

COMITE DE L'ABUS DE DROIT FISCAL

RAPPORT ANNUEL

2 0 1 6

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

- M. Gilles BACHELIER, conseiller d'Etat, Président,
- suppléant, M. Laurent OLLEON, conseiller d'Etat ;

- Mme Françoise CANIVET, conseillère à la Cour de cassation,
- suppléant, M. Jean-Pierre ZANOTO, conseiller à la Cour de cassation ;

- M. Jean-Pierre COSSIN, conseiller maître honoraire à la Cour des comptes,
- suppléant, Mme Catherine DEMIER, conseillère maître à la Cour des comptes;

- M. Gilles ENTRAYGUES, avocat,
- suppléant, M. Patrick MICHAUD, avocat ;

- M. Axel DEPONDT, notaire,
- suppléant, M. Arnaud HOUIS, notaire ;

- M. Jean-François PESTUREAU, expert-comptable,
- suppléant, 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'éluider 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 2016

En 2016, le Comité, saisi de 58 affaires, a examiné 49 dossiers au cours des 10 séances qu'il a tenues (10 dossiers reçus en 2015 et 39 dossiers reçus en 2016).

Dans deux affaires, le contribuable s'est désisté de sa demande de saisine du comité avant examen de son dossier en séance. De même dans une affaire, l'administration a abandonné, avant examen de l'affaire en séance, les redressements notifiés au vu des éléments nouveaux produits par le contribuable dans le cadre de ses observations écrites devant le comité.

TYPOLOGIE DES AFFAIRES (par impôt)	NOMBRE D'AFFAIRES		AVIS RENDUS	
	Reçues en 2016	Examinées en 2016	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>	3 (0)	4 (0)	4 -	0 -
Impôt sur le revenu	45 ⁽¹⁾	39	29	10 ⁽⁴⁾
Impôt sur les sociétés et retenue à la source	10 ^{(2) (3)}	6 ⁽³⁾	3	3 ⁽⁵⁾
Impôts directs locaux	-	0	-	-
Taxe sur la valeur ajoutée	-	0	-	-
TOTAL	58	49	36	13

NB : Il reste, au 31 décembre 2016, 17 affaires en stock : 3 affaires en matière droits d'enregistrement, 10 concernant l'impôt sur le revenu et 4 l'impôt sur les sociétés.

⁽¹⁾ *dont une affaire dans laquelle le contribuable s'est désisté de sa demande de saisine du comité avant la séance et une affaire dans laquelle l'administration a abandonné les redressements au vu des éléments communiqués par le contribuable devant le comité.*

⁽²⁾ *dont une affaire en matière de retenue à la source dans laquelle le contribuable s'est désisté de sa demande de saisine du Comité avant la séance.*

⁽³⁾ *dont deux affaires connexes portant à la fois sur des rappels en matière d'IS, de TVA et de droits d'enregistrement.*

⁽⁴⁾ *dont trois affaires connexes portant sur une même opération d'apport-cession et 4 dossiers connexes portant sur une même affaire de LBO.*

⁽⁵⁾ *dont deux affaires connexes portant sur un même montage.*

Après un repli au cours de l'année 2015 pour la deuxième année consécutive du nombre de dossiers reçus par le Comité (respectivement 25 et 38 saisines du Comité en 2015 et 2014), ce nombre en 2016 (58) est en très nette augmentation et s'établit même à un niveau supérieur au nombre de saisines constatées en 2013 (54) et en 2012 (52), années au titre desquelles le nombre élevé de saisines s'expliquait en partie par un nombre important d'affaires connexes portant sur un même montage mis en œuvre au profit de plusieurs contribuables.

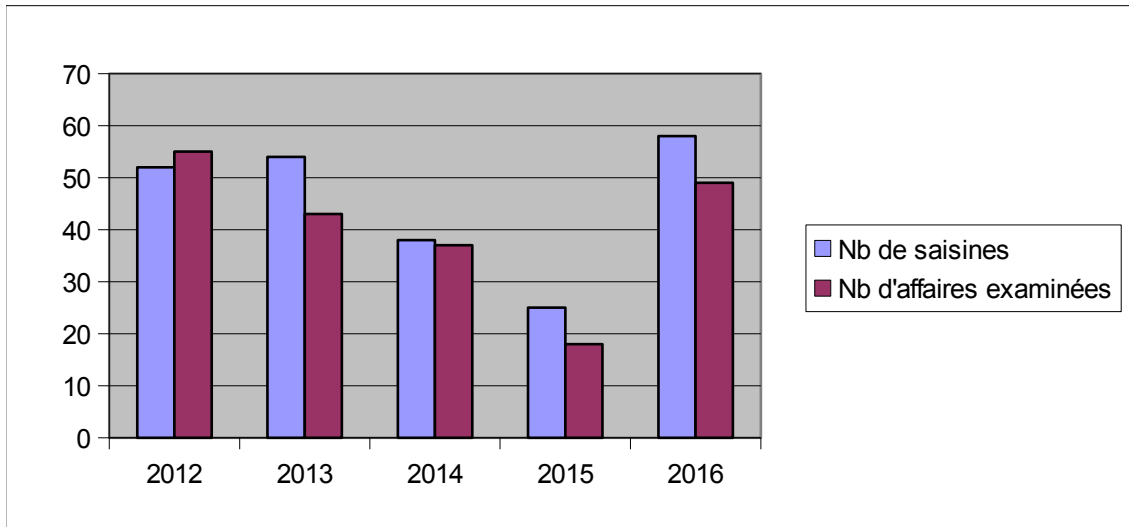
Le nombre de dossiers examinés par le Comité apparaît corrélativement en nette augmentation (49 affaires examinées en 2016 contre 18 en 2015, 37 en 2014 et 43 en 2013).

La typologie par impôt des affaires examinées par le Comité est relativement stable avec tout de même une baisse notable s'agissant de la proportion des affaires concernant les droits d'enregistrement (qui ne représentent plus que 8,2 % des avis rendus par le Comité en 2016 contre 16,7 % en 2015 et 10,8 % en 2014).

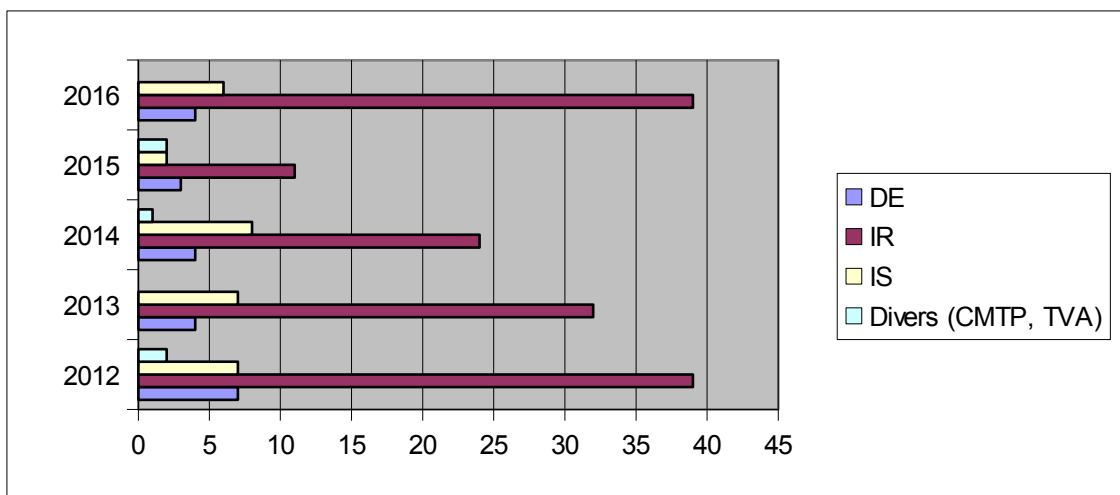
La majorité des affaires examinées concerne toujours l'impôt sur le revenu avec même une augmentation sensible de la proportion de ces affaires en 2016 (79,6% des dossiers en 2016 contre 61 % en 2015 et 65 % en 2014).

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

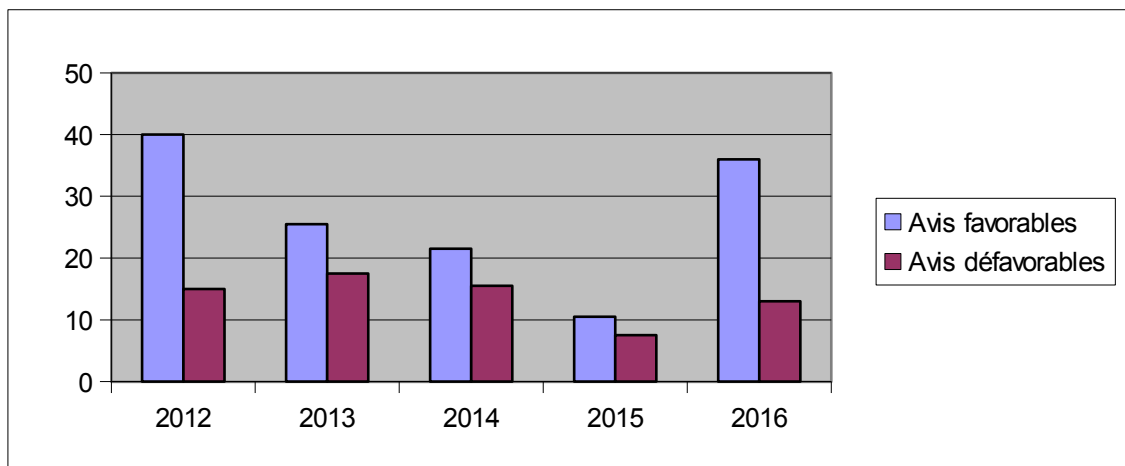
- **Evolution du nombre d'affaires reçues et traitées par le Comité :**



- **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 2016.

NATURE DE L'IMPOT	MOTIFS	Références des affaires
Droits d'enregistrement (4)	<ul style="list-style-type: none"> - Donations déguisées par cessions (2) - Donations déguisées par utilisation abusive d'une clause d'accroissement (tontine) (2) 	<p>2015-19, 2015-20</p> <p>2015-21 et 2015-22</p>
Impôt sur le revenu (39)	<ul style="list-style-type: none"> - Plus-values mobilières <ul style="list-style-type: none"> - Régime du sursis d'imposition, opérations de donation-cession et d'apport-cession (CGI, art. 150-0 B) (13) - Interposition d'une société étrangère dépourvue de substance (1) - Utilisation abusive de PEA (5) - Revenus de capitaux mobiliers : <ul style="list-style-type: none"> - Requalification d'une soulte en revenus distribués (4 affaires connexes) - Revenus fonciers : <ul style="list-style-type: none"> - Interposition d'une société à seule fin de bénéficiaire 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 (8 affaires connexes) - Interposition artificielle de SCI (3 affaires connexes) - Revenus fonciers et traitements et salaires (T&S): <ul style="list-style-type: none"> - Contrat de bail fictif pour contourner les dispositions de l'art 15-II du CGI ; Convention fictive de sous-location dissimulant la perception de primes et bonus se rattachant à des fonctions de dirigeants (4 affaires connexes) 	<p>2015-14, 2015-15, 2015-16, 2015-18, 2015-23, 2015-24, 2016-06, 2016-07, 2016-08, 2016-09, 2016-12, 2016-14, 2016-24</p> <p>2016-13</p> <p>2016-02, 2016-03, 2016-04, 2016-05, 2016-28</p> <p>2016-20, 2016-21, 2016-22 et 2016-23</p> <p>2016-11</p> <p>2016-35 à 2016-42</p> <p>2016-29 à 2016-31</p> <p>2016-43 à 2016-46</p>
Impôt sur les sociétés (6)	<ul style="list-style-type: none"> - Requalification d'un contrat de présentation de clientèle en cession de fonds de commerce (2) ⁽¹⁾ - Régime mère-fille (2) - Interposition artificielle d'une société française pour permettre la déduction de charges financières (2 affaires connexes) 	<p>2016-26 et 2016-27</p> <p>2016-18, 2016-48</p> <p>2016-50 et 2016-51</p>

⁽¹⁾ Deux affaires connexes portant sur des rappels notifiés à la fois en matière de droits d'enregistrement, d'impôt sur les sociétés et de TVA.

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

◆ ***En matière de droits d'enregistrement***, le nombre d'affaires examinées reste stable (4 affaires) même si ce nombre baisse en proportion du nombre global des dossiers (représentant 8,2 % des avis rendus par le Comité en 2016 contre 16,7 % en 2015 et 10,8 % en 2014). Il est précisé que, comme en 2015, le Comité n'a été saisi d'aucune affaire en matière d'impôt de solidarité sur la fortune.

Les dossiers examinés portent sur des affaires de donations déguisées dont deux affaires connexes concernant l'utilisation abusive d'une clause d'accroissement (communément appelée tontine) insérée dans les statuts d'une SCI. Dans ces deux affaires, le Comité a considéré que la clause d'accroissement insérée dans les statuts de la SCI était entachée de simulation et caractérisait une donation déguisée en constatant que cette clause d'accroissement était dépourvue de tout aléa (tant économique eu égard au déséquilibre manifeste des apports excluant toute espérance de gain, que vital eu égard à l'état de santé notoirement dégradé au moment de la conclusion du contrat de société), avant de relever que les dispositions testamentaires du défunt caractérisait l'intention libérale de ce dernier. A titre surabondant, le Comité a relevé que l'administration avait pu valablement invoquer, dans les circonstances de l'espèce, le défaut de substance économique de la SCI dès lors qu'elle ne possédait aucun compte bancaire et que son actif était composé quasi-exclusivement de biens immobiliers en nue-propriété.

◆ ***En matière d'impôt sur le revenu***, après une baisse importante en 2015 (13 dossiers reçus et 11 examinés), le nombre de dossiers reçus (45) et examinés (39) par le Comité en matière d'impôt sur le revenu est en forte hausse en 2016, se situant même à un niveau supérieur à celui des années 2013 et 2014 tant en nombre (respectivement 32 et 24 dossiers examinés) qu'en proportion des avis rendus (79,6 % en 2016 contre 61 % en 2015 et 65 % en 2014).

Le Comité a ainsi eu à examiner treize affaires concernant des opérations d'apport-cession de titres dans le cadre des dispositions de l'article 150-0 B du CGI (contre 3 seulement en 2015), dont quatre ont donné lieu à des avis défavorables (dont 3 affaires connexes dans lesquelles le Comité a estimé qu'il convenait de retenir comme constituant un réinvestissement de nature économique, la participation investie au capital d'une société ayant pour activité la location saisonnière d'une villa meublée avec prestations para-hôtelières).

Il a également eu de nouveau à connaître de cinq affaires d'utilisation abusive d'un plan d'épargne en actions (PEA) dont quatre dossiers connexes qui ont donné lieu à des avis défavorables du Comité.

En matière de revenus fonciers, le Comité s'est prononcé sur huit affaires connexes qui ont donné lieu à des avis favorables dans le cas d'une interposition abusive d'une SCI dans le but de contourner les dispositions de l'article 15-II du CGI.

Toujours en cette matière, le Comité a eu à connaître de trois dossiers connexes dans lesquels des SCI s'étaient créées concomitamment et mutuellement, chacune détenant 50 % des parts sociales des deux autres, sans aucun apport extérieur et sans aucun actif à apporter à l'autre, les apports en numéraire n'ayant pas été libérés, de sorte que leurs résultats n'étaient jamais imposés. Le Comité a estimé que, compte tenu de cette situation d'autocontrôle total, les SCI ne remplissaient pas, en l'absence d'affectio societatis, et malgré leur apparence juridique régulière, les conditions posées par l'article 1832 du code civil et devaient, dès lors, être regardées comme fictives.

Enfin, le Comité a eu à examiner quatre affaires connexes portant sur des opérations d'apport de titres avec soultes considérées comme artificielles et dissimulant en réalité une appréhension des liquidités de la société en franchise d'impôt. Le Comité a estimé que, si le législateur a admis que l'opération d'échange de titres avec soulte bénéficie intégralement, y compris pour la soulte, du sursis d'imposition dès lors que le montant de la soulte reçue par le contribuable n'excède pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus, l'octroi d'une soulte devait s'inscrire dans le respect du but qu'il a ainsi entendu poursuivre. Or, le Comité a considéré 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 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.

◆ ***En matière d'impôt sur les sociétés***, le Comité a eu à examiner six affaires, dont deux portant sur la remise en cause du régime mère-fille et deux affaires connexes portant sur une interposition artificielle d'une société française afin de permettre la déduction de charges financières.

Le Comité a, par ailleurs, eu à examiner deux dossiers connexes portant à la fois sur des rappels notifiés en matière d'impôt sur les sociétés, de TVA et de droits d'enregistrement. Dans ces affaires, estimant qu'une convention conclue entre deux sociétés organisait en réalité, sous couvert d'un contrat d'assistance, le transfert de certains éléments corporels et incorporels constituant le fonds de commerce de la société en contrepartie d'un prix volontairement présenté comme la rémunération d'une prestation de services, le Comité a considéré que, pour tirer les conséquences fiscales d'une telle cession en matière de droits d'enregistrement, de TVA et d'impôt sur les sociétés, l'administration devait au préalable écarter les qualifications mensongères figurant dans cette convention afin de lui restituer sa véritable nature et était en conséquence fondée à mettre en oeuvre la procédure de l'abus de droit fiscal.

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 déguisées par cessions

➤ Affaire n° 2015-19 concernant la SCI B

Par acte authentique du 29 décembre 2008, M. L a cédé à la société civile immobilière (SCI) B, la nue-propiété de divers biens immobiliers.

La vente a été consentie moyennant le paiement d'une somme de 50 000 euros et le versement d'une rente viagère mensuelle de 4 200 euros constitué sur la tête de M. L et de Mme R, divorcée de M. L dont elle fut l'épouse pendant 29 ans, sans réduction au décès du pré-mourant.

Les droits de mutation à titre onéreux ont été liquidés sur la valeur de capitalisation de la rente viagère soit 1 million d'euros.

A la suite d'une procédure d'examen de la situation fiscale personnelle de M. L et d'un contrôle sur pièces de la SCI B, l'administration a adressé le 16 avril 2014 une proposition de rectification tant à la SCI B qu'à M. L, par laquelle elle a considéré, eu égard aux conditions de la vente et aux modalités de paiement du prix, que celle-ci déguisait une donation.

Elle a donc, sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales replacé l'opération dans le champ d'application des droits de mutation à titre gratuit.

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

Le Comité observe d'abord que l'administration a fait état des déclarations effectuées en avril 2011, au cours de la procédure de contrôle, par Mme R alors gérante de la SCI B par lesquelles elle reconnaissait qu'aucune des sommes prévues au contrat de vente n'avait été payée par cette SCI à M. L.

Il relève que, sans contester ces déclarations, les redevables se bornent à alléguer de versements effectués sur le compte de M. L sans en établir ni la matérialité ni la chronologie, alors de surcroît que les recettes annuelles nettes de la SCI B étaient insuffisantes pour lui permettre d'assurer le service de la rente et que les biens visés dans l'acte de cession n'ont été transmis qu'en nue-propiété, le vendeur s'en réservant l'usufruit et donc, le cas échéant les revenus.

Le Comité estime dès lors que l'administration a caractérisé l'absence de paiement du prix et de versement de la rente viagère.

Il note au surplus l'existence de liens familiaux et d'affection entre les parties à l'acte, les associés de la SCI B étant en effet l'ex-épouse de M. L avec laquelle il a contracté un pacte civil de solidarité en 2011, ainsi que les deux petits-enfants du couple, ceux-ci détenant au jour de l'acte de vente, chacun 45 % des parts de la SCI en pleine propriété et 5% en nue-propiété.

Le Comité note que l'acte a été passé grâce à l'interposition de la SCI B, - laquelle n'est pas fictive -, afin de consentir une donation aux petits-enfants en leur permettant d'être les véritables bénéficiaires du transfert de propriété.

Le Comité considère ainsi que l'administration a établi l'intention libérale de M. L et caractérisé la simulation entachant l'acte du 29 décembre 2008.

Il est ainsi d'avis que l'administration était en droit de mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

➤ **Affaire n° 2015-20 concernant Mme A**

Par acte notarié du 31 juillet 2009, Mme R veuve V a vendu, avec une réserve du droit d'usage et d'habitation, une maison d'habitation sise à ... à Mme A, fille de son mari, M. V, issue d'une première union de celui-ci avant la séparation du couple en 1959. La mère de Mme A est décédée le 19 juillet 1982. Après le décès de sa première épouse, M. V s'est marié avec Mme R dont il partageait la vie depuis 1966. Il est décédé le 19 décembre 2008.

Le prix de cession de cette maison d'habitation, fixé à 120 000 euros, est payé selon les modalités suivantes mentionnées dans l'acte notarié :

- un paiement comptant de 12 280,98 euros effectué hors la comptabilité du notaire ;
- une obligation de soins au bénéfice de la venderesse évaluée à 10 000 euros ;
- le solde de 97 719,02 euros par compensation d'une reconnaissance de dette d'un montant équivalent en date du 30 avril 2009.

Mme R avait en effet reconnu, par acte authentique en date du 30 avril 2009, devoir la somme précitée de 97 719,02 euros à Mme A correspondant au montant réévalué des avances que M. V lui avait consenties en 1989 pour l'achat par Mme R de la maison d'habitation située à ...

Mme R est décédée le 28 septembre 2009.

Considérant que l'acte du 31 juillet 2009 déguisait en réalité une donation, 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 en adressant le 22 mai 2014 une proposition de rectification à Mme A.

Le Comité a entendu ensemble le conseil de Mme A ainsi que le représentant de l'administration.

Il constate tout d'abord que l'administration a indiqué, sans être contredite, n'avoir retrouvé aucune trace sur les comptes de Mme R de l'encaissement de la fraction du prix prétendument payée comptant hors la comptabilité du notaire.

Le Comité observe ensuite l'existence de liens personnels et d'affection entre Mme A et sa belle-mère, Mme R. Par testament olographe du 19 janvier 1994, celle-ci avait institué sa belle-fille légataire universelle.

Il relève en outre que la réalité de la dette, reconnue dans l'acte notarié du 30 avril 2009 et dont l'origine remonterait à des avances consenties en 1989 par M. V à Mme R en vue de l'acquisition par celle-ci du bien immobilier situé à ..., ne repose que sur des conjectures imprécises à propos de l'état de fortune de Mme R à l'époque des faits, sans être appuyée d'aucun élément matériel.

Il note au surplus qu'à la supposer réelle, cette dette aurait constitué une créance de la succession de M. V et donc de l'ensemble de ses héritiers (ses trois petits-enfants venant par représentation de son fils décédé et sa fille) et non de sa seule fille. Il constate à cet égard que cette créance n'a pas été mentionnée dans la déclaration de succession de l'intéressé.

Le Comité estime que l'ensemble de ces éléments, relatifs à une fraction du prix exprimé supérieure à 90 % de son montant total, établit l'absence de réelle contrepartie au transfert de propriété de la maison d'habitation, et ce alors même que l'obligation de soins - évaluée à moins de 10 % du prix de cession - a été partiellement exécutée.

Le Comité considère ainsi que les faits de l'espèce établissent l'intention libérale de Mme R à l'égard de Mme A.

En conséquence, le Comité émet, au vu des éléments portés à sa connaissance, l'avis que l'administration était, en l'espèce, 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 A doit être regardée comme ayant été la principale bénéficiaire de l'acte du 31 juillet 2009 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.

b) Donations déguisées par utilisation abusive d'une clause d'accroissement (pacte de tontine)

➤ **Affaire n° 2015-21 concernant Mme X**

Par acte du 1^{er} mars 2011, M. F a créé la société civile immobilière (SCI) J avec son cousin, M. X et l'épouse de celui-ci, Mme X.

M. F a apporté pour une valeur de 198 000 euros trois immeubles en nue-propiété, dont sa résidence principale dont il s'est réservé l'usufruit, ainsi que deux autres biens dont l'usufruit était détenu par un tiers. Il a reçu en contrepartie 1980 parts de la SCI. M. et Mme X ont apporté une somme en numéraire de 2 000 euros, recevant conjointement 20 parts.

Dans les statuts de la SCI J a été insérée une clause ainsi libellée : « à titre de clause aléatoire, en cas de décès de l'un d'eux, le ou les autres associés deviendront automatiquement propriétaires des parts sociales du prédécédé, le premier mourant sera considéré comme n'ayant eu aucun droit de propriété sur ses parts sociales, lesquelles appartiendront en pleine propriété et en totalité au dernier mourant lequel sera considéré ainsi comme étant le seul propriétaire desdites parts depuis ce jour. La présente clause confère ainsi à chaque associé la propriété de toutes les parts sous condition suspensive de sa survie et des parts à chacun présentement attribuées sous condition résolutoire de son prédécès ».

M. F est décédé le 5 novembre 2011 après avoir institué, le 11 octobre 2011, les époux X comme légataires universels.

Ceux-ci sont alors devenus, par l'effet de la clause d'accroissement, propriétaires de l'ensemble des parts de la SCI J. Le transfert de propriété a été ainsi soumis aux droits de mutation à titre onéreux prévu par l'article 726- I, 2° du CGI au taux de 5 %.

Considérant que la constitution de la SCI J et la mise en place d'une clause de tontine dans ses statuts constituaient des opérations artificielles élaborées dans un but exclusivement fiscal, l'administration a notifié le 22 janvier 2015 à Mme X une proposition de rectification dans le cadre de la procédure de l'abus de droit fiscal afin de replacer le transfert de propriété des parts de la SCI J dans le champ d'application des droits de mutation à titre gratuit.

Le Comité a entendu ensemble le conseil de Mme X et les représentants de l'administration.

Il constate tout d'abord que la clause d'accroissement insérée dans les statuts de la SCI J était dépourvue de tout aléa économique, M. F n'ayant en effet, et en tout état de cause, aucune espérance de gain en raison du déséquilibre manifeste des apports, les époux X s'étant bornés à apporter 1 % du capital sous forme de numéraire, au demeurant encaissé directement par M. F lors de la constitution de la société.

Il relève au surplus qu'il ressort des éléments du dossier que l'état de santé de M. F était notoirement dégradé au moment de la conclusion du contrat de société.

Il estime par ailleurs, au vu de ces éléments, que la gravité de cet état de santé était de nature à affecter l'aléa vital de la clause d'accroissement au point de rendre probable le prédécès de M. F.

Il note enfin que l'intention libérale de M. F à l'égard de Mme X est établie par les dispositions testamentaires de celui-ci qui a ultérieurement institué les époux X légataires universels de l'ensemble de ses biens.

Le Comité considère ainsi que la clause d'accroissement insérée dans les statuts de la SCI J est entachée de simulation et caractérise une donation déguisée.

Le Comité note par ailleurs que c'est à juste titre que l'administration invoque, dans les circonstances de l'espèce, le défaut de substance économique de la SCI J qui ne possédait aucun compte bancaire et dont l'actif était composé quasi-exclusivement de biens immobiliers en nue-propiété.

En conséquence, le Comité émet l'avis que l'administration était, en l'espèce, 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 ayant été, avec son époux, la principale bénéficiaire de l'acte du 1^{er} mars 2011 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° 2015-22 concernant M. X**

Par acte du 1^{er} mars 2011, M. F a créé la société civile immobilière (SCI) J avec son cousin, M. X et l'épouse de celui-ci, Mme X.

M. F a apporté pour une valeur de 198 000 euros trois immeubles en nue-propriété, dont sa résidence principale dont il s'est réservé l'usufruit, ainsi que deux autres biens dont l'usufruit était détenu par un tiers. Il a reçu en contrepartie 1980 parts de la SCI. M. et Mme X ont apporté une somme en numéraire de 2 000 euros, recevant conjointement 20 parts.

Dans les statuts de la SCI J a été insérée une clause ainsi conçue : « à titre de clause aléatoire, en cas de décès de l'un d'eux, le ou les autres associés deviendront automatiquement propriétaires des parts sociales du prédécédé, le premier mourant sera considéré comme n'ayant eu aucun droit de propriété sur ses parts sociales, lesquelles appartiendront en pleine propriété et en totalité au dernier mourant lequel sera considéré ainsi comme étant le seul propriétaire desdites parts depuis ce jour. La présente clause confère ainsi à chaque associé la propriété de toutes les parts sous condition suspensive de sa survie et des parts à chacun présentement attribuées sous condition résolutoire de son prédécès ».

M. F est décédé le 5 novembre 2011 après avoir institué, le 11 octobre 2011, les époux X comme légataires universels.

Ceux-ci sont alors devenus, par l'effet de la clause d'accroissement, propriétaires de l'ensemble des parts de la SCI J. Le transfert de propriété a été ainsi soumis aux droits de mutation à titre onéreux prévu par l'article 726- I, 2° du CGI au taux de 5 %.

Considérant que la constitution de la SCI J et la mise en place d'une clause de tontine dans ses statuts constituaient des opérations artificielles élaborées dans un but exclusivement fiscal, l'administration a notifié le 22 janvier 2015 à M. X une proposition de rectification dans le cadre de la procédure de l'abus de droit fiscal afin de replacer le transfert de propriété des parts de la SCI J dans le champ d'application des droits de mutation à titre gratuit.

Le Comité a entendu ensemble le conseil de M. X et les représentants de l'administration.

Il constate tout d'abord que la clause d'accroissement insérée dans les statuts de la SCI J était dépourvue de tout aléa économique, M. F n'ayant en effet, et en tout état de cause, aucune espérance de gain en raison du déséquilibre manifeste des apports, les époux X s'étant bornés à apporter 1 % du capital sous forme de numéraire, au demeurant encaissé directement par M. F lors de la constitution de la société.

Il relève au surplus qu'il ressort des éléments du dossier que l'état de santé de M. F était notoirement dégradé au moment de la conclusion du contrat de société.

Il estime par ailleurs, au vu de ces éléments, que la gravité de cet état de santé était de nature à affecter l'aléa vital de la clause d'accroissement au point de rendre probable le prédécès de M. F.

Il note enfin que l'intention libérale de M. F à l'égard de M. X est établie par les dispositions testamentaires par lesquelles il a ultérieurement institué les époux X légataires universels de l'ensemble de ses biens.

Le Comité considère ainsi que la clause d'accroissement insérée dans les statuts de la SCI J est entachée de simulation et caractérise une donation déguisée.

Le Comité note par ailleurs que c'est à juste titre que l'administration invoque, dans les circonstances de l'espèce, le défaut de substance économique de la SCI J qui ne possédait aucun compte bancaire et dont l'actif était composé quasi-exclusivement de biens immobiliers en nue-propiété.

En conséquence, le Comité émet l'avis que l'administration était, en l'espèce, 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 ayant été, avec son épouse, le principal bénéficiaire de l'acte du 1^{er} mars 2011 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.

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° 2015-14 concernant M. et Mme X

M. X a créé le 27 octobre 2010 la société civile M. Cette société, qui a pour activité la prise de participation dans toutes sociétés civiles ou commerciales constituées ou à constituer, opte le même jour pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés.

Lors de la constitution de cette société, dont il détient 99,91 % des parts, il a fait apport de 269 actions de la société par actions simplifiée (SAS) I et a reçu en contrepartie de cet apport 87425 parts de la société civile M. La SAS I a pour activité principale la mise en œuvre de tous procédés d'isolation thermique par l'extérieur et d'étanchéité horizontale, le traitement technique des façades ainsi que de toutes surfaces murales intérieures.

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 CGI.

Le 17 novembre 2010, la société A a acquis la totalité des actions de la SAS I. Le prix de cession des actions correspond à la valeur des titres apportés par M. X.

Par une proposition de rectification en date du 16 décembre 2013, l'administration a considéré que l'opération d'apport de titres suivie de leur cession après un délai très bref n'avait pas eu d'autre motif que de permettre à M. et Mme X de placer abusivement la plus-value réalisée dans le champ d'application du sursis d'imposition. 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 le montant de la plus-value réalisée lors de l'apport.

Après avoir entendu ensemble le conseil du contribuable ainsi que les représentants de l'administration, le Comité observe qu'il n'entre pas dans ses attributions de se prononcer sur le moyen tiré de l'application des dispositions de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales.

