

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 22 novembre 2012 : avis rendus par le comité de l'abus de droit fiscal commentés par l'administration (CADF/AC n° 5/2012).

➤ ***Affaire n° 2012-29 concernant M. et Mme A (impôt de solidarité sur la fortune)***

M. et Mme A sont propriétaires d'un immeuble de rapport situé à Paris (16^{ème} arrdt.) comprenant 52 appartements, et possèdent la totalité des parts de la société civile agricole (SCA) X dont l'actif unique était constitué par un château et des terres sur la commune de W (Nièvre).

Par un acte du 21 décembre 2001, qui suivait deux actes de 1981, puis 1991 ayant mis en place un mécanisme identique, M. et Mme A ont apporté à la SCA l'usufruit temporaire pour une durée de 10 ans de l'immeuble situé à Paris. Cet usufruit a été estimé à 2/10^{ème} de la valeur de la propriété entière en application des dispositions du II de l'article 762 du code général des impôts alors en vigueur.

En raison de cet apport d'usufruit temporaire, et en application des dispositions de l'article 885 G du même code selon lesquelles au titre de l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) les biens grevés d'un usufruit sont compris dans le patrimoine de l'usufruitier pour leur valeur en pleine propriété, M. et Mme A, pris en leur qualité de nu-propriétaire, n'avaient pas à déclarer cet immeuble dans la déclaration qu'ils ont souscrite à raison de cet impôt. Par ailleurs, dès lors que l'usufruit de l'immeuble situé à Paris appartient, pendant cette période temporaire à la SCA X, personne morale, il a été pris en compte par celle-ci dans son bilan pour sa valeur économique. Par suite, seules les parts de la SCA, tenant compte de cette valeur de l'usufruit, ont été comprises dans l'assiette de l'ISF dû par M. et Mme A.

Considérant que cet apport n'avait eu d'autre but que de permettre de soustraire l'essentiel de la valeur de l'immeuble à l'ISF, l'administration a, au titre des années 2004 à 2010 et sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, estimé que cet acte ne lui était pas opposable et, en conséquence, pour le calcul de cet impôt, réintégré la valeur en pleine propriété de cet immeuble dans le patrimoine de M. et Mme A tout en revoyant à la baisse la valeur des parts sociales de la SCA désormais déterminée sur la seule valeur de l'actif constitué par le château de ... et ses terres.

Après avoir entendu ensemble les conseils de M. et Mme A et le représentant de l'administration, le Comité relève que, selon les mentions de l'acte du 21 décembre 2001, l'apport à la SCA X de l'usufruit temporaire de l'immeuble situé à Paris était impératif afin que cette société puisse bénéficier de ressources, devant être procurées par cet immeuble, après l'extinction le 30 décembre 2001 de l'usufruit constitué en 1991, en raison de travaux importants restant à effectuer dans le château de ..., du remboursement de l'ouverture de crédit remboursable en totalité au 15 juillet 2003 pour un montant de 500 000 francs et de la nécessité, pour poursuivre les travaux, de solliciter en 2003 une nouvelle ouverture de crédit d'un montant substantiel, lequel ne pourra être octroyé que si la SCA justifie de ressources propres lui permettant de rembourser les intérêts et le

capital. Il relève également que cet acte mentionne aussi la poursuite de la réalisation de l'objet social de la SCA, indépendamment de l'ouverture de successions au sein des familles des associés.

Le Comité constate cependant, en l'état du dossier qu'il a examiné, qu'aucun élément concret ne vient étayer le lien ainsi établi entre l'obtention de prêts et la détention de l'usufruit temporaire. En particulier, il n'est nullement justifié que ce démembrement aurait correspondu à une exigence du prêteur.

Il note également que les recettes nettes tirées de l'immeuble démembrement étaient, sur la période couverte par les redressements, plus de trois fois supérieures au montant des travaux payés dans le château de

Le Comité observe au surplus que s'il est soutenu que le démembrement pouvait protéger les intérêts du conjoint survivant lors du prédécès de l'un des associés, l'usufruit temporaire, fût-il constitué pour dix ans, ne constitue pas un moyen efficace de protéger le conjoint survivant en raison précisément de son caractère éphémère, alors de surcroît que les statuts de la SCA protégeaient déjà suffisamment l'associé survivant en lui attribuant toutes les parts de son co-associé, au cas où il décéderait, et que M. et Mme A avaient adopté le régime de la communauté universelle, notamment en ce qui concerne l'immeuble situé à Paris.

