



**RÉPUBLIQUE
FRANÇAISE**

*Liberté
Égalité
Fraternité*



FINANCES PUBLIQUES

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

SERVICE DE LA SÉCURITÉ JURIDIQUE ET
DU CONTRÔLE FISCAL

Sous-direction de la sécurité juridique des professionnels

Bureau SJCF 3 B

86, allée de Bercy - Teledoc 944

75572 PARIS cedex 12

Séance n°1 du 21 mars 2024 : avis rendus par le comité de l'abus de droit fiscal commentés par l'administration (CADF/AC n° 1/2024).

➤ **Affaire n° 2023-07 concernant Mme X**

La société à responsabilité limitée (SARL) A exerçait l'activité de mise à disposition d'appareils de mise en forme et exploitait deux salles de sport, l'une directement et l'autre par l'intermédiaire de la SARL B qu'elle détient intégralement.

Le capital de la SARL A s'élevait à 5 000 euros et était composé de 100 parts sociales, d'une valeur unitaire de 50 euros, intégralement détenues par sa gérante, Mme X, par ailleurs gérante de la SARL B.

Le 2 juillet 2019, la SARL A a cédé aux sociétés C1 et C2 l'intégralité des parts sociales qu'elle détenait dans la société B pour un prix de 100 000 euros. Cette cession a été assortie d'un engagement de non concurrence sur le département de la Côte d'Or jusqu'au 30 juin 2021.

Par acte de vente signé le 12 juillet 2019, après un compromis de vente conclu le 6 mars 2019, la SARL A a cédé à la société D le fonds de commerce de la salle de sport qu'elle exploitait directement pour un montant de 85 000 euros, avec effet rétroactif au 1^{er} juillet 2019. Cette cession a été assortie d'une interdiction de concurrence sur le territoire de la communauté d'agglomération de Mâcon jusqu'au 12 juillet 2022.

Par une assemblée générale extraordinaire du 20 juillet 2019, Mme X, en qualité de gérante et d'associée unique, a décidé de procéder à la réduction du capital social de la SARL A de 5 000 euros à 500 euros par le rachat de 90 de ses 100 parts sociales pour un prix de 664 920 euros, soit un prix unitaire de 7 388 euros, suivi de leur annulation.

L'excédent du prix de rachat des parts sur leur valeur nominale, soit 660 420 euros, a été imputé sur les réserves ordinaires de la société.

Mme X a déclaré cette plus-value nette de 660 420 euros dans la catégorie des plus-values de cession de valeurs mobilières prévue à l'article 150-0 A du code général des impôts. Elle a fait application de l'abattement fixe de 500 000 euros prévu à l'article 150-0 D ter de ce code en cas de départ à la retraite dans les deux ans. La plus-value imposable après cet abattement, d'un montant de 160 420 euros, a été soumise à l'impôt sur le revenu tandis que la plus-value calculée sans cet abattement a été imposée aux contributions sociales.

Par décision de l'assemblée générale extraordinaire du 5 octobre 2020, Mme X a décidé la dissolution anticipée de la SARL A et sa liquidation amiable. La liquidation de la société a été entérinée lors de l'assemblée générale ordinaire du 23 février 2021 qui a approuvé les comptes définitifs arrêtés au 31 décembre 2020 conduisant à la constatation d'un actif brut de 40 819,02 euros attribué à Mme X à hauteur de 500 euros au titre du remboursement du capital souscrit et de 40 319,02 euros au titre du boni de liquidation.

A l'issue d'un contrôle sur pièces, l'administration a considéré qu'en décidant en 2019 de l'opération de rachat de titres par voie de réduction de capital non motivée par des pertes, Mme X avait recherché le bénéfice d'une application littérale des dispositions du 6° de l'article 112 du code général des impôts dans le but exclusivement fiscal d'éluider l'impôt frappant les distributions de dividendes.

Par une proposition de rectification en date du 7 novembre 2022, 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. Elle a écarté la qualification de plus-value et a remis en cause l'application à la somme versée par la société sous ce libellé du régime prévu à l'article 150-0 A du code général des impôts ainsi que le bénéfice de l'abattement fixe de 500 000 euros pour taxer, au titre de l'année 2019, la somme de 660 420 euros, sans appliquer l'abattement de 40 % prévu par le 2° du 3 de l'article 158 de ce code en présence d'une distribution ne résultant pas d'une décision régulière des organes compétents de la SARL A, à l'impôt sur le revenu en tant que dividendes dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers en application du 1 de l'article 109 du même code. L'administration a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

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

Le Comité relève que l'article L. 225-207 du code de commerce prévoit que les sociétés peuvent décider une réduction de leur capital non motivée par des pertes par voie de rachat de leurs titres suivi de leur annulation.

