

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

SERVICE JURIDIQUE DE LA FISCALITE

Sous-direction du contentieux des impôts des professionnels

Bureau JF 2 B

86, allée de Bercy - Teledoc 944

75572 PARIS cedex 12

Séance du 10 janvier 2019 : avis rendus par le comité de l'abus de droit fiscal commentés par l'administration (CADF/AC n° 1/2019).

➤ **Affaire n° 2018-18 concernant Mme X**

Mme Y, née en 1934 et domiciliée en Chine, a cédé le 18 avril 2014 à sa petite-fille, Mme X née en 1993, pour un prix de 771 500 euros, 7 715 actions de la société par actions simplifiée (SAS) A, ayant son siège social en France. Cette société est spécialisée dans le secteur de l'hôtellerie à Paris et en région parisienne et les parents de Mme X détiennent 70 % de son capital.

Cette cession a donné lieu au dépôt d'une déclaration de cession de droits sociaux, également datée du 18 avril 2014. Cet acte a été enregistré le 20 mai 2014 au service des impôts des entreprises dont dépend le domicile de la cessionnaire.

Relevant à l'issue de son contrôle que le prix de cession n'avait pas été payé et estimant que Mme Y était animée d'une intention libérale à l'égard de sa petite-fille, l'administration a adressé à Mme X le 28 septembre 2017 une proposition de rectification. Elle a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et a requalifié en donation cette cession d'actions. Elle a assujéti cette donation au paiement des droits de mutation à titre gratuit.

Après avoir entendu ensemble le conseil de la contribuable et le représentant de l'administration, le Comité relève qu'il n'est pas contesté que le prix de cession des 7 715 actions de la SAS A n'avait toujours pas été payé par la cessionnaire à la date de la proposition de rectification de l'administration. Il constate par ailleurs qu'aucun élément n'établit la volonté de la cédante d'obtenir un tel paiement.

Le Comité note que Mme Y a consenti à Mme X en janvier 2015 un versement en espèces sur le compte courant détenu par celle-ci dans la SAS A et en décembre 2015 un don manuel sans que ces sommes ne soient utilisées par la cessionnaire pour régler, fût-ce partiellement, le prix de cession de ces actions.

Le Comité constate en outre que Mme Y, alors âgée de 80 ans, a réalisé au même moment au bénéfice du frère de Mme X une opération identique, traduisant ainsi sa volonté de transmettre à parts égales à ses deux petits-enfants son patrimoine.

Le Comité note enfin que Mme X, co-signataire de la déclaration de cession des titres, a acquiescé au transfert de leur propriété à son bénéficiaire sans manifester de volonté d'en payer le prix convenu.

Le Comité estime ainsi que l'intention libérale de Mme Y à l'égard de Mme X est suffisamment établie et qu'il résulte des faits de l'espèce que la cession des 7 715 actions de la SAS A en date du 18 avril 2014 déguise en réalité la donation de ces titres.

En conséquence, 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 Mme X doit être regardée comme la principale bénéficiaire de la simulation constitutive de l'abus de droit au sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts. Il émet donc l'avis que l'administration est fondée à appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

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

➤ **Affaire n° 2018-19 concernant M. X**

Mme Y, née en 1934 et domiciliée en Chine a cédé le 18 avril 2014 à son petit-fils, M. X né en 1994, pour un prix de 771 500 euros 7 715 actions de la société par actions simplifiée (SAS) A, ayant son siège social en France. Cette société est spécialisée dans le secteur de l'hôtellerie à Paris et en région parisienne et les parents de M. X détiennent 70 % de son capital.

Cette cession a donné lieu au dépôt d'une déclaration de cession de droits sociaux, également datée du 18 avril 2014. Cet acte a été enregistré le 20 mai 2014 au service des impôts des entreprises dont dépend le domicile du cessionnaire.

Relevant à l'issue de son contrôle que le prix de cession n'avait pas été payé et estimant que Mme Y était animée d'une intention libérale à l'égard de son petit-fils, l'administration a adressé à M. X le 28 septembre 2017 une proposition de rectification. Elle a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et a requalifié en donation cette cession d'actions. Elle a assujéti cette donation au paiement des droits de mutation à titre gratuit.

