

**COUR ADMINISTRATIVE D'APPEL
DE PARIS**

N° 17PA00747

M. C

M. Frydman
Président

Mme Poupineau
Rapporteur

M. Lemaire
Rapporteur public

Audience du 10 décembre 2018
Lecture du 20 décembre 2018

19-01-03-03

R

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

La Cour administrative d'appel de Paris

(2^{ème}, 5^{ème} et 9^{ème} chambres réunies)

Vu la procédure suivante :

Procédure contentieuse antérieure :

M. C a demandé au Tribunal administratif de Paris de prononcer la réduction de la cotisation supplémentaire d'impôt sur le revenu à laquelle son foyer fiscal a été assujéti au titre de l'année 2010, ainsi que des intérêts de retard et de la pénalité correspondants.

Par un jugement n° 1516621 du 4 janvier 2017, le Tribunal administratif de Paris a rejeté sa demande.

Procédure devant la Cour :

Par une requête, enregistrée le 28 février 2017, et un mémoire, enregistré le 12 octobre 2017, M. C, représenté par Me Delrieu, demande à la Cour :

1°) d'annuler le jugement n° 1516621 du Tribunal administratif de Paris en date du 4 janvier 2017 ;

2°) de prononcer la réduction de la cotisation supplémentaire d'impôt sur le revenu à laquelle son foyer fiscal a été assujéti au titre de l'année 2010, ainsi que des intérêts de retard et de la pénalité correspondants ;

3°) de mettre à la charge de l'État la somme de 10 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Il soutient que :

- l'application littérale de l'instruction référencée 5 C-1-07 publiée au BOI n° 10 du 22 janvier 2007, dont il s'est prévalu sur le fondement de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales, n'est pas constitutive d'un abus de droit ;

- les conditions de l'abus de droit par fraude, mentionnées à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, ne sont en tout état de cause pas réunies ; en particulier, ses agissements n'étaient pas contraires aux objectifs poursuivis par les auteurs de l'instruction et ne poursuivaient pas un but exclusivement fiscal.

Par des mémoires en défense, enregistrés les 12 septembre et 19 octobre 2017, le ministre de l'action et des comptes publics conclut au rejet de la requête.

Il soutient que les moyens soulevés par M. C ne sont pas fondés.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code de justice administrative.

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

Ont été entendus au cours de l'audience publique :

- le rapport de Mme Poupineau,
- les conclusions de M. Lemaire, rapporteur public,
- et les observations de Me Delrieu, avocat de M. C.

Considérant ce qui suit :

1. M. et Mme C ont, à l'issue d'un contrôle sur pièces de leur dossier fiscal, été assujettis, selon la procédure de répression des abus de droit prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, à une cotisation supplémentaire d'impôt sur le revenu au titre de l'année 2010, assortie des intérêts de retard et d'une pénalité de 80 % pour abus de droit sur le fondement des dispositions du b) de l'article 1729 du code général des impôts. M. C relève appel du jugement en date du 4 janvier 2017 par lequel le Tribunal administratif de Paris a rejeté sa demande tendant à la réduction de ce supplément d'impôt, ainsi que de ces intérêts et de cette pénalité.

2. D'une part, aux termes de l'article 150-0 D *bis* du code général des impôts, en vigueur lors de l'année d'imposition en litige : « *I.-1. Les gains nets mentionnés au 1 de l'article 150-0 D et déterminés dans les conditions du même article retirés des cessions à titre onéreux d'actions, de parts de sociétés (...) sont réduits d'un abattement d'un tiers pour chaque année de détention au-delà de la cinquième (...)* ». Aux termes de l'article 150-0 D *ter* du même code, dans sa rédaction applicable à l'année d'imposition en litige : « *I. - L'abattement prévu à l'article 150-0 D bis s'applique dans les mêmes conditions (...) aux gains nets réalisés lors de la cession à titre onéreux d'actions, de parts ou de droits démembrés portant sur ces actions ou parts (...) si les conditions suivantes sont remplies : / (...) / 2° le cédant doit : / (...) / c) cesser toute fonction dans la société dont les titres ou droits sont cédés et faire valoir ses droits à la retraite dans les deux années suivant ou précédant la cession ; / (...) / 4° En cas de cession des titres ou droits à une entreprise, le cédant ne doit pas détenir, directement ou indirectement, de droits de vote ou de droits dans les bénéfices sociaux de l'entreprise cessionnaire. / (...) / IV. En cas de non-respect de la condition prévue au 4° du I à un moment quelconque au cours des trois années suivant la cession des titres ou droits, l'abattement prévu au même I est remis en cause au titre de l'année au cours de laquelle la condition précitée cesse d'être remplie. (...)* ».

