comm. 284, note J.-L. Pierre ; *RJF* 12/2006, n° 1583 ; *BDCF* 12/2006, n° 156, concl. L. Olléon ; *Bull. Joly Sociétés* 2007, p. 104, § 12, note S. Reeb-Blanluet ; *BGFE* 2006, n° 12, p. 30 et s., obs. N. Chahid-Nourai. - O. Fouquet, *Fraude à la loi et abus de droit* : *Dr. fisc.* 2006, n° 47, étude 65. - Y. Bénard, *Dissuasion à l'anglaise* : la double clef de la fraude à la loi : *RJF* 2006, p. 1083 et s. - P. Dibout, *Répression des abus de droit en matière fiscale et principe de fraude à la loi* : *JCPE* 2006, 2820. - P. Collin, *Procédures fiscales*, in *L'année fiscale* : *Dr. fisc.* 2007, suppl. au n° 25, comm. 631), que le montage mis en place par M<sup>me</sup> Ciavatta revêtait un caractère frauduleux.

M<sup>me</sup> Ciavatta s'est régulièrement pourvue en cassation contre l'arrêt 7 avril 2008, en tant qu'il ne lui a pas entièrement donné satisfaction. Le ministre du budget, des comptes publics et de la fonction

publique a, quant à lui, présenté un pourvoi incident, par lequel il demande l'annulation totale de l'arrêt litigieux, au motif, pour l'essentiel, que la cour a estimé que l'article L. 64 du LPF était inapplicable en pareille hypothèse. Ce pourvoi incident n'est toutefois recevable qu'en tant qu'il est dirigé contre l'article 1<sup>er</sup> de l'arrêt litigieux, par lequel la cour a partiellement déchargé les pénalités infligées à M<sup>me</sup> Ciavatta ; pour le surplus, en effet, le ministre n'a pas intérêt à contester le dispositif de l'arrêt, quels qu'en soient les motifs.

Disons d'emblée que, en tout état de cause, vous ne pourrez qu'annuler dans son entier l'arrêt attaqué, pour un motif unique tenant à l'erreur de droit commise par la cour en jugeant que l'article L. 64 du LPF ne pouvait permettre la remise en cause du placement d'une plus-value en report d'imposition. Certes, ce moyen n'est articulé que par le ministre, mais, touchant au champ d'application de la loi, il est d'ordre public. Vous pourrez donc le relever d'office, sans qu'il soit besoin de procéder à la communication normalement requise par l'article R. 611-7 du Code de justice administrative, dans la mesure où la discussion sur ce point a d'ores et déjà eu lieu entre les parties, à l'initiative du ministre.

Réglant l'affaire au fond, vous serez saisis de la requête d'appel de M<sup>me</sup> Ciavatta, qui ne présente à juger qu'une seule question : celle de l'existence, en l'espèce, d'un abus de droit - étant précisé que, là encore, compte tenu de l'avis du CCRAD, la requérante supporte la charge de la preuve.

La réalité du contrôle de la société civile La Roseraie par M<sup>me</sup> Ciavatta ne souffre ici aucune discussion, puisque l'intéressée en détenait 99,96 % des parts. La seule question délicate consiste donc à savoir si le produit de la cession des parts de la SARL Le Drakkar a été ou non réinvesti dans une activité économique.

De prime abord, on peut éprouver davantage de doutes que dans l'affaire précédente. Il ressort en effet des pièces du dossier que, au début de l'année 1998, la société civile La Roseraie a racheté la quasi-totalité des parts de deux SARL, gérées chacune par l'un des fils de M<sup>me</sup> Ciavatta, pour des montants respectifs de 490 297 F et 248 400 F, et ayant pour objet l'exploitation de bars-restaurants. Par ailleurs, la société civile a consenti des avances en compte courant substantielles à ces deux sociétés, pour des montants respectifs de 466 908 F et 1 651 445 F. Pour le surplus, les sommes issues de la cession des parts de la SARL Le Drakkar ont été placées en valeurs mobilières.

