

## 13 Mini abus de droit : analyse de certaines opérations intervenant dans les schémas patrimoniaux de transmission



**Matias LABÉ,**  
avocat associé,  
CMS Francis Lefebvre  
Avocats



**Philippe GOSSET,**  
avocat counsel,  
CMS Francis Lefebvre  
Avocats



**Édouard NAHMIA,**  
avocat,  
CMS Francis Lefebvre  
Avocats



**Vincent FORESTIER,**  
avocat,  
CMS Francis Lefebvre  
Avocats.

### 1. - LA DONATION AVEC RÉSERVE D'USUFRUIT

### 2. - LA DONATION-CESSION

### 3. - L'APPORT-CESSION

A. - Régime du sursis de l'article 150-0 B du CGI : le mini abus de droit est-il possible en l'absence de contrôle de la société bénéficiaire de l'apport ?

1 - **Mini abus de droit.** – Depuis son adoption, le dispositif de l'article L. 64 A du LPF (mini abus de droit) a suscité de nombreuses interrogations, pour ne pas dire craintes, notamment en matière de fiscalité patrimoniale, sur le point de savoir si certaines opérations usuelles, reconnues comme présentant notamment un intérêt fiscal, étaient susceptibles d'être remises en cause sur la base de ce nouveau fondement.

Rappelons que ce dispositif autorise l'Administration à « écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes qui, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ont pour motif principal d'éviter ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles ».

Ce dispositif repose donc sur la caractérisation de deux éléments cumulatifs :

- un élément objectif : l'utilisation d'un texte à l'encontre des intentions de son auteur ;
- un élément subjectif : la volonté principale d'éviter l'impôt.

2 - Instauré par la loi de finances pour 2019, son application aux actes passés à compter de 2020 laissait espérer qu'avant le 1<sup>er</sup> janvier 2020 intervienne une clarification permettant de mieux appréhender ce nouveau concept et de recenser les opérations qui, ayant avec succès passé le filtre de l'abus de droit « classique », étaient susceptibles d'être remises en cause sur le fondement du mini abus de droit.

Si cette clarification est assez rapidement venue courir en 2019 pour les opérations de donation avec réserve d'usufruit (1), les autres opérations n'ont, à la même époque, pas fait l'objet de

B. - Régime du report de l'article 150-0 B ter du CGI : peut-on faire un usage abusif sur le terrain de l'article L. 64 A du LPF d'un dispositif « anti-abus » ?

### 4. - LA TRANSFORMATION AVANT CESSION

précisions en dépit de sollicitations parlementaires, l'Administration y répondant en indiquant que « chaque opération devant s'apprécier au vu des circonstances de fait propres à chaque affaire, il n'est pas possible à l'Administration de prendre une position générale précisant quels actes seraient principalement motivés par des considérations fiscales et susceptibles d'être requalifiés en application de l'article L. 64 A du LPF »<sup>1</sup>.

3 - C'est donc sans réelle surprise que les commentaires publiés par l'Administration en janvier 2020<sup>2</sup> ne comportent pas de grille d'analyse des différents schémas exempts de tout reproche sous l'angle de l'article L. 64 A du LPF.

Relevons tout de même la considération opportunément rappelée dans le BOFIP<sup>3</sup> suivant laquelle « lorsque c'est le législateur qui a souhaité encourager un schéma par une incitation fiscale, l'article L. 64 A du LPF ne peut en principe s'appliquer, quand bien même ce schéma aurait un but principalement fiscal, à condition qu'il ne soit pas manifestement détourné de son objet », que l'Administration illustre par certaines situations particulières de donation d'usufruit temporaire qu'elle considère non critiquables, mais qui devraient en principe permettre, de manière plus générale, d'écarter du champ de l'article L. 64 A du LPF la plupart des différentes opérations encouragées par les mécanismes légaux d'exonération, d'abattement ou de réduction d'impôt que notre CGI comprend, pour autant que ces mécanismes ne soient pas détournés de leur finalité.

1. Rép. min. n° 16264 : JOAN 18 juin 2019, p. 5545, T. Degois.

2. BOI-CF-IOR-30-20, 31 janv. 2020.

3. BOI-CF-IOR-30-20, 31 janv. 2020, § 120.

4 - Outre le cas de la donation avec réserve d'usufruit, les développements qui suivent s'intéressent à certaines opérations usuelles relevant du domaine de la structuration patrimoniale et sur lesquelles l'Administration n'a pas encore diffusé de position, à savoir la donation-cession (2), l'apport-cession (3) et la transformation avant cession (4).

