

Synthèse des décisions du comité de l'abus de droit fiscal

Droits d'enregistrement

1) Donations placées sous le régime de faveur de l'article 787 du CGI (dit « pacte Dutreil »)

Réf.	Faits	Avis CADF	Position Administration fiscale
<p>Affaires n° 2015-07 ; 2015-08 ; 2015-09</p> <p>Séance du 6 novembre 2015</p>	<p>En octobre 2010, les époux A consentent une donation partage à ses deux enfants de 46 parts d'une SARL ayant pour activité la location de locaux d'habitation meublés et de locaux commerciaux nus et conservent 2 parts de la SARL.</p> <p>En décembre 2010, le capital de la SARL est augmenté par incorporation des comptes courants des époux A qui reçoivent en échange 91 nouvelles parts.</p> <p>La SARL fait l'acquisition de biens immobiliers appartenant aux époux A ou à leurs SCI familiales.</p> <p>En juillet 2011, les époux A effectuent une nouvelle donation partage et conservent deux parts de la SARL.</p> <p>Les deux donations ont été placées sous le régime de l'article 787 B du CGI.</p> <p><u>L'administration fiscale :</u> Les opérations menées entre décembre 2010 et juillet 2011, à l'issue desquelles les époux A détenaient le même nombre de parts de la SARL qu'avant leur engagement, ne poursuivaient d'autre but que de permettre à ces derniers de transmettre à leurs enfants leur propre patrimoine sous le bénéfice d'une fiscalité avantageuse prévue par l'article 787 B du code général des impôts en contrariété avec l'objectif poursuivi par le législateur de favoriser la transmission d'entreprise et non celle à moindre coût du patrimoine privé.</p>	<p>1) Les donations des parts d'une société exerçant l'activité de location de locaux d'habitation meublés et de locaux commerciaux nus meubles assortie d'aucune autre prestation n'entrent pas dans le champ d'application de l'exonération partielle Dutreil car la société exerce une activité civile et non une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, seule visée par l'article 787 B du code général des impôts.</p> <p>2) Si l'administration peut, dans le cadre de la procédure de droit commun, remettre en cause la situation fiscale favorable résultant de l'application d'une instruction fiscale dans le cas où les contribuables et l'opération en cause ne satisfont pas aux conditions auxquelles cette instruction subordonne le bénéfice de l'interprétation qu'elle édicte, elle ne peut en revanche, en recourant à la procédure de l'abus de droit fiscal, faire échec à la garantie (<i>contre les changements d'interprétation</i>) que les contribuables tiennent de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales.</p>	<p>L'administration fiscale décide de ne pas se ranger à l'avis du CADF</p> <p>En effet, en raison des termes employés par le législateur dans la rédaction de l'article 787 B du CGI, les activités commerciales doivent normalement s'entendre de celles revêtant ce caractère en droit privé. Et présentent un caractère commercial les activités dont les résultats sont classés dans la catégorie des BIC en application de l'article 34 et de l'article 35 du CGI (BOFiP-ENR-DMTG-10-20-40-10 renvoyant au BOFiP-PAT-ISF-30-30-10-10). Tel est le cas de l'activité de loueur en meublé à usage d'habitation exercée à titre habituel, qu'elle soit ou non accompagnée de prestations de service.</p>

2) Donations déguisées

Réf.	Faits	Avis CADF	Position Administration fiscale
Affaire n° : 2016-16 Séance du 2 février 2017	Deux époux mariés sous le régime de la séparation de biens sont associés d'une SCI. L'épouse cède la pleine propriété d'un immeuble à la SCI. <u>L'administration fiscale :</u> Cette cession n'avait donné lieu à aucun paiement effectif de la part de la SCI. Considérant que cette absence de versement effectif du prix caractérisait une donation déguisée , l'administration a replacé l'acte du 28 août 2009 dans le champ d'application des droits de mutation à titre gratuit.	Le Comité considère que l'administration n'établit pas l'intention libérale de M. A envers la SCI, celle-ci ne pouvant en effet résulter au cas d'espèce ni du caractère incomplet de la mention relative au paiement comptant du prix contenue dans l'acte, ni de considérations d'ordre général sur les relations familiales existant entre les époux A.	L'administration s'est rangée à l'avis du Comité.

Impôt sur le revenu – plus-values mobilières

1) Donation-cession / donation fictive (CGI, art.150-0 B)

Réf.	Faits	Avis CADF	Position Administration fiscale
Affaire n° 2015-02 Séance du 9 Avril 2015	<p>La présidente et associée principale d'une société a consenti à une fondation reconnue d'utilité publique dont elle assure la présidence la donation de la pleine propriété de ladite société.</p> <p>La fondation accorde irrévocablement une PUV desdites actions. Dans les 3 jours suivants la donation,</p> <p><u>Administration fiscale</u>: l'acte de donation présentait un caractère fictif, dans la mesure où il dissimulait l'objet réel de la donation, à savoir des liquidités ou une créance = impositions supplémentaires à l'impôt sur le revenu et aux contributions sociales à la suite du rehaussement des revenus de capitaux mobiliers et des plus-values de cession de valeurs mobilières déclarées par la contribuable.</p>	<p><u>Raisonnement</u>: Le Comité considère par suite qu'en présence d'une donation de titres suivi de leur cession, l'administration est fondée à écarter sur ce fondement comme ne lui étant pas opposable une telle donation, qui a permis d'éviter l'imposition qui aurait été due si le donateur avait cédé lui-même ses titres avant de donner ensuite le produit de cette cession, soit s'il est établi que la cession des titres a en réalité précédé la donation, soit si le donateur s'est réapproprié le produit de cette cession.</p> <p>La rapidité de la revente des titres détenus par la fondation en exécution de l'acte de donation est sans incidence, par elle-même, sur la réalité de cette donation.</p> <p><u>Avis</u>: l'acte de donation traduit un dépouillement immédiat et irrévocable et donc ne présente pas un caractère fictif.</p> <p>L'administration ne peut se prévaloir du fait que cet acte dissimulerait par son objet, une donation d'une somme d'argent, ce qui lui conférerait selon elle un tel caractère.</p>	<p>L'administration s'est rangée à l'avis du Comité.</p>

2) Régime du sursis d'imposition, opérations d'apport-cession (CGI, art. 150-0 B) (avant le 14 novembre 2012, dans le cadre d'apport-cession, sursis d'imposition automatique, peu importe que l'apporteur contrôle ou non la société bénéficiaire de l'apport)

Réf.	Faits	Avis CADF	Position Administration fiscale
Affaire n°2015-13 Séance 15/10/2015	<p>Les époux X ont constitué une société civile A et ont apporté l'usufruit temporaire de la SAS C, holding du groupe C. Ce même usufruit temporaire a été cédé le même jour à la SARL B pour un prix de vente identique du prix d'acquisition.</p> <p><u>Administration</u>: l'opération d'apport de l'usufruit temporaire des actions suivie de leur cession le même jour n'avait pas eu d'autre motif que de permettre aux époux de placer abusivement la plus-value réalisée lors de cette opération dans le champ d'application du sursis d'imposition.</p>	<p><u>Raisonnement</u>:</p> <p>- l'opération s'inscrit dans un contexte particulier qui trouve son origine dans l'engagement pris par M. X d'organiser la liquidité des titres souscrits par plusieurs cadres du groupe C. Il note qu'en 2001 ces cadres se sont vu offrir la possibilité d'acquérir des parts de la société B, constituée le 20 septembre 2001 et dont l'objet exclusif était la détention d'une participation dans le capital de la SAS C. Cet engagement garantissant aux salariés une certaine liquidité des titres sous conditions a fait l'objet d'un protocole en date du 1^{er} novembre 2001. Il a pris la forme d'une option de vente</p>	<p>L'administration s'est rangée à l'avis du Comité.</p>

