

**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 8 septembre 2016 : avis rendus par le comité de l'abus de droit fiscal commentés par l'administration (CADF/AC n° 6/2016).**

➤ **Affaire n° 2016-26 concernant l'EURL A**

L'entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL) A, soumise à l'impôt sur les sociétés et ayant pour activité le nettoyage d'hôtels, a été créée le 9 juillet 2009 au sein d'un groupe intégré dont la société mère est la SAS X, laquelle était, jusqu'au 31 décembre 2009, la société mère intégrante d'un groupe formé avec sa filiale Y exerçant la même activité.

Désireuse de ne pas renouveler certains de ses contrats avec des hôtels clients de ses services, la société Y a conclu le 4 janvier 2010 un protocole d'accord avec l'EURL A.

Selon les stipulations de ce protocole, la société Y s'est engagée, d'une part, à assister l'EURL A dans toutes les démarches nécessaires à la conclusion d'un contrat de prestations de nettoyage hôtelier avec les clients avec lesquels elle ne souhaitait pas poursuivre son activité. Cette assistance est prévue lors des rendez-vous de présentation de l'EURL A à chaque client, lors de la négociation du contrat de prestations de nettoyage hôtelier et lors de la conclusion de ce contrat. Il est prévu qu'en contrepartie de cette assistance, pour chaque client concluant un contrat avec l'EURL A, la société Y percevra une rémunération égale à 9% du chiffre d'affaires hors taxes réalisé au titre de la dernière année de contrat assurée par cette société.

D'autre part, les stipulations de ce protocole précisent les conditions de transfert à l'EURL A des contrats de travail du personnel de la société Y affecté au nettoyage des hôtels avec lesquels un contrat de prestation de nettoyage hôtelier serait conclu. Elles prévoient en outre la cession du matériel d'exploitation, des équipements et des vêtements de travail utilisés dans les hôtels avec lesquels l'EURL A contracterait effectivement.

Le 14 juin 2010, la société Y a établi une facture pour la société A se référant au protocole d'accord du 4 janvier 2010. L'EURL A a ainsi versé une somme de 148 410 euros au titre de commissions qu'elle a déduite de son résultat imposable, ainsi qu'une somme de 9 200 euros au titre de l'acquisition de vêtements de travail et une somme de 13 800 euros de matériels d'exploitation qu'elle a immobilisés.

A l'issue de la vérification de comptabilité de l'EURL A, l'administration fiscale a considéré, par une proposition de rectification du 29 juillet 2013, que la convention du 4 janvier 2010 déguisait une cession de fonds de commerce et a, en conséquence, mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévu par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales afin d'écarter cette convention et de restituer à cet acte sa véritable nature.

En outre le service a considéré que la valeur vénale réelle du fonds ainsi cédé était supérieure au prix de cession constitué par le montant de la facture du 14 juin 2010.

Il a en conséquence liquidé les droits de mutation à titre onéreux sur la valeur vénale ainsi déterminée du fonds de commerce, rappelé le montant de la taxe sur la valeur ajoutée déductible mentionnée sur la facture du 14 juin 2010, rejeté au titre de l'impôt sur les sociétés la déduction de la rémunération de l'assistance passée en charge dans la comptabilité et rehaussé la base d'imposition à l'impôt sur les sociétés à due concurrence de l'insuffisance d'actif établie à partir de la valorisation du fonds de commerce.

Le rappel des droits a été assorti de la majoration de 80 % prévue au b) de l'article 1729 du code général des impôts ainsi que de l'intérêt de retard.

Le Comité relève que la convention du 4 janvier 2010 présente comme objet principal les modalités de réalisation par la société Y d'une mission d'assistance auprès de l'EURL A dans ses démarches engagées aux fins de signature de contrats de prestations de nettoyage hôtelier avec certains clients avec lesquels la société Y ne souhaitait pas poursuivre son activité.

Il note que la convention prévoit à cet égard une rémunération de ladite assistance égale à 9 % du chiffre d'affaires hors taxes réalisé au titre de la dernière année de contrat assuré par la société Y pour chaque client contractant avec l'EURL A.