## 1. La donation avec réserve d'usufruit —

5 - **Opération.** – Rappelons que la donation est dite « avec réserve d'usufruit » lorsque seule la nue-propriété du bien est donnée et que le donateur conserve l'usufruit du bien donné. Bien souvent, cette opération est réalisée entre personnes physiques et consiste pour le donateur à conserver l'usufruit viager du bien transmis. Dans l'hypothèse d'une telle donation, l'assiette des droits de mutation correspond à la seule valeur de la nue-propriété du bien donné<sup>4</sup>. Au décès de l'usufruitier, la consolidation de la pleine propriété sur la tête du nu-propriétaire s'opère en franchise d'impôt.

C'est ce traitement fiscal, moins coûteux que celui de la mutation de la pleine propriété du bien concerné au décès de son propriétaire, qui a pu conduire certains praticiens à s'interroger sur le risque de voir les donations avec réserve d'usufruit remises en cause sur le terrain de l'article L. 64 A du LPF.

6 - Pour autant, comme il a été précédemment rappelé, la remise en cause d'une opération sur le terrain du mini abus de droit exige que l'acte soit contraire à l'objet ou à la finalité poursuivie par l'auteur du texte dont l'application est revendiquée.

C'est ce que le ministre des Comptes publics a rappelé par un communiqué en date du 19 janvier 2019 puis, en ces termes, par trois réponses ministérielles<sup>5</sup>, afin de rassurer les contribuables et les praticiens sur le fait que les donations avec réserve d'usufruit ne sont en principe pas visées par le nouveau dispositif :

« Il n'est pas dans l'intention du législateur de restreindre, pour l'avenir, le recours conforme à la volonté du législateur, tels que les démembrements de propriété dans les opérations de transmissions anticipées de patrimoine, sous réserve bien entendu que les transmissions concernées ne soient pas fictives. » ;

« Ainsi, la nouvelle définition de l'abus de droit telle que prévue à l'article L. 64 A du LPF n'est pas de nature à entraîner la remise en cause des transmissions anticipées de patrimoine et notamment celles pour lesquelles le donateur se réserve l'usufruit du bien transmis, sous réserve bien entendu que les transmissions concernées ne soient pas fictives. ».

7 - **Commentaires administratifs.** – À l'occasion de la publication de ses commentaires du 31 janvier 2020, l'Administration y a intégré cette position<sup>6</sup>.

### En pratique :

Il s'ensuit qu'une donation avec réserve d'usufruit n'est pas, en tant que telle, susceptible d'être constitutive d'un abus de droit au sens de l'article L. 64 A du LPF.

Le contenu des réponses ministérielles n'emporte pas validation de l'ensemble des opérations recourant à un démembrement de propriété<sup>7</sup> qui devront, selon l'Administration (tel qu'elle l'énonce pour la généralité des opérations), être appréciées « au vu des circonstances de fait propres à chaque affaire »<sup>8</sup> et suivant une application du nouveau dispositif « de manière mesurée [...] sans chercher à déstabiliser les stratégies patrimoniales des contribuables »<sup>9</sup>.

## 2. La donation-cession —

8 - **Opération.** – La donation-cession, comme son nom l'indique, consiste pour une personne physique propriétaire d'un bien (généralement des titres d'une société) à procéder à la donation de leur pleine propriété (ou de leur nue-propriété) au profit d'un donataire, cette opération de donation étant suivie à plus ou moins court terme par la vente du bien transmis.

Lorsque le bien transmis recèle une plus-value, l'opération de donation préalable conduit en principe<sup>10</sup>, pour autant qu'elle soit bien antérieure à la cession, à purger l'impôt de plus-value (intégralement ou partiellement selon que la donation porte sur la pleine ou la nue-propriété du bien transmis) de sorte que le coût fiscal des opérations se concentre sur les droits de donation appliqués.

Il en ressort un traitement fiscal plus avantageux que l'hypothèse dans laquelle la cession précéderait la donation dans la mesure où, outre l'impôt de mutation, serait exigible l'impôt de plus-value.

9 - L'entrée en vigueur du dispositif de l'article L. 64 A du LPF conduit logiquement à s'interroger sur le point de savoir si des opérations de donation-cession sont susceptibles d'être remises en cause sur son fondement.

Comme nous l'indiquions en préambule, à la différence des donations avec réserve d'usufruit, la donation-cession n'a pas donné lieu à une prise de position de la part de l'Administration.

