

**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 22 novembre 2013 : avis rendus par le comité de l'abus de droit fiscal commentés par l'administration (CADF/AC n° 9/2013).**

➤ ***Affaire n° 2013-36 concernant la SARL I (impôt sur les sociétés)***

**A) Présentation des données de l'affaire**

**I - Position de l'administration**

L'administration a identifié un montage complexe réalisé par M. H faisant intervenir des sociétés qu'il contrôle directement ou indirectement et reposant sur une succession d'opérations qui ont permis à l'intéressé de conserver à son profit la trésorerie de deux sociétés ayant fait l'objet d'une acquisition dans les conditions décrites ci-après. Cette trésorerie devait permettre d'acquitter l'impôt sur les sociétés dont ces sociétés auraient été redevables à la clôture de l'exercice à raison des plus-values de cession d'immeubles qu'elles ont réalisées préalablement à leur acquisition et qui seront complètement effacées à l'issue des opérations effectuées dans le cadre de ce montage.

La SARL I, qui est au centre des opérations constitutives de ce montage, a été créée en 1998 et exerçait une activité de conception de logiciels et de sites internet. Après avoir tenté de développer un site internet interactif, son activité ayant été très déficitaire, elle a bénéficié en 2004 d'un abandon de créances, d'un montant de 5 508 000 euros, consenti par deux conventions par ses deux associés. Son associé majoritaire, détenant 90 % de son capital, a ainsi abandonné une créance de 5 388 000 euros. Cet abandon de créance était assorti d'une clause de retour à meilleure fortune. La SARL I a cessé son activité en 2005 et n'a plus de salariés.

La SARL I est cédée le 12 novembre 2007 pour 2 500 euros, d'une part, à la SA X, qui acquiert 10 % du capital et, en outre, pour 7 671 euros, la totalité de la créance abandonnée en 2004 et, d'autre part, à la SA Y, qui acquiert les 90 % restants du capital. Ces deux sociétés sont établies au Luxembourg. La SA X a pour actionnaires deux sociétés établies dans les Iles vierges britanniques.

**1) L'acquisition de la SCI A en 2007.**

Le 12 novembre 2007 les opérations suivantes sont effectuées :

- la SARL I rachète pour 800 euros à la SNC V, société contrôlée par M. H, les titres de la SCI A, société soumise à l'impôt sur les sociétés. Au moment de ce rachat, la SCI A n'a plus d'activité et a cédé le seul immeuble qu'elle détenait. Lors de la cession de cet immeuble, elle avait réalisé une plus-value faisant apparaître un bénéfice comptable de 1 971 086 euros auquel est attaché un impôt sur les sociétés au taux de 33,33 % s'élevant potentiellement à 657 029 euros. Par ailleurs, la SCI A, qui disposait d'une trésorerie de 1 700 000 euros, avait, avant son acquisition par la SARL, versé à la SNC V des acomptes sur dividendes ;

- la SARL I absorbe la SCI A par confusion de patrimoine avec effet rétroactif au plan fiscal au 1<sup>er</sup> janvier 2007.

Le 10 décembre 2007 la SA X émet quatre billets à ordre à échéance du 11 mars 2008 au bénéfice de la SA Y, pour un montant global de 2 100 000 euros. A la suite d'une chaîne d'endossement ayant lieu entre le 11 et le 14 décembre 2007 et faisant intervenir trois sociétés contrôlées directement ou indirectement par M. H, ces billets à ordre sont endossés au profit de la SARL I. Au terme de ces opérations, l'arrivée des billets à ordre au bilan de cette SARL se traduit par le débit du compte client et le crédit de comptes courants ouverts au bénéfice de ces sociétés. Le 27 décembre 2007, ces comptes courants sont incorporés au capital de la SARL dans le cadre d'une augmentation de capital s'élevant à 2 100 000 euros. Le compte de résultat n'est pas impacté par ces opérations. Les billets à ordre feront tous l'objet d'un endossement final au profit de la SA X qui les annulera.

L'administration a relevé que, le 27 décembre 2007, à l'issue de ces opérations comptables, qui n'ont donné lieu à aucun flux de trésorerie, les capitaux propres de la SARL I s'établissaient à 2 032 297 euros tandis que le résultat comptable provisoire s'élevait à 1 965 654 euros.

La SARL I a estimé qu'en présence de capitaux propres reconstitués et d'un résultat comptable positif, les conditions étaient réunies pour que joue la clause de retour à meilleure fortune. Dès lors, par l'exercice de la seconde option prévue par les conventions d'abandon de créances, est apparue une dette à l'égard de la SA X, passée en charge exceptionnelle, de 1 910 195 euros. Toutefois la SARL I dégage, à la clôture de l'exercice le 31 décembre 2007, une perte comptable de 3 884 920 euros compte tenu de la dotation d'une provision pour complément de clause de retour à meilleure fortune au titre de la première option s'élevant à 1 974 958 euros.

Au terme de l'ensemble de ces opérations effectuées entre le 12 novembre et le 31 décembre 2007, le résultat, constitué par la plus-value réalisée par la SCI A, a été totalement effacé dans les écritures de la SARL I tandis que la trésorerie de la SCI qui devait servir au paiement de l'impôt sur les sociétés était acquise aux sociétés appartenant à M. H. Le résultat fiscal réalisé par cette SARL s'élève à 61 124 euros compte tenu de la réintégration extracomptable, d'une part, du résultat de la SCI A et, d'autre part, de la dotation de la provision mentionnée ci-dessus sur lequel sera imputé le déficit reportable de 76 228 euros.

## 2) L'acquisition de la SA B en 2009.

A la clôture de l'exercice 2008, avancée au 31 octobre à la suite d'une décision de changement de la date de clôture de l'exercice, une nouvelle charge exceptionnelle est constatée au titre de la clause de retour à meilleure fortune sur la base de l'accroissement de la situation nette sur l'exercice compte tenu de l'opération d'augmentation-réduction du capital et de la reprise de la provision dotée au cours de l'exercice précédent. La perte comptable de la SARL I s'élève à 36 808 euros et le déficit fiscal à 187 807 euros.

Au cours de l'exercice ouvert le 1<sup>er</sup> novembre 2008 et clos le 31 octobre 2009, la SARL I acquiert le 10 septembre 2009 la SNC W laquelle détient les titres de la SA B.

Cette dernière société avait cédé au préalable les biens immobiliers qu'elle détenait. A la date du 15 septembre 2009, date de son acquisition, pour 260 000 euros, par la SARL I, la SA B présente un résultat bénéficiaire de 6 156 307 euros, auquel est attaché un impôt sur les sociétés au taux de 33,33 % s'élevant potentiellement à 2 054 622 euros. Elle ne disposait plus à son actif que d'une trésorerie de 2 184 273 euros.

Le 25 septembre 2009, la SARL I absorbe la SA B par confusion de patrimoine avec effet rétroactif au plan fiscal au premier jour de l'ouverture de son exercice.

L'administration a relevé que, par diverses opérations effectuées avant même cette acquisition, M. H s'était attaché à réunir toutes les conditions conduisant à la neutralisation du bénéfice de la SA B le jour de cette transmission universelle de patrimoine.

Elle a ainsi constaté que la SARL I avait procédé successivement à deux augmentations de capital s'élevant respectivement à 2 977 500 euros et 1 324 700 euros par incorporation de comptes courants créditeurs détenus par diverses sociétés, résultant de l'endossement par ces sociétés de billets à ordre au profit de la SARL I. Le jour de la seconde augmentation de capital, la SARL I a réduit son capital à 0 puis a immédiatement procédé à une nouvelle augmentation de capital à hauteur de 10 000 euros souscrite par les associés d'origine (à hauteur de 95 % par la SA Y et de 5 % par la SA X.

L'administration a également constaté que la SARL I avait racheté le 1<sup>er</sup> juillet 2009 la SNC V pour 1 000 euros. Cette société, relevant de l'article 8 du code général des impôts, n'avait ni activité ni salarié ni projet de développement et avait réalisé en 2009 un déficit fiscal de 961 202 euros.

L'administration a relevé que, compte tenu de la remontée de déficits en provenance de la SCI R et de la SNC V, sociétés transparentes fiscalement, le résultat imposable réalisé par la SA B avait été effacé et que la trésorerie conservée pour payer l'impôt sur les sociétés avait été définitivement distribuée aux sociétés contrôlées par M. H.

3) L'administration a ainsi estimé être en présence d'un montage réalisé par M. H au cours des années 2007 à 2009, qui a permis, au terme de son déroulement, de neutraliser complètement les bénéfices des sociétés A et B grâce à leur reprise dans les comptes de la SARL I et aux charges exceptionnelles nées de l'activation de la clause de retour à meilleure fortune.

L'administration a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal afin de remettre en cause les conséquences fiscales de l'ensemble de ces opérations au motif, d'une part, que l'absence d'activité de la SARL I ne pouvait justifier les investissements réalisés par un autre but que fiscal et, d'autre part, que les billets à ordre utilisés, dépourvus de cause, présentaient un caractère fictif.

## II - Position du contribuable

La SARL I soutient que l'ensemble de ces opérations poursuivait le but économique de développement d'une activité nouvelle par internet relative au secteur immobilier et n'avait nullement pour objectif l'activation de la clause de retour à meilleure fortune ainsi que par voie de conséquence la défiscalisation des bénéfices réalisés par les sociétés A et B. Elle fait valoir en outre qu'aucun des actes critiqués par l'administration ne peut juridiquement se voir entaché d'irrégularité et que les billets à ordre ont été causés par l'existence d'engagements juridiques préexistants (contrat de financement, convention d'abandon de créances...).