		<p>et M. X s'était engagé à faire face à toute demande de levée d'option de ses cadres, la période de la levée d'option allant du 1er novembre 2006 au 31 octobre 2011.</p> <p>- Pour fidéliser un cercle élargi de cadres, M. X leur a offert la possibilité d'entrer au capital de la SAS C au travers de la société D constituée le 3 juin 2009 et ayant pour objet social la prise de participations et notamment la détention de titres de la SAS C. Il note que chacun des cadres, actionnaire de la société B et ayant réinvesti dans la société D et chacun des nouveaux cadres actionnaires de la société D, bénéficient d'un engagement de liquidité pris par M. X.</p> <p>Le Comité estime que, alors que la crise économique frappe le groupe dont les marges sont détériorées et que celui-ci a un important besoin de fonds de roulement, ce qui rendait impossible le financement de l'engagement de liquidité par des ressources propres, la création de la société civile A et l'apport de l'usufruit temporaire des actions de la SAS C s'inscrivent dans un contexte très particulier qui permet de garantir l'engagement de liquidité pris par M. X à l'égard des cadres du groupe C.</p> <p><u>Avis</u> : En l'absence de but exclusivement fiscal, l'administration n'était pas 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 de l'usufruit temporaire des actions de la SAS C à la société A.</p>	
<p>Affaires n°2016-06 2016-07 2016-08</p> <p>Séance du 23 juin 2016</p>	<p>M. X détenait, antérieurement au 29 juillet 2010, des parts sociales de huit sociétés spécialisées dans le commerce du textile.</p> <p>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.</p> <p>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.</p>	<p><u>Raisonnement</u> :</p> <p>- 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.</p> <p>- 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.</p> <p>- Le montant disponible susceptible d'être réinvesti dans</p>	<p>L'administration s'est rangée à l'avis émis par le comité</p>

	<p>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.</p> <p>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.</p> <p>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.</p> <p>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.</p> <p>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.</p> <p><u>Administration</u> : 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.</p> <p>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.</p>	<p>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.</p> <p>Avis : 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.</p>	
<p>Affaire n° 2016-09</p> <p>Séance du 08</p>	<p>Un contribuable apporte ses parts détenus dans la société C à la société E. La plus-value d'échange est placée en sursis d'imposition.</p> <p>Quelque mois plus tard, la société C autorise le retrait de la</p>	<p><u>Raisonnement</u> :</p> <p>- 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</p>	<p>L'administration a décidé de ne pas se ranger à l'avis émis par le Comité au regard de la teneur des informations portées à sa connaissance</p>

<p>septembre 2016</p>	<p>société E de son capital par voie d'annulation des titres. 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, attenant à ces chambres d'hôtes, qui constituait antérieurement la résidence principale des époux X, pour un montant de 302 000 euros</p> <p><u>Administration</u> : 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.</p>	<p>économique ainsi que l'administration fiscale l'a admis. - 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.</p> <p><u>Avis</u> : 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.</p>	<p>postérieurement à la séance.</p>
<p>Affaire n° 2016-47</p> <p>Séance du 19 janvier 2017</p>	<p>En mai 2011, M.X apporte à la société civile E soumise à l'IS les 299 actions de la SAS A et se voit attribuer 1 032 892 parts Sociales. La plus-value d'échange est placée en sursis d'imposition.</p> <p>Trois mois plus tard, la SC E cède ses actions de la SAS A aux sociétés C et D, soit respectivement 249 et 50 actions. Le produit a été réinvesti dans plusieurs comptes à terme puis, après leur remboursement, dans un contrat de capitalisation. Au cours des années 2013 et 2014, la SC E a souscrit plusieurs emprunts pour financer l'acquisition de biens immobiliers ainsi que des travaux par ailleurs entrepris, biens revendus en 2015 ou destinés à la location meublée.</p> <p><u>Administration</u> : le produit de la cession des actions de la SAS A avait principalement permis de financer des investissements à caractère patrimonial et la SC E ne pouvait se prévaloir de la qualité de marchand de biens et ne justifiait pas l'existence de prestations para-hôtelières. ⇒ l'opération d'apport des titres suivie de leur cession</p>	<p><u>Raisonnement</u> : Les acquisitions de biens immobiliers par la SC E présentent le caractère d'investissements de nature économique dès lors qu'il ressort du dossier, d'une part, que les appartements situés dans le même ensemble immobilier sont loués meublés et assortis de prestations para-hôtelières, et, d'autre part, que les locaux d'habitation revendus au cours de l'année 2015 étaient inscrits au compte de stock à l'actif du bilan dans le cadre de l'exercice d'une activité de marchand de biens.</p> <p>Des délégations de créance du contrat de capitalisation ont été données en garantie pour la souscription des prêts qui ont financé l'acquisition de ces biens immobiliers. De plus, une partie du produit de la cession des actions de la SAS A, non investie dans ce contrat de capitalisation, a participé au financement des activités économiques réalisées</p> <p>Ainsi, la SC E ne pouvait procéder jusqu'à complet</p>	<p>L'administration s'est rangée à l'avis émis par le comité</p>

	<p>n'avait pas eu d'autre motif que de permettre à M. X de placer abusivement la plus-value réalisée lors de son apport dans le champ d'application du sursis d'imposition.</p>	<p>apurement de la créance garantie à aucune opération sur ce contrat de capitalisation et ne disposait donc pas librement des liquidités correspondantes.</p> <p><u>Avis</u> : dans ces conditions le montant de 500 000 euros doit être admis comme investissement de nature économique, de sorte que plus de la moitié du produit tiré de la cession des titres de la SAS A a bien au final été investie dans une activité économique soit une fraction devant être regardée comme significative. L'administration n'était pas fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal.</p>	
<p>Affaires n° 2017-07 2017-08</p> <p>Séance du 9 juin 2017</p>	<p>M. T est à l'origine de la création de deux sociétés, la société par actions simplifiée (SAS) E qui fabrique des produits chocolatés et la SAS C chargée de la commercialisation de ces produits.</p> <p>M. T avait créé le 15 mars 1990 la société S dont il détient directement ou indirectement plus de 99% du capital et dont l'objet social initial portait sur toutes activités se rapportant à l'hôtellerie et au tourisme. Cette société, qu'il dirige, était sans activité depuis la cession de ses biens immobiliers le 21 septembre 2000.</p> <p>Le 28 février 2011, M. T a déclaré opter pour l'assujettissement de la société S à l'IS et le 1er mars suivant l'objet social de cette société a été modifié pour y adjoindre, notamment, les activités de prise de participations, achat, gestion, vente de toutes participations financières et de valeurs mobilières.</p> <p>Le 22 avril 2011, M. T apporte à la société S les 39 000 parts de la SAS E, évaluées 2 882 600 euros, ainsi que les 2 964 parts de la SAS C, évaluées 530 000 euros, et il reçoit en échange 341 260 parts d'une valeur nominale de 10 euros. Le même jour, la SCI B apporte à la société S ses 30 000 parts de la SAS E, évaluées 2 217 400 euros, et reçoit en échange 221 740 parts d'une valeur nominale de 10 euros.</p> <p>La société S a cédé pour un montant total de 6 350 977 euros la totalité des parts des sociétés E et C préalablement reçues en apport le 22 avril de la même année.</p> <p><u>Administration fiscale</u> : = 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 (au travers de la SCI B) de placer abusivement la plus-value</p>	<p>Il constate que l'administration a admis de regarder comme des investissements dans une activité économique la souscription par la société S au capital de la société I pour un montant de 18 130 euros, les créances détenues sur cette société dont le montant au bilan clos le 31 décembre 2014 est de 195 465 euros, ainsi que la souscription au capital de la SCI de construction-vente G pour un montant de 1 760 euros. Le Comité considère qu'il convient également de retenir la créance de 143 728 euros détenue sur la société G, transformée en SARL et soumise à l'impôt sur les sociétés, dès lors qu'elle a permis de financer une activité immobilière présentant un caractère économique, ainsi que l'administration l'a admis en séance.</p> <p>Il relève par ailleurs que l'acquisition par la société S des titres des sociétés O et P, lesquelles exercent une activité économique, pour des montants respectifs de 300 000 euros et 1 699 866 euros, a été réalisée le 29 décembre 2014, soit dans les trois ans suivant la cession des parts des sociétés E et C.</p> <p>Au vu des circonstances de l'espèce et de la réalité de ces opérations portant sur la totalité des titres et qui s'inscrivent dans le cadre d'une opération de restructuration du capital, le Comité considère que l'acquisition des titres des sociétés O et P doit être regardée, pour l'application de l'article 150-0 B du code général des impôts, comme un investissement de nature économique alors même que M. T possédait la moitié du capital de la société O ainsi que, directement et indirectement, près de 79 % du capital de la société P.</p>	<p>L'administration s'est rangée à l'avis du comité.</p>