Le Comité constate qu'il ressort de la facture du 14 juin 2010 adressée par la société Y à l'EURL A que l'ensemble des clients mentionnés dans la convention précitée du 4 janvier 2010 ont effectivement signé avec l'EURL A à laquelle il est ainsi réclamé, outre le prix du matériel d'exploitation, des équipements et des vêtements de travail, le paiement de la « commission » due à raison de cette convention et correspondant à l'exécution de la prestation d'assistance.

Il relève en outre, à partir des éléments non contestés figurant dans la proposition de rectification et issus des données comptables de l'EURL A, que celle-ci a réalisé plus de 99 % de son chiffre d'affaires de l'exercice 2010 avec les clients mentionnés dans la convention du 4 janvier 2010. Il note au surplus que l'EURL A réalisait déjà sur l'exercice 2009, concurremment avec la société Y, des prestations de nettoyage pour certains de ces hôtels.

Le Comité estime ainsi que la convention du 4 janvier organisait en réalité, sous couvert d'un contrat d'assistance, le transfert de certains éléments corporels et incorporels constituant le fonds de commerce de la société Y en contrepartie d'un prix volontairement présenté comme la rémunération d'une prestation de services.

Il considère que, pour tirer les conséquences fiscales d'une telle cession en matière de droits d'enregistrement, de taxe sur la valeur ajoutée et d'impôt sur les sociétés, l'administration devait au préalable écarter les qualifications mensongères figurant dans la convention du 4 janvier 2010 afin de restituer à celle-ci sa véritable nature.

Il est en conséquence d'avis que l'administration était fondée en l'espèce à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales afin d'asseoir les impositions résultant de la cession par la société Y d'une partie de son fonds de commerce à l'EURL A.

Enfin, le Comité estime que l'EURL A doit être regardée comme la principale bénéficiaire des actes constitutifs de l'abus de droit 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 prévue par ce texte au taux de 80 %.

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

### ➤ **Affaire n° 2016-27 concernant l'EURL B**

L'entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL) B, soumise à l'impôt sur les sociétés et ayant pour activité le nettoyage d'hôtels, a été créée le 9 juillet 2009 au sein d'un groupe intégré dont la société mère est la SAS X, laquelle était, jusqu'au 31 décembre 2009, la société mère intégrante d'un groupe formé avec sa filiale Y exerçant la même activité.

Désireuse de ne pas renouveler certains de ses contrats avec des hôtels clients de ses services, la société Y a conclu le 4 janvier 2010 un protocole d'accord avec l'EURL B.

Selon les stipulations de ce protocole, la société Y s'est engagée d'une part à assister l'EURL B toutes les démarches nécessaires à la conclusion d'un contrat de prestations de nettoyage hôtelier avec les clients avec lesquels elle ne souhaitait pas poursuivre son activité. Cette assistance est prévue lors des rendez-vous de présentation de l'EURL B à chaque client, lors de la négociation du contrat de prestations de nettoyage hôtelier et lors de la conclusion de ce contrat. Il est prévu qu'en contrepartie de cette assistance, pour chaque client concluant un contrat avec l'EURL B, la société Y percevra une rémunération égale à 9% du chiffre d'affaires hors taxes réalisé au titre de la dernière année de contrat assurée par cette société.

D'autre part, les stipulations de ce protocole précisent les conditions de transfert à l'EURL B des contrats de travail du personnel de la société Y affecté au nettoyage des hôtels avec lesquels un contrat de prestation de nettoyage hôtelier serait conclu. Elles prévoient en outre la cession du matériel d'exploitation, des équipements et des vêtements de travail utilisés dans les hôtels avec lesquels l'EURL B contracterait effectivement.

Le 14 juin 2010, la société Y a établi une facture pour l'EURL B se référant au protocole d'accord du 4 janvier 2010. L'EURL B a ainsi versé une somme de 496 620 euros au titre de commissions qu'elle a déduite de son résultat imposable, ainsi qu'une somme de 30 800 euros au titre de l'acquisition de vêtements de travail et une somme de 46 200 euros de matériels d'exploitation qu'elle a immobilisés.

