

Année universitaire 2008-2009
Epreuve de droit fiscal

Veillez commenter de manière groupée les documents ci-après

Article L. 64 du Livre des procédures fiscales (Extraits)

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'éluider 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.

(...)

CAA Nantes 18 décembre 2006 n° 05-650, 1^e ch., Simmenauer (Extraits)

Considérant que l'administration a assujéti M. et M^{me} Simmenauer à des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales au titre de l'année 1998 à raison de la remise en cause, fondée sur l'existence d'un abus de droit, du report de l'imposition des plus-values résultant de l'apport à la société civile d'investissement PSI des actions que M. Simmenauer et ses enfants mineurs détenaient dans les SA Cram, Jomage et Tofipar ;

(...)

Sur le bien-fondé des impositions :

Considérant, d'une part qu'aux termes de l'article 160, I ter-4 alors en vigueur du CGI : « (...) L'imposition de la plus-value réalisée à compter du 1^{er} janvier 1991 en cas d'échanges de droits sociaux résultant d'une opération (...) d'apports 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 de l'article 92 B alors en vigueur du même Code : « II. 1. A compter du 1^{er} janvier 1992 ou du 1^{er} 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'échanges de titres résultant (...) 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 (...) Le report est subordonné à la condition que le contribuable en fasse la demande et déclare le montant de la plus-value dans les conditions prévues à l'article 97. » ;

Considérant, d'autre part, qu'aux termes de l'article L 64 du LPF : « 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. » ; que l'administration ne peut faire usage des pouvoirs qu'elle tient de ces dispositions lorsqu'elle entend contester le fait, pour un contribuable, de solliciter le report d'imposition d'une plus-value déclarée dans les conditions prévues par l'article 160, I ter du CGI, dès lors qu'une telle demande, qui ne déguise, par elle-même, ni la réalisation, ni le transfert de bénéfices ou de revenus, n'entre pas dans les prévisions précitées du b de l'article L 64 du LPF ; que

l'administration n'était dès lors pas fondée à procéder aux rappels contestés sur la base de ces dispositions ;

Mais considérant que si un acte de droit privé opposable aux tiers est en principe opposable dans les mêmes conditions à l'administration tant qu'il n'a pas été déclaré nul par le juge judiciaire, il appartient à l'administration, lorsque se révèle une fraude commise en vue d'obtenir l'application de dispositions de droit public, d'y faire échec même dans le cas où cette fraude revêt la forme d'un acte de droit privé ; que ce principe peut conduire l'administration à ne pas tenir compte d'actes de droit privé opposable aux tiers ; que ce principe s'applique également en matière fiscale, dès lors que le litige n'entre pas dans le champ d'application des dispositions particulières de l'article L 64 du LPF, qui, lorsqu'elles sont applicables, font obligation à l'administration fiscale de suivre la procédure qu'elles prévoient ; qu'ainsi, hors du champ de ces dispositions, le service, qui peut toujours écarter comme ne lui étant pas opposables certains actes passés par le contribuable, dès lors qu'il établit que ces actes ont un caractère fictif, peut également se fonder sur le principe susrappelé pour écarter les actes qui, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, n'ont pu être inspirés par aucun motif autre que celui d'échapper 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 et à ses activités réelles ;

Considérant que le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie invoque, dans le dernier état de ses conclusions, le principe ci-dessus énoncé et demande que les impositions litigieuses soient maintenues sur le terrain de la fraude à la loi ;

Considérant que, par acte du 15 juillet 1998, M. Simmenauer a fait donation à chacune de ses filles mineures de 80 des actions qu'il détenait de la SA Cram ; que par acte du même jour M. Simmenauer a créé avec ces mêmes enfants la société civile de portefeuille PSI à laquelle il a fait apport, en contrepartie des parts de la société civile, de ses actions et de celles de ses enfants dans la société Cram, ainsi que des actions qu'il détenait dans les SA Jomage et Tofipar, ces sociétés exploitant en location-gérance des restaurants à l'enseigne Mac Donald's ; que la société civile PSI a opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés le 26 juillet 1998 ; que le 28 octobre 1998 la société PSI a cédé l'ensemble des actions qu'elle détenait des sociétés Cram, Jomage et Tofipar à la société Pomepi constituée entre la société Mac Donald's France et M. Simmenauer et dans laquelle celui-ci détient directement ou indirectement 49 % des parts ; que dans la déclaration de revenus souscrite au titre de l'année 1998 M. Simmenauer a demandé le report de l'imposition des plus-values, d'un montant total de 17 607 900 F, réalisées lors de l'apport des actions des SA Cram, Jomage et Tofipar à la société civile PSI ; que l'administration, par le redressement litigieux, a imposé ces plus-values, dont le montant n'a pas été contesté, dès l'année de leur réalisation ;

Considérant que l'administration, qui supporte la charge de la preuve du bien-fondé du redressement qui a été refusé, soutient que l'interposition de la société PSI dans l'opération de cession des titres des sociétés Cram, Jomage et Tofipar a eu pour seul objectif d'éviter l'impôt dû au titre de l'année 1998 sur les plus-values réalisées lors de la cession des titres, la société n'ayant été créée que dans ce but ; qu'elle fait valoir qu'avant même la constitution de la société PSI des négociations étaient en cours entre M. Simmenauer et la société Mac Donald's France en vue de l'acquisition par celle-ci des actions de M. Simmenauer dans les sociétés susmentionnées, que l'option de la société PSI pour l'impôt sur les sociétés n'est pas cohérente avec l'objectif affiché par le contribuable d'en faire une structure purement patrimoniale, et que la société PSI a pris en charge l'ensemble des frais engagés dans le cadre de l'opération de vente d'actions à la société Pomepi ;