	réalisée dans le champ d'application du sursis d'imposition.	<p>Enfin, le Comité relève que si l'administration estime que le prix d'acquisition des titres des sociétés O et P a été amplement majoré afin d'améliorer le ratio de réinvestissement par la société S du produit de la cession des parts des sociétés E et C, elle ne produit pas d'éléments lui permettant de constater que, compte tenu de l'ensemble des autres investissements retenus et sans qu'il soit besoin de se prononcer sur la nature d'autres investissements allégués ou escomptés, le seuil de réinvestissement significatif, apprécié au regard du montant de ce produit effectivement perçu au 31 décembre 2014, n'est pas atteint.</p> <p>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.</p>	
<p>Affaire n° 2017-06</p> <p>Séance du 5 octobre 2017</p>	<p>Le 5 mars 2011, Mme H a constitué avec ses 3 enfants la société civile M, au capital de 10 000 euros. Cette société a immédiatement opté pour l'impôt sur les sociétés.</p> <p>Mme H, qui détenait 97 % du capital social de la société et la dirigeait, en a été nommée présidente lors de sa transformation en société par actions simplifiée (SAS) le 26 décembre 2011.</p> <p>Par acte du 20 novembre 2011, Mme H a apporté à la société M 479 500 des 877 570 actions qu'elle détenait dans la SAS L pour une valeur de 2 millions d'euros, et a reçu en contrepartie 200 000 parts de la société M d'une valeur unitaire de 10 euros.</p> <p>La plus-value d'échange de titres a été placée en sursis d'imposition conformément aux dispositions de l'article 150-0 B du code général des impôts.</p> <p>Le 22 décembre 2011, la société M a cédé à la SAS G les 479 500 actions de la SAS L qu'elle détenait pour un prix de 2 001 165,39 euros.</p> <p><u>Administration :</u> L'opération d'apport des titres de la SAS L à la société M suivie de leur cession n'avait pas eu d'autre motif que de permettre à Mme H de placer abusivement la plus-value réalisée lors de l'échange de titres dans le champ du sursis d'imposition.</p>	<p>Après avoir entendu ensemble la contribuable et son conseil ainsi que le représentant de l'administration, le Comité relève que, comme l'admet au demeurant l'administration, la souscription, réalisée le 23 décembre 2011 par la société M, à l'augmentation de capital de l'entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL) S, à hauteur de 490 000 euros, constitue un réinvestissement dans une activité économique.</p> <p>Le Comité considère par ailleurs que c'est en raison de réelles difficultés liées au contexte familial que les projets envisagés n'ont pu se concrétiser et que le réinvestissement suivant dans une activité économique n'est intervenu que plus de 3 ans après la cession des titres.</p> <p>Il note à cet égard que si l'entrée de la société M, pour un montant de 310 010 euros, au capital de la société K, ayant pour objet la construction de bâtiments en bois, ne s'est matérialisée qu'à travers un protocole d'investissement conclu le 24 février 2015 avec les associés de cette société et une délibération de l'assemblée générale de la société K du 12 mai 2015, il est établi par les pièces produites que des démarches en ce sens avaient déjà été entreprises dès le mois de novembre 2014 par la société M, soit antérieurement à la notification de la proposition de rectifications.</p>	<p>L'administration a décidé de se ranger à l'avis du comité au regard du contexte familial d'espèce et des éléments évoqués en séance pour justifier de la réorientation tardive des recherches de réinvestissement et de sa concrétisation en février 2015.</p>

		<p><u>Avis :</u> Cette entrée au capital de la société K, qui a pris la forme d'une souscription réservée à la société M avec suppression du droit préférentiel des actionnaires, doit être prise en compte pour le calcul du ratio de réinvestissement dans une activité économique qui s'établit en conséquence à 40 % du produit de cession des titres, niveau qui doit être regardé comme significatif. 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.</p>	
<p>Affaire n° 2018-06</p> <p>Séance du 28 juin 2018</p>	<p>Par un protocole d'accord en date du 6 janvier 2012, Mme X a promis de céder pour un prix de 1 075 000 euros la totalité des 500 parts de l'EURL A qu'elle avait constituée le 15 novembre 1994</p> <p>Le 24 avril 2012, Mme X a apporté à l'EURL B les parts qu'elle détenait de l'EURL A.</p> <p>Le 4 juin suivant, l'EURL B cède les parts de l'EURL A à une société créée par deux autres sociétés bénéficiaires du protocole d'accord.</p> <p><u>Administration :</u> L'apport à l'EURL B des titres de l'EURL A puis la cession de ces titres à bref délai visait exclusivement à éluder l'imposition de la plus-value de cession des titres de l'EURL A par une application abusive des dispositions de l'article 150-0 B du code général des impôts.</p>	<p><u>Raisonnement :</u> Le Comité relève, en premier lieu, que Mme X a, en sa qualité de gérante de la société B, engagé dès 2012 au nom de cette société des démarches actives de prospection aux fins de trouver des emplacements commerciaux et d'y ouvrir des boutiques franchisées de prêt à porter haut de gamme.</p> <p>Il note, à cet égard, que l'EURL B a exercé en réalité une activité professionnelle de commerce dans ce secteur du prêt à porter et que cette activité a donné lieu au paiement de rémunérations à Mme X, sa gérante, à raison de l'activité que celle-ci a déployée pour le compte de la société et consistant en la recherche de nouveaux investissements. Il relève que ces rémunérations n'ont pas été remises en cause dans leur principe ou dans leur montant par l'administration.</p> <p>L'administration ne conteste pas que les dépenses à l'EURL B ont été engagées afin de permettre à cette société de développer, au travers de structures dédiées, une activité opérationnelle de gestion de ces boutiques, ces dépenses, financées par une partie du produit de cession des titres de l'EURL A sont au nombre de celles susceptibles d'être prises en compte pour apprécier l'existence d'un réinvestissement de ce produit de cession dans une activité économique.</p> <p>Les recherches de Mme X ont conduit à la souscription par la société B entre 2012 et 2015 au capital de plusieurs sociétés ayant développé cette activité de boutiques franchisées ayant donné lieu à la conclusion de différents baux commerciaux et à sa participation aux</p>	<p>L'administration a décidé de se ranger à l'avis émis par le comité.</p>

		augmentations ultérieures de leur capital. Avis : l'administration n'était pas fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit au motif qu'une part significative du produit de cession des titres de l'EURL A a été utilisée aux fins de réinvestissement dans un activité économique.	
--	--	---	--

3) **Interposition d'une société étrangère dépourvue de substance**

Réf.	Faits	Avis CADF	Position Administration fiscale
Affaire n° 2016-13 Séance du 13 octobre 2016	<p>= l'interposition d'une société de droit irlandais ouvrant droit à une exonération de la plus-value dans cet Etat.</p> <p>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.</p> <p>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 1er juillet 2013, d'actions à bons de souscription d'actions (ABSA) de la société X1, holding de reprise de la société opérationnelle SAS X2.</p> <p>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. La société Y souscrit, au mois de juillet 2003, 274 750 ABSA de la société X1.</p> <p>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.</p> <p>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.</p> <p>Le 15 décembre 2006, la société Y cède 251619 actions de la société X1 à la société Z1 et 21 131 actions de la société X1</p>	<p>Le comité 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.</p> <p>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.</p> <p>Avis : 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.</p>	<p>L'administration s'est rangée à l'avis émis par le Comité.</p>