A l'issue de la vérification de comptabilité de l'EURL B, l'administration fiscale a considéré, par une proposition de rectification du 29 juillet 2013, que la convention du 4 janvier 2010 déguisait une cession de fonds de commerce et a, en conséquence, mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévu par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales afin d'écarter cette convention et de restituer à cet acte sa véritable nature.

En outre le service a considéré que la valeur vénale réelle du fonds ainsi cédé était supérieure au prix de cession constitué par le montant de la facture du 14 juin 2010.

Il a en conséquence liquidé les droits de mutation à titre onéreux sur la valeur vénale ainsi déterminée du fonds de commerce, rappelé le montant de la taxe sur la valeur ajoutée déductible mentionnée sur la facture du 14 juin 2010, rejeté au titre de l'impôt sur les sociétés la déduction de la rémunération de l'assistance passée en charge dans la comptabilité et rehaussé la base d'imposition à l'impôt sur les sociétés à due concurrence de l'insuffisance d'actif établie à partir de la valorisation du fonds de commerce.

Le rappel des droits a en outre été assorti de la majoration de 80 % prévue au b) de l'article 1729 du code général des impôts ainsi que de l'intérêt de retard.

Le Comité relève que la convention du 4 janvier 2010 présente comme objet principal les modalités de réalisation par la société Y d'une mission d'assistance auprès de l'EURL B dans ses démarches engagées aux fins de signature de contrats de prestations de nettoyage hôtelier avec certains clients avec lesquels la société Y ne souhaitait pas poursuivre son activité.

Il note que la convention prévoit à cet égard une rémunération de ladite assistance égale à 9 % du chiffre d'affaires hors taxes réalisé au titre de la dernière année de contrat assuré par la société Y pour chaque client contractant avec l'EURL B.

Le Comité constate qu'il ressort de la facture du 14 juin 2010 adressée par la société Y à l'EURL B que l'ensemble des clients mentionnés dans la convention précitée du 4 janvier 2010 ont effectivement signé avec l'EURL B à laquelle il est ainsi réclamé, outre le prix du matériel d'exploitation, des équipements et des vêtements de travail, le paiement de la « commission » due à raison de cette convention et correspondant à l'exécution de la prestation d'assistance.

Il relève en outre, à partir des éléments non contestés figurant dans la proposition de rectification et issus des données comptables de l'EURL B, que celle-ci a réalisé plus de 99 % de son chiffre d'affaires de l'exercice 2010 avec les clients mentionnés dans la convention du 4 janvier 2010. Il note au surplus que l'EURL B réalisait déjà sur l'exercice 2009, concurremment avec la société Y, des prestations de nettoyage pour certains de ces hôtels.

Le Comité estime ainsi que la convention du 4 janvier organisait en réalité, sous couvert d'un contrat d'assistance, le transfert de certains éléments corporels et incorporels constituant le fonds de commerce de la société Y en contrepartie d'un prix volontairement présenté comme la rémunération d'une prestation de services.

Il considère que, pour tirer les conséquences fiscales d'une telle cession en matière de droits d'enregistrement, de taxe sur la valeur ajoutée et d'impôt sur les sociétés, l'administration devait au préalable écarter les qualifications mensongères figurant dans la convention du 4 janvier 2010 afin de restituer à celle-ci sa véritable nature.

Il est en conséquence d'avis que l'administration était fondée en l'espèce à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales afin d'asseoir les impositions résultant de la cession par la société Y d'une partie de son fonds de commerce à l'EURL B.

Enfin, le Comité estime que l'EURL B doit être regardée comme la principale bénéficiaire des actes constitutifs de l'abus de droit 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 prévue par ce texte au taux de 80 %.

