

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

SERVICE JURIDIQUE DE LA FISCALITE

Sous-direction du contentieux des impôts des professionnels

Bureau JF 2 B

86, allée de Bercy - Teledoc 944

75572 PARIS cedex 12

Séance du 9 avril 2015 : avis rendus par le comité de l'abus de droit fiscal commentés par l'administration (CADF/AC n° 03/2015).

➤ ***Affaire n° 2015-01 concernant M. X***

MM. X et Y étaient associés, à hauteur respectivement de 51% et 49%, de la SELARL C, qui exploitait une pharmacie. M. X est le gérant de cette société.

En 2009, les deux associés décident de céder le fonds de commerce et concluent à cet effet avec la SNC M un contrat de vente sous condition suspensive le 30 avril 2009, moyennant un prix de 2.675.000 euros.

Le 10 juin 2009, M. X crée deux sociétés, l'entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL) S, ayant initialement pour objet l'exploitation d'une parapharmacie, au capital initial de 1.000 euros, et la SARL P, ayant pour objet l'acquisition, l'administration et la gestion d'immeubles, également au capital initial de 1.000 euros.

Par actes du 12 juillet 2009, amendés par un avenant du 10 août suivant, M. X apporte à l'EURL S et à la SARL P respectivement 1 276 et 1 784 parts qu'il détient dans la SELARL C, sous la condition suspensive de la cession par cette société de son fonds de commerce.

Le 11 août 2009, l'assemblée générale de la SELARL C acte le principe du rachat, en vue de leur annulation, de ses propres actions détenues par M. X, ce rachat étant toutefois conditionné à la cession effective par la SARL C de son fonds de commerce. La cession de ce fonds de commerce est devenue définitive le 8 septembre 2009, entraînant la réalisation des opérations d'apport des parts détenues par M. X dans la SELARL C, au profit de l'EURL S et de la SARL P. M. X a bénéficié du régime du sursis d'imposition, prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts.

Le 21 septembre 2009, la SELARL C a procédé au rachat, en vue de leur annulation, des parts détenues par l'EURL S et la SARL P, pour des prix respectifs de 800 052 euros et 1 118 568 euros.

L'EURL S, devenue ultérieurement la SELARL S afin de permettre l'exploitation d'une pharmacie, a acquis avec effet au 1^{er} octobre 2009 un fonds de commerce de pharmacie pour une somme de 2 740 000 euros.

La SARL P a acquis en 2009 une maison à usage d'habitation, d'une valeur de 800.000 euros, affecté aux besoins de M. X qui en a fait sa résidence principale, et en 2010 des immeubles de rapport, d'une valeur de 313.000 euros ainsi qu'un véhicule de tourisme d'une valeur de 31 168 euros. A l'issue de la procédure de contrôle des revenus de M. X portant sur l'année 2009, l'administration a considéré que l'opération d'apport de titres de la SELARL C à la SARL P, constituée et contrôlée par M. X, suivie de leur rachat par la société SELARL C, avait eu pour but exclusif de permettre au contribuable de ne pas être imposé sur le gain retiré de ce rachat. Elle a mis en œuvre la procédure d'abus de droit fiscal sur le fondement de l'article L.64 du livre des

procédures fiscales et a réintégré à la base imposable à l'impôt sur le revenu au taux proportionnel et aux prélèvements sociaux la somme de 1 106 491 euros correspondant au montant de la plus-value d'apport de 1 116 257 euros diminuée d'une moins-value de 9 766 euros réalisée par ailleurs.

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

Il note que M. X dispose du contrôle exclusif de la SARL P à laquelle il a apporté les titres de la SELARL C.

