

**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 5 février 2016 : avis rendus par le comité de l'abus de droit fiscal commentés par l'administration (CADF/AC n° 01/2016).**

➤ **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.

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

#### ➤ **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.

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

#### ➤ **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<sup>er</sup> 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.

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