Après avoir entendu ensemble le conseil du contribuable et le représentant de l'administration, le Comité relève qu'il n'est pas contesté que le prix de cession des 7 715 actions de la SAS A n'avait toujours pas été payé par le cessionnaire à la date de la proposition de rectification de l'administration. Il constate par ailleurs qu'aucun élément n'établit la volonté de la cédante d'obtenir un tel paiement.

Le Comité note que Mme Y a consenti à M. X en janvier 2015 un versement en espèces sur le compte courant détenu par celui-ci dans la SAS A et en décembre 2015 un don manuel sans que ces sommes ne soient utilisées par le cessionnaire pour régler, fût-ce partiellement, le prix de cession de ces actions.

Le Comité constate en outre que Mme Y, alors âgée de 80 ans, a réalisé au même moment au bénéfice de la sœur de M. X une opération identique, traduisant ainsi sa volonté de transmettre à parts égales à ses deux petits-enfants son patrimoine.

Le Comité note enfin que M. X, co-signataire de la déclaration de cession des titres, a ainsi acquiescé au transfert de leur propriété à son bénéfice sans manifester de volonté d'en payer le prix convenu.

Le Comité estime ainsi que l'intention libérale de Mme Y à l'égard de M. X est suffisamment établie et qu'il résulte des faits de l'espèce que la cession des 7 715 actions de la SAS A en date du 18 avril 2014 déguise en réalité la donation de ces titres.

En conséquence 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 M. X doit être regardé comme le principal bénéficiaire de la simulation constitutive de l'abus de droit au sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts. Il émet donc l'avis que l'administration est fondée à appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

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

➤ **Affaire n° 2018-25 concernant M. X**

M. X détient 100 % du capital de l'entreprise à responsabilité limitée (EURL) A, soit 100 parts sociales évaluées à 75 000 euros, ainsi que 99,8 % du capital de la société à responsabilité limitée (SARL) C, soit 499 parts sociales évaluées à 4 755 470 euros.

Ces deux sociétés exercent respectivement une activité de menuiserie de second œuvre dans le bâtiment et de négoce de produits liés à l'amélioration de l'habitat, menuiseries et fermetures de bâtiments.

Le 8 mai 2013, M. X a constitué la société holding de droit luxembourgeois B en apportant l'intégralité des parts qu'il détient dans l'EURL A et la SARL C.

Il a reçu en contrepartie 100 % des 439 200 parts de la société B évaluées à 4 392 000 euros ainsi qu'une soulte de 438 470 euros inscrite au crédit de son compte courant d'associé.

La plus-value d'apport réalisée par M. X, d'un montant de 1 685 065 euros après application d'un abattement pour durée de détention de 65 %, a été placée sous le régime du report d'imposition prévu par l'article 150-0 B ter du code général des impôts, y compris la partie correspondant à la soulte dans la mesure où son montant n'excédait pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus.

Le 1^{er} juillet 2013, la SARL B a cédé à un tiers 479 des 499 parts de la société C et les 100 parts de la société A pour un montant net de frais respectif de 4 565 058 euros et 74 975 euros.

Les 18 et 19 juillet 2013, le montant de la soulte est versé sur deux comptes bancaires personnels de M. X à hauteur respectivement de 100 000 euros et 338 470 euros.

A l'issue du contrôle dont M. X a fait l'objet, l'administration a considéré que la soulte versée était dépourvue de justification économique et avait pour motivation exclusive la volonté de l'apporteur d'appréhender immédiatement en franchise d'impôt une partie de la plus-value de cession ultérieure des titres.

L'administration a donc mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et a écarté la qualification de soulte et l'application du régime du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du code général des impôts. Elle a taxé, au titre de l'année 2013, la somme de 153 465 euros, correspondant au montant de la plus-value appréhendée directement par M. X, à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des plus-values de cession de valeurs mobilières, sur le fondement de l'article 150-0 A du même code.

