

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 10 mars 2017 : avis rendus par le comité de l'abus de droit fiscal commentés par l'administration (CADF/AC n° 3/2017).

➤ ***Affaire n° 2015-25 concernant la SA X venant aux droits et obligations de la SAS Y***

La société anonyme (SA) X assure la distribution de ses produits par son propre réseau de boutiques ainsi que par l'intermédiaire de ses filiales étrangères. Son capital est détenu, à la suite de son rachat le 14 février 2008, par la société anonyme (SA) de droit suisse A, ayant pour activité l'acquisition et la gestion de portefeuille de marques. En vertu d'un accord conclu le 5 septembre 2008 avec la société F, la société A lui a cédé 49% du capital de la SA X dans l'objectif de constituer une entreprise commune.

La SA X détenait l'intégralité du capital de la société par actions simplifiée (SAS) Y France, laquelle a pour activité, d'une part, la gestion du fonds de commerce lié à la fabrication et à la distribution de parfums, de produits d'hygiène et de beauté de la marque « X » et, d'autre part, la fourniture de prestations de services à la société A en vue d'assurer le développement de ces parfums en lien avec les autres activités de ce groupe. Mais la société A ayant décidé d'exclure de l'entreprise commune l'activité de fabrication et de distribution des parfums de la marque « X », les titres de la société Y France lui sont cédés en janvier 2009 par la SA X.

A la suite de la décision des deux groupes partenaires dans l'entreprise commune de se séparer, la société A a acquis le 10 janvier 2011 la participation détenue par la société F dans la SA X dont elle redevient, à cette date, détentrice de la quasi-totalité de son capital (96%).

Par acte du 7 juin 2011, la société Y France a cédé son fonds de commerce, qu'elle avait créé en 1992, à la société de droit suisse Y Suisse déjà détentrice de la marque X en ce qui concerne les produits de parfumerie et de cosmétiques. Cette opération, d'un montant de 8 090 881 euros, se traduit par un prix de cession de 1 303 550 euros eu égard à la prise en charge, par le cessionnaire, d'un passif de 6 787 331 euros. Elle a dégagé une plus-value d'un montant de 3 847 624 euros.

Par acte du 31 août 2011, la SA X a acquis auprès de sa société mère de droit suisse A la totalité des actions de la société française Y France pour un prix de 4 568 047 euros, correspondant à la situation nette de la société Y France au 31 décembre 2010, soit 1 814 376 euros, majorée du résultat de l'exercice arrêté au 30 juin 2011 après impôt sur les bénéfiques, soit 2 754 047 euros.

Cette somme a été portée au crédit du compte courant d'associé A dans les écritures de la SA X.

Un projet de fusion par voie d'absorption de la société Y France par la SA X, avec effet rétroactif au 1^{er} janvier 2011, a été signé le 3 novembre 2011. Ce projet de fusion a été approuvé par la SA X, associé unique de la société Y France, le 31 décembre 2011. Au plan fiscal, la fusion a été réalisée sous le régime de faveur prévu à l'article 210 A du code général des impôts.

Du fait de l'opération avec effet rétroactif au 1^{er} jour de l'exercice, la SA X a déclaré un résultat fiscal de 3 063 185 euros au titre de l'exercice clos en 2011, sur lequel elle a imputé une fraction de ses déficits antérieurs reportables, qui s'élevaient à plus de 22 millions d'euros, déterminée dans les conditions prévues au I de l'article 209 du CGI. La base imposable à l'impôt sur les sociétés a donc été fixée à 825 275 euros, générant un impôt de 275 091 euros.

L'administration a relevé, à l'issue du contrôle, que les trois actes des 7 juin, 31 août et 31 décembre 2011 avaient été réalisés sur une durée très courte et a estimé que l'opération d'acquisition des titres de la société Y France suivie de la fusion avec effet rétroactif au 1^{er} janvier 2011 étaient exclusivement motivées par la volonté du groupe A d'atténuer significativement le montant de l'impôt sur les sociétés à payer sur la plus-value dégagée par la cession du fonds de commerce exploité par la société Y France, la SA X disposant au 31 décembre 2010 d'un montant de déficits reportables de plus de 22 millions d'euros.

