

ABUS ET FRAUDE EN FISCALITÉ PATRIMONIALE

Chronique d'actualité

**Arnaud TAILFER**

Avocat associé,
cabinet Axtead

**Arnault DEVIS**

Avocat associé,
cabinet Axtead

**Claire TOURNIER**

Avocate senior,
cabinet Axtead

**Aurore PINTUREAU**

Avocate, cabinet Axtead

**Alix MORAND**

Juriste, cabinet Axtead

Cette chronique dresse un panorama des actualités intervenues dans la période récente en matière d'abus de droit et de répression de la fraude fiscale. Ciblante le domaine de la fiscalité patrimoniale, elle peut néanmoins

traiter de sujets d'application générale. Certaines actualités sont simplement référencées avec un renvoi, tandis que les autres font l'objet de développements spécifiques.

Abus de droit

1. Le tableau ci-dessous répertorie sous forme synoptique les actualités en matière d'abus de droit, selon la source dont elles émanent.

TABLEAU SYNOPTIQUE		
Source	Exposé	Référence de publication
Jurisprudence		
CAA Paris, 9 ^e ch., 27 juin 2025, n° 24PA03462, Carnevale, C	<p>Apport de titres rémunéré partiellement par une soulte (CGI, art. 150-0 B ter, pré-réforme législative du 29 déc. 2016)</p> <p>La CAA de Paris juge abusive l'opération d'apport de titre bénéficiant du report d'imposition accompagné du versement d'une soulte. Les contribuables avaient apporté des titres à une société dont ils voulaient avoir une répartition égalitaire. Ils avançaient comme argument que la soulte avait comme contrepartie l'abandon par l'un des apporteurs du contrôle de la société, et la renonciation à la majorité des droits au profit de sa femme permettant une répartition égalitaire des titres entre les associés. La cour constate que les requérants n'établissent pas que cet objectif ne pouvait pas être atteint autrement, notamment par l'adoption de clauses statutaires garantissant une égalité des droits de vote. En l'absence d'autres justifications, la cour considère que la soulte ne pouvait avoir comme autre objectif que l'appréhension de liquidités en franchise immédiate d'impôt.</p>	V. annexe 1
CAA Nancy, 2 ^e ch., 17 juill. 2025, n° 23NC00543, Heitz, C	<p>La CAA de Nancy confirme l'abus de droit dans une opération d'apport avec soulte inscrite en compte courant et non justifiée par un intérêt économique pour la société bénéficiaire (CGI, art. 150-0 B ter).</p> <p>Le contribuable avait apporté des titres à une société qu'il contrôlait, en contrepartie de parts et de deux soultes inférieures à 10 %, créditées sur son compte courant. La cour constate que ces soultes ont été financées indirectement par des dividendes versés par les sociétés apportées, bénéficiant du régime mère-fille. En outre, l'administration a démontré que la société bénéficiaire ne disposait pas des liquidités propres pour verser la soulte, laquelle n'était donc</p>	V. annexe 2
CAA Paris, 5 ^e ch., 13 juin 2025, n° 23PA03534, Sellam, C. - CAA Paris, 5 ^e ch., 18 juill. 2025, n° 23PA02168, Sizaire, C	La Cour administrative d'appel de Paris a, par deux arrêts rendus les 13 juin et 18 juillet 2025, donné tort à l'administration fiscale au motif qu'elle n'avait pas apporté la preuve que les soultes versées dans le cadre d'opérations d'apport avaient poursuivi un but exclusivement fiscal, alors même que les contribuables soutenaient, dans un cas, que la soulte avait servi de garantie économique au profit du groupe et, dans l'autre, qu'elle compensait une perte temporaire de revenus résultant d'une restructuration.	V. § 14
CE, 9 ^e et 10 ^e ch., 18 juin 2025, n° 492438, Prevost, concl. C. Guibé : Lebon T.	Le Conseil d'État clarifie le traitement fiscal des soultes jugées abusives : la plus-value issue de l'apport reste soumise au report d'imposition, tandis que seule la soulte est imposée immédiatement, conformément aux règles de droit commun applicables aux cessions de valeurs mobilières, permettant ainsi l'application des abattements pour durée de détention.	IP 4-2025, n° 6, § 59 V. § 20