Il relève que la société civile M était exposée au risque de mise en jeu de la clause de garantie de passif prévue dans la convention de cession des actions de la SAS I compte tenu d'un litige, encore en cours lors de cette cession, concernant un salarié de cette société, victime d'un accident du travail. Il note que la durée de cette garantie, dont le terme a été initialement fixée au 15 janvier 2014, a, compte tenu des procédures en cours, été prorogée une première fois jusqu'au 30 juin 2015 puis, selon les indications données au Comité lors de l'audition du conseil du contribuable, à nouveau jusqu'en juin 2016.

Par suite, le Comité estime que le montant disponible susceptible d'être réinvesti dans une activité économique doit être diminué d'une somme qui, eu égard au montant des indemnités demandées par ce salarié et au nombre d'actions détenues dans la SAS I, s'élève au maximum à 265 000 euros, à supposer d'ailleurs que la compagnie d'assurances de cette société ne prenne pas en charge en tout ou partie le montant de l'indemnité à verser à ce salarié. Ce montant disponible doit ainsi être arrêté à la somme de 609 250 euros.

Le Comité constate qu'un seul réinvestissement de 15 000 euros correspondant à la prise de participation dans la société B, société de prestations de services liées aux soins esthétiques et de négoce de produits de beauté, a été réalisé.

Il estime que l'investissement d'un montant de 350 000 euros dans une société holding en cours de constitution en vue de l'exploitation d'une brasserie artisanale adossée à un centre de loisirs, dont le conseil du contribuable s'est prévalu lors de l'audition, ne saurait être retenu dès lors qu'il ne s'agit que d'un projet non encore finalisé.

Le Comité en déduit que le montant du réinvestissement est loin d'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 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 des actions de la SAS I à la société civile M.

Enfin, le Comité estime que M. et Mme X doivent être regardés comme ayant eu l'initiative principale des actes constitutifs de l'abus de droit et, en outre, en ont été les principaux bénéficiaires 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° 2015-15 concernant M. T**

M. T a créé le 20 octobre 2010 la SARL F laquelle a pour activité la prise de participation dans toutes sociétés constituées ou à constituer, l'acquisition, la propriété et la gestion de tous biens et droits immobiliers ou encore toutes prestations de services.

Lors de la constitution de cette société, dont il détient la totalité des parts, il a fait apport de 308 actions de la société par actions simplifiée (SAS) I et a reçu en contrepartie de cet apport 91000 parts de la SARL F. La SAS I a pour activité principale la mise en œuvre de tous procédés d'isolation thermique par l'extérieur et d'étanchéité horizontale, le traitement technique des façades ainsi que de toutes surfaces murales intérieures.

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 17 novembre 2010, la société A a acquis la totalité des actions de la SAS I. Le prix de cession des actions correspond à la valeur des titres apportés par M. T.

Par une proposition de rectification en date du 16 décembre 2013, l'administration a considéré que l'opération d'apport de titres suivie de leur cession après un délai très bref n'avait pas eu d'autre motif que de permettre à M. T de placer abusivement la plus-value réalisée dans le champ d'application du sursis d'imposition. 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 le montant de la plus-value réalisée lors de l'apport.

Après avoir entendu ensemble le conseil du contribuable ainsi que les représentants de l'administration, le Comité observe qu'il ne lui appartient pas de se prononcer sur le moyen tiré de l'application des dispositions de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales.

Il relève que la société F était exposée au risque de mise en jeu de la clause de garantie de passif prévue dans la convention de cession des actions de la SAS I compte tenu d'un litige, encore en cours lors de cette cession, concernant un salarié de cette société, victime d'un accident du travail. Il note que la durée de cette garantie, dont le terme a été initialement fixée au 15 janvier 2014, a, compte tenu des procédures en cours, été prorogée une première fois jusqu'au 30 juin 2015 puis, selon les indications données au Comité lors de l'audition du conseil du contribuable, à nouveau jusqu'en juin 2016.

Par suite, le Comité estime que le montant disponible susceptible d'être réinvesti dans une activité économique doit être diminué d'une somme qui, eu égard au montant des indemnités demandées par ce salarié et au nombre d'actions détenues dans la SAS I, s'élève au maximum à 300 000 euros, à supposer d'ailleurs que la compagnie d'assurances de cette société ne prenne pas en charge en tout ou partie le montant de l'indemnité à verser à ce salarié. Ce montant disponible doit ainsi être arrêté à la somme de 610 000 euros.

Le Comité constate qu'un seul réinvestissement de 15 000 euros correspondant à la prise de participation dans la société B, société de prestations de services liées aux soins esthétiques et de négoce de produits de beauté, a été réalisé.

Il estime que l'investissement d'un montant de 350 000 euros dans une société holding en cours de constitution en vue de l'exploitation d'une brasserie artisanale adossée à un centre de loisirs, dont le conseil du contribuable s'est prévalu lors de l'audition, ne saurait être retenu dès lors qu'il ne s'agit que d'un projet non encore finalisé.

Le Comité en déduit que le montant du réinvestissement est loin d'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 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 des actions de la SAS I à la société F.

Enfin, le Comité estime que M. T 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° 2015-16 concernant M. et Mme M**

M. M a créé le 18 décembre 2006, avec un autre associé, la société par actions simplifiée (SAS) I. Il détient 350 actions, soit 35 % du capital. Cette société a pour objet social la réalisation de prestations de services à l'industrie et notamment dans les domaines de l'ingénierie, de l'étude technique spécialisée, de l'audit, de la maintenance, du contrôle et de l'expertise techniques.

Le 4 février 2010, M. et Mme M ont créé la société civile S au capital social de 81 010 euros divisé en 8 101 parts d'une valeur unitaire de 10 euros. M. M a fait apport à la société civile de 189 actions de la SAS I valorisées à 81 000 euros et a reçu en contrepartie 8 100 parts. Mme M a apporté 10 euros en numéraire et a été attributaire d'une part.

La société civile S, qui a opté dès sa création pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, a pour objet social la prise de participations dans toutes entreprises ou sociétés créées ou à créer et la gestion de ces participations.

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 2 mars 2010, un protocole est conclu entre les actionnaires de la SAS I et la SAS R. Ce protocole prévoit la cession totale des actions de la SAS I en deux phases : 70% le 2 mars 2010 et 30% au plus tard le 1^{er} janvier 2012.

En application de ce protocole, la société civile S cède en 2010 les 189 actions de la SAS I pour le même montant de 81 000 euros, M. M cédant pour sa part 56 actions pour un prix de 24 000 euros.

Le 15 avril 2011, M. M apporte à la société civile S les 105 actions de la SAS I lui restant. Ces actions sont valorisées à 126 000 euros et il reçoit en contrepartie 12 600 parts nouvelles de 10 euros chacune.

Cette nouvelle plus-value d'échange de titres a également bénéficié du sursis d'imposition prévu par l'article 150-0 B du code général des impôts.

Le 27 mai 2011, la société civile S cède ces 105 actions de la SAS I à la SAS T, filiale de la SAS R, pour le même montant de 126 000 euros.

Par une proposition de rectification en date du 30 septembre 2013, l'administration a considéré que les deux opérations d'apport de titres suivies de leur cession après un délai très bref n'avait pas eu d'autre motif que de permettre à M. M de placer abusivement les plus-values réalisées dans le champ d'application du sursis d'imposition. 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 au titre des années 2010 et 2011 le montant des plus-values réalisées lors de ces deux apports.

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

Il constate que le produit de la cession des 294 actions de la SAS I est demeuré placé sur des comptes à terme dont Monsieur M avait la libre disposition, hormis la somme de 7 000 euros bloquée sur un compte bancaire à titre de garantie.

Le Comité relève par ailleurs que la société civile S a pour seule activité effective la gestion de ces placements alors que son objet social est la prise de participations dans toutes entreprises ou sociétés et la gestion de ces participations.

Le Comité constate aussi qu'il n'a été justifié d'aucune démarche caractérisant une volonté de réinvestissement dans une activité économique. Il estime que les circonstances familiales invoquées par le contribuable lors de l'audition n'ont pas été suffisamment étayées pour qu'elles puissent être regardées comme justifiant l'absence de toute démarche.

Le Comité considère donc qu'en l'absence de tout réinvestissement de nature économique, l'interposition de la société civile S avait exclusivement pour but de permettre à M. M de bénéficier du sursis d'imposition sur les plus-values d'apport réalisées.

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 l'application du régime du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts à l'égard des plus-values réalisées lors de l'apport des titres de la SAS I à la société S.

Enfin, le Comité estime que M. et Mme M doivent être regardés comme ayant eu l'initiative principale des actes constitutifs de l'abus de droit et, en outre, en ont été les principaux bénéficiaires 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° 2015-18 concernant Mme X**

Le 10 décembre 2009 Mme X a créé avec sa fille, une société civile dénommée A, dont le capital de 1 000 euros, constitué de 100 parts, était réparti entre elles à hauteur respectivement de 95% et 5%.

Le 15 décembre 2009 Mme X a apporté à la société A les parts sociales qu'elle détenait dans les sociétés B et C, apport qui s'est traduit par une augmentation de capital de 2 600 000 euros et en contrepartie duquel Mme X a reçu 260 000 actions de la société A. L'augmentation de capital correspond à la valeur des titres apportés, soit 2 500 000 euros pour les titres de la société B et 100 000 euros pour les titres de la société C. Cette augmentation de capital a été comptabilisée le 21 janvier 2010.

Le 20 janvier 2010 la société A a cédé à une société tierce, la société D, la totalité des parts qu'elle détenait dans les sociétés B et C pour un prix égal au prix d'apport soit 2,6 millions d'euros. Cette cession a été enregistrée le 25 janvier 2010.

La société A ayant opté pour l'impôt sur les sociétés, les plus-values d'apport ont été placées sous le régime du sursis d'imposition prévu par l'article 150-0 B du code général des impôts.

L'administration a procédé à l'imposition de la plus-value d'apport sur le fondement de l'article L 64 du livre des procédures fiscales. Elle a estimé que l'opération d'apport des parts à la société A, préalablement à leur cession, avait pour but exclusif de permettre à Mme X de ne pas être imposée sur la plus-value de cession. L'administration a assorti ces rappels d'impôts de la pénalité de 80 % prévue en cas d'abus de droit par l'article 1729 du code général des impôts.

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

Le Comité relève, que la société A a, en l'espèce, procédé à un investissement dans une activité économique sous la forme de la souscription de parts sociales de la société E pour un montant de 25 000 euros.

Le Comité constate également que des avances en compte courant ont été accordées à la société E mais que ces avances ont été partiellement remboursées.

Le Comité note par ailleurs que la société A a souscrit des parts dans les sociétés civiles immobilières F et G et que les investissements immobiliers réalisés par ces dernières revêtent un caractère essentiellement patrimonial.

Le Comité constate enfin que des projets d'investissement ont été envisagés par la contribuable sans toutefois qu'il soit possible pour le Comité de déterminer la part d'investissement qui aurait pu être imputée à la société A si les projets en question avaient abouti.

Le Comité estime, au vu de l'ensemble de ces éléments, que, sur la fraction disponible du prix de cession égale à 2 600 000 euros, la société A a réalisé des investissements dans des activités économiques qui sont de l'ordre de 17 %.

Par ailleurs le Comité relève qu'il n'est pas justifié de circonstances particulières tenant à l'état de santé de Mme X révélant l'impossibilité de réaliser un pourcentage supérieur d'investissements dans des activités économiques.

Le Comité considère que ce ratio de 17% 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 donc 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 fixé par l'article 150-0 B du code général des impôts à l'égard de la plus-value réalisée lors de l'apport par Mme X des parts des sociétés B et C à la société A.

Enfin le Comité estime que Mme X doit être regardée comme ayant 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.

➤ **Affaire n° 2015-23 concernant M. ou Mme G**

M. X possédait 50 % du capital de la société par actions simplifiée G, société holding, créée en 2005 et qui détenait 100% des titres de la société P. Cette société, créée en 1991, est spécialisée dans les travaux d'installation électrique dans tous locaux.

Le 18 février 2011, il a créé, avec son coassocié, la société A. Cette société a principalement pour activité tous travaux d'équipement électromécaniques, de stations de pompage et de relèvement d'eau. Le capital social de cette société était alors détenu à 80% par M. X (800 parts d'une valeur unitaire de 10 euros) et à 20 % par son coassocié (200 parts d'une valeur unitaire de 10 euros). M. X a pris la direction de cette société tandis que son coassocié a conservé celle de la société P.

Le 18 août 2011, la société P a absorbé la société G. Il a été attribué aux associés de la société G 200 actions (100 actions chacun) de la société P, d'une valeur unitaire de 1 950 euros.

Le 13 septembre 2011, M. X a créé la société par actions simplifiée M par apport de 100 actions de la société P évaluées à 310 000 euros (valeur unitaire de 3 100 euros) et 800 parts de la société A, évaluées à 8 000 euros.

La plus-value d'échange consécutive à l'apport des actions de la société P a été placée de plein droit sous le régime du sursis d'imposition prévu par les dispositions de l'article 150-0 B du code général des impôts.

Le 13 septembre 2011, son coassocié crée la société J à laquelle il apporte également 100 actions de la société P.

Le 16 novembre 2011, la société M a cédé à la société J, pour un prix de 297 600 euros (valeur unitaire de 3 100 euros), 96 des 100 actions de la société P. Au même moment, la société M a acquis, auprès de ce coassocié, 180 actions de la société A pour un prix de 1 800 euros.

Par une proposition de rectification du 8 décembre 2014, l'administration a considéré que l'opération d'apport des titres de la société P suivie de leur cession n'avait pas eu d'autre motif que de permettre à M. X de placer abusivement la plus-value réalisée dans le champ du sursis d'imposition et elle a mis en œuvre la procédure d'abus de droit sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

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

Le Comité constate que le produit de la cession des titres de la société P a été essentiellement réinvesti, via une société civile immobilière dont la société M détient 90 % des parts, dans l'acquisition d'un bien immobilier. Ce bien est destiné à être loué, en vertu d'un contrat de bail commercial d'une durée de neuf années, à la société A, pour qu'elle y poursuive son activité professionnelle, jusqu'alors exercée dans d'autres locaux loués auprès d'un tiers.

Dans les circonstances de l'espèce, il estime que cet investissement immobilier, dans la mesure où il est affecté durablement à l'exploitation de la société A, filiale de la société M, doit être regardé comme ayant la nature d'un investissement dans une activité économique.

Il constate toutefois que l'acquisition du bien immobilier est intervenu plus de 4 ans après la cession des titres de la société P sans que ce délai tardif ne soit justifié par des contraintes ou des circonstances particulières.

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

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° 2015-24 concernant M. et Mme Y**

M. Y détient 466 parts, plus le tiers indivis de 2 parts, de la société par actions simplifiées (SAS) P, qui représentent plus de 93% du capital de cette société, constitué de 500 parts. L'objet de cette société est la réalisation de toute opération industrielle et commerciale se rapportant aux travaux publics, à la maçonnerie et à la construction, à l'entretien et au ravalement de bâtiments.

Le 18 novembre 2010, M. Y crée l'entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL) I, qui a pour objet social principal l'exploitation de domaines de chasse. Le même jour, M. Y, gérant de la société nouvellement créée, lui fait apport de 450 parts de la SAS P. En échange, il reçoit les 1000 parts de l'EURL I, qui représentent l'intégralité de son capital social, ainsi qu'une soulte de 230 000 euros inscrite à son compte courant d'associé.

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

Le 10 décembre 2010, l'EURL I a revendu les 450 parts de la SAS P reçues en apport à la SAS V pour un prix de 2 878 507 euros.

Par une proposition de rectification du 13 décembre 2013, l'administration a considéré que l'opération d'apport des titres suivie de leur cession après un délai très bref de 22 jours n'avait pas eu d'autre motif que de permettre à M. Y de placer abusivement la plus-value réalisée dans le champ d'application du sursis d'imposition. Elle a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit sur le fondement de l'article L.64 du Livre des Procédures fiscales.

Après avoir entendu ensemble le conseil de M. Y ainsi que le représentant de l'administration, le Comité constate que l'essentiel du prix de vente de la SAS P a été placé, en 2010, dès son encaissement, sur des comptes à terme et qu'aux 31 décembre des années 2011, 2012 et 2013, ces comptes à terme et les disponibilités financières, qui ne sauraient être regardées comme des investissements dans une activité économique mais ont le caractère de placements à caractère patrimonial, représentaient encore respectivement 91%, 82% et 71% du prix de cession.

Le Comité relève que les investissements réalisés par l'EURL I au titre de l'exploitation d'un domaine de chasse situé en Sologne, qui s'élèvent au 31 décembre 2013 à un montant cumulé de 175 064 euros, caractérisent l'exercice d'une activité économique.

Le Comité estime qu'il y a également lieu de tenir compte de la souscription au capital de la société T, réalisée au cours de l'année 2013 pour un montant de 300 000 euros, dans la mesure où le principal actif de cette société est une participation dans une société exerçant une activité de promotion immobilière.

Le Comité considère en revanche que, s'agissant du projet d'acquisition en 2011 d'un domaine de chasse pour un prix de 2 200 000 euros, les documents soumis à son appréciation ne caractérisent pas l'existence de démarches significatives ni l'engagement de frais et qu'il n'est pas justifié par les pièces versées au dossier que ce projet n'aurait pas abouti pour des motifs indépendants du fait du contribuable.

Le Comité relève par ailleurs que les contraintes tenant à l'existence d'une clause de non-concurrence ne sont pas, dans les circonstances de l'espèce, de nature à justifier l'insuffisance de réinvestissement ainsi constatée.

Le Comité en déduit que sur la fraction disponible du prix de cession, égale à 2 878 507 euros, l'EURL I n'avait procédé, à la fin de l'exercice 2013, à des investissements dans une activité économique qu'à hauteur de 475 064 euros, soit 16,5%. 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 SAS P à l'EURL I.

Enfin, le Comité estime que M. Y doit être regardé comme ayant eu l'initiative principale des actes constitutifs 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° 2016-06 concernant M. et Mme X**

M. X détenait, antérieurement au 29 juillet 2010, des parts sociales de huit sociétés spécialisées dans le commerce du textile.

Le 9 juillet 2010, un protocole d'achat d'actions est signé entre les associés de ces sociétés et le groupe A, fonds d'investissement américain, en vue de financer leur développement.

Afin de faciliter l'entrée au capital de ce fonds, la société anonyme (SA) S est créée le 29 juillet 2010 par l'apport de l'ensemble des titres des huit sociétés d'une valeur totale de 120 960 000 euros, les associés recevant en contrepartie 120 960 000 actions.

M. X apporte à cette occasion les titres qu'il détient pour une valeur totale de 43 054 178 euros et reçoit en contrepartie 43 054 178 actions de la SA S, soit 35,59 % du capital. Il occupe dans cette société les fonctions de président du conseil d'administration, de directeur général et d'administrateur.

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, M. X crée la société par actions simplifiée unipersonnelle (SASU) N, société holding assujettie à l'impôt sur les sociétés et dont il est le président et l'unique associé. Il lui apporte 4 400 000 actions de la société S, chaque action étant valorisée pour 1 euro. La plus-value d'échange réalisée à cette occasion a également été placée sous le régime du sursis d'imposition prévu par l'article 150-0 B du code général des impôts.

Le 5 août 2010, M. X cède 5 877 176 actions de la société S à la société L pour le prix de 5 877 176 euros, ce qui met fin au sursis d'imposition de la plus-value de cession réalisée qui est alors régulièrement imposée à l'impôt sur le revenu et aux prélèvements sociaux.

Le même jour, la SASU N cède les 4 400 000 actions de la société S, précédemment reçues en apport, à la société G pour le prix de 4 400 000 euros.

L'administration a constaté que le produit de cette dernière cession avait été placé pour partie en valeurs mobilières de placement et que l'essentiel du solde avait été investi dans diverses sociétés à hauteur de 4,15 % de ce produit ainsi que dans le capital de la SARL E, laquelle exerce une activité de location saisonnière.

Par une proposition de rectification en date du 11 décembre 2013, 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 remis en cause le sursis d'imposition dont M. X a bénéficié à l'occasion de l'apport des titres de la société S à la SASU N au motif que le produit tiré de la cession par cette société des titres reçus en apport avait été majoritairement investi dans des placements patrimoniaux et non dans une activité de nature économique. L'administration a en conséquence imposé la plus-value réalisée lors de cet apport.

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

Il constate que l'administration a admis de regarder comme des investissements dans une activité économique la souscription au capital de diverses sociétés pour un montant total de 182 475 euros.

Le Comité considère qu'il convient également d'admettre la participation de 10 000 euros dans le capital de la SARL C, ainsi que la participation de 1 040 000 euros dans le capital de la SARL E dès lors que cette société a pour activité la location saisonnière d'une villa meublée avec prestations para-hôtelières.

Il estime par ailleurs que le montant disponible susceptible d'être réinvesti dans une activité économique doit être diminué du montant de la caution personnelle et solidaire de M. X en garantie d'un prêt consenti à la SARL V, dont la SASU N est actionnaire, ainsi que des frais de cession des actions de la société S.

Le Comité estime ainsi que, compte tenu de l'ensemble des éléments soumis à son appréciation et de la nature des investissements réalisés, M. X était bien animé de la volonté de développer au sein de la société N une activité économique.

Le Comité émet en conséquence l'avis que l'administration n'était pas fondée, dans les circonstances de l'espèce, 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 des titres de la SA S à la société N.

➤ **Affaire n° 2016-07 concernant M. et Mme X**

M. Y détenait, antérieurement au 29 juillet 2010, des parts sociales de huit sociétés spécialisées dans le commerce du textile.

Le 9 juillet 2010, un protocole d'achat d'actions est signé entre les associés de ces sociétés et le groupe A, fonds d'investissement américain, en vue de financer leur développement.

Afin de faciliter l'entrée au capital de ce fonds, la société anonyme (SA) S est créée le 29 juillet 2010 par l'apport de l'ensemble des titres des huit sociétés d'une valeur totale de 120 960 000 euros, les associés recevant en contrepartie 120 960 000 actions.

M. Y apporte à cette occasion les titres qu'il détient pour une valeur totale de 30 126 042 euros et reçoit en contrepartie 30 126 042 actions de la SA S, soit 24,88 % du capital. Il occupe dans cette société les fonctions de directeur général et d'administrateur.

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, M. Y crée la société par actions simplifiée unipersonnelle (SASU) I, société holding assujettie à l'impôt sur les sociétés et dont il est le président et l'unique associé. Il lui apporte 2 700 000 actions de la société S, chaque action étant valorisée pour 1 euro. La plus-value d'échange réalisée à cette occasion a également été placée sous le régime du sursis d'imposition prévu par l'article 150-0 B du code général des impôts.

Le 5 août 2010, M. Y cède 5 261 962 actions de la société S à la société L pour le prix de 5 261 962 euros, ce qui met fin au sursis d'imposition de la plus-value de cession réalisée qui est alors régulièrement imposée à l'impôt sur le revenu et aux prélèvements sociaux.

Le même jour, la SASU I cède ses 2 700 000 actions de la société S à la société G pour le prix de 2 700 000 euros.

L'administration a constaté que le produit de cette dernière cession avait été placé pour partie en valeurs mobilières de placement et que l'essentiel du solde avait été investi dans diverses sociétés à hauteur de 4,26 % de ce produit ainsi que dans le capital de la SARL E, laquelle exerce une activité de location saisonnière.

Par une proposition de rectification en date du 11 décembre 2013, 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 remis en cause le sursis d'imposition dont M. Y a bénéficié à l'occasion de l'apport des titres de la société S à la SASU I au motif que le produit tiré de la cession par cette société des titres reçus en apport avait été majoritairement investi dans des placements patrimoniaux et non dans une activité de nature économique. L'administration a en conséquence imposé la plus-value réalisée lors de cet apport.

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

Il constate que l'administration a admis de regarder comme des investissements dans une activité économique la souscription au capital de diverses sociétés pour un montant total de 114 996 euros.

Le Comité considère qu'il convient également d'admettre la participation de 780 000 euros dans le capital de la SARL E dès lors que cette société a pour activité la location saisonnière d'une villa meublée avec prestations para-hôtelières.

Il estime par ailleurs que le montant disponible susceptible d'être réinvesti dans une activité économique doit être diminué du montant de la caution personnelle et solidaire de M. Y en garantie d'un prêt consenti à la SARL V, dont la SASU I est actionnaire, ainsi que des frais de cession des actions de la société S.

Le Comité déduit de l'ensemble de ces éléments que la part de réinvestissement dans une activité économique doit être regardée comme significative.

Le Comité émet en conséquence l'avis que l'administration n'était pas fondée, en l'espèce, 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 des titres de la SA S à la société I.

➤ **Affaire n° 2016-08 concernant M. et Mme Z**

M. Z détenait, antérieurement au 29 juillet 2010, des parts sociales de huit sociétés spécialisées dans le commerce du textile.

Le 9 juillet 2010, un protocole d'achat d'actions est signé entre les associés de ces sociétés et le groupe A, fonds d'investissement américain, en vue de financer leur développement.

Afin de faciliter l'entrée au capital de ce fonds, la société anonyme (SA) S est créée le 29 juillet 2010 par l'apport de l'ensemble des titres des huit sociétés d'une valeur totale de 120 960 000 euros, les associés recevant en contrepartie 120 960 000 actions.

M. Z apporte à cette occasion les titres qu'il détient pour une valeur totale de 27 326 225 euros et reçoit en contrepartie 27 326 225 actions de la SA S, soit 22,57 % du capital. Il occupe dans cette société les fonctions de directeur général et d'administrateur.

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, M. Z crée la société par actions simplifiée unipersonnelle (SASU) M, société holding assujettie à l'impôt sur les sociétés et dont il est le président et l'unique associé. Il lui apporte 2 400 000 actions de la société S, chaque action étant valorisée pour 1 euro. La plus-value d'échange réalisée à cette occasion a également été placée sous le régime du sursis d'imposition prévu par l'article 150-0 B du code général des impôts.

Le 5 août 2010, M. Z cède 5 238 851 actions de la société S à la société L pour le prix de 5 238 851 euros, ce qui met fin au sursis d'imposition de la plus-value de cession réalisée qui est alors régulièrement imposée à l'impôt sur le revenu et aux prélèvements sociaux.

Le même jour, la SASU M cède ses 2 400 000 actions de la société S à la société G pour le prix de 2 400 000 euros.

L'administration a constaté que le produit de cette dernière cession avait été placé pour partie en valeurs mobilières de placement et que l'essentiel du solde avait été investi dans diverses sociétés à hauteur de 4,79 % de ce produit ainsi que dans le capital de la SARL E, laquelle exerce une activité de location saisonnière.

Par une proposition de rectification en date du 11 décembre 2013, 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 remis en cause le sursis d'imposition dont M. Z a bénéficié à l'occasion de l'apport des titres de la société S à la SASU M au motif que le produit tiré de la cession par cette société des titres reçus en apport avait été majoritairement investi dans des placements patrimoniaux et non dans une activité de nature économique. L'administration a en conséquence imposé la plus-value réalisée lors de cet apport.

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

Il constate que l'administration a admis de regarder comme des investissements dans une activité économique la souscription au capital de diverses sociétés pour un montant total de 114 996 euros.

Le Comité considère qu'il convient également d'admettre la participation de 780 000 euros dans le capital de la SARL E dès lors que cette société a pour activité la location saisonnière d'une villa meublée avec prestations para-hôtelières.

Il estime par ailleurs que le montant disponible susceptible d'être réinvesti dans une activité économique doit être diminué du montant de la caution personnelle et solidaire de M. Z en garantie d'un prêt consenti à la SARL V, dont la SASU M est actionnaire, ainsi que des frais de cession des actions de la société S.

Le Comité déduit de l'ensemble de ces éléments que la part de réinvestissement dans une activité économique doit être regardée comme significative.

Le Comité émet en conséquence l'avis que l'administration n'était pas fondée, en l'espèce, 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 des titres de la SA S à la société M.

➤ **Affaire n° 2016-09 concernant M. et Mme X**

Le 31 mars 2009, M. X devient associé de la société C, dans le cadre d'une augmentation du capital de cette société par création de 3079 parts nouvelles d'une valeur unitaire de 10 euros, attribuées en contrepartie de son apport en numéraire de 30 790 euros. Le même jour, il cède à la société C 92 parts sociales, sur 800, de la société L pour un prix global de 150 000 euros. Le 3 avril 2009, la société L est dissoute par transmission de son patrimoine à la société C, devenue alors son unique associé.

Par contrat du 20 juillet 2011, M. X apporte pour une valeur de 1 150 000 euros à la société E, alors en cours de constitution par ce dernier, les 3079 parts de la société C et reçoit en contrepartie de cet apport des titres de la société E.

La plus-value d'échange dégagée lors de cette opération (1 119 210 euros) a été placée en sursis d'imposition en application de l'article 150-0 B du code général des impôts.

Lors de l'assemblée générale extraordinaire du 15 novembre 2011, la société C autorise le retrait de la société E de son capital par voie d'annulation des 3 079 parts sociales que cette dernière détenait.

Le 7 décembre 2011, la société E investit la somme qui lui a ainsi été remboursée en produits financiers.

Le 31 décembre 2011, la société E acquiert pour 1 euro symbolique 99 % des parts de deux SARL créées par M. X, ayant pour objet la location de biens immobiliers, chacune étant propriétaire d'une maison d'habitation, acquises respectivement le 28 juin 2007 et le 5 juillet 2008.

En 2012, la société E effectue des avances en compte courant à ces deux SARL pour respectivement 465 896 euros et 258 168 euros. La société E procède également le 24 août 2012 à l'acquisition d'un bâtiment comprenant 4 chambres d'hôtes, pour un prix total de 311 000 euros, qui a été considéré par l'administration fiscale constitutif d'un investissement de nature économique. Enfin, la société E a procédé en décembre 2014 à l'acquisition auprès de M. X du bien immobilier, appartenant à ces chambres d'hôtes, qui constituait antérieurement la résidence principale des époux X, pour un montant de 302 000 euros.

Par une proposition de rectification en date du 22 juillet 2014, l'administration a considéré que l'opération d'apport des titres à la société E, suivie de leur cession par celle-ci après un délai très bref de détention, n'avait pas eu, en l'absence d'un réinvestissement économique significatif, d'autre motif que celui de permettre à M. X de bénéficier abusivement du régime du sursis d'imposition. En conséquence, 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.

Après avoir entendu ensemble M. X et son conseil ainsi que le représentant de l'administration, le Comité constate que l'acquisition de 4 chambres d'hôtes par la société E, pour un prix total de 311 000 euros, et son exploitation effective caractérisent un investissement de nature économique ainsi que l'administration fiscale l'a admis.

Par ailleurs, il ressort des débats ainsi que des nouvelles pièces fournies au Comité en séance, que non seulement l'acquisition de l'ancienne habitation principale des époux X a été faite en vue d'augmenter la capacité d'accueil de ces chambres d'hôtes, leur attractivité et le potentiel commercial du site, mais également que cette acquisition a été actée par un compromis de vente signé dès le mois de janvier 2014. Cette acquisition, qui est intervenue dans un délai inférieur à trois ans après l'opération d'apport-cession et a été décidée antérieurement aux opérations de contrôle, représente un réinvestissement supplémentaire de nature économique représentant 26 % du produit de la cession des titres de la société C.

Dès lors, le Comité en déduit que la société E a procédé à des investissements dans une activité économique représentant globalement une somme de 613 000 euros, soit 53 % du produit de la cession des titres de la société C, et caractérisant ainsi un réinvestissement significatif dans une activité économique.

Le Comité émet en conséquence l'avis que l'administration n'était pas 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 C à la société E.

➤ **Affaire n° 2016-12 concernant M. et Mme X**

M. et Mme X sont détenteurs de 800 parts de la SARL M, exploitant une agence immobilière.

Le 20 décembre 2010, ils conviennent de céder ces titres à la société SAS V à la date du 31 mars 2011, cette échéance étant reportée au 15 avril 2011 par avenant des 28 et 31 mars 2011.