Elle fait donc partie des opérations que l'Administration visait dans sa réponse Degois<sup>11</sup> comme « devant s'apprécier au vu des circonstances de fait propres à chaque affaire » et c'est donc l'examen au cas par cas des opérations dans le cadre de son droit de contrôle *a posteriori* (ou dans le cadre d'une demande de rescrit) qui conduira l'Administration à prendre position.

10 - **Décision Motte-Sauvaige.** – Face à cette question et l'insécurité juridique qu'elle traduit, il nous semble particulièrement opportun de rappeler la position retenue par le Conseil d'État dans sa décision de principe Motte-Sauvaige du 30 décembre 2011<sup>12</sup> sur le terrain de l'abus de droit « classique » de l'article L. 64 du LPF. Dans cette affaire, l'Administration avait remis en cause une opération de donation-cession au motif que la donation était assortie des conditions restrictives suivantes :

- les titres donnés ne pouvaient être cédés ou nantis par les donataires jusqu'au décès des donateurs ;

4. Déterminée par application du barème de l'article 669 du CGI.

5. Rép. min. n° 9965 : JO Sénat 13 juin 2019, C. Procaccia. – Rép. min. n° 17239 : JOAN 18 juin 2019, p. 5546, É. Straumann. – Rép. min. n° 16264, 18 juin 2019, préc. note 1.

6. BOI-CF-IOR-30-20, 31 janv. 2020, § 70.

7. Hormis les donations avec réserve d'usufruit, seules les donations d'usufruit temporaire de biens immobiliers au profit d'un enfant majeur (dans certaines circonstances) ou d'un organisme à but non lucratif font l'objet d'une prise de position de l'administration fiscale BOI-CF-IOR-30-20, 31 janv. 2020, § 120.

8. Rép. min. n° 9965, 13 juin 2019, préc. note 5. – Rép. min. n° 17239, 18 juin 2019, préc. note 5.

9. Rép. min. n° 16264, 18 juin 2019, préc. note 1.

10. Nous réserverons ici le cas d'une donation de titres reçus en rémunération d'un apport préalable par le donateur à une société contrôlée sous le bénéfice des dispositions de l'article 150-B ter du CGI.

11. V. note 7.

12. CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ss.-sect., 30 déc. 2011, n° 330940, Motte-Sauvaige : JurisData n° 2011-031693 ; JCP N 2012, n° 16, 1181, note N. Escaut et R. Mortier ; JCP N 2012, n° 51-52, 1423, note J.-P. Garçon.

- le produit d'une éventuelle vente (qui devait donc être préalablement autorisée par les donateurs) devait être versé sur des comptes bancaires bloqués en capital jusqu'au décès des donateurs ;

- les donataires avaient l'obligation, à la première demande des donateurs, d'apporter les actions à toute société civile familiale constituée entre ces derniers et leurs enfants donataires.

Après avoir relevé la licéité de chacune de ces clauses sur le plan civil, le Conseil d'État estime qu'il y a bien eu « dépouillement immédiat et irrévocable des donateurs dès la signature de l'acte » des titres en faveur des donataires, au sens de l'article 894 du Code civil, et constate que les donateurs ne se sont pas réappropriés les sommes issues de la vente des titres par les donataires.

Il conclut donc à l'absence de fictivité de la donation et, ainsi, à l'absence d'abus de droit « sans qu'il soit nécessaire de rechercher si l'opération de donation suivie de la cession des titres présentait dans son ensemble un but exclusivement fiscal ».

11 - La jurisprudence du Conseil d'État postérieure à cette décision Motte-Sauvaige a validé différentes pratiques comme l'utilisation de clause d'inaliénabilité, le recours à la réserve d'usufruit, l'organisation du emploi du produit de la cession du bien donné dans des contrats de capitalisation pouvant conduire, en cas de rachat, à un quasi-usufruit et une dette de restitution de l'usufruitier<sup>13</sup>.

