

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 4 décembre 2012 : avis rendus par le comité de l'abus de droit fiscal commentés par l'administration (CADF/AC n° 6/2012).

➤ ***Affaire n° 2012-31 concernant M. F (droits d'enregistrement)***

Par acte du 25 juin 2008, M. R et Mme R son épouse, cèdent à M. F, neveu de M. R, la nue-propriété des 2 800 parts composant le capital de la société A au prix de 54 835,20 euros.

Par deux propositions de rectification en date du 1^{er} février 2011, l'administration a, d'une part, rehaussé la base taxable en considérant que la valeur vénale réelle de la nue-propriété cédée s'établissait à 1 500 800 euros et, d'autre part, considéré que cette cession dissimulait en réalité, eu égard à l'extrême modicité du prix exprimé, une donation déguisée. Elle a replacé en conséquence l'opération dans le champ d'application des droits de mutation à titre gratuit en prenant pour assiette des droits la valeur rehaussée des titres cédés.

En réponse à l'évaluation des titres réalisée par le service, le cessionnaire des titres a fait valoir que l'actif de la société A était composé essentiellement de constructions édifiées sur des terrains loués à la SCI B en vertu d'un bail devant s'achever le 31 décembre 2012, et qu'eu égard aux travaux de désamiantage nécessaires sur ces constructions, leur démolition aux frais du preneur apparaissait comme probable conformément aux dispositions de l'article 555 du code civil, ce qui rend nulle voire potentiellement négative la valeur des titres cédés.

Le Comité a entendu ensemble le conseil de M. F et les représentants de l'administration fiscale.

Il relève que l'administration a admis que la SCI B devra, après l'extinction des baux, verser à la société A en application de l'article 555 du code civil une indemnité à raison des améliorations apportées et des constructions édifiées.

Il note cependant qu'au regard des éléments portés à sa connaissance, il n'est pas en mesure de déterminer l'importance de cette indemnité, pas plus qu'il ne lui est possible d'apprécier si le prix de cession des parts de la société A exprimé dans l'acte du 25 juin 2008 était manifestement sous-évalué au regard de la valeur vénale réelle de ces titres.

Le Comité observe qu'en tout état de cause, ni le prix en cause, ni son paiement effectif ne sont en l'espèce entachés de simulation par fictivité.

Il estime en conséquence qu'en l'absence de simulation dans l'acte litigieux, l'administration n'était pas fondée à regarder celui-ci comme déguisant une donation, et partant, à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal.

Nota : l'administration a décidé d'abandonner la procédure d'abus de droit dans cette affaire pour des motifs liés à la procédure, sans que cela entraîne son adhésion sur l'avis émis par le Comité.

➤ **Affaire n° 2012-39 concernant la société W venant aux droits et obligations de la société A (impôt sur les sociétés)**

La société A a acquis le 24 juin 2008, la totalité des titres de la société R pour un prix 775 039 euros. A cette date, la société R ne détenait plus aucun actif corporel ou incorporel, n'avait plus d'activité opérationnelle et son actif n'était composé que de liquidités s'élevant à 796 447 euros.

La société A, qui a entendu se prévaloir du régime des sociétés mères prévu aux articles 145 et 216 du code général des impôts, a pris l'engagement formel de conserver les titres acquis pendant une durée minimale de deux ans, conformément aux dispositions de l'article 54 de l'annexe II à ce code.

Le 8 septembre 2008, la société A a perçu de la société R un dividende de 522 074 euros.

Cette distribution, comptabilisée en produits financiers, a été retranchée du résultat fiscal de la société A à concurrence de la somme de 495 970 euros compte tenu de la retenue de la quote-part de frais et charges de 5% en application de l'article 216 du code général des impôts.

A la clôture de l'exercice au 31 décembre 2008, la société A a comptabilisé une provision pour dépréciation des titres de la société R, s'élevant à 512 600 euros, qu'elle a déduite de son résultat.

L'administration a constaté qu'à la date d'acquisition des titres, la société R ne détenait plus aucun actif corporel ou incorporel, n'exerçait plus aucune activité économique mais disposait de liquidités importantes nées de la cession antérieure de ses actifs. Elle a estimé que sous le couvert d'une acquisition de titres et de distribution de dividendes, la société A avait en fait réalisé une opération dont l'objectif était exclusivement fiscal, dès lors qu'il était manifeste qu'elle n'avait jamais eu l'intention d'animer la société R, pas plus qu'elle n'avait eu l'intention de valoriser sa participation. Ainsi la distribution de dividendes, dont l'incidence a été neutralisée grâce au régime des sociétés mères, a été suivie de la constatation d'une provision pour dépréciation des titres de la société R ayant concouru à la formation d'un déficit fiscal reportable de 273 991 euros au titre de l'exercice clos en 2008.

L'administration a donc mis en œuvre la procédure de l'abus de droit et a ainsi refusé, sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, l'application du régime des sociétés mères et filiales ce qui s'est traduit par une rectification du résultat de la société A de la somme de 495 970 euros au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2008.

Après avoir entendu ensemble le conseil de la société et le représentant de l'administration fiscale, le Comité a relevé :

- que la société A avait pris l'engagement de conserver les titres de la société R pendant une durée minimale de deux ans afin de bénéficier du régime des sociétés mères et filiales prévu aux articles 145 et 216 du code général des impôts ;
- que la société R, dont les réserves ont été distribuées, était vidée de toute substance et n'avait plus d'activité opérationnelle.

Par suite, le Comité a déduit de l'ensemble des éléments ainsi portés à sa connaissance, que dans le cadre des opérations successives décrites ci-dessus, la société A avait souscrit l'engagement formel de conservation des titres pendant une durée de deux ans dans le but exclusif d'atténuer ses charges fiscales grâce à une application littérale des dispositions fiscales relatives au régime des sociétés mères à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur.

