

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 25 octobre 2013 : avis rendus par le comité de l'abus de droit fiscal commentés par l'administration (CADF/AC n° 8/2013).

➤ ***Affaire n°2013-24 concernant conjoints P (droits de mutation à titre gratuit)***

Par acte authentique du 8 décembre 2005, M. P a donné à chacun de ses enfants A, née le 23 mai 1987, et B, né le 30 mars 1989 alors mineur, la somme de 150 000 €. Ces deux enfants, nés hors mariage, résident avec leur mère dans un appartement situé à Paris (6^{ème} arrondissement) et appartenant à M. K.

Par acte du même jour, M. K a vendu à A et B la nue propriété indivise de cet appartement au prix de 280 000 €. Le prix en a été acquitté en la comptabilité du notaire.

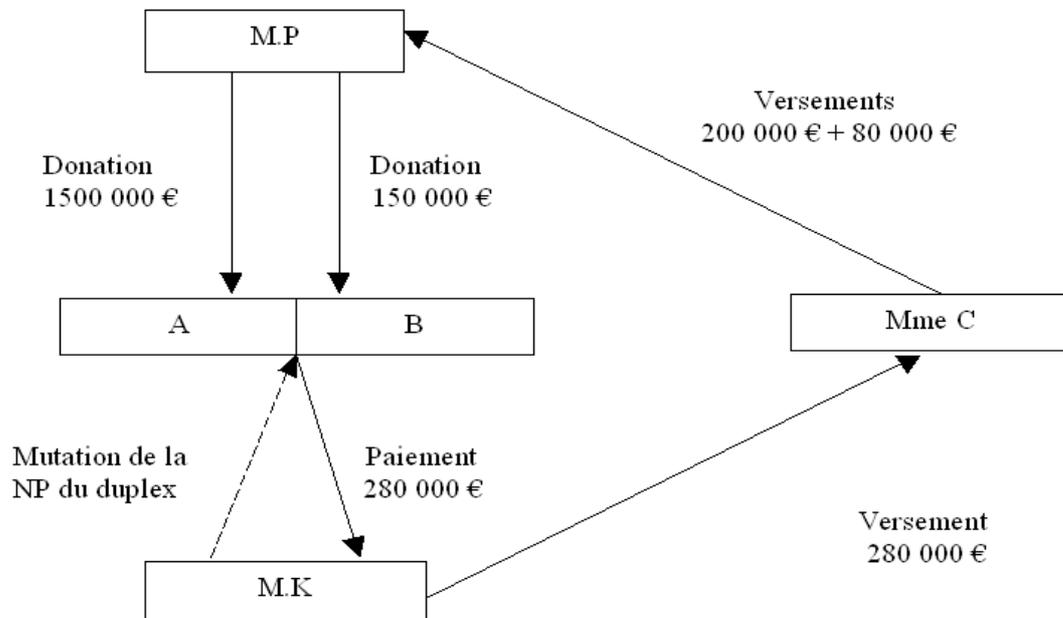
Le 13 décembre 2005, M. K a versé la somme de 280 000 € à sa mère, Mme C, qui elle-même l'a reversée en deux fois (le 14 décembre pour 200 000 € et le 22 décembre pour 80 000 €) à M. P.

L'administration a procédé à un contrôle de la valeur déclarée et a notifié un rehaussement en raison de l'insuffisance de prix. Elle a aussi estimé que cette opération prise dans son ensemble constituait une donation déguisée de la nue-propriété du bien par M. K aux enfants P. Elle a en conséquence notifié le 16 février 2010 un redressement dans le cadre de la procédure de l'abus de droit fiscal, après avoir au préalable rehaussé la valeur d'assiette de la transmission.