### B) Avis du Comité

Le Comité, après avoir entendu M. H et les conseils de la société ainsi que le représentant de l'administration, relève que la SARL I avait cessé toute activité en 2005 mais restait débitrice d'une dette potentielle résultant de la clause de retour à meilleure fortune de 5 508 000 euros correspondant au montant de l'abandon de créance qui lui a été consenti en 2004.

1) En premier lieu, le Comité note que, le 12 novembre 2007, soit le jour de son propre rachat par deux investisseurs établis au Luxembourg, la SARL I, qui a modifié le même jour son objet social en l'étendant à la prise de participations dans des sociétés immobilières, a acquis la SCI A, pour la somme de 800 €, auprès de la SNC V contrôlée par M. H.

Il constate, d'une part, que cette SCI, soumise à l'impôt sur les sociétés, avait cédé le seul bien immobilier lui appartenant en réalisant une plus-value de 1 971 086 euros, somme passible potentiellement à la clôture de son exercice d'un impôt sur les sociétés au taux de 33,33 %, soit 657 028 euros, et, d'autre part, qu'avant son acquisition par la SARL I, la SCI A avait versé trois acomptes sur dividendes à la SNC V, dont l'un s'élevant à 1 388 000 euros a permis à cette société de payer le prix d'acquisition de la SCI aux vendeurs, de sorte que la SCI ne disposait plus, à la date de son acquisition par la SARL, que d'une trésorerie de 121 476 euros.

Il relève encore que toujours le même jour, soit le 12 novembre 2007, la SARL I a absorbé la SCI A par confusion de patrimoine avec effet rétroactif au plan fiscal au 1<sup>er</sup> janvier 2007 et qu'ainsi, à la suite de cette transmission universelle du patrimoine, le bénéfice comptable (boni de confusion) et le résultat fiscal de cette société ont été repris par la SARL I, le résultat fiscal de la SCI étant réintégré sur la liasse fiscale par voie extracomptable de la SARL.

Le Comité observe que la clause de retour à meilleure fortune des deux conventions stipule que " *Le retour à meilleure fortune s'entend de la réalisation, par le Débiteur, alternativement, soit d'un bénéfice comptable avant impôt au plus tard le 31 décembre 2014, soit d'une variation positive du montant de la situation nette comptable à la clôture et à l'ouverture de l'exercice (...)* " et que " *Si l'événement de retour à meilleure fortune se réalise, le Débiteur sera redevable envers le Créancier, alternativement et au choix du Débiteur, soit d'un montant minimum de 85 % du résultat net comptable avant impôt sur les sociétés (déclarations fiscales annuelles : tableau 2058 A : Différence entre le montant figurant à la ligne WA et le montant figurant ligne WK, que ces montants aient été déclarés spontanément par le Débiteur ou aient été rectifiés par l'administration*

*fiscale) soit de 85 % de la différence entre les valeurs d'actif net à la clôture et l'ouverture de l'exercice (déclarations fiscales annuelles : tableau 2051...) ”.*

Il note que, du fait de la confusion de patrimoine, la SARL I s'est mise en situation d'honorer la clause de retour à meilleure fortune ce qui a permis d'effacer le bénéfice de la SCI A. Il constate en effet que, par délibération de son assemblée générale ordinaire, la société a reconnu à ce titre une dette dont la SA X pouvait se prévaloir et dont le montant s'élevait à 1 670 806 euros (soit 85 % du résultat fiscal après confusion), ce montant étant assorti de 239 389 euros d'intérêts, soit au total 1 910 195 euros.

Le Comité relève au surplus que, pour donner toute sa portée à la clause de retour à meilleure fortune, la SA X, située au Luxembourg, a entendu permettre la reconstitution des capitaux propres de la SARL I en émettant au profit de l'autre actionnaire de cette société, également établi au Luxembourg, des billets à ordre qui ont permis, via une chaîne d'endossements, cette reconstitution par incorporation au capital du montant inscrit aux comptes courants créditeurs ouverts au nom de trois sociétés ayant endossé ces billets. Le Comité observe qu'étant dépourvus de cause fautive pour la société de produire, au-delà de la simple référence à l'existence de contrats de financement, toute justification de la réalité de l'opération économique servant de support à l'émission de ces billets ou à leur endossement, ces billets à ordre présentent un caractère fictif à chaque étape de leur utilisation.

Le Comité déduit de tout ce qui précède que la charge exceptionnelle de 1 670 806 euros résultant de la clause de retour à meilleure fortune, majorée des 239 389 euros d'intérêts, ne se justifie que par le souci d'effacer toute imposition au titre de l'exercice clos en 2007 de la plus-value réalisée par la SCI A.

2) En second lieu, le Comité relève que le rachat, réalisé en 2009, par la SARL I de la SA B, qui avait à son actif, à la date de cette acquisition, exclusivement une trésorerie s'élevant à 2 184 273 euros et permettant d'acquitter l'impôt sur les sociétés dont elle était potentiellement redevable, procède de la même démarche, que ce rachat et la dissolution de cette dernière par confusion de patrimoine qui a suivi, comme les augmentations et réduction de capital, ont permis ensemble à la SARL I d'activer la clause de retour à meilleure fortune et ainsi de générer une charge de 3 656 513 euros majorée de 1 007 985 euros d'intérêts, qui, ajoutée aux déficits constatés du fait des filiales de la SARL relevant des dispositions de l'article 8 du code général des impôts, a été de nature à effacer toute imposition du résultat bénéficiaire de la SA B qui s'élevait, au moment de son rachat, à 6 156 307 euros.

Le Comité relève en particulier que le rachat en 2009 par la SARL I de la SNC V, société relevant de l'article 8 du code général des impôts, qui ne présentait aucun actif ni aucune activité mais un déficit fiscal de 961 202 euros ne peut se justifier autrement que par la volonté d'imputer le déficit fiscal qu'elle présentait et de permettre d'effacer totalement le bénéfice de la SA B.

Au vu des éléments qui lui sont soumis, le Comité estime que l'ensemble de ces opérations de la SARL I, qui n'a exercé aucune activité économique depuis 2005, a eu pour but exclusif, par la mise en place d'un montage sophistiqué, d'éluider l'impôt qui aurait été légalement dû par la SCI A et la SA B si ces opérations n'avaient pas été réalisées.

Le Comité émet donc l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Le Comité estime en outre que la SARL I doit être regardée comme la principale bénéficiaire au sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts du montage ainsi mis en œuvre. 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 favorable du Comité.

#### ➤ ***Affaire n° 2013-37 concernant la société R (bénéfices industriels et commerciaux)***

L'administration a identifié un montage complexe réalisé par M. H faisant intervenir des sociétés qu'il contrôle directement ou indirectement et reposant sur une succession d'opérations qui ont permis à l'intéressé de conserver à son profit la trésorerie de la SA B qui venait d'être acquise par la SARL I. Cette trésorerie devait permettre d'acquitter l'impôt sur les sociétés dont cette société

aurait été redevable à la clôture de l'exercice à raison des plus-values réalisées lors de la cession d'immeubles et qui seront complètement effacées à l'issue des opérations effectuées dans le cadre de ce montage.

La SARL I, qui est au centre des opérations constitutives de ce montage, a été créée en 1998 et exerçait une activité de conception de logiciels et de sites internet. Après avoir tenté de développer un site internet interactif, son activité ayant été très déficitaire, elle a bénéficié en 2004 d'un abandon de créances, d'un montant de 5 508 000 euros, consenti par deux conventions par ses deux associés. Son associé majoritaire, détenant 90 % de son capital, a ainsi abandonné une créance de 5 388 000 euros. Cet abandon de créance était assorti d'une clause de retour à meilleure fortune. La SARL I a cessé son activité en 2005 et n'a plus de salariés.

La SARL I a été cédée le 12 novembre 2007 pour 2 500 euros, d'une part, à la SA X, qui acquiert 10 % du capital et, en outre, pour 7 671 euros, la totalité de la créance abandonnée en 2004 et, d'autre part, à la SA Y, qui acquiert les 90 % restants du capital. Ces deux sociétés sont établies au Luxembourg. La SA X a pour actionnaires deux sociétés établies dans les Iles vierges britanniques.

Au cours de l'exercice ouvert le 1<sup>er</sup> novembre 2008 et clos le 31 octobre 2009, la SARL I acquiert le 10 septembre 2009 la SNC W laquelle détient les titres de la SA B.

Cette dernière société avait cédé au préalable les biens immobiliers qu'elle détenait. A la date du 15 septembre 2009, date de son acquisition, pour 260 000 euros, par la SARL I, la SA B présente un résultat bénéficiaire de 6 156 307 euros, lequel est potentiellement passible à la clôture de l'exercice d'un impôt sur les sociétés au taux de 33,33 % s'élevant à 2 054 622 euros. Elle ne disposait plus à son actif que d'une trésorerie de 2 184 273 euros.

Le 25 septembre 2009, la SARL I absorbe la SA B par confusion de patrimoine avec effet rétroactif au plan fiscal au premier jour de l'ouverture de son exercice.