En effet, ce régime permet, afin d'éviter une double imposition, de ne pas soumettre à l'impôt sur les sociétés dû par la société mère, sous déduction d'une quote-part de frais et charges de 5%, les dividendes qu'elle a reçus de ses filiales, mais il exige la détention des titres pendant deux ans, ce qui suppose, conformément à l'intention du législateur, une poursuite effective de l'activité des filiales pendant au moins cette même durée.

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

Enfin, le Comité estime que la société A 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.

➤ **Affaire n° 2012-41 concernant la société A venant aux droits et obligations de la société T (impôt sur les sociétés)**

La SAS T a été constituée le 21 juin 2000 entre M. R (7 961 parts) et son épouse, Mme I (39 parts). Cette société a principalement pour objet la gestion de participations financières qu'elle détient dans les sociétés suivantes :

- SAS X (99,99 % du capital) ;
- SARL Y (99,37% du capital) ;
- SCI Z (60 % du capital) ;
- SARL W (33,33 % du capital) ;
- SAS K (10 % du capital).

Au cours de l'année 2006, la société A, filiale du groupe G, propose à M. R de racheter les parts des seules sociétés X et Y.

M. R a donné son accord à condition que la cession porte sur les titres de la société T.

Afin de réaliser cette cession, M. R crée le 6 décembre 2006 la société Tb dont l'objet social consiste en la gestion de participations financières. Il apporte au capital de cette société 1 163 actions de la SAS T, estimées à 771 173 euros, ainsi que 827 euros en numéraire. La société Tb détient dès lors 14,54% du capital de la société T.

Par décisions de ses associés en date des 14 décembre 2006 et 6 janvier 2007, la société T décide de procéder à une réduction de son capital. Cette réduction de capital se fera pour un montant de 90 714 euros par rachat des 1 163 actions détenues par la société Tb.

En paiement du rachat de ses 1 163 actions, la société T transfère à la société Tb l'ensemble des éléments de son actif et de son passif qui ne sont pas en relation avec les sociétés X et Y.

Enfin, le 8 janvier 2007, les époux R et leurs trois enfants mineurs cèdent l'ensemble de leurs parts dans la SAS T à la SAS A. L'actif cédé ne comprend alors, après les opérations visées ci-dessus, que les parts des sociétés X et Y pour un montant global de 4 498 746 euros.

L'administration a relevé que :

- M. R avait constitué le 6 décembre 2006 la SAS Tb en vue de recueillir les éléments d'actif et de passif de la société T non cédés à la société A ;
- la société T, au moyen d'une réduction de son capital social et du rachat de ses propres actions détenues au sein de la société Tb, avait procédé au redéploiement de son activité. Ces opérations ont conduit, d'une part, à isoler les biens destinés à être vendus à la société A et, d'autre part, ceux devant rester la propriété de la famille R ;
- les opérations menées ont été source de complexité liée à l'évaluation des biens à céder à la société A, à la constitution d'une nouvelle société, aux transferts d'actifs de la société T à la société Tb et l'annulation des titres T correspondants et au transfert du contrat de crédit-bail conclu entre la société T et la société U.

L'administration a mis en œuvre la procédure d'abus de droit prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales en considérant que la création de la SAS Tb suivie de la réduction de capital de la société T par rachat de ses propres parts dans le but de céder les parts de la société T à la société A, procédait d'un montage mis en place par M. R dans le seul but de limiter la charge fiscale de la société T en lui permettant d'éluider l'imposition de la plus-value résultant de la cession des titres de participation détenus dans les sociétés X et Y.

Par proposition de rectification en date du 1^{er} décembre 2010, l'administration a redressé le bénéfice imposable de l'exercice clos en 2007, sur le fondement de l'article 219-I a quinquies du code général des impôts, pour un montant de 184 942 euros correspondant à 5 % du résultat net de la plus-value qui s'élevait à 3 698 846 euros.

Les rappels d'impôt sur les sociétés ont été proposés pour 61 648 euros en droits, assortis de l'intérêt de retard pour 7 891 euros et de la majoration pour abus de droit limitée à 40 %, soit 24 659 euros, dès lors qu'il a été considéré que la société A n'était pas l'instigatrice principale du montage.

Après avoir entendu ensemble M. R et son conseil ainsi que les représentants de l'administration fiscale, le Comité relève :

- qu'il n'est pas allégué par l'administration que la société Tb serait dénuée de toute substance. Sa constitution répond à une réalité économique qui consiste en la reprise de certains actifs, contrats et personnels précédemment localisés dans la société T ;
- que la réalité de la cession des titres de la société T, par ses actionnaires, à la société A et la réduction de capital de la société T suivie de l'attribution d'éléments d'actifs à la société Tb ne sont pas contestées par l'administration ;
- que ces deux opérations n'ont pas entraîné la disparition de la personnalité morale de la société T et sa liquidation et ne peuvent à elles seules motiver le retrait des titres des sociétés X et Y de l'actif de la société T ;
- que la société T n'a pas décidé la cession de ses participations dans les sociétés X et Y à la société A ;
- que les plus-values auraient été imposables au taux de 0% prévu de l'article 219-I a quinquies du code général des impôts.

Le Comité déduit de ces constatations que la cession, par les associés, des droits sociaux détenus dans la société T reste sans incidence sur la détermination du résultat fiscal de cette dernière société. Il émet en conséquence l'avis que l'administration n'établit pas, par les éléments qu'elle invoque, que les opérations réalisées par la société T l'ont été dans un but exclusivement fiscal. Par suite, l'administration n'était pas fondée à mettre en œuvre la procédure d'abus de droit prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour rectifier le résultat de la société T.

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