Il n'est pas contesté que l'achat de valeurs mobilières de placement relève de la pure gestion patrimoniale. La requérante estime néanmoins que pour le surplus, soit à hauteur de 56 %, le produit de la cession a été réinvesti dans des activités économiques, à savoir l'activité de bar-restaurant des deux SARL gérées par ses fils. L'Administration considère, quant à elle, qu'il n'est pas possible de tenir compte des avances en compte courant, de sorte que ce n'est en réalité que 15 % du produit de la cession qui a été réinvesti dans des activités économiques.

À cet égard, le litige se présente dans des termes assez similaires à l'affaire *M. Conseil* jugée le 3 février dernier. Dans cette affaire, en effet, le produit de la cession avait été employé notamment à l'achat d'actions d'une société exploitant un supermarché, mais pour une somme représentant seulement 4 % de celui-ci. Une somme représentant près de 60 % du produit de la cession avait certes ensuite été versée à la société à titre d'avance en compte courant, mais vous avez jugé que « cet apport, en l'absence de circonstances particulières de nature à lui retirer son caractère patrimonial, ne constituait pas un investissement dans une activité économique ». On ne pouvait considérer, dans ces conditions, qu'une « part significative » du produit de la cession avait été réinvestie dans une telle activité.

La solution nous semble reposer sur l'idée selon laquelle l'avance en compte courant, qui confère seulement à celui qui la consent le caractère d'un créancier de la société, et dont le remboursement, sauf

convention contraire, peut être demandé à tout moment, présente de ce fait, en principe, le caractère d'un simple placement, et non d'un véritable investissement, alors même qu'elle serait consentie à une société exerçant une activité économique. Il ne pourrait en aller différemment, pensons-nous, que s'il était établi que l'avance, par exemple, fait l'objet, par voie conventionnelle, d'un blocage pour une durée significative, ou répond à un besoin de trésorerie tel qu'un prélèvement serait en réalité impossible – l'effet étant, dans les deux cas, de faire supporter au créancier les risques de l'investisseur.

Or, au cas d'espèce, la requérante se borne à faire valoir, sans d'ailleurs l'établir, et sans fournir aucune précision sur la situation financière exacte des sociétés bénéficiaires, que les avances litigieuses ont été affectées au financement de travaux d'aménagement, à l'acquisition des installations et matériels nécessaires à l'exploitation des sociétés ainsi qu'à l'achat du fonds de commerce de l'une d'entre elles. Dans ces conditions, il nous paraît difficile de constater l'existence des « circonstances particulières » qu'exige votre décision *M. Conseil* pour regarder comme un véritable investissement une avance en compte courant. Vous devrez donc considérer que le produit de la cession n'a été réinvesti dans une activité économique qu'à hauteur de 15 %, ce qui ne représente pas, à notre avis, une « part significative » de ce produit.

Vous pourrez donc, si vous nous avez suivi, rejeter l'appel de *M<sup>me</sup> Ciavatta*, remettre à sa charge les suppléments d'imposition en litige, en droits et en pénalités, et rejeter ses demandes tendant au remboursement des frais exposés par elle et non compris dans les dépens.

Tel est le sens de nos conclusions sur ces deux affaires.

Julien BOUCHER,  
rapporteur public

## NOTE

1 – Pour caractériser l'abus de droit en matière d'apport-cession, il faut que le contribuable appréhende effectivement le produit de la vente, soit directement (comme dans l'affaire *Four* par voie de réduction de capital), soit en continuant à en disposer à travers la société qu'il contrôle. Il n'en dispose plus si les fonds ont été réinvestis dans une activité économique conformément à l'objet social.

Le Conseil d'État a répondu à une bonne partie des questions posées par l'apport-cession, parfois dans l'incompréhension des praticiens et de la doctrine. Les arrêts du 24 août 2011 ci-dessus reproduits (*Moreau* et *Ciavatta*) sont venus préciser la jurisprudence. Nous savons aujourd'hui que :

- s'agissant de la nature des investissements : ils doivent avoir un caractère économique, ce qui n'est pas le cas d'un placement patrimonial. L'arrêt *Moreau* (n° 314579) indique que l'acquisition de parts de SCI et d'un immeuble n'a pas un caractère économique. Pas plus que des avances aux filiales de la société dont il n'est pas démontré qu'elles ont été employées pour les besoins de leur activité (arrêt *Ciavatta*) ;

- s'agissant du quantum des investissements : les sommes réinvesties doivent représenter une « part significative » du produit de la cession ;