Pour procéder à la requalification de la vente en donation déguisée, elle a relevé que les deux enfants P, âgés de 18 et 16 ans au moment de l'acquisition du bien, ne disposaient d'aucune ressource, que les donations réalisées par leur père leur avaient permis d'acquitter le paiement du prix et que l'analyse du circuit de la somme de 280 000 € permettait de démontrer que certes M. K en avait encaissé le montant mais que celui-ci était revenu en moins de deux semaines entre les mains de M. P, par le biais de deux versements, via une tierce personne proche tant de M. K que de M. P. L'administration a aussi relevé que M. K était en relation professionnelle avec M. P et avait lui-même indiqué d'une part que les deux enfants P acquéreurs de la nue propriété de l'appartement y vivaient depuis leur naissance avec leur mère et, d'autre part, qu'il avait habité à cette même adresse jusqu'en 2002. Elle a constaté que si M. K avait indiqué résider depuis 2002 à une autre adresse, il avait mentionné dans deux actes de vente conclus en 2006 et en 2008 cet appartement comme lieu de résidence.

L'administration en a déduit que les opérations ainsi réalisées présentaient dans leur ensemble un but exclusivement fiscal découlant de l'artificialité du montage retenu ayant pour but exclusif d'éviter une taxation au taux de 60 % de la valeur du bien immobilier que M. K a entendu donner à ces deux enfants, son intention libérale manifeste étant établie par son appauvrissement sans contrepartie et un enrichissement équivalent des acquéreurs qui l'ont accepté, le paiement effectif du prix ayant été rendu possible par la donation que leur a consentie leur père.

Le Comité, après avoir entendu le représentant des contribuables et ceux de l'administration, relève que l'opération d'ensemble, ayant donné lieu à la rectification envisagée par l'administration, obéit au schéma suivant :



Le Comité relève que l'ensemble des intervenants à cette opération étaient en relation familiale ou personnelle. Il note qu'aucun élément précis n'a pu être apporté quant à la cause du versement, d'une part, par M.K de la somme de 280 000 € à sa mère et, d'autre part, de cette somme en deux fois par celle-ci à M. P.

Le Comité estime que, bien qu'il ne soit pas contesté que le prix de cette acquisition immobilière a été effectivement payé par la comptabilité du notaire, l'acte de cession du 8 décembre 2005 doit, en l'absence d'éléments justificatifs des causes de ces virements, être regardé comme n'ayant pas effectivement donné lieu au versement du prix, celui-ci ayant, en réalité, été restitué par le vendeur à travers le circuit financier décrit ci-dessus. Il considère au vu des éléments qui lui ont été soumis, que ce circuit révèle en fait la volonté de M. K de consentir une donation aux enfants de M. P qui résidaient dans son appartement en les gratifiant de la nue-propiété de ce bien, la donation consentie par M. P à ses enfants ayant été effectuée afin de les mettre en mesure, alors qu'il n'est pas contesté qu'ils ne disposaient d'aucune ressource personnelle, de procéder au paiement du prix en la comptabilité du notaire.

Le Comité émet ainsi l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre en l'espèce la procédure de l'abus de droit fiscal.

Enfin, le Comité estime que A et B doivent être regardés comme les principaux bénéficiaires de l'opération constitutive d'un 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 favorable du Comité.

➤ **Affaire n° 2013-22 concernant M. et Mme C (impôt sur le revenu)**

M. et Mme C détiennent 2 561 titres sur 2 700 du capital de la SA X, les autres titres étant détenus par leurs enfants et M. D soit respectivement 4 et 135 titres.

La SA X est une holding animatrice, M. C en étant le Président du conseil de surveillance et la direction générale étant assurée par M. D.

M. C envisageant de se retirer des affaires, il a conclu le 12 février 2008 avec M. D un protocole d'accord prévoyant notamment la constitution préalable par les parties de sociétés civiles patrimoniales et la constitution d'une société nouvelle destinée à détenir 100 % des titres de la société X.

Le 18 février 2008 est ainsi créée la Société Civile Y entre M. C, son épouse et leurs deux filles, qui a pour activité principale déclarée la gestion de fonds et dont le capital social, d'un montant de

4 276 500 €, est constitué à hauteur de 4 268 334 € par l'apport à titre pur et simple de l'intégralité des 2 561 titres de la SA X détenus par M. et Mme C.

La plus-value d'échange de titres réalisée par M. et Mme C a bénéficié de plein droit du sursis d'imposition prévu par l'article 150-0 B du CGI.

Le 8 avril 2008, la SAS A est créée entre les sociétés Y et Z avec un capital de 250 000 € réparti à hauteur respectivement de 10 % et 90 %.