TABLEAU SYNOPTIQUE		
Source	Exposé	Référence de publication
Comité de l'abus de droit fiscal (CADF)		
CADF, 3 avr. 2025, n° 2024-02	Cession intrafamiliale d'un immeuble converti en une rente viagère Le CADF indique qu'une cession intrafamiliale d'un immeuble immédiatement convertie en rente viagère en réalité assumée par le cédant constitue une donation déguisée.	V. § 2
CADF, 3 avr. 2025, n° 2024-29 et 2024-30	Cession immobilière intra-familiale avec crédit vendeur non remboursé Le CADF considère qu'une absence de remboursement d'un crédit vendeur lors d'une cession immobilière entre deux SCI détenues par voie intrafamiliale s'analyse comme une donation et comme un acte constitutif d'un abus de droit.	V. § 4
CADF, 3 avr. 2025, n° 2024-32, 2024-33 et 2024-34	Cession de titres sociaux à prix symbolique Le CADF estime que l'administration fiscale n'établit pas l'intention libérale du donateur à l'occasion de cette cession de titres à prix symbolique. Par conséquent, il considère que l'administration n'est pas fondée à mettre en oeuvre la procédure de l'abus de droit fiscal pour requalifier l'acte de cession en donation déguisée.	V. § 7
CADF, 3 avr. 2025, n° 2024-35	Le caractère fictif d'un PACS Le CADF écarte le caractère fictif d'un PACS, malgré la proximité temporelle entre sa conclusion et le décès du partenaire.	V. § 11

2. Abus de droit - Cession intrafamiliale d'un immeuble convertie en une rente viagère - Le Comité de l'abus de droit fiscal rend un avis concernant une cession intrafamiliale d'un immeuble immédiatement convertie en rente viagère en réalité assumée par le cédant, constitutive d'une donation déguisée.

CADF, 3 avr. 2025, n° 2024-02 (V. annexe 5)

3. Dans l'affaire soumise à l'avis du CADF, un propriétaire a cédé à sa petite-nièce la pleine propriété d'un immeuble pour 180.000 euros, puis a converti le prix de cession en une rente viagère semestrielle à son profit de 12.377 euros.

L'administration a mis en oeuvre la procédure de répression de l'abus de droit fiscal afin de restituer sa véritable nature à l'acte et de le taxer comme une donation déguisée. Elle a estimé que la cession transformée en rente dissimulait une donation. Elle a remarqué que le montant des paiements de la rente (les arrérages) était trop élevé par rapport aux ressources de la débirentière. De plus, celle-ci a reçu de sa mère et de sa grand-mère des sommes d'argent que le rentier leur avait lui-même préalablement données. L'administration a considéré que ces sommes avaient permis à la nièce d'assurer fictivement le paiement des arrérages de la rente.

Saisi de l'affaire, le CADF a confirmé l'analyse de l'administration. Il a estimé que les remises de fonds effectuées par le cédant à la mère et à la grand-mère de la débirentière n'avaient pas constitué des libéralités à leur profit, puisqu'elles

n'avaient fait que les recevoir à titre de dépôt en vue de les retransmettre. Le CADF a ainsi établi l'absence de contrepartie réelle à la cession et l'intention libérale du cédant, concluant logiquement à la soumission de l'acte de cession fictif aux droits de mutation à titre gratuit.

Le CADF a affirmé que la débirentière avait été la principale bénéficiaire de l'opération par la perception des fonds provenant de son rentier et a confirmé l'application par l'administration fiscale de la majoration de 80 % prévue en cas d'abus de droit.

L'OEIL DE LA PRATIQUE

Cette affaire est un cas d'école de donation déguisée. Pour le CADF, il a fallu caractériser « une volonté de simulation, révélatrice du désir de créer une apparence trompeuse ». L'absence de revenus suffisants pour payer la rente et les liens affectifs entre le cédant et la débirentière ont permis à l'administration d'établir l'intention libérale. Pour l'élément matériel, il a fallu prouver que le cédant n'avait pas consenti de libéralités véritables au profit de sa soeur et de sa nièce mais qu'elles n'avaient été que de simples intermédiaires pour le paiement de sa propre rente.

En synthèse, cette affaire illustre l'essentiel : une transaction doit reposer sur une véritable contrepartie économique. L'insuffisance des ressources du débiteur et les flux financiers en circuit fermé constituent autant d'indices révélant l'intention libérale.

A. TAILFER ■

4. Abus de droit - Cession immobilière intra-familiale avec crédit vendeur non remboursé - Le Comité de l'abus de droit fiscal considère qu'une absence de remboursement d'un crédit vendeur lors d'une cession immobilière entre deux SCI familiales s'analyse comme une donation déguisée.