- s'agissant de la réappropriation du produit de la vente par le contribuable : elle peut être directe. L'arrêt *Moreau* lui assimile un investissement patrimonial plutôt qu'économique ;

- s'agissant du contrôle de la société par l'apporteur, « propre à lui permettre de disposer à son gré des liquidités obtenues lors de la cession » (V. *supra* les conclusions du rapporteur public Julien Boucher), il n'a pas besoin d'être exclusif ; il peut être conjoint entre deux familles qui agissent de façon concertée (arrêt *Moreau*). À défaut de contrôle, l'apporteur ne doit plus être considéré avoir conservé la

libre disposition des liquidités obtenues lors de la cession (V. les conclusions du rapporteur public Julien Boucher ci-dessus reproduites) ;

- s'agissant du délai de réinvestissement : il doit intervenir dans un délai raisonnable, mais la société doit entreprendre sans tarder de réaliser son objet social. La jurisprudence est plus libérale que le CCRAD, qui exigeait un emploi « immédiat ou à bref délai ».

Deux questions principales restent en suspens :

- quelle sont les réinvestissements économiques possibles ? Les deux arrêts ci-dessus reproduits apportent des précisions à cet égard.

- l'abus de droit est-il applicable aux apports-cessions réalisés avec le mécanisme du sursis d'imposition ? Dans l'attente d'une décision du Conseil d'État en la matière, nous nous risquons à proposer des éléments de réponse.

## 1. La condition de réinvestissement dans une activité

2 – Cette condition permet de vérifier la non-appréhension des fonds par l'apporteur. – La finalité du mécanisme du report d'imposition est d'éviter qu'un contribuable soit immédiatement imposé sur le montant d'une plus-value alors qu'il n'a pas perçu le produit de la vente qui permettrait d'acquitter l'impôt.

L'exigence de « réinvestissement » dans les opérations d'apport-cession prend tout son sens au regard de la nécessité de s'assurer que le produit de la vente n'est plus à la disposition du contribuable, notamment sous forme liquide. La condition de réinvestissement n'est donc ni une construction prétorienne, ni une condition autonome de l'absence d'abus de droit. Elle est l'instrument qui permet de vérifier que le contribuable n'a pas appréhendé les fonds.

Le juge assimile le non-réinvestissement des fonds par la société à leur appréhension directe par le contribuable (V. R. *Mortier*, *L'apport-cession à la loupe* : *Dr. fisc.* 2011, n° 42-43, étude 564, n° 38). L'idée que l'apporteur continue à jouir du pouvoir de disposer des liquidités comme s'il avait procédé personnellement à la vente est exprimée par le rapporteur public Emmanuelle Cortot-Boucher dans ses conclusions dans l'affaire *Picoux* (CE, 3<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> ss-sect., 11 févr. 2011, n° 314950, M. et *M<sup>me</sup> Picoux* : *JurisData* n° 2011-009348 ; *Dr. fisc.* 2011, n° 27, comm. 417, note J.-L. Pierre ; *BDCF* 2011, n° 64). Dans cette affaire où le remploi d'une partie significative (57 %) du produit de cession dans une activité économique n'est intervenu qu'après six ans, le rapporteur public interpelle ainsi les juges du fond appelés à rejurer l'affaire : « Vous pourrez vous demander si le contribuable établit l'absence d'abus de droit lorsqu'il soutient qu'il n'a pas effectivement appréhendé le produit et que celui-ci est resté localisé dans une centrale de trésorerie. Nous ne le pensons pas, car, dans un tel cas de figure, il ne nous paraît pas possible de considérer que le montage aurait une finalité autre que fiscale : l'opération d'apport-cession s'analyse alors nécessairement comme ayant pour seul but d'éviter le paiement immédiat de l'imposition, puisque les liquidités appréhendées à l'issue de la cession ne font l'objet d'aucune utilisation » (en ce sens V. également, O. *Fouquet*, *Apport-cession et apport d'entreprise individuelle en société* : *FR Lefebvre* 44/2010, n° 18).