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

Le Comité relève que le dispositif du report d'imposition prévu par l'article 150-0 B ter du code général des impôts poursuit la même finalité que le dispositif du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du même code. Ces dispositifs ont pour objectif de faciliter les opérations de restructuration d'entreprises, en vue de favoriser le développement de celles-ci, en conférant un caractère intercalaire aux opérations d'échange de titres.

Le Comité estime que, si le législateur a admis, avant la modification législative introduite par la loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016, que l'opération d'apport de titres à une société contrôlée par l'apporteur bénéficie intégralement, y compris pour la soulte, du report d'imposition, dès lors que le montant de la soulte appréhendée par le contribuable n'excède pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus, l'octroi d'une telle soulte doit s'inscrire dans le respect du but qu'il a entendu poursuivre.

Le Comité considère que ce but n'est pas respecté si l'octroi de la soulte ne s'inscrit pas dans le cadre de l'opération de restructuration d'entreprise mais est en réalité uniquement motivé par la volonté de l'apporteur des titres d'appréhender en franchise immédiate d'impôt des liquidités détenues par la société dont les titres sont apportés et faisant ainsi l'objet d'un désinvestissement, faute qu'il soit justifié que la société bénéficiaire de l'apport avait, afin de permettre le dénouement de l'opération, un intérêt économique au versement de cette soulte, alors que, lorsque cette soulte est ainsi financée, elle prive cette société de la possibilité de disposer de ressources nécessairement prises en compte lors de la détermination de la valeur des titres apportés.

Le Comité relève que la soulte versée par la société B a été financée et remboursée par le produit de la cession des 479 parts de la société C et des 100 parts de la société A.

Le Comité estime que, compte tenu de l'ensemble des éléments portés à sa connaissance et en l'absence de toute justification probante de l'intérêt économique pour la société bénéficiaire de l'apport de prévoir le versement d'une soulte afin de rendre possible la réalisation de l'opération de restructuration effectuée entre des sociétés intégralement détenues par le contribuable, le paiement de cette soulte ne s'inscrit pas dans le respect du but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration et du développement du groupe de M. X mais caractérise une appréhension des liquidités de la société B en franchise d'impôt.

Le Comité émet en conséquence l'avis que, dans les circonstances de l'espèce, 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 pour restituer son véritable caractère au versement de la soulte réalisé, à l'occasion d'un apport placé sous le régime du report d'imposition prévu par les dispositions de l'article 150-0 B ter du code général des impôts, au bénéfice d'une application littérale de ces dispositions allant à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur, dans le seul but de percevoir cette somme en franchise d'imposition.

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, comme en ayant été le principal bénéficiaire au sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts. Il émet donc l'avis que l'administration est fondée à appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

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

➤ **Affaire n° 2018-26 concernant M. X**

La société par actions simplifiée (SAS) A, créée le 14 avril 2006, exerce l'activité de commerce de gros de fruits et légumes.

Son capital de 37 000 euros, divisé en 37 000 parts de 1 euro chacune, est détenu par moitié par M. X, président, et M. Y, directeur général.

Le 5 mars 2015, M. X a créé avec son épouse la société civile B au capital de 820 000 euros, M. X apportant les 18 500 actions de la SAS A valorisées à 899 999 euros et Mme X la somme de 1 euro.

En contrepartie de leur apport, M. X a reçu 819 999 parts de la société civile d'une valeur unitaire de 1 euro ainsi qu'une soulte de 80 000 euros inscrite au crédit de son compte courant d'associé, et Mme X a reçu une part.

La plus-value d'apport réalisée par M. X a bénéficié du régime du report d'imposition prévu par l'article 150-0 B ter du code général des impôts, y compris la partie correspondant à la soulte dans la mesure où son montant n'excède pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus.

La société B a pour objet social l'acquisition de valeurs mobilières et autres droits sociaux, la gestion de ces participations, le placement de ses disponibilités ainsi que la gestion des biens immobiliers qui lui sont apportés.