CADF, 3 avr. 2025, n° 2024-32, n° 2024-33 et n° 2024-34 (V. annexe 6)

5. Dans l'affaire soumise à l'avis du CADF, une famille a créé deux sociétés civiles immobilières (SCI) : la SCI W et la SCI Z. Dans la SCI W, étaient associés le grand-père également gérant, son fils et sa petite-fille. Dans la SCI Z, étaient associés le fils et la petite-fille, le grand-père y étant gérant mais non associé. La SCI W a cédé à la SCI Z un local professionnel pour 130 000 € et un bâtiment artisanal pour 180 000 €. Dans les deux ventes, le prix a été prévu en dix échéances annuelles avec intérêts. Le premier acte de cession comportait une clause de déchéance du terme en cas de non-paiement, rendant immédiatement exigible le solde. Le second acte prévoyait une clause résolutoire en cas de non-paiement du prix aux conditions convenues. À la suite d'une vérification de la comptabilité de la SCI Z, l'administration fiscale a constaté que les deux premières annuités n'avaient pas été réglées. De plus, la SCI W n'a ni réclamé les sommes dues ni actionné les clauses qui lui auraient permis d'exiger le paiement immédiat.

Par une proposition de rectification du 27 février 2023, l'administration fiscale a engagé la procédure de répression de l'abus de droit fiscal pour requalifier les deux ventes en donations déguisées d'immeubles. Elle a considéré que ces cessions constituaient des libéralités soumises au taux de 60 %, applicable aux donations entre non-parents, et y a ajouté les intérêts de retard ainsi que la pénalité de 80 % prévue en cas d'abus de droit. Le montant total des impositions a ainsi atteint 346 836 €.

6. Saisi de l'affaire, le Comité de l'abus de droit fiscal s'est rangé aux arguments de l'administration. Il a relevé plusieurs indices :

- les liasses fiscales de la SCI Z déposées en 2020 ne mentionnaient aucune dette envers la SCI W ;
- les déclarations rectificatives produites en cours de contrôle pour rééquilibrer le bilan n'ont pas été retenues ;
- l'identité du gérant des deux sociétés a renforcé l'idée d'une coordination volontaire.

Le CADF a constaté que la SCI W n'avait pu ignorer, lors des incidents de

paiement, que la trésorerie de la SCI Z permettait pourtant de régler les deux premières échéances, et qu'elle n'avait entrepris aucune réclamation. Il a également relevé que la signature, pendant le contrôle, d'un avenant rétroactif modifiant les conditions de prix ne prouvait pas l'existence de ce nouvel accord à la date des échéances impayées.

En conséquence, le CADF a considéré que l'absence de paiement du prix avait entraîné un appauvrissement corrélatif de la SCI W et un enrichissement de la SCI Z, révélant

une intention libérale. Il a donc jugé l'administration fiscale fondée à requalifier les cessions en donations et à appliquer la procédure d'abus de droit.

L'OEIL DE LA PRATIQUE

Cet avis du CADF ne se limite pas à rappeler les critères traditionnels de la donation déguisée ; il illustre surtout la manière dont ces critères sont appréciés dans un contexte intra-familial marqué par des sociétés contrôlées par les mêmes personnes.

L'avis met en lumière l'importance accordée aux indices concrets de dissimulation, tels que l'absence de dette dans les liasses fiscales ou l'inaction délibérée du gérant malgré la capacité de paiement de la SCI acquéreuse.

Au-delà de la qualification juridique, le CADF souligne ainsi que la cohérence économique de l'opération et le comportement des parties constituent des marqueurs déterminants de l'abus de droit. Surtout, le CADF a écarté sans hésitation les arguments de circonstance invoqués pour justifier le défaut de paiement : ni la crise sanitaire, présentée comme un motif de report, ni le paiement des échéances intervenu après l'ouverture de la procédure de vérification n'ont été jugés de nature à modifier l'analyse.

Cette rigueur souligne que, pour le CADF, la qualification d'abus de droit s'apprécie au regard de la situation à la date contractuellement prévue pour les paiements. Cet avis rappelle donc aux praticiens que, face à des montages entre sociétés familiales, la vigilance sur la réalité des flux financiers et la traçabilité des paiements est essentielle, faute de quoi l'administration pourra aisément démontrer une intention libérale et appliquer les sanctions les plus lourdes.

A. TAILFER ■

7. Abus de droit - Cession de titres sociaux à prix symbolique - Absence d'intention libérale en l'espèce - Le Comité de l'abus de droit fiscal estime que l'administration fiscale n'établit pas, dans l'affaire en cause, l'intention libérale du donateur à l'occasion d'une cession de titres sociaux à prix symbolique. Par conséquent, il considère que l'administration n'est pas fondée à mettre en oeuvre la procédure de l'abus de droit fiscal pour requalifier l'acte de cession en donation déguisée.

