

COMITE DE L'ABUS DE DROIT FISCAL

RAPPORT ANNUEL

2 0 1 5

Rapport établi par le comité de l'abus de droit fiscal composé de :

- M. Gilles BACHELIER, conseiller d'Etat, Président,
- Mme Françoise CANIVET, conseillère à la Cour de cassation,
- suppléant, Jean-Pierre ZANOTO, conseiller à la Cour de cassation ;
- M. Gilles ENTRAYGUES, avocat,
- suppléant, M. Patrick MICHAUD, avocat ;
- M. Jean-Pierre COSSIN, conseiller maître honoraire à la Cour des comptes,
- suppléante, Mme Catherine DEMIER, conseillère maître à la Cour des comptes;
- M. Axel DEPONDT, notaire,
- suppléant, M. Arnaud HOUIS, notaire ;
- M. Jean-François PESTUREAU, expert-comptable,
- suppléante, Mme Tania FOURNAISE, expert-comptable ;
- M. Guy GILBERT, professeur des universités,
- suppléant, Mme Florence DEBOISSY, professeur des universités.

I. OBSERVATIONS GENERALES

En vertu de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales issu de l'article 35 de la loi de finances rectificative pour 2008, « Afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles.

En cas de désaccord sur les rectifications notifiées sur le fondement du présent article, le litige est soumis, à la demande du contribuable, à l'avis du comité de l'abus de droit fiscal. L'administration peut également soumettre le litige à l'avis du comité.

Si l'administration ne s'est pas conformée à l'avis du comité, elle doit apporter la preuve du bien-fondé de la rectification.

Les avis rendus font l'objet d'un rapport annuel qui est rendu public. »

Par ailleurs selon l'article 1729 du code général des impôts (CGI),

« Les inexactitudes ou les omissions relevées dans une déclaration ou un acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt ainsi que la restitution d'une créance de nature fiscale dont le versement a été indûment obtenu de l'Etat entraînent l'application d'une majoration de :

b. 80 % en cas d'abus de droit au sens de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales; elle est ramenée à 40 % lorsqu'il n'est pas établi que le contribuable a eu l'initiative principale du ou des actes constitutifs de l'abus de droit ou en a été le principal bénéficiaire ;... ».

Aux termes de l'article 1653 C du CGI :

« Le comité prévu à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales comprend :

- a. un conseiller d'Etat, président ;*
- b. un conseiller à la cour de cassation ;*
- c. un avocat ayant une compétence en droit fiscal ;*
- d. un conseiller maître à la Cour des comptes ;*
- e. un notaire ;*
- f. un expert-comptable ;*
- g. un professeur des universités, agrégé de droit ou de sciences économiques.*

Les membres du comité sont nommés par le ministre chargé du budget sur proposition du Conseil national des barreaux pour la personne mentionnée au c, du Conseil supérieur du notariat pour la personne mentionnée au e et du Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables pour la personne mentionnée au f.

Des suppléants sont nommés dans les mêmes conditions.

Le ministre chargé du budget désigne en outre un ou plusieurs agents de catégorie A de la direction générale des finances publiques pour remplir les fonctions de rapporteur auprès du comité. »

Les membres sont tenus au respect des règles de secret professionnel. Des obligations déontologiques leur sont imposées.

Lorsque le Comité de l'abus de droit fiscal est saisi, le contribuable et l'administration sont invités par le président à présenter leurs observations (CGI, art. 1653 E).

II. ACTIVITE DU COMITE DE L'ABUS DE DROIT FISCAL

A. Nombre d'affaires reçues et d'avis rendus au cours de l'année 2015

En 2015, le Comité, saisi de 25 affaires, a examiné 18 dossiers au cours des 8 séances qu'il a tenues.

TYPOLOGIE DES AFFAIRES (par impôt)	NOMBRE D'AFFAIRES		AVIS RENDUS	
	Reçues en 2015	Examinées en 2015 ⁽¹⁾	Favorables à la mise en œuvre de la procédure de l'abus de droit fiscal	Défavorables à la mise en œuvre de la procédure de l'abus de droit fiscal
Droits d'enregistrement et impôt de solidarité sur la fortune <i>(dont Impôt de solidarité sur la fortune)</i>	8 ⁽³⁾ 0	3 0	0 -	3 -
Impôt sur le revenu	13	11	9	2
Impôt sur les sociétés	2	2	0	2 ⁽²⁾
Taxe professionnelle	1	1	0	1
Taxe sur la valeur ajoutée	1	1	1	0
TOTAL	25	18	10	8

⁽¹⁾ En 2015, le Comité a examiné 18 dossiers : 5 affaires en stock au 31 décembre 2014 et 13 affaires reçues en 2015. Il reste, au 31 décembre 2015, 11 affaires en stock : droits d'enregistrement (4), impôt sur le revenu (6), impôt sur les sociétés (1).

⁽²⁾ Dans une affaire le Comité a rendu un avis mixte : avis favorable sur un exercice et défavorable au titre d'un autre exercice.

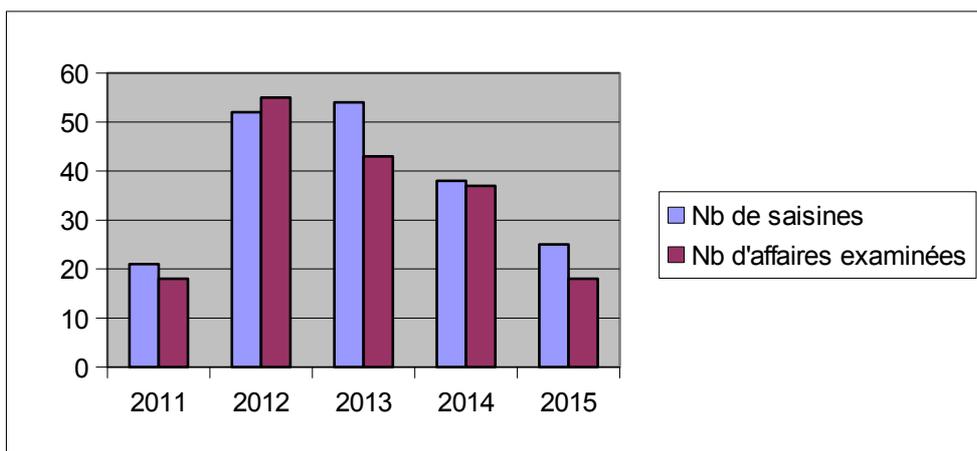
⁽³⁾ dont l'affaire dans laquelle l'administration s'est désistée avant la séance.

Après une forte augmentation en 2012 et 2013 (liée notamment à un nombre important d'affaires connexes portant sur un même montage mis en œuvre au profit de plusieurs contribuables), le nombre de saisines du Comité est en repli au cours de l'année 2015 pour la deuxième année consécutive (25 saisines en 2015 contre 38 saisines en 2014, 54 en 2013 et 52 en 2012) mais reste à un niveau plus élevé que celui observé en 2010 (18 saisines) et 2011 (21 saisines). Le nombre de dossiers examinés par le Comité apparaît également en très nette diminution (18 affaires examinées en 2015 contre 37 en 2014 et 43 en 2013) du fait d'une part de la baisse du nombre de saisines et d'autre part d'un nombre important de saisines en fin d'année (11 dossiers en stocks non encore examinés par le Comité au 31/12/2015).

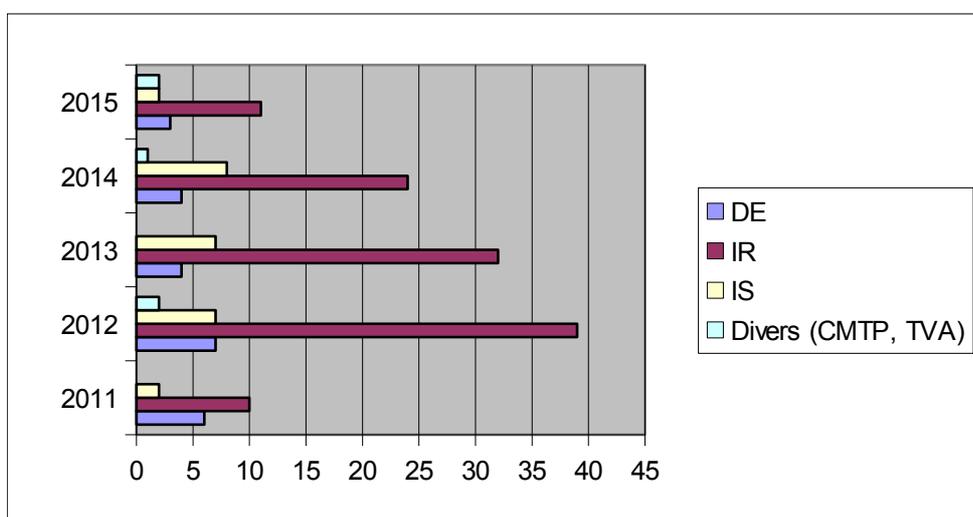
La typologie par impôt des affaires examinées par le Comité est relativement stable. Comme en 2014, la majorité des affaires traitées concerne l'impôt sur le revenu (61% des dossiers en 2015 et 65 % en 2014).

Les graphiques ci-après retracent l'activité du Comité au cours des cinq dernières années :

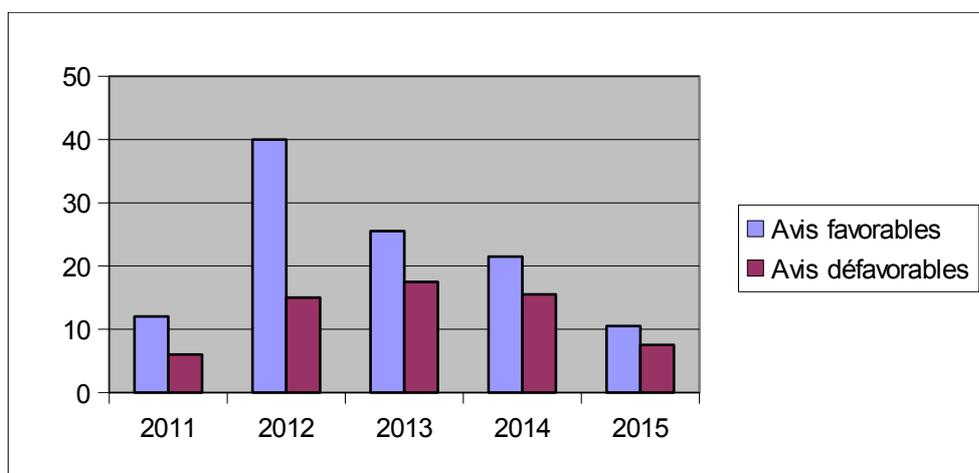
- **Evolution du nombre d'affaires reçues et traitées par le Comité :**



- **Typologie des affaires examinées par impôts** (*droits d'enregistrement et impôt de solidarité sur la fortune, impôt sur le revenu, impôt sur les sociétés, divers*)



- **Sens des avis émis par le Comité** (*favorables ou défavorables à la mise en œuvre de la procédure de l'abus de droit fiscal*).



B. Motifs des redressements

Le tableau ci-dessous récapitule les dossiers examinés par le Comité au cours de l'année 2015.

NATURE DE L'IMPOT	MOTIFS	Références des affaires
Droits d'enregistrement (3)	- Donations placées sous le régime de faveur de l'article 787 du CGI (3)	2015-07, 2015-08, 2015-09
Impôt sur le revenu (11)	- Plus-values mobilières <ul style="list-style-type: none"> - Régime du sursis d'imposition, opérations d'apport-cession (CGI, art. 150-0 B) (3) - Donation-cession / donation fictive (CGI, art. 150-0 B) (3) - Utilisation abusive d'un plan d'épargne en actions (2) - Revenus fonciers : <ul style="list-style-type: none"> - Interposition d'une société à seule fin de bénéficier des dispositions de l'article 238 K bis du CGI (1) - Utilisation abusive d'une SCI pour contourner les dispositions de l'article 15-II du CGI (2) 	2015-01, 2015-04, 2015-13 2014-05, 2014-06, 2015-02 2014-38, 2015-12 2014-33 2015-05, 2015-06
Impôt sur les sociétés (2)	- Contournement des règles de limitation des intérêts entre sociétés liées / dispositif de sous-capitalisation (1) - Contournement des dispositions de l'article 109-I du CGI (1)	2014-14 2015-17
Taxe professionnelle (1)	- Montage consistant à dissocier en deux conventions la location d'un local d'entreposage, d'une part, et la réalisation d'opérations de logistique, d'autre part, dans le but de minorer l'assiette de la taxe professionnelle (1)	2015-03
Taxe sur la valeur ajoutée (1)	- Interposition artificielle d'une société danoise (1)	2015-11

Le Comité s'est notamment prononcé sur les questions suivantes :

◆ ***En matière de droits d'enregistrement***, après une importante baisse en 2014, le nombre d'affaires reçues est en très nette augmentation en 2015 et revient à un niveau équivalent aux années antérieures (8 affaires reçues en 2015 contre 1 seule en 2014), même si le nombre d'affaires examinées reste stable (3 affaires) compte tenu, d'une part, du désistement de l'administration avant la séance dans le cadre d'une affaire et, d'autre part, du nombre de dossiers transmis en fin d'année (4 affaires reçues par le comité mais non examinées, en stocks au 31/12/2015). Il est précisé qu'aucune affaire n'a été examinée en 2015 en matière d'impôt de solidarité sur la fortune.

Les dossiers examinés (trois affaires connexes) concernent des donations des titres d'une société placées sous le régime de faveur de l'article 787 du CGI qui ont donné lieu à des avis défavorables du Comité.

Dans ces affaires, le Comité a relevé que la donation en litige, n'entrait pas dans le champ d'application des dispositions de l'article précité dès lors que la société dont les titres étaient donnés, exerçait une activité civile et non une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, seule visée par l'article 787 B du code général des impôts.

Le Comité a ensuite estimé qu'il lui appartenait, eu égard à la mission qui lui est impartie, de vérifier si la procédure de l'abus de droit pouvait être invoquée par l'administration dans le cas où, comme dans ces trois affaires, les contribuables devaient être regardés comme ayant entendu se prévaloir, sur le fondement de l'article L 80 A du livre des procédures fiscales, d'une instruction fiscale, qui ajoute à la loi fiscale et est opposable à l'administration, afin de bénéficier du régime de faveur prévu par l'article 787 B du code général des impôts pour la donation des titres de cette société. Il a estimé qu'une telle instruction n'est pas, au sens et pour l'application des dispositions de l'article L 64 du livre des procédures fiscales, au nombre des décisions mentionnées par cet article et dont les contribuables auraient pu rechercher le bénéfice de son application littérale à l'encontre des objectifs poursuivis par ses auteurs dès lors que ne peuvent être pris en compte pour apprécier l'étendue du champ d'application d'une instruction fiscale les objectifs poursuivis par les auteurs de cette instruction.

♦ ***En matière d'impôt sur le revenu***, le Comité n'a eu à examiner que trois affaires concernant des opérations d'apport-cession de titres dans le cadre des dispositions de l'article 150-0 B du CGI (contre 11 en 2014).

Il a également eu de nouveau à connaître de deux affaires d'utilisation abusive d'un plan d'épargne en actions (PEA) ainsi que deux affaires connexes d'interposition abusive d'une SCI pour contourner les dispositions de l'article 15-II du CGI.

