

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 30 novembre 2018 : avis rendus par le comité de l'abus de droit fiscal commentés par l'administration (CADF/AC n° 9/2018).

➤ **Affaire n° 2018-21 concernant Mme Y**

La société anonyme A est la société holding d'un groupe qui exploite des supermarchés et hypermarchés et qui détient, au travers de sociétés civiles immobilières (SCI), un patrimoine immobilier abritant des locaux commerciaux.

Le capital de la société A, composé de 1 312 parts, était réparti comme suit :

- M. Z détenait 406 parts en pleine propriété (30,94 %) et 624 parts en usufruit (47,56 %) ;
- M. X, son fils, détenait 141 parts en pleine propriété (10,75 %) et 312 parts en nue-propriété (23,78 %) ;
- Mme Y, sa fille, détenait 141 parts en pleine propriété (10,75 %) et 312 parts en nue-propriété (23,78 %) ;

Le 12 novembre 2015, Mme Y a créé la société holding de droit luxembourgeois B SA, dont l'objet social est la prise de participations, en la dotant d'un capital de 31 000 euros rémunéré par 310 actions d'une valeur nominale de 100 euros. Mme Y est ainsi seule associée et dirigeante de la société B.

Le 11 décembre 2015, Mme Y a apporté à la société B 141 actions de la société A, détenues en pleine propriété, et 109 actions de la société A, détenues en nue-propriété, son père M. Z apportant l'usufruit.

En contrepartie de l'apport des 141 actions de la société A détenues en pleine propriété, valorisé à 28 591 980 euros, Mme Y a reçu en pleine propriété 260 319 actions, d'une valeur nominale de 100 euros, de la société B, pour une valeur globale de 26 031 900 euros, ainsi qu'une soulte de 2 560 080 euros, représentant 9,83 % de la valeur nominale des titres reçus.

Par ailleurs, en contrepartie de l'apport des 109 actions de la société A détenues en nue-propriété, valorisé à 15 892 120 euros, Mme Y a reçu en nue-propriété 207 030 actions, d'une valeur nominale de 100 euros, de la société B, pour une valeur globale de 14 492 100 euros, ainsi qu'une soulte de 1 400 020 euros, représentant 9,66 % de la valeur nominale des titres reçus.

A l'issue des apports, Mme Y détient 55,73 % en pleine propriété et 44,27 % en nue-propriété des titres de la société B et a bénéficié d'une soulte d'un montant total de 3 960 100 euros, qui a été inscrite au crédit de son compte courant d'associé ouvert dans les livres de la société B.

Les plus-values d'apport afférentes aux titres de la société A apportés, d'un montant de 16 298 816 euros, ont été placées 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 aux soultes dès lors que leur montant n'excédait pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus.

A l'issue d'un contrôle sur pièces, l'administration a considéré que les soultes étaient dépourvues de justification économique et avaient été stipulées dans le seul but d'appréhender des dividendes en franchise d'impôt, contrairement à l'intention du législateur.

L'administration a mis en conséquence 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 2015, la somme de 3 960 100 euros à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers sur le fondement du 3° de l'article 120 du même code. Les rappels d'impôt sur le revenu, de contributions sociales et de contribution exceptionnelle sur les hauts revenus ont été assortis de la majoration de 80 % pour abus de droit.

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

Le Comité relève que le dispositif du report d'imposition prévu à 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'échanges 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 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 les soultes, accordées à Mme Y en contrepartie de ses apports, ont été inscrites au crédit de son compte courant ouvert en son nom dans la société B.

Le Comité constate que, si la contribuable soutient que les soultes, prévues à son seul bénéfice, ont entraîné une dilution de ses droits aux dividendes de la société B au profit de son père, cette dilution revêt un caractère marginal et qu'elle n'apporte aucun élément de nature à établir que cette circonstance conditionnait la réalisation des apports, Mme Y conservant, à l'issue des apports, la majorité des droits de vote et des droits aux dividendes de la société B.

Il relève que Mme Y doit être regardée comme ayant bénéficié de la mise à disposition d'une soulte par inscription de son montant au crédit du compte courant ouvert en son nom dans la société B, dont elle est l'associée majoritaire et co-actionnaire avec son père.