L'administration a relevé que, par diverses opérations effectuées avant même cette acquisition, M. H s'était attaché à réunir toutes les conditions conduisant à la neutralisation du bénéfice de la SA B le jour de cette transmission universelle de patrimoine.

La SCI R, société relevant des dispositions de l'article 8 du code général des impôts et transformée en 2011 en société en nom collectif, a participé à ces opérations selon les modalités suivantes.

Le 20 avril 2009 la société R, détenue trois jours plus tard par la SARL I après apport des titres par la société luxembourgeoise Z, a endossé au profit de la SARL I un billet à ordre émis initialement par la société Z, pour un montant de 1 178 229 euros. Cette somme correspondait au produit de la cession par la SCI R d'un bien immobilier, produit qui avait été directement encaissé par la société Z. En contrepartie la SARL I a inscrit cette somme au compte courant créditeur ouvert au nom de la société R.

Le 28 mai 2009 la société R a souscrit à une augmentation de capital de la SARL I pour 287 500 euros par incorporation au capital d'une partie de sa créance.

Le 15 juin 2009 la société R a endossé au profit de la SARL I un billet à ordre émis initialement le 31 mars 2009 par la société L, société contrôlée par M. H, pour un montant de 1 324 700 euros. En contrepartie la SARL I a inscrit cette somme au compte courant créditeur de la société R.

Le 17 août 2009 la SARL I procède à une seconde augmentation de capital de 1 324 700 euros au profit de la société R par incorporation au capital du compte courant créditeur de cette société.

Le même jour, soit le 17 août 2009, la SARL I a réduit son capital à 0 puis a immédiatement procédé à une nouvelle augmentation de capital à hauteur de 10 000 euros souscrite par les associés d'origine (à hauteur de 95 % par la SA Y et de 5 % par la SA X).

Cette réduction de capital s'est traduite par une perte pour la société R de la totalité de son apport soit 1 612 200 euros. Cette perte a été déduite du résultat fiscal de la société R. Compte tenu de la transparence fiscale de cette SCI, cette perte a été prise en compte au niveau de son associé, la SARL I.

L'administration a rejeté la déduction de cette moins-value en application de la procédure de l'abus de droit fiscal, au motif qu'elle trouvait son origine dans l'endossement de billets à ordre fictifs et

que l'augmentation de capital auquel la société R avait souscrite n'avait eu pour but que de permettre à la SARL I d'honorer une clause de retour à meilleure fortune dont elle était redevable.

Après avoir entendu ensemble M. H et les conseils de la société ainsi que le représentant de l'administration, le Comité relève que la société R ne pouvait ignorer qu'en souscrivant à l'augmentation de capital de la SARL I elle permettait l'activation de la clause de retour à meilleure fortune dont cette dernière était potentiellement débitrice.

Le Comité observe que la réduction de capital par annulation des titres de la SARL I, qui s'en est suivie, a été motivée par l'apurement de la perte générée par l'activation de cette clause de retour à meilleure fortune.

Il note qu'il n'a été apporté aucune justification de la réalité de l'opération économique servant de support à l'émission du billet à ordre par la société L ou à son endossement par la société R de sorte qu'il présente un caractère fictif à chaque étape de son utilisation.

En l'absence de tout réel apport de fonds, le Comité en déduit que cette restructuration comptable a eu un but exclusivement fiscal de générer une perte déductible.

Le Comité émet donc l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

**Nota :** l'administration a pris note de l'avis favorable du Comité.

### ➤ ***Affaire n° 2013-38 SCI P (bénéfices industriels et commerciaux)***

L'administration a identifié un montage complexe réalisé par M. H faisant intervenir des sociétés qu'il contrôle directement ou indirectement et reposant sur une succession d'opérations qui ont permis à l'intéressé de conserver à son profit la trésorerie de la SCI A ayant fait l'objet d'une acquisition dans les conditions décrites ci-après. Cette trésorerie devait permettre d'acquitter l'impôt sur les sociétés dont cette société aurait été redevable à la clôture de l'exercice à raison des plus-values réalisées, préalablement à son acquisition, lors de la cession du seul immeuble qu'elle détenait et qui seront complètement effacées à l'issue des opérations effectuées dans le cadre de ce montage.

La SARL I, qui est au centre des opérations constitutives de ce montage, a été créée en 1998 et exerçait une activité de conception de logiciels et de sites internet. Après avoir tenté de développer un site internet interactif, son activité ayant été très déficitaire, elle a bénéficié en 2004 d'un abandon de créances, d'un montant de 5 508 000 euros, consenti par deux conventions par ses deux associés. Son associé majoritaire, détenant 90 % de son capital, a ainsi abandonné ainsi une créance de 5 388 000 euros. Cet abandon de créance était assorti d'une clause de retour à meilleure fortune. La SARL I a cessé son activité en 2005 et n'a plus de salariés.

La SARL I est cédée le 12 novembre 2007 pour 2 500 euros, d'une part, à la SA X, qui acquiert 10 % du capital de cette société et, en outre, pour 7 671 euros, la totalité de la créance abandonnée en 2004 et, d'autre part, à la SA Y, qui acquiert les 90 % restants du capital. Ces deux sociétés sont établies au Luxembourg. La SA X a pour actionnaires deux sociétés établies dans les Iles vierges britanniques.

La SCI P est une société relevant des dispositions de l'article 8 du code général des impôts. Elle est détenue à 99,6 % par la SNC M, relevant de ces mêmes dispositions. Cette société est elle-même détenue à 100 % par la SARL N. Cette dernière société est détenue à 100 % par M. H.

La SCI P a participé aux opérations de la SARL I selon les modalités suivantes.

L'acquisition de la SCI A par la SARL I est intervenue en 2007.

Le 12 novembre 2007 les opérations suivantes sont effectuées :

- la SARL I rachète pour 800 euros à la SNC V, société contrôlée par M. H, les titres de la SCI A, société soumise à l'impôt sur les sociétés. Au moment de ce rachat, la SCI A n'a plus d'activité et a cédé le seul immeuble qu'elle détenait. Lors de la cession de cet immeuble, elle avait réalisé une plus-value faisant apparaître un bénéfice comptable de 1 971 086 euros auquel est attaché un impôt sur les sociétés au taux de 33,33 % s'élevant potentiellement à 657 029 euros. Par ailleurs, la SCI A, qui disposait d'une trésorerie de 1 700 000 euros, avait, avant son acquisition par la SARL, versé à la SNC V des acomptes sur dividendes ;

- la SARL I absorbe la SCI A par confusion de patrimoine avec effet rétroactif au plan fiscal au 1<sup>er</sup> janvier 2007.

Le 10 décembre 2007 la SA X émet quatre billets à ordre à échéance du 11 mars 2008 au bénéfice de la SA Y, pour un montant global de 2 100 000 euros. A la suite d'une chaîne d'endossement ayant lieu entre le 11 et le 14 décembre 2007 et faisant intervenir trois sociétés contrôlées directement ou indirectement par M. H, ces billets à ordre sont endossés au profit de la SARL I. Au terme de ces opérations, l'arrivée des billets à ordre au bilan de cette SARL se traduit par le débit du compte client et le crédit de comptes courants ouverts au bénéfice de ces sociétés. Le 27 décembre 2007, ces comptes courants sont incorporés au capital de la SARL dans le cadre d'une augmentation de capital s'élevant à 2 100 000 euros. Le compte de résultat n'est pas impacté par ces opérations. Les billets à ordre feront tous l'objet d'un endossement final au profit de la SA X qui les annulera.

L'administration a relevé que, le 27 décembre 2007, à l'issue de ces opérations comptables, qui n'ont donné lieu à aucun flux de trésorerie, les capitaux propres de la SARL I s'établissaient à 2 032 297 euros tandis que le résultat comptable provisoire s'élevait à 1 965 654 euros.

La SARL I a estimé qu'en présence de capitaux propres reconstitués et d'un résultat comptable positif, les conditions étaient réunies pour que joue la clause de retour à meilleure fortune. Dès lors, par l'exercice de la seconde option prévue par les conventions d'abandon de créances, est apparue une dette à l'égard de la SA X, passée en charge exceptionnelle, de 1 910 195 euros. Toutefois la SARL I dégage, à la clôture de l'exercice le 31 décembre 2007, une perte comptable de 3 884 920 euros compte tenu de la dotation d'une provision pour complément de clause de retour à meilleure fortune au titre de la première option s'élevant à 1 974 958 euros.

Au terme de l'ensemble de ces opérations effectuées entre le 12 novembre et le 31 décembre 2007, le résultat, constitué par la plus-value réalisée par la SCI A, a été totalement effacé dans les écritures de la SARL I tandis que la trésorerie de la SCI qui devait servir au paiement de l'impôt sur les sociétés était acquise aux sociétés appartenant à M. H. Le résultat fiscal réalisé par cette SARL s'élève à 61 124 euros compte tenu de la réintégration extracomptable, d'une part, du résultat de la SCI A et, d'autre part, de la dotation de la provision mentionnée ci-dessus sur lequel sera imputé le déficit reportable de 76 228 euros.

La participation de la SCI P à cette opération d'ensemble est intervenue le 11 décembre 2007, date à laquelle l'un de ces billets à ordre d'un montant de 700 000 euros est endossé par la société S.