	<p>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.</p> <p>La société Y cède le même jour 1 319 430 actions de la société Z1 à la société I (holding des investisseurs) et détient alors 4 200 000 actions de la société Z1, représentant 21 % de son capital.</p> <p>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.</p> <p>En contrepartie de cet apport, 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. Le 28 mai 2009, Mme L apporte ses 4 200 005 actions au trust T situé dans les îles vierges britanniques.</p> <p>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.</p> <p>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.</p> <p><u>Administration fiscale :</u></p> <p>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.</p>		
--	--	--	--

4) Utilisation abusive d'un PEA : contournement du plafonnement

Réf.	Faits	Avis CADF	Position Administration fiscale
<p>Affaires n°2016-02 2016-03 2016-04 2016-05</p> <p>Séance du 12 mai 2016</p>	<p>Une société X rencontrant de graves difficultés financières a émis 658 bons de souscription d'actions au profit de cadres dirigeants. Une société Z a été constituée pour loger 524 BSA</p> <p>Un cadre dirigeant a souscrit au capital de la société Z et a inscrit les titres dans un PEA.</p> <p>Il a cédé les titres au prix unitaire de 113,87 euros et réalise un plus value de 1 649 478 euros qui n'a pas été soumise à l'IR en application de l'article 157, 5 bis du CGI.</p> <p><u>Administration :</u> 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.</p> <p>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.</p>	<p>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.</p> <p><u>Avis :</u> 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. L'Administration n'était pas fondée en l'espèce à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal.</p>	<p>L'administration s'est rangée à l'avis du Comité.</p>
<p>Affaires n°2016-58 2016-57</p> <p>Séance du 11 mai 2017</p>	<p>Le 25 mai 2011, M. X a cédé l'intégralité de ses actions à la société E pour le même prix que celui négocié avec le groupe P, c'est-à-dire au prix unitaire de 4 805,84 euros, soit un prix global de 754 517 euros. La plus-value réalisée de 739 357 euros a été intégralement exonérée d'impôt sur le revenu s'agissant de la cession de titres inscrits sur un PEA.</p> <p><u>Administration :</u> Le gain réalisé lors de la cession de titres de la société E était constitutif non d'une plus-value réalisée lors de la cession de valeurs mobilières mais d'un supplément de salaires eu égard au lien entre le contrat de travail de M. X et l'acquisition des actions, aux conditions préférentielles de cette acquisition et à l'absence de risque dans l'investissement financier réalisé et que l'inscription des titres sur le PEA conduisant à déguiser ce</p>	<p><u>Raisonnement :</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - l'administration ne développe plus d'argumentation subsidiaire sur un contournement de la règle du plafonnement du PEA et que seule la question de la nature du gain issu de la cession des titres inscrits dans le PEA lui est soumise. - cette question repose sur l'analyse du risque pris par M. X lors de l'acquisition des actions de la société S en mai 2010 et l'administration ne lui a pas soumis d'éléments permettant d'établir que M. X était assuré de ne prendre aucun risque sur son investissement - le prix d'acquisition des actions représente environ deux mois de salaire de M. X et que la société S, dont le 	<p>L'administration a décidé de ne pas se ranger à l'avis du Comité, considérant que la promesse de cession d'actions de 2009 est clairement reliée aux fonctions opérationnelles exercées par l'intéressé au sein du groupe et que le risque financier qu'il a ainsi pris est largement neutralisé par le fait que la promesse est fondée sur une valeur des titres fortement minorée.</p>

	<p>supplément de salaires en plus-value était constitutive d'un abus de droit. Elle a par ailleurs procédé à l'évaluation des actions de la société S à leur date d'acquisition en mai 2010 et a considéré, à titre subsidiaire, que les titres avaient été inscrits à une valeur de convenance inférieure à leur valeur réelle afin de contourner la règle du plafonnement du PEA.</p>	<p>chiffre d'affaires s'établissait à 6,2 M€ en 2009, évolue dans le secteur très concurrentiel de l'économie numérique. Il relève également qu'il n'est pas établi que la cession à court terme de la société S à un tiers était envisagée ou envisageable en mai 2010.</p> <p><u>Avis</u> : l'administration n'était pas fondée à estimer que l'inscription par M. X en mai 2010 des actions de la société S constituait le vecteur d'un complément de salaires lié à sa fonction exercée au sein de cette société, par une application littérale des textes régissant le PEA mais à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur. En conséquence, l'administration n'était pas fondée, dans les circonstances de l'espèce, à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal.</p>	
<p>Affaires n° 2017-14 2017-15 2017-16 2017-17</p> <p>Séance 5 octobre 2017</p>	<p>A partir de 2001, les titres de la SA X, dont 40,80% sont détenus par M.A, font l'objet de plusieurs opérations par l'intermédiaire de sociétés holding successives dénommées Y.</p> <p>Le 1er janvier 2001, est constituée la SARL Y1 dont plus de 25% est détenu par M. A. Le 19 février 2001, la SARL Y1 fait l'acquisition de 1 246 actions de la SA X dont 534 auprès de M. A. Après cette opération, M. A détient encore 488 actions de la SA X.</p> <p>Le 31 décembre 2005, est constituée la SARL Y2 dont moins de 25 % du capital est détenu par M. A. Celui-ci inscrit 1 892 parts sur son plan d'épargne en actions (PEA) et 458 titres sur son compte titres ordinaire.</p> <p>Le 24 février 2006, à la suite de la fusion-absorption de la SARL Y1 par la SA X, M. A reçoit 437 actions de la SA X qu'il inscrit sur son compte titres. Il possède désormais 851 actions de cette société, soit plus de 25 % de son capital.</p> <p>Le 18 mars 2006, la SARL Y2 fait l'acquisition de 2 515 actions de la SA X (sur un total de 2 527) pour un montant de 5 300 000 euros, financé globalement à hauteur de 3 600 000 euros par deux emprunts bancaires d'une durée de 7 ans et de 1 700 000 euros par un crédit vendeur auprès des actionnaires de la SA X de même durée. Le remboursement de ces emprunts est assuré par le bénéfice courant de la SARL Y2 qui effectue des travaux d'expertise comptable et de commissariat aux comptes ainsi que par la remontée des dividendes de la SA X.</p>	<p><u>Raisonnement</u> :</p> <p>La société X a mis en place une politique consistant, afin d'assurer la croissance du chiffre d'affaires et la pérennisation de la clientèle, à accroître le nombre de ses collaborateurs disposant d'un haut niveau de qualification et que, pour les fidéliser, elle a entendu favoriser leur arrivée en tant que nouveaux associés.</p> <p>En effet, ceux-ci ne pouvant financer directement l'acquisition des actions, cette société leur a permis d'entrer progressivement à son capital aux côtés des associés déjà présents qui, à terme et suivant la date de la fin de leur carrière, se dessaisiront corrélativement de leur participation.</p> <p>La création des sociétés Y s'inscrit dans ce modèle économique de transmission de la société X réitéré à chaque fois pour faire entrer à son capital de nouveaux jeunes associés (un associé en 2001, un associé en 2006, cinq associés par l'intermédiaire d'une société civile en 2011).</p> <p>L'administration a elle-même relevé que la SARL Y2 avait exercé une activité opérationnelle dégageant un bénéfice courant dans le cadre d'une convention de prestations de services conclue avec la SA X en refacturant à cette société les travaux d'expertise comptable et de commissariat aux comptes effectués pour les clients de la SA X par les associés de la SARL Y2 ainsi que la supervision et l'encadrement des équipes</p>	<p>L'administration a décidé de ne pas se ranger à cet avis. En effet, nonobstant l'objectif de la création des holdings Y, mises en place afin de faciliter l'arrivée de nouveaux jeunes associés, l'administration estime que M. A a abusivement eu recours au PEA afin d'éviter l'impôt sur le revenu dû au titre de la cession de ses participations dans la SA X et ce en contravention avec l'esprit du législateur.</p>