Le Comité constate à cet égard que le nantissement du compte courant au profit de la société A, dans le cadre du financement de l'acquisition, par la société B, de la nue-propriété des titres de la société A détenue par M. Z, a été réalisé postérieurement à l'opération d'apport et constitue dès lors un acte de disposition des revenus constitué par la mise à disposition des soultes.

Le Comité estime que, compte tenu de l'ensemble des éléments ainsi 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 des soultes afin de rendre possible la réalisation de l'opération de restructuration effectuée entre des sociétés intégralement détenues par les membres d'une même famille, la mise à disposition de cette soulte sur le compte courant d'associé ne s'inscrit pas dans le respect du but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration et du développement du groupe A mais caractérise une appréhension de liquidités en franchise d'impôt, sans qu'ait d'incidence à cet égard la circonstance qu'aucun remboursement de la soulte ne serait en réalité intervenu.

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 le véritable caractère de distribution au versement de la soulte réalisé, à l'occasion d'un apport placé sous le régime de 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 ces sommes en franchise d'imposition.

Enfin le Comité estime que Mme Y doit être regardée comme ayant eu l'initiative principale des actes constitutifs de l'abus de droit et, en outre, comme en ayant 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.

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

➤ **Affaire n° 2018-22 concernant M. ou Mme Y**

La société anonyme A est la société holding d'un groupe qui exploite des supermarchés et hypermarchés et qui détient, au travers de sociétés civiles immobilières (SCI), un patrimoine immobilier abritant des locaux commerciaux.

Le capital de la société A, composé de 1 312 parts, était réparti comme suit :

- M. Z détenait 406 parts en pleine propriété (30,94 %) et 624 parts en usufruit (47,56 %) ;
- M. X, son fils, détenait 141 parts en pleine propriété (10,75 %) et 312 parts en nue-propriété (23,78 %) ;
- Mme Y, sa fille, détenait 141 parts en pleine propriété (10,75 %) et 312 parts en nue-propriété (23,78 %) ;

Le 12 novembre 2015, M. X a créé la société holding de droit luxembourgeois C SA, dont l'objet social est la prise de participations, en la dotant d'un capital de 31 000 euros rémunéré par 310 actions d'une valeur nominale de 100 euros. M. X est ainsi seul associé et dirigeant de la société C.

Le 11 décembre 2015, M. X a apporté à la société C 141 actions de la société A, détenues en pleine propriété, et 109 actions de la société A, détenues en nue-propriété, son père M. Z apportant l'usufruit.

En contrepartie de l'apport des 141 actions de la société A détenues en pleine propriété, valorisé à 28 591 980 euros, M. X a reçu en pleine propriété 260 319 actions, d'une valeur nominale de 100 euros, de la société C, pour une valeur globale de 26 031 900 euros, ainsi qu'une soulte de 2 560 080 euros, représentant 9,83 % de la valeur nominale des titres reçus.

Par ailleurs, en contrepartie de l'apport des 109 actions de la société A détenues en nue-propriété, valorisé à 15 892 120 euros, M. X a reçu en nue-propriété 207 030 actions, d'une valeur nominale de 100 euros, de la société C, pour une valeur globale de 14 492 100 euros, ainsi qu'une soulte de 1 400 020 euros, représentant 9,66 % de la valeur nominale des titres reçus.

A l'issue des apports, M. X détient 55,73 % en pleine propriété et 44,27 % en nue-propriété des titres de la société C et a bénéficié d'une soulte d'un montant total de 3 960 100 euros, qui a été inscrite au crédit de son compte courant d'associé ouvert dans les livres de la société C.

Les plus-values d'apport afférentes aux titres de la société A apportés, d'un montant de 16 298 816 euros, ont été placées 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 aux soultes dès lors que leur montant n'excédait pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus.

A l'issue d'un contrôle sur pièces, l'administration a considéré que les soultes étaient dépourvues de justification économique et avaient été stipulées dans le seul but d'appréhender des dividendes en franchise d'impôt, contrairement à l'intention du législateur.