Le 13 décembre 2007, un contrat est signé entre la société S et la SCI P par lequel la première prête 700 000 euros à la seconde. Le contrat de prêt a été conclu aux conditions suivantes : le prêt est accordé sans garantie financière au profit du prêteur et l'emprunteur est libre de rembourser le prêteur à sa convenance à tout moment et au plus tard dans les 12 mois de l'attribution du prêt sous réserve d'une tacite reconduction. Il est prévu que le prêt pourra être remboursé par le transfert des titres de la SARL I, obtenus par la SCI dans le cadre de l'augmentation de capital de cette société. En règlement de ce prêt, la société S remet à la SCI P le billet à ordre précité d'un montant de 700 000 euros.

Le 14 décembre 2007, la SCI P endosse au profit de la SARL I ce billet à ordre en contrepartie d'une créance portée au crédit du compte courant ouvert en son nom.

Le 27 décembre 2007, le compte courant créditeur de la SCI P est incorporé au capital de la SARL I.

Le 30 octobre 2008, la SARL I réduit son capital par diminution de la valeur nominale de ses titres. Lors de cette opération, la SCI P constate une perte exceptionnelle de 654 083 euros. La SARL I procède ensuite au rachat de ses propres titres auprès de la SCI P qui constate alors une perte complémentaire. Lors de l'exercice clos le 31 décembre 2008, la SCI P a constaté une perte globale de 683 470 euros au titre de ses opérations sur le capital de la SARL.

L'administration a rejeté la déduction de cette moins-value en application de la procédure de l'abus de droit fiscal au motif que la SCI P a participé à l'augmentation de capital avec un billet à ordre présentant un caractère fictif dans son émission et dans son endossement. Elle a notifié à la SNC M, en sa qualité d'associée d'une société fiscalement transparente, les conséquences financières de ce redressement se traduisant par la réduction du déficit de la SNC d'une somme de 680 736



euros. Elle a notifié à la SARL N, en sa qualité d'associée à 100 % d'une société fiscalement transparente, les mêmes conséquences financières de ce redressement se traduisant par la réduction du déficit de même somme de 680 736 euros.

La SCI P conteste les redressements ainsi effectués et souligne l'intérêt que représentait l'investissement dans la SARL I si le projet de cette dernière avait pu voir le jour.

Après avoir entendu ensemble le représentant de la société ainsi que son conseil et le représentant de l'administration, le Comité relève que la SCI P ne pouvait ignorer qu'en souscrivant à l'augmentation de capital de la SARL I elle permettait l'activation de la clause de retour à meilleure fortune dont cette dernière était débitrice.

Le Comité observe que la réduction de capital par annulation des titres de la SARL I, qui s'en est suivie, a été motivée par l'apurement de la perte générée par l'activation de la clause de retour à meilleure fortune.

Il note qu'il n'a été apporté aucune justification de la réalité de l'opération économique servant de support à l'émission des billets à ordre ou à leur endossement de sorte qu'ils présentent un caractère fictif à chaque étape de leur utilisation. Il en va ainsi du billet à ordre d'un montant de 700 000 euros remis à la SCI P et que celle-ci endossera au profit de la SARL I en contrepartie d'une créance portée au crédit du compte courant ouvert en son nom avant que ce compte courant créditeur soit incorporé au capital de la SARL I.

Le Comité estime qu'en l'absence de tout réel apport de fonds, cette opération a eu pour but exclusivement fiscal de générer une perte fiscale déductible.

Le Comité émet donc l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

**Nota :** l'administration a pris note de l'avis favorable du Comité.

#### ➤ **Affaire n° 2013-39 concernant la SARL N (bénéfices industriels et commerciaux)**

La SCI P est une société relevant des dispositions de l'article 8 du code général des impôts. Elle est détenue à 99,6 % par la SNC M, relevant de ces mêmes dispositions. Cette société est elle-même détenue à 100 % par la SARL N. Cette dernière société est détenue à 100 % par M. H.

L'administration a identifié un montage complexe réalisé par M. H faisant intervenir des sociétés qu'il contrôle directement ou indirectement et reposant sur une succession d'opérations qui ont permis à l'intéressé de conserver à son profit la trésorerie de la SCI A ayant fait l'objet d'une acquisition dans les conditions décrites ci-après. Cette trésorerie devait permettre d'acquitter l'impôt sur les sociétés dont cette société aurait été redevable à la clôture de l'exercice à raison des plus-values réalisées, préalablement à son acquisition, lors de la cession du seul immeuble qu'elle détenait et qui seront complètement effacées à l'issue des opérations effectuées dans le cadre de ce montage.

La SARL I, qui est au centre des opérations constitutives de ce montage, a été créée en 1998 et exerçait une activité de conception de logiciels et de sites internet. Après avoir tenté de développer un site internet interactif, son activité ayant été très déficitaire, elle a bénéficié en 2004 d'un abandon de créances, d'un montant de 5 508 000 euros, consenti par deux conventions par ses deux associés. Son associé majoritaire, détenant 90 % de son capital, a ainsi abandonné ainsi une créance de 5 388 000 euros. Cet abandon de créance était assorti d'une clause de retour à meilleure fortune. La SARL I a cessé son activité en 2005 et n'a plus de salariés.

La SARL I est cédée le 12 novembre 2007 pour 2 500 euros, d'une part, à la SA X, qui acquiert 10 % du capital de cette société et, en outre, pour 7 671 euros, la totalité de la créance abandonnée en 2004 et, d'autre part, à la SA Y, qui acquiert les 90 % restants du capital. Ces deux sociétés sont établies au Luxembourg. La SA X a pour actionnaires deux sociétés établies dans les Iles vierges britanniques.

La SCI P a participé à ces opérations selon les modalités suivantes.

L'acquisition de la SCI A par la SARL I est intervenue en 2007.

Le 12 novembre 2007 les opérations suivantes sont effectuées :



- la SARL I rachète pour 800 euros à la SNC V, société contrôlée par M. H, les titres de la SCI A, société soumise à l'impôt sur les sociétés. Au moment de ce rachat, la SCI A n'a plus d'activité et a cédé le seul immeuble qu'elle détenait. Lors de la cession de cet immeuble, elle avait réalisé une plus-value faisant apparaître un bénéfice comptable de 1 971 086 euros auquel est attaché un impôt sur les sociétés au taux de 33,33 % s'élevant potentiellement à 657 029 euros. Par ailleurs, la SCI A, qui disposait d'une trésorerie de 1 700 000 euros, avait, avant son acquisition par la SARL, versé à la SNC V des acomptes sur dividendes ;

- la SARL I absorbe la SCI A par confusion de patrimoine avec effet rétroactif au plan fiscal au 1<sup>er</sup> janvier 2007.

Le 10 décembre 2007 la SA X émet quatre billets à ordre à échéance du 11 mars 2008 au bénéfice de la SA Y, pour un montant global de 2 100 000 euros. A la suite d'une chaîne d'endossement ayant lieu entre le 11 et le 14 décembre 2007 et faisant intervenir trois sociétés contrôlées directement ou indirectement par M. H, ces billets à ordre sont endossés au profit de la SARL I. Au terme de ces opérations, l'arrivée des billets à ordre au bilan de cette SARL se traduit par le débit du compte client et le crédit de comptes courants ouverts au bénéfice de ces sociétés. Le 27 décembre 2007, ces comptes courants sont incorporés au capital de la SARL dans le cadre d'une augmentation de capital s'élevant à 2 100 000 euros. Le compte de résultat n'est pas impacté par ces opérations. Les billets à ordre feront tous l'objet d'un endossement final au profit de la SA X qui les annulera.

L'administration a relevé que, le 27 décembre 2007, à l'issue de ces opérations comptables, qui n'ont donné lieu à aucun flux de trésorerie, les capitaux propres de la SARL I s'établissaient à 2 032 297 euros tandis que le résultat comptable provisoire s'élevait à 1 965 654 euros.

La SARL I a estimé qu'en présence de capitaux propres reconstitués et d'un résultat comptable positif, les conditions étaient réunies pour que joue la clause de retour à meilleure fortune. Dès lors, par l'exercice de la seconde option prévue par les conventions d'abandon de créances, est apparue une dette à l'égard de la SA X, passée en charge exceptionnelle, de 1 910 195 euros. Toutefois la SARL I dégage, à la clôture de l'exercice le 31 décembre 2007, une perte comptable de 3 884 920 euros compte tenu de la dotation d'une provision pour complément de clause de retour à meilleure fortune au titre de la première option s'élevant à 1 974 958 euros.

Au terme de l'ensemble de ces opérations effectuées entre le 12 novembre et le 31 décembre 2007, le résultat, constitué par la plus-value réalisée par la SCI A, a été totalement effacé dans les écritures de la SARL I tandis que la trésorerie de la SCI qui devait servir au paiement de l'impôt sur les sociétés était acquise aux sociétés appartenant à M. H. Le résultat fiscal réalisé par cette SARL s'élève à 61 124 euros compte tenu de la réintégration extracomptable, d'une part, du résultat de la SCI A et, d'autre part, de la dotation de la provision mentionnée ci-dessus sur lequel sera imputé le déficit reportable de 76 228 euros.

La participation de la SCI P à cette opération d'ensemble est intervenue le 11 décembre 2007, date à laquelle l'un de ces billets à ordre d'un montant de 700 000 euros est endossé par la société S.

