

N° 440527
M. et Mme A R...

8^{ème} chambre jugeant seule

Séance du 20 octobre 2020
Lecture du 9 novembre 2020

CONCLUSIONS

M. Romain VICTOR, rapporteur public

1.- M. A R... est le gérant et l'associé, à hauteur de 80% des parts, de la SARL Menodis, qui exploite un supermarché à l'enseigne Super U à Bonne (Haute-Savoie), l'autre associé étant une la SASU Adis, dont il est le président et l'associé unique. En décembre 2014, il a fait apport de ses parts sociales de la société Menodis à la société anonyme de droit luxembourgeois ARB Invest, dont il détenait l'intégralité du capital social. A cette occasion, ses parts ont été évaluées à 7 290 000 €. M. A R... a reçu, en contrepartie, 66 300 actions nouvelles de la société ARB Invest d'une valeur nominale de 100 €, soit 6 630 000 €, ainsi qu'une soulte de 660 000 €, qui a été inscrite au crédit du compte courant d'associé ouvert au nom de l'intéressé dans les écritures de la société luxembourgeoise.

La plus-value d'échange réalisée à l'occasion de l'opération d'apport a été placée, soulte comprise sous le régime du report d'imposition prévu par les dispositions de l'article 150-0 B *ter* du CGI, issues de l'article 18 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, qui a créé un mécanisme de report d'imposition obligatoire des plus-values réalisées lors de certaines opérations d'apport de titres ou droits mentionnés à l'article 150-0 A du CGI, lorsqu'elles sont réalisées à compter du 14 novembre 2012. Il est rappelé qu'en cas d'échange avec soulte, l'article 150-0 B *ter* limite l'application du report d'imposition aux opérations pour lesquelles le montant de la soulte reçue par le contribuable n'excède pas 10% de la valeur nominale des titres reçus et que, dans le cas contraire, la totalité de la plus-value est immédiatement imposable. En l'occurrence, vous aurez noté que la soulte versée à M. A R... s'est élevée à (10% de la valeur nominale des titres - 3000 €), respectant donc ce seuil.

Dans la foulée d'une vérification de comptabilité de la société Menodis, l'administration fiscale a procédé à un contrôle sur pièces de la déclaration de revenus souscrite par M. et Mme A R... au titre de l'année 2014. Elle a constaté que les contribuables avaient souscrit une déclaration des plus-values en report d'imposition modèle 2074 afférente à cet apport de titres, faisant apparaître une plus-value de 2 538 330 €, placée sous le régime du report d'imposition de l'article 150-0 B *ter*. A l'issue du contrôle, l'administration les a informés qu'elle entendait imposer au titre de l'année 2014 la soulte perçue à l'occasion de l'opération d'apport des titres à la société ARB Invest, dans le cadre de la procédure de répression des abus de droit prévue à l'article L. 64 du LPF, en faisant valoir que le procédé

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

consistant, sous couvert d'une opération d'échange de droits sociaux avec soulte, à appréhender des liquidités en franchise d'impôt était prohibé.

Saisi à la demande des contribuables, le comité de l'abus de droit fiscal a commencé par rappeler que l'octroi d'une soulte à l'occasion d'une opération d'apport de titres en société placée sous le régime de l'article 150-0 B ter devait s'inscrire dans le respect du but fixé par le législateur et que cet but, qui est de favoriser les opérations de restructuration d'entreprises, en vue de favoriser le développement de celles-ci, n'est pas respecté si l'octroi de la soulte est en réalité uniquement motivé par la volonté de l'apporteur des titres d'appréhender en franchise immédiate d'impôt des liquidités détenues par la société dont les titres sont apportés et faisant ainsi l'objet d'un désinvestissement faute qu'il soit justifié que la société bénéficiaire de l'apport avait, afin de permettre le dénouement de l'opération, un intérêt économique au versement de cette soulte, alors que, lorsque cette soulte est ainsi financée, elle prive cette société de la possibilité de disposer de ressources nécessairement prises en compte lors de la détermination de la valeur des titres apportés.

