

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 26 juin 2013 : avis rendus par le comité de l'abus de droit fiscal commentés par l'administration (CADF/AC n° 6/2013).

➤ ***Affaire n°2013-12 concernant Mme W (droit d'enregistrement)***

M. W, résident britannique à l'époque des faits, était propriétaire de 5 331 779 actions de la société Y devenue S.

Son foyer fiscal a déclaré jusqu'en 2007 une plus-value en report d'imposition de 82 millions d'euros afférente à des opérations d'apports réalisées en 1996 et 1997 en échange de titres Y.

Le 8 septembre 2004, il fait apport de ces titres pour une valeur de 133 294 975 euros à la société SAS M qu'il avait créée le 9 décembre 2003, et reçoit en échange 13 329 497 actions de la SAS.

Le 13 décembre 2004, il fait apport des titres de la SAS M à la société SARL A, qu'il avait créée au Luxembourg le 31 mars 2004 et reçoit en échange 1 332 439 parts de cette SARL.

Le même jour, il fait apport des titres de la SARL A à la SARL G, qu'il avait créée au Luxembourg le 31 mars 2004 et reçoit en échange 1 332 439 parts de cette SARL.

Le 22 décembre 2004, par acte de droit britannique, il fait donation à Mme W, son épouse séparée de biens et également résidente britannique, de la totalité de ses titres dans la SARL G.

Le même jour, Mme W place l'ensemble des titres G reçus dans la donation dans deux trusts situés aux Bermudes.

Considérant que ces opérations d'apports en cascade constituaient un montage artificiel ayant pour seul but de donner une apparence étrangère, en l'occurrence luxembourgeoise, à des titres d'origine française afin de placer la donation des titres réalisée le 22 décembre 2004 hors du champ d'application défini par le 2° de l'article 750 ter du code général des impôts, lequel exclut des droits de mutation à titre gratuit les donations de titres étrangers lorsque le donateur n'a pas son domicile fiscal en France, l'administration a mis en oeuvre la procédure de l'abus de droit fiscal afin de replacer cette donation dans le champ d'application de ces droits de mutation.

Après avoir entendu ensemble les conseils de Mme W et les représentants de l'administration, le Comité considère en premier lieu que l'administration était en droit de suivre la procédure d'abus de droit à l'égard de Mme W dès lors que celle-ci est redevable des droits de donation en sa qualité de donataire.

Il estime par ailleurs que l'affirmation selon laquelle il existait d'autres moyens que celui employé pour procéder à la libéralité consentie sans être passible des droits de donation ne prive pas l'administration de son droit de démontrer le caractère fictif ou le but exclusivement fiscal du procédé effectivement employé.

Il considère en outre que les termes de l'article 750 ter du code général des impôts ne font pas obstacle à ce que le service puisse établir que la nationalité luxembourgeoise des titres donnés le

22 décembre 2004 leur a été conférée dans un but exclusivement fiscal afin d'éviter l'application de ce texte.

Sur le fond, il relève que les apports litigieux ont été effectués aux sociétés luxembourgeoises A et G quelques jours avant l'acte de donation et que ces sociétés sont dépourvues de toute substance.

Il constate que c'est la seule société française M qui a procédé à la fin de 2006 à des arbitrages d'actifs en cédant l'ensemble des titres S et rachetant pour 35 % de la valeur de cession des titres de la société X.

Il constate qu'après la réalisation de ces opérations, la société M a été dissoute en avril 2007, tandis que A l'était à son tour en novembre 2007 sans avoir pris aucune part à la réalisation d'un projet économique.

Il note encore que la société G, elle-même mise en liquidation dès septembre 2007, a pris la décision en décembre 2007 de réduire son capital social et rembourser à ses associés plus de 83 millions d'euros, soit près des deux tiers des valeurs comprises dans les apports et la donation de décembre 2004.

Le Comité estime ainsi que les opérations d'apports aux sociétés G et A constituaient un montage directement lié à la donation litigieuse et n'ayant pour seul but que de contourner, par une application littérale et contraire à l'intention du législateur des dispositions de l'article 750 ter du code général des impôts, le champ d'application des droits de mutation à titre gratuit défini par ce texte, en conférant artificiellement aux biens donnés la nationalité luxembourgeoise.

Il est en conséquence d'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal.

Enfin le Comité estime que Mme W doit être regardée comme ayant été la principale bénéficiaire, au sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts, de la donation litigieuse en sa qualité de donataire des biens. 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° 2013-16 concernant la SCI K (revenus fonciers)***

La SCI K est propriétaire d'un ensemble immobilier sis à ... (Finistère) composé de terrains sur lesquels est édifié un bâtiment à usage industriel.

Cet ensemble a été loué par un bail en date du 12 janvier 1989 à la SAS B. Le bail a été renouvelé le 10 janvier 1998 et, à nouveau, tacitement, le 1^{er} janvier 2007.

Par un acte 5 juin 2007, la SCI a cédé à la SAS pour une durée de 15 ans l'usufruit de l'essentiel des terrains et bâtiments compris dans le bail pour un prix de 2 820 000 euros.

Le prix, financé par un prêt contracté par la SAS et une avance en compte courant de la société mère, a été immédiatement reversé aux associés de la SCI, M. S et ses 4 enfants.

La SCI et la SAS sont contrôlées par le même groupe familial.

Eu égard à la durée de détention des biens par la SCI à la date de la cession (supérieure à 15 ans), la plus value dégagée à l'occasion de cette cession a été entièrement absorbée par l'abattement prévu au I de l'article 150 VC du code général des impôts.

L'administration a estimé que l'opération de cession d'usufruit temporaire avait été réalisée dans le seul but de bénéficier des dispositions du texte précité et qu'elle dissimulait en réalité le versement d'avance des loyers dus par la SAS B au titre des quinze ans à venir dans le but exclusif pour les associés d'éluider leur imposition sur les revenus fonciers à l'impôt sur le revenu et aux prélèvements obligatoires. Elle a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal à l'égard de la SCI et lui a notifié sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales un rehaussement de 2 820 000 euros au titre de loyers perçus d'avance imposables comme revenus fonciers au titre de l'année 2007.

Après avoir entendu ensemble le contribuable et son conseil ainsi que le représentant de l'administration, le Comité relève que la cession d'usufruit temporaire a produit des effets économiques et juridiques distincts de la signature ou la poursuite d'un contrat de bail. En effet, il constate que la SCI K a reçu immédiatement un prix de cession ferme et définitif, et non des loyers échelonnés sur une période de 15 ans, susceptibles d'être interrompus en cas de cessation d'activité, et qu'elle l'a immédiatement partagé entre ses associés.

Il estime à cet égard que l'argument tenant au montant du prix de cession, surévalué selon l'administration, ne peut être utilement allégué aux fins de la démonstration de la poursuite d'un but exclusivement fiscal par la SCI.

Le Comité considère en conséquence, qu'eu égard aux effets attachés à l'acte de cession d'usufruit temporaire, la SCI ne peut être regardée comme ayant poursuivi un but exclusivement fiscal en passant cet acte de sorte que 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 a décidé de se ranger à l'avis émis par le Comité.