

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

SERVICE DE LA SECURITE JURIDIQUE ET

DU CONTRÔLE FISCAL

Sous-direction de la sécurité juridique des professionnels

Bureau SJCF 3 B

86, allée de Bercy

75572 PARIS cedex 12

Séance n° 3 du 19 mars 2026 : avis rendus par le comité de l'abus de droit fiscal commentés par l'administration (CADF/AC n° 3/2026).

➤ **Affaire n° 2025-14 M. et Mme. Jean D.**

La société par actions simplifiée (SAS) Pierre D. a été créée en 1957 et exerçait jusqu'en 2014 une double activité de négoce de carburants et combustibles, d'une part, et de négoce et fabrication de lubrifiants, d'autre part.

La société Y. N. a été constituée le 17 juillet 2014 par son actionnaire unique, la société holding Z. L., elle-même détenue à 60% par M. Jean D., petit-fils du fondateur, et à 40% par sa sœur, Mme Louise D.

Par différents actes tous datés du 31 octobre 2014, la SAS Pierre D., alors présidée et détenue à 69,26 % par M. Jean D., a cédé à la société Y. N. les actifs attachés à la branche d'activité de négoce et fabrication de lubrifiants (branche « lubrifiants »), destinés à être cédés à un tiers repreneur, la société de droit suisse X. R.

Ces actes sont les suivants :

1° La société Pierre D. a transféré à la société Y. N. nouvellement créée l'ensemble des actifs composant cette branche d'activité, principalement exercée sous la marque A. T., à l'exception des locaux détenus par la société civile U. V. et des droits de propriété intellectuelle détenus en propre par M. Jean D., dont, précisément, la marque A. T.

2° Un contrat d'achat d'actifs (« *asset purchase agreement* ») a été conclu entre, d'une part, les vendeurs, à savoir M. Jean D., la SAS Pierre D., la société Z. L. et la société civile U. V. et, d'autre part, l'acheteur, la société de droit suisse X. R. Ce contrat porte sur la cession des actifs de cette même branche d'activité, réalisée par la vente des locaux au sein desquels elle était exercée, et par celle de la totalité des parts de la société Y. N., avec prise d'effet au 5 janvier 2015.

Cette convention stipule que la société Y. N. est une coquille vide (« empty shell ») spécifiquement constituée afin de procéder à cette cession d'activité et son article 9 dispose que la conclusion d'un contrat de licence de marques entre M. Jean D., concédant, et la société Y. N., concessionnaire,

constitue une condition essentielle à la cession de cette branche d'activité, à défaut de quoi les parties n'auraient pas procédé à cette opération.

3° Un contrat de licence de marques (« *trademarks license agreement* ») a été conclu entre M. Jean D., concédant, et la société Y. N., concessionnaire, désormais entièrement détenue par la société X. R. Il porte sur les droits de propriété intellectuelle attachés à cette branche d'activité, c'est-à-dire essentiellement sur l'exploitation de la marque A. T. Cette concession est accordée moyennant une redevance annuelle de 90 000 € hors taxes, versée sur le compte séquestre d'un agent fiduciaire jusqu'au 31 juillet 2021. Au-delà de cette date, ces versements seront opérés sur un compte bancaire désigné par le concédant.

Selon les stipulations de ce contrat, le concédant accorde au concessionnaire un droit exclusif, irrévocable et transmissible d'utiliser la marque A. T. dans le monde entier pendant une période initiale de 20 ans (prolongée par tacite reconduction pour des durées de 5 ans). Le concessionnaire est autorisé à sous-concéder et à transférer les droits que lui confère ce contrat à tout affilié et tiers, à sa seule discrétion et sans qu'aucune contrepartie ne soit exigible par le concédant.

4° Un contrat d'option de vente (« *put option agreement* ») a été conclu entre M. Jean D., le bénéficiaire, et la société X. R., le promettant. Il porte sur la cession des droits de propriété intellectuelle attachés à la branche d'activité cédée et en particulier la marque commerciale A. T.

Cette convention prévoit que le promettant accorde au bénéficiaire une option de vente irrévocable des droits de propriété intellectuelle en cause, que ce dernier peut exercer à tout moment pendant la période courant du 5 janvier 2015 au 30 juin 2021 à minuit, en contrepartie du paiement par le promettant d'un prix s'élevant à 6 000 000 €, diminué du montant des redevances dues par la société Y. N. en application du contrat de licence de marques précité, jusqu'à la date d'exercice de cette option.

À titre de garantie du paiement total du prix, la société X. R. s'engage à verser un montant de 6 000 000 € sur un compte séquestre, en application d'une convention annexée au contrat d'option de vente et conclue le même jour entre cette société, M. D. et un agent fiduciaire suisse.