CADF, 3 avr. 2025, n° 2024-32, n° 2024-33 et n° 2024-34 (V. annexe 7)

8. Dans l'affaire objet des trois avis commentés, un investisseur était entré au capital d'une société anonyme (SA) détenue à 99,99 % par son gendre : en contrepartie d'un apport de plus de 750.000€, il avait reçu des titres représentant un tiers du capital social. Trois ans plus tard, son gendre et sa fille avaient divorcé. Quelques années après, l'ex-gendre avait cédé la totalité des parts qu'il détenait dans une société civile immobilière (SCI) à la SA qui en possédait déjà le reste. La SA

était ainsi devenue propriétaire d'un ensemble immobilier valorisé 1 million d'euros.

Encore quelques années plus tard, l'investisseur avait cédé l'intégralité de ses titres dans la SA à son ex-gendre pour le prix symbolique d'un euro puis était décédé moins de deux ans plus tard, à 82 ans, laissant sa femme et sa fille pour lui succéder.

À l'issue d'un contrôle, l'administration fiscale a estimé que la valeur des actions cédées excédait 1,1 million d'euros. Elle considérait dès lors que leur cession pour un euro était dépourvue de contrepartie et avait mis en oeuvre la procédure de l'abus de droit fiscal afin de requalifier l'acte de cession, estimé fictif, en donation déguisée. En vertu du principe de solidarité, les héritières du donateur - sa femme et sa fille - ainsi que le donataire - son ex-gendre - furent déclarés co-responsables du paiement des sommes émanant de la requalification et de la majoration de 80 % pour abus de droit.

9. Saisi du litige, le Comité de l'abus de droit fiscal estime que l'administration fiscale n'est en l'espèce pas fondée à mettre en oeuvre la procédure de l'abus de droit fiscal. Il rappelle tout d'abord la définition juridique de la donation qui suppose (i) un dépouillement actuel et irrévocable et (ii) l'acceptation du donataire, impliquant deux éléments cumulatifs : un élément matériel (l'avantage consenti) et un élément intentionnel (la volonté de procurer cet avantage au donateur).

Le CADF rappelle également que la seule disproportion entre les engagements contractuels des parties, ou la modicité du prix stipulé, ne suffisent pas à démontrer l'intention libérale. En l'espèce, les contribuables mettaient en avant plusieurs arguments afin de justifier de la cession et de ses contreparties.

D'une part, l'investisseur était très impliqué financièrement et personnellement dans le milieu du rugby et craignait que la ligne éditoriale d'un magazine de rugby publié par la SA - et fixée par son ex-gendre - ne nuise à ses relations avec les instances sportives. D'autre part, la SA ne constituait pas un investissement fructueux puisqu'elle enregistrait des pertes chroniques. Enfin, au regard de son patrimoine important, cette participation n'était pas significative et il n'entretenait plus de relations familiales avec son ex-gendre depuis le divorce de celui-ci et sa fille 11 ans auparavant. Dans ce contexte, la cession à prix symbolique constituait donc, selon eux, un moyen de se défaire d'une participation devenue embarrassante et contraignante.

De son côté, l'administration fiscale rétorquait que des liens d'affection subsistaient malgré le divorce, le cédant demeurant le grand-père des enfants du cessionnaire.

10. Le CADF conclut en l'espèce que les éléments invoqués par l'administration fiscale ne suffisent pas à établir l'intention libérale de l'investisseur à l'égard de son ex-gendre. Il estime donc que l'administration fiscale n'est pas fondée à mettre en oeuvre la procédure de l'abus de droit fiscal pour requalifier l'acte de cession en donation déguisée.

L'administration fiscale refuse toutefois de s'aligner sur l'avis du CADF. Elle maintient que la vente conclue pour un

prix dérisoire par rapport à la valeur réelle des titres, constituait une vente à vil prix et donc que le caractère gratuit et fictif de l'acte de cession est établi. Elle ajoute que l'ex-gendre cessionnaire ne pouvait ignorer l'avantage dont il bénéficiait en raison de sa qualité de dirigeant et de propriétaire du bien immobilier détenu par la SA.

L'OEIL DE LA PRATIQUE

L'avis émis par le CADF a le mérite de rappeler que toute donation nécessite la réunion de deux éléments cumulatifs : un élément matériel (l'avantage consenti) et un élément intentionnel (la volonté de procurer cet avantage). L'intention libérale doit ainsi être positivement démontrée et il est de jurisprudence constantel qu'elle ne peut être déduite du seul élément matériel en particulier du déséquilibre financier de l'acte. Bien qu'une minoration excessive du prix de vente puisse constituer un indice de la fictivité de l'acte de cession, elle ne saurait toutefois fonder, à elle seule, une requalification systématique en donation. En effet, une « vente à l'euro symbolique » peut avoir d'autres contreparties telles que l'extinction par compensation de dettes réciproques ou la libération d'une charge morale ou encore financière.