Le Comité a par ailleurs eu à examiner trois affaires de donation-cession. Dans les deux premières (dossiers connexes), le Comité a constaté que le donateur s'était réapproprié un montant significatif des fonds issus de la cession des titres qu'il avait donné à ses enfants et a en conséquence estimé que, dès lors que la donation-partage ainsi consentie apparaissait comme dépourvue de véritable intention libérale et ne se traduisait pas par un dépouillement immédiat et irrévocable de son auteur, elle devait être regardée comme fictive. Dans la troisième affaire, le Comité a au contraire relevé que la donatrice ne s'était en aucune manière réappropriée, directement ou indirectement, le produit de la cession des titres donnés et qu'ainsi, l'acte de donation se traduisait par un dépouillement immédiat et irrévocable de cette dernière. En conséquence, le Comité a estimé que l'acte de donation des titres ne présentait pas un caractère fictif et que l'administration ne pouvait se prévaloir du fait que cet acte dissimulerait, par son objet, une donation d'une somme d'argent.

◆ ***En matière d'impôt sur les sociétés***, le Comité a eu à examiner deux affaires. Dans l'une d'elle, dans laquelle l'administration considérait que le montage mis en place était destiné à contourner les règles de limitation des intérêts entre sociétés liées, le Comité a estimé que, pour les exercices clos avant l'entrée en application des nouvelles dispositions du II de l'article 212 du CGI, la société n'avait pu, dans le silence de la loi, au seul motif d'opérations réalisées antérieurement à leur entrée en vigueur et qui ne sont contraires en elles-mêmes à aucun texte, faire, à raison de ces opérations, une application littérale des dispositions de l'article 113 de la loi n° 2005-1719 du 30 décembre 2005 de finances pour 2006 contraire à l'intention du législateur, alors même que le fait de différer l'entrée en vigueur de ces dispositions témoigne de l'intention du législateur de permettre aux entreprises de disposer du délai nécessaire pour procéder à leur recapitalisation mais sans toutefois en préciser les modalités.

◆ ***En matière de taxe professionnelle***, le Comité a déduit des circonstances de l'affaire, que, le fait de dissocier en deux conventions, la location d'un local, d'une part, et la réalisation de prestations de logistiques, d'autre part, n'était pas constitutif d'un abus de droit dès lors que les contrats en cause avaient un objet différent, une durée différente et ne garantissaient pas les mêmes flux de revenus, et qu'ainsi, l'exécution de ces deux contrats distincts ne pouvait pas être considérée comme économiquement identique à l'exécution d'une seule convention de prestations de logistique. Il a en conséquence estimé qu'il n'était pas établi que le choix de conclure deux conventions distinctes avait été guidé par un objectif exclusivement fiscal, démonstration qui était nécessaire à la mise en œuvre de la procédure de l'abus de droit fiscal.

◆ ***En matière de taxe sur la valeur ajoutée***, le Comité a validé le recours à la procédure de l'abus de droit, estimant que l'interposition d'une société danoise avait permis une utilisation abusive de l'article 262 ter du code général des impôts afin d'éviter le paiement de la TVA qui aurait normalement été due en France.

III. AVIS RENDUS PAR LE COMITE DE L'ABUS DE DROIT FISCAL

A. DROITS D'ENREGISTREMENT ET IMPOT DE SOLIDARITE SUR LA FORTUNE

a) Donations placées sous le régime de faveur de l'article 787 du CGI

➤ Affaire n° 2015-09 concernant M. et Mme A (connexe aux affaires 2015-07 et 2015-08)

La SARL X ayant pour activité la location de locaux d'habitation meublés et de locaux commerciaux nus est une société familiale dont le capital est réparti entre M. A, son épouse, et leurs deux enfants Mme C et M. B.

Par acte du 13 octobre 2010, les époux A consentent une donation partage à leurs deux enfants de la pleine propriété de 46 parts de la SARL X, ne conservant plus chacun à l'issue de cette libéralité que deux parts de cette société.

Le même jour, M. A quitte la gérance de la société et il est remplacé par sa fille.

Les droits de mutation à titre gratuit exigibles sur la donation ont été liquidés selon le régime d'exonération partielle prévu à l'article 787 B du code général des impôts.

Au terme d'un acte notarié du 10 décembre 2010 faisant suite à une décision de l'assemblée générale extraordinaire du 8 décembre 2010 de la SARL X, il est procédé à l'augmentation du capital de cette société par incorporation de la somme de 2 002 000 euros correspondant au compte courant de M. et Mme A dans cette société. Ceux-ci reçoivent en échange chacun 91 parts nouvelles.

Le 16 décembre 2010, la SARL X fait l'acquisition pour le prix de 6 800 000 euros de divers biens immobiliers auprès des époux A et des SCI familiales dans lesquelles ils sont associés avec leurs enfants.

Par acte du 29 juillet 2011, M. et Mme A consentent à leurs enfants une nouvelle donation partage en pleine propriété des parts de la SARL X, ne conservant plus respectivement que deux parts et une part. Cette donation bénéficie à nouveau du régime de faveur de l'article 787 B du code général des impôts.

Considérant que les opérations menées entre décembre 2010 et juillet 2011, à l'issue desquelles les époux A détenaient le même nombre de parts de la SARL X qu'avant leur engagement, ne poursuivaient d'autre but que de permettre à ces derniers de transmettre à leurs enfants leur propre patrimoine sous le bénéfice d'une fiscalité avantageuse prévue par l'article 787 B du code général des impôts en contrariété avec l'objectif poursuivi par le législateur de favoriser la transmission d'entreprise et non celle à moindre coût du patrimoine privé, l'administration a remis en cause l'exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit prévue par cet article en mettant en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal. Elle a adressé sur ce fondement une proposition de rectification à chacune des parties à l'acte de donation partage du 29 juillet 2011.

Après avoir entendu ensemble les contribuables et leur conseil, ainsi que les représentants de l'administration, le Comité rappelle qu'en vertu des dispositions de l'article L 64 du livre des procédures, des actes sont constitutifs d'un abus de droit, en dehors du cas où ils présentent un caractère fictif, lorsque, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éviter ou d'atténuer les charges fiscales que le contribuable, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles.

Le Comité relève, en premier lieu, que l'article 787 B du code général des impôts, dans sa rédaction applicable au litige, exonère de droits de mutation à titre gratuit, à concurrence de 75 % de leur valeur, les parts ou les actions d'une société ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale transmises par décès ou entre vifs lorsque plusieurs conditions sont satisfaites.

Il observe que la SARL X exerce une activité de location de locaux d'habitation meublés et de locaux commerciaux nus et que cette activité n'est assortie d'aucune autre prestation. Par suite, cette société exerce une activité civile et non une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, seule visée par l'article 787 B du code général des impôts.

Il en déduit que les donations des parts de la SARL X, dont la donation en litige, n'entrent pas dans le champ d'application des dispositions de cet article.

Le Comité estime, en second lieu, qu'à supposer que les contribuables aient entendu, pour la donation des titres de cette société, bénéficier du régime de faveur prévu par l'article 787 B du code général des impôts en se prévalant, sur le fondement de l'article L 80 A du livre des procédures fiscales, d'une instruction fiscale, qui ajoute à la loi fiscale et est opposable à l'administration, une telle instruction n'est pas, au sens et pour l'application des dispositions de l'article L 64 du livre des procédures fiscales, au nombre des décisions mentionnées par cet article et dont les contribuables auraient pu rechercher le bénéfice de son application littérale à l'encontre des objectifs poursuivis par ses auteurs dès lors que ne peuvent être pris en compte pour apprécier l'étendue du champ d'application d'une instruction fiscale les objectifs poursuivis par les auteurs de cette instruction.

Le Comité considère que, dans cette hypothèse, si l'administration peut, dans le cadre de la procédure de droit commun, remettre en cause la situation fiscale favorable résultant de l'application d'une instruction fiscale dans le cas où les contribuables et l'opération en cause ne satisfont pas aux conditions auxquelles cette instruction subordonne le bénéfice de l'interprétation qu'elle édicte, elle ne peut en revanche, en recourant à la procédure de l'abus de droit fiscal, faire échec à la garantie que les contribuables tiennent de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales.

Le Comité est en conséquence d'avis que l'administration n'était pas fondée en l'espèce à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal.

➤ **Affaire n° 2015-07 concernant M. B** (connexe aux affaires 2015-08 et 2015-09)

La SARL X ayant pour activité la location de locaux d'habitation meublés et de locaux commerciaux nus est une société familiale dont le capital est réparti entre M. A, son épouse, et leurs deux enfants Mme C et M. B.

Par acte du 13 octobre 2010, les époux A consentent une donation partage à leurs deux enfants de la pleine propriété de 46 parts de la SARL X, ne conservant plus chacun à l'issue de cette libéralité que deux parts de cette société.

Le même jour, M. A quitte la gérance de la société et il est remplacé par sa fille.

Les droits de mutation à titre gratuit exigibles sur la donation ont été liquidés selon le régime d'exonération partielle prévu à l'article 787 B du code général des impôts.

Au terme d'un acte notarié du 10 décembre 2010 faisant suite à une décision de l'assemblée générale extraordinaire du 8 décembre 2010 de la SARL X, il est procédé à l'augmentation du capital de cette société par incorporation de la somme de 2 002 000 euros correspondant au compte courant de M. et Mme A dans cette société. Ceux-ci reçoivent en échange chacun 91 parts nouvelles.

Le 16 décembre 2010, la SARL X fait l'acquisition pour le prix de 6 800 000 euros de divers biens immobiliers auprès des époux A et des SCI familiales dans lesquelles ils sont associés avec leurs enfants.

Par acte du 29 juillet 2011, M. et Mme A consentent à leurs enfants une nouvelle donation partage en pleine propriété des parts de la SARL X, ne conservant plus respectivement que deux parts et une part. Cette donation bénéficie à nouveau du régime de faveur de l'article 787 B du code général des impôts.

Considérant que les opérations menées entre décembre 2010 et juillet 2011, à l'issue desquelles les époux A détenaient le même nombre de parts de la SARL X qu'avant leur engagement, ne poursuivaient d'autre but que de permettre à ces derniers de transmettre à leurs enfants leur propre patrimoine sous le bénéfice d'une fiscalité avantageuse prévue par l'article 787 B du code général des impôts en contrariété avec l'objectif poursuivi par le législateur de favoriser la transmission d'entreprise et non celle à moindre coût du patrimoine privé, l'administration a remis en cause l'exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit prévue par cet article en mettant en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal. Elle a adressé sur ce fondement une proposition de rectification à chacune des parties à l'acte de donation partage.

Après avoir entendu ensemble le conseil du contribuable et les représentants de l'administration, le Comité rappelle qu'en vertu des dispositions de l'article L 64 du livre des procédures, des actes sont constitutifs d'un abus de droit, en dehors du cas où ils présentent un caractère fictif, lorsque, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éviter ou d'atténuer les charges fiscales que le contribuable, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles.

Le Comité relève, en premier lieu, que l'article 787 B du code général des impôts, dans sa rédaction applicable au litige, exonère de droits de mutation à titre gratuit, à concurrence de 75 % de leur valeur, les parts ou les actions d'une société ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale transmises par décès ou entre vifs lorsque plusieurs conditions sont satisfaites.

Il observe que la SARL X exerce une activité de location de locaux d'habitation meublés et de locaux commerciaux nus et que cette activité n'est assortie d'aucune autre prestation. Par suite cette société exerce une activité civile et non une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, seule visée par l'article 787 B du code général des impôts.

Il en déduit que les donations des parts de la SARL X, dont la donation en litige, n'entrent pas dans le champ d'application des dispositions de cet article.

Le Comité estime, en second lieu, qu'à supposer que le contribuable ait entendu, pour la donation des titres de cette société, bénéficier du régime de faveur prévu par l'article 787 B du code général des impôts en se prévalant, sur le fondement de l'article L 80 A du livre des procédures fiscales, d'une instruction fiscale, qui ajoute à la loi fiscale et est opposable à l'administration, une telle instruction n'est pas, au sens et pour l'application des dispositions de l'article L 64 du livre des procédures fiscales, au nombre des décisions mentionnées par cet article et dont le contribuable aurait pu rechercher le bénéfice de son application littérale à l'encontre des objectifs poursuivis par ses auteurs dès lors que ne peuvent être pris en compte pour apprécier l'étendue du champ d'application d'une instruction fiscale les objectifs poursuivis par les auteurs de cette instruction.

Le Comité considère que, dans cette hypothèse, si l'administration peut, dans le cadre de la procédure de droit commun, remettre en cause la situation fiscale favorable résultant de l'application d'une instruction fiscale dans le cas où le contribuable et l'opération en cause ne satisfont pas aux conditions auxquelles cette instruction subordonne le bénéfice de l'interprétation qu'elle édicte, elle ne peut en revanche, en recourant à la procédure de l'abus de droit fiscal, faire échec à la garantie que les contribuables tiennent de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales.

Le Comité est en conséquence d'avis que l'administration n'était pas fondée en l'espèce à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal.

➤ **Affaire n° 2015-08 concernant Mme C.** (connexe aux affaires 2015-07 et 2015-09)

La SARL X ayant pour activité la location de locaux d'habitation meublés et de locaux commerciaux nus est une société familiale dont le capital est réparti entre M. A, son épouse, et leurs deux enfants Mme C et M. B.

Par acte du 13 octobre 2010, les époux A consentent une donation partage à leurs deux enfants en pleine propriété de 46 parts de la SARL X, ne conservant plus chacun à l'issue de cette libéralité que deux parts de cette société.

Le même jour, M. A quitte la gérance de la société et il est remplacé par sa fille.

Les droits de mutation à titre gratuit exigibles sur la donation ont été liquidés selon le régime d'exonération partielle prévu à l'article 787 B du Code général des impôts.

Au terme d'un acte notarié du 10 décembre 2010 faisant suite à une décision de l'assemblée générale extraordinaire du 8 décembre 2010 de la SARL X, il est procédé à l'augmentation du capital de cette société par incorporation de la somme de 2 002 000 euros correspondant au compte courant de M. et Mme A dans cette société. Ceux-ci reçoivent en échange chacun 91 parts nouvelles.

Le 16 décembre 2010, la SARL X fait l'acquisition pour le prix de 6 800 000 euros de divers biens immobiliers auprès des époux A et des SCI familiales dans lesquelles ils sont associés avec leurs enfants.

Par acte du 29 juillet 2011, M. et Mme A consentent à leurs enfants une nouvelle donation partage en pleine propriété des parts de la SARL X, ne conservant plus respectivement que deux parts et une part. Cette donation bénéficie à nouveau du régime de faveur de l'article 787 B du code général des impôts.

Considérant que les opérations menées entre décembre 2010 et juillet 2011, à l'issue desquelles les époux A détenaient le même nombre de parts de la SARL X qu'avant leur engagement, ne poursuivaient d'autre but que de permettre à ces derniers de transmettre à leurs enfants leur propre patrimoine sous le bénéfice d'une fiscalité avantageuse prévue par l'article 787 B du code général des impôts en contrariété avec l'objectif poursuivi par le législateur de favoriser la transmission d'entreprise et non celle à moindre coût du patrimoine privé, l'administration a remis en cause l'exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit prévue par cet article, dont leurs enfants avaient bénéficié, en mettant en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal. Elle a adressé sur ce fondement une proposition de rectification à chacune des parties à l'acte de donation partage du 29 juillet 2011.

Après avoir entendu ensemble la contribuable et son conseil, ainsi que les représentants de l'administration, le Comité rappelle qu'en vertu des dispositions de l'article L 64 du livre des procédures, des actes sont constitutifs d'un abus de droit, en dehors du cas où ils présentent un caractère fictif, lorsque, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par

aucun autre motif que celui d'éviter ou d'atténuer les charges fiscales que le contribuable, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles.

Le Comité relève, en premier lieu, que l'article 787 B du code général des impôts dans sa rédaction applicable au litige, exonère de droits de mutation à titre gratuit, à concurrence de 75 % de leur valeur, les parts ou les actions d'une société ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale transmises par décès ou entre vifs lorsque plusieurs conditions sont satisfaites.