Par ailleurs, l'absence d'investissement des liquidités dans une activité souligne le défaut de substance de la société interposée, ce qui constitue un élément de preuve de ce que sa création est motivée par la poursuite d'un but exclusivement fiscal. Les actes constitutifs d'un abus de droit sont ceux grâce auxquels le contribuable élude ou atténue les charges fiscales qu'il aurait normalement supportées « eu égard à sa situation et à ses activités réelles ». C'est ainsi que le placement des fonds dans des instruments de trésorerie, ou dans des avances à une filiale non justifiées par l'activité de celle-ci, ou dans des valeurs mobilières de placement, s'apparente à la conservation de

sommes liquides par l'apporteur, comme s'il disposait du prix de la vente, et fait paraître l'interposition de la société artificielle.

L'exigence de réinvestissement effectif des liquidités, qui vise à placer le contribuable dans une situation différente de celle où il aurait appréhendé le produit de la vente et pu payer l'impôt, est convaincante au regard de l'objectif poursuivi. En revanche, les raisons d'exiger que ce réinvestissement doive s'effectuer dans le cadre d'une activité économique nous laissent perplexes.

**3 – Critique de la condition du caractère économique du réinvestissement.** – L'accent mis sur le caractère économique du réinvestissement figure à la première place dans les arrêts du 10 octobre 2010. Dans ses conclusions, le rapporteur public Laurent Olléon relevait le caractère essentiel de l'exercice par la société d'une activité économique en emploi du produit de la vente. Exigence reprise dans les décisions : c'est au vu du constat que « (...) le réinvestissement dans une activité économique s'est effectué (...) que les contribuables établissent (...) que les actes (...) ont été inspirés par un motif autre que celui d'éviter ou d'atténuer les charges fiscales (...) » (*Bauchart*) ; dès lors que « (...) le réinvestissement dans une activité économique est avéré (...), l'Administration ne peut être regardée comme établissant que [l'opération n'a pas] été inspirée par un motif autre que celui d'éviter ou d'atténuer les charges fiscales » (*Bazire*).

Le président Fouquet l'a souligné : « On peut tirer plusieurs conclusions des analyses du Conseil d'État (...) En premier lieu, le mécanisme du report poursuit un objectif économique qui doit être respecté » (*Reports d'imposition et abus de droit : le Conseil d'État prend position : FR Francis Lefebvre 44/10, Question d'actualité n° 18, n° 5*). C'est dès lors sans surprise que le Conseil d'État a confirmé dans l'affaire *Conseil* qu'un investissement patrimonial ne valait pas réinvestissement dans une activité économique.

La décision d'assortir la non-appropriation effective des fonds d'une condition tenant à leur emploi dans une activité économique a suscité la critique de la plupart des auteurs.

Ces auteurs reprochent au juge d'avoir inventé une condition non prévue par le législateur, qui n'a pas réservé le bénéfice du différé d'imposition aux sociétés exerçant une activité économique (*R. Mortier, L'apport-cession à la loupe, préc., n° 35*. – *L. Jaillais et O. de Saint-Chaffray, L'opération d'apport-cession, ite missa est : Option Finance n° 1097, 25 oct. 2010*).

Certes, les débats parlementaires sont peu éclairants. Mais ils sont tout aussi muets sur le lien entre le report d'imposition et la non-appréhension des liquidités nécessaires au paiement de l'impôt par le contribuable. Pourtant, le rapport fait au nom de la commission des finances de l'Assemblée nationale sur le projet de loi de finances pour 2000 prévoit que le mécanisme de différé d'imposition a été adopté « en raison de son intérêt pour l'économie » (*R. Poirier, Apports-cessions : absence d'abus de droit en cas de réinvestissement dans une activité économique, n° 15, note sous CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ss-sect., 8 oct. 2010, n° 313139, min. c/ M. et M<sup>me</sup> Bauchart, préc. ; CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ss-sect., 8 oct. 2010, n° 301934, M. Bazire, préc. et CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ss-sect., 8 oct. 2010, n° 321361, min. c/ Cts Four, préc.*). Nous avons compris de ce rapport que le législateur avait plus particulièrement voulu faciliter la restructuration du capital des entreprises exerçant une activité économique. Dans ces conditions, il nous paraissait conforme à l'objectif du législateur d'exiger de la société bénéficiaire de l'apport qu'elle emploie les fonds dans une activité économique ou en titres d'une entreprise qui exerce une telle activité. Dans ses conclusions sous l'arrêt *Moreau*, le rapporteur public précise aussi que « cette exigence de réinvestissement résulte d'une analyse de l'intention du législateur, qui, en instituant le report d'imposition, a entendu favoriser les restructurations d'entreprises et, par suite, favoriser le maintien et le développement de l'activité économique ».