12 - Les conclusions de Nathalie Escaut sous l'arrêt Motte-Sauvaige, telles qu'elles sous-tendent la solution retenue par le Conseil d'État, méritent d'être citées lorsqu'elles soulignent que :

- soit « la donation-partage est fictive. Cela signifie que le donateur est resté propriétaire de ses titres, ce qui permet d'imposer entre ses mains la plus-value placée en report d'imposition lors de la cession des titres, sans prendre en compte la donation qui s'était fictivement intercalée. Il suffit donc à l'Administration d'établir le caractère fictif de la donation pour constater l'abus de droit » ;

- soit « deuxième cas de figure, la donation-partage n'est pas fictive. [...] Dans cette hypothèse, les actes ultérieurs sont sans incidence puisqu'il n'y a plus de plus-value imposable à raison même de la donation. Il n'est alors pas possible de les prendre en compte pour rechercher l'intention des contribuables d'éviter leur imposition, cette dernière ayant disparu. C'est pourquoi, dans le cas particulier de la donation-partage portant sur des titres ayant fait l'objet d'une plus-value en report d'imposition, il nous semble qu'il ne peut y avoir d'abus de droit par fraude à la loi mais uniquement un abus de droit par simulation ».

En d'autres termes, l'idée se trouve clairement posée suivant laquelle l'administration fiscale, en présence d'une donation avant cession, ne peut mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit « classique » que sur le terrain de la fictivité de la donation (abus de droit par simulation), et non sur celui de la fraude à la loi. En effet, dans le respect de l'approche civiliste, la réalité de la donation, en ce qu'elle repose notamment sur l'appauvrissement irrévocable du donateur, conduit d'un point de vue fiscal et sauf exception<sup>14</sup>, à la purge de l'impôt de plus-value et rend donc hors de propos toute question de l'appréciation de l'intention du donateur d'éviter un impôt de plus-value en contrariété avec l'intention du législateur.

13 - Or, l'article L. 64 A du LPF dispose bien que « l'Administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables,

les actes qui, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ont pour motif principal d'éviter ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles ».

Ainsi, ce dispositif n'est applicable qu'aux actes constitutifs d'une fraude à la loi, à l'exclusion des actes critiquables sur le terrain de la fictivité pour lesquels seul l'abus de droit « classique » reste applicable<sup>15</sup>.

Sur la base de la jurisprudence rendue par le Conseil d'État dans l'arrêt Motte-Sauvaige, on peine donc à voir ce qui pourrait justifier une différence de raisonnement quant à la difficulté d'application de la fraude à la loi aux opérations de donation-cession, selon que cet axe de remise en cause soit fondé sur l'article L. 64 ou sur l'article L. 64 A du LPF.

14 - Par ailleurs, quand bien même cet obstacle sérieux puisse être franchi, il n'en demeure pas moins que, pour être caractérisé, un abus de droit au sens de l'article L. 64 A du LPF exigerait notamment, que l'acte en cause soit guidé par un motif principalement fiscal.

Le caractère subjectif de cette condition rend très délicate son appréciation. Cela étant, dans le cas d'une donation-cession, la caractérisation du motif principalement fiscal devrait s'avérer difficile dans la mesure où elle devrait nécessairement prendre en compte les effets patrimoniaux non chiffrables mais pourtant importants entraînés par la donation et qui reposent, pour autant que la donation soit bien réelle, sur l'intention libérale et l'appauvrissement irrévocable du donateur.

En conclusion, et dans l'attente de connaître la position qui sera retenue par l'Administration et le juge au sujet des situations qu'ils seraient amenés à traiter, il nous semble que si l'examen qui doit être effectivement mené au sujet de chaque cas fait ressortir que la donation qui précède la cession bien réelle (parce que notamment dépourvue de clause abusive), alors de sérieux arguments issus de l'analyse civiliste de ces opérations ainsi que de la jurisprudence précitée devraient exister pour défendre que de telles opérations ne méritent pas d'être critiquées sous l'angle du mini abus de droit.

Il n'est pas inutile de rappeler à cet égard les termes introductifs des commentaires administratifs de janvier 2020 qui énoncent que « cette disposition [l'article L. 64 A du LPF], pas plus que l'abus de droit visé à l'article L. 64 du LPF, n'a pour objet d'interdire au contribuable de choisir le cadre juridique le plus favorable du point de vue fiscal pourvu que ce choix ou les conditions le permettant ne soient empreints d'aucune artificialité ».

### 3. L'apport-cession

15 - **Opération.** – Les opérations d'« apport-cession » procèdent d'une technique désormais classique de la gestion du patrimoine financier.

Elles ont constitué un terreau très fertile de jurisprudence fiscale, à une époque où le Conseil d'État était amené à revisiter la définition et le champ d'application de l'abus de droit.

En dernier lieu, le législateur a entendu encadrer ces opérations en créant un régime spécifique anti-abus s'inspirant directement de la jurisprudence du Conseil d'État.