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

➤ **Affaire n° 2016-14 concernant M. Mme X**

M. X détenait un portefeuille de valeurs mobilières composé notamment de 1875 titres de la société M.

En vertu d'un contrat de cession et d'apport du 16 septembre 2010 conclu sous diverses conditions suspensives, les associés de la société M ont convenu d'apporter ou de céder l'intégralité de leurs titres à la société SAS S. M. X s'est ainsi engagé à vendre 1365 titres et à apporter 510 titres de la société M.

Le 14 octobre 2010, M. X et son épouse, ont créé la société civile I, au capital social de 2 euros.

Par un acte sous seing privé du 15 octobre 2010, M. X a fait donation, ainsi que le contrat du 16 septembre 2010 l'y autorisait, à ses quatre enfants mineurs, nés en 1998, 1999, 2004 et 2010, et à son épouse de 260 titres de la société M évalués à un montant global de 3 291 022,80 euros. Chacun des donataires a ainsi été attributaire de 52 titres pour une valeur de 658 204,56 euros.

Le 26 octobre 2010, des comptes bancaires ont été ouverts au nom de Mme X et de chacun des enfants du couple auprès d'un établissement bancaire. M. et Mme X ont été désignés administrateurs légaux des comptes de leurs enfants mineurs.

Par ailleurs, par un acte sous seing privé du 25 octobre 2010, M. X a apporté à la société civile I 240 titres de la société SAS M, évalués à 3 037 866,67 euros, montant auquel s'est ajouté un complément de prix de 379 733,33 euros à percevoir le 11 avril 2011. Le capital de la société I a ainsi été porté à 3 417 602 parts d'un euro, dont 3 417 601 attribuées à M. X.

La plus-value d'échange, d'un montant de 3 034 142 euros, réalisée par M. X à cette occasion, a bénéficié du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts.

Le 4 novembre 2010, par un acte réitératif de cession et d'apport, le transfert au profit de la SAS S des titres de la société M prévu dans l'acte du 16 septembre 2010 a été réalisé.

Selon cet acte, Mme X et chacun des 4 enfants du couple ont cédé les 52 titres de la société M reçus en donation, et encaissé sur leur compte bancaire respectif la somme de 641 637,92 euros, à laquelle s'est ajouté, au mois d'avril 2011, un complément de prix de 80 981,58 euros.

Enfin la société I a elle-même cédé ses 240 titres de la société M pour un prix de 2 979 482,71 euros, complété de 373 761,11 euros le 13 avril 2011.

Par une proposition de rectification en date du 13 décembre 2013 notifiée sur le fondement de l'abus de droit fiscal, l'administration a considéré, d'une part que la donation du 15 octobre 2010 était fictive, et, d'autre part, que l'apport du même jour des titres de la société M à la société civile I suivi de leur cession le 4 novembre 2010 n'avait d'autre but que de bénéficier abusivement du sursis d'imposition de la plus-value d'échange prévu par l'article 150-0 B du code général des impôts.

Elle a en conséquence imposé la plus-value de cession à la société SAS S des titres de la société M contenues dans la donation du 15 octobre 2010 en faisant abstraction de ladite donation, et remis en cause le sursis d'imposition de la plus-value d'apport des titres de la société M à la société civile I.

En premier lieu, le Comité constate que, s'agissant de la donation du 15 octobre 2010, l'administration a établi qu'entre mars et juin 2012, M. X avait bénéficié de la part de ses enfants de virements et remises d'espèces pour un montant d'environ 2 600 000 euros tandis que son épouse lui avait remis la somme de 580 000 euros.

Il note que n'est pas contesté le fait que ces sommes provenaient du produit de cession des titres de la société M donnés le 15 octobre 2010 dont elles représentent au demeurant la majeure partie. Si le contribuable soutient que cette remise de somme a été effectuée dans le cadre d'un prêt à caractère familial afin de réaliser des investissements, le Comité constate cependant que le prêt allégué n'a été déclaré auprès de l'administration que deux mois après la notification de la proposition de rectification et qu'aucun élément ne permet par ailleurs d'en établir la réalité.

