

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

SERVICE JURIDIQUE DE LA FISCALITE

Sous-direction du contentieux des impôts des professionnels

Bureau JF 2 B

86, allée de Bercy - Teledoc 944

75572 PARIS cedex 12

Séance du 1^{er} février 2018 : avis rendus par le comité de l'abus de droit fiscal commentés par l'administration (CADF/AC n° 1/2018).

➤ **Affaire n° 2017-34 concernant M. P**

M. P détenait 90 % du capital social de la SARL A, dont il était le gérant. Cette société, créée en 2003, exerçait une activité de régie publicitaire, notamment sur Internet. Le reste du capital social était détenu par son père. Cette société détenait par ailleurs des participations dans différentes structures, à hauteur respectivement de :

- 10 % du capital de deux sociétés civiles immobilières : SCI B et SCI C (le reste du capital étant directement détenu par M. P) ;
- 50 % du capital social d'une société ayant pour objet la création et le référencement de sites internet : SARL D (l'autre moitié étant détenue par une société tierce, la société E, ayant pour gérant M. X) ;
- 50 % du capital social d'une société holding (SAS F, l'autre moitié étant également détenue par la société E).

Le 25 janvier 2013, M. P a apporté l'intégralité de ses titres de la SARL A à la société J, holding créée à cet effet et dont il est l'associé unique. Cet apport, valorisé à 9 000 000 euros, a été rémunéré par la création de 818 182 parts de la société J d'une valeur nominale de 10 euros chacune (soit un montant de 8 181 820 euros) et par une soulte de 818 180 euros. Cette soulte a été inscrite au crédit du compte courant d'associé ouvert au nom de M. P dans la société J.

La plus-value réalisée par M. P à l'occasion de cette opération d'apport a bénéficié du régime du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du code général des impôts, y compris le montant correspondant à la soulte, dès lors que celle-ci n'excédait pas 10 % de la valeur nominale des titres de la société J reçus en échange.

Par décision du 5 mars 2013, l'assemblée générale de la société A a décidé le versement d'un dividende de 1 500 000 euros, soit un montant de 1 350 000 euros (90 %) au profit de la société J.

Egalement en mars 2013, les différentes participations de la société A (les parts des deux SCI et les titres des sociétés D et F) ont été reclassées dans la société J. A la même période, la société J a participé à la création, à hauteur de 10 % et pour un montant de 100 euros, de la société G (le reste du capital étant directement détenu par M. P).

En février 2014, la holding F (détenue à 50 % par la société J et à 50 % par la société tierce E) a acquis, pour un montant total de 1 750 000 euros, l'intégralité du capital d'une société dénommée H. Cette acquisition a été financée par emprunt bancaire à hauteur de 1 200 000 euros et par apports en compte courant des sociétés J et E pour 275 000 euros chacune.

Le 30 avril 2014, la soulte inscrite au compte courant d'associé a été remboursée à M. P et a été placée, à hauteur de 800 000 euros, sur un contrat de capitalisation le 14 mai 2014.

Enfin, en juillet 2014, la société J a participé à la création, à hauteur de 15 % et pour un montant de 150 euros, de la SCI I (le reste du capital étant détenu à hauteur de 35 % chacun par Messieurs P et X et à hauteur de 15 % par la société E).

Par une proposition de rectification en date du 19 décembre 2016, l'administration a considéré, sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, que la soulte rémunérant l'apport de M. P par la société J avait pour objectif une appréhension des liquidités de la société A en franchise d'impôt, contraire aux intentions du législateur.

L'administration a estimé qu'aucun motif autre que fiscal ne justifiait la stipulation de la soulte dans l'acte d'apport des titres de la société A à une société contrôlée à 100 % par l'apporteur, en l'absence de dilution de la participation de l'apporteur unique également bénéficiaire final des liquidités, qu'il a placées sur un contrat de capitalisation.

L'administration a ainsi écarté la qualification de soulte et a remis en cause le bénéfice du report d'imposition prévu par l'article 150-0 B ter du code général des impôts. Elle a taxé, au titre de l'année 2013, les sommes appréhendées par M. P à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, sur le fondement de l'article 109-1 du même code. Elle a également tiré les conséquences de l'augmentation du revenu fiscal de référence de M. P en matière de contribution exceptionnelle sur les hauts revenus visée à l'article 223 sexies du même code.

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

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

Le Comité estime que, si le législateur a admis, avant la modification législative introduite par la loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016, que l'opération d'apport de titres à une société contrôlée par l'apporteur bénéficie intégralement, y compris pour la soulte, du report d'imposition dès lors que le montant de la soulte 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 entendu poursuivre.