La technique de l'apport-cession procède de l'application des régimes de différé d'imposition des plus-values mobilières. Elle consiste, pour un contribuable qui prévoit de céder des titres, à

13. CE, 10 févr. 2017, n° 387960 : *JurisData* n° 2017-002348 ; *JCP N* 2017, n° 24, 1209, note Fr. Fruleux et C. Orlhac ; *RJF* 5/17, n° 489. – CE, 31 mars 2017, n° 395550 : *JurisData* n° 2017-009231 ; *RFP* 2017, comm. 11, note S. Le Normand-Caillère ; *RJF* 6/17, n° 597.

14. V. note 11.

15. Point que confirme l'Administration dans ses commentaires (*BOI-CF-IOR-30-20*, 31 janv. 2020, § 80).

les apporter à une société soumise à l'impôt sur les sociétés qui procédera à la vente.

*Primo*, la plus-value réalisée par le contribuable bénéficie de plein droit d'un report ou d'un sursis d'imposition, selon les cas et les époques.

*Secundo*, la réévaluation des titres induite par l'apport a pour effet de réduire à due concurrence la plus-value réalisée par la société.

Le contribuable se retrouve finalement avec les titres d'une société disposant d'une trésorerie égale – ou presque – au prix de vente obtenu, qu'elle consacre à réaliser des investissements pour son propre compte (la « holding de réinvestissement »).

16 - Le Conseil d'État a jugé qu'une telle opération constitue un abus de droit lorsque le contribuable obtient ainsi, sans impôt immédiat et par société interposée, la disposition effective des liquidités dégagées par la cession des titres et que la société interposée ne réinvestit pas une part significative de ces liquidités « dans une activité économique »<sup>16</sup>.

17 - Depuis le 14 novembre 2012, la plus-value réalisée à raison de l'apport de titres à une société contrôlée par l'apporteur est exclue du sursis d'imposition de l'article 150-0 B du CGI et relève du régime de report d'imposition de l'article 150-0 B ter du CGI.

18 - Les deux régimes du sursis d'imposition et du report coexistent donc, avec des champs d'application différents déterminés par la détention, ou non, par l'apporteur du contrôle de la société bénéficiaire de l'apport de titres.

Les opérations qui relèvent du sursis d'imposition restent en théorie passibles du grief d'abus de droit, selon les critères dégagés par la jurisprudence.

Cela étant, l'instauration du régime du report a précisément eu pour objectif de mettre un terme aux schémas d'optimisation considérés comme abusifs<sup>17</sup>, en excluant du sursis d'imposition les plus-values d'apports de titres effectués à des sociétés contrôlées par l'apporteur.

### A. - Régime du sursis de l'article 150-0 B du CGI : le mini abus de droit est-il possible en l'absence de contrôle de la société bénéficiaire de l'apport ?

19 - Dans le champ subsidiaire du régime de l'article 150-0 B du CGI, on peine à identifier des hypothèses de possibles abus de droit sur le terrain de l'article L. 64 A du LPF.

Rappelons que la démonstration d'un abus de droit sur ce terrain nécessite la réunion de deux éléments cumulatifs :

- un élément objectif : l'utilisation d'un texte à l'encontre des intentions de son auteur (autrement dit une fraude à la loi) ;
- et un élément subjectif qui, pour l'article L. 64 A du LPF, consiste en une volonté principale d'éluder l'impôt<sup>18</sup>.

Pour démontrer l'abus de droit, l'Administration doit donc démontrer que l'acte, tout en respectant la lettre d'un texte ou d'une décision, est contraire à l'objet ou la finalité poursuivi par le législateur ou l'auteur de la décision.

20 - Et l'intention du législateur en matière de sursis d'imposition a été clairement exprimée : il a entendu soumettre à un différé d'imposition les plus-values réalisées dans le cadre d'opérations ne dégageant pas de liquidités<sup>19</sup>.

Or, depuis l'instauration du régime de report d'imposition, un apport en sursis d'imposition n'est désormais possible que si le contribuable est rigoureusement dépourvu de tout pouvoir de contrôle sur la *holding* de réinvestissement<sup>20</sup>.

Hormis le cas particulier de l'apport de titres de sociétés translucides à prépondérance immobilière, le contribuable réalisant un apport en sursis d'imposition nous semble donc nécessairement exclu du grief de l'abus de droit (tant de celui de l'article L. 64 d'ailleurs que de celui du L. 64 A du LPF) puisque, par hypothèse, en l'absence de contrôle de la société bénéficiaire de l'apport, il ne peut pas disposer effectivement des liquidités obtenues lors de la cession des titres apportés.