Toutefois, certains auteurs font valoir à juste titre que le régime du report s'applique *stricto sensu* à l'ensemble des apports de titres, y compris de sociétés « non économiques » et que, si les débats parlementaires ont porté sur les apports, ils n'ont pas porté sur les cessions après apport (*Ch. Rontchevsky et J. Toultée, Apports avant cession : une jurisprudence qui pose question : FR Lefebvre 14/2011, p. 41*. – *R. Mortier, L'apport-cession à la loupe, préc., n° 35*). La référence à « l'économie » faite dans ce rapport parlementaire ne serait donc pas à prendre à la lettre, en tout cas ne justifierait pas que le Conseil d'État restreigne les réinvestissements non susceptibles d'encourir la critique aux seules activités économiques. Au demeurant, puisque le législateur n'a pas réservé le mécanisme du report d'imposition aux apports de titres de sociétés exerçant une activité économique, il ne serait pas juste de faire peser sur les modalités de emploi après cession des conditions autres que celles auxquelles était assorti le bénéfice du report.

En tout état de cause, si l'exercice de sa profession par le contribuable au sein de la société peut occasionnellement aider le juge à qualifier l'activité de la société d'économique, il ne s'agit pas d'une condition posée par la jurisprudence. L'intervention d'autres professionnels (les autres associés, des employés, etc.) au sein de la société ou de ses filiales devrait suffire.

**4 – Des investissements patrimoniaux auraient aussi permis de s'assurer de l'absence d'appréhension des fonds par le contribuable.** – D'autres investissements, de type patrimonial, auraient également permis de s'assurer que le montage ne place pas le contribuable dans une situation similaire à celle où il aurait disposé des liquidités lui permettant de payer l'impôt. Le réinvestissement dans un bien immobilier locatif, une marque ou un brevet, par exemple, rendrait le produit de la vente tout autant indisponible que s'il était investi dans un fonds de commerce ou des parts de société commerciale. Le contribuable n'en disposerait plus pour payer l'impôt.

Ce n'est pas l'avis du Conseil d'État, qui assimile le réinvestissement dans un actif patrimonial à une absence de réinvestissement, comme si la société avait conservé des liquidités en les gardant à la disposition du contribuable : « eu égard au (mode de) emploi du produit de la cession, ce produit pouvait être appréhendé par les contribuables » (arrêt *Moreau*).

Pourquoi ce besoin de emploi dans une « activité économique » plutôt que dans un autre actif, si le législateur n'a pas formellement posé cette condition ?

Nous ne croyons pas que le Conseil d'État a jamais considéré qu'une société dont l'objet est civil n'a pas d'activité par principe au regard de l'IS. Certaines sociétés civiles ont une activité plus développée (gestion d'un parc locatif) que d'autres (détenue d'une résidence secondaire), mais dans tous les cas l'« activité » d'une société n'est ni plus ni moins que la réalisation de son objet social.

L'Administration a déjà contesté qu'une société holding pure exerce une activité (notamment à propos du mécanisme de transfert des déficits de l'article 209, II du CGI en cas de fusion, *V. CAA Douai, 2<sup>e</sup> ch., 8 mars 2011, n° 09DA00967, SAS Numéricable : Dr. fisc. 2011, n° 37, comm. 503, concl. P. Minne, note R. Poirier*). Mais précisément, l'Administration n'avait pas soutenu dans les affaires *Bazire* et *Bauchart* que les sociétés civiles en cause qui fonctionnaient conformément à leur objet social n'exerçaient aucune activité. Le Conseil d'État a pris le soin de le souligner avant d'admettre que la détention de participations constitue bien une activité économique.

Par ailleurs, si les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés sont habituellement des sociétés commerciales, une société civile est en droit d'opter pour l'impôt sur les sociétés même si elle se limite à gérer ses placements.

Alors, peut-être le Conseil d'État a-t-il voulu étendre l'exigence de « substance économique » élaborée dans sa jurisprudence *Pléiade*.



(CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ss-sect., 18 févr. 2004, n° 247729, SA Pléiade : JurisData n° 2004-080518 ; Dr. fisc. 2004, n° 47, comm. 849 ; Dr. sociétés 2004, comm. 91 ; RJF 5/2004, n° 510 ; BDCF 5/2004, n° 65, concl. P. Collin ; BGFE 2004, n° 3, obs. N. Chahid-Nourai, p. 17 ; LPA 9 juill. 2004, p. 17, note J.-C. Parot ; Banque et Droit 2004, n° 95, obs. C. Acard, p. 65), et Sagal (CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ss-sect., 18 mai 2005, n° 267087, min. c/ Sté Sagal : JurisData n° 2005-080715 ; Dr. fisc. 2005, n° 44-45, comm. 726, concl. P. Collin ; RJF 8-9/2005, n° 910 ; RJF 12/2005, chron. Y. Bénard, p. 943 ; BDCF 8-9/2005, n° 110, concl. P. Collin ; BGFE 2005, n° 4, obs. N. Chahid-Nourai ; Rev. adm. 2005, n° 347 obs. O. Fouquet, p. 482), à la sphère des apports-cessions, en attendant systématiquement d'une société interposée qu'elle investisse à risque dès lors qu'elle est soumise à l'IS ? Ou a-t-il voulu dissuader le contribuable opportuniste d'assujettir la société à l'IS chaque fois qu'il n'entend pas modifier sa « situation et ses activités réelles » par rapport à celle où il aurait personnellement cédé les titres ou recouru à une société translucide ?

En raison des doutes qui pèsent sur la justification du caractère économique et non patrimonial du réinvestissement, on espère que

les magistrats retiendront une définition large capable d'embrasser la plupart des situations où, en présence d'un réinvestissement durable, le contribuable cesse de disposer de sommes liquides. Par exemple :

- dans l'affaire *Bauchart* : l'un des deux investissements, pris isolément, était patrimonial (achat d'une société ayant pour objet la propriété d'un hôtel-restaurant), mais il a pris une teinte économique dès lors qu'était simultanément achetée la société exploitante ;

- dans l'affaire *Moreau*, le Conseil d'État a ouvert la possibilité que des investissements, en apparence patrimoniaux (achat d'un immeuble) puissent être réalisés dans le cadre d'une activité économique (« eu égard à (...) la gestion du produit de cette cession (...) »).

5 – **Tableau récapitulatif.** – On peut résumer sous forme de tableau l'état actuel de la jurisprudence. En italiques, figurent les solutions qui semblent possibles et certaines interrogations qui demeurent.

	Absence d'abus de droit	Abus de droit
Remplir en titres de participation	Parts ou actions d'une société exploitant un commerce ( <i>Bazire</i> ), ou de deux sociétés ayant pour objet la propriété et l'exploitation d'un hôtel ( <i>Bauchart</i> ). Le Conseil d'État semble avoir admis que la simple gestion d'une participation sans immixtion dans la gestion est une activité économique, pour les besoins du report d'imposition. <i>Participations majoritaires ou minoritaires ?</i>	Part non significative du produit réinvesti dans des prises de participation : 4 % ( <i>Conseil</i> ) ; 15 % ( <i>Ciavatta</i> ). À comparer, pas d'abus de droit où le contribuable a réinvesti (en titres et avances) la totalité des fonds dans l'affaire <i>Bazire</i> et plus que la totalité du prix de cession dans l'affaire <i>Bauchart</i> . Prises de participation dans une société n'exerçant pas une activité économique ( <i>Conseil</i> ).
Remplir en valeurs de placement		Valeurs mobilières de placement ( <i>Ciavatta</i> )
Remplir en avances en compte courant	Avances aux filiales en vue de financer leur stock ( <i>Bazire</i> ) ou leur besoin de trésorerie, leurs travaux, etc. <i>Blocage de l'avance pour une durée significative ? (concl. J. Boucher sous Ciavatta)</i>	Avances aux filiales sans qu'il soit démontré qu'elles revêtaient un caractère non patrimonial ( <i>Conseil</i> ), en étant employées au financement des travaux ou d'acquisition d'éléments d'actif de ces filiales ( <i>Ciavatta</i> ).
Remplir en biens immobiliers	<i>Acquisition de biens immobiliers avec exercice d'une activité économique, telle la location meublée (concl. sous Ciavatta) ou équipée ou assortie de prestation de services, poursuivie par l'apporteur.</i>	Acquisition d'un immeuble à usage commercial, d'un immeuble à usage d'habitation, achat de parts de SCI, achat de comptes courants dans cette société, sans exercice d'une activité économique ( <i>Moreau</i> ), par exemple la location d'immeubles nus.
Délai de réinvestissement	Réinvestissements un à trois ans après l'apport ( <i>Bauchart, Bazire</i> ). Échec des démarches entreprises et report sur d'autres investissements (CAA Lyon, 2 <sup>e</sup> ch., 27 oct. 2009, n° 07LY02295, min. c/ Clairet).	Réinvestissement largement postérieur à la cession : 3 % 3 ans après la cession, et 57 % 6 ans après. Affaire <i>Picoux</i> renvoyée au fond. Il n'est pas soutenu que la société ait tenté de procéder à des investissements économiques ( <i>Conseil</i> ).
Emploi des titres après apport	Délai nécessaire qu'impliquait l'investissement eu égard à son importance et à sa nature ( <i>Bauchart</i> ) Donation huit ans après l'apport, non retenu à charge (CAA Nantes, 1 <sup>re</sup> ch., 18 déc. 2006, n° 05NT00486, <i>Bazire</i> et n° 05NT00650, <i>Simme-nauer</i> : RJF 5/2007, n° 598)	