Enfin, il note qu'en matière d'assiette de l'ISF, si l'article 885 E du code général des impôts pose le principe de taxation de l'ensemble des biens, droits et valeurs imposables appartenant au foyer fiscal, l'article 885 G du même code rend, par exception, généralement imposable l'usufruitier sur la valeur en pleine propriété des biens dont il possède l'usufruit. Cette exception est justifiée par le fait que seul l'usufruit est susceptible de procurer des revenus et ainsi conférer une capacité contributive à son détenteur. Il relève aussi que toutefois ce principe ne s'applique pas lorsque le détenteur de l'usufruit est une personne morale, laquelle ne fait pas partie des personnes soumises à l'ISF au sens de l'article 885 A du code général des impôts.

Le Comité considère que le démembrement temporaire de la propriété de l'immeuble situé à Paris n'était, au cas d'espèce, justifié par aucune considération économique ou patrimoniale, mais répondait à la seule préoccupation d'exclure sa valeur en toute propriété dans le calcul de l'assiette de l'ISF.

Le Comité estime ainsi qu'en faisant échapper cet immeuble de rapport au principe de taxation de l'article 885 E, pour le placer artificiellement dans le champ de l'exception prévue à l'article 885 G du code général des impôts en conférant l'usufruit à une personne non visée par l'article 885 A, M. et Mme A ont poursuivi un but exclusivement fiscal en recherchant le bénéfice d'une application littérale de ces textes à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur.

Enfin, le Comité estime que M. et Mme A doivent être regardés comme ayant eu l'initiative principale du montage constitutif de l'abus de droit et, en outre, en ont été les principaux bénéficiaires 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° 2012-43 concernant la SAS B (droits d'enregistrement : taxe de publicité foncière et taxes additionnelles)**

Le groupe S détient la société M.

Le 20 février 2006, la société M crée la SAS B .

Le 12 avril 2006, la société M rachète 100 % des titres de l'EURL X propriétaire de 142 lots dans la tour F, au prix de 17 855 190 euros.

Le 12 avril 2006, la société B achète 3 lots dans la tour au prix de 880 000 euros.

Le 12 avril 2006, la banque C accorde à la société B un prêt de 750 000 euros et à la société X un prêt de 17 615 000 euros pour financer ces opérations.

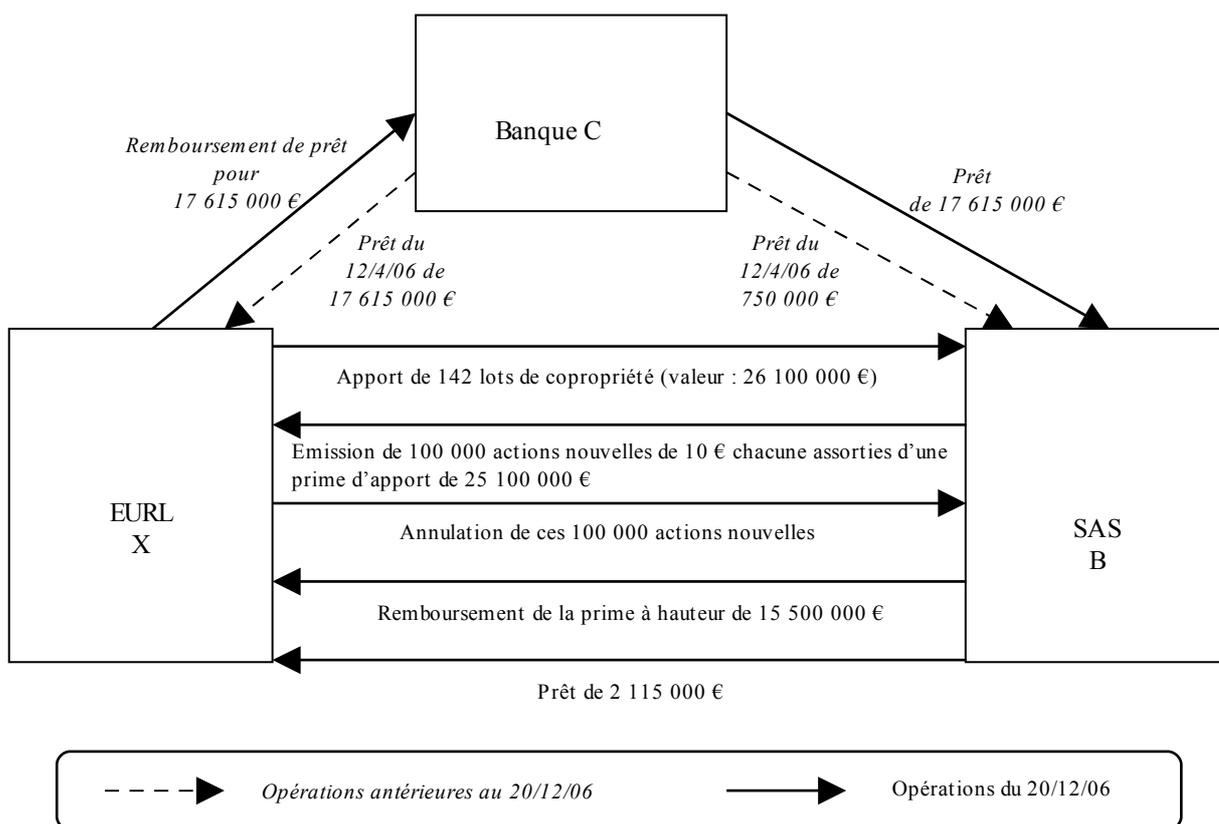
Le 12 avril 2006, la société X rachète la société B à la société M au prix de 37 000 euros.

