

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 14 février 2013 : avis rendus par le comité de l'abus de droit fiscal commentés par l'administration (CADF/AC n° 1/2013).

➤ **Affaire n° 2012-46 concernant M. et Mme. C (impôt sur le revenu)**

La SAS Z a pour activité l'exploitation d'une maison de retraite privée et détient 36 % du capital de la SCI L propriétaire de l'ensemble immobilier constituant la maison de retraite.

Par convention sous conditions suspensives du 30 avril 2008, l'ensemble des actionnaires de la SAS Z s'est engagé irrévocablement à céder les actions qu'ils détenaient à la SARL M pour un prix de 2 100 000 euros auquel s'ajoutait la somme de 3 960 000 euros correspondant à la participation au capital de la SCI.

C'est ainsi que M. et Mme C, qui détenaient 109 actions de la SAS dont le capital était composé de 480 actions, devaient recevoir lors de la vente de ces titres une somme de 1 376 125 euros.

Le 9 décembre 2008, M. C a créé l'EUURL H, dont il est gérant et l'unique associé. Cette entreprise a pour objet, notamment, l'acquisition, la propriété et la gestion d'un portefeuille de valeurs mobilières, parts d'intérêts et tous titres de participations dans toutes entités juridiques créées ou à créer et une activité de conseil et assistance aux entreprises.

Par contrat du même jour, M. C a fait apport à l'EUURL H des 109 actions de la SAS Z pour une valeur arrondie à 1 376 000 euros et a reçu en contrepartie 1 376 parts sociales d'une valeur nominale de 1 000 euros chacune. La plus-value d'échange de titres réalisée par M. C lors de cette opération d'apport a bénéficié de plein droit du sursis d'imposition prévu par l'article 150-0 B du code général des impôts.

Par acte du 12 janvier 2009, les parties à la convention du 30 avril 2008, constatant la réalisation des conditions suspensives initialement prévues, ont finalisé la cession des actions de la SAS Z. L'EUURL H s'est alors substituée à M. et Mme C ainsi que le prévoyait l'article 1^{er} de la convention de cession et a cédé les 109 actions de la SAS Z pour un prix de 1 376 000 euros.

Par une proposition de rectification en date du 1^{er} décembre 2011, l'administration a considéré que l'opération d'apport des titres à l'EUURL H, laquelle était soumise à l'impôt sur les sociétés, suivie de leur cession par celle-ci après un délai très bref de détention, n'avait pas eu d'autre motif que celui de permettre à M. C de bénéficier abusivement du régime du sursis d'imposition. 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.

Le Comité a entendu ensemble le contribuable et son conseil ainsi que les représentants de l'administration fiscale.

Il constate, en premier lieu, que l'EUURL H avait réinvesti le produit de la cession des titres dans l'acquisition de valeurs mobilières de placement.

Il relève, en second lieu, que si M C a acquis en avril 2009, via une société patrimoniale constituée avec son épouse, une partie d'un ensemble immobilier (25 lots sur 76) dans lequel une société exploitait un établissement d'hébergement pour personnes âgées dépendantes (EHPAD), aucun réinvestissement effectif dans l'activité économique exercée par cette dernière société n'avait été réalisé par l'EURL H avant l'expiration du délai de reprise par l'administration.

Le Comité note d'ailleurs qu'à la date où il a statué ce réinvestissement n'était toujours pas réalisé alors que les motifs des difficultés alléguées par le contribuable avaient disparu.

Le Comité émet en conséquence l'avis que, dans les circonstances de l'espèce et en l'absence de tous autres éléments plus probants, l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure 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 des titres de la SAS Z à l'EURL H.

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

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

➤ **Affaire n°2012-50 concernant la SCI W (droits d'enregistrement)**

La SCI W, créée le 12 juillet 1996, a pour gérant M. F, et pour associés son gérant (1% des parts) et la société suisse D (99 %), société holding de détention des participations de M. F ayant son siège social à Genève.

Par acte du 4 mars 2005, la SCI W a acquis une propriété bâtie sise à R... (Var) au prix de 2 500 000 euros, prenant l'engagement de revendre ce bien dans les 4 ans en se plaçant sous le régime des achats destinés à la revente prévu à l'article 1115 du code général des impôts.

Cette acquisition a été financée par un prêt sans intérêt de D au profit de la SCI.