Le 14 mai 2008, la SC Y cède à la SAS A l'ensemble des titres de la SA X qu'elle détient pour un montant total de 4 275 000 € qui a été financé par un emprunt bancaire de 1 775 000 € d'une durée de sept ans, un crédit vendeur s'élevant à 1 500 000 €, d'une durée de sept ans rémunéré au taux de 4% par an et dont le capital sera remboursable au terme de la durée du prêt bancaire, et les dividendes versés par la SA X pour les 1 000 000 € restants.

L'administration a constaté qu'au 31 décembre 2010, la SC Y détenait un portefeuille de valeurs mobilières de placement d'un montant de 1 707 682 €, la créance de 1 500 000 € sur la SAS A ainsi que la participation au capital de la SCI E à hauteur de 1500 € et de la SCI G à hauteur de 1 510 €. Elle a relevé que la SC Y avait versé en décembre 2009 à cette dernière société une avance en compte courant de 1 012 000 € et que cette SCI avait acquis de M. et Mme C pour un montant de 950 000 € une maison située à R et constituant leur résidence secondaire ainsi que le siège de la société W, créée le 12 mars 2009, de sorte que les contribuables se sont ainsi réappropriés une partie des liquidités obtenues lors de la cession des titres de la SA X tout en restant détenteur des titres de la SC Y.

Par une proposition de rectification en date du 21 décembre 2011, l'administration a considéré que l'opération d'apport des titres suivie de leur cession après un délai très bref n'avait pas eu d'autre motif que de permettre à M. et Mme C de placer abusivement la plus-value réalisée dans le champ d'application 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 conseil des contribuables ainsi que le représentant de l'administration.

Il constate que le crédit vendeur consenti par la SC Y a eu pour effet de permettre la réalisation de la cession des titres de la SA X à la SAS A et estime que la somme de 1 500 000 € bloquée pendant sept ans ne présente pas un caractère patrimonial.

Le Comité relève toutefois que la totalité de la somme qui a été réinvestie dans l'économie n'atteint pas le taux qui lui permettrait d'être regardé comme caractérisant un investissement significatif, étant par ailleurs observé que la SC Y ne détient que 10 % du capital de la SAS A.

Le Comité émet en conséquence l'avis que l'administration est fondée à mettre en œuvre 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 SA X à la SC Y.

Enfin, le Comité estime que M. et Mme C doivent être regardés comme ayant eu l'initiative principale des actes constitutifs 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° 2013-03 concernant M. et Mme D (impôt sur le revenu)**

M. et Mme D détiennent l'intégralité du capital, soit 1 875 parts, de la SAS X, société créée en 1996 et qui a principalement pour activité le négoce de marchandises manufacturées, alimentaires, matériaux de construction, import export.

Ils détiennent également la SCI Y, société constituée le 4 avril 2006 dont l'objet social est l'organisation du patrimoine familial et qui a fait l'acquisition d'immeubles qu'elle donne en location à usage commercial.

Le 11 mai 2007, les co-gérants de la SARL Z signent au profit de M. et Mme D une lettre d'engagement de reprise par voie d'acquisition de la totalité des titres de la société X, un protocole de cession étant signé le 8 janvier 2008 pour un prix de 2 090 000 €.

Le 7 février 2008, M. et Mme D apportent à la SCI Y 1 108 parts de la SAS X, à raison de 554 parts chacun.

La plus-value d'échange de titres réalisée par M. et Mme D lors de cette opération d'apport a bénéficié de plein droit du sursis d'imposition prévu par l'article 150-0B du CGI.

Au cours de l'assemblée générale extraordinaire du 22 février 2008, sont notamment votées la transformation de la SCI Y en SARL Y, l'extension de son objet social à l'import-export et le négoce de toutes matières premières ou produits manufacturés ainsi que l'augmentation de son capital à hauteur de 1 299 700 € par la création de 129 970 parts d'une valeur de 10 €.

Le 22 avril 2008, la SARL Y cède les 1 108 parts détenues dans la société X à la SARL Z pour 1 235 050 €, les 767 parts restantes étant également cédées le même jour à la SARL Z par la famille D.