Cette affaire met en lumière la difficulté de l'administration fiscale à prouver, en l'espèce, l'intention libérale dans une situation particulière et relativement rare : celle où le favorisé n'est pas (ou plus) un membre de la famille de celui qui se dépossède. En effet, la cession intrafamiliale constitue souvent un indice supplémentaire permettant de caractériser l'intention libérale. La Cour de cassation a d'ailleurs déjà admis la requalification en tant que donation déguisée d'une cession de part sociales pour une somme symbolique, lorsqu'il ressortait clairement que l'opération visait à favoriser le cessionnaire au détriment d'autres membres de sa famille². Dès lors, on peut penser au cas particulier qu'en étoffant son argumentation et en produisant des preuves plus tangibles, l'administration fiscale pourrait convaincre le juge de l'existence de l'intention libérale du cédant. Affaire à suivre...

A. TAILFER et A. MORAND ■

11. Abus de droit - PACS - Le Comité de l'abus de droit fiscal écarte le caractère fictif d'un pacte civil de solidarité (PACS), malgré la proximité temporelle entre sa conclusion et le décès du partenaire.

CADF, 3 avr. 2025, n° 2024-35 (V. annexe 8)

12. Dans l'affaire examinée par le CADF, une contribuable, alors hospitalisée, a conclu devant notaire, le 12 décembre 2018, un pacte civil de solidarité (PACS) avec une autre contribuable et l'a nommée légataire universelle de son patrimoine par testament authentique. Décédée un mois plus tard, sa

1 V. par ex. Cass. civ. 1^{re}, 1^{er} févr. 2017, n° 16-12.856 ou Cass. civ. 1^{re}, 18 mars 2020, n° 18-19.650 : IP 3-2020, n° 5, § 11, comm. S. Piédelièvre et L. Taudin.

2 Cass. com., 7 juill. 2021, n° 19-16.446 : IP 4-2021, n° 5, § 19, comm. S. Piédelièvre et L. Taudin.

partenaire a reçu l'intégralité de ses actifs sans paiement de droits de mutation à titre gratuit, conformément à l'article 796-0 bis du CGI. Le 9 novembre 2023, l'administration fiscale a adressé au fils de la légataire universelle, décédée le 6 septembre 2023, une proposition de rectification. Elle a contesté la validité du PACS sur le fondement de la procédure d'abus de droit fiscal et a, en conséquence, taxé la succession au taux de 60 % applicable entre non-parents, pour un montant global de 2 340 823 euros (droits et intérêts de retard inclus).

En effet, dans le cadre de son contrôle, l'administration fiscale a retenu le caractère fictif du PACS en s'appuyant sur les éléments suivants :

- l'absence de résidence commune ou de cohabitation réelle entre les deux partenaires ;
- le lien de subordination de la légataire, salariée de la défunte depuis 2015 comme auxiliaire de vie ;
- l'absence de perspective de vie de couple en raison de l'état de santé très dégradé de la défunte, hospitalisée à de nombreuses reprises.

13. Saisi de l'affaire, le CADF a rendu un avis défavorable à l'administration fiscale. Il a constaté l'existence d'une relation ancienne et authentique entre les deux partenaires, attestée notamment par la conclusion d'un mandat de protection future en 2011 et l'acquisition en 2014 par la légataire universelle d'une maison située à proximité du domicile de la défunte.

Le CADF a rappelé que, conformément à l'article 515-3 du code civil, les obligations liées à la vie commune peuvent être différées en cas d'empêchement grave, tel qu'une hospitalisation, qui rend impossible l'établissement immédiat d'une résidence commune.

Il a également relevé que des liens d'affection réels unissaient les partenaires et que les fonctions exercées par la légataire universelle relevaient principalement de tâches administratives et ménagères, et non d'un emploi d'auxiliaire de vie. De plus, la proximité temporelle entre la conclusion du PACS et le décès de la défunte ne suffit pas à établir la fictivité du contrat.

Au vu de ces éléments, le CADF a conclu que l'administration n'apportait pas de preuves suffisantes pour démontrer le caractère fictif du PACS. Cette dernière a suivi cet avis, entraînant une exonération totale de toute imposition.

L'OEIL DE LA PRATIQUE

Cet avis illustre le principe selon lequel l'administration fiscale doit démontrer, par des éléments circonstanciés et probants, qu'un PACS a été conclu dans un but exclusivement fiscal. La seule absence de cohabitation ou la proximité temporelle entre la conclusion du PACS et le décès ne sauraient suffire à établir sa fictivité.