Avant la réalisation de cette cession, ils créent, le 7 avril 2011, la SARL N ayant notamment pour objet social l'achat et la vente de biens d'occasion et dont Mme X devient gérante. Ils lui font apport le même jour de 616 parts de la SARL M pour une valeur de 300 000 euros et ils reçoivent en échange 30 000 parts de la SARL N. La plus-value constatée lors de cette opération est placée sous le régime du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du CGI.

Le 14 avril 2011, la cession des titres de la société SARL M au profit de la société SAS V est finalisée : 616 parts sont cédées par la SARL N au prix de 300 115 euros et 184 titres le sont directement par les époux X au prix de 89 644 euros.

Considérant que l'opération d'apport des titres de la SARL M suivi de leur cession avait eu pour but exclusif de permettre aux époux X de bénéficier du mécanisme du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du CGI, l'administration a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal par une proposition de rectification en date du 19 décembre 2014 et a, en l'absence de réinvestissement par la société SARL N d'une partie significative du produit de la cession des titres apportés, réintégré la plus-value réalisée lors de l'apport des titres, s'élevant à 229 930 euros, dans la base imposable à l'impôt sur le revenu et aux prélèvements sociaux des époux X.

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

Il note en premier lieu que les achats de biens d'occasion effectués en 2011 et 2012 par la société auprès des époux X n'ont pu être justifiés, faute de tenue régulière du registre spécial des biens mobiliers d'occasion et d'inventaire détaillé des stocks, et qu'ils ont été regardés à juste titre par l'administration comme la régularisation a posteriori de prélèvements opérés par les associés dans la trésorerie de la société.

Il constate encore que la société a pris à bail un bien immobilier appartenant aux époux X, y a financé des travaux de construction d'une véranda et a fait l'acquisition d'un tracteur pour l'entretien du bien.

Il relève enfin que les prélèvements effectués par Mme X par l'intermédiaire de son compte courant d'associé dans la société ont systématiquement excédé la valeur de ses apports à la clôture de chacun des exercices 2011 à 2013.

Le Comité estime que l'administration établit ainsi que le produit de cession des titres de la société SARL M par la société SARL N a été utilisé par les époux X pour divers usages à caractère personnel ou patrimonial représentant, au 31 décembre 2013, 58 % de son montant et qu'il n'a corrélativement donné lieu à aucun investissement dans une activité économique.

Il considère que les problèmes de santé de M. X, aussi avérés et sérieux soient-ils, ne peuvent justifier, dans les circonstances de l'espèce, l'absence totale de réinvestissement dans une activité économique et l'appréhension par les associés de la majeure partie du produit de cession, dès lors, d'une part, que c'est Mme X qui dirigeait la société depuis sa création, et, d'autre part, que les usages à caractère personnel avaient débuté dès avant la survenue du problème de santé évoqué par les contribuables.

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 l'application du régime du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts à l'égard des plus-values réalisées lors de l'apport des titres de la SARL M à la société SARL N.

Le Comité considère toutefois que les circonstances très particulières de l'espèce, tenant à la situation personnelle des contribuables et aux conséquences qui ont pu en résulter quant aux décisions qui auraient dû être prises en matière de réinvestissement de nature économique, sont de nature à justifier qu'il ne soit pas fait application de la pénalité prévue par le b) de l'article 1729 du code général des impôts.

➤ **Affaire n° 2016-14 concernant M. et Mme X**

M. X détenait un portefeuille de valeurs mobilières composé notamment de 1875 titres de la société M.

En vertu d'un contrat de cession et d'apport du 16 septembre 2010 conclu sous diverses conditions suspensives, les associés de la société M ont convenu d'apporter ou de céder l'intégralité de leurs titres à la société SAS S. M. X s'est ainsi engagé à vendre 1365 titres et à apporter 510 titres de la société M.

Le 14 octobre 2010, M. X et son épouse, ont créé la société civile I, au capital social de 2 euros.

Par un acte sous seing privé du 15 octobre 2010, M. X a fait donation, ainsi que le contrat du 16 septembre 2010 l'y autorisait, à ses quatre enfants mineurs, nés en 1998, 1999, 2004 et 2010, et à son épouse de 260 titres de la société M évalués à un montant global de 3 291 022,80 euros. Chacun des donataires a ainsi été attributaire de 52 titres pour une valeur de 658 204,56 euros.

Le 26 octobre 2010, des comptes bancaires ont été ouverts au nom de Mme X et de chacun des enfants du couple auprès d'un établissement bancaire. M. et Mme X ont été désignés administrateurs légaux des comptes de leurs enfants mineurs.

Par ailleurs, par un acte sous seing privé du 25 octobre 2010, M. X a apporté à la société civile I 240 titres de la société SAS M, évalués à 3 037 866,67 euros, montant auquel s'est ajouté un complément de prix de 379 733,33 euros à percevoir le 11 avril 2011. Le capital de la société I a ainsi été porté à 3 417 602 parts d'un euro, dont 3 417 601 attribuées à M. X.

La plus-value d'échange, d'un montant de 3 034 142 euros, réalisée par M. X à cette occasion, a bénéficié du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts.

Le 4 novembre 2010, par un acte réitératif de cession et d'apport, le transfert au profit de la SAS S des titres de la société M prévu dans l'acte du 16 septembre 2010 a été réalisé.

Selon cet acte, Mme X et chacun des 4 enfants du couple ont cédé les 52 titres de la société M reçus en donation, et encaissé sur leur compte bancaire respectif la somme de 641 637,92 euros, à laquelle s'est ajouté, au mois d'avril 2011, un complément de prix de 80 981,58 euros.

Enfin la société I a elle-même cédé ses 240 titres de la société M pour un prix de 2 979 482,71 euros, complété de 373 761,11 euros le 13 avril 2011.

Par une proposition de rectification en date du 13 décembre 2013 notifiée sur le fondement de l'abus de droit fiscal, l'administration a considéré, d'une part que la donation du 15 octobre 2010 était fictive, et, d'autre part, que l'apport du même jour des titres de la société M à la société civile I suivi de leur cession le 4 novembre 2010 n'avait d'autre but que de bénéficier abusivement du sursis d'imposition de la plus-value d'échange prévu par l'article 150-0 B du code général des impôts.

Elle a en conséquence imposé la plus-value de cession à la société SAS S des titres de la société M contenues dans la donation du 15 octobre 2010 en faisant abstraction de ladite donation, et remis en cause le sursis d'imposition de la plus-value d'apport des titres de la société M à la société civile I.

En premier lieu, le Comité constate que, s'agissant de la donation du 15 octobre 2010, l'administration a établi qu'entre mars et juin 2012, M. X avait bénéficié de la part de ses enfants de virements et remises d'espèces pour un montant d'environ 2 600 000 euros tandis que son épouse lui avait remis la somme de 580 000 euros.

Il note que n'est pas contesté le fait que ces sommes provenaient du produit de cession des titres de la société M donnés le 15 octobre 2010 dont elles représentent au demeurant la majeure partie. Si le contribuable soutient que cette remise de somme a été effectuée dans le cadre d'un prêt à caractère familial afin de réaliser des investissements, le Comité constate cependant que le prêt allégué n'a été déclaré auprès de l'administration que deux mois après la notification de la proposition de rectification et qu'aucun élément ne permet par ailleurs d'en établir la réalité.

Le Comité déduit de l'ensemble des éléments ainsi portés à sa connaissance que M. X s'est réapproprié l'essentiel des fonds issus de la cession par son épouse et ses enfants des titres de la société M figurant dans l'acte du 15 octobre 2010. Il en déduit que M. X ne s'est ainsi pas dépouillé de manière immédiate et irrévocable des biens prétendument donnés et qu'il n'était en l'espèce animé d'aucune intention libérale, de sorte que la donation en cause doit être regardée comme fictive.

En second lieu, le Comité observe que, s'agissant de l'opération d'apport et de cession des titres de la société M, le sursis d'imposition de la plus-value réalisée par M. X lors de l'apport des titres à la société civile I qu'il contrôle et qui a été suivi de leur cession par cette société est constitutif en l'espèce d'un montage ayant pour seule finalité de lui permettre, en interposant une société, de disposer effectivement des liquidités obtenues lors de la cession de ces titres tout en restant détenteur des titres de la société I reçus en échange lors de l'apport.

Le Comité constate à cet égard que n'a été soumis à son appréciation aucun élément lui permettant d'apprécier l'existence et le montant d'éventuels réinvestissements dans une activité économique des fonds ainsi reçus.

Le Comité est ainsi d'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévu par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, tant pour écarter comme fictive la donation du 15 octobre 2010 que pour regarder l'apport du 25 octobre 2010 comme ayant été réalisé dans la seul but de bénéficier du régime du sursis d'imposition prévue à l'article 150-0B du code général des impôts dans sa rédaction applicable en l'espèce et selon une application littérale de ce texte à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur.

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 prévue par ce texte au taux de 80 %.

➤ **Affaire n° 2016-24 concernant M. X**

M. X détenait la totalité du capital de la SARL A, divisé en 830 parts de 10 euros chacune, et ayant pour activité l'exploitation d'un hôtel-restaurant. Le 15 février 2010, M. X et son frère ont créé la société B, au capital social de 1 019 300 euros, divisé en 101 930 parts de 10 euros chacune. Dès sa création, la société a opté pour l'impôt sur les sociétés.

M. X a été attributaire de 101 925 parts, pour 1 019 250 euros, en contrepartie de l'apport des 755 parts sur les 830 qu'il détenait dans le capital de la société A. Son frère s'est vu attribuer 5 parts en rémunération de son apport en numéraire de 50 euros.

La plus-value d'échange, d'un montant de 976 570 euros, réalisée par M. X à cette occasion a bénéficié du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts.

Le 15 mars 2010, la société B a cédé à la société C les 755 parts qu'elle détenait dans le capital de la société A, pour le prix de 1 076 665 euros.

Le même jour, M. X a cédé à la société C les 75 parts de la société A, lui appartenant encore, pour 106 953 euros. La plus-value correspondante, d'un montant de 102 813 euros, a été soumise à l'impôt sur le revenu et aux contributions sociales.

L'administration a considéré que l'opération d'apport des titres de la société A à la société B, suivie de leur cession par cette dernière dans un délai très bref, ainsi que l'absence de réinvestissement effectif du produit de la cession des titres par la société B, avaient eu pour but exclusif de permettre à M. X de placer abusivement la plus-value réalisée dans le champ d'application de l'article 150-0 B du CGI. Dès lors, mettant en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, l'administration a, par une proposition de rectification du 15 juillet 2013, réintégré dans les revenus de M. X, et soumis à l'imposition au taux proportionnel et aux prélèvements sociaux au titre de l'année 2010, la plus-value d'apport s'élevant à 976 570 euros.

Après avoir entendu ensemble les conseils de M. X ainsi que le représentant de l'administration, le Comité relève que le court délai écoulé entre le 15 février 2010, date de la création de la société B et de l'apport à celle-ci des titres de la société A, et le 15 mars 2010, date de leur cession par la société B à la société C ne suffit pas à lui seul à justifier du caractère abusif du montage.

Le Comité constate toutefois que les seuls investissements connus, et inscrits au bilan de la société B, consistent, six ans après, en l'acquisition, les 1^{er} juillet et 29 septembre 2011, de deux locaux commerciaux donnés en location à des tiers. Or, ces acquisitions immobilières, d'un montant total de 300 000 euros, ont été financées à hauteur de 245 000 euros par des emprunts bancaires. Outre le fait, que le solde du prix d'acquisition, soit 55 000 euros, ne représente qu'une part minimale (5%) du produit de la cession, ces investissements revêtent par ailleurs un caractère exclusivement patrimonial.

Le Comité en déduit que les opérations réalisées caractérisent la mise en place d'un montage dont le but était exclusivement fiscal. Il émet en conséquence l'avis que l'administration était fondée 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.

Le Comité considère que les circonstances très particulières de l'espèce, tenant à la situation personnelle du contribuable et aux conséquences qui ont pu en résulter quant aux décisions qui auraient dû être prises en matière de réinvestissement de nature économique, sont de nature à justifier qu'il ne soit pas fait application de la pénalité prévue par le b) de l'article 1729 du code général des impôts.

b) Interposition d'une société étrangère dépourvue de substance

➤ **Affaire n° 2016-13 concernant M. et Mme L**

En 2003, le fonds d'investissement A acquiert le groupe X et met en place un dispositif d'association des trois principaux dirigeants du groupe, dont M. L nommé président du groupe par ce fonds. M. L a été directeur général de J de 1993 à 2003 avant son entrée dans le groupe X. Ce dispositif prend la forme de l'émission, décidée lors de l'assemblée générale du 1^{er} juillet 2013, d'actions à bons de souscription d'actions (ABSA) de la société X1, holding de reprise de la société opérationnelle SAS X2.

Mme L, épouse de M. L sous le régime de la participation aux acquêts, a constitué le 24 juin 2003 la société de droit irlandais Y, dont le capital de 1 euro est constitué d'une action unique (ordinary share) avant d'être constitué de deux actions en 2007. La société Y souscrit, au mois de juillet 2003, 274 750 ABSA de la société X1 au prix de 302 225 euros.

Cette acquisition est financée par un prêt personnel de Mme L, étant précisé que M. L est en situation de liquidation judiciaire personnelle.

A la suite du rachat en octobre 2006, du groupe Z par le fonds d'investissement A, la société Z1 est constituée afin de devenir la nouvelle holding du groupe Z et d'acquérir l'intégralité des titres de la société X1 et de la société Z2. M. L est nommé président de cette société.

Préalablement aux cessions des titres de la société X1 à la société Z1, les détenteurs des ABSA de la société X1, dont la société Y, détachent leurs bons de souscription d'actions (BSA) des actions. La société Y détient alors 274 750 actions de la société X1 et 274 750 BSA de cette même société, à une valeur unitaire respective de 10,570406 euros et 20,088920 euros.

Le 15 décembre 2006, la société Y cède 251619 actions de la société X1 au prix unitaire de 10,570406 euros à la société Z1 et 21 131 actions de la société X1 pour une somme de 32 383 euros à la société G, laquelle revend ces titres le même jour à la société Z1. La société Y apporte le même jour ses BSA de la société X1 à la société Z1 et reçoit en contrepartie de cet apport, 5 519 430 actions de la société Z1 d'une valeur nominale de 1 euro. La société Y cède le même jour 1 319 430 actions de la société Z1 à la société I (holding des investisseurs) au prix global de 1 319 430 euros. La société Y a ainsi perçu une somme globale de 4 012 447 euros et détient alors 4 200 000 actions de la société Z1, représentant 21 % de son capital.

Le 6 février 2008, Mme L apporte ses actions de la société Y, représentant 100 % du capital, à la société de droit luxembourgeois S, créée le 8 novembre 2007.

En contrepartie de cet apport, valorisé à 7 987 460 euros, la société S augmente son capital au profit de Mme L, qui reçoit 4 200 005 actions A et 3 787 455 actions B de la société S. Le 31 juillet 2008, cette dernière société rachète la totalité de ses actions B en vue de leur annulation pour un prix global de 3 750 945 euros. Le 28 mai 2009, Mme L apporte ses 4 200 005 actions au trust T situé dans les îles vierges britanniques.

Le 15 décembre 2010 et suite au contrat d'acquisition du 25 octobre 2010 du groupe Z par le fonds d'investissement U, la société Y cède 2 391 860 actions de la société Z1 et apporte aux sociétés H1 et H2, présidées par M. L, 1 808 140 actions de la société Z1 en contrepartie de 6 709 998 actions d'une valeur unitaire de 1 euro.

Les plus-values réalisées sur les cessions réalisées en 2006 (2 418 267 euros) et en 2010 (8 806 107 euros) n'ont fait l'objet d'aucune taxation, la société Y bénéficiant du régime irlandais d'exonération des plus-values de cession sur les titres de participation.

Par une proposition du 23 décembre 2013, l'administration a considéré que, sous le couvert d'une gestion patrimoniale, l'interposition de la société Y dans les opérations réalisées sur les titres des sociétés X1 et Z1 était constitutive d'un montage qui n'avait eu d'autre motif que de faire échapper à toute imposition en France le gain réalisé sur la cession des actions de la société Z1, qui proviennent de l'apport des BSA de la société X1 réalisé en 2006. 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 pour écarter la société Y et ainsi imposer le gain de 8 806 107 euros, réalisé en 2010, qu'elle a réintégré dans la base imposable à l'impôt sur le revenu et aux prélèvements sociaux des époux L.

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

Il souligne que la question qui lui est soumise porte sur le point de savoir si, en interposant une société holding de droit irlandais, le contribuable a procédé à un montage poursuivant un but exclusivement fiscal.

Le Comité relève que le contribuable fait valoir, sans être contredit par l'administration, que le régime d'exonération des plus-values sur cession de titres de participation en Irlande n'a été mis en place qu'en 2004 et qu'au moment de la création de la société Y et de la souscription des ABSA de la société X1, il n'existait pas de différence substantielle entre le régime fiscal irlandais et le régime fiscal d'une détention directe par les époux L.

Le Comité constate qu'il n'est pas établi que le contribuable avait connaissance, au moment de la création de la société Y, d'une modification du régime fiscal irlandais.

Dans ces conditions, le Comité estime que l'administration n'a pas apporté la preuve que la société Y a été constituée dans un but exclusivement fiscal. En conséquence, l'administration n'était pas fondée, en l'espèce, à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

c) Utilisation abusive d'un PEA

➤ **Affaire n° 2016-02 concernant M. ou Mme A**

La société X, filiale à 100% de la société Y, a rencontré en 2004 de graves difficultés qui ont conduit à des mesures de restructuration afin de permettre, grâce à l'important apport de fonds de la société mère, son redressement. Lors de l'Assemblée générale extraordinaire du 26 juin 2006, la société X a décidé l'émission de 658 bons de souscription d'actions (BSA) d'un montant de 174 euros chacun au profit des cadres dirigeants de la société X.

A cet effet, il a été prévu que sur ce total, 524 BSA seraient logés dans une holding dédiée, la société par actions simplifiée (SAS) Z, spécialement constituée pour cette opération le 2 juin 2006, et de proposer aux six cadres dirigeants de la société X de souscrire au capital de cette nouvelle société.

Le capital de la SAS Z a ainsi été fixé à 91 176 euros, soit 91 176 actions d'une valeur nominale unitaire de 1 euro, afin de couvrir la souscription des 524 BSA de la société X d'une valeur unitaire de 174 euros.

Au cours du mois de juin 2006, M. A, directeur des usines de la société X, a souscrit au capital de la SAS Z à hauteur de 15 660 titres qu'il a inscrits dans son plan d'épargne en actions (PEA).

Le 28 février 2007, il a acquis 4 002 autres titres de la SAS Z au prix unitaire de 1,06 euro, qu'il a également logés dans son PEA.

Le 16 juillet 2010, M. A a cédé ses 19 662 titres de la SAS Z à la société Y au prix unitaire de 113,87 euros, réalisant ainsi une plus-value de 2 219 010 euros. Cette plus-value n'a pas été soumise à l'impôt sur le revenu en application des dispositions du 5° bis de l'article 157 du code général des impôts.

Par une proposition de rectification du 29 novembre 2013, l'administration a considéré que les BSA de la société X avaient été émis pour une valeur de convenance afin de permettre l'inscription des titres de la société Z sur un PEA à une valeur minorée tout en respectant formellement le plafond de versements fixé à 132 000 euros.

A la date d'inscription des titres de la société Z sur le PEA, l'administration a estimé que la valeur réelle des titres de la société X s'élevait à un montant unitaire de 3 405 euros, à partir de la combinaison d'une méthode de multiple de résultat et d'une méthode d'actualisation des flux futurs.

L'administration en a déduit, en utilisant la méthode de valorisation Black & Scholes, que la valeur réelle des BSA de la société X s'élevait, lors de leur souscription par la SAS Z, à un montant unitaire de 2 930 euros.

L'administration en a conclu qu'à leur date de souscription et d'inscription sur le PEA, la valeur unitaire des titres de la société Z s'élevait à un montant de 16,84 euros et que la valeur réelle des titres de la société Z souscrits par M. A s'élevait à plus de 330 000 euros. Elle a donc remis en cause, en appliquant au redressement la procédure de l'abus de droit fiscal, l'exonération de la plus-value réalisée en 2010 à raison de la vente des 19 662 titres de la SAS Z, au motif que le contribuable avait contourné abusivement la règle de plafonnement des versements sur le PEA.

Les rehaussements des impositions au titre de l'impôt sur le revenu et des contributions sociales s'élèvent, pour les droits, à 402 178 euros et, pour la pénalité d'abus de droit appliquée au taux de 40%, à 159 824 euros.

Après avoir entendu ensemble le contribuable et son conseil ainsi que les représentants de l'administration, le Comité constate que M. A a, en juin 2006 et février 2007, investi dans les BSA de la société X, par le truchement de la société Z.

S'agissant de la souscription des titres de la SAS Z réalisée par M. A en juin 2006, le Comité relève que le prix de 174 euros des BSA de la société X, retenu à cette date pour évaluer la valeur des titres de la SAS Z, a été déterminé à partir d'un prix unitaire de l'action de la société X de 584 euros, correspondant au prix proposé en juillet 2005 par une société indépendante du groupe Y pour l'acquisition de ces mêmes titres.

Le Comité constate que, si les résultats de la société X se sont nettement améliorés au cours des années 2005 et 2006, cette situation n'était toutefois pas suffisamment pérenne à la date de souscription des BSA de la société X en juin 2006 pour considérer que la valeur vénale des actions de la société X à cette date s'écartait significativement du prix de 584 euros proposé par un tiers onze mois plus tôt.

S'agissant de l'acquisition des titres de la SAS Z réalisée par M. A en février 2007, le Comité note que, et alors même que l'amélioration sensible des résultats de la société X, connue à cette date, aboutirait à valoriser les BSA de la société X à une valeur différente, l'administration n'apporte pas d'éléments démontrant que l'écart entre la valeur d'acquisition des titres de la SAS Z et leur valeur vénale à cette date serait tel que M. A ne pouvait ignorer que le prix d'acquisition des titres de la SAS Z de 1,06 euro constituait un prix de convenance destiné à lui permettre d'inscrire ces titres sur son PEA.

Il résulte de ce qui précède que l'existence alléguée d'une minoration de prix et, donc, celle d'un prix de convenance, dont l'objet aurait été de permettre au contribuable de contourner les règles de plafonnement des versements autorisés sur un PEA, ne peut être regardée comme établie.

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

➤ **Affaire n° 2016-03 concernant M. ou Mme B**

La société X, filiale à 100% de la société Y, a rencontré en 2004 de graves difficultés qui ont conduit à des mesures de restructuration afin de permettre, grâce à l'important apport de fonds de la société mère, son redressement. Lors de l'Assemblée générale extraordinaire du 26 juin 2006, la société X a décidé l'émission de 658 bons de souscription d'actions (BSA) d'un montant de 174 euros chacun au profit des cadres dirigeants de la société X.

A cet effet, il a été prévu que sur ce total, 524 BSA seraient logés dans une holding dédiée, la société par actions simplifiée (SAS) Z, spécialement constituée pour cette opération le 2 juin 2006, et de proposer aux six cadres dirigeants de la société X de souscrire au capital de cette nouvelle société.

Le capital de la SAS Z a ainsi été fixé à 91 176 euros, soit 91 176 actions d'une valeur nominale unitaire de 1 euro, afin de couvrir la souscription des 524 BSA de la société X d'une valeur unitaire de 174 euros.

Au cours du mois de juin 2006, M. B, directeur technique de la société X, a souscrit au capital de la société Z à hauteur de 15 660 titres qu'il a inscrits dans son plan d'épargne en actions (PEA).

Le 28 février 2007, il a acquis 4 002 autres titres de la SAS Z au prix unitaire de 1,06 euro, qu'il a également logés dans son PEA.

Le 16 juillet 2010, M. B a cédé ses 19 662 titres de la SAS Z à la société Y au prix unitaire de 113,87 euros, réalisant ainsi une plus-value de 2 219 010 euros. Cette plus-value n'a pas été soumise à l'impôt sur le revenu en application des dispositions du 5° bis de l'article 157 du code général des impôts.

Par une proposition de rectification du 29 novembre 2013, l'administration a considéré que les BSA de la société X avaient été émis pour une valeur de convenance afin de permettre l'inscription des titres de la société Z sur un PEA à une valeur minorée tout en respectant formellement le plafond de versements fixé à 132 000 euros.

A la date d'inscription des titres de la société Z sur le PEA, l'administration a estimé que la valeur réelle des titres de la société X s'élevait à un montant unitaire de 3 405 euros, à partir de la combinaison d'une méthode de multiple de résultat et d'une méthode d'actualisation des flux futurs.

L'administration en a déduit, en utilisant la méthode de valorisation Black & Scholes, que la valeur réelle des BSA de la société X s'élevait, lors de leur souscription par la SAS Z, à un montant unitaire de 2 930 euros.

L'administration en a conclu qu'à leur date de souscription et d'inscription sur le PEA, la valeur unitaire des titres de la société Z s'élevait à un montant de 16,84 euros et que la valeur réelle des titres de la société Z souscrits par M. B s'élevait à plus de 330 000 euros. Elle a donc remis en cause, en appliquant au redressement la procédure de l'abus de droit fiscal, l'exonération de la plus-value réalisée en 2010 à raison de la vente des 19 662 titres de la SAS Z, au motif que le contribuable avait contourné abusivement la règle de plafonnement des versements sur le PEA.

Les rehaussements des impositions au titre de l'impôt sur le revenu et des contributions sociales s'élèvent, pour les droits, à 443 378 euros et, pour la pénalité d'abus de droit appliquée au taux de 40%, à 176 900 euros.

Après avoir entendu ensemble le contribuable et son conseil ainsi que les représentants de l'administration, le Comité constate que M. B a, en juin 2006 et février 2007, investi dans les BSA de la société X, par le truchement de la société Z.

S'agissant de la souscription des titres de la SAS Z réalisée par M. B en juin 2006, le Comité relève que le prix de 174 euros des BSA de la société X, retenu à cette date pour évaluer la valeur des titres de la SAS Z, a été déterminé à partir d'un prix unitaire de l'action de la société X de 584 euros, correspondant au prix proposé en juillet 2005 par une société indépendante du groupe Y pour l'acquisition de ces mêmes titres.

Le Comité constate que, si les résultats de la société X se sont nettement améliorés au cours des années 2005 et 2006, cette situation n'était toutefois pas suffisamment pérenne à la date de souscription des BSA de la société X en juin 2006 pour considérer que la valeur vénale des actions de la société X à cette date s'écartait significativement du prix de 584 euros proposé par un tiers onze mois plus tôt.

S'agissant de l'acquisition des titres de la SAS Z réalisée par M. B en février 2007, le Comité note que, et alors même que l'amélioration sensible des résultats de la société X, connue à cette date, aboutirait à valoriser les BSA de la société X à une valeur différente, l'administration n'apporte pas d'éléments démontrant que l'écart entre la valeur d'acquisition des titres de la SAS Z et leur valeur vénale à cette date serait tel que M. B ne pouvait ignorer que le prix d'acquisition des titres de la SAS Z de 1,06 euro constituait un prix de convenance destiné à lui permettre d'inscrire ces titres sur son PEA.

Il résulte de ce qui précède que l'existence alléguée d'une minoration de prix et, donc, celle d'un prix de convenance, dont l'objet aurait été de permettre au contribuable de contourner les règles de plafonnement des versements autorisés sur un PEA, ne peut être regardée comme établie.

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

➤ **Affaire n° 2016-04 concernant M. ou Mme C**

La société X, filiale à 100% de la société Y, a rencontré en 2004 de graves difficultés qui ont conduit à des mesures de restructuration afin de permettre, grâce à l'important apport de fonds de la société mère, son redressement. Lors de l'Assemblée générale extraordinaire du 26 juin 2006, la société X a décidé l'émission de 658 bons de souscription d'actions (BSA) d'un montant de 174 euros chacun au profit des cadres dirigeants de la société X.

A cet effet, il a été prévu que sur ce total, 524 BSA seraient logés dans une holding dédiée, la société par actions simplifiée (SAS) Z, spécialement constituée pour cette opération le 2 juin 2006, et de proposer aux six cadres dirigeants de la société X de souscrire au capital de cette nouvelle société.

Le capital de la SAS Z a ainsi été fixé à 91 176 euros, soit 91 176 actions d'une valeur nominale unitaire de 1 euro, afin de couvrir la souscription des 524 BSA de la société X d'une valeur unitaire de 174 euros.

Au cours du mois de juin 2006, M. C, directeur des ressources humaines de la société X, a souscrit, en juin 2006, au capital de la société Z à hauteur de 10 788 titres qu'il a inscrits dans son PEA.

Le 28 février 2007, il a acquis 3 828 autres titres de la SAS Z au prix unitaire de 1,06 euro, qu'il a également logés dans son PEA.

Le 16 juillet 2010, M. C a cédé ses 14 616 titres de la SAS Z à la société SEI au prix unitaire de 113,87 euros, réalisant ainsi une plus-value de 1 649 478 euros. Cette plus-value n'a pas été soumise à l'impôt sur le revenu en application des dispositions du 5° bis de l'article 157 du code général des impôts.

Par une proposition de rectification du 29 novembre 2013, l'administration a considéré que les BSA de la société X avaient été émis pour une valeur de convenance afin de permettre l'inscription des titres de la société Z sur un PEA à une valeur minorée tout en respectant formellement le plafond de versements fixé à 132 000 euros.

A la date d'inscription des titres de la société Z sur le PEA, l'administration a estimé que la valeur réelle des titres de la société X s'élevait à un montant unitaire de 3 405 euros, à partir de la combinaison d'une méthode de multiple de résultat et d'une méthode d'actualisation des flux futurs.

L'administration en a déduit, en utilisant la méthode de valorisation Black & Scholes, que la valeur réelle des BSA de la société X s'élevait, lors de leur souscription par la SAS Z, à un montant unitaire de 2 930 euros.

L'administration en a conclu qu'à leur date de souscription et d'inscription sur le PEA, la valeur unitaire des titres de la société Z s'élevait à un montant de 16,84 euros et que la valeur réelle des titres de la société Z souscrits par M. C s'élevait à plus de 246 000 euros. Elle a donc remis en cause, en appliquant au redressement la procédure de l'abus de droit fiscal, l'exonération de la plus-value réalisée en 2010 à raison de la vente des 14 616 titres de la SAS Z, au motif que le contribuable avait contourné abusivement la règle de plafonnement des versements sur le PEA.

Les rehaussements des impositions au titre de l'impôt sur le revenu et des contributions sociales s'élèvent, pour les droits, à 307 854 euros et, pour la pénalité d'abus de droit appliquée au taux de 40%, à 123 141 euros.

Après avoir entendu ensemble le contribuable et son conseil ainsi que les représentants de l'administration, le Comité constate que M. C a, en juin 2006 et février 2007, investi dans les BSA de la société X, par le truchement de la société Z.

S'agissant de la souscription des titres de la SAS Z réalisée par M. C en juin 2006, le Comité relève que le prix de 174 euros des BSA de la société X, retenu à cette date pour évaluer la valeur des titres de la SAS Z, a été déterminé à partir d'un prix unitaire de l'action de la société X de 584 euros, correspondant au prix proposé en juillet 2005 par une société indépendante du groupe Y pour l'acquisition de ces mêmes titres.

Le Comité constate que, si les résultats de la société X se sont nettement améliorés au cours des années 2005 et 2006, cette situation n'est toutefois pas suffisamment pérenne à la date de souscription des BSA de la société X en juin 2006 pour considérer que la valeur vénale des actions de la société X à cette date s'écartait significativement du prix de 584 euros proposé par un tiers onze mois plus tôt.

S'agissant de l'acquisition des titres de la SAS Z réalisée par M. C en février 2007, le Comité note que, et alors même que l'amélioration sensible des résultats de la société X, connue à cette date, aboutirait à valoriser les BSA de la société X à une valeur différente, l'administration n'apporte pas d'éléments démontrant, que l'écart entre la valeur d'acquisition des titres de la SAS Z et leur valeur vénale à cette date serait tel que M. C ne pouvait ignorer que le prix d'acquisition des titres de la SAS Z de 1,06 euro constituait un prix de convenance destiné à lui permettre d'inscrire ces titres sur son PEA.