Par une proposition de rectification en date du 18 juillet 2011, l'administration a considéré que l'opération d'apport des titres suivie de leur cession après un délai très bref n'avait pas eu d'autre motif que de permettre à M. et Mme D de placer abusivement la plus-value réalisée dans le champ d'application 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.

Il constate, en premier lieu, que la SARL Y a réinvesti une partie du produit de la cession des titres dans l'acquisition de marchandises.

Le Comité considère, en second lieu, que M. et Mme D étaient bien animés de la volonté de développer au sein de la SARL Y une activité économique et que le décalage dans le temps constaté s'explique, d'une part, par des difficultés familiales non contestées et à la résolution desquelles ils se sont d'abord attachés et, d'autre part, par l'existence d'une clause de non-concurrence dont la portée géographique excessive les privait de la possibilité de réinvestir dans le secteur d'activité où ils exerçaient et qu'ils maîtrisaient.

Le Comité relève à cet égard que, selon les derniers éléments portés à sa connaissance, dès l'annulation de la clause de non-concurrence par un jugement du tribunal de commerce en date du 4 février 2013 devenu définitif, la SARL Y a procédé à de nouveaux investissements de nature économique. Il constate aussi que, pendant cette période intercalaire, aucun prélèvement n'a été effectué sur le produit de la cession qui est demeuré dans la société dans l'attente de pouvoir être réinvesti dès que les conditions pouvaient le permettre.

Le Comité émet en conséquence l'avis que, compte tenu de l'ensemble de ces éléments et nonobstant le délai mis pour la réalisation de ces investissements, le retard constaté ayant été justifié par des circonstances précises et concordantes, l'administration n'est pas fondée à mettre en œuvre 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 X à la SCI Y.

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

➤ **Affaire n° 2013-26 concernant la SARL S (impôt sur les sociétés)**

La SARL S, créée le 29 mai 1995, a pour objet la réalisation, tant en France qu'à l'étranger, de toutes opérations industrielles, civiles et commerciales, sous quelque forme que ce soit, portant sur tous terrains et droits immobiliers. Le capital de la société était détenu à hauteur de 2189 parts par M. A qui en était le gérant et pour 1 part par son frère, M. B.

La société S détenait un terrain situé à M (Var) en indivision avec la SARL T dont le capital était détenu à hauteur de 2189 parts par M. B qui en était le gérant et pour 1 part par M. A. Ce terrain avait été apporté en indivision aux deux sociétés par la mère des frères AB.

A partir de 2005 ce terrain a été mis en valeur avec le dépôt d'une demande d'autorisation de lotir portant sur dix lots d'habitation et 6 lots de garage. Une autorisation de lotir a été délivrée le 26 octobre 2006.

Le 5 février 2007, M. A et son frère cèdent l'intégralité du capital de la société S et de la SARL T à la société luxembourgeoise U, représentée par M. C pour un prix global pour chaque cession de 75 000 € (soit pour la cession de la société S, 35 € pour B et 74 965 € pour A et pour la cession de la SARL T, 35 € pour A et 74 965 € pour B). Ils restent gérants de leurs sociétés. Suite à cette cession, les opérations suivantes ont été réalisées :

- le 18 mai 2007, le siège social des deux sociétés S et T est transféré au Luxembourg. La SA U est nommée gérante ;
- le 13 juin 2007, les deux sociétés sont radiées du registre de commerce et des sociétés en France ;
- le 3 août 2007, leurs statuts sont enregistrés au registre des sociétés du Luxembourg ;
- le 19 novembre 2007, une promesse de vente du terrain à la SNC V est signée par la société S et par la société T, représentées respectivement par M. A et M. B, et par la SA U ;
- le 11 mars 2008, les deux SARL signent l'acte authentique de vente de leur terrain à la SNC T pour un prix de 1 700 000 € ;
- le 25 novembre 2009, la SA U absorbe la société S et la société T.