La jurisprudence a également eu l'occasion de se prononcer sur ce sujet. À titre d'exemple, un homme de 95 ans avait conclu un PACS avec son auxiliaire de vie, âgée de 60 ans, quelques mois avant son décès, tout en lui léguant par testament des biens importants. La cour d'appel a jugé ce PACS fictif, en se fondant sur plusieurs éléments : domiciles distincts des partenaires et absence de relation sentimentale,

le défunt considérant sa partenaire « comme sa propre fille ». La Cour de cassation a confirmé cette analyse, validant le faisceau d'indices (différence d'âge, domiciles distincts, absence de lien affectif) comme suffisant pour caractériser la fictivité du PACS³.

Il appartient donc au contribuable de constituer un dossier probant, structuré de façon chronologique, démontrant la réalité de la relation. Pour établir la réalité du pacte, les éléments produits doivent être variés et s'inscrire dans la durée. Notons qu'en la matière, les apparences peuvent être trompeuses. On ne peut donc que se féliciter que l'administration fiscale ait pris acte de l'avis du CADF, lequel a su remettre en perspective la réalité des liens entre les partenaires.

A. TAILFER et A. MORAND

14. Abus de droit - Apport de titres rémunéré partiellement par une soulte (CGI, art. 150-0 B ter)

- Soulte jugée non abusive - La Cour administrative d'appel de Paris donne, par deux arrêts rendus les 13 juin et 18 juillet 2025, tort à l'administration fiscale au motif qu'elle n'avait pas apporté la preuve que les soultes versées dans le cadre d'opérations d'apport avaient poursuivi un but exclusivement fiscal, alors que les contribuables soutenaient, dans un cas, que la soulte avait servi de garantie économique au profit du groupe et, dans l'autre, qu'elle compensait une perte temporaire de revenus résultant d'une restructuration.

CAA Paris, 5^e ch., 13 juin 2025, n° 23PA03534, Sellam, C (V. annexe 3). - **CAA Paris, 5^e ch., 18 juill. 2025, n° 23PA02168, Sizaïre, C (V. annexe 4)**

15. Les récents arrêts rendus par la Cour administrative d'appel de Paris se sont révélés favorables aux contribuables en matière d'opérations d'apport assorties d'une soulte. Dans les deux affaires, la cour a en effet donné tort à l'administration, estimant qu'elle n'avait pas rapporté la preuve que la soulte litigieuse procédait d'un but exclusivement fiscal.

♦ 1) L'arrêt du 13 juin 2025

16. Dans cette première affaire, la cour a jugé que la soulte versée lors d'un apport transfrontalier à une société luxembourgeoise n'avait pas été constituée dans un but exclusivement fiscal.

M. Sellam, associé unique et dirigeant de la société IF, détenait la totalité des 7 875 actions de cette société, valorisées à 40 millions d'euros. Le 26 octobre 2012, il a procédé à une restructuration transfrontalière en créant la société luxembourgeoise IFI, à laquelle il avait apporté l'intégralité de ses actions IF. En contrepartie de cet apport, M. Sellam avait reçu 36,4 millions d'actions IFI et une soulte de 3,6 millions d'euros,

3 Cass. civ. 1^{re}, 8 mars 2017, n° 16-18.685.

inscrite au crédit de son compte courant d'associé dans IFI. Il avait placé la plus-value d'apport et la soulte sous le régime du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du CGI.

L'administration fiscale a requalifié la soulte sur le fondement de la procédure d'abus de droit prévue à l'article L. 64 du LPF et a considéré qu'il s'agissait d'un revenu distribué au sens de l'article 120, 3° du CGI.

M. Sellam a soutenu que la soulte n'avait pas été constituée dans un but exclusivement fiscal, en faisant valoir qu'au-delà de son inscription en compte courant d'associé dans IFI, cette dette servait de garantie économique à son profit et à celui de son groupe auprès d'établissements bancaires et d'autorités de tutelle lors d'opérations de financement. Par ailleurs, pour démontrer que les sommes inscrites en compte courant d'associé étaient volontairement bloquées, il avait montré qu'il avait, à deux reprises, appréhendé des liquidités en se remboursant partiellement sur ce compte courant, avant de reverser les sommes correspondantes à la société dans les six mois suivants.

17. Contrairement à ce qu'avait jugé le Tribunal administratif de Paris, la cour administrative d'appel a considéré que l'appréhension de la soulte en franchise d'impôt n'avait pas été réalisée dans un but exclusivement fiscal. À cet égard, elle a relevé que, dans le cadre d'un projet de rachat d'une société de gestion en 2016, la Commission de surveillance du secteur financier luxembourgeoise avait pris en compte le fait que M. Sellam apporterait en garantie la somme placée en compte courant d'associé pour justifier de la solidité financière de son groupe. En outre, quelques années plus tard, le contribuable s'était engagé, à la demande de la Banque nationale de Belgique, à bloquer plusieurs comptes courants détenus dans les sociétés du groupe, dont celui issu de la soulte.