Il observe que la SARL X exerce une activité de location de locaux d'habitation meublés et de locaux commerciaux nus et que cette activité n'est assortie d'aucune autre prestation. Par suite, cette société exerce une activité civile et non une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, seule visée par l'article 787 B du code général des impôts.

Il en déduit que les donations des parts de la SARL X, dont la donation en litige, n'entrent pas dans le champ d'application des dispositions de cet article.

Le Comité estime, en second lieu, qu'à supposer que la contribuable ait entendu, pour la donation des titres de cette société, bénéficier du régime de faveur prévu par l'article 787 B du code général des impôts en se prévalant, sur le fondement de l'article L 80 A du livre des procédures fiscales, d'une instruction fiscale, qui ajoute à la loi fiscale et est opposable à l'administration, une telle instruction n'est pas, au sens et pour l'application des dispositions de l'article L 64 du livre des procédures fiscales, au nombre des décisions mentionnées par cet article et dont la contribuable aurait pu rechercher le bénéfice de son application littérale à l'encontre des objectifs poursuivis par ses auteurs dès lors que ne peuvent être pris en compte pour apprécier l'étendue du champ d'application d'une instruction fiscale les objectifs poursuivis par les auteurs de cette instruction.

Le Comité considère que, dans cette hypothèse, si l'administration peut, dans le cadre de la procédure de droit commun, remettre en cause la situation fiscale favorable résultant de l'application d'une instruction fiscale dans le cas où la contribuable et l'opération en cause ne satisfont pas aux conditions auxquelles cette instruction subordonne le bénéfice de l'interprétation qu'elle édicte, elle ne peut en revanche, en recourant à la procédure de l'abus de droit fiscal, faire échec à la garantie que les contribuables tiennent de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales.

Le Comité est en conséquence d'avis que l'administration n'était pas fondée en l'espèce à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal.

B. IMPÔTS DIRECTS

1. Impôt sur le revenu

a) Plus-values mobilières : régime du sursis d'imposition (CGI, art. 150-0 B) – opérations d'apport-cession

➤ Affaire n° 2015-01 concernant M. X

MM. X et Y étaient associés, à hauteur respectivement de 51% et 49%, de la SELARL C, qui exploitait une pharmacie. M. X est le gérant de cette société.

En 2009, les deux associés décident de céder le fonds de commerce et concluent à cet effet avec la SNC M un contrat de vente sous condition suspensive le 30 avril 2009, moyennant un prix de 2.675.000 euros.

Le 10 juin 2009, M. X crée deux sociétés, l'entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL) S, ayant initialement pour objet l'exploitation d'une parapharmacie, au capital initial de 1.000 euros, et la SARL P, ayant pour objet l'acquisition, l'administration et la gestion d'immeubles, également au capital initial de 1.000 euros.

Par actes du 12 juillet 2009, amendés par un avenant du 10 août suivant, M. X apporte à l'EURL S et à la SARL P respectivement 1 276 et 1 784 parts qu'il détient dans la SELARL C, sous la condition suspensive de la cession par cette société de son fonds de commerce.

Le 11 août 2009, l'assemblée générale de la SELARL C acte le principe du rachat, en vue de leur annulation, de ses propres actions détenues par M. X, ce rachat étant toutefois conditionné à la cession effective par la SARL C de son fonds de commerce. La cession de ce fonds de commerce est devenue définitive le 8 septembre 2009, entraînant la réalisation des opérations d'apport des parts détenues par M. X dans la SELARL C, au profit de l'EURL S et de la SARL P.

M. X a bénéficié du régime du sursis d'imposition, prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts.

Le 21 septembre 2009, la SELARL C a procédé au rachat, en vue de leur annulation, des parts détenues par l'EURL S et la SARL P, pour des prix respectifs de 800 052 euros et 1 118 568 euros.

L'EURL S, devenue ultérieurement la SELARL S afin de permettre l'exploitation d'une pharmacie, a acquis avec effet au 1^{er} octobre 2009 un fonds de commerce de pharmacie pour une somme de 2 740 000 euros.

La SARL P a acquis en 2009 une maison à usage d'habitation, d'une valeur de 800.000 euros, affecté aux besoins de M. X qui en a fait sa résidence principale, et en 2010 des immeubles de rapport, d'une valeur de 313.000 euros ainsi qu'un véhicule de tourisme d'une valeur de 31 168 euros. A l'issue de la procédure de contrôle des revenus de M. X portant sur l'année 2009, l'administration a considéré que l'opération d'apport de titres de la SELARL C à la SARL P, constituée et contrôlée par M. X, suivie de leur rachat par la société SELARL C, avait eu pour but exclusif de permettre au contribuable de ne pas être imposé sur le gain retiré de ce rachat. 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 et a réintégré à la base imposable à l'impôt sur le revenu au taux proportionnel et aux prélèvements sociaux la somme de 1 106 491 euros correspondant au montant de la plus-value d'apport de 1 116 257 euros diminuée d'une moins-value de 9 766 euros réalisée par ailleurs.

Le Comité a entendu ensemble le conseil du contribuable ainsi que le représentant de l'administration.

Il note que M. X dispose du contrôle exclusif de la SARL P à laquelle il a apporté les titres de la SELARL C.

Le Comité relève que, si M. X se prévaut de la faculté dont il disposait de réaliser la scission de la SELARL C, au profit de plusieurs sociétés, dont la SARL P, dans les conditions prévues à l'article L.236-1 du code de commerce, en bénéficiant également du régime du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du CGI au titre des plus-values d'échange réalisées à cette occasion, cette opération, qui en toute hypothèse n'est pas celle qui a été réalisée, aurait eu pour effet d'attribuer proportionnellement, aux deux associés de la SELARL C, les titres des sociétés bénéficiaires des apports, et qu'ainsi, l'alternative de la scission qu'il évoque n'aurait pas permis au contribuable d'obtenir, en franchise d'impôt, le contrôle exclusif de la part des liquidités de la SARL P lui revenant.

En outre, le Comité estime que, s'il est soutenu par M. X que les dispositions des articles R 5125-14 et suivants du code de la santé publique, dans leur rédaction alors applicable, régissant les SELARL d'officines de pharmacie impliquent que l'objet d'une SELARL de pharmacie doit être strictement limité à l'exercice en commun de la profession de pharmacien d'officine de sorte que la SELARL S ne pouvait détenir des actifs de nature patrimoniale, cette circonstance ne fait pas obstacle à la mise en œuvre, par l'administration, de la procédure de l'abus de droit fiscal, constaté au niveau de la création de la SARL P, le législateur ayant entendu réserver le régime du sursis d'imposition 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 significatif par cette société du produit de la cession ou du rachat des titres apportés dans une activité économique.

Le Comité constate que les investissements réalisés par la SARL P ont exclusivement consisté en des investissements de nature patrimoniale et qu'ainsi, le produit de rachat des parts de la SELARL C au profit de la SARL P n'a aucunement été réinvesti dans des activités économiques.

En conséquence, au vu des pièces du dossier et des éléments portés à sa connaissance lors de l'audition, le Comité émet l'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.

Enfin, le Comité estime que M. X doit être regardé comme ayant été le principal bénéficiaire des actes constitutifs de l'abus de droit au sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts. Il émet en conséquence l'avis que l'administration était fondée à appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

➤ **Affaire n° 2015-04 concernant M. X**

M. X a, avec son fils, créé le 25 juin 2001 la SARL A. Par acte du 10 juillet 2009, il a donné à son fils la nue-propiété de 6482 titres et en a ainsi conservé l'usufruit. Le 19 mai 2009, M. X a créé la société EURL B, à laquelle il a, avec son fils, apporté le 22 juillet suivant l'ensemble des titres leur appartenant de la société A.

M. X a alors reçu, en échange de ses apports, 805 516 parts de la société B en pleine propriété (valeur : 883 516 euros) et 192 710 parts en usufruit (valeur 96 355 euros). La valeur globale de l'ensemble des titres apportés s'élève à 1 100 010 euros.

La plus-value d'échange de titres a été placée de plein droit sous le régime du sursis d'imposition prévu par les dispositions de l'article 150 0B du Code général des impôts.

Par acte du 28 juillet 2009, la société B a cédé l'ensemble de ses titres de la SARL A à la société C pour un prix de 1 100 000 €.

L'administration a considéré que l'opération d'apport des titres de la société A suivi de leur cession avait eu pour seul but de pouvoir bénéficier du sursis d'imposition de la plus-value d'échange par une application littérale des dispositions de l'article 150 0B du Code général des impôts allant à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur. Par une proposition de rectification du 19 novembre 2012, elle a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales et a soumis la plus-value de 943 703 € réalisée par M. X à l'occasion de l'échange de titres à l'impôt sur le revenu au taux proportionnel de 18 % en application des dispositions des articles 150-0 A et 200 A du code général des impôts ainsi qu'aux contributions sociales.

Après avoir entendu ensemble M. X et son conseil ainsi que les représentants de l'administration, le Comité constate que l'essentiel du prix de vente des titres de la société A a été placé en 2009, dès son encaissement, sur des comptes à terme et qu'aux 31 décembre des années 2010 et 2011, ces comptes à terme, qui ne sauraient être regardés comme des investissements dans une activité économique mais comme des placements à caractère patrimonial, représentaient encore respectivement 88 % et 78 % du prix de cession.

Le Comité relève toutefois, d'une part, que les éléments portés à sa connaissance établissent que la société B a procédé au nantissement d'une partie de ces comptes à terme à hauteur de 145 000 euros afin d'obtenir des prêts bancaires ayant financé son activité économique, et, d'autre part, que l'administration a admis au cours de la procédure d'imposition de considérer comme des investissements dans une activité économique les sommes de 70 000 euros et 40 000 euros.

Il considère par ailleurs que le nantissement d'un compte à terme pour un montant de 100 000 euros en garantie de diverses clauses de l'acte de cession des titres diminue d'autant le montant disponible pour un réinvestissement dans une activité économique.

Il estime en revanche qu'il n'est établi par aucun document soumis à son appréciation que l'apport en compte courant réalisé par la société B d'une somme de 100 000 euros à une SCI familiale appartenant à M. X et son fils, dont l'activité consiste en la location de locaux nus, puisse être regardé comme un investissement dans une activité économique.

Le Comité en déduit que sur la fraction disponible du prix de cession égale à un million d'euros, la société B n'avait procédé à la fin de l'exercice 2012 à des investissements dans une activité économique qu'à hauteur de 255 000 euros, soit 24,5 %. Il considère que ce ratio est trop faible pour atteindre le taux qui lui permettrait d'être regardé comme caractérisant un investissement significatif dans une activité économique.

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

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 de 80 % prévue par ces dispositions.

➤ **Affaire n° 2015-13 concernant M. et Mme X**

La société civile A, qui a pour objet social la prise de participations et la gestion de valeurs mobilières, a été créée le 2 juin 2009 à parts égales entre Monsieur et Madame X par l'apport en numéraire d'une somme de 1 000 euros. En rémunération de cet apport chacun des époux a reçu 50 parts d'une valeur nominale de 10 euros.

Le 29 juin 2009, M. et Mme X ont apporté à la société A l'usufruit temporaire pour une durée de 7 ans de 15 777 actions qu'ils détenaient dans le capital de la SAS C, holding du groupe C spécialisé dans la fabrication et la pose de menuiseries et contrôlé par M. X. Ils ont reçu en contrepartie des parts émises par la société A.

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

Le même jour, la société A a revendu cet usufruit temporaire à la SARL B pour un prix identique au prix d'acquisition, soit 5 364 180 euros. La SARL B, société membre du groupe C, est dirigée par M. X qui en est son actionnaire principal. Cette société a financé cette acquisition par un emprunt sur 7 ans dont les échéances doivent être couvertes par les dividendes versés par la SAS C.

Par une proposition de rectification, l'administration a mis en œuvre la procédure d'abus de droit sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. Elle a considéré que l'opération d'apport de l'usufruit temporaire des actions suivie de leur cession le même jour n'avait pas eu d'autre motif que de permettre à M. et Mme X de placer abusivement la plus-value réalisée lors de cette opération dans le champ d'application du sursis d'imposition.

Le Comité a entendu ensemble M. X et ses conseils ainsi que les représentants de l'administration.

Il relève que, compte tenu notamment des explications fournies lors de l'audition, l'opération, que l'administration regarde comme ne lui étant pas opposable, s'inscrit dans un contexte particulier qui trouve son origine dans l'engagement pris par M. X d'organiser la liquidité des titres souscrits par plusieurs cadres du groupe C. Il note qu'en 2001 ces cadres se sont vu offrir la possibilité d'acquérir des parts de la société B, constituée le 20 septembre 2001 et dont l'objet exclusif était la détention d'une participation dans le capital de la SAS C. Cet engagement garantissant aux salariés une certaine liquidité des titres sous conditions a fait l'objet d'un protocole en date du 1^{er} novembre 2001. Il a pris la forme d'une option de vente et M. X s'était engagé à faire face à toute demande de levée d'option de ses cadres, la période de la levée d'option allant du 1^{er} novembre 2006 au 31 octobre 2011.

Le Comité relève encore que, pour fidéliser un cercle élargi de cadres, M. X leur a offert la possibilité d'entrer au capital de la SAS C au travers de la société D constituée le 3 juin 2009 et ayant pour objet social la prise de participations et notamment la détention de titres de la SAS C. Il note que chacun des cadres, actionnaire de la société B et ayant réinvesti dans la société D et chacun des nouveaux cadres actionnaires de la société D, bénéficient d'un engagement de liquidité pris par M. X.

Le Comité estime que, alors que la crise économique frappe le groupe dont les marges sont détériorées et que celui-ci a un important besoin de fonds de roulement, ce qui rendait impossible le financement de l'engagement de liquidité par des ressources propres, la création de la société civile A et l'apport de l'usufruit temporaire des actions de la SAS C s'inscrivent dans un contexte très particulier qui permet de garantir l'engagement de liquidité pris par M. X à l'égard des cadres du groupe C. Cette opération, qui n'est pas fictive, n'a donc pas poursuivi un but exclusivement fiscal, ce qui exclut en vertu de l'article L 64 du livre des procédures fiscales qu'elle puisse être regardée comme caractérisant un abus de droit.

Le Comité émet en conséquence l'avis qu'en l'absence de but exclusivement fiscal, l'administration n'était pas fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal 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 de l'usufruit temporaire des actions de la SAS C à la société A.

b) Plus-values mobilières – donation cession / donation fictive

➤ **Affaire n° 2014-05 concernant M. A** (connexe affaire 2014-06)

Par acte de donation-partage notarié du 30 octobre 2009, M. A et Mme B ont fait donation de la pleine propriété de parts sociales de la SCI J à leurs enfants respectifs de la manière suivante :

- M. A a donné à sa fille C, née en 1983, 452 parts de cette société ;
- M. A, d'une part, et Mme B, d'autre part, ont chacun donné à chacun de leurs trois enfants, D, E et F, nés respectivement en 1989, 1994 et 1999, 226 parts de la même société.

Les quatre enfants ont donc reçu chacun la pleine propriété de 452 parts sociales dont la valeur unitaire s'élève à 553 euros, soit une somme globale de 249 956 euros par enfant.

A l'issue de cette donation-partage, M. A et Mme B détenaient encore en propre respectivement

2 270 et 2 422 parts sociales de la SCI J.

Le même jour, l'ensemble des parts de la SCI J a été cédé à la société civile P Holding et à la SAS S moyennant un prix global de 3 599 180 euros, soit un prix unitaire de 553,72 euros.