Elle a notamment observé qu'au moment de l'achat des titres de la société Y France par la SA X en août 2011, la société Y France venait de céder son fonds de commerce et n'avait conservé qu'une activité très résiduelle de prestations de service, laquelle était réalisée au profit exclusif de la société suisse A Management et n'avait pas vocation à développer l'activité propre de la SA X.

L'administration a également relevé que le gain financier de la fusion, constitué par la récupération par la SA X, de la trésorerie disponible de la société Y France pour un montant de 180 000 euros, était sans commune mesure avec le gain fiscal de 1,1 million d'euros réalisé grâce à la fusion.

En conséquence, l'administration a considéré que les opérations réalisées étaient constitutives d'un montage poursuivant un but exclusivement fiscal et a procédé, sur le fondement de l'article L.64 du livre des procédures fiscales, à la rectification du résultat de la société Y France en le portant à 4 209 815 euros au titre de l'exercice clos en 2011.

Les rappels notifiés à la SA X venant aux droits et obligations de la société Y France au titre de l'exercice clos en 2011 s'élèvent à 1 403 272 euros d'impôt sur les sociétés, assortis de 151 553 euros d'intérêts de retard et 1 122 617 euros au titre de la majoration de 80 % pour abus de droit.

Le Comité a entendu ensemble le représentant de la société et ses conseils, ainsi que les représentants de l'administration.

Le Comité note que, préalablement à la cession de son fonds de commerce, la société Y France exerçait une activité de distribution de produits de parfumerie. Par ailleurs, cette société réalisait des prestations de services d'assistance à la parfumerie au profit de la société suisse A Management.

Il relève que si la cession du fonds de commerce a eu pour conséquence de transférer l'activité de distribution de produits de parfumerie en Suisse, l'activité de prestations de services a été poursuivie, au sein de la SA X, par six salariés.

Le Comité constate que le regroupement de l'activité exercée par la SA X et l'activité de prestations de services d'assistance à la parfumerie était susceptible de créer des synergies dès lors que les différents produits (fabriqués par la SA X et parfums) étaient commercialisés sous la même marque et dans les mêmes points de vente.

Il relève au demeurant que, saisie en 2010 d'une demande de rescrit de la société Y France, l'administration a confirmé, par une lettre du 31 décembre 2010, que l'activité de prestations de services exercée par ces six salariés disposait d'une certaine autonomie de gestion et apparaissait comme déterminante dans le processus de réalisation de l'activité transférée en Suisse. L'administration en avait déduit que le maintien en France de cette activité, suite à la liquidation de la société Y France, option un temps envisagée par le groupe, constituerait un établissement stable de la société Y France.

Le Comité note au surplus que l'activité de prestations de services exercée par les six salariés et transférée à la SA X lors de la fusion a permis à cette dernière de réaliser une marge annuelle récurrente au cours des exercices postérieurs à la fusion.

Le Comité en déduit que la fusion entre la SA X et la société Y France répondait ainsi à des objectifs économiques et au surplus à des objectifs financiers et qu'elle ne peut être dès lors regardée comme ayant été inspirée par un but exclusivement fiscal.

Par suite, le Comité émet l'avis que l'administration n'est 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 à l'encontre de la SA X venant aux droits et obligations de la société Y France.

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

➤ Affaire n° 2016-01 concernant la SA X

La société anonyme (SA) X assure la distribution de ses produits par son propre réseau de boutiques ainsi que par l'intermédiaire de ses filiales étrangères. Son capital est détenu, à la suite de son rachat le 14 février 2008, par la société anonyme (SA) de droit suisse A, ayant pour activité l'acquisition et la gestion de portefeuille de marques. En vertu d'un accord conclu le 5 septembre 2008 avec la société F, la société A lui a cédé 49% du capital de la SA X dans l'objectif de constituer une entreprise commune.