♦ 2) L'arrêt du 18 juillet 2025

18. Dans la seconde affaire, la cour a également rejeté l'analyse de l'administration fiscale, qui n'avait pas saisi le Comité de l'abus de droit fiscal, et n'avait pas établi que la restructuration du groupe et le versement de la soulte avaient poursuivi un but exclusivement fiscal.

M. Sizaire, associé dirigeant à parité avec son frère au sein de la société IH, a procédé en 2015 à une restructuration de son groupe. Dans ce cadre, il avait apporté 71 000 actions d'IH à sa société holding personnelle, Tc, en contrepartie de parts sociales et d'une soulte de 1 225 000 euros. Estimant que cette soulte, inférieure à 10 % de la valeur des titres reçus, relevait du régime du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du CGI, M. Sizaire ne l'avait pas imposée.

Dans la continuité de cette opération d'apport, deux autres restructurations avaient suivi : la création de la société H, destinée à regrouper les activités industrielles du groupe, par l'apport par IH de titres de sociétés opérationnelles inscrits à son actif, puis le rachat par IH de ses propres titres détenus par Tc, avec remise en contrepartie des actions H, avant une réduction de capital.

Le contribuable avait soutenu que ce séquençement d'opérations avait eu pour conséquence l'inscription, au compte

« report à nouveau » de la société IH, d'une perte comptable rendant impossible toute distribution de dividendes. Il avait également fait valoir que les sociétés Tc et H, nouvellement créées, ne pouvaient pas davantage verser de dividendes. Dès lors, la soulte avait eu, selon lui, pour objectif de compenser une perte temporaire de revenus dans l'attente du redéploiement économique du groupe.

19. Contrairement à ce qu'a jugé le tribunal, la cour a considéré que l'administration fiscale, en l'absence de saisine du Comité de l'abus de droit fiscal par les parties, supportait la charge de la preuve et ne l'avait pas apportée en ce que la structuration du groupe et le versement de la soulte avaient poursuivi un but exclusivement fiscal. Elle a ainsi donné raison au contribuable et a écarté l'abus de droit.

L'OEIL DE LA PRATIQUE

Ces deux décisions s'inscrivent dans une jurisprudence désormais bien établie en matière d'apports avec soulte, selon laquelle le seul versement d'une soulte, même en franchise d'impôt, ne suffit pas à caractériser un abus de droit au sens de l'article L. 64 du LPF. La Cour administrative d'appel de Paris confirme que l'administration doit démontrer que la soulte ne présente aucune justification économique ou patrimoniale réelle pour pouvoir écarter le report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du CGI.

Dans ces deux affaires, les contribuables ont pu justifier l'existence d'un intérêt économique concret à la soulte : dans la première, elle constituait une garantie financière effective mobilisée dans le cadre d'opérations bancaires et de régulation ; dans la seconde, elle visait à compenser une perte temporaire de revenus liée à une restructuration du groupe. Ces arrêts rappellent que la sanction de l'abus de droit suppose une analyse circonstanciée du contexte économique et une démonstration positive du but exclusivement fiscal de l'opération. En l'absence de tels éléments, la soulte conserve sa légitimité dans le cadre du report d'imposition.

A. DEVIS ■

20. Abus de droit - Apport de titres rémunéré partiellement par une soulte (CGI, art. 150-0 B ter) - Régime d'imposition de la soulte jugée abusive

- Le Conseil d'État clarifie le traitement fiscal des soultes jugées abusives : la plus-value issue de l'apport reste soumise au régime du report d'imposition, tandis que seule la soulte est imposée immédiatement, conformément aux règles de droit commun applicables aux cessions de valeurs mobilières, permettant ainsi l'application des abattements pour durée de détention.

CE, 9^e et 10^e ch., 18 juin 2025, n° 492438, Prevost, concl. C. Guibé : Lebon T. (IP 4-2025, n° 6, § 59)

21. Dans sa décision du 18 juin 2025, le Conseil d'État précise le régime fiscal applicable à un apport de titres assorti d'une soulte, en s'attachant plus spécifiquement à la question de l'application de l'abattement pour durée de détention lorsque seule la soulte est imposée au titre de l'abus de droit.

Monsieur Prevost a apporté en 2013 à une société luxembourgeoise qu'il contrôlait (P) les titres de sa société française (D), acquis pour 3 811 € et évalués lors de l'apport à 8 M€. En contrepartie, il a reçu 10 000 actions de P (d'une valeur nominale de 728 € chacune) ainsi qu'une soulte de 720 000 €, portée à son compte courant d'associé. Considérant que cette soulte représentait moins de 10 % de la valeur nominale des titres reçus, il a placé la plus-value d'apport (7 996 189 €) sous le régime du report d'imposition prévu par l'article 150-0 B ter du CGI et a déclaré une plus-value réduite, après application de l'abattement pour durée de détention de 85 % prévu à l'article 150-0 D du CGI.