<p>Dans le cadre de cette opération, M. A cède ainsi 849 actions de la SA X à la SARL Y2. A la suite de cette opération, il reste détenteur de 2 actions de la SA X en qualité d'administrateur.</p> <p>Le 24 mai 2011, M. A effectue le retrait des 1 892 parts de la SARL Y2 de son PEA d'une valeur de 2 913 680 euros. Le PEA ayant plus de cinq ans à la date du retrait, la plus-value constatée lors de cette opération de retrait a été exonérée d'impôt sur le revenu en application des dispositions du 5°bis de l'article 157 du CGI, les prélèvements sociaux ayant été acquittés par l'établissement bancaire auprès duquel le compte PEA a été ouvert.</p> <p>Le 30 septembre 2011 est constituée la SARL Y3 avec un capital de 10 000 euros, divisé en 10 000 parts, de 1 euro chacune, dont 1 seule est détenue par M. A dont le départ à la retraite est prévue en 2012.</p> <p>Le 30 novembre 2011, à la suite de la fusion-absorption de la SARL Y2 par la SA X, M. A reçoit 550 actions de la SA X.</p> <p>Le 12 décembre 2011, la SARL Y3 fait l'acquisition des actions de la SA X dont 550 auprès de M. A qui déclare à cette occasion une moins-value de 16 596 euros, le prix d'acquisition unitaire de ces actions tenant compte de la valeur des parts de la SARL Y2 lors de leur retrait du PEA.</p> <p><u>Administration fiscale :</u> L'administration a considéré, sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, que l'ensemble de ces opérations constituait un montage constitutif d'un abus de droit, consistant à créer des sociétés holding successives (les SARL Y) au travers desquelles ont été indirectement logés dans des PEA, notamment celui détenu par M. A, des titres d'une société opérationnelle (la SA X) qui n'étaient pas éligibles au régime fiscal attaché à ces plans, pour ensuite réaliser des gains substantiels en franchise d'impôt.</p> <p>L'administration a, en effet, considéré que M. A avait procédé à une utilisation abusive de son PEA, contraire à l'intention du législateur et dans un but exclusivement fiscal. Elle a estimé que, sous couvert de la répétition de ces opérations, M. A n'avait jamais réellement cessé de détenir des actions de la SA X et qu'au lieu d'utiliser son PEA afin d'accroître ses investissements en actions conformément à cette intention, il</p>	<p>techniques de la SA X.</p> <p><u>Avis :</u> La création des sociétés Y et leur fusion absorption avec la SA X ne peuvent être regardées comme ayant été réalisées dans le cadre d'un montage artificiellement mis en place afin, dans un but exclusivement fiscal, de contourner les conditions relatives au plan d'épargne en actions et visant en réalité à loger dans ce plan les titres de la SA X, qui n'y étaient pas éligibles, pour permettre au détenteur de ce plan de bénéficier des avantages fiscaux qui y sont attachés.</p> <p>Le Comité émet en conséquence l'avis que, si M. A a ainsi pu bénéficier d'une opportunité offerte par la législation fiscale relative aux plans d'épargne en actions en respectant formellement les conditions requises pour la souscription de titres dans le cadre d'un tel plan, l'administration n'était pas fondée, dans les circonstances de l'espèce et eu égard aux motifs rappelés ci-dessus, à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.</p>	
---	--	--

	<p>avait inscrit dans son PEA ses parts de la SARL Y2, société holding répondant formellement aux conditions de fonctionnement du PEA, pour en réalité défiscaliser le gain retiré de la vente des actions de la SA X qu'il détenait préalablement.</p> <p>L'administration a, au surplus, relevé qu'antérieurement à l'opération effectuée sur le PEA, M. A détenait directement ou indirectement plus de 25 % des actions de la SA X et franchissait ainsi le seuil de détention prévu par la législation tandis qu'il détenait moins de 25 % des parts de la SARL Y2.</p> <p>L'administration a encore relevé que, compte tenu de la valeur unitaire (2097,16 euros à la date du 18 mars 2006) des actions de la SA X, le placement de ces actions dans le PEA aurait en toute hypothèse dépassé de beaucoup le plafond de versement autorisé, qui était alors de 132 000 euros</p>		
<p>Affaires n° 2017-19 2017-20 2017-21 2017-22 2017-24 2017-25 2017-26 2017-27 2017-28 2017-29</p> <p>Séance du 9 novembre 2017</p>	<p>LE FCPR A2 a constitué le 30 août 2006 la société par actions simplifiée (SAS) Y en vue d'acquérir les titres de la société H, holding du groupe X.</p> <p>Pour financer l'acquisition du groupe cible et associer les fondateurs et les cadres salariés de la société X, le FCPR A2 a décidé, en tant qu'associé unique de la société Y, d'émettre différents titres de cette société, par le biais d'une augmentation de capital et de l'émission d'emprunts obligataires, selon la chronologie suivante :</p> <p>- Le 14 juin 2007 : l'émission d'actions ordinaires et d'actions de préférence (ADP), de type « A », « B » et « C », auxquelles sont attachés des droits de vote ou des droits à dividendes différenciés, et d'actions assorties de bons de souscription d'actions (ABSA).</p> <p>Le même jour, la société Y autorise l'émission de deux emprunts obligataires, le premier de 19 238 064 euros par l'émission de 19 238 064 obligations convertibles en actions (OCA) au prix unitaire d'un euro, avec suppression du droit préférentiel de souscription des associés, le second, d'un montant de 14 500 000 euros, par l'émission de 5 000 obligations assorties de bons de souscription d'actions (OBSA) mezzanine d'un prix unitaire de 2 900 euros.</p> <p>M. J, nommé DG de la société Y, a souscrit, au travers de son plan d'épargne en actions (PEA), 20 229 789 actions (actions ordinaires, ABSA et ADP « B ») de cette société, pour un montant total de 20 889 627 euros, dont une partie a été</p>	<p><u>Raisonnement :</u></p> <p>- Dans le cadre de cette opération financière à effet de levier, M. J détenait, conjointement avec le co-fondateur du groupe et les autres cadres salariés participant à l'opération, la majorité du capital de la société Y. Il note que les co-fondateurs et les cadres salariés du groupe sont à l'origine de cette opération financière et de l'entrée du FCPR A2 dans le capital de la société Y.</p> <p>- M. J a acquis les actions de la société Y au moyen de ses propres deniers et que cet investissement effectif représentait une part substantielle de son patrimoine.</p> <p>- L'absence de conversion des obligations convertibles en actions émises par la société Y et souscrites en majorité par le FCPR A2, qui était prévue dès l'origine en cas de réalisation d'un TRI supérieur à 18 % et d'un multiple du retour sur investissement supérieur à 2, n'est pas constitutive d'un vecteur d'intéressement salarial mais traduit au contraire la volonté des fondateurs, associés à certains cadres salariés, d'accorder à l'investisseur financier la possibilité d'augmenter le montant de sa plus-value dans l'hypothèse où les objectifs de rentabilité ne seraient pas atteints.</p> <p>- Les fondateurs et les cadres participant à l'opération bénéficiaient d'une clause de cession forcée leur permettant de contraindre l'investisseur financier à céder</p>	<p>Compte tenu des circonstances d'espèce et sans préjuger du respect des autres conditions légales de fonctionnement du PEA, l'administration se range à l'avis émis par le comité.</p>