La SA X détenait l'intégralité du capital de la société par actions simplifiée (SAS) Y France, laquelle a pour activité, d'une part, la gestion du fonds de commerce lié à la fabrication et à la distribution de parfums, de produits d'hygiène et de beauté de la marque « X » et, d'autre part, la fourniture de prestations de services à la société A en vue d'assurer le développement de ces parfums en lien avec les autres activités de ce groupe. Mais la société A ayant décidé d'exclure de l'entreprise commune l'activité de fabrication et de distribution des parfums de la marque « X », les titres de la société Y France lui sont cédés en janvier 2009 par la SA X.

A la suite de la décision des deux groupes partenaires dans l'entreprise commune de se séparer, la société A a acquis le 10 janvier 2011 la participation détenue par la société F dans la SA X dont elle redevient, à cette date, détentrice de la quasi-totalité de son capital (96%).

Par acte du 7 juin 2011, la société Y France a cédé son fonds de commerce, qu'elle avait créé en 1992, à la société de droit suisse Y Suisse déjà détentrice de la marque X en ce qui concerne les produits de parfumerie et de cosmétiques. Cette opération, d'un montant de 8 090 881 euros, se traduit par un prix de cession de 1 303 550 euros eu égard à la prise en charge, par le cessionnaire, d'un passif de 6 787 331 euros. Elle a dégagé une plus-value d'un montant de 3 847 624 euros.

Par acte du 31 août 2011, la SA X a acquis auprès de sa société mère de droit suisse A la totalité des actions de la société française Y France pour un prix de 4 568 047 euros, correspondant à la situation nette de la société Y France au 31 décembre 2010, soit 1 814 376 euros, majorée du résultat de l'exercice arrêté au 30 juin 2011 après impôt sur les bénéfices, soit 2 754 047 euros.

Cette somme a été portée au crédit du compte courant d'associé A dans les écritures de la SA X.

Un projet de fusion par voie d'absorption de la société Y France par la SA X, avec effet rétroactif au 1^{er} janvier 2011, a été signé le 3 novembre 2011. Ce projet de fusion a été approuvé par la SA X, associé unique de la société Y France, le 31 décembre 2011. Au plan fiscal, la fusion a été réalisée sous le régime de faveur prévu à l'article 210 A du code général des impôts.

Du fait de l'opération avec effet rétroactif au 1^{er} jour de l'exercice, la SA X a déclaré un résultat fiscal de 3 063 185 euros au titre de l'exercice clos en 2011, sur lequel elle a imputé une fraction de ses déficits antérieurs reportables, qui s'élevaient à plus de 22 millions d'euros, déterminée dans les conditions prévues au I de l'article 209 du CGI. La base imposable à l'impôt sur les sociétés a donc été fixée à 825 275 euros, générant un impôt de 275 091 euros.

L'administration a relevé, à l'issue du contrôle, que les trois actes des 7 juin, 31 août et 31 décembre 2011 avaient été réalisés sur une durée très courte et a estimé que l'opération d'acquisition des titres de la société Y France suivie de la fusion avec effet rétroactif au 1^{er} janvier 2011 étaient exclusivement motivées par la volonté du groupe A d'atténuer significativement le montant de l'impôt sur les sociétés à payer sur la plus-value dégagée par la cession du fonds de commerce exploité par la société Y France, la SA X disposant au 31 décembre 2010 d'un montant de déficits reportables de plus de 22 millions d'euros.

Elle a notamment observé qu'au moment de l'achat des titres de la société Y France par la SA X en août 2011, la société Y France venait de céder son fonds de commerce et n'avait conservé qu'une activité très résiduelle de prestations de service, laquelle était réalisée au profit exclusif de la société suisse A Management et n'avait pas vocation à développer l'activité propre de la SA X.

L'administration a également relevé que le gain financier de la fusion, constitué par la récupération par la SA X, de la trésorerie disponible de la société Y France pour un montant de 180 000 euros, était sans commune mesure avec le gain fiscal de 1,1 million d'euros réalisé grâce à la fusion.

En conséquence, l'administration a considéré que les opérations réalisées sont constitutives d'un montage poursuivant un but exclusivement fiscal et a procédé, sur le fondement de l'article L 64 du livre des procédures fiscales, à la rectification du résultat de la SA X, en ramenant ainsi le résultat de la SA X à un déficit de 1 146 631 euros.

