

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

SERVICE JURIDIQUE DE LA FISCALITE

Sous-direction du contentieux des impôts des professionnels

Bureau JF 2 B

86, allée de Bercy - Teledoc 944

75572 PARIS cedex 12

Séance du 11 mars 2016 : avis rendus par le comité de l'abus de droit fiscal commentés par l'administration (CADF/AC n° 02/2016).

➤ **Affaire n° 2015-18 concernant Mme X**

Le 10 décembre 2009 Mme X a créé avec sa fille, une société civile dénommée A, dont le capital de 1 000 euros, constitué de 100 parts, était réparti entre elles à hauteur respectivement de 95% et 5%.

Le 15 décembre 2009 Mme X a apporté à la société A les parts sociales qu'elle détenait dans les sociétés B et C, apport qui s'est traduit par une augmentation de capital de 2 600 000 euros et en contrepartie duquel Mme X a reçu 260 000 actions de la société A. L'augmentation de capital correspond à la valeur des titres apportés, soit 2 500 000 euros pour les titres de la société B et 100 000 euros pour les titres de la société C. Cette augmentation de capital a été comptabilisée le 21 janvier 2010.

Le 20 janvier 2010 la société A a cédé à une société tierce, la société D, la totalité des parts qu'elle détenait dans les sociétés B et C pour un prix égal au prix d'apport soit 2,6 millions d'euros. Cette cession a été enregistrée le 25 janvier 2010.

La société A ayant opté pour l'impôt sur les sociétés, les plus-values d'apport ont été placées sous le régime du sursis d'imposition prévu par l'article 150-0 B du code général des impôts.

L'administration a procédé à l'imposition de la plus-value d'apport sur le fondement de l'article L 64 du livre des procédures fiscales. Elle a estimé que l'opération d'apport des parts à la société A, préalablement à leur cession, avait pour but exclusif de permettre à Mme X de ne pas être imposée sur la plus-value de cession. L'administration a assorti ces rappels d'impôts de la pénalité de 80 % prévue en cas d'abus de droit par l'article 1729 du code général des impôts.

Le Comité rappelle que le législateur a entendu réserver le régime du sursis d'imposition prévu par l'article 150-0 B du code général des impôts aux seules opérations d'apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés lorsque cet apport a été suivi d'un réinvestissement, par cette société, du produit de la cession des titres apportés dans des activités économiques.

Le Comité relève, que la société A a, en l'espèce, procédé à un investissement dans une activité économique sous la forme de la souscription de parts sociales de la société E pour un montant de 25 000 euros.

Le Comité constate également que des avances en compte courant ont été accordées à la société E mais que ces avances ont été partiellement remboursées.

Le Comité note par ailleurs que la société A a souscrit des parts dans les sociétés civiles immobilières F et G et que les investissements immobiliers réalisés par ces dernières revêtent un caractère essentiellement patrimonial.

Le Comité constate enfin que des projets d'investissement ont été envisagés par la contribuable sans toutefois qu'il soit possible pour le Comité de déterminer la part d'investissement qui aurait pu être imputée à la société A si les projets en question avaient abouti.

Le Comité estime, au vu de l'ensemble de ces éléments, que, sur la fraction disponible du prix de cession égale à 2 600 000 euros, la société A a réalisé des investissements dans des activités économiques qui sont de l'ordre de 17 %.

Par ailleurs le Comité relève qu'il n'est pas justifié de circonstances particulières tenant à l'état de santé de Mme X révélant l'impossibilité de réaliser un pourcentage supérieur d'investissements dans des activités économiques.

Le Comité considère que ce ratio de 17% est trop faible pour atteindre le taux qui lui permettrait d'être regardé comme caractérisant un investissement significatif dans une activité économique.

Le Comité émet donc l'avis que l'administration était fondée, dans les circonstances de l'espèce, à mettre en œuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter l'application du régime du sursis d'imposition fixé par l'article 150-0 B du code général des impôts à l'égard de la plus-value réalisée lors de l'apport par Mme X des parts des sociétés B et C à la société A.

Enfin le Comité estime que Mme X doit être regardée comme ayant l'initiative principale des actes constitutifs de l'abus de droit et, en outre, en a été la principale bénéficiaire au sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts. Il émet donc l'avis que l'administration est fondée à appliquer la majoration de 80% prévue par ces dispositions.