## 2. Les apports-cessions réalisés avec le mécanisme du sursis d'imposition

6 – Le Conseil d'État n'a pas encore tranché la question et il est difficile d'anticiper la décision qu'il prendra. Du côté de la doctrine :

– les tenants, majoritaires, de la thèse de « l'automatisme du sursis » font valoir que l'absence de choix fiscal offert au contribuable est nécessairement exclusive de toute motivation fiscale. En opérant de façon automatique, l'article 150-0 B du CGI exonère le contribuable de tout soupçon d'objectif purement fiscal quel que soit l'emploi du produit de la vente par la société. L'abus de droit est privé de tout enjeu fiscal dès lors qu'aucune plus-value n'est constatée dans le régime du sursis ;

– les tenants de l'analyse de l'opération d'apport-cession dans son ensemble s'interrogent sur le point de savoir si le choix même d'une société soumise à l'IS comme bénéficiaire de l'apport, plutôt que d'une société non soumise à cet impôt, peut être critiqué (en ce sens, V. TA Cergy-Pontoise, 10<sup>e</sup> ch., 4 mai 2009, n° 06-2268, Nicolet : RJF 4/2010, n° 394). Bien entendu, ce n'est pas le choix de faire apport à une société soumise à l'IS, en soi, qui peut être incriminé. Le choix de la voie la plus favorable au plan fiscal ne constitue pas à lui seul un abus de droit (concl. O. Fouquet sous CE, 7<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> ss-sect., 21 mars 1986, n° 53002, SA Aurède : JurisData n° 1986-600581 ; Dr. fisc. 1986, n° 31, comm. 1432 ; RJF 5/1986, n° 470, p. 267. – CE, 3<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> ss-sect., 11 févr. 2011, n° 314950, M. et M<sup>me</sup> Picoux, préc.). Mais la recherche du différé d'imposition qui résulte du choix du régime fiscal de la société bénéficiaire peut contribuer à révéler les motivations exclusivement fiscales du contribuable « eu égard au caractère conjoint de l'apport, de la cession, du emploi et de la gestion du produit de cette cession » (pour reprendre les termes de l'arrêt Moreau).

Toutefois le choix de l'apport à une société soumise à l'IS peut résulter de considérations autres que le différé d'imposition : à caractère fiscal (modalités de détermination du bénéfice imposable de la société, impôt dû par l'associé plutôt que par la société ou l'inverse), financier (la holding peut disposer de capacités d'emprunt supé-

rieures à celles de ses associés. – V. en ce sens, CE, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ss-sect., 27 janv. 2011, n° 320313, M. et M<sup>me</sup> Bourdon : Dr. fisc. 2011, n° 15, comm. 304, concl. C. Legras, note O. Fouquet et C. Charpentier ; RJF 4/2011, n° 472), juridique (objet social, limitation de la responsabilité des associés aux apports s'il s'agit d'une société de capitaux, possibilité de recourir à l'emprunt par voie d'émission obligataire, etc.).