Le Comité relève également que le législateur a, par la modification apportée au 6° de l'article 112 du code général des impôts par la loi n° 2014-1655 du 29 décembre 2014, généralisé le régime des plus-values applicable à la taxation des sommes attribuées aux actionnaires ou aux associés au titre du rachat de leurs titres et a mis fin pour l'avenir au régime hybride de taxation, qui se traduisait par l'application pour partie du régime des distributions et pour partie du régime des plus-values en vertu des dispositions combinées des articles 109, 150-0 A, 150-0 D et 161 du même code. Il constate que ce régime des plus-values s'applique ainsi depuis le 1^{er} janvier 2015 notamment aux gains réalisés lors du rachat par une société de ses titres suivi de leur annulation dans le cadre d'une réduction de capital non motivée par des pertes.

Le Comité estime qu'en présence d'une opération de rachat par une société à son principal associé et dirigeant d'une partie de ses titres suivie de leur annulation dans le cadre d'une réduction de capital non motivée par des pertes, l'appréhension par cet associé des sommes qui lui sont versées à raison de ce rachat ne caractérise pas un abus de droit au seul motif qu'il aurait ainsi choisi la voie la moins imposée pour bénéficier de la mise à disposition de sommes issues des réserves de la société.

Il considère qu'il en va différemment si l'administration établit au vu de l'ensemble des circonstances dont elle se prévaut qu'une telle opération constitue un montage artificiel, contraire de ce fait à l'intention poursuivie par le législateur, ayant pour seul but de permettre à cet associé d'appréhender des distributions effectuées par la société, imposables selon les règles applicables aux revenus de capitaux mobiliers et de bénéficier ainsi du régime des plus-values prévu par le 6° de l'article 112 du code général des impôts ainsi que l'abattement fixe de 500 000 euros prévu à l'article 150-0 D ter de ce code en cas de départ à la retraite dans les deux ans.

Le Comité relève que la SARL A disposait de réserves excessives au regard de ses besoins compte tenu de l'activité exercée, de nature notamment à rendre difficile une éventuelle cession des parts sociales.

Il relève par ailleurs que si l'opération de réduction du capital social est intervenue quelques jours seulement après la cession de l'intégralité des actifs de la société au mois de juillet 2019, Mme X n'avait pas pour autant décidé de mettre fin à l'activité de la SARL A suivant les explications orales

données lors de la séance, la liquidation amiable de cette société ayant été décidée lors de l'assemblée générale extraordinaire du 5 octobre 2020.

Le Comité estime que si cette opération de réduction du capital social a permis à Mme X d'anticiper et de minorer l'imposition du boni de liquidation, il n'est pas pour autant établi qu'elle poursuivait un but exclusivement fiscal.

Il considère en effet que l'administration ne lui soumet pas d'éléments circonstanciés permettant d'estimer qu'une telle opération ponctuelle de réduction de capital, qui ne contrevient à aucune disposition sociale ou commerciale, constitue un montage artificiel ayant eu pour seul but de permettre à Mme X de bénéficier, pour les gains qu'elle a réalisés, du régime des plus-values prévu par le 6° de l'article 112 du code général des impôts et de l'abattement fixe de 500 000 euros prévu à l'article 150-0 D ter de ce code en cas de départ à la retraite et d'éviter l'imposition selon les règles applicables aux revenus de capitaux mobiliers de distributions effectuées par la société.

En conséquence, le Comité émet l'avis que, dans les circonstances de l'espèce, l'administration n'était 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.

Nota : L'administration a décidé de ne pas se ranger à cet avis, estimant que l'opération ne répond à aucun motif autre que celui d'appréhender les réserves de la société sous le régime plus favorable des plus-values. Elle a également permis, sous le bénéfice de ce régime, d'anticiper le boni de liquidation.

➤ Affaire n° 2024-01 concernant la société SNC Z

La société en nom collectif (SNC) Z, qui a pour activité la promotion immobilière, a été constituée en 1995. Elle était détenue à sa création à hauteur respectivement de 245 parts et de 255 parts par ses deux associés M. X, son gérant, et la société à responsabilité limitée (SARL) Y, cette société étant elle-même détenue par M. X à hauteur de 82,32 %. En 2019, le capital de la SNC Z est intégralement détenu par la SARL Y et M. X possède 99,97 % des parts de cette dernière société.

Par acte des 4 et 7 juillet 2014, la SNC Z a fait l'acquisition auprès de M. et Mme X d'une villa de prestige constituant leur résidence principale pour un prix de 3,5 millions d'euros, financé, d'une part, par un prêt in fine de 2,5 millions d'euros d'une durée de cinq ans et, d'autre part, par un crédit vendeur d'un million d'euros consenti par M. X, sous forme d'inscription d'une dette de la société à son compte courant ouvert à son nom dans les comptes de la SNC Z dont il est toujours le gérant, et remboursable à l'issue d'une période de cinq ans.

La SNC Z ayant pris l'engagement, prévu à l'article 1115 du code général des impôts, de revendre le bien dans un délai de cinq ans, son acquisition a été exonérée des droits de mutation à titre onéreux. Conformément aux dispositions de l'article 1020 de ce code, cette mutation a été soumise à la taxe de publicité foncière au taux réduit global de 0,71 % s'agissant d'une mutation entrant dans les prévisions du 1° de l'article 677 de ce code.

Par un acte du 5 juillet 2019, la SNC Z a revendu cette villa pour un prix de trois millions d'euros à la SARL W.