La soulte versée a été totalement appréhendée par M. X le 15 octobre 2015, la SAS A ayant distribué des dividendes à la société B au cours de son exercice clos le 31 mars 2016 pour un montant global de 410 000 euros.

A l'issue d'un contrôle sur pièces, l'administration a considéré que la soulte était dépourvue de justification économique et avait été stipulée dans le seul but d'appréhender des dividendes en franchise d'impôt, contrairement à l'intention du législateur.

L'administration a donc mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et a écarté la qualification de soulte et l'application du régime du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du code général des impôts. Elle a taxé, au titre de l'année 2013, la somme de 80 000 euros à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, sur le fondement du 2° du 1 de l'article 109 du même code.

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

Le Comité relève que le dispositif du report d'imposition prévu par l'article 150-0 B ter du code général des impôts poursuit la même finalité que le dispositif du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du même code. Ces dispositifs ont pour objectif de faciliter les opérations de restructuration d'entreprises, en vue de favoriser le développement de celles-ci, en conférant un caractère intercalaire aux opérations d'échange de titres.

Le Comité estime que, si le législateur a admis, avant la modification législative introduite par la loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016, que l'opération d'apport de titres à une société contrôlée par l'apporteur bénéficie intégralement, y compris pour la soulte, du report d'imposition, dès lors que le montant de la soulte appréhendée par le contribuable n'excède pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus, l'octroi d'une telle soulte doit s'inscrire dans le respect du but qu'il a entendu poursuivre.

Le Comité considère que ce but n'est pas respecté si l'octroi de la soulte ne s'inscrit pas dans le cadre de l'opération de restructuration d'entreprise mais est en réalité uniquement motivé par la volonté de l'apporteur des titres d'appréhender en franchise immédiate d'impôt des liquidités détenues par la société dont les titres sont apportés et faisant ainsi l'objet d'un désinvestissement, faute qu'il soit justifié que la société bénéficiaire de l'apport avait, afin de permettre le dénouement de l'opération, un intérêt économique au versement de cette soulte, alors que, lorsque cette soulte est ainsi financée, elle prive cette société de la possibilité de disposer de ressources nécessairement prises en compte lors de la détermination de la valeur des titres apportés.

Le Comité relève que la soulte versée par la société B et remboursée à M. X le 15 octobre 2015, a été financée par une distribution de dividendes de la société A pour laquelle il n'est pas contesté que M. X était co-décisionnaire.

Le Comité estime que, compte tenu de l'ensemble des éléments portés à sa connaissance et en l'absence de toute justification probante de l'intérêt économique pour la société bénéficiaire de l'apport de prévoir le versement d'une soulte afin de rendre possible la réalisation de l'opération de restructuration effectuée entre des sociétés contrôlées par le contribuable, le paiement de cette soulte ne s'inscrit pas dans le respect du but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration et du développement du groupe de M. X mais caractérise une appréhension des liquidités de la société A en franchise d'impôt.

Le Comité émet en conséquence l'avis que, dans les circonstances de l'espèce, 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 pour restituer son véritable caractère au versement de la soulte réalisé, à l'occasion d'un apport placé sous le régime du report d'imposition prévu par les dispositions de l'article 150-0 B ter du code général des impôts, au bénéfice d'une application littérale de ces dispositions allant à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur, dans le seul but de percevoir cette somme en franchise d'imposition.

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, comme en ayant été le principal bénéficiaire au sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts. Il émet donc l'avis que l'administration est fondée à appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

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

➤ **Affaire n° 2018-27 concernant M. Y**

La société par actions simplifiée (SAS) A, créée le 14 avril 2006, exerce l'activité de commerce de gros de fruits et légumes.

Son capital de 37 000 euros, divisé en 37 000 parts de 1 euro chacune, est détenu par moitié par M. X, président, et M. Y, directeur général.

Le 5 mars 2015, M. Y a créé avec son épouse la société civile C au capital de 820 000 euros, M. Y apportant les 18 500 actions de la SAS A valorisées à 899 999 euros et Mme Y la somme de 1 euro.