Le 13 décembre 2007, un contrat est signé entre la société S et la SCI P par lequel la première prête 700 000 euros à la seconde. Le contrat de prêt a été conclu aux conditions suivantes : le prêt est accordé sans garantie financière au profit du prêteur et l'emprunteur est libre de rembourser le prêteur à sa convenance à tout moment et au plus tard dans les 12 mois de l'attribution du prêt sous réserve d'une tacite reconduction. Il est prévu que le prêt pourra être remboursé par le transfert des titres de la SARL I, obtenus par la SCI dans le cadre de l'augmentation de capital de cette société. En règlement de ce prêt, la société S remet à la SCI P le billet à ordre précité d'un montant de 700 000 euros.

Le 14 décembre 2007, la SCI P endosse au profit de la SARL I ce billet à ordre en contrepartie d'une créance portée au crédit du compte courant ouvert en son nom.

Le 27 décembre 2007, le compte courant créditeur de la SCI P est incorporé au capital de la SARL I.

Le 30 octobre 2008, la SARL I réduit son capital par diminution de la valeur nominale de ses titres. Lors de cette opération, la SCI P constate une perte exceptionnelle de 654 083 euros. La SARL I procède ensuite au rachat de ses propres titres auprès de la SCI P qui constate alors une perte

complémentaire. Lors de l'exercice clos le 31 décembre 2008, la SCI P a constaté une perte globale de 683 470 euros au titre de ses opérations sur le capital de la SARL.

L'administration a rejeté la déduction de cette moins-value en application de la procédure de l'abus de droit fiscal au motif que la SCI P a participé à l'augmentation de capital avec un billet à ordre présentant un caractère fictif dans son émission et dans son endossement. Elle a notifié à la SNC M, en sa qualité d'associée d'une société fiscalement transparente, les conséquences financières de ce redressement se traduisant par la réduction du déficit de la SNC d'une somme de 680 736 euros. Elle a notifié à la SARL N, en sa qualité d'associée à 100 % d'une société fiscalement transparente, les mêmes conséquences financières de ce redressement se traduisant par la réduction du déficit de même somme de 680 736 euros.

La SARL N conteste les redressements ainsi effectués et souligne l'intérêt que représentait l'investissement dans la SARL I si le projet de cette dernière avait pu voir le jour.

Après avoir entendu ensemble le représentant de la société ainsi que son conseil et le représentant de l'administration, le Comité relève que la SCI P ne pouvait ignorer qu'en souscrivant à l'augmentation de capital de la SARL I elle permettait l'activation de la clause de retour à meilleure à fortune dont cette dernière était débitrice.

Le Comité observe que la réduction de capital par annulation des titres de la SARL I, qui s'en est suivie, a été motivée par l'apurement de la perte générée par l'activation de la clause de retour à meilleure fortune.

Il note qu'il n'a été apporté aucune justification de la réalité de l'opération économique servant de support à l'émission des billets à ordre ou à leur endossement de sorte qu'ils présentent un caractère fictif à chaque étape de leur utilisation. Il en va ainsi du billet à ordre d'un montant de 700 000 euros remis à la SCI P et que celle-ci endossera au profit de la SARL I en contrepartie d'une créance portée au crédit du compte courant ouvert en son nom avant que ce compte courant créditeur soit incorporé au capital de la SARL I.

Le Comité estime qu'en l'absence de tout réel apport de fonds, cette opération a eu pour but exclusivement fiscal de générer une perte fiscale déductible.

Le Comité émet donc l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

**Nota :** l'administration a pris note de l'avis favorable du Comité.

#### ➤ ***Affaire n° 2013-40 concernant la SNC M (bénéfices industriels et commerciaux)***

La SCI P est une société relevant des dispositions de l'article 8 du code général des impôts. Elle est détenue à 99,6 % par la SNC M, relevant de ces mêmes dispositions. Cette société est elle-même détenue à 100 % par la SARL N. Cette dernière société est détenue à 100 % par M. H.

L'administration a identifié un montage complexe réalisé par M. H faisant intervenir des sociétés qu'il contrôle directement ou indirectement et reposant sur une succession d'opérations qui ont permis à l'intéressé de conserver à son profit la trésorerie de la SCI A ayant fait l'objet d'une acquisition dans les conditions décrites ci-après. Cette trésorerie devait permettre d'acquitter l'impôt sur les sociétés dont cette société aurait été redevable à la clôture de l'exercice à raison des plus-values réalisées, préalablement à son acquisition, lors de la cession du seul immeuble qu'elle détenait et qui seront complètement effacées à l'issue des opérations effectuées dans le cadre de ce montage.

La SARL I, qui est au centre des opérations constitutives de ce montage, a été créée en 1998 et exerçait une activité de conception de logiciels et de sites internet. Après avoir tenté de développer un site internet interactif, son activité ayant été très déficitaire, elle a bénéficié en 2004 d'un abandon de créances, d'un montant de 5 508 000 euros, consenti par deux conventions par ses deux associés. Son associé majoritaire, détenant 90 % de son capital, a ainsi abandonné ainsi une créance de 5 388 000 euros. Cet abandon de créance était assorti d'une clause de retour à meilleure fortune. La SARL I a cessé son activité en 2005 et n'a plus de salariés.

La SARL I est cédée le 12 novembre 2007 pour 2 500 euros, d'une part, à la SA X, qui acquiert 10 % du capital de cette société et, en outre, pour 7 671 euros, la totalité de la créance

abandonnée en 2004 et, d'autre part, à la SA Y, qui acquiert les 90 % restants du capital. Ces deux sociétés sont établies au Luxembourg. La SA X a pour actionnaires deux sociétés établies dans les Iles vierges britanniques.

La SCI P a participé à ces opérations selon les modalités suivantes.

L'acquisition de la SCI A par la SARL I est intervenue en 2007.

Le 12 novembre 2007 les opérations suivantes sont effectuées :

- la SARL I rachète pour 800 euros à la SNC V, société contrôlée par M. H, les titres de la SCI A, société soumise à l'impôt sur les sociétés. Au moment de ce rachat, la SCI A n'a plus d'activité et a cédé le seul immeuble qu'elle détenait. Lors de la cession de cet immeuble, elle avait réalisé une plus-value faisant apparaître un bénéfice comptable de 1 971 086 euros auquel est attaché un impôt sur les sociétés au taux de 33,33 % s'élevant potentiellement à 657 029 euros. Par ailleurs, la SCI A, qui disposait d'une trésorerie de 1 700 000 euros, avait, avant son acquisition par la SARL, versé à la SNC V des acomptes sur dividendes ;

- la SARL I absorbe la SCI A par confusion de patrimoine avec effet rétroactif au plan fiscal au 1<sup>er</sup> janvier 2007.

Le 10 décembre 2007 la SA X émet quatre billets à ordre à échéance du 11 mars 2008 au bénéfice de la SA Y, pour un montant global de 2 100 000 euros. A la suite d'une chaîne d'endossement ayant lieu entre le 11 et le 14 décembre 2007 et faisant intervenir trois sociétés contrôlées directement ou indirectement par M. H, ces billets à ordre sont endossés au profit de la SARL I. Au terme de ces opérations, l'arrivée des billets à ordre au bilan de cette SARL se traduit par le débit du compte client et le crédit de comptes courants ouverts au bénéfice de ces sociétés. Le 27 décembre 2007, ces comptes courants sont incorporés au capital de la SARL dans le cadre d'une augmentation de capital s'élevant à 2 100 000 euros. Le compte de résultat n'est pas impacté par ces opérations. Les billets à ordre feront tous l'objet d'un endossement final au profit de la SA X qui les annulera.

L'administration a relevé que, le 27 décembre 2007, à l'issue de ces opérations comptables, qui n'ont donné lieu à aucun flux de trésorerie, les capitaux propres de la SARL I s'établissaient à 2 032 297 euros tandis que le résultat comptable provisoire s'élevait à 1 965 654 euros.

La SARL I a estimé qu'en présence de capitaux propres reconstitués et d'un résultat comptable positif, les conditions étaient réunies pour que joue la clause de retour à meilleure fortune. Dès lors, par l'exercice de la seconde option prévue par les conventions d'abandon de créances, est apparue une dette à l'égard de la SA X, passée en charge exceptionnelle, de 1 910 195 euros. Toutefois la SARL I dégage, à la clôture de l'exercice le 31 décembre 2007, une perte comptable de 3 884 920 euros compte tenu de la dotation d'une provision pour complément de clause de retour à meilleure fortune au titre de la première option s'élevant à 1 974 958 euros.

Au terme de l'ensemble de ces opérations effectuées entre le 12 novembre et le 31 décembre 2007, le résultat, constitué par la plus-value réalisée par la SCI A, a été totalement effacé dans les écritures de la SARL I tandis que la trésorerie de la SCI qui devait servir au paiement de l'impôt sur les sociétés était acquise aux sociétés appartenant à M. H. Le résultat fiscal réalisé par cette SARL s'élève à 61 124 euros compte tenu de la réintégration extracomptable, d'une part, du résultat de la SCI A et, d'autre part, de la dotation de la provision mentionnée ci-dessus sur lequel sera imputé le déficit reportable de 76 228 euros.

La participation de la SCI P à cette opération d'ensemble est intervenue le 11 décembre 2007, date à laquelle l'un de ces billets à ordre d'un montant de 700 000 euros est endossé par la société S.