Cette convention de séquestre (« *escrow agreement* ») atteste que la société X. R. a déjà procédé au versement d'une somme de 6 000 000 € et qu'ainsi cette société est entièrement libérée de tout paiement qui est ou pourrait être dû en application du contrat d'option de vente du contrat de licence de marques, et plus généralement en considération de la vente des droits de propriété intellectuelle détenus par M. D. à cette société.

Un projet de compromis de vente (« *draft sale agreement* ») figure en annexe au contrat d'option de vente et à la convention de séquestre.

Le 5 janvier 2015, la société Y. N. est renommée la société A. T. par décision de son associé unique, la société X. R., qui sera elle-même renommée en 2020 comme la société W. P.

Le 24 juin 2021, un contrat de vente (« *sale agreement* »), en tout point identique au compromis de vente annexé au contrat d'option de vente et à la convention de séquestre, a été conclu entre M. Jean D., cédant, et la société W. P. Il porte sur l'entière propriété des droits relatifs à la marque A. T. et aux droits de propriété intellectuelle connexes, pour un prix de 5 422 500 €. Cette somme correspond au prix stipulé dans le contrat d'option de vente du 31 octobre 2014, soit 6 000 000 €, duquel est déduit le montant des redevances dues par la société A. T. pour la période du 1er novembre 2014 au 23 juin 2021, soit 577 500 €. Ce contrat de vente précise qu'à la date de sa signature, la société W. P. est libérée du paiement en cause, en conséquence des sommes déjà versées sur le compte séquestre.

La plus-value résultant de cette cession, déclarée pour un montant de 5 422 500 €, a été reportée en produits exceptionnels sur la déclaration de bénéfices industriels et commerciaux de M. et

Mme D. pour l'année 2021, puis déduite du résultat au titre de l'exonération des plus-values sur cession de marque prévue à l'article 151 septies du code général des impôts.

Faisant suite à la vérification de comptabilité de la société A. T., l'administration a procédé au contrôle sur pièces de la déclaration de revenus de M. et Mme D. pour l'année 2021.

Par une proposition de rectification du 29 mai 2024, l'administration a mis en œuvre la procédure d'abus de droit fiscal, prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. Elle a estimé que la conclusion du contrat de licence de marques le 31 octobre 2014, éclairé par les stipulations du contrat d'option de vente et de la convention de séquestre conclus le même jour, dissimulait en réalité une vente différée des droits de propriété intellectuelle afférents à la branche d'activité cédée, en contrepartie d'avances sur le prix de ces droits, artificiellement présentées comme des redevances. Elle a écarté comme étant inopposables les stipulations du contrat de licence de marques et a requalifié les redevances versées en application de cette convention en paiements fractionnés du prix de cession des droits de propriété intellectuelle en cause, au motif que ce contrat avait été conclu afin de permettre à la plus-value résultant de cette cession d'être exonérée en application de l'article 151 septies du code général des impôts, à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur et que sa conclusion ne poursuivait aucun autre motif que celui d'éviter les charges fiscales que M. et Mme D. auraient normalement supportées du fait de cette cession.

L'administration a ainsi considéré que la cession de la marque A. T. par M. D. à la société W. P. n'était pas éligible au dispositif d'exonération prévu par cet article, que la plus-value résultant de cette cession relevait du régime d'imposition des plus-values défini à l'article 39 duodecies du même code et, par suite, qu'elle devait être taxée au taux réduit de 12,8 % prévu à l'article 39 quinquies de ce code en faveur des plus-values professionnelles à long terme, ainsi qu'à la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus prévue à l'article 223 sexies du code général des impôts et aux contributions sociales frappant les revenus du patrimoine.

Elle a arrêté cette plus-value à la somme de 5 997 333 €, correspondant à la différence entre le prix de cession global stipulé dans le contrat d'option de vente, soit 6 000 000 €, et la valeur d'origine des droits cédés, retenue pour un montant de 2 667 € déterminé par la valeur figurant dans la déclaration de succession déposée lors du décès du père de M. D. portant sur la dévolution des droits de propriété intellectuelle transmis à son fils.

L'administration a assorti les droits dus des intérêts de retard et de la majoration pour abus de droit de 80 % prévue au b) de l'article 1729 du code général des impôts. Le montant total des sommes dues s'élève à 3 743 987 euros au titre des revenus de l'année 2021.

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

Le Comité précise au préalable que les dispositions du II de l'article 151 septies du code général des impôts, dans leur rédaction applicable en 2021, prévoient que les plus-values de cession soumises au régime des articles 39 duodecies à 39 quindécies, à l'exception de celles afférentes aux biens entrant dans le champ d'application du A de l'article 1594-0 G, et réalisées dans le cadre d'une des activités commerciales, industrielles, artisanales, libérales ou agricoles, exercées à titre professionnel, sont, à condition que l'activité ait été exercée pendant au moins cinq ans, exonérées pour la totalité de leur montant lorsque les recettes annuelles sont inférieures ou égales à 90 000 € s'il s'agit d'entreprises autres que celles dont le commerce principal est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place ou de fournir le logement, à l'exclusion de la location directe ou indirecte de locaux d'habitation meublés ou destinés à être loués meublés, ou de titulaires de bénéfices non commerciaux.