Le Comité déduit de l'ensemble des éléments ainsi portés à sa connaissance que M. X s'est réapproprié l'essentiel des fonds issus de la cession par son épouse et ses enfants des titres de la société M figurant dans l'acte du 15 octobre 2010. Il en déduit que M. X ne s'est ainsi pas dépouillé de manière immédiate et irrévocable des biens prétendument donnés et qu'il n'était en l'espèce animé d'aucune intention libérale, de sorte que la donation en cause doit être regardée comme fictive.

En second lieu, le Comité observe que, s'agissant de l'opération d'apport et de cession des titres de la société M, le sursis d'imposition de la plus-value réalisée par M. X lors de l'apport des titres à la société civile I qu'il contrôle et qui a été suivi de leur cession par cette société est constitutif en l'espèce d'un montage ayant pour seule finalité de lui permettre, en interposant une société, de disposer effectivement des liquidités obtenues lors de la cession de ces titres tout en restant détenteur des titres de la société I reçus en échange lors de l'apport.

Le Comité constate à cet égard que n'a été soumis à son appréciation aucun élément lui permettant d'apprécier l'existence et le montant d'éventuels réinvestissements dans une activité économique des fonds ainsi reçus.

Le Comité est ainsi d'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévu par l'article L. 64 du livre des procédures fiscale, tant pour écarter comme fictive la donation du 15 octobre 2010 que pour regarder l'apport du 25 octobre 2010 comme ayant été réalisé dans la seul but de bénéficier du régime du sursis d'imposition prévue à l'article 150-0B du code général des impôts dans sa rédaction applicable en l'espèce et selon une application littérale de ce texte à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur.

Enfin, le Comité estime que M. X doit être regardé comme ayant eu l'initiative principale des actes constitutifs de l'abus 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 prévue par ce texte au taux de 80 %.

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

#### ➤ **Affaire n° 2016-09 concernant M. Mme X**

Le 31 mars 2009, M. X devient associé de la société C, dans le cadre d'une augmentation du capital de cette société par création de 3079 parts nouvelles d'une valeur unitaire de 10 euros, attribuées en contrepartie de son apport en numéraire de 30 790 euros. Le même jour, il cède à la société C 92 parts sociales, sur 800, de la société L pour un prix global de 150 000 euros. Le 3 avril 2009, la société L est dissoute par transmission de son patrimoine à la société C, devenue alors son unique associé.

Par contrat du 20 juillet 2011, M. X apporte pour une valeur de 1 150 000 euros à la société E, alors en cours de constitution par ce dernier, les 3079 parts de la société C et reçoit en contrepartie de cet apport des titres de la société E.

La plus-value d'échange dégagée lors de cette opération (1 119 210 euros) a été placée en sursis d'imposition en application de l'article 150-0 B du code général des impôts.

Lors de l'assemblée générale extraordinaire du 15 novembre 2011, la société C autorise le retrait de la société E de son capital par voie d'annulation des 3 079 parts sociales que cette dernière détenait.

Le 7 décembre 2011, la société E investit la somme qui lui a ainsi été remboursée en produits financiers.

Le 31 décembre 2011, la société E acquiert pour 1 euro symbolique 99 % des parts de deux SARL créées par M. X, ayant pour objet la location de biens immobiliers, chacune étant propriétaire d'une maison d'habitation, acquises respectivement le 28 juin 2007 et le 5 juillet 2008.

En 2012, la société E effectue des avances en compte courant à ces deux SARL pour respectivement 465 896 euros et 258 168 euros. La société E procède également le 24 août 2012 à l'acquisition d'un bâtiment comprenant 4 chambres d'hôtes, pour un prix total de 311 000 euros, qui a été considéré par l'administration fiscale constitutif d'un investissement de nature économique. Enfin, la société E a procédé en décembre 2014 à l'acquisition auprès de M. X du bien immobilier, attenant à ces chambres d'hôtes, qui constituait antérieurement la résidence principale des époux X, pour un montant de 302 000 euros.