L'administration a mis en conséquence 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 2015, la somme de 3 960 100 euros à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers sur le fondement du 3° de l'article 120 du même code. Les rappels d'impôt sur le revenu, de contributions sociales et de contribution exceptionnelle sur les hauts revenus ont été assortis de la majoration de 80 % pour abus de droit.

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

Le Comité relève que le dispositif du report d'imposition prévu à 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'échanges 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 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 les soultes, accordées à M. X en contrepartie de ses apports, ont été inscrites au crédit de son compte courant ouvert en son nom dans la société C.

Le Comité constate que, si le contribuable soutient que les soultes, prévues à son seul bénéfice, ont entraîné une dilution de ses droits aux dividendes de la société C au profit de son père, cette dilution revêt un caractère marginal et qu'il n'apporte aucun élément de nature à établir que cette circonstance conditionnait la réalisation des apports, M. X conservant, à l'issue des apports, la majorité des droits de vote et des droits aux dividendes de la société C.

Il relève que M. X doit être regardé comme ayant bénéficié de la mise à disposition d'une soulte par inscription de son montant au crédit du compte courant ouvert en son nom dans la société C, dont il est l'associé majoritaire et co-actionnaire avec son père.

Le Comité constate à cet égard que le nantissement du compte courant au profit de la société A, dans le cadre du financement de l'acquisition, par la société C, de la nue-propiété des titres de la société A détenue par M. Z, a été réalisé postérieurement à l'opération d'apport et constitue dès lors un acte de disposition des revenus constitué par la mise à disposition des soultes.

Le Comité estime que, compte tenu de l'ensemble des éléments ainsi 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 des soultes afin de rendre possible la réalisation de l'opération de restructuration effectuée entre des sociétés intégralement détenues par les membres d'une même famille, la mise à disposition de cette soulte sur le compte courant d'associé ne s'inscrit pas dans le respect du but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration et du développement du groupe A mais caractérise une appréhension de liquidités en franchise d'impôt, sans qu'ait d'incidence à cet égard la circonstance qu'aucun remboursement de la soulte ne serait en réalité intervenu.

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 le véritable caractère de distribution au versement de la soule réalisé, à l'occasion d'un apport placé sous le régime de 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 ces sommes 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° 2018-24 concernant la SARL A**

La société à responsabilité limitée (SARL) A, ayant son siège social en France et dont l'objet social est l'achat et la revente d'immeubles et de fonds de commerce, a été créée en 2009 par M. X, gérant et détenant 90 % de ses parts.

M. X était également associé unique et dirigeant de la société par actions simplifiée B, qu'il avait créée en 2008 et ayant pour objet social l'acquisition et la location de terrains et autres biens immobiliers. La société B, ayant son siège social en France, exploitait des locaux commerciaux par l'intermédiaire de filiales opérationnelles et détenait également les titres des quatre sociétés civiles immobilières (SCI) propriétaires de ces locaux, à savoir les SCI C, D, E et F.

M. X est également associé unique et dirigeant de la société de droit luxembourgeois G.

Au cours des années 2009 et 2010, la société B a cédé à la société A l'ensemble des titres de ses SCI ainsi que les locaux commerciaux qui étaient la propriété directe de ses filiales opérationnelles et qui ont été rachetés par deux SCI, à savoir les SCI K et L constituées à cet effet par la société A.

Au terme de ces opérations, la société A, exerçant en fait une activité de holding, détenait, au travers de ces six SCI, l'ensemble des locaux commerciaux précédemment détenus par la société B, celle-ci ne conservant que des filiales opérationnelles.

La société J1 a, par une lettre d'intention du 24 novembre 2010, fait part à M. X de son souhait d'acquérir les titres de la société B ainsi que l'ensemble des locaux commerciaux abritant les activités de cette société.

Le 15 janvier 2011, un protocole de cession et de garantie des titres de la société B a été signé entre les parties.

Le 1^{er} juin 2011, la société J2, venant aux droits de la société J1, a acquis les titres de la société B et le même jour un pacte de préférence a été signé entre M. X et cette société. Aux termes de ce pacte, M. X, détenant 90 % du capital de la société A, consent à la société J2 un droit de préférence pour l'acquisition des parts sociales des SCI K, F, D, E et C et/ou des immeubles détenus par ces sociétés.