Considérant que M. Simmenauer, qui ne conteste pas que des négociations étaient en cours avec la société Mac Donald's France et que PSI a pris en charge les honoraires de négociations, fait valoir que la création d'une structure unique permettait de concentrer le patrimoine familial et une gestion aisée alors que les enfants étaient encore mineurs ; que toutefois s'il soutient que l'option pour l'impôt sur les sociétés répondait à cet objectif patrimonial et pouvait comporter des avantages par rapport au statut fiscal de société de personnes, il se borne sur ce point à énoncer des considérations générales et théoriques ; qu'il ne peut utilement se prévaloir de la circonstance qu'il aurait méconnu les contrats de location-gérance conclus avec la société Mac Donald's France ; que les moyens tirés d'une donation intervenue en 1999 postérieurement aux actes contestés, de ce que les plus-values ont été régulièrement déclarées et que leur montant n'a pas été contesté sont inopérants ; que dans ces conditions, et compte tenu du court délai écoulé entre l'apport et la revente des actions par la société

PSI, et du fait que le contribuable a en réalité appréhendé au cours de la même année via cette société familiale qu'il contrôle entièrement le produit de la vente des actions, l'administration doit être regardée comme apportant la preuve de ce que la demande de report d'imposition des plus-values reposait sur une construction visant exclusivement à éluder ou à atténuer les charges fiscales que l'intéressé, s'il n'avait pas passé ces actes, aurait normalement supportées au titre de l'année 1998 eu égard à sa situation et à ses activités réelles ; qu'elle revêt, dès lors, le caractère d'une fraude à la loi ; qu'une telle substitution ne prive M. Simmenauer, qui ne peut sérieusement prétendre que sa demande de report d'imposition ne serait pas établie, d'aucune garantie, dans la mesure où la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires n'était pas compétente pour examiner un litige portant sur le bénéfice d'un report d'imposition prévu par les articles 160, I ter-4 et 92 B, II du CGI, en l'absence de désaccord sur le montant des plus-values ; qu'ainsi, il y a lieu de faire droit à la demande de substitution de base légale présentée par l'administration ; que le requérant n'est pas fondé, pour faire échec à cette substitution, à invoquer la doctrine administrative contenue dans la documentation de base 13 O-1412 n° II du 30 avril 1996, qui a trait à la procédure d'imposition ;

(...)

Décide : 1° Décharge ; 2° Réformation du jugement ; 3° Rejet du surplus des conclusions de la requête

Trib. Adm. Marseille, 4 février 2008, n° 05-915, 5^e ch., Harreau

Considérant qu'à l'issue d'un contrôle sur pièces de son dossier fiscal suite à la vérification de comptabilité de la SAS King Bridge, dont il était le principal associé, M. Edmond Harreau a fait l'objet de redressements en matière d'impôt sur le revenu au titre de l'année 2001, suivant la procédure de répression des abus de droit prévue par l'article L 64 du LPF, par suite de la taxation d'une plus-value de cession de droits sociaux résultant de la requalification d'un apport effectué par lui à la SAS King Bridge ;

Sur la régularité de la procédure de répression des abus de droit :

Considérant qu'il résulte des dispositions de l'article L 64 du LPF et de l'article 1729 du CGI que l'administration qui entend soumettre à l'impôt, assorti d'une pénalité spéciale de 80 %, une opération apparemment régulière qui lui échapperait normalement, peut se rendre inopposable l'acte juridique dont cette opération procède en établissant que cet acte ne pouvait avoir d'autre motif pour le contribuable que d'éluder ou de différer le paiement de l'impôt auquel il aurait été assujéti ; que, devant le juge de l'impôt, la charge de la preuve de l'inexistence d'un tel motif incombe à l'administration, en l'absence d'avis conforme du comité consultatif pour la répression des abus de droit ; que M. Harreau fait valoir, sans être contredit par l'administration, que les titres apportés à la SAS King Bridge devaient permettre à celle-ci, après vente desdits titres à la société Sohodis, de financer la réorientation de son activité ; que l'administration, qui ne conteste pas le bien-fondé de l'apport, en conteste les modalités et fait valoir à ce titre que M. Harreau a différé le paiement de l'impôt sur le revenu en apportant ses titres à la SAS King Bridge qui les a elle-même cédés à la société Sohodis, au lieu de les céder directement à la société Sohodis et de faire un apport en numéraire à la SAS King Bridge ; que, toutefois, ainsi que l'admet l'administration, l'apport en cause était justifié par des motifs économiques ; que, dès lors, la circonstance que l'apport aurait pu être réalisé en numéraire, après cession des titres à la société Sohodis, n'est pas de nature à faire regarder l'apport des titres comme constitutif d'un abus de droit au sens des dispositions susmentionnées ; qu'il y a lieu, dès lors, de prononcer la décharge demandée ;

Décide : Décharge.