

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 19 janvier 2017 : avis rendus par le comité de l'abus de droit fiscal commentés par l'administration (CADF/AC n° 1/2017).

➤ **Affaire n° 2016-47 concernant M. et Mme X**

La société par actions simplifiée (SAS) A, qui a pour objet social le camionnage et transports routiers de marchandises en zone courte ainsi que la location et le transport de bennes de déchets, est détenue par MM. Y (au travers de la société civile (SC) B) et X à hauteur respectivement de 701 et 299 actions.

Le 21 avril 2011, un protocole de cession des actions de la SAS A est conclu entre la SC B et M. X et les sociétés C et D.

Le 16 mai 2011, M. et Mme X créent la société civile (SC) E qui opte pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés et dont l'objet social comprend notamment la prise de participations financières et leur gestion, objet social qui sera étendu à la location meublée de courte durée et à l'activité de marchand de biens au cours de l'année 2013.

A cette occasion, M. X apporte les 299 actions de la SAS A et se voit attribuer 1 032 892 parts sociales d'une valeur nominale de 1 euro tandis que son épouse apporte 1 euro en numéraire et reçoit 1 part sociale en échange.

La plus-value d'échange de titres réalisée lors de cet apport a bénéficié du sursis d'imposition prévu par l'article 150-0 B du code général des impôts.

Par deux actes séparés en date du 21 juillet 2011, la SC E cède ses actions de la SAS A aux sociétés C et D, soit respectivement 249 et 50 actions, pour un prix total de 1 027 208 euros qui a été réinvesti dans plusieurs comptes à terme puis, après leur remboursement, dans un contrat de capitalisation souscrit le 9 novembre 2011 pour un montant de 900 000 euros.

Au cours des années 2013 et 2014, la SC E a souscrit plusieurs emprunts pour financer l'acquisition de biens immobiliers ainsi que des travaux par ailleurs entrepris, biens revendus en 2015 ou destinés à la location meublée.

Constatant que le produit de la cession des actions de la SAS A avait principalement permis de financer des investissements à caractère patrimonial et estimant que la SC E ne pouvait se prévaloir de la qualité de marchand de biens et qu'elle ne justifiait pas l'existence de prestations para-hôtelières, l'administration a considéré que l'opération d'apport des titres suivie de leur cession n'avait pas eu d'autre motif que de permettre à M. X de placer abusivement la plus-value réalisée lors de son apport dans le champ d'application du sursis d'imposition.

Par une proposition de rectification en date du 8 décembre 2014, elle a donc mis en œuvre la procédure d'abus de droit sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Le Comité a entendu ensemble l'un des contribuables et leur conseil ainsi que le représentant de l'administration.

Il considère, en premier lieu, que les acquisitions de biens immobiliers par la SC E présentent le caractère d'investissements de nature économique dès lors qu'il ressort du dossier, d'une part, que les appartements situés dans le même ensemble immobilier sont loués meublés et assortis de prestations para-hôtelières, et, d'autre part, que les locaux d'habitation revendus au cours de l'année 2015 étaient inscrits au compte de stock à l'actif du bilan dans le cadre de l'exercice d'une activité de marchand de biens.

Le Comité relève, en second lieu et d'une part, que ces acquisitions ont été financées par différents prêts souscrits auprès de la même banque, notamment par deux prêts de 400 000 et 453 000 euros pour lesquels ont été données en garantie des délégations de créance du contrat de capitalisation, souscrit auprès de cette banque, respectivement de 2^{ème} rang, à hauteur de 400 000 euros (la garantie de 1^{er} rang correspondant à une garantie de la garantie de passif de 59 800 euros) et de 3^{ème} rang, à hauteur de 100 000 euros (la garantie de 1^{er} rang correspondant à la garantie du privilège de prêteur de deniers et la garantie de 2^{ème} rang à la garantie de la garantie de passif de 59 800 euros), et, d'autre part, qu'une partie du produit de la cession des actions de la SAS A, non investie dans ce contrat de capitalisation, a participé au financement des activités économiques réalisées.

Il constate, à cet égard, qu'alors même que cette banque bénéficie d'une garantie de premier rang pour certains de ces prêts par l'inscription du privilège de prêteur de deniers, que ces délégations de créance permettent de pallier une éventuelle défaillance de la SC E dans le règlement des sommes dues.

