

**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 3 mai 2012 : avis rendus par le comité de l'abus de droit fiscal commentés par l'administration (CADF/AC n°1/2012).**

➤ **Affaire n° 2011-18 : M. et Mme B (impôt sur le revenu)**

Le 15 décembre 2007, M. et Mme B ont constitué la SARL Z et lui ont apporté la totalité des actions de la SA P qu'ils détenaient, respectivement à concurrence de 9 220 et 759 titres, et qui représentaient 99,79 % du capital de cette société.

Le capital social de la SARL Z s'élève 3 592 440 euros, constitué de 359 244 parts de 10 euros, et est alors détenu à hauteur de 92,4 % par M. B et 7,6 % par Mme B, M. B étant le gérant de cette société depuis sa création et son épouse en est la co-gérante depuis le 10 mai 2009.

La société Z a pour objet social la prise de participation, la gestion patrimoniale, ainsi que toutes opérations industrielles, commerciales et financières et réalise une activité de prestations de services pour ses filiales (prestations de direction et commerciales, d'assistance administrative, financière et comptable) recevant une redevance en contrepartie, les associés percevant une rémunération mensuelle au titre de leur gérance.

La plus-value réalisée par M. et Mme B lors de l'apport des actions de la SA P à la SARL Z, d'un montant de 3 442 755 euros, a bénéficié du régime du sursis d'imposition prévu par l'article 150-0 B du code général des impôts.

Le 11 février 2008, la SARL Z a cédé l'intégralité des 9 979 actions de la SA P à la société A.

Par une proposition de rectification en date du 23 décembre 2010, l'administration a considéré que l'opération d'apport des titres à une société constituée et contrôlée par M. et Mme B suivie de leur cession par cette société n'avait pas eu d'autre motif que de permettre aux intéressés de placer abusivement les plus-values d'apport dans le champ du sursis d'imposition et elle a mis en œuvre la procédure d'abus de droit sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Le Comité a entendu ensemble le contribuable et son conseil ainsi que les représentants de l'administration.

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

Le Comité estime que le placement en sursis d'imposition d'une plus value réalisée par un contribuable lors de l'apport de titres à une telle société qu'il contrôle et qui a été suivi de leur cession par cette société, est constitutif d'un abus de droit s'il s'agit d'un montage ayant pour seule finalité de mettre en mesure le contribuable, en interposant cette société, de disposer des liquidités

obtenues lors de la cession de ces titres tout en restant détenteur des titres de la société reçus en échange lors de l'apport. Le contribuable poursuit alors un but exclusivement fiscal et recherche le bénéfice d'une application littérale de l'article 150-0 B du code général des impôts à l'encontre des objectifs, rappelés ci-dessus, que le législateur a entendu poursuivre. L'abus de droit n'est pas caractérisé s'il ressort de l'ensemble de l'opération que cette société a effectivement réinvesti pour un montant devant être regardé comme significatif le produit de cette cession dans des activités économiques.

En second lieu, le Comité constate que la société Z a souscrit au capital des sociétés A, B et C et a consenti des avances en compte courant à ces deux dernières sociétés qui ont permis, au vu des éléments produits devant le Comité, l'acquisition d'éléments d'actif, leur trésorerie étant au demeurant insuffisante pour procéder à un remboursement.

Il relève par ailleurs que la société Z a fait l'acquisition d'un bien immobilier à usage d'hôtel en vue de son exploitation directe.

Le Comité observe que les produits de la cession des titres de la SA P ont ainsi fait l'objet de réinvestissements dans des activités économiques à hauteur d'un quantum d'environ 40 %, représentant, dans les circonstances de l'espèce, une part significative du produit de la cession des titres.

Le Comité émet en conséquence l'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en œuvre, dans les circonstances de l'espèce, la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à 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 des plus-values réalisées lors de l'apport des titres de la SA P à la société Z.

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

### ➤ **Affaire n° 2011-20 : Mme G (impôt sur le revenu)**

Mme G était associée de la SAS G et Cie, holding financier du groupe familial située à Cluses (Haute-Savoie), à hauteur de 33,22 % de son capital, les autres titres étant détenus par plusieurs membres de la famille.

La société G et Cie détient l'intégralité du capital de la SAS G, unique filiale exerçant une activité d'usinage de métaux.

Le 15 janvier 2008, Mme G a cédé à la SAS G les 7 974 titres qu'elle détenait dans la société G et Cie, au prix de 558 180 euros (soit 70 euros par titre).

Elle a réalisé à cette occasion un gain de cession de 438 570 euros, pour laquelle elle a acquitté l'impôt sur le revenu au taux forfaitaire de 18 % en application de l'article 150-0 A du code général des impôts (soit 78 943 euros) ainsi que les contributions sociales y afférentes (soit 53 067 euros).