L'administration a relevé que M. A et son frère avait déjà tenté en 2006, de céder leur terrain à la société luxembourgeoise W, représentée par M. C, en concluant le 31 mars 2006 un compromis de vente pour un prix de 145 000 €. Ce prix était déjà sous-évalué dans la mesure où, le 17 juin 2006, les frères AB avaient conclu avec MM. C et D un protocole d'accord prévoyant une répartition du prix de cession du terrain, estimé à 1 520 000 €.

Par ailleurs l'administration a obtenu des informations du tribunal de grande instance de Toulon. M. B avait assigné le 26 septembre 2008 devant le tribunal la société U au motif qu'il n'avait pas perçu la part lui revenant sur le prix de cession du terrain, en violation d'un accord occulte conclu le 12 mars 2007 avec son frère et M. C et qui prévoyait que la société luxembourgeoise ne constituait qu'une interposition de personnes et que le prix de vente ultérieur du terrain serait réparti entre eux à parts égales. Par jugement du 25 mars 2010, le tribunal a annulé la cession des parts de la SARL T au motif que M. B avait cédé ses parts pour un prix dérisoire, preuve en étant que le terrain assorti d'une autorisation de lotir avait été revendu quelques mois plus tard par les SARL S et T pour le prix de 1 700 000 € soit 850 000 € pour chaque société.

L'administration a aussi estimé que, postérieurement à la cession de parts, au transfert du siège au Luxembourg et à la nomination de la SARL U comme gérante de la SARL S, cette dernière avait continué à être gérée et administrée par M. A et que les opérations réalisées étaient dépourvues de toute justification économique.

L'administration a considéré que la cession des parts de la SARL S à prix minoré à une société luxembourgeoise, suivi du transfert du siège social au Luxembourg avant que la société S ne cède le bien immobilier qu'elle détenait en France, étaient constitutifs d'un montage artificiel réalisé dans l'unique but de soustraire la plus-value dégagée sur la cession du terrain à l'impôt sur les sociétés en France. Elle a estimé que ces opérations n'obéissaient à aucun motif économique et avaient eu pour seul but de faire bénéficier la SARL S des stipulations de la convention fiscale franco-luxembourgeoise dans sa rédaction applicable aux faits de l'espèce.

L'administration a mis en œuvre la procédure d'abus de droit prévue à l'article L 64 du livre des procédures fiscales et a redressé le bénéfice imposable de la société S au titre de l'exercice clos le 31 mars 2008 pour un montant de 789 021 € correspondant à la différence entre la part du prix de cession du terrain revenant à la société S, soit 850 000 € et sa valeur d'inscription à l'actif, soit 60 979 €.

Le Comité a relevé :

- qu'avant l'avenant à la convention franco-luxembourgeoise signé le 24 novembre 2006 et entré en vigueur le 1er janvier 2008, les revenus et gains immobiliers réalisés en France par les sociétés dont le siège était situé au Luxembourg, n'étaient pas imposables en France en l'absence d'établissement stable en France sans pour autant faire l'objet d'une imposition au Luxembourg ;
- que la cession des parts de la société S avait été réalisée pour un prix manifestement sous-évalué et que ce niveau de prix ne s'expliquait que par l'existence d'un accord occulte conclu le 12 mars 2007, auquel M. A était partie, et qui prévoyait les modalités de répartition du prix de vente ultérieur du terrain détenu par la société S pour un montant très supérieur ;
- qu'après la cession des parts de la société S et le transfert de son siège social au Luxembourg, la société avait continué à être gérée et administrée depuis la France par M. A alors que le siège statutaire au Luxembourg correspondait à une adresse de domiciliation, sans qu'aucun moyen et activité n'y soit localisé.

Le Comité déduit de l'ensemble des éléments portés à sa connaissance que les actes passés ont donné l'apparence d'un transfert du siège de la société S au Luxembourg sans maintien d'un établissement stable en France alors que, dans les faits, la société S continuait à être gérée et administrée depuis la France. Ces actes poursuivent ainsi le but exclusivement fiscal de placer artificiellement le produit de la cession du terrain détenu par la société S dans le champ d'application des stipulations de la convention entre la France et le Luxembourg applicables avant l'avenant du 24 novembre 2006.

En conséquence, le Comité émet l'avis que l'administration est fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Enfin, le Comité estime que la société S 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 favorable du Comité.