Il résulte de ce qui précède que l'existence alléguée d'une minoration de prix et, donc, celle d'un prix de convenance, dont l'objet aurait été de permettre au contribuable de contourner les règles de plafonnement des versements autorisés sur un PEA, ne peut être regardée comme établie.

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

➤ **Affaire n° 2016-05 concernant M. D**

La société X, filiale à 100% de la société Y, a rencontré en 2004 de graves difficultés qui ont conduit à des mesures de restructuration afin de permettre, grâce à l'important apport de fonds de la société mère, son redressement. Lors de l'Assemblée générale extraordinaire du 26 juin 2006, la société X a décidé l'émission de 658 bons de souscription d'actions (BSA) d'un montant de 174 euros chacun au profit des cadres dirigeants de la société X.

A cet effet, il a été prévu que sur ce total, 524 BSA seraient logés dans une holding dédiée, la société par actions simplifiée (SAS) Z, spécialement constituée pour cette opération le 2 juin 2006, et de proposer aux six cadres dirigeants de la société X de souscrire au capital de cette nouvelle société.

Le capital de la SAS Z a ainsi été fixé à 91 176 euros, soit 91 176 actions d'une valeur nominale unitaire de 1 euro, afin de couvrir la souscription des 524 BSA de la société X d'une valeur unitaire de 174 euros.

Au cours du mois de juin 2006, M. D, directeur financier de la société X, a souscrit au capital de la société Z à hauteur de 10 788 titres qu'il a inscrits dans son plan d'épargne en actions (PEA).

Le 28 février 2007, il a acquis 3 828 autres titres de la SAS Z au prix unitaire de 1,06 euro, qu'il a également logés dans son PEA.

Le 16 juillet 2010, M. D a cédé ses 14 616 titres de la SAS Z à la société Y au prix unitaire de 113,87 euros, réalisant ainsi une plus-value de 1 649 478 euros. Cette plus-value n'a pas été soumise à l'impôt sur le revenu en application des dispositions du 5° bis de l'article 157 du code général des impôts.

Par une proposition de rectification du 29 novembre 2013, l'administration a considéré que les BSA de la société X avaient été émis pour une valeur de convenance afin de permettre l'inscription des titres de la société Z sur un PEA à une valeur minorée tout en respectant formellement le plafond de versements fixé à 132 000 euros.

A la date d'inscription des titres de la société Z sur le PEA, l'administration a estimé que la valeur réelle des titres de la société X s'élevait à un montant unitaire de 3 405 euros, à partir de la combinaison d'une méthode de multiple de résultat et d'une méthode d'actualisation des flux futurs.

L'administration en a déduit, en utilisant la méthode de valorisation Black & Scholes, que la valeur réelle des BSA de la société X s'élevait, lors de leur souscription par la SAS Z, à un montant unitaire de 2 930 euros.

L'administration en a conclu qu'à leur date de souscription et d'inscription sur le PEA, la valeur unitaire des titres de la société Z s'élevait à un montant de 16,84 euros et que la valeur réelle des titres de la société Z souscrits par M. D s'élevait à plus de 246 000 euros. Elle a donc remis en cause, en appliquant au redressement la procédure de l'abus de droit fiscal, l'exonération de la plus-value réalisée en 2010 à raison de la vente des 14 616 titres de la SAS Z, au motif que le contribuable avait contourné abusivement la règle de plafonnement des versements sur le PEA.

Les rehaussements des impositions au titre de l'impôt sur le revenu et des contributions sociales s'élèvent, pour les droits, à 299 484 euros et, pour la pénalité d'abus de droit appliquée au taux de 40%, à 119 794 euros.

Après avoir entendu ensemble le contribuable et son conseil ainsi que les représentants de l'administration, le Comité constate que M. D a, en juin 2006 et février 2007, investi dans les BSA de la société X, par le truchement de la société Z.

S'agissant de la souscription des titres de la SAS Z réalisée par M. D en juin 2006, le Comité relève que le prix de 174 euros des BSA de la société X, retenu à cette date pour évaluer la valeur des titres de la SAS Z, a été déterminé à partir d'un prix unitaire de l'action de la société X de 584 euros, correspondant au prix proposé en juillet 2005 par une société indépendante du groupe Y pour l'acquisition de ces mêmes titres.

Le Comité constate que, si les résultats de la société X se sont nettement améliorés au cours des années 2005 et 2006, cette situation n'est toutefois pas suffisamment pérenne à la date de souscription des BSA de la société X en juin 2006 pour considérer que la valeur vénale des actions de la société X à cette date s'écartait significativement du prix de 584 euros proposé par un tiers onze mois plus tôt.

S'agissant de l'acquisition des titres de la SAS Z réalisée par M. D en février 2007, le Comité note que, et alors même que l'amélioration sensible des résultats de la société X, connue à cette date, aboutirait à valoriser les BSA de la société X à une valeur différente, l'administration n'apporte pas d'éléments démontrant que l'écart entre la valeur d'acquisition des titres de la SAS Z et leur valeur vénale à cette date serait tel que M. D ne pouvait ignorer que le prix d'acquisition des titres de la SAS Z de 1,06 euro constituait un prix de convenance destiné à lui permettre d'inscrire ces titres sur son PEA.

Il résulte de ce qui précède que l'existence alléguée d'une minoration de prix et, donc, celle d'un prix de convenance, dont l'objet aurait été de permettre au contribuable de contourner les règles de plafonnement des versements autorisés sur un PEA, ne peut être regardée comme établie.

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

➤ **Affaire n° 2016-28 concernant M. et Mme B**

Au cours de l'année 2006, le groupe X, qui exerce son activité dans le secteur de la chimie, a fait l'objet d'un rachat dans le cadre d'une opération de « leverage buy out » (LBO) par des fonds d'investissements Y pour un prix de 75 000 000 euros.

A cet effet a été créée le 3 août 2006 la SAS Z, holding de reprise du groupe X, dont le financement a été assuré à hauteur de 39 500 000 euros par des fonds propres (actions, obligations convertibles en actions (OCA), obligations remboursables en actions (ORA) et bons de souscription d'actions (BSA)), et par un emprunt bancaire pour le solde de 35 500 000 euros.

Certains managers du groupe X ont participé dès 2006 à cette opération en faisant l'acquisition de 1 096 000 actions ordinaires d'une valeur nominale de 1 euro et de BSA pour un montant de 264 000 euros, et en bénéficiant d'options d'achats d'actions sous la forme de promesses unilatérales de vente des fonds Y pour un montant de 108 000 euros. Ces options, d'une valeur unitaire de 0,15 euro, permettaient d'acquérir un total de 720 000 actions d'une valeur nominale de 1 euro majorée de 5 % l'an, et pouvaient être exercées à tout moment jusqu'au 31 octobre 2016.

Un pacte d'actionnaires auquel ces managers ont adhéré a été signé le 10 octobre 2006. Il prévoyait que les managers ne pouvaient pas, sous réserve de deux exceptions, transférer les titres à un tiers et qu'ils devaient obligatoirement céder leurs titres dans le cas d'un changement de contrôle du groupe X et que, dans l'hypothèse d'une cessation de leurs fonctions au sein du groupe, ils s'engageaient à céder leurs titres aux fonds Y sur simple demande de ceux-ci.

A la fin de l'année 2008, la société Z est à la recherche d'un nouveau manager suite à la révocation et au départ à la retraite de son dirigeant historique.

Des contacts sont alors engagés avec M. B. Ces contacts aboutiront à des accords formalisés dans des courriers datés du 29 juillet 2009 qui prévoient les modalités de son embauche comme salarié de la société Z en tant que Directeur Général puis de sa nomination aux fonctions de membre et Président du Directoire, ainsi que les conditions de son investissement à savoir l'acquisition de 850 000 actions ordinaires de la société Z au prix de 0,50 euro par action (soit 425 000 euros) et le bénéfice d'une promesse de vente pour un montant de 75 000 euros, de 1 000 000 d'actions ordinaires pour un prix d'acquisition unitaire de cette promesse de 0,075 euro, les actions ordinaires pouvant alors être acquises pour un prix unitaire de 1 euro augmenté de 5 % l'an à compter du 10 octobre 2006.

Le 4 janvier 2010, un contrat de travail à durée indéterminée est signé entre la société Z et M. B concernant la fonction de Directeur Général, qui sera occupée jusqu'au 28 janvier 2010 date à laquelle l'intéressé sera nommé Président de la société.

Le 15 janvier 2010, M. B adhère au pacte d'actionnaires conclu le 10 octobre 2006 et fait l'acquisition de 850 000 actions ordinaires de la société Z pour un prix de 425 000 euros, 264 000 par l'intermédiaire de son plan d'épargne en actions (PEA) ouvert le 8 janvier 2010, pour un montant total de 132 000 euros, les 586 000 actions restantes étant placées sur un compte-titres.

Le même jour, M. B signe la promesse unilatérale de vente portant sur 1 000 000 d'actions ordinaires de la société Z pour un prix d'option unitaire révisé à 0,04 euro compte tenu des frais de résiliation du bail de son ancien appartement, les actions ordinaires pouvant alors être acquises pour un prix unitaire variant entre 1,16 euros et 1,55 euros suivant la date d'exercice de l'option dont le terme avait été fixé au 31 octobre 2016.

Le 10 juillet 2010, M. B procède à la donation-partage à ses trois enfants de 175 065 actions de la société Z en pleine propriété évaluées à la somme totale de 941 850 euros, soit 5,38 euros par action.

Le 9 décembre 2010, le groupe X est cédé à la société O, les actionnaires de la société Z cédant leurs actions pour un prix unitaire de 4,81 euros.

M. B réalise à cette occasion une plus-value globale de 6 514 209 euros, exonérée à hauteur de 1 120 348 euros s'agissant des titres inscrits sur le PEA en application du 5° bis de l'article 157 du code général des impôts.

Par une proposition de rectification en date du 13 décembre 2013, l'administration a considéré que les gains réalisés lors de la cession des titres de la société Z étaient constitutifs de traitements et salaires au regard au lien entre le contrat de travail de M. B et l'acquisition des actions et promesses d'actions de cette même société, aux conditions préférentielles de ces acquisitions et à l'absence de risque dans l'investissement financier réalisé.

Elle a par ailleurs procédé à l'évaluation des actions de la société Z à leur date d'acquisition le 15 janvier 2010, aboutissant à une valeur unitaire de 4,70 euros supérieure au prix payé et dépassant le plafond de souscription prévu pour les PEA.

Le gain net de 6 514 209 euros a donc été imposé dans la catégorie des traitements et salaires selon la procédure visée à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour la partie du gain issue des titres détenus au travers du PEA, soit 1 120 348 euros, et selon la procédure de rectification contradictoire pour le surplus de 5 393 861 euros.

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

Le Comité précise que la règle prévue par le législateur du plafonnement du montant des sommes pouvant servir à l'acquisition des titres de sociétés inscrits sur un PEA est délibérément contournée si, à la date d'acquisition des titres, le contribuable avait connaissance de leur valeur vénale réelle et a, dans le seul but de bénéficier de l'avantage fiscal attaché aux opérations de cession de titres réalisées à travers un PEA, procédé à leur inscription à une valeur délibérément minorée.

Le Comité constate que M. B a ouvert son PEA le 8 janvier 2010 afin de pouvoir y inscrire les actions de la société Z qu'il s'était engagé à acquérir suivant l'accord conclu le 29 juillet 2009.

Il relève que 264 000 actions ont été inscrites le 15 janvier 2010 pour un prix unitaire de 0,50 euro conduisant par cette unique opération à atteindre le plafond des versements prévu par la loi.

Le Comité estime que ce prix ne correspond pas à la valeur vénale réelle des actions de la société Z à la date de cette inscription.

Il constate que lors de la donation-partage du 10 juillet 2010, l'action Z a été évaluée à 5,38 euros.

Le Comité considère, au vu des pièces du dossier, que M. B ne pouvait ignorer la valeur vénale réelle des actions de la société Z lors de leur inscription sur le PEA, et que cette inscription traduit ainsi la poursuite d'un but exclusivement fiscal par application littérale des textes régissant le PEA à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur.

Le Comité émet en conséquence 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. B 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 l'administration est fondée à appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

d) Revenus de capitaux mobiliers

➤ **Affaire n° 2016-20 concernant M. et Mme A**

La société SA X est la holding du groupe familial A, créé par M. A.

M. A a eu cinq filles de son premier mariage. Au décès de son épouse en 1994, ses cinq filles ont reçu la moitié des actions de la société X en nue-propriété, M. A en conservant l'usufruit.

Il s'est remarié en 2001 avec Mme R, qui était elle-même mère de deux filles, et a constitué avec sa seconde épouse une société d'acquêts à laquelle il a fait apport de 10 % du capital de la société X.

En 2010, le capital de la société X, composé de 39 972 actions, était réparti comme suit :

- M. A détient 16 668 actions en pleine propriété et 18 378 actions en usufruit ;
- la société d'acquêts A-R détient 3 997 actions en pleine propriété ;
- Mme B, fille de M. A, détient 525 actions en pleine propriété et 3 232 actions en nue-propriété ;
- Mme C, fille de M. A, détient 244 actions en pleine propriété et 4 024 actions en nue-propriété ;
- Mme D, fille de M. A, détient 79 actions en pleine propriété et 4 024 actions en nue-propriété ;

- Mme E, fille de M. A, détient 2 actions en pleine propriété et 3 674 actions en nue-propriété ;
- Mme F, fille de M. A, détient 2 actions en pleine propriété et 3 424 actions en nue-propriété ;
- les 77 actions restantes sont détenues par la famille A (11 actions) et des tiers (66 actions).

A la fin de l'année 2010, M. A a décidé d'établir une transmission et une administration de son groupe dans un cadre strictement familial. Il a décidé de réserver à ses cinq filles, nées de son premier mariage, la charge et la responsabilité de pérenniser l'outil de travail sur les fondements familiaux et entrepreneuriaux ayant conduit à son développement. La séparation des deux pôles familiaux a été matérialisée par la création, le 6 décembre 2010, de deux sociétés civiles holding qui ont opté pour l'impôt sur les sociétés :

- la société civile Y au capital de 10 000 euros divisé en 1 000 parts sociales de 10 euros chacune constituée à l'origine entre M. A et ses deux filles E et F;
- la société civile Z au capital de 10 000 euros divisé en 1 000 parts sociales de 10 euros chacune constituée entre M. A et Mme R.

Le 15 décembre 2010, la SC Y et la SC Z ont reçu en apport en nature respectivement 35 758 et 3 997 actions de la société X. En contrepartie de cet apport, les actionnaires de la société X ont reçu des parts sociales nouvelles, respectivement des sociétés civiles Y et Z, d'une valeur nominale de 10 euros ainsi qu'une soulte en espèces d'un montant de 0,907643 euro par part sociale.

La société X a été valorisée pour un montant global de 749 874 720 euros, soit 18 760 euros par action.

L'apport à la SC Y, d'un montant de 670 820 080 euros (35 758 actions de 18 760 euros) a ainsi été rémunéré par la création de 61 500 000 parts sociales nouvelles de cette société civile, et par le versement d'une soulte de 55 820 080 euros. Cette soulte est inférieure à 10 % du montant de la valeur nominale des titres reçus.

Compte tenu du démembrement d'une partie des actions de la société X, certaines des nouvelles parts de la SC Y ont été démembrées, ce qui a également conduit à un démembrement d'une partie de la soulte, générant ainsi un quasi-usufruit. La soulte correspondant aux parts démembrées, s'élevant globalement à 28 689 000 euros, a été répartie sur cinq comptes bancaires en indivision entre M. A et chacune de ses cinq filles.

L'apport à la SC Z, d'un montant de 74 983 720 euros (3 997 actions de 18 760 euros) a été rémunéré par la création de 6 874 420 parts sociales nouvelles de cette société civile et par le versement d'une soulte de 6 239 520 euros.

Cette soulte, inférieure à 10 % du montant de la valeur nominale des titres reçus, a été versée sur un compte bancaire détenu en pleine propriété par M. A conformément à l'aménagement du contrat de mariage passé le 26 novembre 2010 devant notaire aux termes duquel il a expressément été convenu que la soulte était exclue de la société d'acquêts et serait appréhendée à parts égales par chacun des époux à titre de biens personnels sans droit à récompense au profit de la société d'acquêts.

Pour financer le règlement de ces soultes, les sociétés civiles Y et Z avaient signé le 8 décembre 2010 avec un établissement de crédit une autorisation de découvert d'un montant maximum respectif de 58 et 7 millions d'euros, allant jusqu'au 31 janvier 2011 dans l'attente du versement des dividendes par la société X.

Le 21 janvier 2011, la société X décide le versement de dividendes s'élevant à 58 285 540 euros pour la SC Y et 6 515 110 euros pour la SC Z. Ces dividendes ont été comptabilisés en produits dans les comptes de ces deux sociétés le 24 janvier suivant.

Les plus-values d'apport réalisées par les actionnaires de la société X ont bénéficié du régime du sursis d'imposition prévu par l'article 150-0 B 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.

Par acte authentique du 16 décembre 2010, M. A a effectué des donations de la nue-propiété de 5 448 724 parts de la SC Y à chacune de ses cinq filles et des donations de la pleine propriété de 100 000 parts de la SC Y à chacun de ses douze petits-enfants. La plus-value en sursis d'imposition attachée à ces donations a été définitivement purgée.

Par une proposition de rectification en date du 12 novembre 2013, l'administration a considéré, sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, que les soultes versées par les sociétés civiles Y et Z étaient artificielles et dissimulaient en réalité une appréhension des liquidités de la société X en franchise d'impôt.

L'administration a estimé que le versement d'une soulte répondait traditionnellement à un objectif de parité d'échange et que la finalité du dispositif du sursis d'imposition n'était pas de permettre l'appréhension de liquidités.

L'administration a considéré que la chronologie des opérations intervenues dans un temps très court et le financement des soultes traduisaient la véritable volonté des parties d'appréhender les liquidités de la société X. Elle a en effet relevé que les deux sociétés civiles n'avaient jamais réellement appréhendé le dividende versé par la société X dès lors qu'il était convenu dès le départ que celui-ci devait permettre le versement des soultes.

L'administration a ainsi écarté la qualification de soulte et remis en cause le bénéfice du sursis d'imposition prévu par l'article 150-0 B du code général des impôts. Elle a taxé les sommes appréhendées par M. A à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, sur le fondement du 2° de l'article 109-1 du même code.

Le Comité a entendu ensemble les conseils du contribuable ainsi que les représentants de l'administration.

Le Comité relève que, par les dispositions de l'article 150-0 B du code général des impôts, issues de la loi n° 99-1172 du 30 décembre 1999 de finances pour 2000, éclairées par les travaux préparatoires, le législateur a entendu faciliter les opérations de restructuration d'entreprises, en vue de favoriser la création et le développement de celles-ci, par l'octroi automatique d'un sursis d'imposition pour les plus-values résultant notamment des opérations d'échanges de titres, lesquelles revêtent par nature un caractère intercalaire en ce qu'elles ont pour objet de poursuivre, sous une autre forme, l'investissement réalisé dans l'activité économique en cause.

Le sursis d'imposition institué par le législateur a ainsi seulement pour objet, en vue d'éviter que le paiement immédiat des impositions dues par les personnes physiques à raison des gains découlant de certaines opérations de restructuration d'entreprises fasse obstacle à la réalisation de ces opérations, de différer la liquidation et le paiement de ces impositions, sans en exonérer les redevables ni même en réduire le montant.

Le Comité estime que, si le législateur a admis que l'opération d'échange de titres avec soulte bénéficie intégralement, y compris pour la soulte, du sursis d'imposition dès lors que le montant de la soulte reçue 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 ainsi 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 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 qu'avant même la réalisation de l'apport aux sociétés civiles Y et Z des actions de la société X assorti du versement d'une soulte, ces sociétés avaient décidé que le financement de ces soultes serait en réalité effectué par le versement des dividendes par la société X, moyennant l'octroi d'un découvert bancaire consenti jusqu'à la réalisation de ce versement.

Le Comité estime que, dans les conditions dans lesquelles les opérations se sont déroulées, le versement de la soulte ne s'inscrit pas dans le respect du but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration du groupe fondé par M. A en vue de favoriser la création et le développement de ce groupe mais caractérise une appréhension par M. A des liquidités de la société X, par l'appropriation des dividendes que celle-ci a versés aux sociétés civiles Y et Z faute qu'il soit justifié que ces sociétés n'auraient pu effectivement bénéficier de ces apports sans ce versement.

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.

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 l'administration est fondée à appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

➤ **Affaire n° 2016-21 concernant M. et Mme C**

La société SA X est la holding du groupe familial A, créé par M. A.

M. A a eu cinq filles de son premier mariage. Au décès de son épouse en 1994, ses cinq filles ont reçu la moitié des actions de la société X en nue-propriété, M. A en conservant l'usufruit. Il s'est remarié en 2001 avec Mme R, qui était elle-même mère de deux filles, et a constitué avec sa seconde épouse une société d'acquêts à laquelle il a fait apport de 10 % du capital de la société X.

En 2010, le capital de la société X, composé de 39 972 actions, était réparti comme suit :

- M. A détient 16 668 actions en pleine propriété et 18 378 actions en usufruit ;
- la société d'acquêts A-R détient 3 997 actions en pleine propriété ;
- Mme B, fille de M. A, détient 525 actions en pleine propriété et 3 232 actions en nue-propriété ;
- Mme C, fille de M. A, détient 244 actions en pleine propriété et 4 024 actions en nue-propriété ;
- Mme D, fille de M. A, détient 79 actions en pleine propriété et 4 024 actions en nue-propriété ;
- Mme E, fille de M. A, détient 2 actions en pleine propriété et 3 674 actions en nue-propriété ;

- Mme F, fille de M. A, détient 2 actions en pleine propriété et 3 424 actions en nue-propriété ;
- les 77 actions restantes sont détenues par la famille A (11 actions) et des tiers (66 actions).

A la fin de l'année 2010, M. A a décidé d'établir une transmission et une administration de son groupe dans un cadre strictement familial. Il a décidé de réserver à ses cinq filles, nées de son premier mariage, la charge et la responsabilité de pérenniser l'outil de travail sur les fondements familiaux et entrepreneuriaux ayant conduit à son développement. La séparation des deux pôles familiaux a été matérialisée par la création, le 6 décembre 2010, de deux sociétés civiles holding qui ont opté pour l'impôt sur les sociétés :

- la société civile Y au capital de 10 000 euros divisé en 1 000 parts sociales de 10 euros chacune constituée à l'origine entre M. A et ses deux filles E et F ;
- la société civile Z au capital de 10 000 euros divisé en 1 000 parts sociales de 10 euros chacune constituée entre M. A et Mme R.

Le 15 décembre 2010, la SC Y et la SC Z ont reçu en apport en nature respectivement 35 758 et 3 997 actions de la société X. En contrepartie de cet apport, les actionnaires de la société X ont reçu des parts sociales nouvelles, respectivement des sociétés civiles Y et Z, d'une valeur nominale de 10 euros ainsi qu'une soulte en espèces d'un montant de 0,907643 euro par part sociale.

La société X a été valorisée pour un montant global de 749 874 720 euros, soit 18 760 euros par action.

L'apport à la SC Y, d'un montant de 670 820 080 euros (35 758 actions de 18 760 euros) a ainsi été rémunéré par la création de 61 500 000 parts sociales nouvelles de cette société civile, et par le versement d'une soulte de 55 820 080 euros. Cette soulte est inférieure à 10 % du montant de la valeur nominale des titres reçus.

Compte tenu du démembrement d'une partie des actions de la société X, certaines des nouvelles parts de la SC Y ont été démembrées, ce qui a également conduit à un démembrement d'une partie de la soulte, générant ainsi un quasi-usufruit. La soulte correspondant aux parts démembrées, s'élevant globalement à 28 689 000 euros, a été répartie sur cinq comptes bancaires en indivision entre M. A et chacune de ses cinq filles.

L'apport à la SC Z, d'un montant de 74 983 720 euros (3 997 actions de 18 760 euros) a été rémunéré par la création de 6 874 420 parts sociales nouvelles de cette société civile et par le versement d'une soulte de 6 239 520 euros.

Cette soulte, inférieure à 10 % du montant de la valeur nominale des titres reçus, a été versée sur un compte bancaire détenu en pleine propriété par M. A conformément à l'aménagement du contrat de mariage passé le 26 novembre 2010 devant notaire aux termes duquel il a expressément été convenu que la soulte était exclue de la société d'acquêts et serait appréhendée à parts égales par chacun des époux à titre de biens personnels sans droit à récompense au profit de la société d'acquêts.

Pour financer le règlement de ces soultes, les sociétés civiles Y et Z avaient signé le 8 décembre 2010 avec un établissement de crédit une autorisation de découvert d'un montant maximum respectif de 58 et 7 millions d'euros, allant jusqu'au 31 janvier 2011 dans l'attente du versement des dividendes par la société X.

Le 21 janvier 2011, la société X décide le versement de dividendes s'élevant à 58 285 540 euros pour la SC Y et 6 515 110 euros pour la SC Z. Ces dividendes ont été comptabilisés en produits dans les comptes de ces deux sociétés le 24 janvier suivant.

Les plus-values d'apport réalisées par les actionnaires de la société X ont bénéficié du régime du sursis d'imposition prévu par l'article 150-0 B 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.

Par acte authentique du 16 décembre 2010, M. A a effectué des donations de la nue-propriété de 5 448 724 parts de la SC Y à chacune de ses cinq filles et des donations de la pleine propriété de 100 000 parts de la SC Y à chacun de ses douze petits-enfants. La plus-value en sursis d'imposition attachée à ces donations a été définitivement purgée.

Par une proposition de rectification en date du 12 novembre 2013, l'administration a considéré, sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, que les soultes versées par les sociétés civiles Y et Z étaient artificielles et dissimulaient en réalité une appréhension des liquidités de la société X en franchise d'impôt.

L'administration a estimé que le versement d'une soulte répondait traditionnellement à un objectif de parité d'échange et que la finalité du dispositif du sursis d'imposition n'était pas de permettre l'appréhension de liquidités.

L'administration a considéré que la chronologie des opérations intervenues dans un temps très court et le financement des soultes traduisaient la véritable volonté des parties d'appréhender les liquidités de la société X. Elle a en effet relevé que les deux sociétés civiles n'avaient jamais réellement appréhendé le dividende versé par la société X dès lors qu'il était convenu dès le départ que celui-ci devait permettre le versement des soultes.

L'administration a ainsi écarté la qualification de soulte et remis en cause le bénéfice du sursis d'imposition prévu par l'article 150-0 B du code général des impôts. Elle a taxé les sommes appréhendées par Mme C sur le compte qu'elle détenait en pleine propriété à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, sur le fondement du 2° de l'article 109-1 du même code.

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

Le Comité relève que, par les dispositions de l'article 150-0 B du code général des impôts, issues de la loi n° 99-1172 du 30 décembre 1999 de finances pour 2000, éclairées par les travaux préparatoires, le législateur a entendu faciliter les opérations de restructuration d'entreprises, en vue de favoriser la création et le développement de celles-ci, par l'octroi automatique d'un sursis d'imposition pour les plus-values résultant notamment des opérations d'échanges de titres, lesquelles revêtent par nature un caractère intercalaire en ce qu'elles ont pour objet de poursuivre, sous une autre forme, l'investissement réalisé dans l'activité économique en cause.

Le sursis d'imposition institué par le législateur a ainsi seulement pour objet, en vue d'éviter que le paiement immédiat des impositions dues par les personnes physiques à raison des gains découlant de certaines opérations de restructuration d'entreprises fasse obstacle à la réalisation de ces opérations, de différer la liquidation et le paiement de ces impositions, sans en exonérer les redevables ni même en réduire le montant.

Le Comité estime que, si le législateur a admis que l'opération d'échange de titres avec soulte bénéficie intégralement, y compris pour la soulte, du sursis d'imposition dès lors que le montant de la soulte reçue 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 ainsi 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 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 qu'avant même la réalisation de l'apport aux sociétés civiles Y et Z des actions de la société X assorti du versement d'une soulte, ces sociétés avaient décidé que le financement de ces soultes serait en réalité effectué par le versement des dividendes par la société X, moyennant l'octroi d'un découvert bancaire consenti jusqu'à la réalisation de ce versement.

Le Comité estime que, dans les conditions dans lesquelles les opérations se sont déroulées, le versement de la soulte ne s'inscrit pas dans le respect du but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration du groupe fondé par M. A en vue de favoriser la création et le développement de ce groupe mais caractérise une appréhension par Mme C des liquidités de la société X, par l'appropriation des dividendes que celle-ci a versés aux sociétés civiles Y et Z faute qu'il soit justifié que ces sociétés n'auraient pu effectivement bénéficier de ces apports sans ce versement.

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.

Enfin, le Comité estime que Mme C doit être regardée 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 l'administration est fondée à appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

➤ **Affaire n° 2016-22 concernant M. et Mme D**

La société SA X est la holding du groupe familial A, créé par M. A.

M. A a eu cinq filles de son premier mariage. Au décès de son épouse en 1994, ses cinq filles ont reçu la moitié des actions de la société X en nue-propriété, M. A en conservant l'usufruit. Il s'est remarié en 2001 avec Mme R, qui était elle-même mère de deux filles, et a constitué avec sa seconde épouse une société d'acquêts à laquelle il a fait apport de 10 % du capital de la société X.

En 2010, le capital de la société X, composé de 39 972 actions, était réparti comme suit :

- M. A détient 16 668 actions en pleine propriété et 18 378 actions en usufruit ;
- la société d'acquêts A-R détient 3 997 actions en pleine propriété ;
- Mme B, fille de M. A, détient 525 actions en pleine propriété et 3 232 actions en nue-propriété ;
- Mme C, fille de M. A, détient 244 actions en pleine propriété et 4 024 actions en nue-propriété ;
- Mme D, fille de M. A, détient 79 actions en pleine propriété et 4 024 actions en nue-propriété ;
- Mme E, fille de M. A, détient 2 actions en pleine propriété et 3 674 actions en nue-propriété ;

- Mme F, fille de M. A, détient 2 actions en pleine propriété et 3 424 actions en nue-propriété ;
- les 77 actions restantes sont détenues par la famille A (11 actions) et des tiers (66 actions).

A la fin de l'année 2010, M. A a décidé d'établir une transmission et une administration de son groupe dans un cadre strictement familial. Il a décidé de réserver à ses cinq filles, nées de son premier mariage, la charge et la responsabilité de pérenniser l'outil de travail sur les fondements familiaux et entrepreneuriaux ayant conduit à son développement. La séparation des deux pôles familiaux a été matérialisée par la création, le 6 décembre 2010, de deux sociétés civiles holding qui ont opté pour l'impôt sur les sociétés :

- la société civile Y au capital de 10 000 euros divisé en 1 000 parts sociales de 10 euros chacune constituée à l'origine entre M. A et ses deux filles E et F ;
- la société civile Z au capital de 10 000 euros divisé en 1 000 parts sociales de 10 euros chacune constituée entre M. A et Mme R.

Le 15 décembre 2010, la SC Y et la SC Z ont reçu en apport en nature respectivement 35 758 et 3 997 actions de la société X. En contrepartie de cet apport, les actionnaires de la société X ont reçu des parts sociales nouvelles, respectivement des sociétés civiles Y et Z, d'une valeur nominale de 10 euros ainsi qu'une soulte en espèces d'un montant de 0,907643 euro par part sociale.

La société X a été valorisée pour un montant global de 749 874 720 euros, soit 18 760 euros par action.

L'apport à la SC Y, d'un montant de 670 820 080 euros (35 758 actions de 18 760 euros) a ainsi été rémunéré par la création de 61 500 000 parts sociales nouvelles de cette société civile, et par le versement d'une soulte de 55 820 080 euros. Cette soulte est inférieure à 10 % du montant de la valeur nominale des titres reçus.