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

Le Comité relève que la soulte versée par la société J, inscrite au crédit du compte courant d'associé ouvert dans cette société au nom de M. P, a été financée par une distribution de dividende de la société A pour laquelle M. P, en tant qu'actionnaire à 90 %, était décisionnaire.

Il constate que M. P doit être regardé comme ayant bénéficié du versement de cette soulte par inscription de son montant au crédit de ce compte courant d'associé ouvert dans la société J dont il était l'unique associé.

Le Comité estime que, dans les conditions dans lesquelles les opérations se sont dénouées, le versement de la soulte ne s'inscrit pas dans le respect du but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration et du développement du groupe de M. P mais caractérise une appréhension des liquidités de la société A par l'appropriation du dividende que celle-ci a versé à la société J.

Le Comité émet en conséquence l'avis que, dans les circonstances de l'espèce, l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour restituer le véritable caractère de distribution au versement de la soule réalisé, à l'occasion d'un apport placé sous le régime de report d'imposition prévu par les dispositions de l'article 150-0 B ter du code général des impôts, au bénéfice d'une application littérale de ces dispositions allant à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur, dans le seul but de percevoir ces sommes en franchise d'imposition.

Enfin le Comité estime que M. P 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.

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

➤ **Affaire n° 2017-30 concernant M. et Mme K**

M. K a constitué le trust T, établi au Delaware (États-Unis). Celui-ci a créé le 7 mars 2008 la SARL luxembourgeoise N, laquelle a, à son tour, créé en France le 18 mars 2008 une SARL dénommée I.

Mme K, son épouse, a constitué le trust H, établi au Delaware (États-Unis). Celui-ci a créé le 7 mars 2008 la SARL luxembourgeoise R, laquelle a, à son tour, créé en France le 18 mars 2008 une SARL dénommée X.

Par un acte du 11 avril 2008, les SARL I et X ont acquis chacune, pour moitié indivise, un hôtel particulier situé à Paris au prix de 11,6 millions d'euros.

Afin de financer l'acquisition et les travaux à réaliser dans l'immeuble, ces deux sociétés ont emprunté les sommes nécessaires auprès de deux sociétés établies dans les Îles vierges britanniques.

Ainsi la société P Inc, créée le 24 janvier 2008 par M. K, a prêté la somme de 8 400 000 euros à la société I, tandis que la société E Inc, créée à la même date par Mme K, a prêté la même somme à la SARL X.

Les deux contrats de prêt signés le 17 mars 2008 et d'une durée de 25 ans prévoient un remboursement in fine d'une somme totale de 16 800 000 euros tandis que les intérêts y afférents sont payables annuellement à chaque date anniversaire de la signature du contrat. En contrepartie, les sociétés P Inc et E Inc sont garanties par un nantissement des parts des deux SARL I et X, renouvelable tous les 5 ans jusqu'au paiement du capital en 2033.

Par deux actes sous seing privé du 1^{er} janvier 2009, enregistrés le 19 février 2009, M. K a acquis l'intégralité des parts de la SARL I pour 10 000 euros et Mme K toutes les parts de la SARL X pour le même prix.

M. et Mme K de nationalité américaine, sont devenus résidents français à partir du 9 août 2009. Ils déposent des déclarations ISF depuis 2010 sur le patrimoine qu'ils détiennent en France. Les parts de chacune des SARL I ET X y sont mentionnées chaque année pour la valeur de 1 euro, correspondant à l'actif net comptable.

Considérant que M. et Mme K avaient en réalité personnellement financé l'acquisition du bien immobilier et avaient interposé les deux sociétés P Inc et E Inc dans les contrats de prêts dans le but de dissimuler leur rôle, l'administration a, par une proposition de rectification du 17 novembre 2014, mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal en considérant que les contrats de prêts étaient entachés de simulation par interposition de personne.

Elle a ainsi considéré que les emprunts figurant au passif des SARL I et X françaises devaient s'analyser en créances de M. et Mme K à l'encontre de ces sociétés, et a par conséquent intégré leurs montants dans la base imposable à l'impôt de solidarité sur la fortune de M. et Mme K au titre des années 2010 à 2014.

Après avoir entendu ensemble le contribuable et son conseil ainsi que le représentant de l'administration, le Comité rend l'avis suivant.

S'agissant en premier lieu de l'acquisition du bien, le Comité observe tout d'abord que ce sont M. et Mme K qui ont signé la promesse d'achat du bien immobilier le 5 janvier 2008. Il note à cet égard que, si celle-ci comportait une clause de substitution, effectivement actionnée lors de l'acquisition en faveur des sociétés I et X, il n'en demeure pas moins que les époux K ont, avant comme après cette acquisition, personnellement initié et suivi les démarches relatives aux travaux à effectuer dans l'immeuble acquis, ainsi qu'en attestent les documents recueillis par l'administration dans l'exercice de son droit de communication.