A cette occasion, chacun des cédants a perçu la quote-part du prix de cession lui revenant au moyen de chèques établis à leur nom, soit 1 256 944,40 euros pour M. A et 250 281,44 euros pour D, E et F, ce qui correspond pour ces trois enfants à une somme globale de 750 824,32 euros.

La cession des titres détenus par M. A a généré une plus-value imposable et régulièrement imposée à l'impôt sur le revenu et aux contributions sociales. La cession des titres détenus par chacun de ces trois enfants, ayant été effectuée pour une valeur identique à celle déclarée dans l'acte de donation, n'a donné lieu à la constatation d'aucune plus-value.

L'administration a engagé un examen de la situation fiscale personnelle des contribuables et, dans le cadre du contrôle portant sur les revenus de l'année 2011, mis en œuvre son droit de communication auprès des établissements bancaires. Elle a constaté, lors de l'examen des comptes bancaires ouverts au nom des enfants D, E et F et faisant partie du foyer fiscal de M. A et de Mme B, que, par six opérations effectuées au cours de l'année 2011, des sommes avaient été prélevées sur les comptes de chacun de ces enfants pour être virées soit sur un compte joint ouvert au nom de leurs parents, pour une somme globale de 310 000 euros, soit sur un compte ouvert au nom de la société X détenue par la société holding Y dont M. A est l'actionnaire majoritaire, pour une somme de 160 000 euros. Les comptes bancaires ouverts au nom de chacun de ces enfants ont ainsi été débités respectivement des sommes s'élevant à 170 000, 200 000 et 100 000 euros.

Estimant que M. A avait retrouvé directement, à hauteur de 155 000 euros, et indirectement, à hauteur de 160 000 euros, la disposition d'une partie du produit de la cession des titres qu'il avait précédemment donnés à ces trois enfants et correspondant à la moitié de 750 824,32 euros, soit 375 422,16 euros, l'administration a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et a écarté comme fictif l'acte de donation-partage du 30 octobre 2009. Elle a donc soumis à l'impôt sur le revenu et aux contributions sociales l'intégralité de la plus-value, arrêtée à la somme de 374 825 euros, réalisée lors de la cession par ces trois enfants des 678 parts de la SCI J.

Le Comité a entendu ensemble le conseil du contribuable ainsi que le représentant de l'administration.

Il constate, en premier lieu, que les sommes prélevées sur les comptes bancaires ouverts au nom des enfants D, E et F proviennent du produit de la cession des titres cédés le 30 octobre 2009.

Le Comité note, en second lieu, que pour justifier ces prélèvements, M. A s'est prévalu d'un contrat de prêt qui a été consenti le 10 janvier 2011 à leurs parents par ces trois enfants et portant sur un montant global de 500 000 euros, à hauteur pour D, E et F, respectivement d'une somme maximale de 200 000, 200 000 et 100 000 euros. Il est soutenu par le contribuable que ce prêt, d'une durée de huit ans et portant intérêt au taux de 3 % l'an et remboursable in fine en capital et en intérêts, devait permettre la réalisation de travaux dans la résidence principale de la famille.

Le Comité relève toutefois que la date de ce contrat, qui n'a été révélé à l'administration qu'au cours des opérations de contrôle et n'a pas donné lieu à un enregistrement, ne peut être regardée comme certaine, et qu'en l'absence de toute autre justification, sa réalité ne peut être regardée comme établie.

Il relève, par ailleurs, qu'ainsi qu'il ressort des débats lors de la séance du Comité, que la dette des parents à l'égard de leurs deux enfants majeurs, du fait du prêt allégué, n'a pas été mentionnée dans les déclarations souscrites au titre de l'impôt de solidarité sur la fortune.

Le Comité constate enfin que si le contribuable soutient que, le 1^{er} novembre 2014, les parents ont remboursé de manière anticipée le prêt allégué à leurs trois enfants, ce remboursement, qui est intervenu postérieurement aux opérations de contrôle et quelques semaines avant la séance du Comité examinant cette affaire, ne suffit pas, en l'absence de tout autre élément, à établir la réalité de ce prêt.

Le Comité déduit de l'ensemble des éléments ainsi portés à sa connaissance que M. A s'est réapproprié un montant significatif des fonds issus de la vente par D, E et F des 226 parts de la SCI J qu'il avait données à chacun d'entre eux et que, dès lors que la donation-partage consentie à chacun de ces enfants, laquelle, à la lumière des faits de l'affaire, apparaît comme dépourvue de véritable intention libérale, ne se traduit pas par un dépouillement immédiat et irrévocable de son auteur, elle doit être regardée comme fictive.

Le Comité émet en conséquence l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter sur ce fondement l'acte de donation-partage comme ne lui étant pas opposable et imposer, au nom de M. A, la plus-value réalisée à la suite de la cession de ces 678 parts.

Enfin le Comité estime que M. A 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.

➤ **Affaire n° 2014-06 concernant Mme B** (connexe affaire 2014-05)

Par acte de donation-partage notarié du 30 octobre 2009, M. A et Mme B ont fait donation de la pleine propriété de parts sociales de la SCI J à leurs enfants respectifs de la manière suivante :

- M. A a donné à sa fille C, née en 1983, 452 parts de cette société ;
- M. A, d'une part, et Mme B, d'autre part, ont chacun donné à chacun de leurs trois enfants, D, E et F, nés respectivement en 1989, 1994 et 1999, 226 parts de la même société.

Les quatre enfants ont donc reçu chacun la pleine propriété de 452 parts sociales dont la valeur unitaire s'élève à 553 euros, soit une somme globale de 249 956 euros par enfant.

A l'issue de cette donation-partage, M. A et Mme B détenaient encore en propre respectivement

2 270 et 2 422 parts sociales de la SCI J.

Le même jour, l'ensemble des parts de la SCI J a été cédé à la société civile P Holding et à la SAS S moyennant un prix global de 3 599 180 euros, soit un prix unitaire de 553,72 euros.

A cette occasion, chacun des cédants a perçu la quote-part du prix de cession lui revenant au moyen de chèques établis à leur nom, soit 1 341 109,84 euros pour Mme B et 250 281,44 euros pour D, E et F, ce qui correspond pour ces trois enfants à une somme globale de 750 824,32 euros.

La cession des titres détenus par Mme B a généré une plus-value imposable et régulièrement imposée à l'impôt sur le revenu et aux contributions sociales. La cession des titres détenus par chacun de ces trois enfants, ayant été effectuée pour une valeur identique à celle déclarée dans l'acte de donation, n'a donné lieu à la constatation d'aucune plus-value.

L'administration a engagé un examen de la situation fiscale personnelle des contribuables et, dans le cadre du contrôle portant sur les revenus de l'année 2011, mis en œuvre son droit de communication auprès des établissements bancaires. Elle a constaté, lors de l'examen des comptes bancaires ouverts au nom des enfants D, E et F et faisant partie du foyer fiscal de M. A et de Mme B, que, par six opérations effectuées au cours de l'année 2011, des sommes avaient été prélevées sur les comptes de chacun de ces enfants pour être virées soit sur un compte joint ouvert au nom de leurs parents, pour une somme globale de 310 000 euros, soit sur un compte ouvert au nom de la société X détenue par la société holding Y dont M. A est l'actionnaire majoritaire, pour une somme de 160 000 euros. Les comptes bancaires ouverts au nom de chacun de ces enfants ont ainsi été débités respectivement des sommes s'élevant à 170 000, 200 000 et 100 000 euros.

Estimant que Mme B avait retrouvé, à hauteur de 155 000 euros, la disposition d'une partie du produit de la cession des titres qu'elle avait précédemment donnés à ces trois enfants, produit correspondant à la moitié de 750 824,32 euros, soit 375 422,16 euros, l'administration a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et a écarté comme fictif l'acte de donation-partage du 30 octobre 2009. Elle a donc soumis à l'impôt sur le revenu et aux contributions sociales l'intégralité de la plus-value, arrêtée à la somme de 374 825 euros, réalisée lors de la cession par ces trois enfants des 678 parts de la SCI J.

Le Comité a entendu ensemble le conseil de la contribuable ainsi que le représentant de l'administration.

Il constate, en premier lieu, que les sommes prélevées sur les comptes bancaires ouverts au nom des enfants D, E et F proviennent du produit de la cession des titres cédés le 30 octobre 2009.

Le Comité note, en second lieu, que, pour justifier ces prélèvements, Mme B s'est prévalué d'un contrat de prêt qui a été consenti le 10 janvier 2011 à leurs parents par ces trois enfants et portant sur un montant global de 500 000 euros, à hauteur pour D, E et F, respectivement d'une somme maximale de 200 000, 200 000 et 100 000 euros. Il est soutenu par la contribuable que ce prêt, d'une durée de huit ans et portant intérêt au taux de 3 % l'an et remboursable in fine en capital et en intérêts, devait permettre la réalisation de travaux dans la résidence principale de la famille.

Le Comité relève toutefois que la date de ce contrat, qui n'a été révélé à l'administration qu'au cours des opérations de contrôle et n'a pas donné lieu à un enregistrement, ne peut être

regardée comme certaine, et qu'en l'absence de toute autre justification, sa réalité ne peut être regardée comme établie.

Il relève, par ailleurs, qu'ainsi qu'il ressort des débats lors de la séance du Comité, que la dette des parents à l'égard de leurs deux enfants majeurs, du fait du prêt allégué, n'a pas été mentionnée dans les déclarations souscrites au titre de l'impôt de solidarité sur la fortune.

Le Comité constate enfin que si la contribuable soutient que, le 1^{er} novembre 2014, les parents ont remboursé de manière anticipée le prêt allégué à leurs trois enfants, ce remboursement est intervenu postérieurement aux opérations de contrôle et quelques semaines avant la séance du Comité examinant cette affaire, ne suffit pas, en l'absence de tout autre élément, à établir la réalité de ce prêt.

Le Comité déduit de l'ensemble des éléments ainsi portés à sa connaissance que Mme B s'est réappropriée un montant significatif des fonds issus de la vente par D, E et F des 226 parts de la SCI J qu'elle avait données à chacun d'entre eux et que, dès lors que la donation-partage consentie à chacun de ces enfants, laquelle, à la lumière des faits de l'affaire, apparaît comme dépourvue de véritable intention libérale, ne se traduit pas par un dépouillement immédiat et irrévocable de son auteur, elle doit être regardée comme fictive.

Le Comité émet en conséquence l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter sur ce fondement l'acte de donation-partage comme ne lui étant pas opposable et imposer, au nom de Mme B, la plus-value réalisée à la suite de la cession de ces 678 parts.

Enfin le Comité estime que Mme B 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.

➤ **Affaire n° 2015-02 concernant Mme X**

Lors d'une assemblée générale mixte du 25 novembre 2009, la société par actions simplifiée A, holding de la famille X par l'intermédiaire duquel est détenue sa participation dans la société B et dont la présidente et associée principale est Mme X, a décidé, selon les modalités prévues par l'article L.225-207 du code de commerce, une réduction de capital, non motivée par des pertes, par voie de rachat de ses propres titres auprès de ses associés en vue de leur annulation avec un maximum de 787 732 actions au prix unitaire de 700,85 euros. Cette assemblée générale a pris connaissance du rapport établi par la présidente et relatif au projet de donation portant sur la pleine propriété de 787 692 actions de la société A que Mme X envisage, en sa qualité d'associée de la société A, de consentir à la Fondation C, fondation reconnue d'utilité publique et dont elle assure également la présidence.

Les actionnaires de la société A, autres que Mme X, ont renoncé le 30 novembre 2009 à bénéficier de cette offre de rachat de leurs actions par la société A. Lors de la séance de son conseil d'administration, en date du 1^{er} décembre 2009, la Fondation C a accepté le projet de donation par Mme X de 787 732 actions de la société A avec la charge pour la fondation de s'engager à céder ces actions dans un délai de trois jours suivant leur prise en possession et en jouissance effective. Cette donation est subordonnée, d'une part, à la réalisation de divers conditions suspensives, dont celle de la non-opposition de l'autorité administrative de tutelle et, d'autre part, au défaut de réalisation tant de la clause résolutoire relative au défaut de cession de ces titres par la fondation à la société dans le délai de trois jours que de la condition résolutoire selon laquelle la signature de l'acte de donation est subordonnée à la renonciation préalable par la société de droit suisse D à l'exercice du droit de préemption qui lui est

reconnu aux termes d'un protocole d'accord signé le 3 février 2004 avec la famille X et visant leurs participations respectives dans la société B.

Le 3 décembre 2009, Mme X, en sa qualité de présidente de la société A, a, conformément aux statuts de la société, agréé l'opération de donation.

La Fondation C a, dans un courrier adressé à la société A le 7 janvier 2010, accordé irrévocablement une promesse unilatérale de vente sur les actions qu'elle serait amenée à détenir.

Le 11 janvier 2010, à la suite de la demande que Mme X lui avait adressée le même jour, la société D a renoncé à exercer son droit de préemption portant sur les titres de la société A, pour autant que les opérations se réalisent dans le strict respect des conditions rappelées ci-dessus.

Le 13 janvier 2010, Mme X a accepté l'offre de rachat de ses propres actions par la société A en indiquant que la Fondation C se substituerait à elle-même dans le bénéfice de cette demande, sous réserve de la réalisation définitive de la donation envisagée.

Par un acte notarié du 19 janvier 2010, enregistré le 20 janvier 2010, Mme X a donné en pleine propriété à la Fondation C, 787 692 actions de la société A, évaluées à 552 053 938 euros. Cette donation était assortie d'une condition suspensive, expressément dépourvue d'effet rétroactif, imposant que le Préfet de la région, en tant qu'autorité de tutelle de la fondation, ne s'oppose pas à la donation. Cette condition suspensive a été levée le 26 janvier 2010. Cet acte dispose que la donation est assortie d'une charge particulière imposant à la Fondation C, donataire, de remettre les actions, objet de la donation, à la société A dans un délai de trois jours ouvrés au plus tard suivant leur prise en possession effective et de percevoir en contrepartie leur prix de cession dans les trois jours ouvrés suivant la réalisation de cette cession. Il précise qu'en égard à cette charge particulière, en cas d'inexécution, la donation sera résolue de plein droit sans indemnité de part ni d'autre.

Par acte notarié du 16 février 2010, il a été constaté l'exécution de la charge particulière incombant à la fondation. En effet, les actions de la société A ont été inscrites au compte de la Fondation C le 10 février 2010 et ont été inscrites le même jour au compte de la société A. Le paiement du rachat d'actions a été effectué auprès de la Fondation C le 11 février 2010 pour un montant de 552 053 938 euros.

Le 4 mars 2010, la présidente de la société A a réalisé la réduction du capital social de la société par annulation des actions que la Fondation C lui avait vendues.

L'administration a mis en œuvre la procédure d'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales en estimant que l'acte de donation présentait un caractère fictif, dans la mesure où il dissimulait l'objet réel de la donation, à savoir des liquidités ou une créance. Elle en a tiré les conséquences fiscales en soumettant Mme X à des impositions supplémentaires à l'impôt sur le revenu et aux contributions sociales à la suite du rehaussement des revenus de capitaux mobiliers et des plus-values de cession de valeurs mobilières déclarées par la contribuable.

Le Comité a entendu ensemble les conseils de la contribuable et les représentants de l'administration.

Le Comité estime que l'administration peut écarter, sur le fondement de l'article L 64 du livre des procédures fiscales, un acte qui, présenté comme une donation, ne se traduit pas par un dépouillement immédiat et irrévocable de son auteur. En revanche, dès lors qu'un acte revêt le caractère d'une donation au sens de l'article 894 du code civil, l'administration ne peut le regarder comme n'ayant pu être inspiré par aucun autre motif que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que son auteur, s'il ne l'avait pas passé, aurait normalement supportées.