Le 13 décembre 2007, un contrat est signé entre la société S et la SCI P par lequel la première prête 700 000 euros à la seconde. Le contrat de prêt a été conclu aux conditions suivantes : le prêt est accordé sans garantie financière au profit du prêteur et l'emprunteur est libre de rembourser le prêteur à sa convenance à tout moment et au plus tard dans les 12 mois de l'attribution du prêt sous réserve d'une tacite reconduction. Il est prévu que le prêt pourra être remboursé par le transfert des titres de la SARL I, obtenus par la SCI dans le cadre de l'augmentation de capital de cette société. En règlement de ce prêt, la société S remet à la SCI P le billet à ordre précité d'un montant de 700 000 euros.

Le 14 décembre 2007, la SCI P endosse au profit de la SARL I ce billet à ordre en contrepartie d'une créance portée au crédit du compte courant ouvert en son nom.

Le 27 décembre 2007, le compte courant créditeur de la SCI P est incorporé au capital de la SARL I.

Le 30 octobre 2008, la SARL I réduit son capital par diminution de la valeur nominale de ses titres. Lors de cette opération, la SCI P constate une perte exceptionnelle de 654 083 euros. La SARL I procède ensuite au rachat de ses propres titres auprès de la SCI P qui constate alors une perte complémentaire. Lors de l'exercice clos le 31 décembre 2008, la SCI P a constaté une perte globale de 683 470 euros au titre de ses opérations sur le capital de la SARL.

L'administration a rejeté la déduction de cette moins-value en application de la procédure de l'abus de droit fiscal au motif que la SCI P a participé à l'augmentation de capital avec un billet à ordre présentant un caractère fictif dans son émission et dans son endossement. Elle a notifié à la SNC M, en sa qualité d'associée d'une société fiscalement transparente, les conséquences financières de ce redressement se traduisant par la réduction du déficit de la SNC d'une somme de 680 736 euros. Elle a notifié à la SARL N, en sa qualité d'associée à 100 % d'une société fiscalement transparente, les mêmes conséquences financières de ce redressement se traduisant par la réduction du déficit de même somme de 680 736 euros.

La SNC M conteste les redressements ainsi effectués et souligne l'intérêt que représentait l'investissement dans la SARL I si le projet de cette dernière avait pu voir le jour.

Après avoir entendu ensemble le représentant de la société ainsi que son conseil et le représentant de l'administration, le Comité relève que la SCI P ne pouvait ignorer qu'en souscrivant à l'augmentation de capital de la SARL I elle permettait l'activation de la clause de retour à meilleure à fortune dont cette dernière était débitrice.

Le Comité observe que la réduction de capital de la SARL I, qui s'en est suivie par annulation des titres, a été motivée par l'apurement de la perte générée par l'activation de la clause de retour à meilleure fortune.

Il note qu'il n'a été apporté aucune justification de la réalité de l'opération économique servant de support à l'émission des billets à ordre ou à leur endossement de sorte qu'ils présentent un caractère fictif à chaque étape de leur utilisation. Il en va ainsi du billet à ordre d'un montant de 700 000 euros remis à la SCI P et que celle-ci endossera au profit de la SARL I en contrepartie d'une créance portée au crédit du compte courant ouvert en son nom avant que ce compte courant créditeur soit incorporé au capital de la SARL I.

Le Comité estime qu'en l'absence de tout réel apport de fonds, cette opération a eu pour but exclusivement fiscal de générer une perte fiscale déductible.

Le Comité émet donc l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

**Nota :** l'administration a pris note de l'avis favorable du Comité.

### ➤ **Affaire n° 2013-41 concernant la SARL S (impôt sur les sociétés)**

L'administration a identifié un montage complexe réalisé par M. H faisant intervenir des sociétés qu'il contrôle directement ou indirectement et reposant sur une succession d'opérations qui ont permis à l'intéressé de conserver à son profit la trésorerie de la SCI A ayant fait l'objet d'une acquisition dans les conditions décrites ci-après. Cette trésorerie devait permettre d'acquitter l'impôt sur les sociétés dont cette société aurait été redevable à la clôture de l'exercice à raison des plus-values réalisées, préalablement à son acquisition, lors de la cession du seul immeuble qu'elle détenait et qui seront complètement effacées à l'issue des opérations effectuées dans le cadre de ce montage.

La SARL I, qui est au centre des opérations constitutives de ce montage, a été créée en 1998 et exerçait une activité de conception de logiciels et de sites internet. Après avoir tenté de développer un site internet interactif, son activité ayant été très déficitaire, elle a bénéficié en 2004 d'un abandon de créances, d'un montant de 5 508 000 euros, consenti par deux conventions par ses deux associés. Son associé majoritaire, détenant 90 % de son capital, a ainsi abandonné ainsi une

créance de 5 388 000 euros. Cet abandon de créance était assorti d'une clause de retour à meilleure fortune. La SARL I a cessé son activité en 2005 et n'a plus de salariés.

La SARL I est cédée pour 2 500 euros, d'une part, à la SA X, qui acquiert 10 % du capital de cette société et, en outre, pour 7 671 euros, la totalité de la créance abandonnée en 2004 et, d'autre part, à la SA Y, qui acquiert les 90 % restants du capital. Ces deux sociétés sont établies au Luxembourg. La SA X a pour actionnaires deux sociétés établies dans les Iles vierges britanniques.

La SARL S a participé aux opérations de la SARL I selon les modalités suivantes.

L'acquisition de la SCI A par la SARL I est intervenue en 2007.

Le 12 novembre 2007 les opérations suivantes sont effectuées :

- la SARL I rachète pour 800 euros à la SNC V, société contrôlée par M. H, les titres de la SCI A, société soumise à l'impôt sur les sociétés. Au moment de ce rachat, la SCI A n'a plus d'activité et a cédé le seul immeuble qu'elle détenait. Lors de la cession de cet immeuble, elle avait réalisé une plus-value faisant apparaître un bénéfice comptable de 1 971 086 euros auquel est attaché un impôt sur les sociétés au taux de 33,33 % s'élevant potentiellement à 657 029 euros. Par ailleurs, la SCI A, qui disposait d'une trésorerie de 1 700 000 euros, avait, avant son acquisition par la SARL, versé à la SNC V des acomptes sur dividendes ;

- la SARL I absorbe la SCI A par confusion de patrimoine avec effet rétroactif au plan fiscal au 1<sup>er</sup> janvier 2007.

Le 10 décembre 2007 la SA X émet quatre billets à ordre à échéance du 11 mars 2008 au bénéfice de la SA Y, pour un montant global de 2 100 000 euros. A la suite d'une chaîne d'endossement ayant lieu entre le 11 et le 14 décembre 2007 et faisant intervenir trois sociétés contrôlées directement ou indirectement par M. H, ces billets à ordre sont endossés au profit de la SARL I. Au terme de ces opérations, l'arrivée des billets à ordre au bilan de cette SARL se traduit par le débit du compte client et le crédit de comptes courants ouverts au bénéfice de ces sociétés. Le 27 décembre 2007, ces comptes courants sont incorporés au capital de la SARL dans le cadre d'une augmentation de capital s'élevant à 2 100 000 euros. Le compte de résultat n'est pas impacté par ces opérations. Les billets à ordre feront tous l'objet d'un endossement final au profit de la SA X qui les annulera.

L'administration a relevé que, le 27 décembre 2007, à l'issue de ces opérations comptables, qui n'ont donné lieu à aucun flux de trésorerie, les capitaux propres de la SARL I s'établissaient à 2 032 297 euros tandis que le résultat comptable provisoire s'élevait à 1 965 654 euros.

La SARL I a estimé qu'en présence de capitaux propres reconstitués et d'un résultat comptable positif, les conditions étaient réunies pour que joue la clause de retour à meilleure fortune. Dès lors, par l'exercice de la seconde option prévue par les conventions d'abandon de créances, est apparue une dette à l'égard de la SA X, passée en charge exceptionnelle, de 1 910 195 euros. Toutefois la SARL I dégage, à la clôture de l'exercice le 31 décembre 2007, une perte comptable de 3 884 920 euros compte tenu de la dotation d'une provision pour complément de clause de retour à meilleure fortune au titre de la première option s'élevant à 1 974 958 euros.

Au terme de l'ensemble de ces opérations effectuées entre le 12 novembre et le 31 décembre 2007, le résultat, constitué par la plus-value réalisée par la SCI A, a été totalement effacé dans les écritures de la SARL I tandis que la trésorerie de la SCI qui devait servir au paiement de l'impôt sur les sociétés était acquise aux sociétés appartenant à M. H. Le résultat fiscal réalisé par cette SARL s'élève à 61 124 euros compte tenu de la réintégration extracomptable, d'une part, du résultat de la SCI A et, d'autre part, de la dotation de la provision mentionnée ci-dessus sur lequel sera imputé le déficit reportable de 76 228 euros.

La participation de la SARL S à cette opération d'ensemble est intervenue le 11 décembre 2007, date à laquelle elle a endossé, pour un montant de 700 000 euros chacun, deux des quatre billets à ordre.