Le 20 décembre 2006, la société X apporte à la société B à titre pur et simple les 142 lots de la tour qui lui appartiennent. La valeur de l'apport est fixée à 26,1 millions d'euros. En contrepartie, la société B attribue 100 000 actions nouvelles d'une valeur de 10 euros à X et émet une prime de fusion de 25 100 000 euros. Cet acte d'apport a donc donné ouverture au seul droit fixe de 500 euros prévu au I de l'article 810 du code général des impôts.

Le 20 décembre 2006, la société B annule les 100 000 parts nouvelles et réduit d'autant son capital social, rembourse à la société X 15,5 millions d'euros sur la prime d'apport et lui prête la somme de 2 115 000 euros. Pour financer ces opérations, la société B obtient de la banque C un prêt de 17 615 000 euros.

Le 20 décembre 2006, la banque C prélève sur le compte de la société X la somme de 17 615 000 euros en remboursement du prêt consenti le 12 avril 2006 pour un montant identique.

En définitive, l'ensemble des opérations réalisées le 20 décembre 2006 peut être schématisé comme suit :



Considérant que ces opérations permettaient de regarder l'apport du 20 décembre 2006 portant sur les 142 lots de la tour F comme ayant été réalisé à titre onéreux et non à titre pur et simple, l'administration a adressé le 8 juillet 2011 à la société B sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales une proposition de rectification au titre de la taxe de publicité foncière et des taxes additionnelles communale et départementale prévus respectivement par les articles 683 bis, 1584 et 1595 du code général des impôts.

Après avoir entendu ensemble le représentant de la société B et ses conseils et le représentant de l'administration, le Comité relève que l'opération réalisée opérait en réalité un transfert de dette entre les sociétés B et X à hauteur de la fraction de la prime d'apport (15,5 millions d'euros) remboursée par la première à la seconde. Il note que la société B a d'ailleurs elle-même admis que cette opération constituait de sa part un refinancement de la société X de sorte que, sous couvert d'un apport à titre pur et simple, le montage ainsi mis en œuvre dissimulait en réalité un apport à titre onéreux.

Il considère qu'une telle appréciation est confortée par la concomitance, sur la même journée du 20 décembre 2006, d'une série d'opérations participant du même montage, et notamment la création et l'annulation simultanées des actions émises en contrepartie de l'apport.

En conséquence, le Comité estime que la SAS B a poursuivi un but exclusivement fiscal en recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur et que l'administration était ainsi fondée à mettre en œuvre les dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Enfin, le Comité estime que la SAS B doit être regardée comme ayant eu l'initiative principale du montage 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° 2012-47 concernant la SARL L (impôt sur les sociétés et taxe sur la valeur ajoutée)**

La société à responsabilité limitée (SARL) L, créée le 28 juin 2005, était détenue à parts égales par deux sociétés luxembourgeoises, les sociétés R et H, créées également toutes les deux en 2005 et détenues elles-mêmes par des sociétés domiciliées dans l'Etat du Delaware aux Etats-Unis. La société L avait pour activité principale la promotion immobilière, ainsi qu'une activité de marchand de biens.

Au cours des années 2005 à 2007, la société R a créé au Luxembourg plusieurs filiales et pris des participations dans trois sociétés luxembourgeoises. Toutes ces filiales avaient le même objet : l'acquisition et la cession de biens immobiliers, plus particulièrement des terrains à bâtir. Elles étaient toutes domiciliées à la même adresse et administrées par deux salariés d'une société fiduciaire luxembourgeoise.