3. D'autre part, aux termes de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales : « *Afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles. / (...)* ». Aux termes de l'article L. 80 A du même livre, dans sa rédaction applicable à l'année d'imposition en litige : « *Il ne sera procédé à aucun rehaussement d'impositions antérieures si la cause du rehaussement poursuivi par l'administration est un différend sur l'interprétation par le redevable de bonne foi du texte fiscal et s'il est démontré que l'interprétation sur laquelle est fondée la première décision a été, à l'époque, formellement admise par l'administration. / Lorsque le redevable a appliqué un texte fiscal selon l'interprétation que l'administration avait fait connaître par ses instructions ou circulaires publiées et qu'elle n'avait pas rapportée à la date des opérations en cause, elle ne peut poursuivre aucun rehaussement en soutenant une interprétation différente. Sont également opposables à l'administration, dans les mêmes conditions, les instructions ou circulaires publiées relatives au recouvrement de l'impôt et aux pénalités fiscales.* ».

4. Il résulte de l'instruction que M. C a acquis, le 17 mars 2010, 50 000 actions de la société SA Balmain et qu'il a revendu le 25 mai suivant 4 000 de ces actions, pour leur prix d'acquisition, à la société civile immobilière (SCI) Steniso, détenue par les sociétés Sapafang et Bern Finances, elles-mêmes détenues par M. E. Prenant sa retraite, M. C a, le 26 mai 2010, cédé l'intégralité des parts de la société Marie-Clémence, dont il était l'unique associé et le dirigeant, à la société Balmain. Il a réalisé, au titre de cette dernière cession, une plus-value d'un montant de 4 972 560 euros, sur laquelle il a appliqué un abattement de 100 %, sur le fondement des dispositions précitées de l'article 150-0 D *bis* du code général des impôts. Par ailleurs, par acte du 8 juillet 2010, la SCI Steniso a acquis 49 300 actions supplémentaires de la société Balmain au prix de 739 500 euros. Le 5 juin 2013, soit 36 mois et dix jours après la cession des 4 000 titres Balmain à la SCI Steniso, M. et Mme C ont acquis, pour un montant de trois euros, la totalité des parts de cette SCI, dont M. C a concomitamment été nommé gérant. Le service a remis en cause l'application par le contribuable de l'abattement de 100 % et taxé la plus-value de cession des titres de la société Marie-Clémence en recourant à la procédure de répression des abus de droit prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales au motif que M. C avait, en cédant 4 000 actions de la société Balmain à la SCI Steniso, volontairement ramené sa participation dans le capital de la société Balmain à moins de 1 % dans le seul but de se placer dans les prévisions de l'instruction référencée 5 C-1-07 publiée au BOI n° 10 du 22 janvier 2007, qui prévoyait alors, en son paragraphe 165, que, par dérogation à la loi fiscale, « *il est admis que le cédant personne physique (...) puisse détenir seul, directement ou indirectement, au maximum 1 % des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux de la société cessionnaire. / (...) / Le pourcentage maximum de 1 % s'apprécie à la date de la cession des titres et pendant les trois années (36 mois) qui suivent la cession des titres ou droits* ».

5. En premier lieu, M. C, qui se prévaut de l'avis n° 192539 du Conseil d'Etat en date du 8 avril 1998, *Société de distribution de chaleur de Meudon et Orléans (SDMO)*, soutient que, dès lors que sa situation entrerait dans les prévisions de l'instruction précitée du 22 janvier 2007, l'administration ne pouvait faire échec à la garantie qu'il tenait de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales en recourant à la procédure de répression des abus de droit prévue à l'article L. 64 du même livre. Toutefois, les dispositions de l'article L. 64, dans leur rédaction issue de la loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008, permettent à l'administration de mettre en œuvre cette procédure lorsqu'un contribuable a recherché, sans autre motif que celui d'éviter le paiement de l'impôt dont il était normalement redevable, le bénéfice d'une application littérale de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs. Il ressort des travaux parlementaires préparatoires à l'adoption de l'article 35 de cette loi, qui a introduit le terme « décisions » à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, et notamment du rapport fait au nom de la commission des finances, de l'économie générale et du plan de l'Assemblée nationale par M. A, député, qui mentionne que ce terme désigne « en particulier les décisions ministérielles ayant une portée générale », que le législateur a ainsi entendu notamment viser les instructions ou circulaires de l'administration fiscale comportant des dispositions impératives opposables à celle-ci sur le fondement de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales.