<p>financée au moyen des liquidités disponibles sur les comptes-espèces de ce plan et qui avaient été obtenues dans le cadre d'une précédente opération de LBO).</p> <p>- Le 13 juin 2008, la société Y rachète une partie des ADP « B » et « C » et émet deux nouveaux emprunts obligataires de 15 405 524 euros chacun, par l'émission d'un même nombre d'obligations simples et d'OCA de type « 2 », au prix unitaire d'un euro. Les OCA et OCA de type « 2 », émises respectivement les 14 juin 2007 et 13 juin 2008, ont principalement été souscrites par le FCPR A2, à hauteur de 68 % pour chaque type d'obligations convertibles, et présentent les mêmes caractéristiques.</p> <p>Elles ne seront converties en actions que si, à la revente du groupe, le taux de rendement interne (TRI) de l'opération réalisé par le FCPR est inférieur à 18 % et le multiple du retour sur investissement inférieur à 2. Dans cette hypothèse, il est prévu que le produit de cession complémentaire, issu de la conversion, n'excède pas la plus-value réalisée par les dirigeants sur l'intégralité de leurs titres.</p> <p>- Le 21 juin 2010, la société Y émet une nouvelle catégorie d'ADP, de catégorie « D », au nombre de 1 036 172 par conversion d'actions ordinaires et par voie d'augmentation de capital. A cette date, le capital social de la société Y est alors principalement réparti entre le FCPR A2 à hauteur de 30 % et les deux actionnaires fondateurs, MM. J et D, détenteurs de 24 % chacun.</p> <p>- Le 28 juillet 2011, tous les actionnaires apportent ou cèdent irrévocablement à la société par actions simplifiée (SAS) Z la totalité des titres de la société Y au prix de 249 500 000 euros.</p> <p>Le TRI réalisé étant supérieur à 18 %, le FCPR A2 ne convertit aucune des OCA et OCA de type 2 dont il est le principal titulaire.</p> <p>A cette occasion, M. J, qui avait souscrit des ADP « D » le 21 juin 2010 au travers d'une structure dont il était associé à 70 % et qui avait acquis auprès d'un tiers le 9 novembre 2010 des actions ordinaires, des OCA et des OCA de type 2, cède à la SAS Z l'intégralité de sa participation dans la société Y, réalisant une plus-value de 33 903 035 euros, dont 29 078 346 euros, correspondant aux titres logés dans son PEA, n'ont fait l'objet d'aucune imposition.</p>	<p>sa participation détenue dans la société Y dans le cas où la rentabilité de l'investissement dépasserait un certain niveau.</p> <p><u>Avis :</u> Le Comité déduit de l'ensemble des éléments portés à sa connaissance qu'en acquérant les actions de la société Y, M. J a pris un risque encouru en tant qu'investisseur. L'administration n'était pas fondée en l'espèce à mettre en la procédure de l'abus de droit fiscal.</p>	
--	---	--

	<p><u>Administration fiscale :</u> L'administration a considéré que les modalités de conversion des OCA avaient été conçues dès l'origine afin d'octroyer un intéressement au contribuable lors de la revente de ses titres. La souscription des actions de la société Y, associée à la mise en place des OCA souscrites par le FCPR, avait pour seul objectif de dissimuler un dispositif d'intéressement et de permettre ainsi à M. J, en logeant ses actions dans son PEA, d'échapper à toute imposition de cet intéressement par une utilisation abusive de ce plan contraire à l'intention du législateur. L'administration a, sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, écarté ce montage financier pour imposer, à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des traitements et salaires, le montant de l'intéressement généré par la non-conversion des OCA par le FCPR.</p>		
<p>Affaires n° 2018-16 2018-17</p> <p>Séance du 15 novembre 2018</p>	<p>La société A a été créée en 1996 par M. Y qui a assuré la direction du groupe de textile féminin D jusqu'en 2010.</p> <p>Le 5 octobre 2010, dans le cadre d'une opération de LBO primaire, la société B, société à responsabilité limitée de droit luxembourgeois, a constitué la société par actions simplifiée (SAS) C, dotée d'un capital de 1 000 euros, dans le but d'acquérir la société A.</p> <p>Pour le financement de cette acquisition, qui s'effectue pour partie par un emprunt bancaire, et afin d'associer les managers de la société A, la société d'investissement B, associée unique de la SAS C, décide le 19 novembre 2010 d'émettre différents titres.</p> <p>M.X. a placé sur son plan d'épargne en actions la totalité des actions ordinaires et des bons de souscription d'actions et une partie des actions de préférence.</p> <p>Le 13 décembre 2012, les titres de la société C sont cédés (actions ordinaires, actions de préférence, une partie des bons de souscription d'actions, une partie de la tranche 1 des obligations convertibles en actions 2) ou apportés (le solde des bons de souscription d'actions et de la tranche 1 des obligations convertibles en actions 2), ou remboursés (obligations convertibles en actions 1 et la tranche 2 des obligations convertibles en actions 2) à la SAS E, dans le cadre d'un LBO secondaire, pour un montant total de 61 500 000 euros.</p>	<p>Le Comité relève que l'administration n'a pas fondé le redressement sur le motif tiré de ce que M. X aurait inscrit dans son plan d'épargne en actions les bons de souscription d'actions à une valeur de convenance.</p> <p>Le Comité constate que l'administration n'a pas contesté, dans son principe, la méthode de valorisation des BSA retenue par un cabinet indépendant.</p> <p>Si l'administration a considéré que la décote de moindre diversification du risque de 38,5% retenue par ce cabinet n'était pas fondée dès lors qu'elle conduit à prendre en compte, dans cette valorisation, la situation individuelle des acquéreurs en ce qui concerne la diversification de leurs investissements, et à retenir ainsi une valeur vénale différente fondée sur des éléments extérieurs au titre lui-même et par suite déconnectée du prix de marché et que la non conversion des obligations convertibles en actions de type 1 par la société d'investissement B a eu en l'espèce un effet multiplicateur sur le mécanisme d'intéressement des managers, elle n'apporte toutefois en l'espèce aucun élément permettant d'estimer que cette décote aurait été décidée dans le but de permettre aux managers ayant souscrit des BSA de bénéficier en partie d'un complément de salaires exclusif du risque d'investisseur pris lors de cette souscription et que M. X, qui a souscrit les BSA à la valeur déterminée par l'évaluateur, aurait, ce faisant,</p>	<p>La fraude repose sur un contournement du régime fiscal attaché aux PEA concernant la nature des revenus éligibles à ce régime et non le plafond légal de souscription.</p> <p>L'administration, estimant qu'en l'espèce des sommes constitutives de salaires ont été frauduleusement soustraites à l'impôt au travers de leur inscription en PEA, a décidé de ne pas se ranger à l'avis du comité.</p>

<p>M. X cède à la SAS E la totalité de ses actions ordinaires et de ses actions de préférence ainsi que 14 111 bons de souscription d'actions et il lui apporte 20 889 BSA. Il reçoit ainsi une somme globale de 4 654 108 euros et réalise, compte tenu d'un investissement de 150 000 euros, une plus-value de 4 504 108 euros, dont 1 688 840 euros au titre des BSA cédés et 2 500 048 euros au titre des BSA apportés. La plus-value s'élève à 4 498 264 euros pour les titres placés sur le plan d'épargne en actions et est exonérée en vertu des dispositions de l'article 157 du code général des impôts dans sa rédaction alors applicable.</p> <p><u>Administration fiscale :</u></p> <p>L'administration a considéré que M. X avait, lors du dénouement du LBO primaire en 2012, bénéficié d'un gain représentatif d'un intéressement ayant pour partie la nature d'un salaire aux motifs, d'une part, que la décote de moindre diversification du risque de 38,5% appliquée lors de l'évaluation des bons de souscription à leur émission constituait un avantage accordé aux managers et, d'autre part, que l'absence de conversion des obligations convertibles en actions de type 1 par la société d'investissement B avait permis aux deux managers de bénéficier sur leurs BSA d'un gain supplémentaire lié à une répartition avantageuse du prix de cession dès lors que le gain net de cession de ces BSA aurait été ramené de 11 271 512 euros à 6 443 471 euros en cas de conversion, soit un écart de 4 828 041 euros représentant 42,83 % du gain net initial.</p>	<p>poursuivi un but exclusivement fiscal en inscrivant ces BSA sur son PEA et en méconnaissant par suite l'objectif poursuivi par le législateur lorsqu'il a exonéré les plus-values réalisées lors de la cession des titres placés sur un tel plan.</p> <p>L'administration n'était pas fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal.</p>	
---	--	--

Impôt sur le revenu – revenus fonciers

1) Interposition d'une société à seule fin de bénéficiaire des dispositions de l'article 238 K bis du CGI

Réf.	Faits	Avis CADF	Position Administration fiscale
Affaire n° 2016-11 Séance du 23 juin 2016	M. et Mme X détiennent 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.	<u>Raisonnement :</u> <i>L'option d'une société pour l'assujettissement de ses bénéfices à l'IS 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'IS est dépourvue de toute substance économique et n'a</i>	L'administration s'est rangée à l'avis du Comité.