Et en l'espèce, le comité a jugé :

- que M. A R... devait être regardé comme ayant bénéficié de la mise à disposition de la soulte litigieuse par inscription au crédit de son compte courant d'associé dans les livres de la SA ARB Invest, peu important qu'il n'ait pas demandé le remboursement de tout ou partie de cette somme ;
- qu'aucune justification probante de l'intérêt économique pour la société bénéficiaire de l'apport de prévoir le versement d'une soulte n'était apportée, alors que l'opération d'apport était effectuée entre des sociétés intégralement détenues par le même associé unique ;
- que l'intéressé était le principal initiateur et bénéficiaire des actes qu'elle a regardés comme constitutifs d'un abus de droit.

En conséquence de cette rectification, M. et Mme A R... ont été assujettis à des compléments d'impôt sur le revenu et de contributions sociales, assortis de la majoration de 80% pour abus de droit, pour un montant total d'environ 720 000 €.

Après rejet de leur réclamation, les époux ont saisi le tribunal administratif de Grenoble d'un contentieux d'assiette par une requête du 13 février 2020.

2.- Parallèlement, les intéressés vous ont saisi le 12 mai 2020 d'un recours tendant à l'annulation pour excès de pouvoir du paragraphe n° 170 qui est l'ultime paragraphe des commentaires administratifs publiés le 4 mars 2016 au BOFIP-Impôts sous la référence BOI-RPPM-PVBMI-30-10-60, et qui ont été en vigueur jusqu'au 20 décembre 2019.

Alors que le paragraphe n° 160 rappelle que, lorsque la condition relative à l'importance de la soulte est remplie, la plus-value constatée est placée en report, y compris à hauteur du montant de la soulte, le paragraphe n° 170 énonce que : *« Toutefois, l'administration a toujours la possibilité, dans le cadre de la procédure de l'abus de droit fiscal, prévue à l'article L. 64 du LPF, notamment d'imposer la soulte reçue, s'il s'avère que cette opération ne présente pas d'intérêt économique pour la société bénéficiaire de l'apport,*

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

et est uniquement motivée par la volonté de l'apporteur d'appréhender une somme d'argent en franchise immédiate d'impôt et d'échapper ainsi notamment à l'imposition de distributions du fait de ce désinvestissement ».

Nous précisons que l'article 32 de la loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016 de finances rectificative pour 2016 a introduit, pour les opérations d'apport intervenues à compter du 1^{er} janvier 2017, une règle d'imposition immédiate du montant des plus-values d'apport à concurrence du montant des soultes. Les commentaires administratifs, désormais repris au BOI-RPPM-PVBMI-30-10-60-10, rappellent toutefois, dans une « *Remarque* » figurant sous le paragraphe n° 160, que l'interprétation antérieure, applicable aux opérations réalisées antérieurement au 1^{er} janvier 2017, est maintenue.

3.- Contrairement à ce que soutient le ministre, la requête est recevable.

L'intérêt à agir ne fait aucun doute.

Le recours, introduit le 12 mai 2020, n'est pas tardif au regard de votre décision de Section *Sté Hasbro* (13 mars 2020, *Sté Hasbro European Trading BV*, n° 435634, à publier au rec., RJF 2020 n° 487, concl. K. Ciavaldini C487, Dr. Fisc. 2020 n° 13 act. 105 et n° 15-16 c. 225 note S. Rudeaux), sans compter la prorogation des délais pour cause de Covid.

Les commentaires attaqués sont susceptibles d'un recours au regard de votre arrêt *Gisti* (Section, 12 juin 2020, n° 418142, à publier au rec.). S'ils ne font qu'envisager une éventualité, celle du recours à la procédure de l'abus de droit fiscal dans certains cas, ils doivent néanmoins être regardés comme présentant un caractère impératif et prescrivait aux agents de la DGFIP de mettre en œuvre la procédure de l'article L. 64 du LPF « *s'il s'avère que cette opération ne présente pas d'intérêt économique pour la société bénéficiaire de l'apport, et est uniquement motivée par la volonté de l'apporteur d'appréhender une somme d'argent en franchise immédiate d'impôt et d'échapper ainsi notamment à l'imposition de distributions du fait de ce désinvestissement* ».

4.- Vous pourrez donc statuer sur le fond de la requête qui comporte deux moyens, le premier, soulevé à titre principal, tiré de ce que l'instruction méconnaît les dispositions de la directive 2009/133/CE du 19 octobre 2009 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'Etats membres différents, le second, invoqué à titre subsidiaire, tiré de ce que les énonciations critiquées seraient entachées d'incompétence, en tant qu'elles ajouteraient à la loi.