Compte tenu du démembrement d'une partie des actions de la société X, certaines des nouvelles parts de la SC Y ont été démembrées, ce qui a également conduit à un démembrement d'une partie de la soulte, générant ainsi un quasi-usufruit. La soulte correspondant aux parts démembrées, s'élevant globalement à 28 689 000 euros, a été répartie sur cinq comptes bancaires en indivision entre M. A et chacune de ses cinq filles.

L'apport à la SC Z, d'un montant de 74 983 720 euros (3 997 actions de 18 760 euros) a été rémunéré par la création de 6 874 420 parts sociales nouvelles de cette société civile et par le versement d'une soulte de 6 239 520 euros.

Cette soulte, inférieure à 10 % du montant de la valeur nominale des titres reçus, a été versée sur un compte bancaire détenu en pleine propriété par M. A conformément à l'aménagement du contrat de mariage passé le 26 novembre 2010 devant notaire aux termes duquel il a expressément été convenu que la soulte était exclue de la société d'acquêts et serait appréhendée à parts égales par chacun des époux à titre de biens personnels sans droit à récompense au profit de la société d'acquêts.

Pour financer le règlement de ces soultes, les sociétés civiles Y et Z avaient signé le 8 décembre 2010 avec un établissement de crédit une autorisation de découvert d'un montant maximum respectif de 58 et 7 millions d'euros, allant jusqu'au 31 janvier 2011 dans l'attente du versement des dividendes par la société X.

Le 21 janvier 2011, la société X décide le versement de dividendes s'élevant à 58 285 540 euros pour la SC Y et 6 515 110 euros pour la SC Z. Ces dividendes ont été comptabilisés en produits dans les comptes de ces deux sociétés le 24 janvier suivant.

Les plus-values d'apport réalisées par les actionnaires de la société X ont bénéficié du régime du sursis d'imposition prévu par l'article 150-0 B 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.

Par acte authentique du 16 décembre 2010, M. A a effectué des donations de la nue-proprété de 5 448 724 parts de la SC Y à chacune de ses cinq filles et des donations de la pleine propriété de 100 000 parts de la SC Y à chacun de ses douze petits-enfants. La plus-value en sursis d'imposition attachée à ces donations a été définitivement purgée.

Par une proposition de rectification en date du 12 novembre 2013, l'administration a considéré, sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, que les soultes versées par les sociétés civiles Y et Z étaient artificielles et dissimulaient en réalité une appréhension des liquidités de la société X en franchise d'impôt.

L'administration a estimé que le versement d'une soulte répondait traditionnellement à un objectif de parité d'échange et que la finalité du dispositif du sursis d'imposition n'était pas de permettre l'appréhension de liquidités.

L'administration a considéré que la chronologie des opérations intervenues dans un temps très court et le financement des soultes traduisaient la véritable volonté des parties d'appréhender les liquidités de la société X. Elle a en effet relevé que les deux sociétés civiles n'avaient jamais réellement appréhendé le dividende versé par la société X dès lors qu'il était convenu dès le départ que celui-ci devait permettre le versement des soultes.

L'administration a ainsi écarté la qualification de soulte et remis en cause le bénéfice du sursis d'imposition prévu par l'article 150-0 B du code général des impôts. Elle a taxé les sommes appréhendées par Mme D sur le compte qu'elle détenait en pleine propriété à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, sur le fondement du 2° de l'article 109-1 du même code.

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

Le Comité relève que, par les dispositions de l'article 150-0 B du code général des impôts, issues de la loi n° 99-1172 du 30 décembre 1999 de finances pour 2000, éclairées par les travaux préparatoires, le législateur a entendu faciliter les opérations de restructuration d'entreprises, en vue de favoriser la création et le développement de celles-ci, par l'octroi automatique d'un sursis d'imposition pour les plus-values résultant notamment des opérations d'échanges de titres, lesquelles revêtent par nature un caractère intercalaire en ce qu'elles ont pour objet de poursuivre, sous une autre forme, l'investissement réalisé dans l'activité économique en cause.

Le sursis d'imposition institué par le législateur a ainsi seulement pour objet, en vue d'éviter que le paiement immédiat des impositions dues par les personnes physiques à raison des gains découlant de certaines opérations de restructuration d'entreprises fasse obstacle à la réalisation de ces opérations, de différer la liquidation et le paiement de ces impositions, sans en exonérer les redevables ni même en réduire le montant.

Le Comité estime que, si le législateur a admis que l'opération d'échange de titres avec soulte bénéficie intégralement, y compris pour la soulte, du sursis d'imposition dès lors que le montant de la soulte reçue 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 ainsi 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 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 qu'avant même la réalisation de l'apport aux sociétés civiles Y et Z des actions de la société X assorti du versement d'une soulte, ces sociétés avaient décidé que le financement de ces soultes serait en réalité effectué par le versement des dividendes par la société X, moyennant l'octroi d'un découvert bancaire consenti jusqu'à la réalisation de ce versement.

Le Comité estime que, dans les conditions dans lesquelles les opérations se sont déroulées, le versement de la soulte ne s'inscrit pas dans le respect du but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration du groupe fondé par M. A en vue de favoriser la création et le développement de ce groupe mais caractérise une appréhension par Mme D des liquidités de la société X, par l'appropriation des dividendes que celle-ci a versés aux sociétés civiles Y et Z faute qu'il soit justifié que ces sociétés n'auraient pu effectivement bénéficier de ces apports sans ce versement.

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.

Enfin, le Comité estime que Mme D doit être regardée 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 l'administration est fondée à appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

➤ **Affaire n° 2016-23 concernant la SC Y**

La société SA X est la holding du groupe familial A, créé par M. A.

M. A a eu cinq filles de son premier mariage. Au décès de son épouse en 1994, ses cinq filles ont reçu la moitié des actions de la société X en nue-propriété, M. A en conservant l'usufruit. Il s'est remarié en 2001 avec Mme R, qui était elle-même mère de deux filles, et a constitué avec sa seconde épouse une société d'acquêts à laquelle il a fait apport de 10 % du capital de la société X.

En 2010, le capital de la société X, composé de 39 972 actions, était réparti comme suit :

- M. A détient 16 668 actions en pleine propriété et 18 378 actions en usufruit ;
- la société d'acquêts A-R détient 3 997 actions en pleine propriété ;
- Mme B, fille de M. A, détient 525 actions en pleine propriété et 3 232 actions en nue-propriété ;
- Mme C, fille de M. A, détient 244 actions en pleine propriété et 4 024 actions en nue-propriété ;
- Mme D, fille de M. A, détient 79 actions en pleine propriété et 4 024 actions en nue-propriété ;
- Mme E, fille de M. A, détient 2 actions en pleine propriété et 3 674 actions en nue-propriété ;

- Mme F, fille de M. A, détient 2 actions en pleine propriété et 3 424 actions en nue-propriété ;
- les 77 actions restantes sont détenues par la famille A (11 actions) et des tiers (66 actions).

A la fin de l'année 2010, M. A a décidé d'établir une transmission et une administration de son groupe dans un cadre strictement familial. Il a décidé de réserver à ses cinq filles, nées de son premier mariage, la charge et la responsabilité de pérenniser l'outil de travail sur les fondements familiaux et entrepreneuriaux ayant conduit à son développement. La séparation des deux pôles familiaux a été matérialisée par la création, le 6 décembre 2010, de deux sociétés civiles holding qui ont opté pour l'impôt sur les sociétés :

- la société civile Y au capital de 10 000 euros divisé en 1 000 parts sociales de 10 euros chacune constituée à l'origine entre M. A et ses deux filles E et F ;
- la société civile Z au capital de 10 000 euros divisé en 1 000 parts sociales de 10 euros chacune constituée entre M. A et Mme R.

Le 15 décembre 2010, la SC Y et la SC Z ont reçu en apport en nature respectivement 35 758 et 3 997 actions de la société X. En contrepartie de cet apport, les actionnaires de la société X ont reçu des parts sociales nouvelles, respectivement des sociétés civiles Y et Z, d'une valeur nominale de 10 euros ainsi qu'une soulte en espèces d'un montant de 0,907643 euro par part sociale.

La société X a été valorisée pour un montant global de 749 874 720 euros, soit 18 760 euros par action.

L'apport à la SC Y, d'un montant de 670 820 080 euros (35 758 actions de 18 760 euros) a ainsi été rémunéré par la création de 61 500 000 parts sociales nouvelles de cette société civile, et par le versement d'une soulte de 55 820 080 euros. Cette soulte est inférieure à 10 % du montant de la valeur nominale des titres reçus.

Compte tenu du démembrement d'une partie des actions de la société X, certaines des nouvelles parts de la SC Y ont été démembrées, ce qui a également conduit à un démembrement d'une partie de la soulte, générant ainsi un quasi-usufruit. La soulte correspondant aux parts démembrées, s'élevant globalement à 28 689 000 euros, a été répartie sur cinq comptes bancaires en indivision entre M. A et chacune de ses cinq filles.

L'apport à la SC Z, d'un montant de 74 983 720 euros (3 997 actions de 18 760 euros) a été rémunéré par la création de 6 874 420 parts sociales nouvelles de cette société civile et par le versement d'une soulte de 6 239 520 euros.

Cette soulte, inférieure à 10 % du montant de la valeur nominale des titres reçus, a été versée sur un compte bancaire détenu en pleine propriété par M. A conformément à l'aménagement du contrat de mariage passé le 26 novembre 2010 devant notaire aux termes duquel il a expressément été convenu que la soulte était exclue de la société d'acquêts et serait appréhendée à parts égales par chacun des époux à titre de biens personnels sans droit à récompense au profit de la société d'acquêts.

Pour financer le règlement de ces soultes, les sociétés civiles Y et Z avaient signé le 8 décembre 2010 avec un établissement de crédit une autorisation de découvert d'un montant maximum respectif de 58 et 7 millions d'euros, allant jusqu'au 31 janvier 2011 dans l'attente du versement des dividendes par la société X.

Le 21 janvier 2011, la société X décide le versement de dividendes s'élevant à 58 285 540 euros pour la SC Y et 6 515 110 euros pour la SC Z. Ces dividendes ont été comptabilisés en produits dans les comptes de ces deux sociétés le 24 janvier suivant.

Les plus-values d'apport réalisées par les actionnaires de la société X ont bénéficié du régime du sursis d'imposition prévu par l'article 150-0 B 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.

Par acte authentique du 16 décembre 2010, M. A a effectué des donations de la nue-propiété de 5 448 724 parts de la SC Y à chacune de ses cinq filles et des donations de la pleine propriété de 100 000 parts de la SC Y à chacun de ses douze petits-enfants. La plus-value en sursis d'imposition attachée à ces donations a été définitivement purgée.

Par une proposition de rectification en date du 12 novembre 2013, l'administration a considéré, sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, que les soultes versées par les sociétés civiles Y et Z étaient artificielles et dissimulaient en réalité une appréhension des liquidités de la société X en franchise d'impôt.

L'administration a estimé que le versement d'une soulte répondait traditionnellement à un objectif de parité d'échange et que la finalité du dispositif du sursis d'imposition n'était pas de permettre l'appréhension de liquidités.

L'administration a considéré que la chronologie des opérations intervenues dans un temps très court et le financement des soultes traduisaient la véritable volonté des parties d'appréhender les liquidités de la société X. Elle a en effet relevé que les deux sociétés civiles n'avaient jamais réellement appréhendé le dividende versé par la société X dès lors qu'il était convenu dès le départ que celui-ci devait permettre le versement des soultes.

L'administration a ainsi écarté la qualification de soulte et remis en cause le bénéfice du sursis d'imposition prévu par l'article 150-0 B du code général des impôts. Elle a taxé les sommes appréhendées par Mme B à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, sur le fondement du 2° de l'article 109-1 du même code.

Mme B étant domiciliée en Uruguay, l'administration a notifié un rappel de retenue à la source à la SC Y en application des dispositions de l'article 119 bis 2 du code général des impôts au taux de 25 %.

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

Le Comité relève que, par les dispositions de l'article 150-0 B du code général des impôts, issues de la loi n° 99-1172 du 30 décembre 1999 de finances pour 2000, éclairées par les travaux préparatoires, le législateur a entendu faciliter les opérations de restructuration d'entreprises, en vue de favoriser la création et le développement de celles-ci, par l'octroi automatique d'un sursis d'imposition pour les plus-values résultant notamment des opérations d'échanges de titres, lesquelles revêtent par nature un caractère intercalaire en ce qu'elles ont pour objet de poursuivre, sous une autre forme, l'investissement réalisé dans l'activité économique en cause.

Le sursis d'imposition institué par le législateur a ainsi seulement pour objet, en vue d'éviter que le paiement immédiat des impositions dues par les personnes physiques à raison des gains découlant de certaines opérations de restructuration d'entreprises fasse obstacle à la réalisation de ces opérations, de différer la liquidation et le paiement de ces impositions, sans en exonérer les redevables ni même en réduire le montant.

Le Comité estime que, si le législateur a admis que l'opération d'échange de titres avec soulte bénéficie intégralement, y compris pour la soulte, du sursis d'imposition dès lors que le montant de la soulte reçue 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 ainsi 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 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 qu'avant même la réalisation de l'apport aux sociétés civiles Y et Z des actions de la société X assorti du versement d'une soulte, ces sociétés avaient décidé que le financement de ces soultes serait en réalité effectué par le versement des dividendes par la société X, moyennant l'octroi d'un découvert bancaire consenti jusqu'à la réalisation de ce versement.

Le Comité estime que, dans les conditions dans lesquelles les opérations se sont déroulées, le versement de la soulte ne s'inscrit pas dans le respect du but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration du groupe fondé par M. A en vue de favoriser la création et le développement de ce groupe mais caractérise une appréhension par Mme B des liquidités de la société X, par l'appropriation des dividendes que celle-ci a versés aux sociétés civiles Y et Z faute qu'il soit justifié que ces sociétés n'auraient pu effectivement bénéficier de ces apports sans ce versement.

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.

Enfin, le Comité estime que Mme B doit être regardée 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 l'administration est fondée à appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

e) Revenus fonciers

➤ **Affaire n° 2016-11 concernant M. ou Mme X**

M. et Mme X détiennent, dans des proportions variant de 49,98 % à 98,75 % de leur capital, des titres de plusieurs sociétés civiles immobilières (SCI) propriétaires de locaux commerciaux donnés en location.

Ils sont assujettis à l'impôt sur le revenu sur la quote-part leur revenant dans les résultats de ces SCI déterminés selon les règles des revenus fonciers.

Le 8 décembre 2010, les époux X créent la société civile A avec leur fille, Mme Y, qui en devient co-gérante avec son père, et la société civile B avec leur fils, M. Z, qui en est nommé co-gérant avec sa mère.

Chacune de ces deux sociétés opte, dès leur constitution, pour l'assujettissement de leurs bénéfices à l'impôt sur les sociétés.

Chaque société reçoit des époux X, en apport en nature, l'usufruit temporaire, pour une durée de 9 ans prenant effet le 1^{er} janvier 2010, de la moitié des titres qu'ils détiennent dans ces SCI, ainsi que de chaque enfant associé une somme de 74 556 euros apportée en numéraire.

En conséquence, par l'effet des dispositions de l'article 238 bis K du code général des impôts, les résultats des SCI ont été, à compter du 1^{er} janvier 2010, déterminés selon les règles applicables en matière de bénéfices industriels et commerciaux, puis taxés au nom des sociétés A et B à l'impôt sur les sociétés aux taux de 15 % pour la fraction n'excédant pas 38 120 euros et 33^{1/3} % pour la fraction supérieure à ce montant en application du b du I de l'article 219 du code général des impôts alors qu'antérieurement les revenus fonciers de ces SCI étaient imposés selon le taux progressif du barème de l'impôt sur le revenu au nom de chaque associé au prorata de ses droits.

L'administration a considéré que ces opérations constituaient un montage mettant en œuvre deux sociétés civiles dépourvues de substance économique et poursuivant le but exclusivement fiscal d'atténuer la charge fiscale des époux X par une application littérale des dispositions de l'article 238 bis K du code contraire à l'intention du législateur. Par une proposition de rectification du 18 décembre 2013, elle a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévu à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales afin de taxer dans la catégorie des revenus fonciers les résultats précédemment imposés au titre de l'impôt sur les sociétés.

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

Le Comité estime que l'option d'une société pour l'assujettissement de ses bénéfices 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.

Il en irait autrement si une telle option s'exerçait dans le cadre d'un montage dans lequel la société ayant opté pour l'impôt sur les sociétés est dépourvue de toute substance économique et n'a été créée que dans le seul but d'atténuer la charge fiscale du contribuable par une application littérale des dispositions légales pertinentes, contraire aux objectifs qu'en les adoptant, le législateur a entendu poursuivre.

Le Comité relève, en premier lieu, qu'en l'espèce, les sociétés A et B disposent chacune d'un compte bancaire et d'une trésorerie abondante résultant des résultats dégagés par les SCI à proportion des droits en usufruit qu'elles détiennent temporairement dans leur capital. Il note encore que ces ressources permettent notamment aux sociétés A et B de payer les impositions dont elles sont redevables comme de procéder à des placements financiers.

Il constate, en deuxième lieu et d'une part, que la société A a fait l'acquisition en 2012 d'un bien immobilier d'une valeur de 294 000 euros, lequel est donné en location et lui procure environ 15 000 euros de recettes chaque année. Il estime à cet égard que la circonstance que cette acquisition ait reçu un financement externe plutôt que de donner lieu à l'emploi par la société de ses ressources propres relève de la liberté de gestion de l'entreprise et ne permet pas de caractériser un défaut de substance économique.

Le Comité constate, d'autre part, que la société B est entrée en 2011 au capital de la société C et a maintenu, à travers plusieurs augmentations successives de capital, sa participation à hauteur de 5 % du capital de cette société, permettant ainsi à M. Z d'en devenir le gérant et de piloter ses projets de développement et de modernisation, à travers la gestion d'un camping exploité dans le cadre d'une délégation de service public.

Le Comité estime en conséquence que la création des sociétés A et B, qui ne sont pas dépourvues de toute substance économique, répond, indépendamment de l'économie fiscale qu'elle procure par ailleurs, à des préoccupations familiales et patrimoniales ainsi qu'au souhait des époux X d'accompagner leurs enfants dans le développement de leur activité professionnelle respective dans le cadre d'une stratégie propre à chacun d'eux en leur permettant de disposer des ressources financières à cette fin sans pour autant se défaire eux-mêmes de leur propre patrimoine. Il considère ainsi que, nonobstant l'avantage fiscal qui en découle, les opérations en cause ne procèdent pas de la recherche d'un but exclusivement fiscal.

Le Comité émet en conséquence, au regard des dispositions législatives applicables à l'époque des faits, l'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° 2016-35 concernant M. X**

M. X est le président directeur général de la SA Y dont il détenait, à l'époque des faits (années 2010 à 2012) 96,50 % du capital social.

Durant la même période, M. X était par ailleurs gérant et associé majoritaire (participation de 99 %) de onze sociétés civiles immobilières (SCI) :

- quatre de ces SCI possèdent des immeubles à usage professionnel donnés en location à la SA Y. Ces sociétés ont déclaré des résultats bénéficiaires pour les années 2010 à 2012 ;
- les sept autres SCI sont propriétaires de logements dont l'acquisition a été financée par emprunts bancaires, qu'elles donnent en location aux enfants ou à des proches de M. X :

SCI propriétaire	Logement mis en location	Date de signature du bail	Montant loyer mensuel	Occupants et liens avec M. X
SCI A	Appartement 4 p.(duplex,97 m ²) (Hauts-de-Seine) acquis le 12/09/2003 (565 250 euros)	30/10/2003	915 euros	M. X1 (fils)
SCI B	Appartement (duplex 4 p.139 m ²) à Paris acquis 06/05/2002 (603 698 euros)	06/05/2002	915 euros	Résidence principale de M. X2 (fils)
SCI C	Maison (160 m ²) (Oise) acquise le 05/05/2008 (315 000 euros)	15/03/2008	900 euros	Résidence secondaire de M. X2 (fils)
SCI D	Appartement 4p.(157 m ²) (Ille-et-Vilaine) acquis le 19/07/2002 (457 347 euros)	01/08/2002	900 euros	Résidence secondaire de Mme X3 (ex-compagne de M. X , mère de deux de ses enfants)
SCI E	Appartement, 5 p. (113 m ²) (Val-de-Marne) acquis le 18/04/2008 (730 000 euros)	18/04/2008	933 euros	Mme X4 (fille)
SCI F	Appartement 3 p. (95 m ²) à Paris acquis le 06/07/1988 (312 520 euros)	30/11/2008	933 euros	Mlle X5 compagne de M. X6 (fils)
SCI G	Maison (245 m ²) (Seine-et-Marne) acquise le 11/10/2002 (648 000 euros)	26/01/2004	1 583 euros	Résidence principale de Mme X3 (ex-compagne de M. X , mère de deux de ses enfants)

Aucune des SCI n'ayant opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, leurs résultats sont imposables dans la catégorie des revenus fonciers, au nom de leurs associés, pour la part leur revenant dans les bénéfices sociaux en application de l'article 8 du code général des impôts, soit en l'espèce pour l'essentiel au nom de M. X.

Les charges, constituées essentiellement des intérêts d'emprunt, déclarées par les sept SCI louant des locaux d'habitation excédant largement les recettes locatives, leurs résultats déficitaires constatés au titre des années 2010, 2011 et 2012 ont généré des déficits fonciers imputés par M. X sur ses revenus fonciers positifs provenant des résultats des quatre SCI louant des locaux professionnels à la SA Y.

Considérant que les loyers en cause ne répondaient à aucune logique économique, qu'ils avaient été fixés à un niveau anormalement bas et que leur charge effective avait été supportée en réalité par M. X, l'administration a regardé les baux en cause comme fictifs et considéré que les SCI propriétaires devaient en conséquence être regardées comme ayant conservé la jouissance des biens litigieux. Or, en application du II de l'article 15 du code général des impôts, les revenus des logements dont le propriétaire se réserve la jouissance ne sont pas soumis à l'impôt au titre des revenus fonciers et en contrepartie aucune charge afférente à ces logements ne peut être déduite. Par suite, l'administration a, dans le cadre de la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, remis en cause les résultats déficitaires déclarés par chacune des sept SCI. Ces rectifications se sont traduites par un rehaussement des revenus fonciers imposables pour la détermination de l'impôt sur le revenu des années 2010, 2011 et 2012 de M. X à qui elle a, selon la procédure de l'abus de droit fiscal, notifié les 23 décembre 2013, pour les années 2010 et 2011, et 14 janvier 2014, pour l'année 2012, les propositions de rectifications correspondantes.

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

Il observe que M. X, associé majoritaire de l'ensemble des sept SCI en cause, a assumé, tout au long de la période considérée, la charge effective des loyers des locaux d'habitation que ces SCI ont loué à ses proches, soit qu'il les ait payés directement au bailleur, soit qu'il les ait systématiquement remboursés au locataire, alors qu'il n'est fait état d'aucune obligation à laquelle il aurait été tenu à l'égard des différents locataires.

Le Comité considère que fait ainsi défaut le caractère onéreux des contrats de bail consentis par les SCI et en déduit que ces baux sont entachés de simulation.

Le Comité émet en conséquence l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter comme fictifs les contrats de bail en cause.

Enfin le Comité estime que M. X doit être regardé comme 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 l'administration est fondée à appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

➤ **Affaire n° 2016-36 concernant la SCI A**

La SCI A a été créée le 19 juin 2003 et est détenue à plus de 99 % par M. X, par ailleurs président directeur général de la SA Y dont il détenait, à l'époque des faits (années 2010 à 2012) 96,50 % du capital social.

La SCI a acquis le 12 septembre 2003 un immeuble d'habitation dans les Hauts-de-Seine au prix de 565 250 euros qu'elle a donné en location par bail du 30 octobre 2003 à M. X1, fils de M. X pour un loyer de 915 euros par mois.

La SCI A n'ayant pas opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, son résultat est imposable dans la catégorie des revenus fonciers, au nom de ses associés, pour la part leur revenant dans les bénéfices sociaux en application de l'article 8 du code général des impôts, soit en l'espèce pour l'essentiel au nom de M. X.

Les charges, constituées essentiellement des intérêts d'emprunt, déclarées par la SCI A excédant largement les recettes locatives, ses résultats déficitaires constatés au titre des années 2010, 2011 et 2012 ont généré des déficits fonciers imputés par M. X sur ses revenus fonciers positifs provenant des résultats des quatre SCI louant des locaux professionnels à la SA Y.

Considérant que le loyer en cause ne répondait à aucune logique économique, qu'il avait été fixé à un niveau anormalement bas et que sa charge effective avait été supportée en réalité par M. X, l'administration a regardé le bail en cause comme fictif et considéré que la SCI A avait conservé la jouissance du bien en cause. Or, en application du II de l'article 15 du code général des impôts, les revenus des logements dont le propriétaire se réserve la jouissance ne sont pas soumis à l'impôt au titre des revenus fonciers et en contrepartie aucune charge afférente à ces logements ne peut être déduite. Par suite, l'administration a, dans le cadre de la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, remis en cause le résultat déficitaire déclaré par la SCI au titre des années 2010 à 2012.

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

Il observe que M. X, associé majoritaire et gérant de la SCI A, a assumé, tout au long de la période considérée, la charge effective des loyers des locaux d'habitation que cette SCI a loué à son fils en payant directement le montant auprès de la SCI, alors qu'il n'est fait état d'aucune obligation à laquelle il aurait été tenu à l'égard du locataire.

Le Comité considère que fait ainsi défaut le caractère onéreux du contrat de bail consenti par la SCI A et en déduit que ce bail est entaché de simulation.

Le Comité émet en conséquence l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter comme fictif le contrat de bail en cause.

➤ **Affaire n° 2016-37 concernant la SCI B**

La SCI B a été créée le 15 mars 2002 et est détenue à 99 % par M. X, par ailleurs président directeur général de la SA Y dont il détenait, à l'époque des faits (années 2010 à 2012) 96,50 % du capital social.

La SCI a acquis le 6 mai 2002 un immeuble d'habitation sis à Paris au prix de 603 698 euros qu'elle a donné en location par bail du 6 mai 2002 à M. X2, fils de M. X pour un loyer de 915 euros par mois.

La SCI B n'ayant pas opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, son résultat est imposable dans la catégorie des revenus fonciers, au nom de ses associés, pour la part leur revenant dans les bénéfices sociaux en application de l'article 8 du code général des impôts, soit en l'espèce pour l'essentiel au nom de M. X.

Les charges, constituées essentiellement des intérêts d'emprunt, déclarées par la SCI B excédant largement les recettes locatives, ses résultats déficitaires constatés au titre des années 2010, 2011 et 2012 ont généré des déficits fonciers imputés par M. X sur ses revenus fonciers positifs provenant des résultats des quatre SCI louant des locaux professionnels à la SA Y.

Considérant que le loyer en cause ne répondait à aucune logique économique, qu'il avait été fixé à un niveau anormalement bas et que sa charge effective avait été supportée en réalité par M. X, l'administration a regardé le bail en cause comme fictif et considéré que la SCI B avait conservé la jouissance du bien en cause. Or, en application du II de l'article 15 du code général des impôts, les revenus des logements dont le propriétaire se réserve la jouissance ne sont pas soumis à l'impôt au titre des revenus fonciers et en contrepartie aucune charge afférente à ces logements ne peut être déduite. Par suite, l'administration a, dans le cadre de la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, remis en cause le résultat déficitaire déclaré par la SCI au titre des années 2010 à 2012.

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

Il observe que M. X, associé majoritaire et gérant de la SCI B, a assumé, tout au long de la période considérée, la charge effective des loyers des locaux d'habitation que cette SCI a loué à son fils en en payant directement le montant auprès de la SCI, alors qu'il n'est fait état d'aucune obligation à laquelle il aurait été tenu à l'égard du locataire.

Le Comité considère que fait ainsi défaut le caractère onéreux du contrat de bail consenti par la SCI B et en déduit que ce bail est entaché de simulation.

Le Comité émet en conséquence l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter comme fictif le contrat de bail en cause.

➤ **Affaire n° 2016-38 concernant la SCI C**

La SCI C a été créée le 18 mai 1989 et est détenue à 99 % par M. X, par ailleurs président directeur général de la SA Y dont il détenait, à l'époque des faits (années 2010 à 2012) 96,50 % du capital social.

La SCI a acquis le 5 mai 2008 une maison d'habitation dans l'Oise au prix de 315 000 euros qu'elle a donnée en location par bail du 15 mars 2008, prenant effet le 1^{er} juin 2008, à M. X2, fils de M. X pour un loyer de 900 euros par mois.

La SCI C n'ayant pas opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, son résultat est imposable dans la catégorie des revenus fonciers, au nom de ses associés, pour la part leur revenant dans les bénéfices sociaux en application de l'article 8 du code général des impôts, soit en l'espèce pour l'essentiel au nom de M. X.

Les charges, constituées essentiellement des intérêts d'emprunt, déclarées par la SCI C excédant largement les recettes locatives, ses résultats déficitaires constatés au titre des années 2010, 2011 et 2012 ont généré des déficits fonciers imputés par M. X sur ses revenus fonciers positifs provenant des résultats des quatre SCI louant des locaux professionnels à la SA Y.

Considérant que la charge effective du loyer en cause avait été supportée en réalité par M. X, l'administration a regardé le bail en cause comme fictif et considéré que la SCI C avait conservé la jouissance du bien en cause. Or, en application du II de l'article 15 du code général des impôts, les revenus des logements dont le propriétaire se réserve la jouissance ne sont pas soumis à l'impôt au titre des revenus fonciers et en contrepartie aucune charge afférente à ces logements ne peut être déduite. Par suite, l'administration a, dans le cadre de la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, remis en cause le résultat déficitaire déclaré par la SCI au titre des années 2010 à 2012.

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

Il observe que M. X, associé majoritaire et gérant de la SCI C, a assumé, tout au long de la période considérée, la charge effective des loyers des locaux d'habitation que cette SCI a loué à son fils en en payant directement le montant auprès de la SCI, alors qu'il n'est fait état d'aucune obligation à laquelle il aurait été tenu à l'égard du locataire.

Le Comité considère que fait ainsi défaut le caractère onéreux du contrat de bail consenti par la SCI C et en déduit que ce bail est entaché de simulation.

Le Comité émet en conséquence l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter comme fictif le contrat de bail en cause.

➤ **Affaire n° 2016-39 concernant la SCI D**

La SCI D a été créée le 21 mai 2002 et est détenue à plus de 99 % par M. X, par ailleurs président directeur général de la SA Y dont il détenait, à l'époque des faits (années 2010 à 2012) 96,50 % du capital social.

La SCI a acquis le 19 juillet 2002 un immeuble d'habitation en Ille-et-Vilaine au prix de 457 347 euros qu'elle a donné en location par bail du 1^{er} août 2002 à Mme X3, ancienne compagne de M. X et mère de deux de ses enfants, pour un loyer de 900 euros par mois.

La SCI D n'ayant pas opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, son résultat est imposable dans la catégorie des revenus fonciers, au nom de ses associés, pour la part leur revenant dans les bénéfices sociaux en application de l'article 8 du code général des impôts, soit en l'espèce pour l'essentiel au nom de M. X.

Les charges, constituées essentiellement des intérêts d'emprunt, déclarées par la SCI D ont entraîné des résultats faiblement positifs en 2010 mais déficitaires au titre des années 2011 et 2012. Ces résultats déficitaires ont ainsi généré des déficits fonciers imputés par M. X sur ses revenus fonciers positifs provenant des résultats des quatre SCI louant des locaux professionnels à la SA Y.

Considérant que la charge effective du loyer en cause avait été supportée en réalité par M. X, l'administration a regardé le bail en cause comme fictif et considéré que la SCI D avait conservé la jouissance du bien en cause. Or, en application du II de l'article 15 du code général des impôts, les revenus des logements dont le propriétaire se réserve la jouissance ne sont pas soumis à l'impôt au titre des revenus fonciers et en contrepartie aucune charge afférente à ces logements ne peut être déduite. Par suite, l'administration a, dans le cadre de la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, remis en cause le résultat bénéficiaire réalisé en 2010 et le résultat déficitaire déclaré par la SCI au titre des années 2011 à 2012.