Le Comité a entendu ensemble le représentant de la société et ses conseils, ainsi que les représentants de l'administration.

Le Comité note que, préalablement à la cession de son fonds de commerce, la société Y France exerçait une activité de distribution de produits de parfumerie. Par ailleurs, cette société réalisait des prestations de services d'assistance à la parfumerie au profit de la société suisse A Management.

Il relève que si la cession du fonds de commerce a eu pour conséquence de transférer l'activité de distribution de produits de parfumerie en Suisse, l'activité de prestations de services a été poursuivie, au sein de la SA X, par six salariés.

Le Comité constate que le regroupement de l'activité exercée par la SA X et l'activité de prestations de services d'assistance à la parfumerie était susceptible de créer des synergies dès lors que les différents produits (fabriqués par la SA X et parfums) étaient commercialisés sous la même marque et dans les mêmes points de vente.

Il relève au demeurant que, saisie en 2010 d'une demande de rescrit de la société Y France, l'administration a confirmé, par une lettre du 31 décembre 2010, que l'activité de prestations de services exercée par ces six salariés disposait d'une certaine autonomie de gestion et apparaissait comme déterminante dans le processus de réalisation de l'activité transférée en Suisse. L'administration en avait déduit que le maintien en France de cette activité, suite à la liquidation de la société Y France, option un temps envisagée par le groupe, constituerait un établissement stable de la société Y France.

Le Comité note au surplus que l'activité de prestations de services exercée par les six salariés et transférée à la SA X lors de la fusion a permis à cette dernière de réaliser une marge annuelle récurrente au cours des exercices postérieurs à la fusion.

Le Comité en déduit que la fusion entre la SA X et la société Y France répondait ainsi à des objectifs économiques et au surplus à des objectifs financiers et qu'elle ne peut être dès lors regardée comme ayant été inspirée par un but exclusivement fiscal.

Par suite, le Comité émet l'avis que l'administration n'est 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 à l'encontre de la SA X.

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

➤ **Affaire n° 2016-32 concernant la SA X**

La société civile X est une société holding créée le 2 juin 1997 par M. A.

A la suite d'une donation en date du 23 novembre 2006, le capital de la société X, d'un montant de 3 061 528,47 euros divisé en 2 000 999 parts, est détenu par M. A à hauteur de 1 998 998 parts en usufruit et une part en pleine propriété, et par ses deux fils, B et C, qui détiennent chacun la nue-propriété de 999 499 parts et la pleine propriété de 1 000 parts.

M. A est décédé le 6 décembre 2006. MM B et C détiennent alors chacun la pleine propriété de 1 000 499 parts, la part restante de la société civile X étant détenue par l'indivision. Cette société possédait des participations dans trois sociétés, dont la SA J, ainsi que des biens immobiliers.

Le 12 décembre 2008, MM. B et C créent la société de droit luxembourgeois Y qui a pour objet social la prise de participation dans toutes sociétés.

Son capital est de 31 000 euros divisé en 3 100 actions de 10 euros réparties à parts égales entre les deux associés qui sont également les deux administrateurs de la société.

Le 31 mars 2009, ils apportent à la société Y l'intégralité des parts qu'ils détiennent dans la société X, laquelle a été transformée le 24 février 2009 en société par actions simplifiée, pour une valeur de 7 097 200 euros, le capital de la société luxembourgeoise étant ainsi porté à 7 128 200 euros.

Au cours des années 2009 à 2011, la société X distribue des dividendes à la société Y à hauteur respectivement de 3 501 749 euros, 414 371 euros et 2 165 049,23 euros, distributions qui n'ont pas été soumises à la retenue à la source dès lors qu'elles ont été effectuées au profit d'une personne morale ayant son siège dans un Etat membre de l'Union européenne, en application des dispositions de l'article 119 ter du code général des impôts.

La société X a fait l'objet le 27 juin 2011 d'une réduction de capital, non motivée par des pertes, de 1 940 969,03 euros, le ramenant ainsi de 3 061 528,47 euros à 1 120 559,44 euros. Cette réduction de capital est venue en compensation d'un prêt préalablement accordé par la société X à la société Y le 28 décembre 2009, ce prêt étant regardé comme ayant été intégralement remboursé de manière anticipée.