Le Comité constate également que, par la modification apportée à l'article 151 septies par l'article 37 de la loi n° 2005-1720 du 30 décembre 2005 de finances rectificative pour 2005, le législateur a

précisé que l'activité devait être exercée à titre professionnel, ce qui implique la participation personnelle directe et continue à l'accomplissement des actes nécessaires à l'activité. Il note notamment qu'il résulte des travaux préparatoires de cette loi que cette mesure a eu pour objet de contrer des schémas d'optimisation fiscale, telle la mise en location-gérance permettant une diminution provisoire des recettes en deçà des seuils d'exonération alors que la valeur intrinsèque du fonds ne s'en trouvait pas modifiée.

En premier lieu, le Comité relève que le contrat de licence de marques conclu dans le cadre de l'opération de cession des activités de la branche « lubrifiants » ne pouvait être exploité sans la marque qui lui est attachée et que les stipulations de ce contrat prévoyaient l'exclusivité des droits d'exploitation au bénéfice de la société X. R., concessionnaire. Il constate qu'en application de ces stipulations, tous les frais encourus par le concédant pour la maintenance de la marque sont supportés par le concessionnaire.

En deuxième lieu, le Comité constate également que le contrat de licence de marques prévoyait le versement d'une redevance annuelle de 90 000 €, sans que M. D. n'apporte aucun élément relatif aux modalités de détermination de la redevance en cause, alors que, ainsi que l'administration le soutient, ce montant correspond précisément au seuil permettant de bénéficier de l'exonération découlant des dispositions de l'article 151 septies du code général des impôts.

En troisième lieu, le Comité relève que le contrat d'option de vente, dont la levée pouvait intervenir entre le 5 janvier 2015 et le 30 juin 2021 à minuit, permettait à M. Jean D. de satisfaire à la condition, prévue par cet article, tenant à ce que les actifs en cause aient été exploités par le cédant dans le cadre d'une activité exercée à titre professionnel pendant au moins cinq ans avant leur cession et de garantir la cession à une date ultérieure tout en prévoyant, selon les termes de ce contrat, que le montant des redevances au titre de la période précédant la levée d'option serait déduit du prix d'achat convenu.

En quatrième lieu, le Comité note qu'était annexé au contrat d'option de vente un contrat de mise sous séquestre du prix de cession des droits de propriété intellectuelle attachés à cette branche d'activité, pour un montant de 6 000 000 €, permettant de délivrer la société X. R., devenue la société W. P., de tout paiement pouvant être dû en application du contrat d'option de vente.

Enfin, si M. D. soutient qu'il y a lieu de tenir compte, d'une part, de circonstances particulières à la conclusion du contrat de licence de marques tenant au partenariat nécessaire entre lui-même et la société X. R. et, d'autre part, de son intérêt financier en 2014, résidant dans la cession directe des droits de propriété intellectuelle qu'il détenait, le Comité considère que ces éléments ne sont pas suffisamment étayés pour le conduire à estimer que les actes en cause poursuivaient un motif autre que fiscal.

Le Comité estime en conséquence, et au vu des données portées à sa connaissance qui ne sont pas contredites par des éléments pertinents, que l'administration établit que la conclusion du contrat de licence de marques le 31 octobre 2014 qui, s'insérant dans un montage constitué par un ensemble contractuel conclu le même jour et au vu des stipulations du contrat d'achat d'actifs, du contrat d'option de vente et de la convention de séquestre auxquels était annexé le projet de compromis de vente, était dictée par la volonté de M. D. de reporter la cession ultérieure des droits de propriété intellectuelle qu'il prétendait concéder en se prévalant de l'activité d'exploitation de la marque à titre professionnel afin de se placer artificiellement sous le régime de l'exonération des plus-values professionnelles prévu par l'article 151 septies du code général des impôts.

Le Comité considère, par suite, que l'administration est fondée à écarter comme étant inopposables les stipulations du contrat de licence de marques et à soutenir que les opérations litigieuses ne procèdent d'aucun autre motif que celui poursuivi par M. D. d'éluider la charge fiscale que, s'il n'avait pas passé les actes litigieux, il aurait normalement supportée eu égard à sa situation réelle afin de bénéficier de l'exonération de la plus-value de cession prévue par l'article 151 septies du code général des impôts en faisant une application littérale de ce texte à l'encontre des objectifs poursuivis par ses auteurs.

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.

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

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