Le 2 novembre 2011, les associés de la société A décident de transférer au Luxembourg le siège de cette société. Ce transfert devient effectif le 1^{er} décembre 2011.

Le 12 mars 2012, les associés de la société A ont cédé la totalité de leurs parts à la société de droit luxembourgeois G.

Le 22 mars 2012, les titres des SCI L, C et D sont cédés à la SCI M, filiale du groupe J.

La plus-value réalisée par la société A à l'occasion de la cession des titres de ces trois SCI, d'un montant total de 11 092 057 euros, n'a fait l'objet d'aucune imposition en France ou au Luxembourg, compte tenu des stipulations de l'article 3 de la convention franco-luxembourgeoise du 1^{er} avril 1958 en vigueur en 2012.

A l'issue de la vérification de comptabilité dont la société A a fait l'objet et portant notamment sur l'exercice clos en 2012, l'administration a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal

prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et a écarté comme ne lui étant pas opposable l'acte de transfert au Luxembourg du siège social de cette société. Elle a, en effet, estimé que ce transfert était artificiel et avait été motivé par la seule volonté d'éluider l'imposition en France de cette plus-value. Elle a en conséquence soumis la plus-value imposable à l'impôt sur les sociétés au titre de l'année 2012 et assorti le rappel de droits de la pénalité pour abus de droit au taux de 40 %.

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

Le Comité rappelle qu'il n'entre pas dans ses attributions de se prononcer sur la question de la prescription invoquée par la société dans ses observations écrites.

Il relève que l'application à la cession, intervenue le 22 mars 2012, des parts des SCI L, C et D réalisée en France par la société A, des stipulations de la convention fiscale franco-luxembourgeoise du 1^{er} avril 1958 conduisait, par les interprétations divergentes que les deux pays faisaient de ces stipulations, à l'absence d'imposition, dans l'un ou l'autre de ces pays, de la plus-value résultant de cette vente.

Le Comité estime que le transfert du siège social d'une société française à prépondérance immobilière dans un pays autre que la France ne caractérise pas par lui-même un abus de droit mais qu'il en va différemment si les éléments soumis à son appréciation font apparaître que ce transfert est artificiel et n'a été effectué que dans un but exclusivement fiscal.

Le Comité constate que la société A a décidé le 2 novembre 2011 le transfert de son siège social au Luxembourg alors qu'à cette date, son intention de vendre les parts des SCI C, L et D, matérialisée par des évaluations réalisées respectivement en juillet 2010 pour la première société et en avril 2011 pour les deux autres, est établie et qu'un acquéreur potentiel était connu ainsi que la société l'admet au demeurant elle-même en indiquant qu'à la suite de l'impossibilité pour la société J d'acquérir le 1^{er} juin 2011 les parts des sociétés civiles immobilières en même temps que l'acquisition des titres de la société B, les deux parties avaient continué leurs discussions.

Le Comité estime, au vu des éléments ainsi portés à sa connaissance et soumis à son appréciation, que le transfert du siège social de la société française A au Luxembourg est artificiel et n'a été inspiré par aucun autre motif que celui d'éluider l'imposition en France de la plus-value réalisée lors de la cession des titres des SCI C, L et D et que cette opération de transfert a été réalisée à l'encontre des objectifs poursuivis par les deux États signataires de la convention fiscale franco-luxembourgeoise du 1^{er} avril 1958, qui n'ont pas eu l'intention de permettre une telle absence totale d'imposition du seul fait du transfert au Luxembourg du siège social d'une société établie en France, dans le cas où ce transfert n'est justifié, comme en l'espèce, par aucune considération autre que fiscale.

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 soumettre à l'impôt sur les sociétés la plus-value réalisée par la société A lors de la vente, en 2012, des parts de ces trois SCI possédant des biens immobiliers situés en France et dont elle détenait, à l'exception de la part possédée par M. X, l'intégralité du capital.

Enfin, le Comité relève que l'administration a appliqué la majoration de 40 % prévue par le b) de l'article 1729 du code général des impôts. Il émet l'avis que, dans cette limite, l'administration était fondée à appliquer cette pénalité pour abus de droit.

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