Le Comité considère par suite qu'en présence d'une donation de titres suivi de leur cession, l'administration est fondée à écarter sur ce fondement comme ne lui étant pas opposable une telle donation, qui a permis d'éviter l'imposition qui aurait été due si le donateur avait cédé lui-même ses titres avant de donner ensuite le produit de cette cession, soit s'il est établi que la cession des titres a en réalité précédé la donation, soit si le donateur s'est réapproprié le produit de cette cession.

Le Comité relève que l'acte du 19 janvier 2010 porte sur une donation des titres de la société A par Mme X au profit de la Fondation C et que cette fondation a ensuite immédiatement cédé les titres reçus à la société A. Il note que la rapidité de la revente des titres détenus par la fondation en exécution de l'acte de donation est sans incidence, par elle-même, sur la réalité de cette donation.

Il constate, ainsi que d'ailleurs l'administration en convient, d'une part, que la donation des titres a effectivement précédé leur cession par la fondation, et, d'autre part, que la donatrice ne s'est en aucune manière réappropriée, directement ou indirectement, le produit de la cession des titres de la société A par la Fondation C.

Le Comité en déduit que l'acte de donation du 19 janvier 2010 traduit un dépouillement immédiat et irrévocable de Mme X au profit de la Fondation C.

En conséquence, le Comité estime que l'acte de donation des titres ne présente pas un caractère fictif. Il émet l'avis que l'administration, qui ne peut se prévaloir du fait que cet acte dissimulerait, par son objet, une donation d'une somme d'argent, ce qui lui conférerait selon elle un tel caractère, 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.

c) Utilisation abusive d'un PEA

➤ Affaire n° 2014-38 concernant M. A

Le 28 octobre 2004 la société par actions simplifiée (SAS) X, ayant pour objet social la gestion d'un portefeuille de titres de participations et la gestion de ses filiales, a décidé de procéder à une augmentation de capital de 611 800 euros afin de le porter à 650 000 euros.

A l'occasion de cette opération, la société Y a apporté à cette filiale dont elle détenait l'intégralité du capital s'élevant initialement à 38 200 euros, 551 800 euros et a reçu en contrepartie 551 800 nouveaux titres. Elle détient alors 590 000 titres de la SAS X.

Le même jour, MM. A, B et C sont entrés au capital de la SAS X par apport en numéraire de 20 000 euros chacun ayant pour contrepartie l'attribution de, 20 000 titres de cette société. M. A a financé la souscription de ces actions par le compte-espèces de son plan d'épargne en actions (PEA), ouvert le 12 décembre 2002.

Ce même jour, le groupe Z a cédé respectivement à MM. A, B et C, 7 034 actions de la société F, soit au total 9,21 % du capital de cette société. Cette cession, s'élevant pour chaque acquéreur à 68 000 euros, a été financée par des prêts à échéance de 5 ans accordés par la société cédante aux trois cessionnaires.

Le 30 décembre 2004, la SAS X a décidé une nouvelle augmentation de capital de 204 000 euros. MM. A, B et C ont souscrit à cette augmentation en apportant chacun à la société les 7 034 actions qu'ils détenaient dans la société F. L'apport de chaque associé a été évalué à 68 000 euros et a été rémunéré par l'attribution de 68 000 actions de la SAS X émises à 1 euro chacune.

M. A n'a pas inscrit ces actions dans son PEA, les règles de fonctionnement du plan interdisant l'inscription de titres rémunérant un apport en nature.

Le 28 juin 2005, ces trois associés de la SAS X sont convenus d'une cession croisée de leurs 68 000 actions. M. A a ainsi vendu ses actions à M. B qui a vendu les siennes à M. C, ce dernier ayant vendu ses actions à M. A. Ces cessions ont été faites pour un prix identique à celui fixé lors de l'apport des titres à la société X, soit 1 euro l'action. Le produit de la vente de ses actions par M. A a été versé en numéraire sur le compte-espèces de son PEA ce qui lui a permis d'acheter en numéraire les actions de M. C et de rendre ainsi celles-ci éligibles au PEA. Ces cessions n'ont pas été soumises à l'enregistrement.

Le 14 février 2007, M. A a vendu les 88 000 actions qu'il détenait dans la société X à la société L GmbH pour 1 930 631 euros. Considérant que la plus-value réalisée, s'élevant à 1 842 631 euros, n'était pas imposable du fait de l'inscription des titres dans son PEA, M. A ne l'a pas portée sur la déclaration de ses revenus de l'année 2007. Cette plus-value n'a donc été soumise ni à l'impôt au taux proportionnel ni aux contributions sociales.

L'administration a estimé que les cessions croisées du 28 juin 2005 avaient pour seul objet de contourner la règle prévue par l'article 163 *quinquies* D du code général des impôts qui prévoit que les versements effectués sur un PEA doivent être réalisés en numéraire.

L'administration a, par une proposition de rectification du 16 décembre 2010, procédé initialement à l'imposition de la plus-value réalisée sur le fondement de l'article 150-0 A du code général des impôts dans le cadre de la procédure de rectification contradictoire prévue par l'article L. 55 du livre des procédures fiscales. Elle a soumis cette plus-value à l'impôt sur le revenu au taux proportionnel de 16 % et aux contributions sociales. Ces rappels ont été assortis des intérêts de retard et de la majoration de 10 % prévue à l'article 1758 A du code général des impôts.

A la suite de la contestation du bien fondé de ce rehaussement, l'administration a, par une nouvelle proposition de rectification du 4 octobre 2012, procédé à une substitution de base légale et a imposé cette plus-value sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. Elle a considéré que ces cessions croisées, compte tenu de leurs caractéristiques, étaient dénuées de toute justification économique ou patrimoniale et ne visaient qu'à bénéficier de l'application littérale des dispositions applicables au PEA afin d'éviter l'imposition de la plus-value et ceci à l'encontre de l'objectif poursuivi par l'article 163 *quinquies* D du code général des impôts selon lequel les versements effectués sur un PEA doivent obligatoirement être réalisés en numéraire dans la limite d'un plafond fixé depuis le 1er janvier 2003 à 132 000 euros.

L'administration a ainsi relevé dans sa proposition de rectification que l'intention du législateur créant le PEA était d'alimenter les fonds propres des entreprises, et que les cessions circulaires de titres effectuées par les trois personnes physiques n'avaient en rien modifié leurs investissements réels. Dans cette même proposition de rectification l'administration a également relevé le fait que la cession des titres en cause n'avait pas été autorisée par l'assemblée générale de la SAS X et qu'elle n'avait pas non plus été retranscrite au registre des titres de la société concernée.

L'administration a ainsi mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal afin d'écarter les cessions du 28 juin 2005 et a procédé à l'imposition de la plus-value réalisée par M. A. Elle a limité la majoration de 80 % prévue au b de l'article 1729 du code général des impôts au montant de la majoration précédemment notifiée.

Après avoir entendu ensemble le contribuable et son conseil ainsi que le représentant de l'administration, le Comité constate que les cessions opérées entre les trois actionnaires sont faites le même jour, portent sur le même nombre de titres, que les prix des cessions sont identiques aux valeurs d'apport et que ces cessions n'ont été réalisées qu'à seule fin de permettre à ces actionnaires et notamment à M. A de disposer des espèces nécessaires au

respect des conditions prévues par l'article 163 *quinquies* D du code général des impôts.

Le Comité relève également que ces cessions n'ont pas fait l'objet d'enregistrement quand bien même cet enregistrement était rendu obligatoire par l'article 639 du code général des impôts.

Le Comité remarque par ailleurs que cette opération présente un caractère circulaire au terme de laquelle les cessions et les acquisitions réalisées de façon concomitante par chacune des parties prenantes ont eu pour effet de replacer chacune de ces parties dans la même situation que celle dans laquelle elles se trouvaient avant l'engagement de l'opération.

Le Comité estime, qu'à supposer même que ces cessions ne soient pas regardées comme fictives, elles sont entièrement dénuées de substance économique, financière ou patrimoniale. Il considère que ces cessions présentent un caractère artificiel et n'ont été réalisées que dans le but exclusivement fiscal de permettre notamment à M. A de bénéficier de l'exonération de la plus-value réalisée lors de la revente des titres en 2007 par une application littérale des dispositions régissant le PEA mais à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur, qui a explicitement entendu réserver les avantages fiscaux attachés aux opérations de cessions de titres réalisées à travers un PEA aux opérations portant sur des titres souscrits lors d'une constitution de société, d'une augmentation de capital ou d'une acquisition grâce à un versement en numéraire effectué sur ce plan à l'exclusion de toute opération portant en réalité sur des titres transférés depuis le patrimoine préexistant du contribuable.

Toutefois le Comité estime, qu'alors même que l'administration était fondée à clore le PEA, compte tenu des dispositions propres à ce dernier, elle ne pouvait cependant mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal pour imposer sur ce fondement la part de plus value correspondant aux 20 000 actions ayant fait l'objet d'un apport en numéraire le 28 octobre 2004.

En conséquence, le Comité émet l'avis que l'administration était fondée en l'espèce à mettre en œuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales afin d'imposer la plus value correspondant aux 68 000 actions ayant fait l'objet d'une cession croisée le 28 juin 2005.

Enfin, le Comité estime que M. A doit être regardé comme ayant été le principal 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, dans la limite résultant de l'application des règles de prescription et dans la mesure précisée ci-dessus, la majoration de 80 % prévue par ces dispositions est applicable.

➤ **Affaire n° 2015-12 concernant M. et Mme O**

La société A a été constituée le 30 janvier 2006. Elle est dotée d'un capital social de 37 000 euros divisé en 370 actions d'une valeur nominale de 100 euros. Ce capital est détenu intégralement par la société financière B.

Le 20 février 2006 la société A, a acquis, dans le cadre d'une opération de « leverage buy out » (LBO), la totalité du capital de la société E.

Le 16 juin 2006, son actionnaire unique a décidé de réduire la valeur nominale des actions composant le capital de la société A à une valeur unitaire de 1 euro.

Le 26 juin 2006 son capital est porté à 24 037 000 euros, soit 24 037 000 actions d'une valeur nominale unitaire de 1 euro.

Le même jour, la société A procède à l'émission de 3 983 539 bons de souscription d'actions (BSA) d'un montant total de 597 530,85 euros d'une valeur nominale unitaire de 0,15 euros.

Le 12 avril 2007, conformément au pacte d'actionnaires en date du 26 juin 2006, qui stipule une rétrocession par l'actionnaire financier d'une portion des valeurs mobilières émises par la société A à ses salariés, la société G Ltd, de droit anglais, crée la SAS M, laquelle a pour finalité de regrouper certains dirigeants du groupe A.

Le 14 septembre 2007, la société G Ltd, actionnaire unique de la SAS M, décide une augmentation du capital de cette société d'un montant total de 235 852 euros. Le capital social initial de 37 000 euros est ainsi porté à 272 852 euros, soit 272 852 actions d'une valeur unitaire de 1 euro. Les actions nouvelles sont intégralement souscrites par l'associée unique.

Le 26 octobre 2007, la société luxembourgeoise B, devenue actionnaire unique de la société M, lui rétrocède 200 000 actions et 239 013 BSA A conformément aux termes du pacte d'actionnaires, soit 0,83 % des actions de A et 6 % des BSA A.

Le 11 décembre 2007, les 272 852 actions composant le capital de la société M sont cédées à des cadres dirigeants du groupe A.

Les opérations des 26 octobre et 11 décembre 2007 s'effectuent sur la base d'une valeur des actions et bons de souscription de la société A, constituant les actifs sous-jacents de la société M, inchangée par rapport à celle de leur émission le 26 juin de l'année précédente, soit des valeurs respectives de 1 euro par action et de 0,15 euros par BSA.

Le 5 juin 2008, la société de droit hollandais Q NV signe deux conventions d'acquisition avec respectivement les détenteurs de titres de la société M pour un montant de 5 377 268 euros et les actionnaires de la société A (hors M) pour une somme de 390 622 732 euros.

Ces différentes cessions sont intervenues le 12 juin 2008, étant observé que le prix acquitté par la société Q NV pour le rachat des titres de la société M a été déterminé à partir de la valeur des actifs de cette société, à savoir les actions et les BSA de la société A.

M. O, directeur du développement de la société S, a, dans ce contexte, acquis le 11 décembre 2007, dans le cadre de son plan d'épargne en actions (PEA), 60 000 actions de la société M, pour un prix total de 60 000 euros, soit 21,99 % du capital de la société. Il a cédé ces titres le 12 juin 2008 pour un montant de 1 182 459 euros (dont 562 950 euros pour la partie correspondant au sous-jacent en actions de la société A et 619 825 euros correspondant au sous-jacent en BSA de la société A).

L'intégralité de la plus-value réalisée a été exonérée d'impôt sur le revenu en application du 5° de l'article 157 du code général des impôts.

Par proposition de rectification du 17 avril 2012, se substituant à une précédente notification intervenue le 28 septembre 2011, l'administration a estimé que, sous couvert de la souscription des BSA de la société A, par l'intermédiaire de la société M, Monsieur O avait bénéficié d'un contrat d'intéressement lié à ses fonctions de directeur du développement exercées au sein du groupe A.

L'administration a ainsi considéré qu'une partie du gain réalisé par Monsieur O lors de la cession des actions de la société M devait être requalifiée en traitement et salaires. Elle a estimé que le contribuable avait transféré sur un PEA une rémunération déguisée en plus-value qui avait en réalité la nature d'un dispositif d'intéressement, et a remis en cause en raison de l'utilisation abusive de ce plan contraire à l'intention du législateur, l'exonération à due concurrence de la plus-value constatée en 2008 par M. O.

L'administration a, par ailleurs, estimé que le fait d'inscrire des salaires sur un PEA constituait un manquement aux règles de fonctionnement de ce plan entraînant sa clôture immédiate de sorte que les plus-values réalisées ne bénéficiaient plus du régime d'exonération

prévu pour les gains réalisés sur ce plan mais étaient imposables à l'impôt sur le revenu au taux proportionnel.

Le gain net de 1 122 459 euros réalisé lors de la cession des 60.000 titres de la société M a ainsi été imposé, selon la procédure visée à l'article L 64 du livre des procédures fiscales, dans la catégorie des traitements et salaires à hauteur de 610 705 euros pour la partie du gain net correspondant aux BSA de la société A détenus au travers de la société M, et, selon la procédure de rectification contradictoire, dans la catégorie des plus-values de cession de valeurs mobilières pour le surplus, soit 511 754 euros.

Les droits mis à la charge du contribuable au titre de l'année 2008 s'élèvent à 331 032 euros au titre de l'impôt sur le revenu et ils ont été assortis de pénalités pour abus de droit au taux de 40% pour une somme de 96 068 euros. Ces droits au titre des contributions sociales s'élèvent à 61 080 euros. L'administration a assorti l'ensemble de ces droits des intérêts de retard et de la majoration de 10 % prévue à l'article 1758 A du code général des impôts.

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

Le Comité constate que M. O a acquis les actions de la société M au moyen de ses propres deniers et que cet investissement représentait la moitié de son épargne disponible à la date de son investissement.

Il relève que si le schéma de LBO mis en place par le groupe B était susceptible de permettre aux cadres salariés de la société A participant à l'opération de réaliser une plus-value importante en cas de succès de l'opération, l'exercice des BSA de cette société, détenus par le truchement de la société M, était subordonné, d'une part, à la survenance d'une cession ou d'une introduction en bourse de la société A, et, d'autre part, à des conditions de rentabilité du groupe B.

Le Comité note toutefois que M. O a acquis les actions de la société M le 11 décembre 2007 aux mêmes conditions que celles offertes aux investisseurs dix-huit mois plus tôt lors de la mise en place de l'opération de LBO.