Le Comité note à cet égard que les époux K ont insisté, à partir du mois d'avril 2008, auprès du cabinet d'architectes engagé pour réaliser les études préalables aux travaux, afin de ne plus apparaître formellement comme les destinataires des courriers, tout en continuant à donner personnellement des directives au cabinet.

Le Comité constate encore qu'il ressort des écritures du conseil des époux K au cours de la procédure d'imposition que ces derniers sont les constituants des trusts H et T, entités de tête de la chaîne de sociétés mise en place pour acquérir le bien immobilier.

Il note que, moins de neuf mois après cette acquisition, les époux K ont acquis la totalité des parts des SARL I et X propriétaires de l'immeuble, faisant ainsi sortir celui-ci de l'actif des trusts précités, en contradiction avec l'objectif initialement affiché de l'opération de diversification du patrimoine des trusts familiaux de la famille K.

S'agissant en second lieu du financement de l'acquisition, le Comité note que celui-ci a pris la forme de deux prêts consentis par des sociétés situées aux Îles vierges britanniques et créées à cet effet par M. et Mme K qui en étaient les seuls associés et y exerçaient seuls la plénitude du pouvoir de décision.

À cet égard, si les fonds nécessaires au financement de ces prêts proviennent effectivement des différents trusts familiaux des époux K, le Comité relève que la nature juridique du transfert de ces sommes depuis les trusts aux sociétés établies dans les Îles vierges britanniques demeure incertaine, la thèse selon laquelle ces sommes auraient été prêtées ayant été tantôt affirmée, tantôt démentie par les conseils des époux K au cours de la procédure d'imposition. Il constate au surplus et en tout état de cause qu'aucune précision ou justification n'est apportée quant à la matérialité et aux modalités des prêts allégués.

Le Comité note encore que les trusts ayant fourni ces fonds aux sociétés situées aux Îles vierges britanniques avaient à leur tête, à l'époque des faits, des trustees qui, selon les propres déclarations du conseil de M. et Mme K, étaient des membres de la famille des époux K.

Le Comité relève en outre qu'il est constant que les contrats de prêts aux sociétés I et X ont été signés en leur nom propre par ces dernières en qualité d'emprunteurs le 17 mars 2008, soit antérieurement à la signature, le 18 mars 2008, de leurs statuts constitutifs, et sans que ces engagements soient ultérieurement repris par les sociétés en cause. Il constate que ces contrats affirment mensongèrement que ces deux sociétés sont immatriculées au registre du commerce et des sociétés de Paris alors que ces immatriculations n'ont été réalisées que le 20 mars 2008 pour la société X et le 28 mars 2008 pour la société I. Le Comité en conclut que ces prêts ont été ainsi signés par des sociétés n'ayant pas encore acquis la personnalité juridique ni la capacité de contracter en leur nom propre.

Le Comité déduit de l'ensemble de ces éléments que ce sont bien M. et Mme K qui, d'une part, sont à l'initiative de l'acquisition immobilière et des travaux réalisés et, d'autre part, ont décidé, organisé et coordonné son financement à partir de fonds sur lesquels ils exerçaient un contrôle au moins indirect, les sociétés I, X, P Inc et E Inc n'étant intervenues que pour dissimuler leur rôle décisionnaire tant dans l'acquisition que dans son financement.

Il considère à cet égard que la seule affirmation du caractère irrévocable et discrétionnaire des trusts familiaux détenteurs initiaux des fonds utilisés ne saurait suffire, en l'absence de toutes justifications concrètes propres à contredire le sens et la portée des éléments de preuve réunis par l'administration, à modifier cette appréciation.

Le Comité considère ainsi qu'il résulte de l'ensemble de ces éléments que les prêts consentis aux sociétés I et X sont entachés de simulation par interposition de personne, les sociétés P et E n'y intervenant en effet que pour dissimuler l'identité véritable des prêteurs en la personne de M. et Mme K.

Il en résulte que M et Mme K doivent être regardés comme titulaires d'une créance égale au montant des sommes prêtées, à l'égard de ces deux SARL dont ils ont été à partir du 1^{er} janvier 2009, les seuls associés.

Le Comité estime à cet égard que l'apport ultérieur des sociétés P et E à des trusts constitués à cet effet par M. et Mme K n'est pas de nature à modifier cette appréciation dès lors, d'une part, qu'une telle opération est intervenue après la signature et l'exécution des deux contrats de prêts entachés de simulation et, d'autre part, que, dans les circonstances de l'espèce, la simple affirmation du caractère discrétionnaire et irrévocable des trusts en cause ne saurait suffire à établir, en l'absence de toutes justifications concrètes, que les époux K ont été effectivement dépossédés de leurs prérogatives de créancier à l'égard des sommes prêtées.