### B. - Régime du report de l'article 150-0 B ter du CGI : peut-on faire un usage abusif sur le terrain de l'article L. 64 A du LPF d'un dispositif « anti-abus » ?

21 - Avant la jurisprudence du Conseil d'État relative au sursis d'imposition, la perspective de disposer du produit de la vente d'un bien affranchi d'impôt de plus-value sans autre contrainte que l'interposition d'une société contrôlée, constituait sans doute dans bien des cas le motif exclusif du recours à ce type de schéma.

Tel n'est plus le cas désormais sous le régime du report d'imposition, puisque dans la perspective d'une vente à court ou moyen terme (i.e. dans le délai de 3 ans prévu par la loi), le contribuable doit – certes contraint par la loi si telle n'était pas spontanément sa motivation première – être animé par la volonté de procéder à des réinvestissements économiques.

22 - Pour autant, le souci d'alléger la taxation de la cession n'est manifestement pas indifférent. Eu égard au motif de « rédemption fiscale » posé par le législateur, la perspective de supporter moins d'impôts est même vertueuse, puisque ce faisant, les capacités de réinvestissements économiques du contribuable, via sa société interposée, s'en trouvent très sensiblement accrues !

#### En pratique :

Au-delà de cette dernière observation, nous sommes profondément d'avis que les opérations d'apport-cession ne peuvent tomber sous le coup de l'article L. 64 A du LPF, malgré l'intérêt fiscal indéniable qu'elles comportent.

16. Not. CE, 27 juill. 2012, n° 327295, Berjot : *JurisData* n° 2012-019015 ; *JCP N* 2012, n° 51-52, 1424, note J.-P. Garçon.

17. *Projet de loi AN n° 403, 4 nov. 2012, relatif au projet de loi de finances rectificative pour 2012*, p. 47 : « Le présent texte a pour objet de mettre un terme à ces schémas d'optimisation en excluant du sursis d'imposition les plus-values d'apports de titres effectués à des sociétés contrôlées par l'apporteur, lesquelles seraient éligibles sur option à un régime de report d'imposition auquel il serait mis fin, rendant la plus-value d'apport imposable, en cas notamment de cession par la société bénéficiaire de l'apport des titres apportés sans réinvestissement dans un délai de cinq ans d'au moins 50 % du produit de la cession des titres concernés dans une activité économique. ».

18. *BOI-CF-IOR-30-20, 31 janv. 2020, § 1.*

19. Rapp. AN sur le projet de loi de finances n° 99-1172 pour 2000, t. III : « Sur le plan fiscal, l'échange de titres, même sans soulte, s'analyse comme une vente suivie d'un achat. Le gain réalisé par chaque participant à l'échange est considéré comme provenant d'une cession à titre onéreux. Ces opérations ne dégagent pas de liquidités, sauf à hauteur de la soulte éventuellement versée à l'apporteur. La neutralisation fiscale des plus-values comptabilisées en vue de fixer la parité d'échange à l'occasion des restructurations d'entreprises tend à faciliter ces opérations en raison même de leur intérêt pour l'économie. ».

20. Sous réserve des apports de titres de sociétés translucides à prépondérance immobilière qui relèvent du régime de sursis d'imposition de l'article 150 UB, II du CGI, y compris lorsque l'apporteur contrôle la société bénéficiaire de l'apport.

Tout d'abord, et l'administration fiscale le rappelle d'ailleurs dans sa doctrine publique comme nous l'avons précédemment relevé, la procédure du mini abus de droit, « pas plus que celle de l'abus de droit visée à l'article L. 64 du LPF, n'a pour objet d'interdire au contribuable de choisir le cadre juridique le plus favorable du point de vue fiscal pourvu que ce choix ou les conditions le permettant ne soient empreints d'aucune artificialité »<sup>21</sup>.

Par ailleurs, et c'est un élément clé, le mini abus de droit ne peut être caractérisé qu'au regard des objectifs poursuivis par les auteurs du dispositif. C'est même en toute logique la première étape de l'analyse. Nul n'est besoin de savoir si le contribuable est guidé ou non (principalement ou exclusivement, d'ailleurs) par un but fiscal, si l'économie d'impôt obtenue ne résulte pas de l'utilisation d'un texte ou d'une décision contre la volonté de son auteur.