A la suite de la vérification de comptabilité de la société X, l'administration a considéré, sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, que l'interposition de la société luxembourgeoise Y constituait un montage artificiel visant à soustraire les dividendes servis par la société X à toute imposition en France.

L'administration a en effet relevé que la société Y ne disposait d'aucun moyen matériel ou humain lui permettant de déployer une quelconque activité, que les parts de la société X constituait son seul actif immobilisé et que les opérations réalisées se résumaient à l'encaissement des dividendes de sa filiale française et de produits financiers. Elle a ainsi estimé que la société Y était dépourvue de substance économique.

Considérant que la société X s'était abusivement prévalu du régime d'exonération de la retenue à la source prévu par les 1 et 2 de l'article 119 ter du code général des impôts en faveur des dividendes versés à des personnes morales ayant leur siège dans un Etat membre de l'Union européenne dès lors que les dividendes avaient été versés à la société de droit luxembourgeois Y, dépourvue de substance économique, l'administration a donc entendu imposer ces distributions comme directement faites au profit des associés de la société Y.

M. C étant domicilié en Grande-Bretagne durant les années 2009 et 2010, les dividendes versés ont été soumis à la retenue à la source visée à l'article 119 bis 2 du code général des impôts, au taux de 15 % prévu par la convention fiscale franco-britannique, pour des montants respectifs de 1 750 875 euros et 207 185 euros.

Le Comité a entendu ensemble le représentant de la société X et ses conseils ainsi que le représentant de l'administration.

Le Comité relève que les distributions opérées par la société X ont conduit à transférer à la société luxembourgeoise la majeure partie de ses actifs, seuls les biens immobiliers étant conservés suivant le bilan clos au 31 décembre 2011.

Le Comité constate par ailleurs que la société Y, dont le siège est sis à une adresse de domiciliation, n'a à son actif immobilisé que les parts de la société X, les distributions obtenues étant réinvesties dans des valeurs mobilières de placement, dans un prêt accordé à la société X et remboursé au moyen d'une réduction de capital de cette dernière, ou demeurées en trésorerie.

Il estime que si les associés de la société Y se prévalent de circonstances autres que fiscales pour justifier la création de cette société, celles-ci ne ressortent pas des éléments soumis à son appréciation.

Le Comité en déduit que la société luxembourgeoise Y a été interposée de façon artificielle entre la société française et les associés dans le seul but de faire échapper à la retenue à la source les distributions effectuées par la société X en 2009 et 2010 à M. C, résident britannique devant être considéré comme le véritable bénéficiaire, et contrairement à l'objectif poursuivi par le législateur lorsqu'il a institué le mécanisme de la retenue à la source.

Le Comité émet en conséquence l'avis que, dans les circonstances de l'espèce, l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Enfin, le Comité estime que la société X doit être regardée comme étant la principale bénéficiaire au sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts du montage ainsi mis en œuvre. 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° 2016-33 concernant M. B**

La société civile X est une société holding créée le 2 juin 1997 par M. A.

A la suite d'une donation en date du 23 novembre 2006, le capital de la société X, d'un montant de 3 061 528,47 euros divisé en 2 000 999 parts, est détenu par M. A à hauteur de 1 998 998 parts en usufruit et une part en pleine propriété, et par ses deux fils, B et C, qui détiennent chacun la nue-propriété de 999 499 parts et la pleine propriété de 1 000 parts. M. A étant décédé le 6 décembre 2006, MM B et C détiennent alors chacun la pleine propriété de 1 000 499 parts, la part restante de la société civile X étant détenue par l'indivision. Cette société possédait des participations dans trois sociétés, dont la SA J, ainsi que des biens immobiliers.

Le 12 décembre 2008, MM. B et C créent la société de droit luxembourgeois Y qui a pour objet social la prise de participation dans toutes sociétés.

Son capital est de 31 000 euros divisé en 3 100 actions de 10 euros réparties à parts égales entre les deux associés qui sont également les deux administrateurs de la société.