Le Comité relève qu'au regard des performances enregistrées par le groupe A entre la date de mise en place du LBO et le 11 décembre 2007, qui ont notamment permis à la société A d'appréhender en 2006 et 2007 des dividendes s'élevant respectivement à 16 100 296 et 8 000 000 d'euros, soit un montant total cumulé de 24 100 296 euros, couvrant largement ses charges financières (respectivement 5 023 195 et 7 110 430 euros soit 12 133 625 euros), correspondant à 64,13 % des capitaux propres et entraînant une augmentation de ses capitaux propres de 11 966 671 euros, la valeur de marché des actions de la société A a augmenté de façon significative depuis leur date d'émission.

Le Comité note qu'il n'est pas allégué et qu'il ne ressort d'ailleurs d'aucun élément porté à sa connaissance que la décision d'investissement aurait été prise par le contribuable ab initio en 2006 et que le débouclage de l'opération d'investissement, intervenu seulement le 11 décembre 2007, aurait résulté du temps nécessaire à la finalisation de cette opération.

Le Comité constate ainsi que le prix de souscription acquitté le 11 décembre 2007 par M. O par le truchement de la société M étant nettement inférieur à la valeur vénale de l'action de la société A à cette même date et que, par suite, M. O n'a pas supporté de risque d'investisseur au titre de la souscription des BSA attachés aux actions de la société A.

Le Comité considère, au vu des pièces du dossier et des éléments portés à sa connaissance lors de l'audition, que les conditions d'investissement offertes à M. O lui permettaient, par la souscription des BSA de la société A, de réaliser une plus-value importante en cas de succès de l'opération, tout en étant assuré, dans tous les cas, de ne pas supporter de perte financière

lors de la revente de ses actions de la société M, y compris dans l'hypothèse où les BSA de la société A ne seraient pas exercés.

Par suite, le Comité estime que l'inscription dans le PEA pour leur prix de souscription des actions de la société M, comprenant des BSA ayant en réalité la nature de complément de salaire lié aux fonctions salariales exercées en tant que dirigeant par M. O au sein du groupe A, traduit la poursuite d'un but exclusivement fiscal par application littérale des textes régissant le PEA à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur.

En conséquence, le Comité émet l'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.

d) Revenus fonciers

➤ **Affaire n° 2014-33 concernant la SCI X**

La société civile immobilière (SCI) X a été créée le 26 avril 2000 par M. A et son frère, M. B. Son capital, d'un montant de 1 000 euros, est réparti également entre les deux associés qui en sont les cogérants.

La SCI est devenue propriétaire de locaux, lesquels ont été donnés en location à la société anonyme (SA) S dans lesquels MM. A et B exercent leur activité professionnelle.

La SCI relevant du régime des sociétés de personnes régie par l'article 8 du code général des impôts, son résultat fiscal a été déterminé, depuis sa création, selon les règles applicables aux revenus fonciers, puis imposé à l'impôt sur le revenu au nom de chacun des foyers fiscaux des deux associés.

Par acte du 22 février 2005, MM. A et B ont créé une société civile (SC) dénommée J, ayant pour objet la souscription, l'achat, la vente et la gestion de titres ou droits sociaux, parts d'intérêts, valeurs mobilières de toute nature, la gestion administrative, juridique, comptable, immobilière et financière de toute société dont elle détient les titres, l'acquisition, la propriété ou la copropriété, la mise en valeur et l'exploitation par bail de tout bien meuble ou immeuble.

Cette société est constituée, selon ses statuts, par suite de l'apport en nature par MM. A et B, de l'usufruit de leurs titres de la SCI X leur appartenant pour une durée de 12 ans prenant effet au 1^{er} janvier 2004 et s'achevant le 31 décembre 2015.

Le capital social de la SC J correspond à la valeur des apports, fixée à 23 000 euros, qui a été déterminée en appliquant le barème de l'article 669 du code général des impôts, non pas à la valeur de l'immeuble à l'actif de la SCI (606 000 euros) mais à celle de la valeur de ces parts en pleine propriété, fixée à 50 000 euros et qui correspond à l'actif net de la SCI, celle-ci ayant un passif évalué à 556 000 euros.

MM. A et B ont reçu en contrepartie de leurs apports chacun 1 150 parts de la SC J. Cet apport n'a pas donné lieu à l'imposition d'une plus-value, les apporteurs ayant expressément requis l'application du sursis d'imposition.

Dès sa constitution, la SC J a opté pour l'assujettissement de ses bénéficiaires à l'impôt sur les sociétés selon le régime réel simplifié.

A compter de 2005, et conformément aux dispositions de l'article 238 bis K du code général des impôts, le résultat de la SCI X a été déterminé selon les règles applicables en matière de bénéfices industriels et commerciaux et taxé à l'impôt sur les sociétés au taux de 15% en application du b du I de l'article 219 du code général des impôts au nom de la SC J, détenant

la totalité de ses titres en usufruit, au lieu du taux progressif de l'impôt sur le revenu au nom de chaque associé comme l'étaient antérieurement les revenus fonciers.

Considérant, eu égard aux conditions de fonctionnement de la société J, que l'opération constituait un montage dépourvu de substance n'ayant aucun autre but que celui d'atténuer la charge fiscale de MM. A et B, l'administration a mis en œuvre, sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, la procédure de l'abus de droit fiscal au titre des années 2009 à 2011.

Le Comité rappelle qu'il n'entre pas dans ses attributions de se prononcer sur la question de la prescription invoquée par le conseil de la SCI X, ni sur celle de la qualité de cette société pour recevoir la proposition de rectification adressée par l'administration.

Le Comité estime que l'option d'une société pour l'assujettissement de ses bénéficiaires à l'impôt sur les sociétés n'est pas en elle-même constitutive d'un abus de droit alors même que le régime d'imposition qui résulte de cette option est plus favorable au contribuable.

Ainsi l'assujettissement de revenus fonciers à l'impôt sur les sociétés n'est pas, en lui-même, constitutif d'un abus de droit même si ce régime d'imposition, résultant d'une option, est plus favorable au contribuable.

Le Comité relève qu'en l'espèce, la société J ne dispose d'aucun compte bancaire, ni de trésorerie, qu'elle ne bénéficie de distributions du résultat de la SCI que pour des montants limités, représentant, dans le meilleur des cas, celui des charges - essentiellement fiscales - dont elle est redevable.

Il note que ces charges sont cependant acquittées, dans les faits, par la SCI X, de sorte que les montants distribués, inscrits au compte courant de la société J dans la SCI X, sont compensés par ces paiements.

Il constate, par ailleurs, que la société n'a développé depuis sa création aucune autre activité que la seule détention temporaire de l'usufruit des titres de la SCI X, laquelle permet, en application des dispositions de l'article 238 bis K du code général des impôts, la détermination du résultat de la SCI selon les règles applicables en matière de bénéfices industriels et commerciaux, puis sa taxation effective au nom de la société J.

Le Comité en déduit, eu égard aux circonstances de l'espèce, qu'en interposant la société J, dépourvue de toute substance économique et ayant opté pour l'assujettissement de ses bénéficiaires à l'impôt sur les sociétés, à seule fin de bénéficier des dispositions de l'article 238 bis K, les associés de la SCI X ont fait une application littérale de ces dispositions contraire aux objectifs qu'en les adoptant, le législateur a entendu poursuivre.

Le Comité émet en conséquence l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal.

➤ **Affaire n° 2015-05 concernant la SCI E** (connexe affaire 2015-06)

La société civile immobilière (SCI) de gestion E a été créée le 17 juin 1984 entre Madame D, sa gérante, qui détient 91 parts, et ses trois enfants majeurs qui détiennent chacun trois parts.

Le 19 juin 2012, Mme D a donné à ses enfants la nue-propriété indivise de ses 91 parts.

Après avoir cédé l'immeuble qu'elle possédait le 28 décembre 2006, la SCI E a fait l'acquisition le 17 janvier 2008 d'un ensemble immobilier situé dans les Alpes-Maritimes. Cet ensemble est constitué d'un mas provençal d'une surface habitable de 350 m² environ, d'une piscine et d'un bâtiment annexe à celle-ci, d'un terrain de tennis et d'un terrain de pétanque ainsi que d'un jardin et d'une serre.

Le prix d'acquisition de cet ensemble immobilier, soit 2 050 000 euros, a été financé par un emprunt bancaire à hauteur de 1 400 000 euros et complété par un apport personnel de Mme D de 650 000 euros.

Depuis l'acquisition de cette propriété, les résultats de la SCI E, qui n'a pas opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, sont imposés dans la catégorie des revenus fonciers au nom de ses associés au prorata de leurs droits dans cette société de personnes. La société a déclaré au titre des années 2010, 2011 et 2012 des résultats fonciers déficitaires, s'élevant respectivement à 76 011 euros, 55 677 euros et 36 907 euros.

En effet, les charges déclarées, constituées principalement des intérêts de l'emprunt souscrit pour l'acquisition de la propriété, ont excédé largement les recettes locatives. Celles-ci correspondent à des loyers facturés en 2011 à Mme D pour un montant total de 10 000 euros, ainsi qu'en 2010 à la SCI X et en 2012 à la SCI Y, ces deux sociétés étant également détenues par Mme D et ses trois enfants, pour un montant total respectif de 9 500 euros et 15 680 euros.

Par une proposition de rectification en date du 1^{er} octobre 2013, l'administration a remis en cause les déficits fonciers déclarés par la SCI E au titre de ces trois années en mettant en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. Elle a estimé que la location de la propriété située dans les Alpes-Maritimes par la SCI E à Mme D et aux SCI X et Y n'avait eu d'autre but que de permettre à Mme D l'imputation des charges foncières de cette propriété, dont elle avait conservé la jouissance, sur les revenus fonciers retirés par M. et Mme D à raison d'autres immeubles et ainsi de faire échec aux dispositions du II de l'article 15 du code général des impôts.

En vertu de ces dispositions, les revenus des logements dont le propriétaire se réserve la jouissance ne sont pas soumis à l'impôt sur le revenu. Par voie de conséquence, les contribuables bénéficiaires de cette exonération ne sont pas autorisés à déduire de leurs revenus fonciers compris dans le revenu global les charges afférentes à ces logements.

Le Comité a entendu ensemble les conseils de la SCI E ainsi que les représentants de l'administration.

Le Comité considère que les documents produits ne permettent pas de démontrer la volonté réelle des associés de la SCI E de louer à des tiers l'unique propriété qu'elle possède.

Il relève que les seules locations effectives ont été consenties à Mme D et à deux SCI appartenant à la famille D et qui n'ont pas pour objet social la location d'immeubles.

Le Comité relève également que le montant des loyers facturés est très inférieur aux tarifs mentionnés dans le mandat de location donné à une agence immobilière, tarifs dont il n'est pas contesté qu'ils étaient réputés correspondre aux prix du marché eu égard à l'état d'entretien du bien immobilier.

Le Comité en déduit que la facturation de loyers par la SCI E à Mme D et aux SCI X et Y a été réalisée dans le seul but de faire échec aux dispositions du II de l'article 15 du code général des impôts en permettant à M. et Mme D de déduire abusivement de leurs revenus fonciers et de leur revenu global les charges afférentes à un logement dont la SCI E a laissé la jouissance à ses associés.

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

➤ **Affaire n° 2015-06 concernant M. et Mme D** (connexe affaire 2015-05)

La société civile immobilière (SCI) de gestion E a été créée le 17 juin 1984 entre Madame D, sa gérante, qui détient 91 parts, et ses trois enfants majeurs qui détiennent chacun trois parts.

Le 19 juin 2012, Mme D a donné à ses enfants la nue-propiété indivise de ses 91 parts.

Après avoir cédé l'immeuble qu'elle possédait le 28 décembre 2006, la SCI E a fait l'acquisition le 17 janvier 2008 d'un ensemble immobilier situé dans les Alpes-Maritimes. Cet ensemble est constitué d'un mas provençal d'une surface habitable de 350 m² environ, d'une piscine et d'un bâtiment annexe à celle-ci, d'un terrain de tennis et d'un terrain de pétanque ainsi que d'un jardin et d'une serre.

Le prix d'acquisition de cet ensemble immobilier, soit 2 050 000 euros, a été financé par un emprunt bancaire à hauteur de 1 400 000 euros et complété par un apport personnel de Mme D de 650 000 euros.

Depuis l'acquisition de cette propriété, les résultats de la SCI E, qui n'a pas opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, sont imposés dans la catégorie des revenus fonciers au nom de ses associés au prorata de leurs droits dans cette société de personnes. La société a déclaré au titre des années 2010, 2011 et 2012 des résultats fonciers déficitaires. La quote-part de ces déficits revenant à Mme D s'élève à 74 491 euros au titre de l'année 2010, 50 666 euros au titre de l'année 2011 et 33 585 euros au titre de l'année 2012.

En effet, les charges déclarées, constituées principalement des intérêts de l'emprunt souscrit pour l'acquisition de la propriété, ont excédé largement les recettes locatives. Celles-ci correspondent à des loyers facturés en 2011 à Mme D pour un montant total de 10 000 euros, ainsi qu'en 2010 à la SCI X et en 2012 à la SCI Y, ces deux sociétés étant également détenues par Mme D et ses trois enfants, pour un montant total respectif de 9 500 euros et 15 680 euros.

Les déficits fonciers de la SCI E revenant à Mme D ont d'abord absorbé les revenus fonciers déclarés par M. et Mme D et correspondant à leur participation dans d'autres sociétés civiles immobilières. La part restante du déficit a généré un déficit foncier imputé sur le revenu global des contribuables dans la limite légale prévue au 3^o du I de l'article 156 du code général des impôts.

Par une proposition de rectification en date du 1^{er} octobre 2013, l'administration a remis en cause les déficits fonciers déclarés par la SCI E au titre de ces trois années en mettant en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. Elle a estimé que la location de la propriété située dans les Alpes-Maritimes par la SCI E à Mme D et aux SCI X et Y n'avait eu d'autre but que de permettre à Mme D l'imputation des charges foncières de cette propriété, dont elle avait conservé la jouissance, sur les revenus fonciers retirés par M. et Mme D à raison d'autres immeubles et ainsi de faire échec aux dispositions du II de l'article 15 du code général des impôts.

En vertu de ces dispositions, les revenus des logements dont le propriétaire se réserve la jouissance ne sont pas soumis à l'impôt sur le revenu. Par voie de conséquence, les contribuables bénéficiaires de cette exonération ne sont pas autorisés à déduire de leurs revenus fonciers compris dans le revenu global les charges afférentes à ces logements.

Le Comité a entendu ensemble les conseils de M. et Mme D ainsi que les représentants de l'administration.

Le Comité considère que les documents produits ne permettent pas de démontrer la volonté réelle des associés de la SCI E de louer à des tiers l'unique propriété qu'elle possède.

Il relève que les seules locations effectives ont été consenties à Mme D et à deux SCI appartenant à la famille D et qui n'ont pas pour objet social la location d'immeubles.

Le Comité relève également que le montant des loyers facturés est très inférieur aux tarifs mentionnés dans le mandat de location donné à une agence immobilière, tarifs dont il n'est

pas contesté qu'ils étaient réputés correspondre aux prix du marché eu égard à l'état d'entretien du bien immobilier.

Le Comité en déduit que la facturation de loyers par la SCI E à Mme D et aux SCI X et Y a été réalisée dans le seul but de faire échec aux dispositions du II de l'article 15 du code général des impôts en permettant à M. et Mme D de déduire abusivement de leurs revenus fonciers et de leur revenu global les charges afférentes à un logement dont la SCI E avait laissé la jouissance à ses associés.