D'une part, le 13 décembre 2007, un contrat est signé entre la SARL S et la SCI P par lequel la première prête 700 000 euros à la seconde. Le contrat de prêt a été conclu aux conditions suivantes : le prêt est accordé sans garantie financière au profit du prêteur et l'emprunteur est libre de rembourser le prêteur à sa convenance à tout moment et au plus tard dans les 12 mois de

l'attribution du prêt sous réserve d'une tacite reconduction. Il est prévu que le prêt pourra être remboursé par le transfert des titres de la SARL I, obtenus par la SCI dans le cadre de l'augmentation de capital de cette société. En règlement de ce prêt, la SARL S remet à la SCI P un des deux billets à ordre précités d'un montant de 700 000 euros et détient donc une créance de même montant sur la SCI.

La SCI P est une société relevant des dispositions de l'article 8 du code général des impôts. Elle est détenue à 99,6 % par la SNC M, relevant de ces mêmes dispositions. Cette société est elle-même détenue à 100 % par la SARL N. Cette dernière société est détenue à 100 % par M. H.

Le 7 juillet 2008 la SARL S cède pour le prix de 700 euros cette créance à la SCI U, détenue par le groupe familial de M. H, et constate une perte de 699 300 euros.

D'autre part, le 14 décembre 2007 la SARL S endosse l'autre billet à ordre de 700 000 euros au profit de la SARL I en contrepartie d'un compte courant ouvert dans les comptes de cette dernière société et crédité de cette somme.

Le 27 décembre 2007, le compte courant créateur de la SARL S est incorporé au capital de la SARL I.

Le 30 octobre 2008, la SARL I réduit son capital par diminution de la valeur nominale de ses titres. Lors de cette opération, la SARL S constate une perte exceptionnelle de 654 083 euros. La SARL I procède ensuite au rachat de ses propres titres auprès de la SARL S qui constate alors une perte complémentaire. La SARL S constate à ce titre une perte de 682 894 euros.

Ainsi à la clôture de l'exercice le 31 décembre 2008, la SARL S constate une perte globale de 1 382 194 euros ayant pour origine les conséquences de la circulation dans ses comptes des deux billets à ordre émis par la SA X. La société S étant membre d'une intégration fiscale dont la société intégrante est la SELARL H et associés, cette dernière société intégrera sur le plan fiscal le déficit de 1 480 759 euros pour la détermination du résultat d'ensemble du groupe intégré pour l'exercice clos en 2008 et qui sera de ce fait déficitaire.

L'administration a rejeté la déduction de ces deux pertes en application de la procédure de l'abus de droit fiscal. L'administration a en effet estimé que la SARL S a participé à l'augmentation de capital et a accordé un prêt en utilisant deux billets à ordre présentant un caractère fictif dans leurs émissions et dans leurs endossements. La société conteste les redressements ainsi effectués et souligne l'intérêt que représentait l'investissement dans la SARL I si le projet de cette dernière avait pu voir le jour.

Après avoir entendu ensemble M. H ainsi que les conseils de la société et le représentant de l'administration, le Comité relève que la SARL S ne pouvait ignorer qu'en souscrivant à l'augmentation de capital de la SARL I elle permettait l'activation de la clause de retour à meilleure fortune dont cette dernière était débitrice.

Le Comité observe que la réduction de capital par annulation des titres de la SARL I, qui s'en est suivie, a été motivée par l'apurement de la perte générée par l'activation de la clause de retour à meilleure fortune.

Le Comité relève également que le prêt accordé dans des conditions anormales à la SCI P avait pour objet de permettre à cette dernière société de souscrire également au capital de la SARL I et que cette souscription avait pour même effet de permettre l'activation de la clause de retour à meilleure fortune.

Il note qu'il n'a été apporté aucune justification de la réalité de l'opération économique servant de support à l'émission des billets à ordre ou à leur endossement de sorte qu'ils présentent un caractère fictif à chaque étape de leur utilisation. Il en va ainsi du billet à ordre d'un montant de 700 000 euros remis par la SARL S à la SCI P et que celle-ci endossera au profit de la SARL I en contrepartie d'une créance portée au crédit du compte courant ouvert en son nom avant que ce compte courant créateur soit incorporé au capital de la SARL I. Il en va de même du second billet à ordre détenu par la SARL S et endossé au profit de la SARL I.

Le Comité estime qu'en l'absence de tout réel apport de fonds, ces opérations ont eu pour but exclusivement fiscal de générer une perte fiscale déductible.



Le Comité émet donc l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Le Comité estime en outre que la SARL S doit être regardée comme la principale bénéficiaire au sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts du montage ainsi mis en œuvre. 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 favorable du Comité.

➤ **Affaire n° 2013-42 concernant la SARL L (impôt sur les sociétés)**

L'administration a identifié un montage complexe réalisé par M. H faisant intervenir des sociétés qu'il contrôle directement ou indirectement et reposant sur une succession d'opérations qui ont permis à l'intéressé de conserver à son profit la trésorerie de la SCI A ayant fait l'objet d'une acquisition dans les conditions décrites ci-après. Cette trésorerie devait permettre d'acquitter l'impôt sur les sociétés dont cette société aurait été redevable à la clôture de l'exercice à raison des plus-values réalisées, préalablement à son acquisition, lors de la cession du seul immeuble qu'elle détenait et qui seront complètement effacées à l'issue des opérations effectuées dans le cadre de ce montage.

La SARL I, qui est au centre des opérations constitutives de ce montage, a été créée en 1998 et exerçait une activité de conception de logiciels et de sites internet. Après avoir tenté de développer un site internet interactif, son activité ayant été très déficitaire, elle a bénéficié en 2004 d'un abandon de créances, d'un montant de 5 508 000 euros, consenti par deux conventions par ses deux associés. Son associé majoritaire, détenant 90 % de son capital, a ainsi abandonné ainsi une créance de 5 388 000 euros. Cet abandon de créance était assorti d'une clause de retour à meilleure fortune. La SARL I a cessé son activité en 2005 et n'a plus de salariés.

La SARL I est cédée pour 2 500 euros, d'une part, à la SA X, qui acquiert 10 % du capital de cette société et, en outre, pour 7 671 euros, la totalité de la créance abandonnée en 2004 et, d'autre part, à la SA Y, qui acquiert les 90 % restants du capital. Ces deux sociétés sont établies au Luxembourg. La SA X a pour actionnaires deux sociétés établies dans les Iles vierges britanniques.

La SARL L a participé aux opérations de la SARL I selon les modalités suivantes

L'acquisition de la SCI A par la SARL I est intervenue en 2007.

Le 12 novembre 2007 les opérations suivantes sont effectuées :

- la SARL I rachète pour 800 euros à la SNC V, société contrôlée par M. H, les titres de la SCI A, société soumise à l'impôt sur les sociétés. Au moment de ce rachat, la SCI A n'a plus d'activité et a cédé le seul immeuble qu'elle détenait. Lors de la cession de cet immeuble, elle avait réalisé une plus-value faisant apparaître un bénéfice comptable de 1 971 086 euros auquel est attaché un impôt sur les sociétés au taux de 33,33 % s'élevant potentiellement à 657 029 euros. Par ailleurs, la SCI A, qui disposait d'une trésorerie de 1 700 000 euros, avait, avant son acquisition par la SARL, versé à la SNC V des acomptes sur dividendes ;

- la SARL I absorbe la SCI A par confusion de patrimoine avec effet rétroactif au plan fiscal au 1<sup>er</sup> janvier 2007.

Le 10 décembre 2007 la SA X émet quatre billets à ordre à échéance du 11 mars 2008 au bénéfice de la SA Y, pour un montant global de 2 100 000 euros. A la suite d'une chaîne d'endossement ayant lieu entre le 11 et le 14 décembre 2007 et faisant intervenir trois sociétés contrôlées directement ou indirectement par M. H, ces billets à ordre sont endossés au profit de la SARL I. Au terme de ces opérations, l'arrivée des billets à ordre au bilan de cette SARL se traduit par le débit du compte client et le crédit de comptes courants ouverts au bénéfice de ces sociétés. Le 27 décembre 2007, ces comptes courants sont incorporés au capital de la SARL dans le cadre d'une augmentation de capital s'élevant à 2 100 000 euros. Le compte de résultat n'est pas impacté par ces opérations. Les billets à ordre feront tous l'objet d'un endossement final au profit de la SA X qui les annulera.

L'administration a relevé que, le 27 décembre 2007, à l'issue de ces opérations comptables, qui n'ont donné lieu à aucun flux de trésorerie, les capitaux propres de la SARL I s'établissaient à 2 032 297 euros tandis que le résultat comptable provisoire s'élevait à 1 965 654 euros.

La SARL I a estimé qu'en présence de capitaux propres reconstitués et d'un résultat comptable positif, les conditions étaient réunies pour que joue la clause de retour à meilleure fortune. Dès lors, par l'exercice de la seconde option prévue par les conventions d'abandon de créances, est apparue une dette à l'égard de la SA X, passée en charge exceptionnelle, de 1 910 195 euros. Toutefois la SARL I dégage, à la clôture de l'exercice le 31 décembre 2007, une perte comptable de 3 884 920 euros compte tenu de la dotation d'une provision pour complément de clause de retour à meilleure fortune au titre de la première option s'élevant à 1 974 958 euros.