Par acte du 2 mars 2009, la SCI W a revendu le bien en cause à la SCI A constituée le 9 février 2009 entre M. F (1% des parts) et sa fille, Mme F (99 %), tous deux co-gérants.

Le prix de 2 600 000 euros a été payé au moyen d'un crédit vendeur accordé pour une durée maximale de 10 ans, moyennant un intérêt annuel égal à 3 %.

Par une proposition de rectification en date du 30 janvier 2012, l'administration a contesté l'opération de revente dans le cadre de la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Le Comité a entendu ensemble le conseil de la SCI W et le représentant de l'administration fiscale.

Le Comité relève qu'il existe entre la SCI W et la SCI A une communauté d'intérêt tenant aux liens familiaux unissant les associés de ces deux sociétés. Il note à cet égard que Mme F a été représentée lors de la signature des statuts de la SCI A par le même conseil que son père, lequel représentait également ladite SCI lors de la cession du 2 mars 2009 alors qu'il s'était vu également confié par la SCI W un mandat aux fins de vendre le bien en cause.

Il note que la SCI W a elle-même financé le prix d'acquisition en accordant un crédit vendeur sur la totalité du prix pour une durée de dix ans, motif pris de ce que Mme F devait arbitrer entre ses actifs qui étaient placés. Il constate cependant que les intérêts dus par l'acquéreur en contrepartie de ce financement n'ont été payés ni en 2009, ni en 2010.

Le Comité note que si la SCI W déclare avoir perçu ce prix et les intérêts en 2011, il n'est ni exposé, ni justifié, des arbitrages patrimoniaux réalisés par Mme F et de l'origine des deniers ainsi versés, et ce alors que l'administration avait notifié à la société dès le 4 août 2010 une première proposition de rectification sur le même fondement de l'abus de droit fiscal avant, qu'en raison d'une irrégularité de procédure, elle n'y substitue la proposition de rectification en date du 30 janvier 2012 portant déchéance du régime de faveur de l'article 1115 du code général des impôts.

Le Comité considère ainsi, au vu des éléments portés à sa connaissance, que l'acte du 2 mars 2009, passé deux jours avant l'expiration du délai de revente, n'avait pas d'autre finalité que de respecter formellement l'engagement de revente dans le délai prévu par l'article 1115 du code général des impôts.

Il émet, en conséquence, l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure d'abus de droit prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Enfin, le Comité estime que la SCI W doit être regardée comme ayant eu l'initiative principale de l'acte constitutif de l'abus de droit et, en outre, en a été la principale bénéficiaire au sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts. Il émet donc l'avis que l'administration est fondée à appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

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

➤ **Affaire n°2012-51 concernant Mme M**

La SAS Z a pour activité l'exploitation d'une maison de retraite privée et détient 36 % du capital de la SCI L propriétaire de l'ensemble immobilier constituant la maison de retraite.

Par convention sous conditions suspensives du 30 avril 2008, l'ensemble des actionnaires de la SAS Z s'est engagé irrévocablement à céder les actions qu'ils détenaient à la SARL M pour un prix de 2 100 000 euros auquel s'ajoutait la somme de 3 960 000 euros correspondant à la participation au capital de la SCI.

C'est ainsi que M. et Mme M, qui détenaient 109 actions de la SAS dont le capital était composé de 480 actions, devaient recevoir lors de la vente de ces titres une somme de 1 376 125 euros. Par acte du 20 octobre 2008, Mme M a acquis l'unique part que détenait son époux.

Le 4 décembre 2008, Mme M a créé la SARL X, dont elle est la gérante et l'unique associée. Cette société a pour activité la gestion d'un portefeuille de valeurs mobilières dans le but de pérenniser la transmission du patrimoine, et plus généralement toutes activités de conseil et d'assistance aux entreprises.

Par contrat du même jour, Mme M a fait apport à la SARL X des 109 actions de la SAS Z pour une valeur arrondie à 1 376 000 euros et a reçu en contrepartie 1 376 parts sociales d'une valeur nominale de 1 000 euros chacune. La plus-value d'échange de titres réalisée par Mme M lors de cette opération d'apport a bénéficié de plein droit du sursis d'imposition prévu par l'article 150-0 B du code général des impôts.

Par acte du 12 janvier 2009, les parties à la convention du 30 avril 2008, constatant la réalisation des conditions suspensives initialement prévues, ont finalisé la cession des actions de la SAS Z. La société X s'est alors substituée à Mme M ainsi que le prévoyait l'article 1^{er} de la convention de cession, et a cédé les 109 actions de la SAS pour un prix de 1 376 000 euros.