De façon générale, il serait curieux d'aboutir à des conséquences diamétralement opposées (liberté ou contrainte quant à l'appréhension des fonds, et la nature du réinvestissement) selon que l'apport a été réalisé avant ou après le 1<sup>er</sup> janvier 2000, alors que le remplacement des articles 92 B, II et 164, I par l'article 150-0 B est purement technique et ne modifie pas la finalité du différé d'imposition, qui est d'éviter qu'un contribuable soit immédiatement imposé sur le montant d'une plus-value alors qu'il n'a pas perçu le produit de la vente qui permettrait d'acquitter l'impôt.

Il est donc probable, malgré le caractère automatique du sursis, que le Conseil d'État continuera à juger abusive la situation où le contribuable appréhende effectivement et directement les liquidités comme s'il avait vendu lui-même les titres, et celle où la société conserve ses liquidités sans réaliser son objet social. A contrario, les interrogations restent fortes dans le cas où la société réinvestit dans un actif patrimonial conformément à son objet social. La réponse au traitement de l'apport-cession sous le mécanisme du sursis n'est peut-être pas uniforme.

Roland POIRIER,  
avocat associé,  
Brandford-Griffith & Associés

MORS-CLÉS : Apport-cession (Opération d') - Condition de réinvestissement - Précisions  
Abus de droit - Opération d'apport-cession - Condition de réinvestissement - Précisions  
Abus de droit - Champ d'application - Report ou sursis d'imposition - Opération d'apport-cession (Précisions sur la condition de réinvestissement)

JURISCLASSEUR : Procédures fiscales, Fasc. 376, E. Kornprobst

## Recouvrement

### 567 Contentieux des dégrèvements remis en cause par l'administration fiscale : suite mais pas fin...

Lorsque l'Administration décide de remettre en cause un dégrèvement accordé par erreur, elle est tenue d'informer le contribuable de sa volonté de maintenir l'imposition ayant fait l'objet d'un dégrèvement et d'émettre un nouvel avis de mise en recouvrement pour rétablir l'imposition.

CE, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ss-sect., 16 mars 2011, n° 333860, SAS Somadis, concl. C. Legras, note E. Meier et B. Aubert : JurisData n° 2011-004022  
Sera publié au recueil Lebon

(...)

**Sur la taxe sur les achats de viande au titre de la période du 1<sup>er</sup> janvier 2002 au 31 octobre 2003 :**

Sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens du pourvoi ;

● Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que la SAS Somadis, qui exploite un supermarché à Margon (Eure-et-Loir), après avoir déclaré conformément aux dispositions de l'article 302 bis ZD du Code

général des impôts alors en vigueur la valeur de ses achats et payé la taxe sur les achats de viande qu'elle estimait en conséquence devoir au titre de la période du 1<sup>er</sup> janvier 2002 au 31 octobre 2003, en a demandé la restitution par une réclamation du 19 décembre 2003 ; que l'Administration lui a accordé le dégrèvement des impositions en litige par une décision du 6 septembre 2004 ; qu'elle a adressé à la société le 7 décembre 2004 une lettre l'informant qu'elle envisageait d'annuler ce dégrèvement et que les taxes ne seraient pas remboursées, avant de rapporter la décision de dégrèvement et de rejeter la réclamation de la société par une décision du 24 mai 2005 ; que la société se pourvoit en cassation contre l'arrêt de la cour administrative d'appel de Nantes rejetant son appel tendant à l'annulation du jugement du 6 mai 2008 par lequel le tribunal administratif d'Orléans a rejeté sa demande tendant à la restitution de ces impositions ;

● Considérant que lorsque l'Administration, saisie d'une réclamation en ce sens, prononce le dégrèvement d'une imposition, sa décision a pour effet d'annuler le titre fondant le paiement de cette imposition, que ce titre résulte d'un acte de l'Administration ou, si les dispositions applicables le prévoient, d'une simple déclaration du redevable ; que la circonstance que les sommes