Au terme de l'ensemble de ces opérations effectuées entre le 12 novembre et le 31 décembre 2007, le résultat, constitué par la plus-value réalisée par la SCI A, a été totalement effacé dans les écritures de la SARL I tandis que la trésorerie de la SCI qui devait servir au paiement de l'impôt sur les sociétés était acquise aux sociétés appartenant à M. H. Le résultat fiscal réalisé par cette SARL s'élève à 61 124 euros compte tenu de la réintégration extracomptable, d'une part, du résultat de la SCI A et, d'autre part, de la dotation de la provision mentionnée ci-dessus sur lequel sera imputé le déficit reportable de 76 228 euros.

La participation de la SARL L à cette opération d'ensemble est intervenue à un double titre.

D'une part, le 11 décembre 2007, elle a endossé, pour un montant de 350 000 euros chacun, deux des quatre billets à ordre.

Le 14 décembre 2007 la SARL L endosse ces deux billets à ordre au profit de la SARL I en contrepartie d'un compte courant ouvert dans les comptes de cette dernière société et crédité de cette somme.

Le 27 décembre 2007, le compte courant créditeur de la SARL L est incorporé au capital de la SARL I.

Le 30 octobre 2008, la SARL I réduit son capital par diminution de la valeur nominale de ses titres. Lors de cette opération, la SARL L constate une perte exceptionnelle de 654 083 euros. La SARL I procède ensuite au rachat de ses propres titres auprès de la SARL L qui constate alors une perte complémentaire. A la clôture de l'exercice le 30 juin 2009, la SARL L constate à ce titre une perte de 682 894 euros. Lors de l'exercice suivant clos le 30 juin 2010, la SARL L constate une perte de 900 euros correspondant à la valeur comptable des titres de la SARL I à la suite de la réduction du capital de cette société à zéro euro.

D'autre part, le 13 février 2009, un contrat est signé entre la SARL L et la SCI R par lequel la première prête 287 500 euros à la seconde. Le contrat de prêt a été conclu aux conditions suivantes : le prêt est accordé sur une période de 99 ans et est consenti sans le versement d'intérêt tandis que le remboursement du capital intervient au choix de l'emprunteur selon ses capacités contributives. Il est prévu qu'en cas de demande de remboursement du prêt, la SCI R pourra s'y opposer et incorporer sa dette à son capital social sans que le prêteur puisse s'y opposer. Le règlement de ce prêt se traduit le même jour par l'émission d'un billet à ordre qui permettra à la SCI R de participer le 20 février 2009 par voie d'endossement à une augmentation de capital de la SARL I. Ce billet à ordre sera à nouveau endossé le 27 février suivant au profit de la SCI R.

Le 18 février 2009, la SARL L cède la créance de 287 500 euros qu'elle détient sur la SCI R pour 19 500 euros à M. C et constate ainsi à la clôture de l'exercice le 30 juin 2009 une perte de 268 000 euros.

L'administration a rejeté la déduction de ces pertes en application de la procédure de l'abus de droit fiscal. L'administration a en effet estimé que la SARL L a participé à l'augmentation de capital et a accordé un prêt en utilisant des billets à ordre présentant un caractère fictif dans leurs émissions et dans leurs endossements.

La société conteste les redressements ainsi effectués et souligne l'intérêt que représentait l'investissement dans la SARL I si le projet de cette dernière avait pu voir le jour.

Après avoir entendu ensemble M. H ainsi que les conseils de la société et le représentant de l'administration, le Comité relève que la SARL L ne pouvait ignorer qu'en souscrivant à

l'augmentation de capital de la SARL I elle permettait l'activation de la clause de retour à meilleure fortune dont cette dernière était débitrice.

Le Comité observe que la réduction de capital par annulation des titres de la SARL I, qui s'en est suivie, a été motivée par l'apurement de la perte générée par l'activation de la clause de retour à meilleure fortune.

Le Comité relève également que le prêt accordé dans des conditions anormales à la SCI R avait pour objet de permettre à cette dernière de souscrire également au capital de la SARL I, et que cette souscription aurait pour même effet de permettre l'activation de la clause de retour à meilleure fortune.

Il note qu'il n'a été apporté aucune justification de la réalité de l'opération économique servant de support à l'émission des billets à ordre ou à leur endossement de sorte qu'ils présentent un caractère fictif à chaque étape de leur utilisation. Il en va ainsi des deux billets à ordre d'un montant de 350 000 euros endossés par la SARL L et que la SARL I endossera à son profit en contrepartie d'une créance portée au crédit du compte courant ouvert en son nom avant que ce compte courant créditeur soit incorporé au capital de la SARL I. Il en va de même du billet à ordre émis par la SARL L permettant à la SCI R de participer par voie d'endossement à une augmentation de capital de la SARL I.

Le Comité estime qu'en l'absence de tout réel apport de fonds, ces opérations ont eu pour but exclusivement fiscal de générer une perte fiscale déductible.

Au surplus le Comité note que le prêt de 287 500 euros consenti par la SARL L à la SCI R sans intérêt et pour une durée de 99 ans présente un caractère fictif. La cession de cette créance détenue par la SARL L intervenue cinq jours après la conclusion du prêt pour 19 500 euros, prix que l'acquéreur n'a pas acquitté dans les conditions contractuelles prévues, et alors que, six jours seulement après la cession, intervenue un mois plus tard, par son acquéreur de cette créance à la société dont il était le gérant, cette créance a fait l'objet d'un remboursement pour une somme de 282 500 euros, soit le nominal diminué de 5 000 euros, montre également la fictivité de cette cession et le caractère artificiel de la perte qui en a été la conséquence.

Le Comité émet donc l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Le Comité estime en outre que la SARL L doit être regardée comme la principale bénéficiaire au sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts du montage ainsi mis en œuvre. 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 favorable du Comité.

#### ➤ **Affaire n° 2013-43 concernant M. et Mme C (impôt sur le revenu)**

Par acte sous seing privé du 13 février 2009, la SARL L a consenti un prêt d'un montant de 287 500 euros à la SCI R. Le contrat de prêt a été conclu aux conditions suivantes : le prêt est accordé sur une période de 99 ans et est consenti sans le versement d'intérêt tandis que le remboursement du capital intervient au choix de l'emprunteur selon ses capacités contributives. Il est prévu qu'en cas de demande de remboursement du prêt, la SCI R pourra s'y opposer et incorporer sa dette à son capital social sans que le prêteur puisse s'y opposer.

Cinq jours après la conclusion du prêt, soit le 18 février 2009, la SARL L a cédé sa créance détenue sur la SCI R pour 19 500 euros à M. C qui n'a pas réglé cette somme comme il était prévu contractuellement au plus tard le 31 décembre 2009, mais seulement le 27 juin 2011, soit après engagement des opérations de vérification de la SARL T dont M. C est le gérant.

M. C a lui-même cédé cette créance, un peu plus d'un mois plus tard, soit le 25 mars 2009 à la SARL T pour sa valeur nominale de 287 500 euros.

Six jours après la seconde cession de la créance, soit le 31 mars 2009, la SARL L a versé la somme de 282 500 € à la SARL T, en règlement partiel et anticipé du billet à ordre qu'elle avait émis le 13 février 2009 (à échéance le 15 avril 2009) en règlement du prêt accordé à la SCI R,

finalement endossé en faveur de la SARL T. Ces 282 500 euros ont été portés au crédit du compte courant de M. C dans les comptes de la SARL T.

L'administration a estimé que tant le prêt accordé à la SCI R que la cession de créance devaient être regardés comme fictifs et que cette opération masquait une libéralité accordée à M. C. Elle a donc procédé aux rappels d'impôts correspondants en application de la procédure de l'abus de droit fiscal.

M. C conteste l'application de cette procédure au motif qu'il ignorait le contexte dans lequel la cession de créance lui a été consentie. Il estime que le caractère fictif du contrat de prêt, auquel il n'était pas partie, ne lui est pas opposable et qu'il a acquis pour un prix justifié de 19 500 euros la créance détenue par la SARL L sur la SCI R. Il fait valoir que l'administration aurait pu le cas échéant mettre en œuvre d'autres procédures que celle visant à réprimer l'abus de droit fiscal.

Le Comité, après avoir entendu le contribuable et son conseil ainsi que le représentant de l'administration, relève que l'administration a écarté l'acte de cession de la créance en date du 18 février 2009 comme ne lui étant pas opposable au motif qu'il s'agissait d'un acte fictif.

Le Comité relève les particularités du contrat de prêt consenti par la SARL L à la SCI R sans intérêt et pour une durée de 99 ans et qui présente un caractère fictif, la concomitance des faits, la cession intervenant cinq jours après la conclusion du contrat de prêt sans que la justification de la dépréciation de son montant soit apportée.

Le Comité relève en outre l'absence de paiement du prix de 19 500 euros à la date convenue fixée au 31 décembre 2009 et alors que le contrat devait être résolu de plein droit au profit du cédant à défaut de paiement à cette échéance.

Le Comité note enfin que la valeur de cette créance a été portée entre le 18 février 2009 et le 25 mars 2009 de 19 500 euros à 287 500 euros sans qu'aucune justification économique ne soit donnée à l'intérêt de cette acquisition afin de financer des investissements dans la SARL T.

Le Comité déduit de l'ensemble de ces éléments que la cession de créance doit être regardée comme fictive et que c'est à bon droit que l'administration a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal.

Le Comité considère au surplus que M. C doit être regardé comme le principal bénéficiaire de l'opération au sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts du montage ainsi mis en œuvre. Il émet donc l'avis que l'administration était fondée à appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

**Nota** : l'administration a pris note de l'avis favorable du Comité.