6. Le paragraphe 165 de l'instruction référencée 5 C-1-07 du 22 janvier 2007, qui permettait au cédant détenant au maximum 1 % du capital de la société cessionnaire

d'appliquer sur la plus-value réalisée l'abattement alors prévu à l'article 150-0 D *bis* du code général des impôts, dérogeait aux dispositions du I de l'article 150-0 D *ter* du même code, qui conditionnaient le bénéfice de cet abattement à l'absence de détention directe ou indirecte, par le cédant, de tout droit de vote ou de tout droit dans les bénéfices sociaux de l'entreprise cessionnaire. Dans cette mesure, l'instruction précitée du 22 janvier 2007 comporte des dispositions impératives et constitue, dès lors, une décision au sens et pour l'application des dispositions précitées de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

7. En deuxième lieu, il résulte de l'instruction, ainsi qu'il a été dit au point 4, que, la veille de l'opération de cession des titres de la société Marie-Clémence à la société Balmain, M. C a cédé 4 000 actions de la société cessionnaire sur les 50 000 actions qu'il détenait alors à la SCI Steniso. Le requérant fait valoir que cette cession était motivée par des considérations économiques, dès lors qu'elle devait permettre de gratifier M. E pour sa participation déterminante aux négociations menées entre les mois de juillet 2009 et mai 2010 avec le groupe Balmain en vue de la cession des titres de la société Marie-Clémence. Toutefois, outre que la réalité de la décision de M. C de procéder à une telle gratification n'est pas établie par la seule production d'une convention prévoyant celle-ci, signée le 17 décembre 2015, soit postérieurement à la saisine des premiers juges, il est constant que les actions de la société Balmain ont été cédées non pas à M. E, mais à la SCI Steniso. Or, il résulte de l'instruction que cette SCI a été acquise le 25 mai 2010 au prix de trois euros par les sociétés civiles Sapafang et Bern Finances, elles-mêmes détenues par M. E, et qu'elle a été revendue au même prix à M. et Mme C, le 5 juin 2013, alors cependant qu'elle avait acquis le 26 mai 2010 les 4 000 actions précitées, au prix unitaire de 4,45 euros, puis le 8 juillet 2010, 49 300 actions supplémentaires de la même société, au prix unitaire de 15 euros. N'exerçant aucune activité réelle et ne disposant pas de liquidités, elle n'a pu acquérir ces titres, qui ont constitué son unique actif, que grâce à des prêts que lui avait consentis M. C et qu'elle n'a jamais remboursés, alors qu'elle aurait été en mesure de le faire en cédant une partie de ces titres, dont la valeur avait augmenté. Il ressort de ces constatations que l'interposition de la SCI Steniso, société dépourvue de substance économique, n'a été décidée que pour permettre à M. C de réduire le montant de sa participation dans le capital de la société Balmain afin de pouvoir, par une application littérale de l'instruction du 22 janvier 2007 précitée, pratiquer l'abattement alors prévu à l'article 150-0 D *bis* du code général des impôts et percevoir ainsi le gain de cession des titres de la société Marie-Clémence en franchise d'impôt, sans toutefois se défaire définitivement des titres de la société Balmain, dont il a retrouvé la disposition, juste après l'expiration du délai de trois ans mentionné au IV de l'article 150-0 D *ter* du même code, en rachetant avec son épouse, pour leur valeur d'acquisition, les parts de la SCI Steniso.

8. Par suite, c'est à bon droit que l'administration a estimé que le montage mis en place par M. C présentait un caractère artificiel et que celui-ci avait, par le biais de ce montage, recherché le bénéfice de l'application littérale de l'instruction précitée 5 C-1-07 dans le but exclusif d'éluder le paiement de l'impôt sur la plus-value réalisée lors de la vente des titres de la société Marie-Clémence, qu'il aurait normalement supporté s'il n'avait pas vendu la veille à la SCI Steniso les actions de la société Balmain.

9. Si le requérant soutient qu'il n'a, ce faisant, pas méconnu les objectifs poursuivis par l'auteur de cette instruction, ce dernier ne peut toutefois être regardé comme ayant entendu faire bénéficier de l'abattement alors prévu à l'article 150-0 D *bis* du code général

des impôts les contribuables qui se sont placés volontairement dans les prévisions de l'instruction en ayant recours à un montage artificiel.

10. L'administration était par suite, et contrairement à ce que soutient M. C, en droit d'écarter, sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, les actes recherchant dans les conditions rappelées ci-dessus le bénéfice d'une application littérale de cette instruction et, en conséquence, de remettre en cause, l'application de l'abattement pour durée de détention pratiqué par l'intéressé. M. C ne peut utilement se prévaloir à l'encontre du rehaussement en litige de ce que l'application littérale de la doctrine lui ouvrirait droit à la garantie prévue par les dispositions de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales, dès lors que les actes qui lui ont permis de se conformer aux prescriptions de cette doctrine sont constitutifs, ainsi qu'il découle de ce qui vient d'être dit, d'un abus de droit.

11. Il résulte de tout ce qui précède que M. C n'est pas fondé à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le Tribunal administratif de Paris a rejeté sa demande. Par suite, ses conclusions présentées au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ne peuvent qu'être rejetées.

DÉCIDE :

Article 1^{er} : La requête de M. C est rejetée.