Le 31 mars 2009, ils apportent à la société Y l'intégralité des parts qu'ils détiennent dans la société X, laquelle a été transformée le 24 février 2009 en société par actions simplifiée, pour une valeur de 7 097 200 euros, le capital de la société luxembourgeoise étant ainsi porté à 7 128 200 euros.

Au cours des années 2009 à 2011, la société X distribue des dividendes à la société Y à hauteur respectivement de 3 501 749 euros, 414 371 euros et 2 165 049,23 euros, distributions qui n'ont pas été soumises à la retenue à la source dès lors qu'elles ont été effectuées au profit d'une personne morale ayant son siège dans un Etat membre de l'Union européenne, en application des dispositions de l'article 119 ter du code général des impôts.

La société X a fait l'objet le 27 juin 2011 d'une réduction de capital, non motivée par des pertes, de 1 940 969,03 euros, le ramenant ainsi de 3 061 528,47 euros à 1 120 559,44 euros. Cette réduction de capital est venue en compensation d'un prêt préalablement accordé par la société X à la société Y le 28 décembre 2009, ce prêt étant regardé comme ayant été intégralement remboursé de manière anticipée.

A la suite de la vérification de comptabilité de la société X, l'administration a considéré, sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, que l'interposition de la société luxembourgeoise Y constituait un montage artificiel visant à soustraire les dividendes servis par la société X à toute imposition en France.

L'administration a en effet relevé que la société Y ne disposait d'aucun moyen matériel ou humain lui permettant de déployer une quelconque activité, que les parts de la société X constituait son seul actif immobilisé et que les opérations réalisées se résumaient à l'encaissement des dividendes de sa filiale française et de produits financiers. Elle a ainsi estimé que la société Y était dépourvue de substance économique.

L'administration a donc entendu imposer ces distributions comme directement faites au profit des associés de la société Y. M. B étant regardé comme domicilié en France au cours des années 2009 à 2011, les dividendes qui lui ont été versés, s'élevant à 1 750 875 euros en 2009, 207 185 euros en 2010 et 1 082 525 euros en 2011, ont été taxés à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers sur le fondement du 2° de l'article 109-1 du code général des impôts. Dans sa proposition de rectification, elle a assorti les droits dus au titre de l'année 2009, de la majoration de 80 %.

Le Comité a entendu ensemble le contribuable et ses conseils ainsi que le représentant de l'administration.

Le Comité relève que les distributions opérées par la société X ont conduit à transférer à la société luxembourgeoise la majeure partie de ses actifs, seuls les biens immobiliers étant conservés suivant le bilan clos au 31 décembre 2011.

Le Comité constate par ailleurs que la société Y, dont le siège est sis à une adresse de domiciliation, n'a à son actif immobilisé que les parts de la société X, les distributions obtenues étant réinvesties dans des valeurs mobilières de placement, dans un prêt accordé à la société X et remboursé au moyen d'une réduction de capital de cette dernière, ou demeurées en trésorerie.

Il estime que si les associés de la société Y se prévalent de circonstances autres que fiscales pour justifier la création de cette société, celles-ci ne ressortent pas des éléments soumis à son appréciation.

Le Comité en déduit que la société luxembourgeoise Y a été interposée de façon artificielle entre la société française et M. B dans le seul but de faire échapper à l'impôt sur le revenu les distributions regardées comme effectuées à son profit à hauteur de sa participation au capital.

Le Comité émet en conséquence l'avis que, dans les circonstances de l'espèce, l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Enfin, le Comité estime que M. B doit être regardé comme ayant été le principal bénéficiaire 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, pour l'année 2009, la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

Nota : l'administration a pris note de l'avis émis par le comité.

➤ **Affaire n° 2016-34 concernant M. C**

La société civile X est une société holding créée le 2 juin 1997 par M. A.

A la suite d'une donation en date du 23 novembre 2006, le capital de la société X, d'un montant de 3 061 528,47 euros divisé en 2 000 999 parts, est détenu par M. A à hauteur de 1 998 998 parts en usufruit et une part en pleine propriété, et par ses deux fils, B et C, qui détiennent chacun la nue-propriété de 999 499 parts et la pleine propriété de 1 000 parts. M. A étant décédé le 6 décembre 2006, MM. B et C détiennent alors chacun la pleine propriété de 1 000 499 parts, la part restante de la société civile X étant détenue par l'indivision. Cette société possédait des participations dans trois sociétés, dont la SA J, ainsi que des biens immobiliers.