Par une proposition de rectification en date du 22 juillet 2014, l'administration a considéré que l'opération d'apport des titres à la société E, suivie de leur cession par celle-ci après un délai très bref de détention, n'avait pas eu, en l'absence d'un réinvestissement économique significatif, d'autre motif que celui de permettre à M. X de bénéficier abusivement du régime du sursis d'imposition. En conséquence, elle a mis en œuvre la procédure d'abus de droit fiscal sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Après avoir entendu ensemble M. X et son conseil ainsi que le représentant de l'administration, le Comité constate que l'acquisition de 4 chambres d'hôtes par la société E, pour un prix total de 311 000 euros, et son exploitation effective caractérisent un investissement de nature économique ainsi que l'administration fiscale l'a admis.

Par ailleurs, il ressort des débats ainsi que des nouvelles pièces fournies au Comité en séance, que non seulement l'acquisition de l'ancienne habitation principale des époux X a été faite en vue d'augmenter la capacité d'accueil de ces chambres d'hôtes, leur attractivité et le potentiel commercial du site, mais également que cette acquisition a été actée par un compromis de vente signé dès le mois de janvier 2014. Cette acquisition, qui est intervenue dans un délai inférieur à trois ans après l'opération d'apport-cession et a été décidée antérieurement aux opérations de contrôle, représente un réinvestissement supplémentaire de nature économique représentant 26 % du produit de la cession des titres de la société C.

Dès lors, le Comité en déduit que la société E a procédé à des investissements dans une activité économique représentant globalement une somme de 613 000 euros, soit 53 % du produit de la cession des titres de la société C, et caractérisant ainsi un réinvestissement significatif dans une activité économique.

Le Comité émet en conséquence l'avis que l'administration n'était pas 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 société C à la société E.

Nota : l'administration a décidé de ne pas se ranger à l'avis émis par le Comité au regard de la teneur des informations portées à sa connaissance postérieurement à la séance.

#### ➤ **Affaire n° 2016-24 concernant M. X**

M. X détenait la totalité du capital de la SARL A, divisé en 830 parts de 10 euros chacune, et ayant pour activité l'exploitation d'un hôtel-restaurant. Le 15 février 2010, M. X et son frère ont créé la société B, au capital social de 1 019 300 euros, divisé en 101 930 parts de 10 euros chacune. Dès sa création, la société a opté pour l'impôt sur les sociétés.

M. X a été attributaire de 101 925 parts, pour 1 019 250 euros, en contrepartie de l'apport des 755 parts sur les 830 qu'il détenait dans le capital de la société A. Son frère s'est vu attribuer 5 parts en rémunération de son apport en numéraire de 50 euros.

La plus-value d'échange, d'un montant de 976 570 euros, réalisée par M. X à cette occasion a bénéficié du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts.

Le 15 mars 2010, la société B a cédé à la société C les 755 parts qu'elle détenait dans le capital de la société A, pour le prix de 1 076 665 euros.

Le même jour, M. X a cédé à la société C les 75 parts de la société A, lui appartenant encore, pour 106 953 euros. La plus-value correspondante, d'un montant de 102 813 euros, a été soumise à l'impôt sur le revenu et aux contributions sociales.

L'administration a considéré que l'opération d'apport des titres de la société A à la société B, suivie de leur cession par cette dernière dans un délai très bref, ainsi que l'absence de réinvestissement effectif du produit de la cession des titres par la société B, avaient eu pour but exclusif de permettre à M. X de placer abusivement la plus-value réalisée dans le champ d'application de l'article 150-0 B du CGI. Dès lors, mettant en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, l'administration a, par une proposition de rectification du 15 juillet 2013, réintégré dans les revenus de M. X, et soumis à l'imposition au taux proportionnel et aux prélèvements sociaux au titre de l'année 2010, la plus-value d'apport s'élevant à 976 570 euros.

Après avoir entendu ensemble les conseils de M. X ainsi que le représentant de l'administration, le Comité relève que le court délai écoulé entre le 15 février 2010, date de la création de la société B et de l'apport à celle-ci des titres de la société A, et le 15 mars 2010, date de leur cession par la société B à la société C ne suffit pas à lui seul à justifier du caractère abusif du montage.