Le Comité relève que, si M. X se prévaut de la faculté dont il disposait de réaliser la scission de la SELARL C, au profit de plusieurs sociétés, dont la SARL P, dans les conditions prévues à l'article L.236-1 du code de commerce, en bénéficiant également du régime du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du CGI au titre des plus-values d'échange réalisées à cette occasion, cette opération, qui en toute hypothèse n'est pas celle qui a été réalisée, aurait eu pour effet d'attribuer proportionnellement, aux deux associés de la SELARL C, les titres des sociétés bénéficiaires des apports, et qu'ainsi, l'alternative de la scission qu'il évoque n'aurait pas permis au contribuable d'obtenir, en franchise d'impôt, le contrôle exclusif de la part des liquidités de la SARL P lui revenant.

En outre, le Comité estime que, s'il est soutenu par M. X que les dispositions des articles R 5125-14 et suivants du code de la santé publique, dans leur rédaction alors applicable, régissant les SELARL d'officines de pharmacie impliquent que l'objet d'une SELARL de pharmacie doit être strictement limité à l'exercice en commun de la profession de pharmacien d'officine de sorte que la SELARL S ne pouvait détenir des actifs de nature patrimoniale, cette circonstance ne fait pas obstacle à la mise en œuvre, par l'administration, de la procédure de l'abus de droit fiscal, constaté au niveau de la création de la SARL P, le législateur ayant entendu réserver le régime du sursis d'imposition aux seules opérations d'apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés lorsque cet apport a été suivi d'un réinvestissement significatif par cette société du produit de la cession ou du rachat des titres apportés dans une activité économique.

Le Comité constate que les investissements réalisés par la SARL P ont exclusivement consisté en des investissements de nature patrimoniale et qu'ainsi, le produit de rachat des parts de la SELARL C au profit de la SARL P n'a aucunement été réinvesti dans des activités économiques.

En conséquence, au vu des pièces du dossier et des éléments portés à sa connaissance lors de l'audition, le Comité émet l'avis que l'administration était fondée en l'espèce à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L.64 du livre des procédures fiscales.

Enfin, le Comité estime que M. X doit être regardé comme ayant été le principal bénéficiaire des actes constitutifs de l'abus de droit au sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts. Il émet en conséquence l'avis que l'administration était fondée à appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

Nota : L'administration a pris note de l'avis favorable du Comité.

➤ **Affaire n° 2015-02 concernant Mme X**

Lors d'une assemblée générale mixte du 25 novembre 2009, la société par actions simplifiée A, holding de la famille X par l'intermédiaire duquel est détenue sa participation dans la société B et dont la présidente et associée principale est Mme X, a décidé, selon les modalités prévues par l'article L.225-207 du code de commerce, une réduction de capital, non motivée par des pertes, par voie de rachat de ses propres titres auprès de ses associés en vue de leur annulation avec un maximum de 787 732 actions au prix unitaire de 700,85 euros. Cette assemblée générale a pris connaissance du rapport établi par la présidente et relatif au projet de donation portant sur la pleine propriété de 787 692 actions de la société A que Mme X envisage, en sa qualité d'associée de la société A, de consentir à la Fondation C, fondation reconnue d'utilité publique et dont elle assure également la présidence.

Les actionnaires de la société A, autres que Mme X, ont renoncé le 30 novembre 2009 à bénéficier de cette offre de rachat de leurs actions par la société A. Lors de la séance de son conseil d'administration, en date du 1^{er} décembre 2009, la Fondation C a accepté le projet de donation par Mme X de 787 732 actions de la société A avec la charge pour la fondation de s'engager à céder ces actions dans un délai de trois jours suivant leur prise en possession et en jouissance effective. Cette donation est subordonnée, d'une part, à la réalisation de divers conditions suspensives, dont celle de la non-opposition de l'autorité administrative de tutelle et, d'autre part, au défaut de réalisation tant de la clause résolutoire relative au défaut de cession de ces titres par la fondation à la société dans le délai de trois jours que de la condition résolutoire selon laquelle la signature de l'acte de donation est subordonnée à la renonciation préalable par la société de droit suisse D à l'exercice du droit de préemption qui lui est reconnu aux termes d'un protocole d'accord signé le 3 février 2004 avec la famille X et visant leurs participations respectives dans la société B.