L'administration a procédé à la vérification de comptabilité de la SNC Z et constaté, lors de ce contrôle, que la villa constituait toujours la résidence principale de M. et Mme X et que la revente de ce bien était intervenue entre la SNC Z et la SARL W lesquelles avaient toutes deux M. X pour gérant et étant détenues intégralement par la SARL Y. Elle a également constaté qu'aucune démarche afin de revendre cette villa n'avait été effectuée avant mai 2019 et que la revente de ce bien avait eu lieu deux jours avant le terme du délai de cinq ans prévu par la loi.

Par une proposition de rectification en date du 9 décembre 2022, l'administration a, à l'issue du contrôle de la SNC Z, mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. Elle a estimé que la revente de la villa le 5 juillet 2019 n'avait pas eu d'autre finalité que de respecter formellement l'obligation de revente dans le délai de cinq ans et d'éviter ainsi la déchéance du régime de faveur prévu à l'article 1115 du code général des impôts. L'administration a en effet considéré que les intérêts de la SNC Z et de la SARL W se confondaient dans la mesure où les deux sociétés, détenues et contrôlées par la même personne, n'avaient aucun intérêt économique ou financier à cette opération, que la cession effectuée en 2019 maintenait le bien au sein du groupe constitué par la SARL Y en sorte que cette revente présentait un caractère artificiel et n'avait été réalisée que dans un but exclusivement fiscal.

L'administration a prononcé la déchéance de la SNC Z du bénéfice du régime de faveur prévu à l'article 1115 du code général des impôts. Elle a ainsi estimé qu'en l'absence de revente de l'immeuble dans le délai imparti, la SNC Z devait acquitter, conformément à l'article 1840 G ter de ce code, les droits et taxes dont la perception avait été différée majorés de l'intérêt de retard. Elle a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

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

Le Comité observe qu'en prévoyant à l'article 1115 du code général des impôts l'exonération des droits et taxes de mutation à titre onéreux d'une acquisition immobilière lorsque l'acquéreur assujéti à la taxe sur la valeur ajoutée s'engage à la revendre dans le délai de cinq ans, le législateur a institué un régime de faveur visant à éviter les effets d'une imposition en cascade dans le cas d'une acquisition ne faisant pas entrer durablement le bien dans le patrimoine de l'acquéreur.

Le Comité note à cet égard qu'en plaçant son acquisition de la villa par acte des 4 et 7 juillet 2014 sous le régime de faveur de l'article 1115 du code général des impôts, la SNC Z a réalisé une économie d'impôt significative au regard de la charge fiscale qu'elle aurait dû normalement supporter

à raison de cette acquisition en l'absence de tout engagement de revendre ce bien dans le délai de cinq ans.

Le Comité considère que l'administration est fondée à mettre en œuvre la procédure d'abus de droit fiscal afin de prononcer la déchéance de ce régime de faveur lorsqu'elle apporte des éléments permettant d'établir le caractère artificiel d'une revente d'un tel bien réalisée par l'acquéreur dans le seul but de respecter formellement l'engagement souscrit dans l'acte d'acquisition.

Le Comité relève qu'il ne lui est soumis aucun élément probant permettant d'établir que la SNC Z avait procédé à des diligences effectives afin de la mettre en mesure de trouver un acquéreur de la villa avant l'expiration du délai de revente de cinq ans.

Il constate également que ce bien acquis les 4 et 7 juillet 2014 par cette société a été revendu le 5 juillet 2019, soit deux jours seulement avant l'expiration de ce délai à la SARL W. Il relève que cette société appartient comme la SNC Z au groupe constitué par la SARL Y contrôlé par M. X, que celui-ci était le gérant des deux sociétés parties à l'acte de cession et qu'il est constant qu'il a conservé avec son épouse la jouissance exclusive du bien cédé qui n'a pas cessé de constituer leur résidence principale. Le Comité estime que ces éléments traduisent l'existence, en raison de ces liens, d'une communauté d'intérêts entre la SNC Z et la SARL W.

Le Comité note à cet égard que si la SARL W a été contrainte de s'endetter afin de régler le prix d'acquisition qui a permis à la SNC Z de solder son propre emprunt auprès de la même banque, la dette à l'égard de cette banque est demeurée, comme l'immeuble litigieux, au sein du même groupe de sociétés, alors de surcroît que la SNC Z a consenti un crédit-vendeur de 500 000 euros à la SARL W et que la SARL Y, société mère du groupe détenant 100 % du capital du vendeur comme de l'acquéreur, s'engageait à titre de caution à garantir l'emprunt.

Le Comité en déduit que l'administration a apporté des éléments établissant que la revente de la villa effectuée le 5 juillet 2019 présentait un caractère artificiel et n'avait été réalisée que dans le seul but de respecter formellement l'engagement souscrit par la SNC Z afin de conserver définitivement le bénéfice du régime de faveur.

Le Comité considère que l'administration était ainsi en droit de mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal afin de déchoir la SNC Z du bénéfice du régime de faveur de l'article 1115 du code général des impôts dont elle avait indûment bénéficié.

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

Nota : l'administration a décidé de se ranger à l'avis émis par le comité.