Le Comité note, par ailleurs, que la SC E ne pouvait procéder jusqu'à complet apurement de la créance garantie, à aucune opération sur ce contrat de capitalisation telle que demande d'avance, d'arbitrage, de transfert, de rachat partiel ou total ou autre, sauf accord exprès, préalable et écrit de la banque suivant les dispositions de l'avenant de délégation de créance à ce contrat, et que la SC E ne disposait donc pas librement des liquidités correspondantes.

Le Comité estime que, dans ces conditions le montant de 500 000 euros doit être admis comme investissement de nature économique, de sorte que plus de la moitié du produit tiré de la cession des titres de la SAS A a bien au final été investie dans une activité économique soit une fraction devant être regardée comme significative.

Le Comité émet en conséquence l'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en œuvre, en l'espèce, la procédure de l'abus de droit fiscal 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 A à la SC E.

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

➤ **Affaire n° 2016-10 concernant M. et Mme D**

M. D détenait la totalité du capital de l'entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL) X, créée en 2004 avec son père, société qui exploite un fonds de commerce de café-brasserie à Paris.

Le 11 mars 2011, M. D et son épouse ont créé la SARL Y au capital de 861 000 euros (861 parts de 1 000 euros). M. D a été attributaire de 860 parts en contrepartie de l'apport de la totalité des titres de l'EURL X pour une valeur de 860 000 euros, son épouse détenant quant à elle une part d'une valeur de 1 000 euros.

La plus-value d'échange de 859 000 euros (valeur d'apport de 860 000 euros - prix de revient de 1 000 euros) consécutive à l'apport des titres de l'EURL X a été placée de plein droit sous le régime du sursis d'imposition prévu par les dispositions de l'article 150-0 B du code général des impôts.

Le 8 avril 2011, la société Y a cédé à la SARL Z, pour un prix de 863 500 euros, la totalité des titres de l'EURL X.

Par une proposition de rectification du 17 décembre 2014, l'administration a considéré que l'opération d'apport des titres de l'EURL X suivie de leur cession n'avait pas eu d'autre motif que de permettre à M. D de placer abusivement la plus-value réalisée dans le champ du sursis d'imposition et elle a mis en œuvre la procédure d'abus de droit 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 le représentant de l'administration.

Le Comité constate que le produit de la cession des titres de l'EURL X a été en grande partie réinvesti dans l'acquisition de trois appartements meublés (pour un prix de 804 130 euros) qui ont fait l'objet de baux commerciaux auprès de trois sociétés exploitantes de résidences de tourisme.

Le Comité relève que l'activité d'exploitation des résidences de tourisme n'est pas réalisée par la société Y et que la seule activité de loueur en meublé présente, en l'absence de toute prestation para-hôtelière exercée directement par le loueur, un caractère patrimonial.

Le Comité constate également que, si la société Y a acquis en juin 2013 un fonds de commerce de bar restaurant pour un prix de 225 000 euros, au demeurant partiellement financé par un prêt bancaire, la condition de réinvestissement du produit de la cession des titres de l'EURL X dans une activité économique n'est pas satisfaite.

Il émet en conséquence l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure prévue à 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 société X à la société Y.

Enfin, le Comité estime que M. D 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 émis par le comité.

➤ **Affaire n° 2016-53 concernant Mme X**

La société A au Luxembourg, créée le 16 février 2006, a acquis le 7 avril 2006 un appartement à Cannes pour un prix de 1 500 000 euros, qu'elle a revendu le 23 mars 2007 pour un prix de 3 060 000 euros. La société a été liquidée le 23 décembre 2009.

La société B au Danemark, créée le 1^{er} janvier 2007, a acquis des locaux commerciaux à Cannes le 2 février 2007 pour un prix de 230 000 euros, qu'elle a revendu le 25 septembre 2007 pour un prix de 835 000 euros. La société a été liquidée le 8 janvier 2010.

La société C en Grande-Bretagne, créée le 18 mars 2008, a acquis une villa à Cannes le 11 avril 2008 pour un prix de 2 961 000 euros, qu'elle a revendu, après la réalisation de travaux (piscine et pool-house), le 19 octobre 2009 pour un prix de 8 200 000 euros. La société a été liquidée le 11 mai 2010.