En contrepartie de leur apport, M. Y a reçu 819 999 parts de la société civile d'une valeur unitaire de 1 euro ainsi qu'une soulte de 80 000 euros inscrite au crédit de son compte courant d'associé, et Mme Y a reçu une part.

La plus-value d'apport réalisée par M. Y a bénéficié du régime du report d'imposition prévu par l'article 150-0 B ter du code général des impôts, y compris la partie correspondant à la soulte dans la mesure où son montant n'excède pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus.

La société C a pour objet social l'acquisition de valeurs mobilières et autres droits sociaux, la gestion de ces participations, le placement de ses disponibilités ainsi que la gestion des biens immobiliers qui lui sont apportés.

La soulte versée a été appréhendée par M. Y à hauteur de 61 000 euros le 13 janvier 2016, la SAS A ayant distribué des dividendes à la société C au cours de son exercice clos le 31 mars 2016 pour un montant global de 410 000 euros.

A l'issue d'un contrôle sur pièces, l'administration a considéré que la soulte était dépourvue de justification économique et avait été stipulée dans le seul but d'appréhender des dividendes en franchise d'impôt, contrairement à l'intention du législateur.

L'administration a donc mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et a écarté la qualification de soulte et l'application du régime du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du code général des impôts. Elle a taxé, au titre de l'année 2013, la somme de 80 000 euros à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, sur le fondement du 2° du 1 de l'article 109 du même code.

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

Le Comité relève que le dispositif du report d'imposition prévu par l'article 150-0 B ter du code général des impôts poursuit la même finalité que le dispositif du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du même code. Ces dispositifs ont pour objectif de faciliter les opérations de restructuration d'entreprises, en vue de favoriser le développement de celles-ci, en conférant un caractère intercalaire aux opérations d'échange de titres.

Le Comité estime que, si le législateur a admis, avant la modification législative introduite par la loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016, que l'opération d'apport de titres à une société contrôlée par l'apporteur bénéficie intégralement, y compris pour la soulte, du report d'imposition, dès lors que le montant de la soulte appréhendée par le contribuable n'excède pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus, l'octroi d'une telle soulte doit s'inscrire dans le respect du but qu'il a entendu poursuivre.

Le Comité considère que ce but n'est pas respecté si l'octroi de la soulte ne s'inscrit pas dans le cadre de l'opération de restructuration d'entreprise mais est en réalité uniquement motivé par la volonté de l'apporteur des titres d'appréhender en franchise immédiate d'impôt des liquidités détenues par la société dont les titres sont apportés et faisant ainsi l'objet d'un désinvestissement, faute qu'il soit justifié que la société bénéficiaire de l'apport avait, afin de permettre le dénouement de l'opération, un intérêt économique au versement de cette soulte, alors que, lorsque cette soulte est ainsi financée, elle prive cette société de la possibilité de disposer de ressources nécessairement prises en compte lors de la détermination de la valeur des titres apportés.

Le Comité relève que la soulte versée par la société C et remboursée à M. Y pour un montant de 61 000 euros le 13 janvier 2016, a été financée par une distribution de dividendes de la société A pour laquelle il n'est pas contesté que M. Y était co-décisionnaire.

Le Comité estime que, compte tenu de l'ensemble des éléments portés à sa connaissance et en l'absence de toute justification probante de l'intérêt économique pour la société bénéficiaire de l'apport de prévoir le versement d'une soulte afin de rendre possible la réalisation de l'opération de restructuration effectuée entre des sociétés contrôlées par le contribuable, le paiement de cette soulte ne s'inscrit pas dans le respect du but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration et du développement du groupe de M. Y mais caractérise une appréhension des liquidités de la société A en franchise d'impôt.

Le Comité émet en conséquence l'avis que, dans les circonstances de l'espèce, 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 pour restituer son véritable caractère au versement de la soulte réalisé, à l'occasion d'un apport placé sous le régime du report d'imposition prévu par les dispositions de l'article 150-0 B ter du code général des impôts, au bénéfice d'une application littérale de ces dispositions allant à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur, dans le seul but de percevoir cette somme en franchise d'imposition.

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

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