<p>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. Les deux sociétés sont à l'IS.</p> <p>Chaque société reçoit des époux X, en apport en nature, l'usufruit temporaire, pour une durée de 9 ans prenant effet le 1er 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.</p> <p>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 1er 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 331/3 % 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.</p> <p><u>Administration fiscale :</u> 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. = taxation dans la catégorie des revenus fonciers les résultats précédemment imposés au titre de l'impôt sur les sociétés</p>	<p><i>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.</i></p> <p>- 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. Ces ressources permettent notamment aux sociétés A et B de payer les impositions dont elles sont redevables comme de procéder à des placements financiers.</p> <p>- 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. 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.</p> <p>- 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.</p> <p><u>Avis :</u> 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. Nonobstant l'avantage fiscal qui en découle, les opérations en cause ne procèdent pas de la recherche d'un but exclusivement fiscal. 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.</p>	
---	---	--

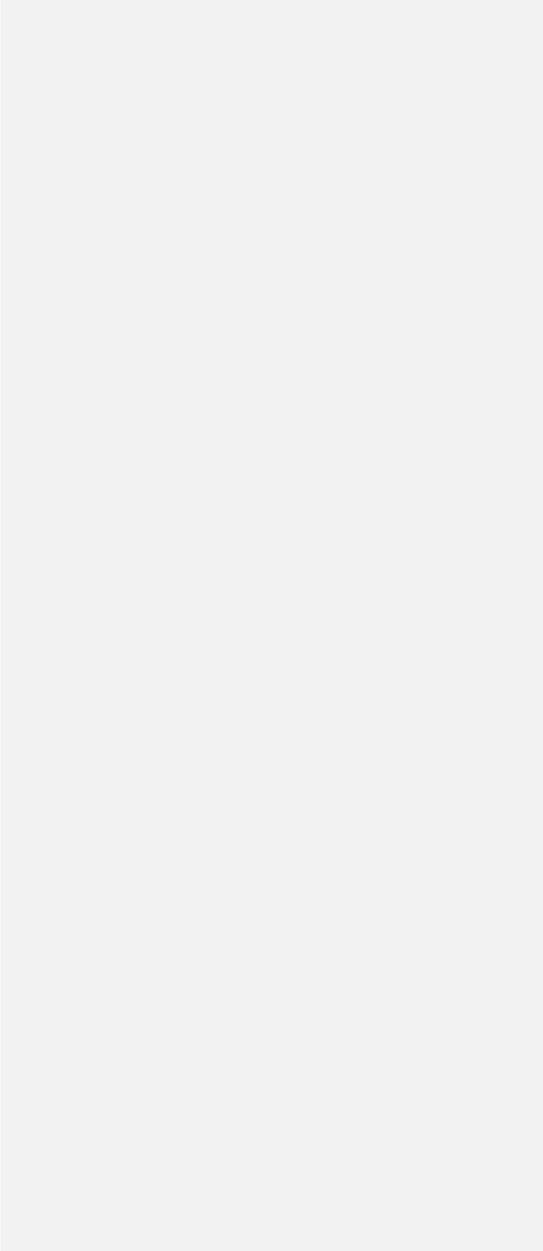
Impôt sur les sociétés

1) Rejet de charges financières

Réf.	Faits	Avis CADF	Position Administration fiscale
2017-10 Séance du 5 octobre 2017	<p>M. et Mme X sont associés de la SCI J, propriétaire d'un immeuble donné en location à la SCP dont le dirigeant et principal associé est M.X. Le couple crée une SCI A</p> <p><u>Administration :</u> L'administration a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal et a rejeté l'intégralité des déficits déclarés par la SCI A, en tant que société intégrée. Selon l'administration, les actes et les contrats auxquels M et Mme X, la SCI A et la SCI J ont été parties en 2012 (donations, vente, emprunt bancaire) ont constitué ensemble une opération à but exclusivement fiscal dès lors que celle-ci n'a eu pour seul but que de permettre la prise en charge des frais financiers de l'opération par une structure fiscalisée eu égard à leur enchaînement constitué, d'une part, par la donation des titres de la SCI J pour une somme de 830 000 euros, d'autre part, par leur vente deux mois plus tard par les donataires à la SCI A, société dépourvue d'activité ayant opté le 1er janvier 2012 pour l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés, et enfin, par la souscription par cette société, d'un emprunt de même montant afin de financer cette acquisition.</p> <p>L'administration fait valoir que cet enchaînement a eu pour conséquence de générer un déficit constitué des intérêts de cette dette, lequel, en raison de la décision des sociétés J et A de se constituer à compter du 1er janvier 2013 en un groupe fiscalement intégré, a pu être imputé sur les bénéfices dégagés par la société J, représentés par les loyers perçus au titre de l'immeuble que celle-ci donne en location à la société civile professionnelle dans laquelle M. X exerce son activité de notaire.</p>	<p><u>Raisonnement :</u> - L'administration ne conteste pas l'intention libérale de M. et Mme X en faisant donation initialement des titres de la SCI J pour une valeur de 830 000 euros à leurs trois enfants. Il relève que, si 149 des 152 titres donnés ont été cédés par les intéressés à la SCI A, dont les parts sont intégralement détenues par leurs parents, le produit de cette cession, s'élevant également à 830 000 euros, a effectivement été versé aux enfants, ce qui traduit un dépouillement irrévocable des parents à leur profit.</p> <p>- L'administration ne conteste pas davantage la cession des titres à la SCI A, le financement par emprunt de l'acquisition de ces titres ayant eu pour conséquence de dégager un résultat déficitaire.</p> <p>- Le seul fait pour des sociétés d'opter pour le régime de l'intégration fiscale, régi par les articles 223 A et suivants du code général des impôts, ne saurait par lui-même caractériser un abus de droit. Il relève que l'administration ne conteste pas que les conditions prévues pour opter pour ce régime étaient remplies.</p> <p><u>Avis :</u> En l'absence de contestation par l'administration de la donation des titres à l'origine du dispositif mis en œuvre, les opérations mentionnées ci-dessus, même prises ensemble, ne peuvent constituer des actes qui auraient été conclus à seule fin, dans un but exclusivement fiscal, de permettre, grâce au régime de l'intégration fiscale, la déduction par la SCI A des intérêts de l'emprunt ayant permis de remplacer dans le patrimoine des donataires des titres par des liquidités. L'administration n'était pas fondée, en l'espèce, à mettre en œuvre la procédure d'abus de droit fiscal</p>	<p>L'administration a décidé de ne pas se ranger à l'avis émis par le Comité. Si l'administration n'entend pas contester l'intention libérale des intéressés, elle ne peut que constater que les donateurs n'ont jamais entendu se départir irrévocablement des titres concernés, récupérés en moins de trois mois, tout en imputant le coût du financement de la donation sur leur revenu professionnel.</p>
Affaire n° 2018-14	= Un montage international au titre duquel il a été procédé à l'acquisition à titre onéreux par une société	<p><u>Raisonnement :</u> - Le choix de financement d'une opération par un prêt entre</p>	L'administration s'est rangée à l'avis émis par le comité.