La société G et Cie a procédé, le 15 avril 2008, au rachat de ses 7 974 titres au prix de 558 180 euros auprès de sa filiale SAS G puis, le 14 mai suivant, à leur annulation par voie de réduction de son capital social à hauteur de 119 610 euros (7 974 x 15 euros) et par prélèvement sur ses réserves facultatives pour le surplus (438 570 euros).

Sur le fondement de l'abus de droit fiscal prévu à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, l'administration a écarté l'interposition et le portage des 7 974 titres par la société SAS G, en considérant que les opérations décrites ci-dessus dissimulaient en réalité un rachat direct de ses titres par la société G et Cie auprès de Mme G, dans le but exclusivement fiscal d'éluider l'impôt au taux progressif qui était normalement dû sur les revenus de capitaux mobiliers générés par ce rachat, conformément aux dispositions des articles 109-1. 2° et 161 du code général des impôts.

Le Comité a relevé que :

- Mme G n'avait pas dissimulé à l'administration le gain de cession réalisé ;
- si les titres avaient été rachetés directement par la société G et Cie, Mme G se serait trouvée en situation d'opter pour le prélèvement forfaitaire libératoire de 18 % prévu à l'article 117 quater du

code général des impôts et aurait acquitté les contributions et prélèvements prévus aux articles 1600-O C, 1600-O G, 1600-O F du code précité ainsi que la contribution additionnelle, de sorte que sa charge fiscale n'aurait pas été différente de celle qu'elle a supportée en ayant déclaré le gain réalisé dans la catégorie des plus-values sur titres.

Le Comité en déduit que, quelle que soit la qualification retenue pour le gain de cession réalisé, la charge fiscale de Mme G ne se trouve pas modifiée par les opérations qu'elle a réalisées.

En conséquence, le Comité estime que l'administration n'établit pas, par les éléments qu'elle invoque, que les opérations réalisées par Mme G l'ont été dans un but exclusivement fiscal.

Il émet donc l'avis que l'administration n'était donc pas 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.

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

### ➤ **Affaire n° 2011-21 : M. P (impôt sur le revenu)**

Par deux actes sous seing privé en date du 2 décembre 2008, M. P et Mme EP, sa fille, ont apporté à la société civile N, en cours de constitution et qui a opté pour l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés, respectivement 151 parts de la SCI Z et 20 euros en numéraire, recevant en échange 9 999 et 1 parts de la société N.

Par un nouvel acte sous seing privé du 20 décembre 2008, M. P a apporté à la société N 111 parts de la SARL W, qui a été absorbée par la société D le 30 décembre 2008, recevant en échange 7 166 parts de la société N.

A l'issue de ces apports, la société civile N a donc un capital social de 345 642 € divisé en 17 166 parts sociales, dont 17 165 appartiennent à M. P.

Les plus-values d'apport réalisées par M. P ont bénéficié du régime du sursis d'imposition prévu par l'article 150-0 B du code général des impôts.

Les 22 et 29 décembre 2008, la SC N a cédé à la SARL T respectivement les 151 parts de la SCI Z et les 111 parts de la SARL W.

Par une proposition de rectification en date du 14 mars 2011, l'administration a considéré que les opérations d'apport des titres à une société constituée et contrôlée par M. P, suivies de leur cession par cette société, n'avait pas eu d'autre motif que de permettre à l'intéressé de placer abusivement les plus-values d'apport dans le champ du sursis d'imposition et elle a mis en œuvre la procédure d'abus de droit sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Le Comité a entendu ensemble le contribuable et son conseil ainsi que les représentants de l'administration.

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

Le Comité estime que le placement en sursis d'imposition d'une plus value réalisée par un contribuable lors de l'apport de titres à une telle société qu'il contrôle et qui a été suivi de leur cession par cette société, est constitutif d'un abus de droit s'il s'agit d'un montage ayant pour seule finalité de mettre en mesure le contribuable, en interposant une société, de disposer des liquidités obtenues lors de la cession de ces titres tout en restant détenteur des titres de la société reçus en échange lors de l'apport. Le contribuable poursuit alors un but exclusivement fiscal et recherche le bénéfice d'une application littérale de l'article 150-0 B du code général des impôts à l'encontre des objectifs, rappelés ci-dessus, que le législateur a entendu poursuivre. L'abus de droit n'est pas caractérisé s'il ressort de l'ensemble de l'opération que cette société a effectivement réinvesti pour un montant devant être regardé comme significatif le produit de cette cession dans des activités économiques.