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

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

2. Impôt sur les sociétés

a) Contournement des règles de limitation de déduction des intérêts entre sociétés liées – dispositif sous-capitalisation (article 212 du CGI)

➤ Affaire n° 2014-14 concernant la SAS J

En décembre 2005, la société J, holding français d'un groupe américain, était la société mère d'un groupe fiscalement intégré composé notamment des sociétés J1, J2, J3, J4 et J5. La société J détient directement la totalité du capital des filiales J2, J3 et J4 et 79 % du capital de la société J1, cette dernière société étant détenue directement à hauteur de 21% par sa filiale J5, dont la société J détient indirectement plus de 95% des titres.

La société J a procédé pendant plusieurs années à l'acquisition de nombreuses sociétés et ces acquisitions ont été financées par des emprunts auprès de sociétés étrangères appartenant au groupe américain. A raison des prêts accordés par ces sociétés liées au sens du 12 de l'article 39 du code général des impôts, la société J, qui clôture son exercice social le 30 septembre de chaque année, a versé des intérêts s'élevant à environ 55 millions d'euros en 2008 et 40 millions en 2009 et 2010.

La loi n° 2005-1719 du 30 décembre 2005 de finances pour 2006 a modifié les dispositions relatives à la sous-capitalisation, codifiées à l'article 212 du code général des impôts. Ces nouvelles dispositions limitent la déduction des intérêts versés à des entreprises liées lorsque l'entreprise versante est regardée comme sous-capitalisée au regard de trois ratios (ratio d'endettement, ratio de couverture d'intérêts et ratio d'intérêts servis par des entreprises liées). En vertu de l'article 113 de cette loi, ces nouvelles dispositions s'appliquent aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2007. Pour la société J, elles s'appliquent donc à compter de l'exercice ouvert le 1er octobre 2007.

L'administration a constaté que la société J avait, en 2006, 2007 et 2010, réalisé plusieurs opérations ayant permis de constater des produits comptables sous forme de distributions de dividendes ou de primes d'émission sans aucune conséquence fiscale par application, d'une part, du régime des sociétés mères et filiales et, d'autre part, du régime de l'intégration fiscale, ce dernier permettant la neutralisation fiscale totale des effets de la distribution au sein du groupe intégré. La comptabilisation d'un produit financier préalable à son incorporation immédiate au capital de la société distributrice a affecté les agrégats comptables servant désormais à apprécier les situations de sous-capitalisation ce qui a conduit à augmenter le montant des charges financières déductibles.

L'administration a considéré que ces opérations intervenues, d'une part, pendant la période intercalaire entre la publication des nouvelles dispositions de lutte contre la sous-capitalisation et le premier exercice de leur application pour la société J et, d'autre part, au titre de l'exercice clos le 30 septembre 2010 étaient constitutives, sur le fondement des dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, de deux abus de droit distincts.

A) S'agissant des opérations intervenues pendant la période intercalaire comprise entre la publication de la loi prévoyant les nouvelles dispositions de l'article 212 du code général des impôts et le premier exercice de leur application par la société

Le 29 septembre 2006, les sociétés J et J5, actionnaires de la société J1, ont décidé de distribuer la prime d'émission de la société J1 à hauteur d'un montant de 158 millions d'euros environ. Cette distribution a été comptabilisée par la société J, pour environ 124 millions d'euros, ces produits financiers étant exonérés dans le cadre du régime mère-fille sous déduction de la quote-part de frais et charges de 5% qui a été réintégrée au niveau de la société J puis neutralisée au niveau du résultat d'ensemble. Le même jour, ces deux sociétés ont décidé d'augmenter le capital de la société J1, à hauteur du montant de ces distributions, par l'émission de cinq catégories d'actions de préférence avec droit de vote et de souscrire à cette augmentation de capital par compensation avec les créances liquides et exigibles correspondant à la distribution de la prime d'émission.

Le 30 mars 2007, la société J a décidé de modifier les statuts des sociétés J4 et J3, dont elle est l'actionnaire unique, afin d'autoriser le paiement en actions des dividendes distribués par ces deux filiales intégrées. Le même jour, ces deux sociétés décident la distribution d'un dividende d'environ deux millions sept cent mille euros pour la société J4 et d'environ quinze millions d'euros pour la société J3, dont le paiement sera ainsi réalisé en actions. Ces distributions ont été comptabilisées par la société J en produits financiers, exonérés dans le cadre du régime mère-fille sous déduction de la quote-part de frais et charges de 5% qui a été réintégrée au niveau de la société J puis neutralisée au niveau du résultat d'ensemble.

Le 29 juin 2007, la société J2, dont la société J est l'unique actionnaire, distribue la prime d'émission inscrite à son passif à hauteur d'environ 125 millions d'euros. Cette distribution a été comptabilisée par la société J en produits financiers, exonérés dans le cadre du régime mère-fille sous déduction de la quote-part de frais et charges de 5% qui a été réintégrée au niveau de la société J puis neutralisée au niveau du résultat d'ensemble. Le même jour, la société J a souscrit à l'augmentation de capital de cette filiale d'un montant équivalent à celui de la distribution. Cette augmentation de capital a été réalisée par l'émission de cinq catégories d'actions de préférence de même nature que celles émises par la société J1. Cette souscription est libérée par compensation avec la créance détenue par la société J à la suite de cette distribution.

Ces différentes distributions réalisées en 2006 et 2007, ayant été comptabilisées dans les comptes de la société J en produits financiers, ont ainsi affecté le montant des capitaux propres au titre du premier exercice d'application des nouvelles dispositions du II de l'article 212 du code général des impôts. De ce fait, la société J a déduit l'intégralité des intérêts versés à des entreprises liées au titre de l'exercice clos le 30 septembre 2008 d'un montant de 55 millions d'euros. Au titre de l'exercice suivant, elle a réintégré, en application des dispositions du II de l'article 212 du CGI, une somme de 8,7 millions d'euros sur les 40 millions d'euros d'intérêts versés à des sociétés liées.

L'administration a, à l'issue de la vérification de la comptabilité de la société J, relevé que :

- les distributions de dividendes réalisées en 2006 et 2007 n'avaient pas permis à la société J de bénéficier de liquidités, dès lors qu'elles avaient été immédiatement réinvesties dans les sociétés distributrices et n'avaient généré aucun flux financier ;

- ces opérations n'avaient pas modifié la répartition du capital de ces quatre sociétés distributrices ;
- l'augmentation de capital par l'émission d'actions de préférence des sociétés J1 et J2 n'avait pas eu pour objet d'attirer de nouveaux investisseurs et ne s'inscrivait pas dans une logique de désengagement au vu des rapports de gestion du groupe au titre des années 2007 à 2009.

Par proposition de rectification en date du 28 juin 2012, l'administration a considéré que les décisions prises les 29 septembre 2006, 30 mars 2007 et 29 juin 2007 dissimulaient, sous l'apparence d'une distribution en actions ou d'une distribution de prime d'émission suivie d'une augmentation de capital, une simple incorporation au capital d'une prime d'émission, de réserves ou du bénéfice de l'exercice dans le seul but de satisfaire formellement et non réellement aux conditions prévues par le législateur lors de l'adoption des dispositions du II de l'article 212 du code général des impôts.

L'administration a estimé que ce montage avait permis à la société J, en totale franchise d'impôt et sans aucun mouvement financier, d'augmenter son résultat comptable du montant des dividendes comptabilisés en produits financiers, résultat qui, reporté à nouveau, avait valorisé ses capitaux propres et que ces opérations avaient ainsi amélioré le ratio d'endettement de la société J, permettant par suite la déductibilité d'un montant plus important d'intérêts au titre des exercices clos en 2008 et en 2009, en diminuant d'autant le montant des intérêts différés sur les exercices suivants.

Pour restituer à ces opérations leur véritable nature, l'administration a mis en œuvre, en vertu de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, la procédure d'abus de droit sur le fondement de la fraude à la loi. Elle a ainsi recalculé le montant des intérêts différés en application du II de l'article 212 du code général des impôts en faisant abstraction de ces distributions pour le calcul du montant des capitaux propres de la société J.

Il en est résulté des rectifications s'élevant au titre des exercices clos le 30 septembre des années 2008 et 2009 respectivement à 23 006 363 et 22 829 192 euros. Ces rectifications ont entraîné la réduction des déficits déclarés au titre de ces exercices tant chez la société J qu'au niveau du résultat du groupe intégré.

B) Les opérations intervenues au cours de l'exercice 2010

Le 22 juin 2010 la société J2, société centralisatrice de la trésorerie du groupe fiscal français, a emprunté une somme de 202 millions d'euros auprès de la société J5, via le système de cash-pooling existant.

Le 16 juillet 2010, la société J a décidé de distribuer la prime d'émission inscrite au passif de la société J2 à hauteur d'un montant de 180 millions d'euros afin de pouvoir rembourser une partie de sa dette auprès de sa société sœur de droit américain J6. Cette distribution a été financée par la société J2 au moyen des sommes empruntées à la société J5. Le produit de cette distribution a été comptabilisée par la société J en produits financiers, exonérés dans le cadre du régime mère-fille sous déduction de la quote-part de frais et charges de 5% qui a été réintégrée au niveau de la société J puis neutralisée au niveau du résultat d'ensemble.

Le 26 juillet 2010, la société J a cédé à la société J7 les titres des sociétés J2 et J3 pour un montant respectif de 225 millions d'euros, tenant compte de la distribution préalable de la prime d'émission par la société J2, et de 125 millions d'euros.

Le même jour, la société J7 a augmenté son capital de 350 millions d'euros. La société J a souscrit à cette augmentation de capital qu'elle a libérée par compensation avec les créances liquides et exigibles qu'elle détenait sur cette dernière à la suite de la cession des titres des sociétés J2 et J3.

Enfin, toujours le 26 juillet 2010, la société J7 a recapitalisé la société J2 à hauteur de 300 millions d'euros. A cette fin, elle a emprunté cette somme auprès de sa société sœur de droit belge J8 BVBA. Au moyen de ces fonds, la société J2 a remboursé le même jour à la société J5 le montant précédemment emprunté à hauteur de 180 millions d'euros correspondant au montant de la prime d'émission distribuée.

L'administration a relevé que :

- ces différentes opérations avaient permis à la société J du fait de la comptabilisation du dividende versé par la société J2 en produits financiers d'améliorer son ratio de couverture d'intérêts défini au b du 1 du II de l'article 212 du code général des impôts et, par suite de majorer le montant d'intérêts versés à des sociétés, déductible de son résultat imposable ;
- en l'absence de distribution de la prime d'émission par la société J2, la cession des titres de la société J2 n'aurait pas emporté d'effet différent que ce soit sur la structure des capitaux propres ou l'endettement des sociétés J, J7 et J2 ;
- cette distribution préalable n'avait pas diminué le poids de la dette d'acquisition de la société J7, puisque cette dernière avait supporté indirectement cette distribution par la recapitalisation de la société J2 le jour même de l'acquisition des titres de la société J2.

Par une proposition de rectification, distincte de la première en date du 28 juin 2012, l'administration a considéré que ce montage avait pour seul objectif de scinder de manière purement artificielle la cession des titres de la société J2 en une opération de distribution, de cession, puis de recapitalisation dans le seul but d'augmenter le montant d'intérêts versés à des sociétés liées, déductibles en application du II de l'article 212 du code général des impôts.

Pour écarter cette distribution réalisée par la société, l'administration a mis en œuvre, en vertu de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, la procédure d'abus de droit sur le fondement de la fraude à la loi. Elle a ainsi recalculé le montant des intérêts différés en application du II de l'article 212 du code général des impôts en faisant abstraction de cette distribution pour le calcul du ratio de couverture d'intérêts prévu au b du 1 du II du même article.

Il en est résulté des rectifications s'élevant au titre de l'exercice clos le 30 septembre de l'année 2010 à 22 563 228 euros. Ces rectifications ont entraîné la réduction des déficits déclarés au titre de cet exercice tant chez la société J qu'au niveau du résultat du groupe intégré.

Après avoir entendu ensemble les conseils de la société ainsi que les représentants de l'administration, le Comité s'est prononcé sur chacun des abus de droit dans les termes suivants.

A) S'agissant des opérations intervenues pendant la période intercalaire comprise entre la publication de la loi prévoyant les nouvelles dispositions de l'article 212 du code général des impôts et le premier exercice de leur application par la société

Le Comité relève que les décisions de distribution de la prime d'émission des sociétés J1 et J2, ainsi que les distributions payées en actions par les sociétés J4 et J3 ont modifié le montant des capitaux propres des exercices ouverts avant le 1^{er} octobre 2007, date à partir de laquelle les nouvelles dispositions du II de l'article 212 du code général des impôts étaient applicables à la société J. Il relève que ces décisions ont eu pour effet de permettre à la société de respecter les ratios prévus par ces nouvelles dispositions avant qu'elles ne puissent être opposées à la société J.

Le Comité constate qu'alors que les nouvelles dispositions du II de l'article 212 du code général des impôts sont destinées à lutter contre la sous-capitalisation, le législateur n'a pas prévu de modalités particulières destinées à prendre en compte, pour leur mise en œuvre différée, les évolutions constatées au regard de ces ratios pendant la période intercalaire comprise entre la publication de la loi prévoyant ces nouvelles dispositions et l'ouverture du premier exercice de leur application par les sociétés.

Le Comité estime que, pour les exercices clos le 30 septembre des années 2008 et 2009, pour lesquels les nouvelles dispositions du II de l'article 212 du code général des impôts étaient applicables, la société J n'a pu, dans le silence de la loi, au seul motif d'opérations réalisées antérieurement à leur entrée en vigueur et qui ne sont contraires en elles-mêmes à aucun texte, faire, à raison de ces opérations, une application littérale des dispositions de l'article 113 de la loi n° 2005-1719 du 30 décembre 2005 de finances pour 2006 contraire à l'intention du législateur, alors même que le fait de différer l'entrée en vigueur de ces dispositions témoigne de l'intention du législateur de permettre aux entreprises de disposer du délai nécessaire pour procéder à leur recapitalisation mais sans toutefois en préciser les modalités.

Par suite, le Comité émet l'avis que, dans ces conditions, l'administration n'était 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.

B) S'agissant des opérations intervenues en 2010

Le Comité précise que la distribution de la prime d'émission inscrite à son passif par la société J2 à la société J n'a conduit, grâce au régime mère-fille et à l'intégration fiscale, à aucune imposition au titre de l'exercice clos le 30 septembre 2010, dès lors que cette distribution a été retranchée du résultat fiscal de cet exercice en application de l'article 216 du code général des impôts et que la quote-part de frais et charges de 5 % a été neutralisée pour la détermination du résultat d'ensemble du groupe fiscal dont la société J est la société intégrante.

Le Comité relève que :

- la distribution de la prime d'émission par la société J2, puis l'augmentation de son capital a emporté sur le montant des capitaux propres de cette société des effets identiques à une incorporation au capital de cette prime d'émission ;
- cette distribution a été en réalité financée par la société J7, cessionnaire des titres de la société J2 du fait de l'augmentation de capital de cette société décidée le jour même de cette acquisition par ce cessionnaire. Par suite, le prix d'acquisition de la société J2, acquitté par le cessionnaire, n'est pas différent de celui qu'il aurait payé si la société cédante J n'avait pas décidé d'une distribution de la prime d'émission quelques jours auparavant ;
- le remboursement d'une partie des emprunts contractés auprès de sa société sœur par la société J2 ne pouvait légitimer à lui seul cette distribution préalable à la cession des titres de la société distributrice, dès lors que cette distribution a été financée *in fine* par la société cessionnaire ;
- aucun motif économique ne justifiait cette distribution de la prime d'émission de la société J2 préalable à sa cession par la société J à une autre société du groupe.