Le Comité émet en conséquence l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal afin de réintégrer dans le patrimoine de M. et Mme K, taxable au titre de l'impôt de solidarité sur la fortune des années 2010 à 2014, le montant des créances ainsi détenues sur les SARL I et X.

Enfin, le Comité estime que M. et Mme K 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.

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

➤ **Affaire n° 2017-31 concernant M. et Mme S**

M. et Mme S, sont de nationalité américaine et résident aux Etats-Unis. M. S a un fils d'un précédent mariage et Mme S a de son côté trois enfants.

M. et Mme S sont, à hauteur de 42 % des titres chacun, associés de la SCI A propriétaire d'un bien immobilier situé en France. Leurs enfants respectifs possèdent chacun 4 % du capital de la SCI. Ce capital, composé de 7 350 parts, est ainsi réparti entre M. et Mme S, à hauteur de 3 087 parts chacun, et les quatre enfants, à hauteur de 294 parts chacun.

Le 26 décembre 2012, M. S a effectué une donation de 1 543 parts au profit de son épouse, qui détient alors 4630 parts tandis que son époux n'en possède plus, après cette opération, que 1 544. Mme S effectue immédiatement après cette donation et le même jour une donation de 1 543 parts à chacun de ses trois enfants. M. S fait par ailleurs donation le même jour à son propre fils de 1 543 parts de la SCI. A l'issue de ces donations, M. et Mme S détiennent chacun une part de la SCI et chacun des quatre enfants possède 1 837 parts.

Considérant que les deux donations en cascade de M. S à son épouse puis de celle-ci à ses propres enfants révélaient, dans les circonstances de l'espèce, une intention libérale de M. S à l'égard de ses beaux-enfants et que l'étape préalable de la donation à son épouse ne poursuivait d'autre but que d'échapper au tarif de 60 % des droits de donation entre personnes non parentes, prévu à l'article 777 du code général des impôts, qui aurait été normalement applicable en cas de donation directe des titres, 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 pour taxer à ce taux la transmission des 1 543 parts de la SCI regardée comme réalisée entre M. S et ses beaux-enfants.

Après avoir entendu ensemble le conseil des redevables et le représentant de l'administration, le Comité rend l'avis suivant.

Le Comité relève la concomitance des deux actes de donation de M. S à son épouse puis de celle-ci à ses propres enfants.

Il note que, selon les observations présentées devant le Comité par le conseil de M. S, les actes de donation du 26 décembre 2012 traduisent la volonté des époux S de transmettre l'ensemble des parts sociales de la SCI A à leurs enfants respectifs afin que ceux-ci en deviennent propriétaires du capital à parts égales.

Il constate, qu'eu égard à la répartition du capital de la SCI avant les donations en cause, un tel projet ne pouvait aboutir, afin de garantir le respect de cet objectif de stricte égalité entre les quatre enfants, sans que M. S ne transfère, directement ou indirectement, aux enfants de son épouse une partie de ses titres de la SCI.

Il note au surplus que la SCI A a été créée en 2012 par M. et Mme S qui y ont associé dès l'origine leurs enfants respectifs à parts égales et que les donations du 26 décembre 2012 tendaient à leur remettre, toujours à parts égales, la quasi-totalité du capital.

Il considère ainsi que Mme S n'avait aucun intérêt à être propriétaire pendant un instant de raison des titres de la SCI et qu'il était dans l'intention de M. S dès l'origine de transmettre les 1 543 parts aux enfants de son épouse.

Le Comité estime à cet égard que les deux actes de donation concrétisent une seule et même intention libérale de M. S à l'égard des enfants de son épouse et que cette dernière ne tient dans ces actes que le rôle de personne interposée en y usurpant les qualités respectives de donataire et de donateur.

Il déduit de ce seul fait, qui établit la simulation dont sont entachés les deux actes de donation, que l'administration était en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les deux actes de donation afin d'en restituer le véritable caractère.

Le Comité estime en outre que la scission de l'opération en deux mutations distinctes permettant une telle interposition de personne avait pour seul objectif d'éviter la taxation de la donation des 1 543 parts entre M. S et les enfants de son épouse au taux de 60 % prévu par l'article 777 du code général des impôts pour les transmissions à titre gratuit entre personnes non parentes, et corrélativement de permettre une taxation réduite de cette donation, par une application littérale des dispositions des articles 777, 779 et 790 E du code général des impôts, à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur qui a déterminé les éléments de liquidation de l'imposition en fonction du lien de parenté entre le donateur et les donataires réels.

Le Comité en déduit que l'administration était en droit de mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales sur le fondement de la fraude à la loi.

Enfin, le Comité estime que M. et Mme S doivent être regardés comme ayant eu l'initiative principale 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.

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