Le 3 décembre 2009, Mme X, en sa qualité de présidente de la société A, a, conformément aux statuts de la société, agréé l'opération de donation.

La Fondation C a, dans un courrier adressé à la société A le 7 janvier 2010, accordé irrévocablement une promesse unilatérale de vente sur les actions qu'elle serait amenée à détenir.

Le 11 janvier 2010, à la suite de la demande que Mme X lui avait adressée le même jour, la société D a renoncé à exercer son droit de préemption portant sur les titres de la société A, pour autant que les opérations se réalisent dans le strict respect des conditions rappelées ci-dessus.

Le 13 janvier 2010, Mme X a accepté l'offre de rachat de ses propres actions par la société A en indiquant que la Fondation C se substituerait à elle-même dans le bénéfice de cette demande, sous réserve de la réalisation définitive de la donation envisagée.

Par un acte notarié du 19 janvier 2010, enregistré le 20 janvier 2010, Mme X a donné en pleine propriété à la Fondation C, 787 692 actions de la société A, évaluées à 552 053 938 euros. Cette donation était assortie d'une condition suspensive, expressément dépourvue d'effet rétroactif, imposant que le Préfet de la région, en tant qu'autorité de tutelle de la fondation, ne s'oppose pas à la donation. Cette condition suspensive a été levée le 26 janvier 2010. Cet acte dispose que la donation est assortie d'une charge particulière imposant à la Fondation C, donataire, de remettre les actions, objet de la donation, à la société A dans un délai de trois jours ouvrés au plus tard suivant leur prise en possession effective et de percevoir en contrepartie leur prix de cession dans les trois jours ouvrés suivant la réalisation de cette cession. Il précise qu'eu égard à cette charge particulière, en cas d'inexécution, la donation sera résolue de plein droit sans indemnité de part ni d'autre.

Par acte notarié du 16 février 2010, il a été constaté l'exécution de la charge particulière incombant à la fondation. En effet, les actions de la société A ont été inscrites au compte de la Fondation C le 10 février 2010 et ont été inscrites le même jour au compte de la société A. Le paiement du rachat d'actions a été effectué auprès de la Fondation C le 11 février 2010 pour un montant de 552 053 938 euros.

Le 4 mars 2010, la présidente de la société A a réalisé la réduction du capital social de la société par annulation des actions que la Fondation C lui avait vendues.

L'administration a mis en œuvre la procédure d'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales en estimant que 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. Elle en a tiré les conséquences fiscales en soumettant Mme X à des 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.

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

Le Comité estime que l'administration peut écarter, sur le fondement de l'article L 64 du livre des procédures fiscales, un acte qui, présenté comme une donation, ne se traduit pas par un dépouillement immédiat et irrévocable de son auteur. En revanche, dès lors qu'un acte revêt le caractère d'une donation au sens de l'article 894 du code civil, l'administration ne peut le regarder comme n'ayant pu être inspiré par aucun autre motif que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que son auteur, s'il ne l'avait pas passé, aurait normalement supportées.

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'éluder 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.

Le Comité relève que l'acte du 19 janvier 2010 porte sur une donation des titres de la société A par Mme X au profit de la Fondation C et que cette fondation a ensuite immédiatement cédé les titres reçus à la société A. Il note que 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.

Il constate, ainsi que d'ailleurs l'administration en convient, d'une part, que la donation des titres a effectivement précédé leur cession par la fondation, et, d'autre part, que la donatrice ne s'est en aucune manière réappropriée, directement ou indirectement, le produit de la cession des titres de la société A par la Fondation C.

Le Comité en déduit que l'acte de donation du 19 janvier 2010 traduit un dépouillement immédiat et irrévocable de Mme X au profit de la Fondation C.

En conséquence, le Comité estime que l'acte de donation des titres ne présente pas un caractère fictif. Il émet l'avis que l'administration, qui 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, n'était pas fondée à mettre en œuvre la procédure d'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Nota : l'administration s'est rangée à l'avis du Comité.