Le Comité constate toutefois que les seuls investissements connus, et inscrits au bilan de la société B, consistent, six ans après, en l'acquisition, les 1<sup>er</sup> juillet et 29 septembre 2011, de deux locaux commerciaux donnés en location à des tiers. Or, ces acquisitions immobilières, d'un montant total de 300 000 euros, ont été financées à hauteur de 245 000 euros par des emprunts bancaires. Outre le fait, que le solde du prix d'acquisition, soit 55 000 euros, ne représente qu'une part minimale (5%) du produit de la cession, ces investissements revêtent par ailleurs un caractère exclusivement patrimonial.

Le Comité en déduit que les opérations réalisées caractérisent la mise en place d'un montage dont le but était exclusivement fiscal. Il émet en conséquence l'avis que l'administration était fondée 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 société A à la société B.

Le Comité considère que les circonstances très particulières de l'espèce, tenant à la situation personnelle du contribuable et aux conséquences qui ont pu en résulter quant aux décisions qui auraient dû être prises en matière de réinvestissement de nature économique, sont de nature à justifier qu'il ne soit pas fait application de la pénalité prévue par le b) de l'article 1729 du code général des impôts.

Nota : l'administration a pris note de l'avis émis par le comité et considère, s'agissant de l'observation relative à la majoration appliquée conformément à l'article 1729 du CGI, que son réexamen ne pourra s'effectuer que dans le cadre d'une demande gracieuse.

#### ➤ **Affaire n° 2016-18 concernant la SCI X**

La société SCI X, société ayant opté pour l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2003, exerce depuis 1997 une activité de location et sous-location immobilière.

Elle était détenue par les membres de la famille M (essentiellement, pour environ 1/3 chacun, directement ou indirectement par les frères M1 et M2 et leur demi-sœur M3, une petite partie étant également détenue par leur père M4).

Cette société a acquis 100 % du capital de la société SCI Y entre le 19 décembre 2008 et le 20 mars 2009 pour un prix global de 255 900 euros. Cette acquisition a été opérée à hauteur de 10 % le 19 décembre 2008 auprès de Mme M5, ex-épouse de M4 et mère de Messieurs M1 et M2, et auprès de M. M1 à hauteur de 10 % et 80 % respectivement les 19 décembre 2008 et 20 mars 2009.

La SCI Y exerçait une activité de sous-location d'un unique bien immobilier pris en crédit-bail le 30 octobre 2001, à échéance du 29 octobre 2013, avec possibilité de levée anticipée de l'option d'achat à chaque date anniversaire à compter du 29 octobre 2008, moyennant un préavis de 6 mois.

La SCI Y, qui a opté pour l'assujettissement à l'IS à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2009, a conclu le 17 septembre 2008 une promesse synallagmatique de vente du bien immobilier pris en crédit-bail avec son sous-locataire, avec un délai de réalisation au 29 octobre 2009 et sous la condition suspensive que l'acquéreur obtienne le financement nécessaire.

L'acquéreur n'ayant obtenu le financement nécessaire qu'en 2010, les opérations de levée d'option d'achat et de cession concomitante de l'immeuble ont été réalisées le 1<sup>er</sup> juin 2010. A la suite de ces opérations, la SCI Y a dégagé un bénéfice sur l'exercice 2010 de 268 124 euros.

Le 30 juin 2011, la SCI Y a procédé à une distribution de dividende de 268 000 euros au profit de son unique actionnaire, la société X, dividende qui a été exonéré chez cette dernière à hauteur de 95 %, en application du régime des sociétés mères visé aux articles 145 et 216 du code général des impôts.

Le 15 décembre 2011, les parts d'une autre SCI à prépondérance immobilière, la société T, ont été acquises directement ou indirectement auprès de M1, M2, M3 et M4 par les sociétés X et Y à hauteur de respectivement 82,14 % et 17,86 %.