23 - Ainsi, l'article L. 64 A du LPF n'a, par principe, pas vocation à s'appliquer lorsque le législateur a souhaité lui-même encourager un schéma par une incitation fiscale, et ce quand bien même ce schéma poursuivrait en définitive un but principalement fiscal, dès lors qu'il n'est pas détourné de son objet<sup>22</sup> (par exemple : l'option par une société pour son assujettissement à l'IS).

#### En pratique :

Il devrait à notre avis en aller de même dans les cas nombreux dans lesquels le législateur a lui-même instauré à titre préventif un dispositif « anti-abus » subordonnant le bénéfice d'un régime fiscal à des conditions restrictives objectives.

Tel est clairement le cas du régime de l'apport-cession. Le report d'imposition de l'article 150-0 B ter est un dispositif fiscal et on ne saurait, sans incohérence, reprocher aux contribuables de s'en assurer le bénéfice à des fins fiscales.

Le souhait affiché par le législateur va d'ailleurs dans ce sens : après avoir rappelé le caractère répressif du dispositif, le rapport de la commission des finances présenté devant l'Assemblée nationale indique que ce régime légal vise à sécuriser les investisseurs, en fixant de manière claire les conditions du bénéfice du régime et en mettant ainsi un terme à l'aléa judiciaire qui caractérise la procédure d'abus de droit<sup>23</sup>.

Nous pouvons à cet égard observer que les conditions du maintien du bénéfice du report en cas de cession par la *holding* ont été définies de manière plus stricte par le législateur que celles précédemment fixées de manière prétorienne pour échapper à l'abus de sursis d'imposition.

Ainsi, les contribuables ont l'obligation, dans les opérations d'apport-cession soumises au régime du report, de réemployer au moins 60 % du produit de cession dans des investissements

économiques *via* leur *holding*, alors qu'en matière de sursis, un réinvestissement d'un tiers seulement était considéré suffisant par le comité d'abus de droit fiscal<sup>24</sup>.

Les investissements économiques éligibles au régime du report ont également été strictement encadrés par la loi.

Le dispositif du report d'imposition s'inscrit donc dans un cadre contraignant dont le corollaire doit être de conférer une légitime sécurité juridique aux contribuables : le grief du mini abus de droit doit à notre avis être exclu si le réinvestissement opéré par la *holding* a bien été réalisé dans les conditions prévues par la loi.

24 - Certes, la question de l'abus de droit pourrait toujours se poser dans les situations caricaturales où le contribuable crée l'apparence du respect des conditions de l'article 150-0 B ter du CGI pour bénéficier artificiellement du maintien du report d'imposition.

#### En pratique :

Toutefois, il nous semble bien que dans ce type de situations empreintes d'artificialité, seule la procédure d'abus de droit de l'article L. 64 du LPF devrait *a priori* pouvoir s'appliquer. En effet, l'article L. 64 A du LPF ne s'applique pas dans tous les cas où l'abus peut être caractérisé sur le fondement de l'article L. 64 du LPF, c'est-à-dire lorsque les effets économiques (patrimoniaux, commerciaux) sont nuls ou négligeables<sup>25</sup>.

Un investissement réalisé artificiellement dans le seul but de permettre le maintien du report d'imposition devrait donc *a priori* tomber sous le coup de l'article L. 64 du LPF et non de la procédure du mini abus de droit, puisqu'il serait vraisemblablement réalisé dans un but exclusivement fiscal, en contrariété avec les objectifs poursuivis par le législateur lors de l'introduction du régime de report de l'article 150-0 B ter du CGI.

## 4. La transformation avant cession

25 - **Opération.** – Une opération de transformation avant cession consiste à faire évoluer une société dite « de personnes » (SARL, SNC voire société civile) vers la forme d'une société de capitaux (SA ou SAS) préalablement à la vente des titres de l'entité juridique concernée, ce qui conduit à générer des droits de mutation très sensiblement plus faibles (0,1 % pour les actions contre 3 %, après abattement de 23 000 euros, pour les parts sociales).

Dans la mesure où la transformation emporte un avantage fiscal, la question de l'application de la procédure d'abus de droit se pose nécessairement.

26 - Sur le terrain de l'article L. 64 du LPF, cette question a déjà été tranchée par le juge de l'impôt. La Cour de cassation, par son arrêt RMC de 1996, a en effet jugé qu'une telle transformation de forme sociale n'est ni fictive, ni une opération frauduleuse réalisée dans un but exclusivement fiscal compte tenu notamment des « effets multiples » qu'elle induit<sup>26</sup>.