Le 12 décembre 2008, MM. B et C créent la société de droit luxembourgeois Y qui a pour objet social la prise de participation dans toutes sociétés.

Son capital est de 31 000 euros divisé en 3 100 actions de 10 euros réparties à parts égales entre les deux associés qui sont également les deux administrateurs de la société.

Le 31 mars 2009, ils apportent à la société Y l'intégralité des parts qu'ils détiennent dans la société X, laquelle a été transformée le 24 février 2009 en société par actions simplifiée, pour une valeur de 7 097 200 euros, le capital de la société luxembourgeoise étant ainsi porté à 7 128 200 euros.

Au cours des années 2009 à 2011, la société X distribue des dividendes à la société Y à hauteur respectivement de 3 501 749 euros, 414 371 euros et 2 165 049,23 euros, distributions qui n'ont pas été soumises à la retenue à la source dès lors qu'elles ont été effectuées au profit d'une personne morale ayant son siège dans un Etat membre de l'Union européenne, en application des dispositions de l'article 119 ter du code général des impôts.

La société X a fait l'objet le 27 juin 2011 d'une réduction de capital, non motivée par des pertes, de 1 940 969,03 euros, le ramenant ainsi de 3 061 528,47 euros à 1 120 559,44 euros. Cette réduction de capital est venue en compensation d'un prêt préalablement accordé par la société X à la société Y le 28 décembre 2009, ce prêt étant regardé comme ayant été intégralement remboursé de manière anticipée.

A la suite de la vérification de comptabilité de la société X, l'administration a considéré, sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, que l'interposition de la société luxembourgeoise Y constituait un montage artificiel visant à soustraire les dividendes servis par la société X à toute imposition en France.

L'administration a en effet relevé que la société Y ne disposait d'aucun moyen matériel ou humain lui permettant de déployer une quelconque activité, que les parts de la société X constituait son seul actif immobilisé et que les opérations réalisées se résumaient à l'encaissement des dividendes de sa filiale française et de produits financiers, estimant ainsi qu'elle était dépourvue de substance économique.

L'administration a donc entendu imposer ces distributions comme directement faites au profit des associés de la société Y.

M. C étant regardé comme domicilié en France au cours de l'année 2011, les dividendes versés au titre de cette année-là, s'élevant à 1 082 525 euros, ont été taxés à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers sur le fondement du 2° de l'article 109-1 du code général des impôts. Dans sa proposition de rectification, elle a assorti les droits dus de la majoration de 40 % prévue pour défaut de déclaration par l'article 1728 du code général des impôts.

Le Comité a entendu ensemble les conseils du contribuable ainsi que le représentant de l'administration.

Le Comité relève que les distributions opérées par la société X ont conduit à transférer à la société luxembourgeoise la majeure partie de ses actifs, seuls les biens immobiliers étant conservés suivant le bilan clos au 31 décembre 2011.

Le Comité constate par ailleurs que la société Y, dont le siège est sis à une adresse de domiciliation, n'a à son actif immobilisé que les parts de la société X, les distributions obtenues étant réinvesties dans des valeurs mobilières de placement, dans un prêt accordé à la société X et remboursé au moyen d'une réduction de capital de cette dernière, ou demeurées en trésorerie.

Il estime que si les associés de la société Y se prévalent de circonstances autres que fiscales pour justifier la création de cette société, celles-ci ne ressortent pas des éléments soumis à son appréciation.

Le Comité en déduit que la société luxembourgeoise Y a été interposée de façon artificielle entre la société française et M. C dans le seul but de faire échapper à l'impôt sur le revenu les distributions regardées comme effectuées à son profit à hauteur de sa participation au capital.

Le Comité émet en conséquence l'avis que, dans les circonstances de l'espèce, l'administration était 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 pris note de l'avis émis par le comité.