Le 1<sup>er</sup> novembre 2012, la société X a cédé l'intégralité des parts de la société Y pour un prix de 1 000 euros à la SARL Z qui était également détenue par les membres de la famille M. Elle a déduit sur cette opération une moins-value de 254 900 euros au taux de droit commun de l'impôt sur les sociétés en application du a sexies-0 bis de l'article 219 I du code général des impôts.

Le 15 novembre 2012, la société Y a cédé à la société X les parts qu'elle détenait dans la société T pour un prix égal au prix d'achat de décembre 2011.

Enfin le 29 novembre 2012, la SCI Y a été dissoute par transmission universelle de son patrimoine au profit de son nouvel et unique actionnaire, la société Z.

L'administration a constaté que la société X avait acquis la société Y au moment où le processus de cession de son unique actif était engagé et que la distribution de dividende, réalisée après la cession de cet actif, avait vidé de toute substance la société Y.

Elle a en outre estimé que l'acquisition d'une partie des titres de la société T avait été effectuée uniquement pour répondre à la définition de société à prépondérance immobilière permettant à la société X de déduire une moins-value au taux de droit commun.

L'administration a considéré que la société X avait fait une application littérale des dispositions relatives au régime des sociétés mères et filiales allant à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur et que le montage n'avait pas d'autres motifs que celui de dégager une perte fiscale lors de la constatation de la moins-value dès l'année suivant la distribution de dividende.

Dès lors elle a remis en cause sur le fondement de l'abus de droit fiscal, conformément aux dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, la déduction opérée sur le résultat fiscal 2011 de la société X d'un montant de 254 600 euros, soit 95 % du dividende de 268 000 euros.

Le Comité a entendu ensemble le représentant de la société X et ses conseils ainsi que le représentant de l'administration.

Le Comité constate que l'avantage fiscal du schéma mis en avant par l'administration réside dans la déduction du résultat fiscal de la société X au taux de droit commun de la moins-value de cession des titres Y le 1<sup>er</sup> novembre 2012, en application des dispositions du a sexies-0 bis de l'article 219 I du code général des impôts.

Cet article prévoit que le régime des plus et moins-values à long terme ne s'applique pas à la plus ou moins-value provenant des cessions de titres de sociétés à prépondérance immobilière non cotées. Il précise également que sont considérées comme des sociétés à prépondérance immobilière les sociétés dont l'actif est, à la date de la cession de ces titres ou a été à la clôture du dernier exercice précédant cette cession, constituée pour plus de 50 % de sa valeur réelle par des

immeubles, des droits portant sur des immeubles, des droits afférents à un contrat de crédit-bail ou par des titres d'autres sociétés à prépondérance immobilière.

Le Comité relève que l'actif de la société Y au 31 décembre 2011 était composé des titres de la société T, elle-même à prépondérance immobilière, pour une valeur inférieure à 50 % de la valeur totale de son actif, mais que la société X prétend que la société Y est devenue à prépondérance immobilière en 2012 en raison de la baisse de valeur des actifs non immobiliers.

Il ressort toutefois des pièces versées au dossier que la baisse de valeur de ces autres actifs résulte en partie d'une diminution extra comptable du compte bancaire de la société Y en raison d'une dette fiscale non encore réglée. Le Comité estime que cette dette aurait dû figurer au passif du bilan de la société Y et constate que, sans cette présentation erronée, la valeur des titres T était inférieure à 50 % de la valeur réelle totale de l'actif de la société Y au 1<sup>er</sup> novembre 2012, date de la cession des titres de cette société par la société X.

Le Comité en déduit que la société Y ne répondait pas à la définition d'une société à prépondérance immobilière au regard des dispositions du a sexies-0 bis de l'article 219 I du code général des impôts et que la moins-value de cession des titres de la société Y, constatée dans la société X, aurait dû suivre le régime des moins-values à long terme.

En l'absence d'avantage fiscal, le Comité émet en conséquence l'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en œuvre la procédure d'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Nota : l'administration s'est rangée à l'avis émis par le comité.