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

Il observe que M. X, associé majoritaire et gérant de la SCI D, a assumé, tout au long de la période considérée, la charge effective des loyers des locaux d'habitation que cette SCI a loué à Mme X3 en lui remboursant systématiquement leur montant par virement bancaire, alors qu'il n'est fait état d'aucune obligation à laquelle il aurait été tenu à l'égard de la locataire.

Le Comité considère que fait ainsi défaut le caractère onéreux du contrat de bail consenti par la SCI D et en déduit que ce bail est entaché de simulation.

Le Comité émet en conséquence l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter comme fictif le contrat de bail en cause.

➤ **Affaire n° 2016-40 concernant la SCI E**

La SCI E a été créée le 1^{er} septembre 1980 et est détenue à 99 % par M. X, par ailleurs président directeur général de la SA Y dont il détenait, à l'époque des faits (années 2010 à 2012) 96,50 % du capital social.

La SCI a acquis le 18 avril 2008 un immeuble d'habitation dans le Val-de-Marne au prix de 730 000 euros qu'elle a donné en location par bail du 18 avril 2008 à Mme X4, fille de M. X pour un loyer de 933 euros par mois.

La SCI E n'ayant pas opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, son résultat est imposable dans la catégorie des revenus fonciers, au nom de ses associés, pour la part leur revenant dans les bénéfices sociaux en application de l'article 8 du code général des impôts, soit en l'espèce pour l'essentiel au nom de M. X.

Les charges, constituées essentiellement des intérêts d'emprunt, déclarées par la SCI E excédant largement les recettes locatives, ses résultats déficitaires constatés au titre des années 2010, 2011 et 2012 ont généré des déficits fonciers imputés par M. X sur ses revenus fonciers positifs provenant des résultats des quatre SCI louant des locaux professionnels à la SA Y.

Considérant que le loyer en cause ne répondait à aucune logique économique, qu'il avait été fixé à un niveau anormalement bas et que sa charge effective avait été supportée en réalité par M. X, l'administration a regardé le bail en cause comme fictif et considéré que la SCI E avait conservé la jouissance du bien en cause. Or, en application du II de l'article 15 du code général des impôts, les revenus des logements dont le propriétaire se réserve la jouissance ne sont pas soumis à l'impôt au titre des revenus fonciers et en contrepartie aucune charge afférente à ces logements ne peut être déduite. Par suite, l'administration a, dans le cadre de la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, remis en cause le résultat déficitaire déclaré par la SCI au titre des années 2010 à 2012.

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

Il observe que M. X, associé majoritaire et gérant de la SCI E, a assumé, tout au long de la période considérée, la charge effective des loyers des locaux d'habitation que cette SCI a loué à sa fille en en payant directement le montant auprès de la SCI, alors qu'il n'est fait état d'aucune obligation à laquelle il aurait été tenu à l'égard de la locataire.

Le Comité considère que fait ainsi défaut le caractère onéreux du contrat de bail consenti par la SCI E et en déduit que ce bail est entaché de simulation.

Le Comité émet en conséquence l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter comme fictif le contrat de bail en cause.

➤ **Affaire n° 2016-41 concernant la SCI F**

La SCI F a été créée le 1^{er} juin 1988 et est détenue à 99 % par M. X, par ailleurs président directeur général de la SA Y dont il détenait, à l'époque des faits (années 2010 à 2012) 96,50 % du capital social.

La SCI a acquis le 6 juillet 1988 un immeuble d'habitation sis à Paris au prix de 312 520 euros qu'elle a donné en location par bail du 30 novembre 2008 à Mme X5, compagne de M. X6, lui-même fils de M. X, pour un loyer de 933 euros par mois.

La SCI F n'ayant pas opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, son résultat est imposable dans la catégorie des revenus fonciers, au nom de ses associés, pour la part leur revenant dans les bénéfices sociaux en application de l'article 8 du code général des impôts, soit en l'espèce pour l'essentiel au nom de M. X.

Les charges, constituées essentiellement des intérêts d'emprunt, déclarées par la SCI F ont entraîné des résultats positifs en 2010 et 2011, mais déficitaires au titre de 2012. Ces résultats déficitaires ont ainsi généré des déficits fonciers imputés par M. X sur ses revenus fonciers positifs provenant des résultats des quatre SCI louant des locaux professionnels à la SA Y.

Considérant que le loyer en cause ne répondait à aucune logique économique, qu'il avait été fixé à un niveau anormalement bas et que sa charge effective avait été supportée en réalité par M. X, l'administration a regardé le bail en cause comme fictif et considéré que la SCI F avait conservé la jouissance du bien en cause. Or, en application du II de l'article 15 du code général des impôts, les revenus des logements dont le propriétaire se réserve la jouissance ne sont pas soumis à l'impôt au titre des revenus fonciers et en contrepartie aucune charge afférente à ces logements ne peut être déduite. Par suite, l'administration a, dans le cadre de la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, remis en cause les résultats bénéficiaires réalisés en 2010 et 2011 et le résultat déficitaire de l'année 2012.

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

Il observe que M. X, associé majoritaire et gérant de la SCI F, a assumé, tout au long de la période considérée, la charge effective des loyers des locaux d'habitation que cette SCI a loué à Mme X5 en en payant directement le montant auprès de la SCI, alors qu'il n'est fait état d'aucune obligation à laquelle il aurait été tenu à l'égard de la locataire.

Le Comité considère que fait ainsi défaut le caractère onéreux du contrat de bail consenti par la SCI F et en déduit que ce bail est entaché de simulation.

Le Comité émet en conséquence l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter comme fictif le contrat de bail en cause.

➤ **Affaire n° 2016-42 concernant la SCI G**

La SCI G a été créée le 1^{er} juillet 2002 et est détenue à plus de 99 % par M. X, par ailleurs président directeur général de la SA Y dont il détenait, à l'époque des faits (années 2010 à 2012) 96,50 % du capital social.

La SCI a acquis le 11 octobre 2002 une maison d'habitation en Seine-et-Marne au prix de 648 000 euros qu'elle a donné en location par bail du 26 janvier 2004 à Mme X3, ancienne compagne de M. X et mère de deux de ses enfants, pour un loyer de 1 583 euros par mois.

La SCI G n'ayant pas opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, son résultat est imposable dans la catégorie des revenus fonciers, au nom de ses associés, pour la part leur revenant dans les bénéfices sociaux en application de l'article 8 du code général des impôts, soit en l'espèce pour l'essentiel au nom de M. X.

Les charges, constituées essentiellement des intérêts d'emprunt, déclarées par la SCI G excédant largement les recettes locatives, ses résultats déficitaires constatés au titre des années 2010, 2011 et 2012 ont généré des déficits fonciers imputés par M. X sur ses revenus fonciers positifs provenant des résultats des quatre SCI louant des locaux professionnels à la SA Y.

Considérant que la charge effective du loyer en cause avait été supportée en réalité par M. X, l'administration a regardé le bail en cause comme fictif et considéré que la SCI G avait conservé la jouissance du bien en cause. Or, en application du II de l'article 15 du code général des impôts, les revenus des logements dont le propriétaire se réserve la jouissance ne sont pas soumis à l'impôt au titre des revenus fonciers et en contrepartie aucune charge afférente à ces logements ne peut être déduite. Par suite, l'administration a, dans le cadre de la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, remis en cause le résultat déficitaire déclaré par la SCI au titre des années 2010 à 2012.

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

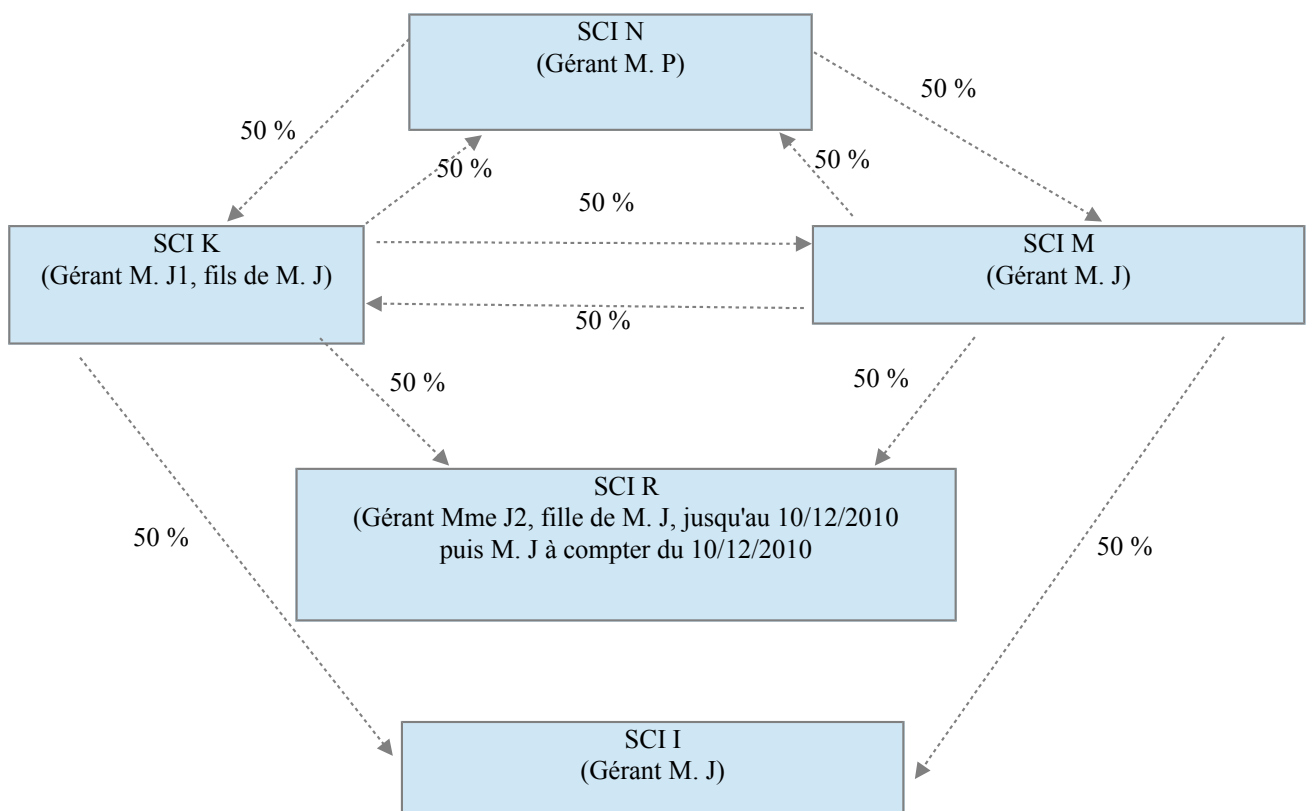
Il observe que M. X, associé majoritaire et gérant de la SCI G, a assumé, tout au long de la période considérée, la charge effective des loyers des locaux d'habitation que cette SCI a loué à Mme X3 en lui remboursant systématiquement leur montant par virement bancaire, alors qu'il n'est fait état d'aucune obligation à laquelle il aurait été tenu à l'égard de la locataire.

Le Comité considère que fait ainsi défaut le caractère onéreux du contrat de bail consenti par la SCI G et en déduit que ledit bail est entaché de simulation.

Le Comité émet en conséquence l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter comme fictif le contrat de bail en cause.

➤ **Affaire n° 2016-29 concernant la SCI R**

M. et Mme J ont été alternativement gérants de fait et de droit des sociétés civiles immobilières (SCI) N, K, M, qui se détiennent mutuellement selon le schéma suivant :



Les SCI N, K ET M ont été créées simultanément le 25 mars 1996, avec un capital non libéré de 304 898 euros. Elles ont été immatriculées au greffe respectivement des tribunaux de Saint-Nazaire, Nantes et Versailles, chacune de ces SCI détenant 50 % des deux autres.

M. J figure comme gérant dans l'acte de création enregistré au registre du commerce et des sociétés des SCI K et M, tandis que sa femme figure comme gérante dans l'acte de création de la SCI N.

La SCI R a été créée le 4 juin 1999, avec un capital non libéré de 304 898 euros et est détenue à 50 % par la SCI K, d'une part, et la SCI M, d'autre part.

La SCI I a été créée en 2006 au capital non libéré de 1500 euros. Elle a été rachetée le 16 janvier 2009, d'une part, par la SCI K, à raison de 50 % des parts et, d'autre part, par la SCI M pour les 50 % restants. Depuis cette date M. J en est le gérant.

Au titre des années 2010 et 2011, M. J était gérant de droit des sociétés I et M (ainsi que de la SCI R à compter de décembre 2010). Ses enfants étaient gérants de droit de la SCI K et, jusqu'à décembre 2010, de la SCI R.

Toutes les SCI participant à ce schéma ont pour objet une activité de gestion immobilière relevant par nature de la catégorie des revenus fonciers :

- la SCI K a acquis le 25 novembre 2009 un local commercial en état futur d'achèvement en Loire-Atlantique. Le bien a été loué à compter du 1^{er} février 2012 ;
- la SCI N a acquis le 9 mai 1996 une maison d'habitation en Loire-Atlantique, mis à disposition de M. et Mme J, notamment en 2010 et 2011 ;
- la SCI M n'exerce aucune autre activité que la détention des parts des SCI R, I et K ;
- la SCI I donne en location nue un immeuble à usage professionnel d'environ 100 m² depuis 2006 ;
- la SCI R a fait construire dès le 08 juin 1999 un immeuble à usage commercial de 520 m² qu'elle donne en location depuis 2001. Elle a également acquis un appartement en vente futur d'achèvement en 2006 qui a été loué à M. C (pacsé avec Mlle J2, la fille de M. J) entre 2007 et 2010 (date de revente du bien).

L'administration a constaté qu'alors que certaines de ces SCI ont déposé leurs déclarations de résultat n° 2072 au titre des années 2010 et 2011 faisant état de bénéfices, ces résultats n'avaient fait l'objet d'aucune imposition ni à l'impôt sur le revenu (les sociétés ne présentant aucun associé personne physique) ni à l'impôt sur les sociétés (aucune des SCI n'ayant opté pour l'impôt sur les sociétés).

L'administration a considéré que le montage, constitué par ces participations croisées des SCI selon le schéma reproduit ci-dessus et permettant que les revenus fonciers réalisés sur la période échappent à l'impôt, était constitutif d'un abus de droit à un double titre.

En effet, d'une part, elle a qualifié la SCI R de fictive du fait de l'absence de réunion des conditions nécessaires à la constitution d'une société définies par l'article 1832 du code civil que sont la pluralité d'associés, la réalisation d'apports, la vocation des associés aux bénéfices ou à l'économie et la contribution aux dettes ainsi que l'intention de s'associer (affectio societatis).

D'autre part, et à titre subsidiaire, elle a analysé la création des trois SCI K, N et M par participations croisées en un acte motivé exclusivement par un but fiscal qui s'appuie sur l'application littérale de l'article 8 du code général des impôts.

L'administration a en conséquence estimé que les biens formellement détenus par les SCI, dont ceux de la SCI R, auraient dû faire partie du patrimoine personnel de M. et Mme J si ce montage n'avait pas été mis en place et que M. J ayant le pouvoir de contrôle et de direction des SCI et notamment de la SCI R, les revenus fonciers réalisés en 2010 et 2011 par la SCI R devaient être imposés au nom des époux J.

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

Le Comité relève, en premier lieu, que les documents qui lui ont été adressés ne permettent pas de tenir pour établi que les SCI, dont la SCI R qui a déposé spontanément une déclaration n° 2072 au titre des années 2010 et 2011 avec un résultat bénéficiaire, auraient, comme il a été soutenu en séance, opté pour l'impôt sur les sociétés.

Le Comité constate, en second lieu et d'une part, que les sociétés civiles immobilières K, N et M se sont créées concomitamment et mutuellement, chacune détenant 50 % des parts sociales des deux autres, et se sont constituées sans aucun apport extérieur et sans aucun actif à apporter à l'autre, les apports en numéraire n'ayant pas été libérés.

Il relève que si le montage mis en place par les époux J avait à l'origine, comme l'a confirmé M. J en séance, pour objectif d'organiser leur insolvabilité, afin d'échapper à leur engagement de caution souscrit à titre personnel dans le cadre de leur ancienne activité professionnelle, ce motif, à caractère frauduleux, ne saurait être utilement invoqué pour mettre en échec la procédure de l'abus de droit.

Le Comité considère que, compte tenu de cette situation d'autocontrôle total, les SCI K, N et M ne remplissaient pas, en l'absence d'affectio societatis, et malgré leur apparence juridique régulière, les conditions posées par l'article 1832 du code civil et doivent être regardées dès lors comme fictives.

Le Comité en déduit que les SCI R et I, dont les associés sont constitués de SCI réputées fictives, sont elles-mêmes entachées de fictivité.

Le Comité relève, d'autre part, que M. J occupait les fonctions de gérant de la SCI M, et qu'il disposait d'une procuration bancaire lui donnant le pouvoir de régir et administrer tous les comptes bancaires actuels et futurs de la SCI K.

Il note que la SCI N détenait pour seul actif une maison d'habitation occupée par M. et Mme J, ces derniers ne versant aucun loyer au titre de l'occupation de cet immeuble.

Il relève encore que M. J détenait une procuration sur le compte bancaire de la SCI R.

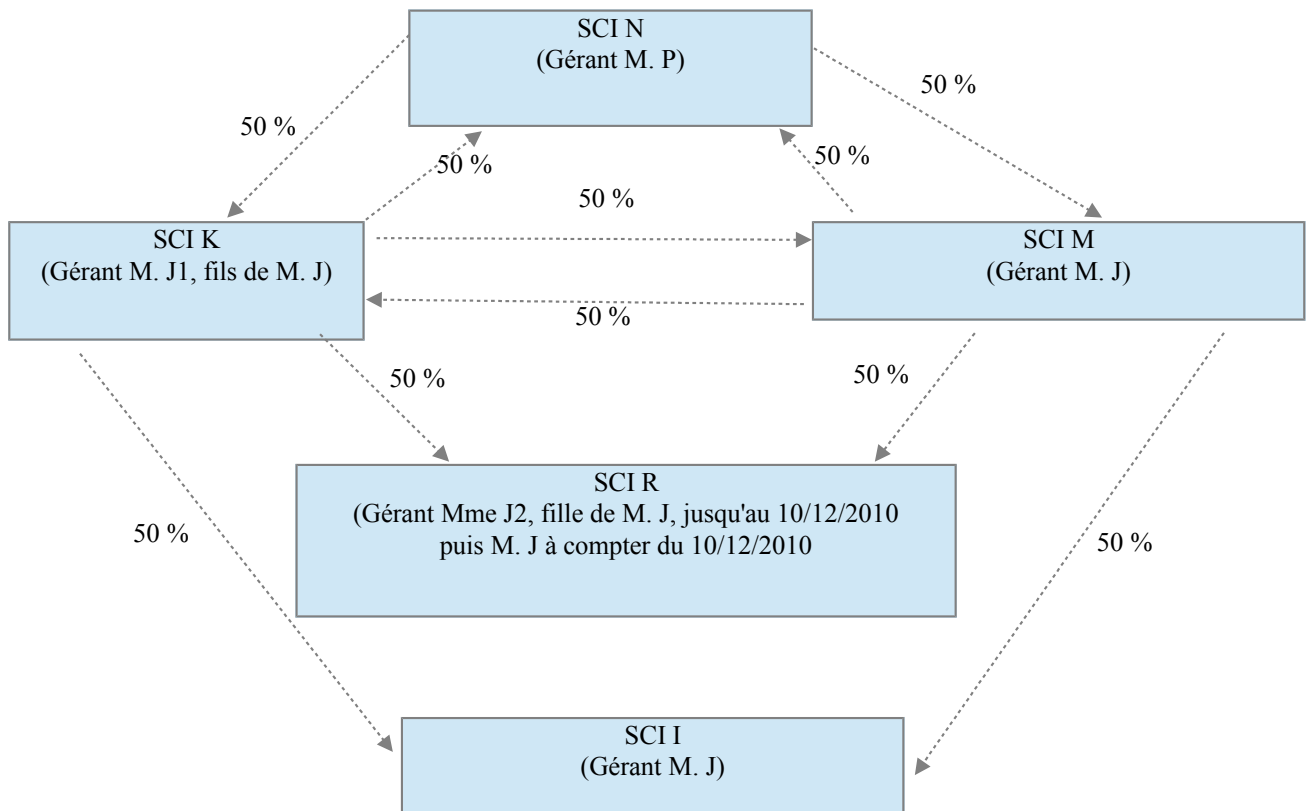
Le Comité en conclut que M. et Mme J disposaient du contrôle, en droit ou en fait, des immeubles inscrits à l'actif des SCI ainsi que des liquidités générées par la location de ces immeubles.

Le Comité déduit de l'ensemble des éléments portés à sa connaissance que les revenus procurés par les locations des immeubles détenus par les SCI participant au montage et en particulier les revenus fonciers réalisés par la SCI R, doivent être réputés avoir été appréhendés, au plan fiscal, par M. et Mme J et doivent être imposés entre leurs mains.

Le Comité émet en conséquence 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 afin d'écarter pour fictivité la SCI R.

➤ **Affaire n° 2016-30 concernant la SCI K**

M. et Mme J ont été alternativement gérants de fait et de droit des sociétés civiles immobilières (SCI) N, K, M, qui se détiennent mutuellement selon le schéma suivant :



Les SCI N, K ET M ont été créées simultanément le 25 mars 1996, avec un capital non libéré de 304 898 euros. Elles ont été immatriculées au greffe respectivement des tribunaux de Saint-Nazaire, Nantes et Versailles, chacune de ces SCI détenant 50 % des deux autres.

M. J figure comme gérant dans l'acte de création enregistré au registre du commerce et des sociétés des SCI K et M, tandis que sa femme figure comme gérante dans l'acte de création de la SCI N.

La SCI R a été créée le 4 juin 1999, avec un capital non libéré de 304 898 euros et est détenue à 50 % par la SCI K, d'une part, et la SCI M, d'autre part.

La SCI I a été créée en 2006 au capital non libéré de 1500 euros. Elle a été rachetée le 16 janvier 2009, d'une part, par la SCI K, à raison de 50 % des parts et, d'autre part, par la SCI M pour les 50 % restants. Depuis cette date M. J en est le gérant.

Au titre des années 2010 et 2011, M. J était gérant de droit des sociétés I et M (ainsi que de la SCI R à compter de décembre 2010). Ses enfants étaient gérants de droit de la SCI K et, jusqu'à décembre 2010, de la SCI R.

Toutes les SCI participant à ce schéma ont pour objet une activité de gestion immobilière relevant par nature de la catégorie des revenus fonciers :

- la SCI K a acquis le 25 novembre 2009 un local commercial en état futur d'achèvement en Loire-Atlantique. Le bien a été loué à compter du 1^{er} février 2012 ;
- la SCI N a acquis le 9 mai 1996 une maison d'habitation en Loire-Atlantique, mis à disposition de M. et Mme J, notamment en 2010 et 2011 ;
- la SCI M n'exerce aucune autre activité que la détention des parts des SCI R, I et K ;
- la SCI I donne en location nue un immeuble à usage professionnel d'environ 100 m² depuis 2006 ;

- la SCI R a fait construire dès le 08 juin 1999 un immeuble à usage commercial de 520 m² qu'elle donne en location depuis 2001. Elle a également acquis un appartement en vente futur d'achèvement en 2006 qui a été loué à M. C (pacsé avec Mlle J2, la fille de M. J) entre 2007 et 2010 (date de revente du bien).

L'administration a constaté qu'alors que certaines de ces SCI ont déposé leurs déclarations de résultat n° 2072 au titre des années 2010 et 2011 faisant état de bénéficiaires, ces résultats n'avaient fait l'objet d'aucune imposition ni à l'impôt sur le revenu (les sociétés ne présentant aucun associé personne physique) ni à l'impôt sur les sociétés (aucune des SCI n'ayant opté pour l'impôt sur les sociétés).

L'administration a considéré que le montage, constitué par ces participations croisées des SCI selon le schéma reproduit ci-dessus et permettant que les revenus fonciers réalisés sur la période échappent à l'impôt, était constitutif d'un abus de droit à double titre.

En effet, d'une part, elle a qualifié la SCI K de fictive du fait de l'absence de réunion des conditions nécessaires à la constitution d'une société définies par l'article 1832 du code civil que sont la pluralité d'associés, la réalisation d'apports, la vocation des associés aux bénéfices ou à l'économie et la contribution aux dettes ainsi que l'intention de s'associer (*affectio societatis*).

D'autre part, et à titre subsidiaire, elle a analysé la création des trois SCI K, N et M par participations croisées en un acte motivé exclusivement par un but fiscal qui s'appuie sur l'application littérale de l'article 8 du code général des impôts.

L'administration a en conséquence estimé que les biens formellement détenus par les SCI, dont ceux de la SCI K, auraient dû faire partie du patrimoine personnel de M. et Mme J si ce montage n'avait pas été mis en place et que M. J étant le maître de l'affaire, les revenus fonciers réalisés après rectification en 2010 et 2011 par la SCI K devaient être imposés au nom des époux J.

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

Le Comité relève, en premier lieu, que les documents qui lui ont été adressés ne permettent pas de tenir pour établi que les SCI, dont la SCI K, qui a déposé spontanément une déclaration n° 2072 au titre de l'année 2011, aucune déclaration n'ayant été déposée en 2010, auraient, comme il a été soutenu en séance, opté pour l'impôt sur les sociétés.

Le Comité constate, en second lieu et d'une part, que les sociétés civiles immobilières K, N et M se sont créées concomitamment et mutuellement, chacune détenant 50 % des parts sociales des deux autres, et se sont constituées sans aucun apport extérieur et sans aucun actif à apporter à l'autre, les apports en numéraire n'ayant pas été libérés.

Il relève que si le montage mis en place par les époux J avait à l'origine, comme l'a confirmé M. J en séance, pour objectif d'organiser leur insolvabilité, afin d'échapper à leur engagement de caution souscrit à titre personnel dans le cadre de leur ancienne activité professionnelle, ce motif, à caractère frauduleux, ne saurait être utilement invoqué pour mettre en échec la procédure de l'abus de droit.

Le Comité considère que, compte tenu de cette situation d'autocontrôle total, les SCI K, N et M ne remplissaient pas, en l'absence d'*affectio societatis*, et malgré leur apparence juridique régulière, les conditions posées par l'article 1832 du code civil et doivent être regardées dès lors comme fictives.

Le Comité en déduit que les SCI R et I, dont les associés sont constitués de SCI réputées fictives, sont elles-mêmes entachées de fictivité.

Le Comité relève, d'autre part, que M. J occupait les fonctions de gérant de la SCI M, et qu'il disposait d'une procuration bancaire lui donnant le pouvoir de régir et administrer tous les comptes bancaires actuels et futurs de la SCI K.

Il note que la SCI N détenait pour seul actif une maison d'habitation occupée par M. et Mme J, ces derniers ne versant aucun loyer au titre de l'occupation de cet immeuble.

Il relève encore que M. J détenait une procuration sur le compte bancaire de la SCI R.

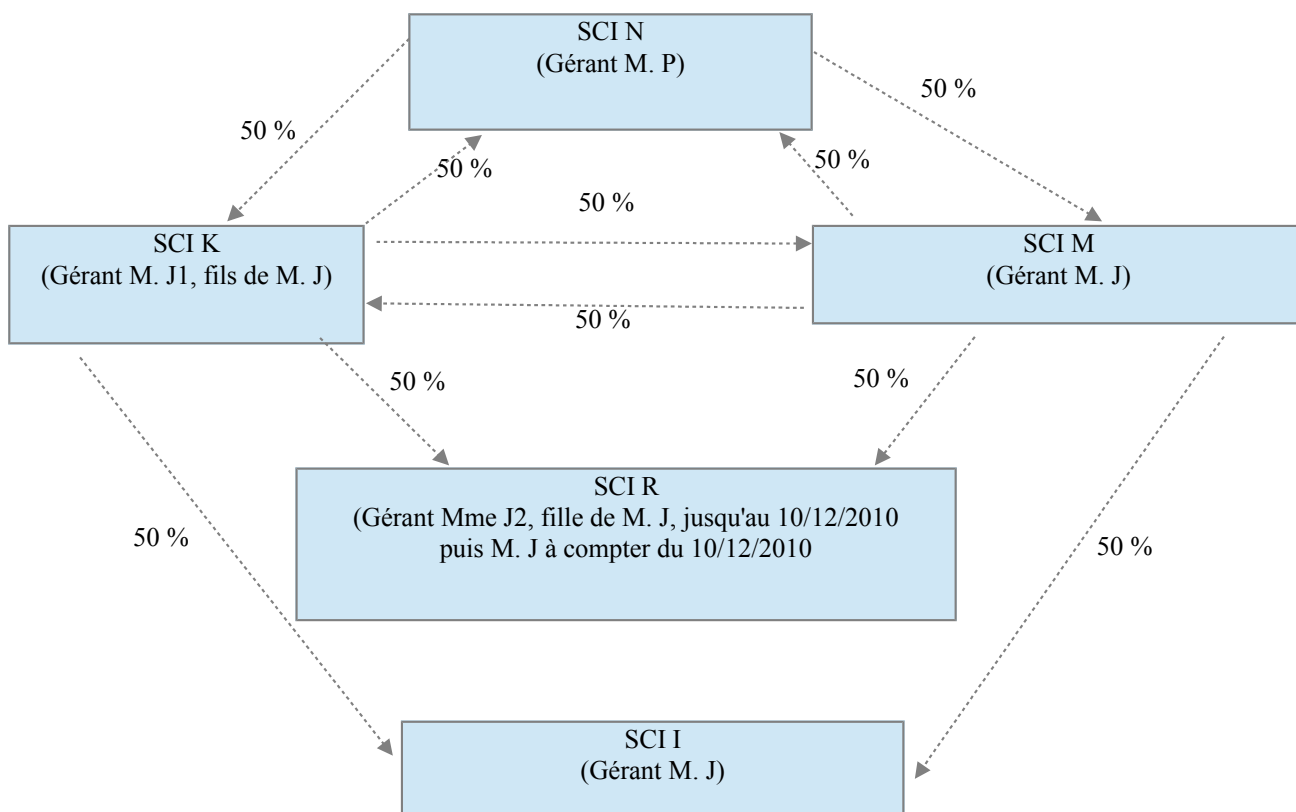
Le Comité en conclut que M. et Mme J disposaient du contrôle, en droit ou en fait, des immeubles inscrits à l'actif des SCI ainsi que des liquidités générées par la location de ces immeubles.

Le Comité déduit de l'ensemble des éléments portés à sa connaissance que les revenus générés par les locations des immeubles détenus par les SCI participant au montage, et en particulier les revenus fonciers réalisés par la SCI K, doivent être réputés avoir été appréhendés, au plan fiscal, par M. et Mme J et doivent être imposés entre leurs mains.

Le Comité émet en conséquence 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 afin d'écarter pour fictivité la SCI K.

➤ **Affaire n° 2016-31 concernant M. ou Mme J**

M. et Mme J ont été alternativement gérants de fait et de droit des sociétés civiles immobilières (SCI) N, K, M, qui se détiennent mutuellement selon le schéma suivant :



Les SCI N, K ET M ont été créées simultanément le 25 mars 1996, avec un capital non libéré de 304 898 euros. Elles ont été immatriculées au greffe respectivement des tribunaux de Saint-Nazaire, Nantes et Versailles, chacune de ces SCI détenant 50 % des deux autres.

M. J figure comme gérant dans l'acte de création enregistré au registre du commerce et des sociétés des SCI K et M, tandis que sa femme figure comme gérante dans l'acte de création de la SCI N.

La SCI R a été créée le 4 juin 1999, avec un capital non libéré de 304 898 euros et est détenue à 50 % par la SCI K, d'une part, et la SCI M, d'autre part.