Par une proposition de rectification en date du 12 décembre 2011, l'administration a considéré que l'opération d'apport des titres à la SARL X, laquelle était soumise à l'impôt sur les sociétés, suivie de leur cession par celle-ci après un délai très bref de détention, n'avait pas eu d'autre motif que celui de permettre à Mme M de bénéficier abusivement du régime du sursis d'imposition. 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.

Le Comité a entendu ensemble le conseil de la contribuable ainsi que les représentants de l'administration fiscale.

Il constate que la société X a réinvesti le produit de la cession des actions de la SAS Z dans l'acquisition d'une partie d'un ensemble immobilier (25 lots sur 76) dans lequel une société exploitait un établissement d'hébergement pour personnes âgées dépendantes (EHPAD) et qu'elle a loué en meublé les lots ainsi acquis à cette société.

Le Comité relève que cette seule activité de loueur en meublé présente un caractère patrimonial et que, par suite, la condition de réinvestissement dans une activité économique du produit de cette cession n'est pas satisfaite.

Le Comité émet en conséquence l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure 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 des titres de la SAS Z à la SARL X.

Enfin, le Comité estime que Mme M doit être regardée comme ayant eu l'initiative principale des actes constitutifs de l'abus de droit et, en outre, en a été la principale bénéficiaire au sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts. Il émet donc l'avis que l'administration est fondée à appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

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

➤ ***Affaire n°2012-53 concernant la SCI M (revenus fonciers)***

La SCI M, détenue majoritairement par MM. H et M, est propriétaire de divers terrains à S... (Calvados) à usage de carrières de sables.

Dans le cadre d'une convention de fortage initialement signée le 22 juin 1976, et modifiée le 15 mars 1979, la SCI M a confié à la SA S, ayant également pour dirigeants et associés majoritaires MM. H et M, l'exploitation de ces carrières.

La SA S, sur le fondement de ces conventions et des arrêtés préfectoraux portant autorisation d'exploitation obtenus les 20 janvier 1992, 25 février 1997 et 28 juin 2005, a débuté l'exploitation de certaines parcelles sises à S... en octobre 2006.

Avant de débiter cette exploitation, la SA S avait demandé à la SCI M le 22 mars 2005 que lui soit cédé l'usufruit temporaire sur 9 ans des parcelles en cause. La SCI M a accepté cette demande et l'acte de cession a été formalisé le 4 avril 2007 pour un prix de 4 500 000 euros. Cette cession a été réalisée en franchise d'impôt sur le revenu en application des dispositions de l'article 150 VC-I du code général des impôts, dans sa rédaction applicable au litige, dès lors que le bien cédé avait été détenu pendant plus de quinze années.

L'administration a estimé que cette opération de cession d'usufruit temporaire était constitutive d'un abus de droit fiscal au motif qu'il avait ainsi permis à la SCI M et à ses associés personnes physiques personnellement imposées à l'impôt sur le revenu, d'éviter cet impôt dû à raison des revenus fonciers correspondant aux redevances de fortage dont la SA S était normalement redevable. Elle a notifié à la SCI M le 22 juillet 2010 une proposition de rectification sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

L'administration a en outre notifié aux personnes physiques associées directement ou indirectement de la SCI M les conséquences financières de cette proposition.

Le Comité a entendu ensemble le représentant de la SCI M et son conseil ainsi que les représentants de l'administration fiscale.

Le Comité relève que la cession d'usufruit temporaire a produit des effets économiques et juridiques distincts de la signature d'une convention de fortage. L'administration, qui ne soutient pas que l'acte de cession de l'usufruit temporaire avait un caractère fictif, a reconnu que celui-ci entraînait des obligations entre les parties.

En effet, il constate que la SCI M a ainsi reçu immédiatement un prix de cession ferme et définitif et non des redevances de fortages échelonnées sur une période de 9 ans, susceptibles d'être révisées dans leur montant, voire interrompues en cas de force majeure mettant un terme à l'exploitation.

Il estime à cet égard que la circonstance que le prix de cession ait été calculé en fonction des redevances de fortage attendues sur une période de 9 ans est sans incidence sur la qualification de cet acte.

Le Comité considère, en conséquence, qu'en égard aux effets attachés à l'acte du 4 avril 2007, l'administration n'était pas fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Nota : l'administration s'est rangée à l'avis émis par le Comité.