La Cour de cassation a néanmoins réservé le cas où la société revient, après la cession, à sa forme sociale antérieure. En effet, dans ce cas, la deuxième transformation permet *a priori* d'établir que la première n'a été entreprise qu'en vue d'échapper à l'impôt.

27 - L'administration fiscale s'est expressément ralliée à cette solution puisqu'elle en a repris les termes dans sa doctrine

21. BOI-CF-IOR-30-20, 31 janv. 2020, § 1.

22. En ce sens : BOI-CF-IOR-30-20, 31 janv. 2020, § 120.

23. Rapp. commission des finances, n° 403, 28 nov. 2012, sur le projet de loi de finances rectificative pour 2012, p. 139 : « Eu égard à la difficulté pratique de mise en œuvre pour l'Administration, du caractère traumatisant pour les contribuables, de la longueur de la procédure et de l'incertitude contentieuse qui caractérisent la répression des abus de droit, le Gouvernement propose de définir un nouveau régime légal de report d'imposition spécifique aux montages d'apport-cession, et à cette occasion de transposer dans la loi les critères retenus par la jurisprudence pour caractériser les opérations qui auront le droit de bénéficier de ce régime.

Pour autant, la définition législative des apports-cessions pouvant bénéficier d'un régime de faveur n'a pas seulement un caractère répressif, mais elle vise aussi à sécuriser les investisseurs eux-mêmes : les critères retenus seront désormais objectifs et clairement affichés dans la loi, sans devoir attendre la prise de position du juge sur chaque espèce, bien après la réalisation des réinvestissements ».

24. CADF, avis n° 2011-17, 2 févr. 2012.

25. En ce sens : BOI-CF-IOR-30-20, 31 janv. 2020, § 110.

26. V. not. : Cass. com., 10 déc. 1996, n° 94-20.070, RMC France : JurisData n° 1996-004770.

publique commentant la procédure d'abus de droit de l'article L. 64 du LPF<sup>27</sup>.

Elle n'a néanmoins pas pris le soin d'en faire de même pour la procédure du mini abus de droit et la question de l'application de cette procédure reste donc pleinement ouverte en la matière.

#### En pratique :

À cet égard, nous pourrions tout d'abord rappeler, à l'instar de la Cour de cassation dans son arrêt RMC France précité, qu'une transformation de société produit des effets non fiscaux « multiples ».

Par ailleurs, les dispositions de l'article L. 64 A du LPF n'ont pas pour objet d'interdire au contribuable de choisir le cadre juridique le plus favorable du point de vue fiscal pourvu que ce choix ou les conditions le permettant ne soient empreints d'aucune artificialité<sup>28</sup>.

Or, le maintien de la forme sociale de la société après la cession nous semble être de nature à démontrer l'absence d'artificialité de l'opération, puisqu'il matérialise, de manière pérenne et indépendamment de toute considération fiscale, la conformité du cadre et des contraintes juridiques de la nouvelle forme sociale à la volonté du nouvel associé.

Autrement dit, l'esprit de la loi ne serait en quelque sorte pas détourné, si l'acquéreur des titres peut justifier souhaiter prendre le contrôle d'une société d'une certaine forme sociale, déterminée en fonction de considérations principalement non fiscales.

## Conclusion

28 - En conclusion, formons le souhait que la procédure du mini abus de droit ne fasse pas office de repoussoir dont la seule évocation détournerait particuliers et entreprises de légitimes décisions, au détriment de leur liberté de gestion. C'est un équilibre entre ces deux impératifs qui devra être trouvé en premier lieu par l'Administration, dans l'exercice de son droit de contrôle ou à l'occasion de demandes de rescrit, par le comité de l'abus de droit s'il est saisi, puis par le juge de l'impôt à l'occasion des affaires qu'il aura à connaître. ■

**Mots-Clés :** Mini abus de droit - Donation - Apport-cession - Transformation avant cession

27. BOI-ENR-DMTOM-40-10-10, 12 sept. 2012, § 140.

28. BOI-CF-IOR-30-20, 31 janv. 2020, § 1.

Processus amiable :  
quels outils mettre en œuvre ?

médiation    procédure participative  
processus collaboratif    conciliation

NOUVEAU !

20/21

GUIDE DES  
MODES AMIABLES  
DE RÉSOLUTION  
DES DIFFÉRENDS





Retrouvez tous nos ouvrages sur [boutique.lexisnexis.fr](https://boutique.lexisnexis.fr)