La SCI I a été créée en 2006 au capital non libéré de 1500 euros. Elle a été rachetée le 16 janvier 2009, d'une part, par la SCI K, à raison de 50 % des parts et, d'autre part, par la SCI M pour les 50 % restants. Depuis cette date M. J en est le gérant.

Au titre des années 2010 et 2011, M. J était gérant de droit des sociétés I et M (ainsi que de la SCI R à compter de décembre 2010). Ses enfants étaient gérants de droit de la SCI K et, jusqu'à décembre 2010, de la SCI R.

Toutes les SCI participant à ce schéma ont pour objet une activité de gestion immobilière relevant par nature de la catégorie des revenus fonciers :

- la SCI K a acquis le 25 novembre 2009 un local commercial en état futur d'achèvement en Loire-Atlantique. Le bien a été loué à compter du 1^{er} février 2012 ;
- la SCI N a acquis le 9 mai 1996 une maison d'habitation en Loire-Atlantique mis à disposition de M. et Mme J, notamment en 2010 et 2011 ;
- la SCI M n'exerce aucune autre activité que la détention des parts des SCI R, I et K ;
- la SCI I donne en location nue un immeuble à usage professionnel d'environ 100 m² depuis 2006 ;
- la SCI R a fait construire dès le 08 juin 1999 un immeuble à usage commercial de 520 m² qu'elle donne en location depuis 2001. Elle a également acquis un appartement en vente futur d'achèvement en 2006 qui a été loué à M. C (pacsé avec Mlle J2, la fille de M. J) entre 2007 et 2010 (date de revente du bien).

L'administration a constaté qu'alors que certaines de ces SCI ont déposé leurs déclarations de résultat n° 2072 au titre des années 2010 et 2011 faisant état de bénéfices, ces résultats n'avaient fait l'objet d'aucune imposition ni à l'impôt sur le revenu (les sociétés ne présentant aucun associé personne physique) ni à l'impôt sur les sociétés (aucune des SCI n'ayant opté pour l'impôt sur les sociétés).

Pour leur part, au titre des années 2010 et 2011, M. et Mme J ont déclaré des revenus inférieurs à 8 000 euros et n'ont acquitté aucun impôt sur le revenu.

Par proposition de rectification du 10 juin 2013, l'administration a considéré que le montage, constitué par ces participations croisées des SCI selon le schéma reproduit ci-dessus et permettant que les revenus fonciers réalisés sur la période échappent à l'impôt, était constitutif d'un abus de droit à double titre.

D'une part, elle a qualifié les SCI de fictives du fait de l'absence de réunion des conditions nécessaires à la constitution d'une société définies par l'article 1832 du code civil et, d'autre part, et à titre subsidiaire, elle a analysé ce montage comme un acte motivé exclusivement par un but fiscal.

Les auteurs et bénéficiaires de ce schéma abusif étant M. et Mme J, l'administration leur a notifié des rectifications dans la catégorie des revenus fonciers correspondants aux résultats de ces SCI, après rectification par le service à l'issue de la vérification de comptabilité de ces entités.

L'administration a en effet estimé que les biens formellement détenus par les SCI auraient dû faire partie du patrimoine personnel de M. et Mme J si ce montage n'avait pas été mis en place et que M. J ayant le pouvoir de contrôle et de direction des SCI, les revenus fonciers réalisés en 2010 et 2011 par les SCI devaient être imposés au nom des époux J.

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

Le Comité relève, en premier lieu, que les documents qui lui ont été adressés ne permettent pas de tenir pour établi que les SCI auraient, comme il a été soutenu en séance, opté pour l'impôt sur les sociétés.

Le Comité constate, en second lieu et d'une part, que les sociétés civiles immobilières K, N et M se sont créées concomitamment et mutuellement, chacune détenant 50 % des parts sociales des deux autres, et se sont constituées sans aucun apport extérieur et sans aucun actif à apporter à l'autre, les apports en numéraire n'ayant pas été libérés.

Il relève que si le montage mis en place par les époux J avait à l'origine, comme le conseil du contribuable l'a indiqué dans ses observations et comme l'a confirmé M. J en séance, pour objectif d'organiser leur insolvabilité, afin d'échapper à leur engagement de caution souscrit à titre personnel dans le cadre de leur ancienne activité professionnelle, ce motif, à caractère frauduleux, ne saurait être utilement invoqué pour mettre en échec la procédure de l'abus de droit.

Le Comité considère que, compte tenu de cette situation d'autocontrôle total, les SCI K, N et M ne remplissaient pas, en l'absence d'affectio societatis, et malgré leur apparence juridique régulière, les conditions posées par l'article 1832 du code civil et doivent être regardées dès lors comme fictives.

Le Comité en déduit que les SCI R et I, dont les associés sont constitués de SCI réputées fictives, sont elles-mêmes entachées de fictivité.

Le Comité relève, d'autre part, que M. J occupait les fonctions de gérant de la SCI M, et qu'il disposait d'une procuration bancaire lui donnant le pouvoir de régir et administrer tous les comptes bancaires actuels et futurs de la SCI K.

Il note que la SCI N détenait pour seul actif une maison d'habitation occupée par M. et Mme J, ces derniers ne versant aucun loyer au titre de l'occupation de cet immeuble.

Il relève encore que M. J détenait une procuration sur le compte bancaire de la SCI R.

Le Comité en conclut que M. et Mme J disposaient du contrôle, en droit ou en fait, des immeubles inscrits à l'actif des SCI ainsi que des liquidités générées par la location de ces immeubles.

Le Comité déduit de l'ensemble des éléments portés à sa connaissance que les revenus générés par les locations des immeubles détenus par les SCI participant au montage doivent être réputés avoir été appréhendés, au plan fiscal, par M. et Mme J et doivent être imposés entre leurs mains.

Le Comité émet en conséquence 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 afin d'écarter, en raison de leur fictivité, les SCI.

Enfin, le Comité estime que M. et Mme J doivent être regardés comme ayant eu l'initiative principale des actes constitutifs de l'abus de droit et, en outre, en ont été les principaux bénéficiaires 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.

f) Revenus fonciers et Traitements et salaires

➤ **Affaire n° 2016-43 concernant M. P**

Monsieur P est gérant-associé de la SCI Y créée le 3 août 1992, et dont il détient 98 % des parts. Il est également gérant de l'entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL) X créée le 15 décembre 1999 et qui a pour objet social l'élaboration d'études et de prestations de services dans le domaine du génie civil. Il fut également président directeur général jusqu'en 2012 de la société par actions simplifiée (SAS) Z.

Le 21 mars 2001, la SCI Y a fait l'acquisition d'un château. L'achat et les travaux de restauration du château ont été financés par un prêt bancaire. La SCI Y n'ayant pas opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, ses résultats sont imposés dans la catégorie des revenus fonciers, au nom de ses associés, pour la part leur revenant dans les bénéfices sociaux (article 8 du code général des impôts).

Par un contrat de bail signé le 28 décembre 2000, et prenant effet le 1^{er} janvier 2001, la SCI Y a donné à bail le château à l'EURL X pour une durée de neuf ans. Le contrat stipule que le bien loué sera affecté exclusivement à l'activité d'organisation de séminaires et que le preneur maintiendra les lieux à l'usage prévu et en état permanent d'exploitation effective et normale.

La SCI Y a déclaré des résultats fonciers systématiquement déficitaires sur les années 2004 à 2012 en raison de charges déclarées, constituées notamment des intérêts d'emprunt, excédant les recettes locatives.

L'EURL X a étendu le 1^{er} juillet 2007 son objet social aux activités de consultant dans l'hôtellerie et d'organisation de séminaires, et a facturé à compter de cette date plusieurs séminaires à la société Z.

Depuis 2001, elle imputait par ailleurs, sur ses revenus d'activité, imposés en tant que bénéfices non commerciaux puis bénéfices industriels et commerciaux, les charges d'amortissement, d'entretien et de réparation afférentes au château.

A la suite d'une enquête menée par le parquet de ... à l'encontre de M. P, l'administration a exercé son droit de communication auprès de l'autorité judiciaire et obtenu des informations qui l'ont conduite à notifier à M. P, à la SCI Y et à l'EURL X plusieurs redressements dans le cadre de la procédure de l'abus de droit fiscal.

L'administration a estimé ainsi que le bail conclu entre la SCI Y et l'EURL X présentait un caractère fictif ayant permis à la SCI d'imputer sur le montant des loyers perçus les charges liées à l'entretien du bien et aux intérêts d'emprunt contractés pour son acquisition et les travaux liés à sa rénovation.

L'administration a considéré que la SCI avait, en réalité, conservé la disposition du bien loué de sorte qu'en application du II de l'article 15 du code général des impôts, ni les revenus, ni les déficits fonciers déclarés ne devaient être pris en compte pour la détermination de l'impôt sur le revenu des années 2004 à 2012.

Toujours en se fondant sur la fictivité du bail en cause, elle a également reproché à l'EURL X d'avoir déduit de ses résultats un certain nombre de charges liées au château et les a réintégré dans les bases de ses résultats au titre des années 2004 et 2005.

Elle a également soutenu que l'activité de l'EURL X d'organisation de séminaires pour le compte de la société Z était fictive, et a en conséquence annulé les déficits constatés dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux au titre des années 2007 et 2008 et les produits déclarés au titre des années 2009 à 2011 du chef de cette activité fictive.

Enfin, elle a tiré les conséquences des redressements précités sur l'impôt sur le revenu de M. P, et considéré en outre que les sommes versées par la société Z à l'EURL X en paiement des fausses factures émises à l'appui de l'activité fictive d'organisation de séminaires s'analysaient en une rémunération occulte de M. P par la société Z.

Elle a donc réintégré ces sommes dans la base taxable à l'impôt sur le revenu de M. P au titre des années 2008 et 2009 en tant que revenus d'activité.

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

Le Comité relève en premier lieu que le bail du 28 décembre 2000 par lequel la SCI Y a loué le château à l'EURL X a été conclu et a pris effet avant même que la SCI Y ait formalisé l'acquisition, le 21 mars 2001, du bien prétendument loué.

Il note que le château a fait l'objet de travaux de rénovation jusqu'en 2007 de sorte qu'il ne pouvait être utilisé pour l'activité d'organisation de séminaires auquel le bail le destinait exclusivement et, qu'en tout état de cause, cette activité n'entraîne pas dans l'objet social de la société preneuse, l'EURL X, avant que celle-ci ne procède, le 1^{er} juillet 2007, à la modification de ses statuts pour l'y inclure.

Il relève encore qu'à compter de l'année 2007, l'EURL X, qui n'a jamais organisé aucun séminaire dans le château, en a cependant facturé plusieurs à la société Z. Il constate qu'il ressort des procès-verbaux d'audition effectués dans la cadre d'une instruction pénale ouverte à l'encontre de M. P et rapportés par l'administration, comme des motifs des décisions pénales qui ont déclaré M. P coupable de blanchiment d'abus de biens sociaux et de travail dissimulés, que ces fausses factures ont couvert le versement occulte d'une partie des primes que lui devait la société Z.

Il estime qu'il ressort ainsi des éléments du dossier que M. P et la SCI Y n'ont, en réalité, jamais cessé d'avoir la pleine disposition des locaux prétendument loués.

Le Comité déduit de l'ensemble de ces éléments que c'est grâce à ce bail, qui présente un caractère fictif, que M. P, la SCI Y et l'EURL X dont la communauté d'intérêt est manifeste, ont mis en place un dispositif de fraude ayant permis à la SCI de générer des déficits fonciers, à l'EURL de déduire des charges liées au château, et à M. P de percevoir en 2008 et 2009 des rémunérations occultes sans acquitter ni l'impôt, ni les cotisations sociales y afférentes.

Le Comité émet en conséquence l'avis que l'administration est fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter comme fictif le contrat de bail en cause.

Enfin, le Comité estime que M. P doit être regardé comme 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 l'administration est fondée à appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

➤ **Affaire n° 2016-44 concernant M. P**

Monsieur P, est gérant-associé de la SCI Y créée le 3 août 1992, et dont il détient 98 % des parts. Il est également gérant de l'entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL) X créée le 15 décembre 1999 et qui a pour objet social l'élaboration d'études et de prestations de services dans le domaine du génie civil. Il fut également président directeur général jusqu'en 2012 de la société par actions simplifiée (SAS) Z.

Le 21 mars 2001, la SCI Y a fait l'acquisition d'un château. L'achat et les travaux de restauration du château ont été financés par un prêt bancaire. La SCI Y n'ayant pas opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, ses résultats sont imposés dans la catégorie des revenus fonciers, au nom de ses associés, pour la part leur revenant dans les bénéfices sociaux (article 8 du code général des impôts).

Par un contrat de bail signé le 28 décembre 2000, et prenant effet le 1^{er} janvier 2001, la SCI Y a donné à bail le château à l'EURL X pour une durée de neuf ans. Le contrat stipule que le bien loué sera affecté exclusivement à l'activité d'organisation de séminaires et que le preneur maintiendra les lieux à l'usage prévu et en état permanent d'exploitation effective et normale.

L'EURL X a étendu le 1^{er} juillet 2007 son objet social aux activités de consultant dans l'hôtellerie et d'organisation de séminaires, et a facturé, à compter de cette date, plusieurs séminaires à la société Z.

A la suite d'une enquête menée par le parquet de ... à l'encontre de M. P, l'administration a exercé son droit de communication auprès de l'autorité judiciaire et obtenu des informations qui l'ont conduite à notifier à M. P, à la SCI Y et à l'EURL X plusieurs redressements dans le cadre de la procédure de l'abus de droit fiscal.

L'administration a estimé ainsi que le bail conclu entre la SCI Y et l'EURL X présentait un caractère fictif et considéré que la SCI avait, en réalité, conservé la disposition du bien loué.

Elle a également soutenu que l'activité de l'EURL X d'organisation de séminaires pour le compte de la société Z était fictive, et a en conséquence annulé les déficits constatés dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux au titre des années 2007 et 2008 et les produits déclarés au titre des années 2009 à 2011 du chef de cette activité fictive.

Enfin, elle a considéré que les sommes versées par la société Z à l'EURL X en paiement des fausses factures émises à l'appui de l'activité fictive d'organisation de séminaires s'analysaient en une rémunération occulte de M. P par la société Z.

Elle a donc réintégré ces sommes dans la base taxable à l'impôt sur le revenu de M. P au titre de l'année 2011 en tant que revenus d'activité.

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

Le Comité relève en premier lieu que le bail du 28 décembre 2000 par lequel la SCI Y a loué le château à l'EURL X a été conclu et a pris effet avant même que la SCI Y ait formalisé l'acquisition, le 21 mars 2001, du bien prétendument loué.

Il note que le château a fait l'objet de travaux de rénovation jusqu'en 2007 de sorte qu'il ne pouvait être utilisé pour l'activité d'organisation de séminaires auquel le bail le destinait exclusivement et, qu'en tout état de cause, cette activité n'entrait pas dans l'objet social de la société preneuse, l'EURL X, avant que celle-ci ne procède le 1^{er} juillet 2007 à la modification de ses statuts pour l'y inclure.

Il relève encore qu'à compter de l'année 2007, l'EURL X, qui n'a jamais organisé aucun séminaire dans le château, en a cependant facturé plusieurs à la société Z. Il constate qu'il ressort des procès-verbaux d'audition effectués dans la cadre d'une instruction pénale ouverte à l'encontre de M. P et rapportés par l'administration, comme des motifs des décisions pénales qui ont déclaré M. P coupable de blanchiment d'abus de biens sociaux et de travail dissimulés, que ces fausses factures ont couvert le versement occulte d'une partie des primes que lui devait la société Z.

Il estime qu'il ressort ainsi des éléments du dossier que M. P et la SCI Y n'ont, en réalité, jamais cessé d'avoir la pleine disposition des locaux loués.

Le Comité déduit de l'ensemble de ces éléments que c'est grâce à ce bail, qui présente un caractère fictif, que M. P, la SCI Y et l'EURL X, dont la communauté d'intérêt est manifeste, ont mis en place un dispositif de fraude ayant permis à M. P de percevoir en 2011 des rémunérations occultes sans acquitter ni l'impôt, ni les cotisations sociales y afférentes.

Le Comité émet en conséquence l'avis que l'administration est fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter comme fictif le contrat de bail en cause.

Enfin, le Comité estime que M. P doit être regardé comme 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 l'administration est fondée à appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

➤ **Affaire n° 2016-45 concernant l'EURL X**

Monsieur P, est gérant-associé de la SCI Y créée le 3 août 1992, et dont il détient 98 % des parts. Il est également gérant de l'entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL) X créée le 15 décembre 1999 et qui a pour objet social l'élaboration d'études et de prestations de services dans le domaine du génie civil. Il fut également président directeur général jusqu'en 2012 de la société par actions simplifiée (SAS) Z.

Le 21 mars 2001, la SCI Y a fait l'acquisition d'un château. L'achat et les travaux de restauration du château ont été financés par un prêt bancaire. La SCI Y n'ayant pas opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, ses résultats sont imposés dans la catégorie des revenus fonciers, au nom de ses associés, pour la part leur revenant dans les bénéfices sociaux (article 8 du code général des impôts).

Par un contrat de bail signé le 28 décembre 2000 et prenant effet le 1^{er} janvier 2001, la SCI Y a donné à bail le château à l'EURL X pour une durée de neuf ans. Le contrat stipule que le bien loué sera affecté exclusivement à l'activité d'organisation de séminaires et que le preneur maintiendra les lieux à l'usage prévu et en état permanent d'exploitation effective et normale.

L'EURL X a étendu le 1^{er} juillet 2007 son objet social aux activités de consultant dans l'hôtellerie et d'organisation de séminaires, et a facturé, à compter de cette date, plusieurs séminaires à la société Z.

Depuis 2001, elle imputait par ailleurs, sur ses revenus d'activité, imposés en tant que bénéfices non commerciaux puis bénéfices industriels et commerciaux, les charges d'amortissement, d'entretien et de réparation afférentes au château.

A la suite d'une enquête menée par le parquet de ... à l'encontre de M. P, l'administration a exercé son droit de communication auprès de l'autorité judiciaire et obtenu des informations qui l'ont conduite à notifier à M. P, à la SCI Y et à l'EURL X plusieurs redressements dans le cadre de la procédure de l'abus de droit fiscal.

L'administration a estimé ainsi que le bail conclu entre la SCI Y et l'EURL X présentait un caractère fictif et considéré que la SCI avait, en réalité conservé la disposition du bien loué.

Elle a en conséquence reproché à l'EURL X d'avoir déduit de ses résultats un certain nombre de charges liées au château, et les a réintégrées dans les bases de ses résultats au titre des années 2004 et 2005.

Elle a également soutenu que l'activité de l'EURL X d'organisation de séminaires pour le compte de la société Z était fictive, et a en conséquence annulé les déficits constatés dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux au titre des années 2007 et 2008 et les produits déclarés au titre des années 2009 à 2011 du chef de cette activité fictive.

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

Le Comité note, ainsi qu'en ont convenu les conseils de l'EURL X, qu'il a été régulièrement saisi de la demande de l'EURL.

Il relève que le bail du 28 décembre 2000 par lequel la SCI Y a loué le château à l'EURL X a été conclu et a pris effet avant même que la SCI Y ait formalisé l'acquisition, le 21 mars 2001, du bien prétendument loué.

Il note que le château a fait l'objet de travaux de rénovation jusqu'en 2007 de sorte qu'il ne pouvait être utilisé pour l'activité d'organisation de séminaires auquel le bail le destinait exclusivement et, qu'en tout état de cause, cette activité n'entrait pas dans l'objet social de la société preneuse, l'EURL X, avant que celle-ci ne procède le 1^{er} juillet 2007 à la modification de ses statuts pour l'y inclure.

Il relève encore qu'à compter de l'année 2007, l'EURL X, qui n'a jamais organisé aucun séminaire dans le château, en a cependant facturé plusieurs à la société Z. Il constate qu'il ressort des procès-verbaux d'audition effectués dans la cadre d'une instruction pénale ouverte à l'encontre de M. P et rapportés par l'administration, comme des motifs des décisions pénales qui ont déclaré M. P coupable de blanchiment d'abus de biens sociaux et de travail dissimulés, que ces fausses factures ont couvert le versement occulte d'une partie des primes que lui devait la société Z.

Il estime qu'il ressort ainsi des éléments du dossier que M. P et la SCI Y n'ont, en réalité, jamais cessé d'avoir la pleine disposition des locaux loués.

Le Comité déduit de l'ensemble de ces éléments que c'est grâce à ce bail, qui présente un caractère fictif, que M. P, la SCI Y et l'EURL X, dont la communauté d'intérêt est manifeste, ont mis en place un dispositif de fraude ayant permis à l'EURL X de déduire des charges liées au château.

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 à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter comme fictif le contrat de bail en cause.

➤ **Affaire n° 2016-46 concernant la SCI Y**

Monsieur P est gérant-associé de la SCI Y créée le 3 août 1992, et dont il détient 98 % des parts. Il est également gérant de l'entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL) X créée le 15 décembre 1999 et qui a pour objet social l'élaboration d'études et de prestations de services dans le domaine du génie civil. Il fut également président directeur général jusqu'en 2012 de la société par actions simplifiée (SAS) Z.

Le 21 mars 2001, la SCI Y a fait l'acquisition d'un château. L'achat et les travaux de restauration du château ont été financés par un prêt bancaire. La SCI Y n'ayant pas opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, ses résultats sont imposés dans la catégorie des revenus fonciers, au nom de ses associés, pour la part leur revenant dans les bénéfices sociaux (article 8 du code général des impôts).

Par un contrat de bail signé le 28 décembre 2000 et prenant effet le 1^{er} janvier 2001, la SCI Y a donné à bail le château à l'EURL X pour une durée de neuf ans. Le contrat stipule que le bien loué sera affecté exclusivement à l'activité d'organisation de séminaires et que le preneur maintiendra les lieux à l'usage prévu et en état permanent d'exploitation effective et normale.

La SCI Y a déclaré des résultats fonciers systématiquement déficitaires sur les années 2004 à 2012 en raison de charges déclarées, constituées notamment des intérêts d'emprunt, excédant les recettes locatives.

L'EURL X a pour sa part étendu le 1^{er} juillet 2007 son objet social aux activités de consultant dans l'hôtellerie et d'organisation de séminaires et a facturé à compter de cette date plusieurs séminaires à la société Z.

Depuis 2001, elle imputait par ailleurs, sur ses revenus d'activité, imposés en tant que bénéfiques non commerciaux puis bénéfiques industriels et commerciaux, les charges d'amortissement, d'entretien et de réparation afférentes au château.

A la suite d'une enquête menée par le parquet de ... à l'encontre de M. P, l'administration a exercé son droit de communication auprès de l'autorité judiciaire et obtenu des informations qui l'ont conduite à notifier à M. P, à la SCI Y et à l'EURL X plusieurs redressements dans le cadre de la procédure de l'abus de droit fiscal.

L'administration a estimé ainsi que le bail conclu entre la SCI Y et l'EURL X présentait un caractère fictif, ayant permis à la SCI d'imputer sur le montant des loyers perçus les charges liées à l'entretien du bien et aux intérêts d'emprunt contractés pour son acquisition et les travaux de rénovation du bien.

L'administration a considéré que la SCI avait, en réalité, conservé la disposition du bien loué de sorte qu'en application de l'article 15 II du code général des impôts ni les revenus, ni les déficits fonciers déclarés ne devaient être pris en compte pour la détermination de l'impôt sur le revenu des années 2004 à 2012.

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

Le Comité relève en premier lieu que le bail du 28 décembre 2000 par lequel la SCI Y a loué le château à l'EURL X a été conclu et a pris effet avant même que la SCI Y ait formalisé l'acquisition, le 21 mars 2001, du bien prétendument loué.

Il note que le château a fait l'objet de travaux de rénovation jusqu'en 2007 de sorte qu'il ne pouvait être utilisé pour l'activité d'organisation de séminaires auquel le bail le destinait exclusivement et, qu'en tout état de cause, cette activité n'entraîne pas dans l'objet social de la société preneuse, l'EURL X, avant que celle-ci ne procède le 1^{er} juillet 2007 à la modification de ses statuts pour l'y inclure.

Il relève encore qu'à compter de l'année 2007, l'EURL X, qui n'a jamais organisé aucun séminaire dans le château, en a cependant facturé plusieurs à la société Z. Il constate qu'il ressort des procès-verbaux d'audition effectués dans la cadre d'une instruction pénale ouverte à l'encontre de M. P et rapportés par l'administration, comme des motifs des décisions pénales qui ont déclaré M. P coupable de blanchiment d'abus de biens sociaux et de travail dissimulés, que ces fausses factures ont couvert le versement occulte d'une partie des primes que lui devait la société Z.

Il estime qu'il ressort ainsi des éléments du dossier que M. P et la SCI Y n'ont, en réalité, jamais cessé d'avoir la pleine disposition des locaux loués.

Le Comité déduit de l'ensemble de ces éléments que c'est grâce à ce bail, qui présente un caractère fictif, que M. P, la SCI Y et l'EURL X, dont la communauté d'intérêt est manifeste, ont mis en place un dispositif de fraude ayant permis à la SCI Y de générer des déficits fonciers.

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 à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter comme fictif le contrat de bail en cause.

2. Impôt sur les sociétés

a) Requalification d'un contrat de présentation de clientèle en cession de fonds de commerce

➤ Affaire n° 2016-26 concernant l'EURL A

L'entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL) A, soumise à l'impôt sur les sociétés et ayant pour activité le nettoyage d'hôtels, a été créée le 9 juillet 2009 au sein d'un groupe intégré dont la société mère est la SAS X, laquelle était, jusqu'au 31 décembre 2009, la société mère intégrante d'un groupe formé avec sa filiale Y exerçant la même activité.

Désireuse de ne pas renouveler certains de ses contrats avec des hôtels clients de ses services, la société Y a conclu le 4 janvier 2010 un protocole d'accord avec l'EURL A.

Selon les stipulations de ce protocole, la société Y s'est engagée, d'une part, à assister l'EURL A dans toutes les démarches nécessaires à la conclusion d'un contrat de prestations de nettoyage hôtelier avec les clients avec lesquels elle ne souhaitait pas poursuivre son activité. Cette assistance est prévue lors des rendez-vous de présentation de l'EURL A à chaque client, lors de la négociation du contrat de prestations de nettoyage hôtelier et lors de la conclusion de ce contrat. Il est prévu qu'en contrepartie de cette assistance, pour chaque client concluant un contrat avec l'EURL A, la société Y percevra une rémunération égale à 9% du chiffre d'affaires hors taxes réalisé au titre de la dernière année de contrat assurée par cette société.

D'autre part, les stipulations de ce protocole précisent les conditions de transfert à l'EURL A des contrats de travail du personnel de la société Y affecté au nettoyage des hôtels avec lesquels un contrat de prestation de nettoyage hôtelier serait conclu. Elles prévoient en outre la cession du matériel d'exploitation, des équipements et des vêtements de travail utilisés dans les hôtels avec lesquels l'EURL A contracterait effectivement.

Le 14 juin 2010, la société Y a établi une facture pour la société A se référant au protocole d'accord du 4 janvier 2010. L'EURL A a ainsi versé une somme de 148 410 euros au titre de commissions qu'elle a déduite de son résultat imposable, ainsi qu'une somme de 9 200 euros au titre de l'acquisition de vêtements de travail et une somme de 13 800 euros de matériels d'exploitation qu'elle a immobilisés.

A l'issue de la vérification de comptabilité de l'EURL A, l'administration fiscale a considéré, par une proposition de rectification du 29 juillet 2013, que la convention du 4 janvier 2010 déguisait une cession de fonds de commerce et a, en conséquence, mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévu par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales afin d'écarter cette convention et de restituer à cet acte sa véritable nature.

En outre le service a considéré que la valeur vénale réelle du fonds ainsi cédé était supérieure au prix de cession constitué par le montant de la facture du 14 juin 2010.

Il a en conséquence liquidé les droits de mutation à titre onéreux sur la valeur vénale ainsi déterminée du fonds de commerce, rappelé le montant de la taxe sur la valeur ajoutée déductible mentionnée sur la facture du 14 juin 2010, rejeté au titre de l'impôt sur les sociétés la déduction de la rémunération de l'assistance passée en charge dans la comptabilité et rehaussé la base d'imposition à l'impôt sur les sociétés à due concurrence de l'insuffisance d'actif établie à partir de la valorisation du fonds de commerce.

Le rappel des droits a été assorti de la majoration de 80 % prévue au b) de l'article 1729 du code général des impôts ainsi que de l'intérêt de retard.

Le Comité relève que la convention du 4 janvier 2010 présente comme objet principal les modalités de réalisation par la société Y d'une mission d'assistance auprès de l'EURL A dans ses démarches engagées aux fins de signature de contrats de prestations de nettoyage hôtelier avec certains clients avec lesquels la société Y ne souhaitait pas poursuivre son activité.

Il note que la convention prévoit à cet égard une rémunération de ladite assistance égale à 9 % du chiffre d'affaires hors taxes réalisé au titre de la dernière année de contrat assuré par la société Y pour chaque client contractant avec l'EURL A.

Le Comité constate qu'il ressort de la facture du 14 juin 2010 adressée par la société Y à l'EURL A que l'ensemble des clients mentionnés dans la convention précitée du 4 janvier 2010 ont effectivement signé avec l'EURL A à laquelle il est ainsi réclamé, outre le prix du matériel d'exploitation, des équipements et des vêtements de travail, le paiement de la « commission » due à raison de cette convention et correspondant à l'exécution de la prestation d'assistance.

Il relève en outre, à partir des éléments non contestés figurant dans la proposition de rectification et issus des données comptables de l'EURL A, que celle-ci a réalisé plus de 99 % de son chiffre d'affaires de l'exercice 2010 avec les clients mentionnés dans la convention du 4 janvier 2010. Il note au surplus que l'EURL A réalisait déjà sur l'exercice 2009, concurremment avec la société Y, des prestations de nettoyage pour certains de ces hôtels.

Le Comité estime ainsi que la convention du 4 janvier organisait en réalité, sous couvert d'un contrat d'assistance, le transfert de certains éléments corporels et incorporels constituant le fonds de commerce de la société Y en contrepartie d'un prix volontairement présenté comme la rémunération d'une prestation de services.

Il considère que, pour tirer les conséquences fiscales d'une telle cession en matière de droits d'enregistrement, de taxe sur la valeur ajoutée et d'impôt sur les sociétés, l'administration devait au préalable écarter les qualifications mensongères figurant dans la convention du 4 janvier 2010 afin de restituer à celle-ci sa véritable nature.

Il est en conséquence d'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 afin d'asseoir les impositions résultant de la cession par la société Y d'une partie de son fonds de commerce à l'EURL A.

Enfin, le Comité estime que l'EURL A doit être regardée comme 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 que l'administration est fondée à appliquer la majoration prévue par ce texte au taux de 80 %.

➤ **Affaire n° 2016-27 concernant l'EURL B**

L'entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL) B, soumise à l'impôt sur les sociétés et ayant pour activité le nettoyage d'hôtels, a été créée le 9 juillet 2009 au sein d'un groupe intégré dont la société mère est la SAS X, laquelle était, jusqu'au 31 décembre 2009, la société mère intégrante d'un groupe formé avec sa filiale Y exerçant la même activité.

Désireuse de ne pas renouveler certains de ses contrats avec des hôtels clients de ses services, la société Y a conclu le 4 janvier 2010 un protocole d'accord avec l'EURL B.

Selon les stipulations de ce protocole, la société Y s'est engagée d'une part à assister l'EURL B toutes les démarches nécessaires à la conclusion d'un contrat de prestations de nettoyage hôtelier avec les clients avec lesquels elle ne souhaitait pas poursuivre son activité. Cette assistance est prévue lors des rendez-vous de présentation de l'EURL B à chaque client, lors de la négociation du contrat de prestations de nettoyage hôtelier et lors de la conclusion de ce contrat. Il est prévu qu'en contrepartie de cette assistance, pour chaque client concluant un contrat avec l'EURL B, la société Y percevra une rémunération égale à 9% du chiffre d'affaires hors taxes réalisé au titre de la dernière année de contrat assurée par cette société.