Nota : l'administration a pris note de l'avis émis par le comité.

➤ **Affaire n° 2015-24 concernant M. et Mme Y**

M. Y détient 466 parts, plus le tiers indivis de 2 parts, de la société par actions simplifiées (SAS) P, qui représentent plus de 93% du capital de cette société, constitué de 500 parts. L'objet de cette société est la réalisation de toute opération industrielle et commerciale se rapportant aux travaux publics, à la maçonnerie et à la construction, à l'entretien et au ravalement de bâtiments.

Le 18 novembre 2010, M. Y crée l'entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL) I, qui a pour objet social principal l'exploitation de domaines de chasse. Le même jour, M. Y, gérant de la société nouvellement créée, lui fait apport de 450 parts de la SAS P. En échange, il reçoit les 1000 parts de l'EURL I, qui représentent l'intégralité de son capital social, ainsi qu'une soulte de 230 000 euros inscrite à son compte courant d'associé.

La plus-value d'échange de titres réalisée par M. Y lors de cette opération d'apport a bénéficié de plein droit du sursis d'imposition prévu par l'article 150-0 B du code général des impôts.

Le 10 décembre 2010, l'EURL I a revendu les 450 parts de la SAS P reçues en apport à la SAS V pour un prix de 2 878 507 euros.

Par une proposition de rectification du 13 décembre 2013, l'administration a considéré que l'opération d'apport des titres suivie de leur cession après un délai très bref de 22 jours n'avait pas eu d'autre motif que de permettre à M. Y de placer abusivement la plus-value réalisée dans le champ d'application du sursis d'imposition. Elle a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit sur le fondement de l'article L.64 du Livre des Procédures fiscales.

Après avoir entendu ensemble le conseil de M. Y ainsi que le représentant de l'administration, le Comité constate que l'essentiel du prix de vente de la SAS P a été placé, en 2010, dès son encaissement, sur des comptes à terme et qu'aux 31 décembre des années 2011, 2012 et 2013, ces comptes à terme et les disponibilités financières, qui ne sauraient être regardées comme des investissements dans une activité économique mais ont le caractère de placements à caractère patrimonial, représentaient encore respectivement 91%, 82% et 71% du prix de cession.

Le Comité relève que les investissements réalisés par l'EURL I au titre de l'exploitation d'un domaine de chasse situé en Sologne, qui s'élevaient au 31 décembre 2013 à un montant cumulé de 175 064 euros, caractérisent l'exercice d'une activité économique.

Le Comité estime qu'il y a également lieu de tenir compte de la souscription au capital de la société T, réalisée au cours de l'année 2013 pour un montant de 300 000 euros, dans la mesure où le principal actif de cette société est une participation dans une société exerçant une activité de promotion immobilière.

Le Comité considère en revanche que, s'agissant du projet d'acquisition en 2011 d'un domaine de chasse pour un prix de 2 200 000 euros, les documents soumis à son appréciation ne caractérisent pas l'existence de démarches significatives ni l'engagement de frais et qu'il n'est pas justifié par les pièces versées au dossier que ce projet n'aurait pas abouti pour des motifs indépendants du fait du contribuable.

Le Comité relève par ailleurs que les contraintes tenant à l'existence d'une clause de non-concurrence ne sont pas, dans les circonstances de l'espèce, de nature à justifier l'insuffisance de réinvestissement ainsi constatée.

Le Comité en déduit que sur la fraction disponible du prix de cession, égale à 2 878 507 euros, l'EURL I n'avait procédé, à la fin de l'exercice 2013, à des investissements dans une activité économique qu'à hauteur de 475 064 euros, soit 16,5%. Il considère que ce ratio est trop faible pour atteindre le taux qui lui permettrait d'être regardé comme caractérisant un investissement significatif dans une activité économique.

Le Comité émet en conséquence l'avis que l'administration était fondée, dans les circonstances de l'espèce, à mettre en œuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales pour écarter l'application du régime du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts à l'égard de la plus-value réalisée lors de l'apport des titres de la SAS P à l'EURL I.

Enfin, le Comité estime que M. Y doit être regardé comme ayant eu l'initiative principale des actes constitutifs de droit et, en outre, en a été le principal bénéficiaire au sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts. Il émet donc l'avis que l'administration est fondée à appliquer la majoration de 80% prévue par ces dispositions.

Nota : l'administration a pris note de l'avis émis par le comité.