En conséquence, le Comité déduit de l'ensemble des éléments portés à sa connaissance que la décision prise par la société J de distribuer la prime d'émission de la société J2 quelques jours avant la cession des titres de cette société était motivée par le seul objectif d'augmenter, par la constatation d'un produit financier en lieu et place d'un produit exceptionnel lié à la cession des titres, son résultat courant avant impôts d'une fraction du prix d'acquisition acquitté par la société J7 et, par suite de majorer, par ce montage, la quotité d'intérêts versés à des sociétés

liées et déductibles en application du II de l'article 212 du code général des impôts afin de diminuer le montant de ses intérêts différés, et, ce à l'encontre de l'intention du législateur qui n'a pas entendu prendre en compte, pour apprécier le ratio défini au b du 1 du II de ce même article, les produits exceptionnels de cession d'actif.

Par suite, le Comité émet 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.

Enfin, le Comité estime que, s'agissant des opérations intervenues en 2010, la société J doit être regardée comme ayant été 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 qu'en l'absence de situation déficitaire, l'administration serait fondée à appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

b) Contournement des dispositions de l'article 109-I du CGI

➤ Affaire n° 2015-17 concernant la SA X

Le 19 novembre 2007, la banque britannique Y accorde un prêt à court terme de 1 398 999 000 euros à une filiale immatriculée aux îles Caïmans. Le même jour cette filiale utilise ces liquidités pour souscrire pour le même montant des actions de préférence émises par une filiale anglaise indirectement détenue intégralement par la banque Y. Cette filiale utilise toujours le même jour les liquidités ainsi obtenues pour acquérir notamment à hauteur de 1,2 milliards d'euros un portefeuille d'instruments financiers (Euro Medium Term Notes [EMTN]) émis par la banque Y. Le même jour, la filiale luxembourgeoise de la banque britannique a créé, au Luxembourg, la SARL G, dotée d'un capital de 21 000 euros.

Le 20 novembre, la SARL G et la filiale anglaise indirectement détenue intégralement par la banque Y créent la SNC H, société de personnes de droit luxembourgeois et ayant pour objet de gérer un portefeuille d'investissements. Cette société de personnes est dotée d'un capital de 1,4 milliard d'euros. Il est constitué de l'apport de 1000 euros par la SARL G et de l'apport par cette filiale anglaise de l'ensemble de son portefeuille d'une valeur de 1 399 999 000 euros. Ce capital est réparti en 650 000 parts A d'une valeur nominale de 1000 euros (soit 650 millions d'euros) et 750 000 parts B ayant la même valeur nominale (soit 750 millions d'euros). Les parts A procurent un revenu fixe de 5,023 % distribué deux fois par an si le résultat le permet. A défaut, ce droit de distribution prioritaire est reporté sur les trois années suivantes. Les parts B reçoivent le reliquat de résultat disponible après distribution aux parts A.

Le 21 novembre 2007, le portefeuille détenu par la SNC H est arrivé à maturité et cette société utilise les 1,4 milliard d'euros de liquidités en souscrivant pour 1,3 milliard d'euros des instruments financiers émis par la banque Y et par la banque française X. Cette souscription, effectuée à parts égales entre les deux banques, porte sur 450 millions d'euros d'EMTN émis par la SA X et 200 millions d'euros de CLN (Credit Linked Note) émis aussi par la SA X. Elle porte par ailleurs sur 400 millions d'euros de CLN émis par la banque Y et 250 millions d'euros d'EMTN émis aussi par cette banque. Les 100 millions d'euros restants sont déposés le même jour sur un compte bancaire chez la succursale britannique de la SA X, située à Londres. Le même jour, et après ces souscriptions, les parts A de la SNC H sont acquises par la SARL G et les parts B par la SA X. La société de personnes est ainsi détenue à 53,57 % par la banque X et indirectement à 46,43 % par la banque Y. Toujours le même jour, la filiale anglaise indirectement détenue intégralement par la banque Y annule les actions de préférence émises le 19 novembre 2007 et rembourse l'apport de la filiale de cette banque située aux îles Caïmans, laquelle rembourse le prêt accordé par la banque Y.

Diverses opérations financières ont lieu en novembre et décembre 2007 (swap de taux conclu entre la SNC H et la banque Y pour 1,4 milliard d'euros, vente de Credit Default Swaps (CDS) ainsi qu'en 2008 (réinvestissement des 100 millions d'euros en obligations diverses, acquises sur le marché secondaire (Bonds) et conclusion entre la SNC H et la succursale britannique de la banque X d'un swap de taux d'un notionnel de 99 750 000 euros afin d'éliminer tout risque de taux et de transformer le revenu à taux fixe provenant des Bonds en revenu à taux variable).

L'administration a constaté, lors de la vérification de comptabilité de la banque française, que la SA X n'avait pas déclaré la quote-part de résultat de la SNC H lui revenant dès lors qu'elle correspondait à l'activité hors de France d'une société de personne étrangère et n'entrait pas dans le champ de l'impôt sur les sociétés. L'administration a estimé à l'issue de ce contrôle que la prise de participations de la banque X dans la SNC H, qui a été créée ad hoc au Luxembourg, ne répondait à aucune motivation économique mais correspondait à un montage ayant un but exclusivement fiscal permettant l'exemption de toute imposition de revenus en France, - les revenus n'étant pas davantage imposés au Luxembourg - dans le cadre d'une application littérale des dispositions du I de l'article 209 du code général des impôts mais à l'encontre des objectifs poursuivis par les auteurs de ces dispositions. Elle a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

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

Le Comité relève, d'une part, que la SNC H créée au Luxembourg a été valablement constituée, qu'elle dispose de statuts en bonne et due forme qui règlent le fonctionnement de ses organes sociaux et tiennent compte des intérêts divergents des deux partenaires. Il constate aussi que la SNC a régulièrement fonctionné. Ainsi ses organes sociaux se sont réunis et des décisions, telles que la nomination de nouveaux gérants, ont été prises par ses actionnaires. Au surplus, il ressort de l'audition que le comité de gérance de cette société, qui occupait des locaux, employait quatre personnes à temps partiel et disposait de moyens bureautiques, constituait un centre de décision effectif au Luxembourg. Le Comité en déduit que cette société n'était pas dépourvue de substance.

Le Comité relève, d'autre part, que la structure même de la SNC H conduit à une répartition déséquilibrée des résultats permettant à la banque Y, actionnaire minoritaire indirectement détentrice des parts A, de bénéficier en priorité d'une part du résultat de la SNC, selon des modalités lui permettant d'obtenir une part pouvant s'avérer plus importante que celle octroyée à la banque X, actionnaire majoritaire détentrice des parts B.

Le Comité relève que le risque n'apparaît pas réparti de façon égale entre les associés mais estime que cette asymétrie peut s'expliquer par le fait que la SA X avait accepté de supporter davantage de risques dans l'espoir d'en récolter davantage de profits. Il constate que la SA X était effectivement exposée au risque économique inhérent à cette opération, que ce soit au titre des 400 millions d'euros de CLN émis par la banque Y ou des 250 millions d'euros d'EMTN émis aussi par cette banque. La SA X était en effet exposée à un risque non seulement pour les EMTN en cas de défaut de l'émetteur mais aussi pour les CLN en cas de défaut des sous-jacents.

Au vu des circonstances de l'espèce, de la réalité de ces flux financiers et de l'importance de l'aléa qui entourait cette opération, le Comité considère que celle-ci ne pouvait être qualifiée d'artificielle et, par suite, ne caractérisait pas un montage ayant un but exclusivement fiscal dans le cadre d'une application littérale des dispositions du I de l'article 209 du code général des impôts mais à l'encontre des objectifs poursuivis par les auteurs de ces dispositions.

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

3. Taxe professionnelle

➤ Affaire n° 2015-03 concernant la SAS L

La société en nom collectif (SNC) B a, dans le cadre d'un contrat de crédit bail immobilier, pris à bail un immeuble à usage d'entrepôt d'une surface totale de 62 913 m² et a conclu avec la société S, société spécialisée dans la logistique et le transport, un bail commercial portant sur la location de cet immeuble à raison d'une surface de 62 000 m² de stockage. Le 16 janvier 1996, la société S a conclu un contrat de sous-location de ces locaux portant sur une surface de 40 000 m² avec la société de droit italien M SpA. Le même jour, ces deux sociétés ont signé un contrat d'entreposage et de prestation de services pour la réalisation d'opérations matérielles de manutention et de stockage des marchandises de la société M SpA. La société S a également conclu, le 6 février 1998, un contrat de sous-location de ces locaux portant sur une surface de 5 200 m² avec la société de droit italien N. Ces locaux ont été exploités dans ce cadre juridique jusqu'au début de l'année 2007.

Le 12 janvier 2007 la SNC B a cédé à la société de droit espagnol SA A le contrat de crédit bail immobilier dont elle était bénéficiaire. Cette cession a entraîné la résiliation du bail conclu initialement et des autres conventions. Le même jour, la SA A a, par bail commercial, donné en location ces locaux à la société T, qui l'a elle-même donné, par acte du même jour, en sous-location à la société S.

Le 22 juin 2007, la société S a fait apport, avec effet rétroactif au 1er janvier 2007, de sa branche logistique à la société par actions simplifiée (SAS) L, appartenant au groupe T. A la suite de cet apport partiel d'actif, il a été procédé à la résiliation de la convention de sous-location avec effet au 30 juin 2007. La SAS L a, par acte du 25 juin 2007, sous-loué cet entrepôt à la société T et a poursuivi l'exécution des contrats dans les mêmes conditions que la SAS S avant l'opération d'apport partiel d'actif du 22 juin 2007. Elle a ainsi continué à réaliser les prestations de services exécutées par la société S au profit des mêmes clients italiens.

L'administration a relevé que les relations commerciales entre la SAS L et la société M SpA s'étaient traduites par la facturation mensuelle à cette dernière société de deux prestations consistant, d'une part, en la location d'une surface de stockage de 40 000 m² conformément au bail commercial de sous-location et, d'autre part, en des prestations de manutention qu'elle réalisait pour le compte de la société de droit italien. Les relations avec la société M SpA ont cessé le 31 décembre 2009.

L'administration a estimé que les contrats de sous-location des locaux et de prestation de services liant les deux sociétés étaient indissociables et que leur exécution était liée et que le bail commercial, qui a eu juridiquement pour effet de mettre à la disposition de la société M SpA les 40.000 m² de l'entrepôt, avait été conclu dans le seul but de permettre à la SAS L de minorer l'assiette au titre de l'année 2009 de sa taxe professionnelle en excluant cette surface d'entreposage de la base imposable, alors qu'elle en avait la disposition, au sens de l'article 1467 du code général des impôts, pour l'exercice de son activité professionnelle. L'administration a ainsi mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue par l'article L.64 du livre des procédures fiscales.

Après avoir entendu ensemble les conseils de la SAS L ainsi que les représentants de l'administration, le Comité note que le contrat de sous-location des locaux prévoyait leur mise à disposition moyennant le paiement d'un loyer calculé au regard de la surface des locaux

loués, alors que la convention de prestation de services prévoyait la rémunération des prestations en fonction notamment du nombre et de la nature des opérations réalisées.

Le Comité en déduit que, compte tenu du fait que les contrats en cause ont un objet différent, une durée différente et ne garantissaient pas les mêmes flux de revenus, l'exécution du contrat de sous-location des locaux, d'une part, et de la convention de prestations de services de logistique, d'autre part, ne peut pas être considérée comme économiquement identique à l'exécution d'une seule convention de prestations de logistique. Il estime qu'il n'est, dès lors, pas établi que le choix de conclure deux conventions distinctes a été guidé par un objectif exclusivement fiscal, démonstration qui était nécessaire à la mise en œuvre de la procédure de l'abus de droit fiscal.

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

4. Taxe sur la valeur ajoutée

➤ Affaire n° 2015-11 concernant la SAS H

La SAS H a été créée en 2000 et a obtenu le statut de jeune entreprise innovante. Elle a pour principale activité la conception et la construction d'hélicoptères légers commercialisés sous le nom de « X ».

Le 02 avril 2008 la société H a adressé une facture d'acompte en prévision de la vente d'un hélicoptère à la société danoise Y pour un montant de 74 700 euros HT soit 30 % du prix prévu de l'appareil. Cet acompte a été payé par virement et comptabilisé avec l'intitulé « Acompte Z ».

Le 30 avril 2008 un contrat de vente d'un hélicoptère de type X a été signé entre la société H et la société Y.

La création du compte client « Y » dans la comptabilité de la société française et, par suite, le transfert de l'acompte du 2 avril 2008 dans ce compte, n'ont été réalisés qu'en 2009.

Le 7 septembre 2009 l'hélicoptère a été immatriculé à Monaco au nom de M. Z.

Le 18 décembre 2009 la société H a procédé à la livraison de l'appareil au Danemark à la société Y. A cette occasion, elle a adressé une facture à la société Y pour le montant total de 277 031,35 euros. Cette vente a été considérée comme une livraison intracommunautaire effectuée en exonération de TVA en application des dispositions de l'article 262 ter du code général des impôts.

Le 23 décembre 2009 la société Y a livré l'appareil à M. Z à Monaco.

Le 13 janvier 2010 l'hélicoptère est retourné dans les ateliers de la société H afin de procéder à l'installation d'aéroflotteurs et finir les vols d'essai nécessaires à la réception de l'appareil et à l'obtention du certificat de navigabilité.

Le 18 avril 2011, les autorités danoises ont transmis spontanément à l'administration fiscale française, en vertu du règlement CE n° 904/2010 du 7 octobre 2010 concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée, une information selon laquelle un hélicoptère « X », acquis le 18 décembre 2009 par la société danoise Y, avait été immédiatement revendu en date du 23 décembre suivant à un résident monégasque, M. Z, l'opération étant soumise au taux de TVA de 0 % prévu alors par la législation du Danemark pour les ventes d'aéronefs.

L'administration a, à l'issue de la vérification de comptabilité dont la société H a fait l'objet, estimé que le contrat de vente de cet hélicoptère avait en réalité été conclu avec M. Z, et non avec la société danoise dont l'interposition, dépourvue de toute utilité économique, n'avait eu d'autre but que d'éluder le paiement de la TVA en France. L'administration a donc soumis à la taxe en France la vente de l'hélicoptère « X » réalisée par la société H à M. Z sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et a assorti ce rappel des pénalités au taux de 40% prévues par l'article 1729 du code général des impôts.

Après avoir entendu ensemble le contribuable ainsi que les représentants de l'administration, le Comité relève que la livraison de l'appareil au Danemark a été effectuée le 18 décembre 2009 quelques jours avant la modification du régime de TVA applicable au Danemark sur les moyens de transport neufs, alors que des équipements restaient à installer sur l'appareil et que des vols d'essais étaient encore nécessaires. Le Comité relève également que la livraison de l'appareil à M. Z a été réalisée le 23 décembre soit seulement 5 jours après la réception au Danemark.

Le Comité note que si la société danoise est spécialisée dans l'activité d'import export d'aéronefs, il n'est apporté aucune justification de ce que la livraison de l'appareil au client final, établi à Monaco, aurait nécessité la passation d'un contrat de vente avec la société danoise.

Le Comité estime qu'alors que la prestation que la société Y était supposée rendre ne consistait en réalité qu'en la réalisation de formalités liées à l'immatriculation de l'appareil, la conclusion du contrat de vente entre la société H et la société danoise avait permis une utilisation abusive de l'article 262 ter du code général des impôts afin d'éviter le paiement de la TVA qui aurait normalement été due en l'absence de ce contrat de vente.

En conséquence le Comité émet l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit prévue par l'article L64 du livre des procédures fiscales.