<p>Séance du 12 octobre 2018</p>	<p>A des titres d'une SAS C financée par crédit-vendeur, suivie de l'apport immédiat de la créance correspondante au profit d'une société E et rémunérée par remise de titres de cette dernière.</p> <p><u>Administration fiscale :</u> La société A ne disposait d'aucun moyen matériel ou humain et n'avait d'autre activité, ni d'autre objet, que la détention passive des titres de la SAS C. Elle a relevé que l'acquisition à titre onéreux par la société A des titres de la SAS C financée par crédit-vendeur, suivie de l'apport immédiat de la créance correspondante au profit de la société E et rémunérée par remise de titres de cette dernière, n'a réellement produit aucun effet économique en France dès lors qu'un apport direct, par la société D, des titres de la SAS C au profit de la société E aurait abouti aux mêmes conséquences économiques, à savoir la détention, par la société E, d'une société holding, la société SAS C, détenant les sociétés françaises du groupe G.</p> <p>L'administration en a déduit que l'acquisition à titre onéreux des titres de la SAS C financée par crédit-vendeur, suivie de l'apport immédiat de cette créance, au profit de la société E, répondait au but exclusivement fiscal de permettre la déduction de charges financières au sein de la société A en application du 1 de l'article 39 du CGI et de réduire ainsi son assiette imposable à l'impôt sur les sociétés alors que, parallèlement, les produits d'intérêts, versés à la société E, ne faisaient l'objet d'aucune imposition effective aux États-Unis et que cette opération avait permis en outre à cette dernière société d'appréhender les résultats de la société française non pas sous la forme de dividendes, qui aurait été soumis à une retenue à la source, mais sous la forme de produits d'intérêts et de remboursement du nominal de la créance exemptés de retenue à la source.</p> <p>L'administration a rejeté, sur le fondement de la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, la déductibilité des charges financières dans le chef de la société A</p>	<p>sociétés liées au lieu d'un apport en capital ne caractérise pas en lui-même un abus de droit.</p> <ul style="list-style-type: none"> - L'acquisition, par la société A, des titres de la société C auprès la société D s'inscrit dans le cadre du rapprochement mondial prévu dès mars 2010 des activités de fabrication et de distribution d'outillage des deux groupes Y et G lesquels sont totalement indépendants. - La structuration de l'investissement en France a été similaire à celle retenue dans les autres pays dans lesquels les groupes Y et G ont procédé au rapprochement de leurs activités de fabrication et de distribution d'outillage. - La société E a obtenu, dans le cadre du rapprochement des activités des deux groupes, un financement externe d'un montant de 190 millions de dollars pour financer la reprise des activités de fabrication et de distribution d'outillage dans différents pays, ce que l'administration ne conteste pas. - Si un apport direct, par la société D, de ses titres de la société C au profit de la société E aurait abouti aux mêmes conséquences économiques que les opérations mises en place, à savoir la détention, par la société E, de la société holding C, la souscription du prêt par la société A avait pour objectif de répartir la dette d'acquisition dans chacun des pays dans lesquels les groupes Y et G ont opéré le rapprochement de leurs activités. <p><u>Avis :</u> L'opération d'acquisition des titres de la société C par la société A, financée par crédit-vendeur, suivie de l'apport, par le vendeur, de la créance correspondante au profit de la société E, ayant conduit à la déduction de charges d'intérêts chez la société A, ne constitue pas un montage artificiel opéré dans un but exclusivement fiscal et ne caractérise pas dès lors un abus de droit fiscal.</p> <p>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.</p>	
---	---	---	--

	supportées au titre de cet endettement regardé comme artificiel.		
--	--	--	--



JURISPRUDENCE

1) Inscription dans un PEA de titres non cotés à une valeur minorée

Références	Faits	Décision
Conseil d'Etat 28 février 2019 N°419191	<p>M. B a acquis auprès des associés fondateurs de la société N, le 15 décembre 2005, 44 706 titres de cette société au prix unitaire de 1,84 euros, a inscrit ces titres pour un montant total de 82 259 euros sur son plan d'épargne en actions ouvert auprès du CA et les a cédés en juillet 2007 pour un prix global de 3 725 281 euros.</p> <p>Se prévalant des dispositions de l'article 157-5°bis du CGI, le contribuable n'a pas pris en compte la plus-value de 3 643 022 euros ainsi réalisée pour la détermination de son revenu global au titre de l'année 2007.</p> <p>L'administration fiscale, se fondant sur ce qu'un autre investisseur avait acquis, le 9 décembre 2005, 70 589 actions nouvellement émises de cette même société au prix unitaire de 21,25 euros, a estimé que le prix d'acquisition convenu entre les parties lors de l'acquisition des titres de la société N par M. B avait été délibérément minoré aux seules fins de permettre leur inscription sur son PEA sans que soit dépassé le plafond de dépôt prévu à l'article 163 quinquies D du CGI.</p>	<p>Le Conseil d'Etat vient de juger qu'en déduisant ainsi de la seule existence de cet écart de prix que la cession au prix de 1,84 euros procédait de la poursuite d'un but exclusivement fiscal par application littérale des textes régissant le PEA à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur, sans rechercher si, à la date d'acquisition des titres, l'intéressé avait connaissance de leur valeur vénale réelle, la cour a commis une erreur de droit.</p>
Conseil d'état 14 octobre 2015 N°374211	<p>Un contribuable effectue des versements en numéraire sur son plan d'épargne en actions (PEA) afin d'acheter des titres non cotés qui lui appartiennent déjà. Cette vente "à soi-même" est réalisée par inscription des titres sur le PEA et virement du prix depuis le compte espèce du PEA sur son compte bancaire. Les titres sont cédés ultérieurement à un tiers, les dividendes et plus-values constatés étant d'impôt sur le revenu par application du régime de faveur lié au PEA (CGI art. 157, 5° bis et 163 quinquies D).</p>	<p>Le Conseil d'Etat écarte la qualification d'abus de droit au motif qu'un contribuable qui effectue des versements en numéraire sur son PEA pour acheter des titres qui lui appartiennent déjà réalise une opération, d'ailleurs susceptible de dégager une plus-value imposable avec ses revenus au cours de l'année de la cession, qui ne peut être assimilée à un simple transfert de titres et qui ne méconnaît pas l'objectif de la loi qui est d'encourager les ménages à constituer une épargne longue et d'orienter cette épargne vers l'entreprise.</p>

2) Donation déguisée / donation indirecte

Références	Faits	Décision
Cour de cassation, Chambre commerciale 23 juin 2015 N°13-19486	<p>Le 22 décembre 2000 puis le 8 décembre 2001, Mme X...-Y... a acquis des parts de la société civile immobilière Olga ; que, le 5 avril 2007, l'administration fiscale lui a notifié une proposition de rectification sur la valeur déclarée de ces parts, en soutenant que les cessions constituaient des donations indirectes ; qu'après avis de la commission départementale de conciliation, mise en recouvrement des impositions supplémentaires et rejet partiel de sa</p>	<p>REJETTE LE POURVOI</p> <p>En s'attachant, dans la proposition de rectification afférente aux droits d'enregistrement relatifs à une vente, à démontrer la réunion des éléments constitutifs d'une donation, tout en</p>

	<p>réclamation contentieuse, Mme X...-Y... a saisi le tribunal de grande instance afin d'être déchargée de l'imposition subsistante ;</p> <p>Attendu que le directeur général des finances publiques fait grief à l'arrêt d'accueillir cette demande alors, selon le moyen, qu'il résulte des dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, dans sa version applicable aux faits de l'espèce, que ne peuvent être opposés à l'administration fiscale les actes qui dissimulent la portée véritable d'un contrat ou d'une convention à l'aide de clauses qui donnent ouverture à des droits d'enregistrement ou à une taxe de publicité foncière moins élevée ; qu'en application de cet article, l'administration fiscale peut utiliser la procédure d'abus de droit pour écarter les actes fictifs ou inspirés par un motif exclusivement fiscal ; qu'en décidant que cette procédure aurait dû être utilisée dans le cadre d'un redressement portant sur l'existence d'une donation indirecte, alors que l'administration fiscale n'a jamais invoqué une quelconque dissimulation ou fictivité, la cour d'appel a violé l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.</p>	<p>invoquant la volonté manifeste et délibérée d'éluder les droits et soutenant que les actes en cause n'avaient que l'apparence de mutations à titre onéreux, l'administration s'est nécessairement placée sur le terrain de l'abus de droit. Faute pour elle de s'être conformée à la procédure prévue par l'article 64 du livre des procédures fiscales, la procédure de redressement et celle subséquente de recouvrement sont entachées d'irrégularité.</p>
--	---	---

Commenté [md1]: Cet arrêt sanctionne une irrégularité de procédure et non un problème sur le fond.