En second lieu, au vu des éléments portés à sa connaissance, le Comité relève :

- qu'à la suite de la cession des parts de la SCI Z et de la SARL W pour un prix total de 345 633 euros, la société N a mis à la disposition de M. P sur la période du 31 décembre 2008 au 4 mai 2009, au moyen de plusieurs virements sur le compte courant d'associé que celui-ci détenait dans la société, une somme totale de 342 190 euros la privant ainsi de toute trésorerie et donc de la possibilité de procéder à des investissements ;
- que les déclarations souscrites par la société N au titre des exercices clos en 2009 et 2010 font apparaître un actif composé quasi-exclusivement du compte courant débiteur de M. P qui présente le même solde de 342 190 euros, et un compte de résultat limité à quelques charges externes générant un résultat d'exploitation déficitaire ;
- que le réemploi allégué de la somme de 342 190 euros appréhendée par M. P, à savoir le refinancement de la société D, dans laquelle ce dernier est co-gérant minoritaire, par voie d'apport en compte courant bloqué, n'est pas justifié.

Par suite, quelles que soient les circonstances alléguées par M. P, le Comité émet l'avis que l'administration est fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à 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 des plus-values réalisées lors de l'apport des titres de la SCI Z et de la SARL W à la société civile N.

Enfin, le Comité estime que M. P 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 de 80 % prévue par ces dispositions.

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

#### ➤ **Affaire n° 2012-26 : M. V (droits d'enregistrement)**

Par acte des 30 et 31 juillet 2003, Mme M a cédé à M. V, en se réservant le droit d'usage et d'habitation, sa maison sise à la Celle-saint-Cloud.

Le prix, compte tenu de la réserve du droit d'usage et d'habitation, a été fixé à 152 000 euros, ses modalités de paiement consistant :

- à hauteur de 91 000 euros, en une rente viagère mensuelle de 1.000 euros payable à compter du 1<sup>er</sup> août 2003 ;
- et pour le solde, soit 61 000 euros, en une obligation viagère de soins et d'entretien.

Mme H est décédée le 13 janvier 2006.

Par une proposition de rectification du 22 juin 2009, l'administration a considéré que la vente dissimulait en réalité une donation et, faisant usage des dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, a recalculé les droits exigibles sur la base des droits de mutation à titre gratuit entre personnes non parentes.

Après avoir entendu ensemble M. V et son conseil ainsi que les représentants de l'administration, le Comité relève qu'il est établi par les éléments du dossier et les affirmations de M. V, non contredites par l'administration, que celui-ci a assuré une présence et des soins constants, jours et nuits, auprès de Mme H dès la signature de l'acte litigieux et jusqu'au jour de son décès.

Le Comité estime que, si seulement une partie des arrérages de la rente viagère exigibles sur la période a effectivement été versée, l'ampleur des soins prodigués, excédant la charge normale découlant de l'obligation de soins et d'entretien, a largement compensé le défaut partiel de paiement de la rente.

Il relève également que la tutrice de Mme H n'a entrepris aucune action propre à mettre en cause la sincérité de l'acte litigieux, et a, au contraire, manifesté sa confiance en M. V en le confortant dans son rôle d'auxiliaire de vie de Mme H.

Au vu de ces éléments, il estime que, dans les circonstances de l'espèce, la preuve de l'intention libérale de Mme H n'est pas rapportée par l'administration qui, dès lors, n'était pas fondée à remettre en cause la sincérité de l'acte des 30 et 31 juillet 2003.

Il émet donc l'avis que l'administration n'était donc pas 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 décidé de ne pas se ranger à l'avis émis par le Comité. En effet, elle estime :

- en premier lieu, que le versement de la partie du prix de vente consentie en rente viagère mensuelle était dès la signature du contrat impossible compte tenu de la faiblesse des revenus de M. V ;
- en deuxième lieu, que l'obligation de soins n'a que très partiellement été remplie par M. V. S'il est incontestable qu'il lui était nécessaire de faire appel à un tiers pour s'occuper de la défunte, il lui incombait d'en supporter la charge. Or, il n'a jamais assumé cette charge. Par ailleurs, M. V percevait des rémunérations au titre de la réalisation des soins prodigués ;
- en troisième lieu, que l'obligation d'entretien n'a jamais été exécutée par M. V car Mme H a supporté personnellement l'ensemble des dépenses (nourriture, déplacement, matériel médical...). Au surplus, les dépenses engagées à ce titre par M. V étaient systématiquement remboursées par la tutrice de la défunte.

En conséquence, l'intention libérale est caractérisée par l'absence de contrepartie réelle et sérieuse à la vente au regard de la valeur du bien immobilier. La gratuité de l'opération est incontestable.