D'autre part, les stipulations de ce protocole précisent les conditions de transfert à l'EURL B des contrats de travail du personnel de la société Y affecté au nettoyage des hôtels avec lesquels un contrat de prestation de nettoyage hôtelier serait conclu. Elles prévoient en outre la cession du matériel d'exploitation, des équipements et des vêtements de travail utilisés dans les hôtels avec lesquels l'EURL B contracterait effectivement.

Le 14 juin 2010, la société Y a établi une facture pour l'EURL B se référant au protocole d'accord du 4 janvier 2010. L'EURL B a ainsi versé une somme de 496 620 euros au titre de commissions qu'elle a déduite de son résultat imposable, ainsi qu'une somme de 30 800 euros au titre de l'acquisition de vêtements de travail et une somme de 46 200 euros de matériels d'exploitation qu'elle a immobilisés.

A l'issue de la vérification de comptabilité de l'EURL B, l'administration fiscale a considéré, par une proposition de rectification du 29 juillet 2013, que la convention du 4 janvier 2010 déguisait une cession de fonds de commerce et a, en conséquence, mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévu par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales afin d'écarter cette convention et de restituer à cet acte sa véritable nature.

En outre le service a considéré que la valeur vénale réelle du fonds ainsi cédé était supérieure au prix de cession constitué par le montant de la facture du 14 juin 2010.

Il a en conséquence liquidé les droits de mutation à titre onéreux sur la valeur vénale ainsi déterminée du fonds de commerce, rappelé le montant de la taxe sur la valeur ajoutée déductible mentionnée sur la facture du 14 juin 2010, rejeté au titre de l'impôt sur les sociétés la déduction de la rémunération de l'assistance passée en charge dans la comptabilité et rehaussé la base d'imposition à l'impôt sur les sociétés à due concurrence de l'insuffisance d'actif établie à partir de la valorisation du fonds de commerce.

Le rappel des droits a en outre été assorti de la majoration de 80 % prévue au b) de l'article 1729 du code général des impôts ainsi que de l'intérêt de retard.

Le Comité relève que la convention du 4 janvier 2010 présente comme objet principal les modalités de réalisation par la société Y d'une mission d'assistance auprès de l'EURL B dans ses démarches engagées aux fins de signature de contrats de prestations de nettoyage hôtelier avec certains clients avec lesquels la société Y ne souhaitait pas poursuivre son activité.

Il note que la convention prévoit à cet égard une rémunération de ladite assistance égale à 9 % du chiffre d'affaires hors taxes réalisé au titre de la dernière année de contrat assuré par la société Y pour chaque client contractant avec l'EURL B.

Le Comité constate qu'il ressort de la facture du 14 juin 2010 adressée par la société Y à l'EURL B que l'ensemble des clients mentionnés dans la convention précitée du 4 janvier 2010 ont effectivement signé avec l'EURL B à laquelle il est ainsi réclamé, outre le prix du matériel d'exploitation, des équipements et des vêtements de travail, le paiement de la « commission » due à raison de cette convention et correspondant à l'exécution de la prestation d'assistance.

Il relève en outre, à partir des éléments non contestés figurant dans la proposition de rectification et issus des données comptables de l'EURL B, que celle-ci a réalisé plus de 99 % de son chiffre d'affaires de l'exercice 2010 avec les clients mentionnés dans la convention du 4 janvier 2010. Il note au surplus que l'EURL B réalisait déjà sur l'exercice 2009, concurremment avec la société Y, des prestations de nettoyage pour certains de ces hôtels.

Le Comité estime ainsi que la convention du 4 janvier organisait en réalité, sous couvert d'un contrat d'assistance, le transfert de certains éléments corporels et incorporels constituant le fonds de commerce de la société Y en contrepartie d'un prix volontairement présenté comme la rémunération d'une prestation de services.

Il considère que, pour tirer les conséquences fiscales d'une telle cession en matière de droits d'enregistrement, de taxe sur la valeur ajoutée et d'impôt sur les sociétés, l'administration devait au préalable écarter les qualifications mensongères figurant dans la convention du 4 janvier 2010 afin de restituer à celle-ci sa véritable nature.

Il est en conséquence d'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 afin d'asseoir les impositions résultant de la cession par la société Y d'une partie de son fonds de commerce à l'EURL B.

Enfin, le Comité estime que l'EURL B doit être regardée comme 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 que l'administration est fondée à appliquer la majoration prévue par ce texte au taux de 80 %.

b) Régime mère-fille

➤ **Affaire n° 2016-18 concernant la SCI X**

La société SCI X, société ayant opté pour l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés à compter du 1^{er} janvier 2003, exerce depuis 1997 une activité de location et sous-location immobilière.

Elle était détenue par les membres de la famille M (essentiellement, pour environ 1/3 chacun, directement ou indirectement par les frères M1 et M2 et leur demi-sœur M3, une petite partie étant également détenue par leur père M4).

Cette société a acquis 100 % du capital de la société SCI Y entre le 19 décembre 2008 et le 20 mars 2009 pour un prix global de 255 900 euros. Cette acquisition a été opérée à hauteur de 10 % le 19 décembre 2008 auprès de Mme M5, ex-épouse de M4 et mère de Messieurs M1 et M2, et auprès de M. M1 à hauteur de 10 % et 80 % respectivement les 19 décembre 2008 et 20 mars 2009.

La SCI Y exerçait une activité de sous-location d'un unique bien immobilier pris en crédit-bail le 30 octobre 2001, à échéance du 29 octobre 2013, avec possibilité de levée anticipée de l'option d'achat à chaque date anniversaire à compter du 29 octobre 2008, moyennant un préavis de 6 mois.

La SCI Y, qui a opté pour l'assujettissement à l'IS à compter du 1^{er} janvier 2009, a conclu le 17 septembre 2008 une promesse synallagmatique de vente du bien immobilier pris en crédit-bail avec son sous-locataire, avec un délai de réalisation au 29 octobre 2009 et sous la condition suspensive que l'acquéreur obtienne le financement nécessaire.

L'acquéreur n'ayant obtenu le financement nécessaire qu'en 2010, les opérations de levée d'option d'achat et de cession concomitante de l'immeuble ont été réalisées le 1^{er} juin 2010. A la suite de ces opérations, la SCI Y a dégagé un bénéfice sur l'exercice 2010 de 268 124 euros.

Le 30 juin 2011, la SCI Y a procédé à une distribution de dividende de 268 000 euros au profit de son unique actionnaire, la société X, dividende qui a été exonéré chez cette dernière à hauteur de 95 %, en application du régime des sociétés mères visé aux articles 145 et 216 du code général des impôts.

Le 15 décembre 2011, les parts d'une autre SCI à prépondérance immobilière, la société T, ont été acquises directement ou indirectement auprès de M1, M2, M3 et M4 par les sociétés X et Y à hauteur de respectivement 82,14 % et 17,86 %.

Le 1^{er} novembre 2012, la société X a cédé l'intégralité des parts de la société Y pour un prix de 1 000 euros à la SARL Z qui était également détenue par les membres de la famille M. Elle a déduit sur cette opération une moins-value de 254 900 euros au taux de droit commun de l'impôt sur les sociétés en application du a sexies-0 bis de l'article 219 I du code général des impôts.

Le 15 novembre 2012, la société Y a cédé à la société X les parts qu'elle détenait dans la société T pour un prix égal au prix d'achat de décembre 2011.

Enfin le 29 novembre 2012, la SCI Y a été dissoute par transmission universelle de son patrimoine au profit de son nouvel et unique actionnaire, la société Z.

L'administration a constaté que la société X avait acquis la société Y au moment où le processus de cession de son unique actif était engagé et que la distribution de dividende, réalisée après la cession de cet actif, avait vidé de toute substance la société Y.

Elle a en outre estimé que l'acquisition d'une partie des titres de la société T avait été effectuée uniquement pour répondre à la définition de société à prépondérance immobilière permettant à la société X de déduire une moins-value au taux de droit commun.

L'administration a considéré que la société X avait fait une application littérale des dispositions relatives au régime des sociétés mères et filiales allant à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur et que le montage n'avait pas d'autres motifs que celui de dégager une perte fiscale lors de la constatation de la moins-value dès l'année suivant la distribution de dividende.

Dès lors elle a remis en cause sur le fondement de l'abus de droit fiscal, conformément aux dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, la déduction opérée sur le résultat fiscal 2011 de la société X d'un montant de 254 600 euros, soit 95 % du dividende de 268 000 euros.

Le Comité a entendu ensemble le représentant de la société X et ses conseils ainsi que le représentant de l'administration.

Le Comité constate que l'avantage fiscal du schéma mis en avant par l'administration réside dans la déduction du résultat fiscal de la société X au taux de droit commun de la moins-value de cession des titres Y le 1^{er} novembre 2012, en application des dispositions du a sexies-0 bis de l'article 219 I du code général des impôts.

Cet article prévoit que le régime des plus et moins-values à long terme ne s'applique pas à la plus ou moins-value provenant des cessions de titres de sociétés à prépondérance immobilière non cotées. Il précise également que sont considérées comme des sociétés à prépondérance immobilière les sociétés dont l'actif est, à la date de la cession de ces titres ou a été à la clôture du dernier exercice précédant cette cession, constituée pour plus de 50 % de sa valeur réelle par des immeubles, des droits portant sur des immeubles, des droits afférents à un contrat de crédit-bail ou par des titres d'autres sociétés à prépondérance immobilière.

Le Comité relève que l'actif de la société Y au 31 décembre 2011 était composé des titres de la société T, elle-même à prépondérance immobilière, pour une valeur inférieure à 50 % de la valeur totale de son actif, mais que la société X prétend que la société Y est devenue à prépondérance immobilière en 2012 en raison de la baisse de valeur des actifs non immobiliers.

Il ressort toutefois des pièces versées au dossier que la baisse de valeur de ces autres actifs résulte en partie d'une diminution extra comptable du compte bancaire de la société Y en raison d'une dette fiscale non encore réglée. Le Comité estime que cette dette aurait dû figurer au passif du bilan de la société Y et constate que, sans cette présentation erronée, la valeur des titres T était inférieure à 50 % de la valeur réelle totale de l'actif de la société Y au 1^{er} novembre 2012, date de la cession des titres de cette société par la société X.

Le Comité en déduit que la société Y ne répondait pas à la définition d'une société à prépondérance immobilière au regard des dispositions du a sexies-0 bis de l'article 219 I du code général des impôts et que la moins-value de cession des titres de la société Y, constatée dans la société X, aurait dû suivre le régime des moins-values à long terme.

En l'absence d'avantage fiscal, le Comité émet en conséquence l'avis que l'administration 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.

➤ **Affaire n° 2016-48 concernant la SA H**

La société anonyme H, immatriculée au registre du commerce et des sociétés de Paris le 5 janvier 1995, a pour activité l'administration de biens, la location d'immeubles et les transactions immobilières.

Son capital social d'un montant de 300 000 € est réparti en 5 000 actions détenues à hauteur de 98,76 % par la société civile immobilière (SCI) X et de 1,24 % par une personne physique.

La société H a fait l'objet d'une vérification générale de comptabilité portant sur la période du 1^{er} janvier 2010 au 31 décembre 2012 au cours de laquelle les faits suivants ont été constatés.

Le 8 octobre 2010, la société H signe une promesse de cession des parts sociales de la SCI A avec la société P, sous condition suspensive de la signature au préalable entre la SCI et la société K, récemment reprise par la société P, d'un bail d'une durée de 18 ans avec une période ferme de 12 ans. La promesse était valable jusqu'au 31 décembre 2010.

La SCI A, qui a pour objet social l'acquisition, la propriété, l'administration et la gestion de tous biens immobiliers et portefeuilles de valeurs mobilières de placements et qui a opté pour l'impôt sur les sociétés, est propriétaire d'un entrepôt, d'environ 1 800 m², donné en location.

Le 23 décembre 2010, les conditions suspensives ayant été levées, la société H a procédé à l'acquisition des titres de la SCI A au prix de 2 177 727 euros.

Les titres de la SCI ont été inscrits à l'actif du bilan de la société H dans le compte n° 261 « titres de participations ».

Le 28 décembre 2010, soit cinq jours après l'acquisition des titres de la SCI A par la société H, la SCI a vendu l'immeuble qu'elle détenait à des sociétés du groupe auquel appartient la société H, en démembrement de propriété :

- l'usufruit temporaire pour une durée de 20 ans, évalué à 2 550 000 euros, est cédé à la SCI X, associée majoritaire de la société H. L'usufruit est consenti à compter de la date de l'acte, soit le 28 décembre 2010, jusqu'au 27 décembre 2030. L'usufruit a été acquis par la SCI X grâce à l'obtention, le 3 mars 2011, d'un prêt de 2 400 000 euros d'une durée de 15 ans ;

- la nue-propriété, évaluée à 450 000 euros, est cédée à la société civile Y constituée pour la réalisation de ce projet par la société H, laquelle détient 99,9 % des parts de cette SCI (les 0,1 % restants étant détenus par la SCI X).

À l'expiration de l'usufruit temporaire, la société Y reprendra la pleine propriété de l'immeuble.

Concomitamment à la cession de l'immeuble, soit le 28 décembre 2010, la SCI A a utilisé le produit de la vente de son immeuble pour procéder à la distribution d'un acompte sur dividendes

de
1 980 000 euros au profit de la société H, ne conservant à son actif que des valeurs mobilières de placement pour une somme de 683 750 euros afin d'acquitter l'impôt dû au titre de la vente de l'immeuble.

La société H s'est prévalu du régime des sociétés mères prévu aux articles 145 et 216 du code général des impôts, qui permet aux sociétés recevant des produits de participations de sociétés, dans lesquelles elles détiennent au moins 5 % du capital, de retrancher les produits perçus de leur bénéfice, défalcation faite d'une quote-part de frais et charges de 5 %.

Au 31 décembre 2010, date de clôture de son exercice social, la société H a en conséquence retranché de son bénéfice net total la somme de 1 881 000 euros, correspondant à la somme perçue sous déduction de la quote-part de frais et charges de 5 %.

En outre, la société H a constitué une provision pour dépréciation des titres de participations de la SCI d'un montant de 2 140 000 euros déduite de son résultat en vertu des dispositions du 5° du 1 de l'article 39 et du *sexies-0 bis* du I de l'article 219 du code général des impôts, s'agissant de titres de société à prépondérance immobilière, et entraînant ainsi la création d'un déficit reportable d'un montant de 951 067 euros au 31 décembre 2010.

Deux ans et deux mois après l'acquisition des titres de la SCI A, la société H absorbe, le 15 février 2013, par voie de transmission universelle de patrimoine, cette SCI, procède à une reprise de provision non imposable et constate un mali de confusion non déductible.

L'administration a considéré que l'acquisition des parts de la SCI A, suivie immédiatement de la cession de son unique actif immobilier et d'une distribution de dividendes le même jour, n'avait été réalisée que dans le but exclusivement fiscal de dégager des liquidités en franchise d'impôt grâce à l'application du régime des sociétés mères.

L'administration s'appuie notamment sur le fait que la rétrocession, au profit des sociétés X et Y, des droits de propriété de l'immeuble par la SCI A, était prévue dès l'origine de l'acquisition des titres de la SCI par la société H, et sur le délai très court écoulé entre ces deux opérations.

L'administration relève ainsi que la SCI A a été vidée de sa substance cinq jours après avoir été acquise par la société H, ce qui démontre, selon l'administration, que cette dernière société n'a jamais eu l'intention de continuer l'exploitation de cette SCI.

L'administration considère que l'ensemble de ces éléments démontre que les opérations réalisées sont constitutives d'un montage à but exclusivement fiscal et que la société H a bénéficié de l'application littérale du régime des sociétés mères et ce, à l'encontre des objectifs du législateur.

L'administration a donc, sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, écarté l'application du régime des sociétés mères dont a bénéficié la société H, et imposé l'acompte sur dividende versé par la SCI à son profit, soit un rehaussement, en base, d'un montant de 1 881 000 euros au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2010, assorti de la majoration de 80 % prévue à l'article 1729 du code général des impôts.

Après avoir entendu ensemble le contribuable et son conseil, ainsi que le représentant de l'administration, le Comité note que l'opération d'acquisition de la SCI A répondait à un objectif économique, celui d'acquérir l'immeuble détenu par cette société et de continuer à l'exploiter au sein du groupe auquel appartient la société H.

Le Comité précise que le régime des sociétés mères prévu aux articles 145 et 216 du code général des impôts permet, afin d'éviter une double imposition, de ne pas soumettre à l'impôt sur les sociétés dû par la société mère, sous déduction d'une quote-part de frais et charges de 5 %, les dividendes qu'elle a reçus de ses filiales, mais il exige la détention des titres pendant deux ans, ce qui suppose, conformément à l'intention du législateur, une poursuite effective de l'activité des filiales pendant au moins cette durée.

Le Comité relève qu'en l'espèce les opérations de cession de la propriété de l'immeuble, par la SCI A, au profit des sociétés X et Y, étaient prévues dès l'origine de l'acquisition des titres de la SCI A par la société H.

Le Comité constate, par ailleurs, que, dès la vente de la propriété de l'immeuble, la SCI A a été vidée de sa substance du fait de la distribution de l'acompte sur dividende au profit de la société H, ne conservant ainsi pour seul actif que la trésorerie nécessaire au paiement de l'impôt sur les sociétés dû au titre de la vente de l'immeuble.

Enfin, le Comité constate qu'alors même que la SCI A n'avait plus de substance, la société H a conservé les titres de cette société pendant deux ans, afin de bénéficier du régime des sociétés mères prévu aux articles 145 et 216 du code général des impôts, sans prendre aucune mesure de nature à permettre à la SCI de continuer son activité ou d'en développer une nouvelle.

Le Comité déduit de l'ensemble des éléments ainsi porté à sa connaissance que, dans le cadre des opérations successives décrites ci-dessus, la société H a conservé les titres de la SCI A dans le but exclusif d'atténuer ses charges fiscales grâce à l'application littérale des dispositions fiscales relatives au régime des sociétés mères à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur, combinée à l'application du régime des sociétés à prépondérance immobilière prévu au *sexies- 0.bis* du I de l'article 219 du code général des impôts.

En conséquence, le Comité émet l'avis que l'administration est 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 la société H doit être regardée comme 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 que l'administration est fondée à appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

c) Interposition artificielle d'une société française pour permettre la déduction de charges financières

➤ **Affaire n° 2016-50 concernant la SAS A**

Le groupe américain X possède des filiales à travers le monde entier. Parmi celles-ci, la société luxembourgeoise X LUX détient à 100 % une société au Luxembourg, Y, qui a pour activité la réalisation de toute transaction liée directement ou indirectement à la prise de participations ainsi que le financement des sociétés du groupe X.

La société Y dispose de deux établissements stables : une succursale financière en Suisse dans le canton de Genève, Y SUISSE, créée en 2007 et une succursale aux Etats-Unis, Y USA, créée en 2009.

Le 11 octobre 2010, la société X LUX apporte à sa filiale française, la société B SAS, l'ensemble des titres de la société belge X BELGIUM NV, qui exerce une activité de vente.

Le même jour, la société B SAS, qui est la société mère du groupe fiscalement intégré en France, apporte les titres de la société belge à sa propre filiale, la société A, pour une valeur nette comptable d'environ 22 millions d'euros.

Le 12 octobre 2010, la société A contracte un emprunt d'environ 240 millions d'euros auprès de la société Y SUISSE, afin de capitaliser sa filiale belge pour le même montant. Pour assurer ce financement, la société Y emprunte les fonds auprès de la succursale américaine de la société X LUX. Le même jour, la société A, en tant qu'actionnaire unique de la société belge, décide l'augmentation du capital de cette dernière pour 240 millions d'euros ainsi que la modification de ses statuts pour y inclure une activité financière.

Le 14 octobre 2010, la société belge octroie un prêt de 260 millions d'euros à une filiale espagnole du groupe, la société X ESPAGNE.

Le 21 novembre 2011, la société B SAS emprunte 100 millions d'euros auprès de la société Y SUISSE afin d'augmenter le capital de sa filiale, la société A, qui va elle-même procéder à une augmentation de capital de sa filiale belge pour 135 millions d'euros.

Cette nouvelle augmentation de capital permet ainsi à la société belge d'accorder à la société espagnole un nouveau prêt de 165 millions d'euros.

Les intérêts d'emprunt dus par les deux sociétés françaises viennent diminuer le résultat imposable de l'intégration fiscale, qui est bénéficiaire.

Les produits financiers relatifs à ce prêt ne sont pas, ou très faiblement, imposés :

- en Belgique, la filiale bénéficie du régime des intérêts notionnels qui viennent compenser les intérêts perçus de la société espagnole. Le taux d'imposition effectif de la société est de 0 % ;

- en Suisse, les intérêts versés par les sociétés françaises à la succursale suisse de la société luxembourgeoise Y sont faiblement imposés, du fait du régime suisse des succursales financières. Le taux effectif d'imposition de la succursale est de 1,9 % ;

- les produits revenant aux structures luxembourgeoises et américaines ne sont pas non plus imposés. Les intérêts payés à la société Y sont presque intégralement reversés à la succursale américaine de la société X LUX, où ils ne seront pas imposés, l'administration fiscale américaine considérant que la société X LUX est uniquement imposable au Luxembourg ;

- par ailleurs, pour l'application des règles fiscales américaines, la société Y a choisi, conformément à la réglementation *check-the-box*, d'être une *disregarded entity*, c'est-à-dire une entité non distincte de son propriétaire, la société X LUX, de sorte que les revenus issus des prêts entre les deux sociétés luxembourgeoises sont ignorés et non pris en compte au titre de la législation *Subpart F* (législation américaine équivalente en substance à celle de l'article 209 B du code général des impôts).

Fiscalement, l'opération aboutit à une déduction de charges financières en Espagne et en France, et à une absence d'imposition du produit correspondant au Luxembourg, en Suisse et aux États-Unis.

L'administration fiscale a estimé que le groupe X, au prétexte de répondre aux besoins en financement de sa filiale espagnole, avait localisé artificiellement des charges financières en France afin de diminuer le résultat imposable bénéficiaire de l'intégration fiscale française. Elle a considéré que le montage d'endettement artificiel en France était caractérisé, que l'interposition des sociétés françaises ne répondait qu'à un but exclusivement fiscal et que la société A avait fait une application des articles 209 I et 38-1 du code général des impôts contraire à l'objectif poursuivi par le législateur.

L'administration a, sur le fondement de la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales requalifié les différentes opérations d'apport indirect en contrats de prêts entre les sociétés françaises et la société belge et, considérant que la société A avait commis un abus de droit au regard de ces articles afin de ne pas constater en France les produits financiers afférents aux sommes prêtées, normalement imposables, les a réintégrés au résultat de la société A.

Après avoir entendu ensemble les représentants de la société et de l'administration, le Comité constate en premier lieu que les investissements réalisés ne sont pas fictifs. Les augmentations de capital sont réelles et les flux financiers ont suivi les opérations juridiques. La société X BELGIUM est une société opérationnelle avec des moyens humains et matériels et qui n'a pas été constituée pour les besoins de l'opération. Elle dispose d'un patrimoine propre qui n'est pas constitué uniquement de créances qui lui auraient été apportées par les sociétés françaises et quatre personnes au sein de la société belge sont dédiées à l'activité financière (soit 10 % des effectifs).

Par ailleurs, le Comité relève que l'investissement suit une logique financière. En effet, les sociétés françaises ont dégagé en France, depuis de nombreuses années, des marges bénéficiaires se constituant ainsi des réserves importantes. Au lieu de les distribuer, leur actionnaire a préféré réinvestir ces sommes en prenant des participations dans diverses sociétés et en développant une activité financière via la société belge X BELGIUM. La localisation de l'activité financière en Belgique lui a permis de profiter de la fiscalité offerte par le régime des intérêts notionnels et de consentir ainsi des prêts à la société espagnole dans des conditions avantageuses, ce qui n'aurait pas été possible depuis la France. Afin de bénéficier d'un levier financier visant à maximiser le rendement de ses fonds propres, l'actionnaire a choisi l'endettement afin d'augmenter le capital de la filiale belge pour que cette dernière puisse consentir des prêts à la société espagnole X ESPAGNE.

En procédant de la sorte, les sociétés françaises avaient pour objectif que les charges financières ainsi supportées en France soient plus que compensées par des recettes futures et par un renforcement de la position stratégique de la division française du groupe en Europe.

Au surplus, cette opération renforce le développement des relations commerciales qui unissent les sociétés espagnoles et françaises et l'investissement permet, en cas de recapitalisation, de prendre indirectement le contrôle de la société espagnole.

De fait, l'activité financière de la filiale belge s'est développée avec, en 2013, la nomination d'un nouvel administrateur, issu du groupe français, et l'octroi de prêts à d'autres entités du groupe. Corrélativement, l'actif net de la société belge a augmenté au cours de la période.

Le Comité déduit de l'ensemble de ces éléments que, si les opérations en cause traduisent une habileté consistant pour le groupe à utiliser les différents régimes fiscaux applicables dans les pays où ses filiales sont établies, elles ne caractérisent pas, en ce qui concerne les opérations réalisées en France, un abus de droit au sens de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Par suite, 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 à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales à l'encontre de la société A.

➤ **Affaire n° 2016-51 concernant la SAS B**

Le groupe américain X possède des filiales à travers le monde entier. Parmi celles-ci, la société luxembourgeoise X LUX détient à 100 % une société au Luxembourg, Y, qui a pour activité la réalisation de toute transaction liée directement ou indirectement à la prise de participations ainsi que le financement des sociétés du groupe X.

La société Y dispose de deux établissements stables : une succursale financière en Suisse dans le canton de Genève, X SUISSE, créée en 2007 et une succursale aux Etats-Unis, X USA, créée en 2009.

Le 11 octobre 2010, la société X LUX apporte à sa filiale française, la société B SAS, l'ensemble des titres de la société belge X BELGIUM NV, qui exerce une activité de vente.

Le même jour, la société B SAS, qui est la société mère du groupe fiscalement intégré en France, apporte les titres de la société belge à sa propre filiale, la société A, pour une valeur nette comptable d'environ 22 millions d'euros.

Le 12 octobre 2010, la société A contracte un emprunt d'environ 240 millions d'euros auprès de la société Y SUISSE, afin de capitaliser sa filiale belge pour le même montant. Pour assurer ce financement, la société Y emprunte les fonds auprès de la succursale américaine de la société X LUX. Le même jour, la société A, en tant qu'actionnaire unique de la société belge, décide l'augmentation du capital de cette dernière pour 240 millions d'euros ainsi que la modification de ses statuts pour y inclure une activité financière.

Le 14 octobre 2010, la société belge octroie un prêt de 260 millions d'euros à une filiale espagnole du groupe, la société X ESPAGNE.

Le 21 novembre 2011, la société B SAS emprunte 100 millions d'euros auprès de la société Y SUISSE afin d'augmenter le capital de sa filiale, la société A, qui va elle-même procéder à une augmentation de capital de sa filiale belge pour 135 millions d'euros.

Cette nouvelle augmentation de capital permet ainsi à la société belge d'accorder à la société espagnole un nouveau prêt de 165 millions d'euros.

Les intérêts d'emprunt dus par les deux sociétés françaises viennent diminuer le résultat imposable de l'intégration fiscale, qui est bénéficiaire.

Les produits financiers relatifs à ce prêt ne sont pas, ou très faiblement, imposés :

- en Belgique, la filiale bénéficie du régime des intérêts notionnels qui viennent compenser les intérêts perçus de la société espagnole. Le taux d'imposition effectif de la société est de 0 % ;
- en Suisse, les intérêts versés par les sociétés françaises à la succursale suisse de la société luxembourgeoise Y sont faiblement imposés, du fait du régime suisse des succursales financières. Le taux effectif d'imposition de la succursale est de 1,9 % ;
- les produits revenant aux structures luxembourgeoises et américaines ne sont pas non plus imposés. Les intérêts payés à la société Y sont presque intégralement reversés à la succursale américaine de la société X LUX, où ils ne seront pas imposés, l'administration fiscale américaine considérant que la société X LUX est uniquement imposable au Luxembourg ;
- par ailleurs, pour l'application des règles fiscales américaines, la société Y a choisi, conformément à la réglementation *check-the-box*, d'être une *disregarded entity*, c'est-à-dire une entité non distincte de son propriétaire, la société X LUX, de sorte que les revenus issus des prêts entre les deux sociétés luxembourgeoises sont ignorés et non pris en compte au titre de la législation *Subpart F* (législation équivalente en substance à celle de l'article 209 B du code général des impôts).

Fiscalement, l'opération aboutit à une déduction de charges financières en Espagne et en France, et à une absence d'imposition du produit correspondant au Luxembourg, en Suisse et aux États-Unis.

L'administration fiscale a estimé que le groupe X, au prétexte de répondre aux besoins en financement de sa filiale espagnole, avait localisé artificiellement des charges financières en France afin de diminuer le résultat imposable bénéficiaire de l'intégration fiscale française.

Elle a considéré que le montage d'endettement artificiel en France était caractérisé, que l'interposition des sociétés françaises ne répondait qu'à un but exclusivement fiscal et que la société B avait fait une application des articles 209 I et 38-1 du code général des impôts contraire à l'objectif poursuivi par le législateur.

L'administration a, sur le fondement de la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, requalifié les différentes opérations d'apport indirect en contrats de prêts entre les sociétés françaises et la société belge et, considérant que la société B avait commis un abus de droit au regard de ces articles afin de ne pas constater en France les produits financiers afférents aux sommes prêtées, normalement imposables, les a réintégrés au résultat de la société B.

Après avoir entendu ensemble les représentants de la société et de l'administration, le Comité constate en premier lieu que les investissements réalisés ne sont pas fictifs. Les augmentations de capital sont réelles et les flux financiers ont suivi les opérations juridiques. La société X BELGIUM est une société opérationnelle avec des moyens humains et matériels et qui n'a pas été constituée pour les besoins de l'opération. Elle dispose d'un patrimoine propre qui n'est pas constitué uniquement de créances qui lui auraient été apportées par les sociétés françaises, quatre personnes au sein de la société belge sont dédiées à l'activité financière (soit 10 % des effectifs).

Par ailleurs, le Comité relève que l'investissement suit une logique financière. En effet, les sociétés françaises ont dégagé en France, depuis de nombreuses années, des marges bénéficiaires se constituant ainsi des réserves importantes. Au lieu de les distribuer, leur actionnaire a préféré réinvestir ces sommes en prenant des participations dans diverses sociétés et en développant une activité financière via la société belge X BELGIUM. La localisation de l'activité financière en Belgique lui a permis de profiter de la fiscalité offerte par le régime des intérêts notionnels et de consentir ainsi des prêts à la société espagnole dans des conditions avantageuses, ce qui n'aurait pas été possible depuis la France. Afin de bénéficier d'un levier financier visant à maximiser le rendement de ses fonds propres, l'actionnaire a choisi l'endettement afin d'augmenter le capital de la filiale belge pour que cette dernière puisse consentir des prêts à la société espagnole X ESPAGNE.

En procédant de la sorte, les sociétés françaises avaient pour objectif que les charges financières ainsi supportées en France soient plus que compensées par des recettes futures et par un renforcement de la position stratégique de la division française du groupe en Europe.

Au surplus, cette opération renforce le développement des relations commerciales qui unissent les sociétés espagnoles et françaises et l'investissement permet, en cas de recapitalisation, de prendre indirectement le contrôle de la société espagnole.

De fait, l'activité financière de la filiale belge s'est développée avec, en 2013, la nomination d'un nouvel administrateur, issu du groupe français, et l'octroi de prêts à d'autres entités du groupe. Corrélativement, l'actif net de la société belge a augmenté au cours de la période.

Le Comité déduit de l'ensemble de ces éléments que si les opérations en cause traduisent une habileté consistant pour le groupe à utiliser les différents régimes fiscaux applicables dans les pays où ses filiales sont établies, elles ne caractérisent pas, en ce qui concerne les opérations réalisées en France, un abus de droit au sens de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Par suite, 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 à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales à l'encontre de la société B.