Ces filiales luxembourgeoises, ne disposant pas de personnel, ont fait appel à la société L pour réaliser ces opérations d'achat et revente de terrains à bâtir ou d'immeubles. A cette fin, elles ont chacune conclu un contrat de commercialisation et de gestion avec la société L aux termes duquel cette dernière société était chargée de rechercher des vendeurs et acquéreurs potentiels d'immeubles en France, plus particulièrement des terrains à bâtir, et de réaliser les travaux de viabilité et de lotissement, moyennant une rémunération égale à 10 % du prix de vente de ces terrains.

A l'occasion de la vérification de comptabilité de la société L portant sur la période du 1^{er} juillet 2005 au 31 décembre 2008, l'administration a constaté que la plus-value résultant de la vingtaine de cessions immobilières réalisées par ces sociétés luxembourgeoises n'avait pas été imposée sur le fondement des stipulations de la convention fiscale franco-luxembourgeoise du 1^{er} avril 1958.

Par des propositions de rectification en date des 19 et 20 juillet 2010, l'administration a considéré, d'une part, que l'interposition des filiales luxembourgeoises, dénuées de toute substance, dans ces

opérations immobilières n'obéissait à aucun objectif économique, et que d'autre part, ce montage n'avait qu'un but exclusivement fiscal, consistant à faire bénéficier de la convention fiscale franco-luxembourgeoise les opérations immobilières réalisées par la société L. 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 en vue de soumettre ces cessions immobilières à l'impôt sur les sociétés et à la taxe sur la valeur ajoutée.

Le Comité a entendu ensemble le représentant de la société et son conseil, ainsi que le représentant de l'administration.

Le Comité relève que, jusqu'à l'entrée en vigueur de l'avenant en date du 24 novembre 2006 de la convention fiscale franco-luxembourgeoise du 1^{er} avril 1958, l'application aux cessions immobilières réalisées par les sociétés sœurs luxembourgeoises de la société L de cette convention conduisait, par des interprétations divergentes que les deux pays faisaient de ces stipulations, à l'absence d'imposition, dans l'un ou l'autre de ces pays, de la plus-value résultant de ces ventes.

Par ailleurs, le Comité constate :

- que ces sociétés luxembourgeoises n'ont joué aucun rôle économique dans ces transactions immobilières. Toutes les étapes nécessaires à la réalisation de ces opérations immobilières, allant de la recherche de biens immobiliers à acquérir jusqu'aux démarches auprès des notaires en vue de leur cession ultérieure, étaient intégralement diligentées par la société L, les sociétés luxembourgeoises n'intervenant que lors de la signature des actes authentiques, et postérieurement à la conclusion des promesses d'acquisition conclues par la société L ;

- que le gérant statutaire de la société L a lui-même reconnu, à l'occasion d'auditions dans le cadre d'une instruction judiciaire, qu'il avait mis en place avec un investisseur, un schéma d'évasion fiscale se fondant sur l'application des stipulations de la convention fiscale franco-luxembourgeoise et consistant à faire réaliser les transactions immobilières, initiées par la société L, par des sociétés luxembourgeoises créées pour mettre en œuvre ce schéma et ce, dans le but de ne pas faire apparaître dans le chiffre d'affaires de la SARL L ces opérations immobilières et, par suite, de diminuer les impôts dus sur ces opérations.

Le Comité considère en conséquence que ce montage artificiel consistant en la réalisation de ces acquisitions puis cessions immobilières par des sociétés luxembourgeoises n'a été inspiré par aucun autre motif que celui d'éluder les impositions dues sur ces opérations immobilières, dont la société L était à l'origine, par une application littérale de la convention fiscale franco-luxembourgeoise du 1^{er} avril 1958 allant à l'encontre des objectifs poursuivis par ses deux Etats signataires, qui n'ont pas eu l'intention de permettre par ce texte une absence d'imposition des cessions de biens immobiliers situés en France, lorsque les acquisitions et les cessions sont, en réalité, effectuées par une société ayant son siège social en France et agissant dans le cadre de son objet social d'aménageur, tel qu'il est reconnu par son gérant, sous l'apparence d'un mandat dont aucune reddition de comptes n'atteste la réalité.

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 soumettre aux impôts commerciaux les revenus provenant de la cession des biens immobiliers acquis entre la date de constitution de la société L et l'entrée en vigueur de l'avenant du 24 novembre 2006 à la convention fiscale franco-luxembourgeoise.

Enfin, le Comité estime que la société L doit être regardée comme ayant eu l'initiative principale du montage 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.