La société D au Liban, créée le 24 septembre 2008, a acquis plusieurs lots dans un immeuble à Cannes le 11 juillet 2008 pour un prix de 1 950 000 euros, qu'elle a revendu le 31 août 2009 pour un prix de 2 650 000 euros. La société a été liquidée le 19 mai 2011.

En raison des stipulations conventionnelles, alors en vigueur, des conventions fiscales entre la France et le Luxembourg du 1^{er} avril 1958, le Danemark du 8 février 1957, le Royaume-Uni du 22 mai 1968 et le Liban du 24 juillet 1962, les plus-values réalisées par ces quatre sociétés n'ont subi aucune imposition en France.

A la suite d'une procédure de visite et de saisie visée à l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales dans la SCI E appartenant à Mme X et dans un office notarial à Nice, l'administration a établi des liens entre ces quatre sociétés et Mme X, ressortissante italienne résidant à Monaco, gérante et associée de la société française F, radiée du registre du commerce le 18 décembre 2006 et qui exerçait en France une activité de marchand de biens.

L'administration a procédé à la vérification de comptabilité de Mme X pour une activité non déclarée de marchand de biens. A l'issue du contrôle et des réponses obtenues à la suite de plusieurs demandes d'assistance administrative internationale, elle a estimé que Mme X devait être regardée comme ayant réalisé elle-même les opérations d'acquisition et de revente des biens immobiliers situés en France et que l'interposition des quatre sociétés étrangères, dont l'administration a estimé qu'elle était soit l'associée, soit l'ayant droit économique, était un montage artificiel poursuivant un but exclusivement fiscal.

L'administration a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L.64 du livre des procédures fiscales et a, sur le fondement des articles 35-1-1°, 164 B I-e et 197 A du code général des impôts, soumis Mme X à l'impôt sur le revenu en France dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux, au titre des années 2007 et 2009, à raison des profits réalisés lors de la cession des biens immobiliers en qualité de marchand de biens.

Le Comité relève, au vu des seules pièces du dossier qui lui ont été soumises, notamment celles issues des réponses des autorités fiscales étrangères, que Mme X est la principale associée directe ou indirecte ou la bénéficiaire économique des quatre sociétés étrangères. Il constate également que ces quatre sociétés ne disposent d'aucun moyen propre.

Il relève par ailleurs que les éléments qui lui ont été présentés par l'administration, et en particulier les documents recueillis lors des procédures prévues à l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales, montrent que les sociétés étrangères n'ont joué aucun véritable rôle économique dans les transactions immobilières, dont les étapes nécessaires à leur réalisation ont été diligentées par Mme X, les sociétés étrangères n'intervenant que lors de la signature des actes authentiques. Il relève au surplus que ces sociétés n'ont été constituées que pour l'achat d'un bien immobilier suivi de sa cession et ont été dissoutes après la réalisation de cette opération.

Il constate enfin que l'administration fait valoir, sans être contredite par la contribuable dans ses écritures auprès du Comité, que l'application des stipulations des conventions fiscales franco-luxembourgeoise, franco-danoise, franco-britannique et franco-libanaise, conduisait, par les interprétations divergentes entre les différents Etats, à l'absence d'imposition des gains réalisés sur les transactions immobilières.

Le Comité considère en conséquence que ce montage artificiel, consistant en la réalisation de ces acquisitions puis cessions immobilières par des sociétés luxembourgeoise, danoise, britannique et libanaise, n'a été inspiré par aucun autre motif que celui d'éviter les impositions dues sur ces opérations immobilières. Il estime, dès lors, que Mme X, qui était à l'origine de ces transactions, a fait une application littérale des conventions franco-luxembourgeoise, franco-danoise, franco-britannique et franco-libanaise, à l'encontre des objectifs poursuivis par les Etats signataires, qui n'ont pas eu l'intention de permettre une absence totale d'imposition du seul fait de la création de sociétés dans l'un des pays, lorsque cette création ne résulte que de la volonté d'échapper à l'impôt.

Le Comité émet en conséquence l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter l'interposition des sociétés étrangères dans le cadre d'un montage purement artificiel.

Enfin, le Comité estime que Mme X doit être regardée comme ayant eu l'initiative principale des actes constitutifs de l'abus de droit 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 émis par le comité.