À la suite d'un examen de sa situation fiscale personnelle, l'administration fiscale a estimé que la remise d'une soulte constituait un abus de droit au sens de l'article L. 64 du LPF, permettant au contribuable d'appréhender immédiatement des liquidités en franchise d'impôt. Elle a donc imposé la soulte comme un revenu réputé distribué, relevant de la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, et assorti les rappels de la majoration de 80 % pour abus de droit.

Par un jugement du 21 avril 2022, le Tribunal administratif de Lille a partiellement fait droit aux contribuables. La Cour administrative d'appel de Douai, par un arrêt du 11 janvier 2024, a annulé cette décision, confirmant le caractère abusif de la soulte mais écartant son imposition comme revenu de capitaux mobiliers. Acceptant la demande de substitution de base légale du ministre, elle a maintenu l'imposition en tant que plus-value de valeurs mobilières, sans appliquer l'abattement pour durée de détention.

22. Saisi en cassation, le Conseil d'État devait déterminer si, en cas d'apport avec soulte qualifiée d'abus, la plus-value correspondant à la soulte devait être imposée dans son intégralité ou si elle pouvait bénéficier de l'abattement pour durée de détention prévu par le CGI.

Le Conseil d'État rappelle que l'administration n'a pas considéré l'opération d'apport elle-même comme abusive,

mais seulement le choix de la rémunérer par une soulte placée en report. La procédure d'abus de droit n'a donc pour effet que de remettre en cause, à hauteur du montant de la soulte, le report d'imposition et de soumettre cette soulte immédiatement à l'impôt sur le revenu et aux prélèvements sociaux. La Haute juridiction précise ensuite que cette imposition immédiate doit être effectuée selon les règles de droit commun applicables aux plus-values de cession de titres, ce qui inclut les abattements pour durée de détention prévus à l'article 150-0 D du CGI. En conséquence, le Conseil d'État annule l'arrêt de la Cour administrative d'appel de Douai pour erreur de droit et lui renvoie l'affaire afin qu'elle statue de nouveau sur l'assiette imposable, en tenant compte de l'abattement.

L'OEIL DE LA PRATIQUE

Il ressort de cette décision que la soulte consentie dans le cadre d'un apport réalisé avant le 1^{er} janvier 2017⁴ et imposable immédiatement pour abus de droit, demeure soumise à l'impôt dans les conditions de droit commun et peut donc bénéficier des abattements pour durée de détention.

Cette décision prolonge la jurisprudence Cavallucci⁵, qui avait déjà établi que la plus-value d'apport reste placée sous le régime du report, seule la fraction correspondant à la soulte devant être imposée immédiatement sous le régime des plus-values mobilières de l'article 150-0 A du CGI. Elle précise toutefois les modalités de calcul et d'imposition de cette soulte. L'articulation de l'arrêt Cavallucci et de la présente décision permet ainsi de dégager un cadre clair pour le traitement des soultes abusives dans les opérations d'apport intervenues entre 2012 et 2017. Cette solution s'avère particulièrement favorable pour les contribuables qui conservent le bénéfice des régimes de faveur malgré le caractère abusif de la soulte.

C. TOURNIER ■

4 Le régime ayant été précisé par l'art. 32 de la loi n° 2016-1918 du 29 déc. 2016 de finances rectificative pour 2016, la question ne se pose plus pour les opérations postérieures.

5 CE, 31 mai 2022, n° 454288, Cavallucci, concl. R. Victor : Lebon T. ; IP 4-2022, n° 6, § 29, comm. O. Janoray et A. Grajales ; RJF 8-9/22 n° 736.

Annexes (disponibles sur le site Internet de la Revue)

Annexe 1 : CAA Paris, 9^e ch., 27 juin 2025, n° 24PA03462, Carnevale, C

Annexe 2 : CAA Nancy, 2^e ch., 17 juill. 2025, n° 23NC00543, Heitz, C

Annexe 3 : CAA Paris, 5^e ch., 13 juin 2025, n° 23PA03534, Selam, C

Annexe 4 : CAA Paris, 5^e ch., 18 juill. 2025, n° 23PA02168, Sizaire, C

Annexe 5 : CADF, 3 avr. 2025, n° 2024-02

Annexe 6 : CADF, 3 avr. 2025, n° 2024-29 et n° 2024-30

Annexe 7 : CADF, 3 avr. 2025, n° 2024-32, n° 2024-33 et n° 2024-34

Annexe 8 : CADF, 3 avr. 2025, n° 2024-35