D'emblée, il faut rappeler que, par votre arrêt *Bourgeois* du 12 juillet 2017 (8^{ème} et 3^{ème} chr, n° 401997, T. pp. 429-537-552, à nos concl.), saisis d'un recours en excès de pouvoir dirigé contre le même paragraphe de la même instruction, vous avez jugé qu'il ne résultait pas des dispositions de l'article 150-0 B ter, en l'absence de toute mention explicite en ce sens, que le législateur ait entendu exclure la possibilité pour l'administration fiscale de faire application aux opérations d'apport entrant dans leurs prévisions, notamment aux opérations d'apports avec soulte lorsque le montant de celle-ci est inférieure à 10 % de la

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

valeur nominale des titres reçus, de la procédure d'abus de droit prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales lorsque les conditions de mise en œuvre de cette procédure sont réunies et que les commentaires administratifs pouvaient donc rappeler la possibilité pour l'administration de recourir à cette procédure pour restituer leur véritable caractère de distributions aux versements de soultes réalisés, à l'occasion d'apports placés sous le régime de report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter, au bénéfice d'une application littérale de ces dispositions allant à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur, dans le seul but de percevoir ces sommes en franchise d'imposition.

Vous pourrez donc réitérer la solution de votre arrêt *Bourgeois* qui n'est revêtu que d'une autorité relative, pour écarter le moyen invoqué à titre subsidiaire.

Reste la critique soulevée à titre principal (et qui dans notre esprit doit de toute façon être tranchée en second) tirée de ce que le paragraphe n° 170 des commentaires attaqués serait illégal en tant qu'il réitérerait des dispositions de la loi elles-mêmes incompatibles avec la directive fusions, en ce que cet acte ferait obstacle à ce qu'un Etat membre puisse limiter, par le jeu d'une disposition anti-abus, la règle qu'elle pose d'une non-taxation immédiate des plus-values d'apport.

Il est vrai que l'article 8 de la directive prévoit, à son paragraphe 1, sous certaines conditions fixées aux paragraphes suivants, que « *L'attribution, à l'occasion d'une fusion, d'une scission ou d'un échange d'actions, de titres représentatifs du capital social de la société bénéficiaire ou acquérante à un associé de la société apporteuse ou acquise, en échange de titres représentatifs du capital social de cette dernière société, ne doit, par elle-même, entraîner aucune imposition sur le revenu, les bénéfices ou les plus-values de cet associé* ».

Toutefois, conformément au considérant 13 de la directive, qui retient qu'il convient « *de prévoir la faculté, pour les États membres, de refuser le bénéfice de l'application de la présente directive lorsque l'opération de fusion, de scission, de scission partielle, d'apport d'actifs, d'échange d'actions (...) a pour objectif la fraude ou l'évasion fiscales* », l'article 15, paragraphe 1, sous a) dispose qu'un « *État membre peut refuser d'appliquer tout ou partie des dispositions des articles 4 à 14 ou d'en retirer le bénéfice lorsqu'une des opérations visées à l'article 1er (...) a comme objectif principal ou comme un de ses objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales ; le fait que l'opération n'est pas effectuée pour des motifs économiques valables, tels que la restructuration ou la rationalisation des activités des sociétés participant à l'opération, peut constituer une présomption que cette opération a comme objectif principal ou comme un de ses objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales* ».

La doctrine attaquée ne dit pas autre chose.

Nous observons au surplus que, même en l'absence d'article 15 dans la directive, la doctrine attaquée ne serait pas pour autant incompatible avec la directive fusions eu égard au principe général du droit de l'Union selon lequel les justiciables ne sauraient frauduleusement ou abusivement se prévaloir des normes du droit de l'Union.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Et la CJUE a eu l'occasion de juger qu'une opération de fusion qui ne viserait qu'à atteindre un but purement fiscal ne saurait constituer un motif économique valable (CJUE, 5^{ème} ch., 10 nov. 2011, *Foggia SGPS SA*, aff. C-126/10 ; CJCE, 17 juil. 1997, *Leur-Bloem*, C-28/95, point 47).

Le moyen peut donc être aisément écarté.

EPCMNC au rejet.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.