

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 5 décembre 2012 : avis rendus par le comité de l'abus de droit fiscal commentés par l'administration (CADF/AC n° 7/2012).

➤ ***Affaire n° 2012-30 concernant Mme. H (impôt sur le revenu)***

Le 4 juin 2007, Mme H, qui détient 1 929 actions de la SA B, constitue trois sociétés civiles avec comme associée, pour chacune d'entre elles, une de ses trois filleules.

Le capital social de chacune de ces sociétés est de 2 391 317 euros divisé en 3 719 parts sociales de 643 euros chacune, soit 3 718 parts pour Mme H suite à l'apport de 643 actions de la SA B et une part pour chacune des filleules correspondant à un apport en numéraire de 643 euros.

Ces trois sociétés civiles, dont l'objet social est très large, optent pour l'impôt sur les sociétés par courriers en date du 11 juillet 2007, conformément à leurs statuts.

A la suite de ces options, les plus-values d'apport réalisées ont bénéficié du régime du sursis d'imposition prévu par l'article 150-0 B du code général des impôts.

Le 29 septembre 2007, ces trois sociétés civiles cèdent leurs actions de la SA B à la société belge N qui rachète par ailleurs l'intégralité des actions de la SA B à tous les autres actionnaires.

Par une proposition de rectification en date du 16 décembre 2010, l'administration a considéré que les opérations d'apport de titres à des sociétés constituées et contrôlées par Mme H suivies de leur cession par ces sociétés n'avaient pas eu d'autre motif que de permettre à l'intéressée de placer abusivement les plus-values d'apport 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 de la contribuable ainsi que les représentants de l'administration fiscale.

Il constate que les trois sociétés civiles n'ont procédé à aucun réinvestissement dans une activité économique et que Mme H, qui se borne à invoquer la crise financière, ne justifie pas avoir engagé des démarches relatives à un projet d'investissement.

Le Comité relève également que l'apport des titres de la SA B aux sociétés civiles contrôlées par Mme H ne permet pas d'établir la volonté alléguée de transmission du patrimoine à ses filleules.

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 écarter l'application du régime du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts à l'égard des plus-values réalisées lors de l'apport des titres de la SA B aux sociétés civiles.

Enfin, le Comité estime que Mme H doit être regardée comme ayant eu l'initiative principale des actes constitutifs 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° 2012-44 concernant M. ou Mme C (impôt sur le revenu)**

M. C détient 43,47 % du capital de la SAS H (soit 62 500 titres), société exerçant une activité de holding mixte dont il est par ailleurs directeur général.

Le 7 juillet 2009, M. C a créé la SARL unipersonnelle U en lui apportant 28 200 actions de la société H pour une valeur de 510 000 euros, le capital social étant divisé en 51 000 parts de 10 euros chacune détenues à 100 % par l'intéressé.

La SARL U réalise principalement des activités de prestation de services et de gestion administration des entreprises.

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

Le 31 août 2009, la SARL U cède les 28 200 actions de la SAS H qu'elle détient à la société P sise à Singapour, pour un prix de 510 072 euros.

Le même jour, M. C vend à cette même société 16 332 titres de la SAS H puis, le 20 octobre 2010, les 17 968 titres restant lui appartenir. Ces cessions ont été soumises à l'impôt proportionnel sur les plus-values réalisées ainsi qu'aux prélèvements sociaux.

Le 31 août 2009, la SARL U a également conclu avec la SAS H un contrat de services de gestion comprenant des services financiers, de gestion, de développement et commerciaux pour une durée de deux ans et moyennant une rémunération annuelle de 114 241 euros hors taxes qui constitue son unique chiffre d'affaires.

Par une proposition de rectification en date du 10 octobre 2011, l'administration a considéré que l'opération d'apport de titres à une société constituée et contrôlée par M. C suivie de leur cession par cette société n'avait pas eu d'autre motif que de permettre à l'intéressé de placer abusivement la plus-value d'échange 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 les représentants de l'administration fiscale.

Il relève, en premier lieu, que depuis le mois de novembre de l'année 2010 M. C a entrepris des démarches en vue de réinvestir le produit de la cession des titres, notamment dans un secteur d'activité correspondant à son expérience professionnelle.

Le Comité constate, en second lieu, selon les derniers éléments apportés, que le projet d'investissement dans une activité immobilière qui présente en l'espèce un caractère économique devrait mobiliser la somme de 534 000 euros soit un montant supérieur au prix de cession des 28 200 actions de la SAS H.

Le Comité émet en conséquence l'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en œuvre, dans les circonstances de 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 H à la SARL U.

Nota : l'administration a pris note de l'avis du Comité. Toutefois, compte tenu de l'état d'avancement des engagements et projets d'investissement, l'administration suspend sa décision quant à la suite à donner à cet avis dans l'attente de la réalisation effective de l'investissement.

➤ **Affaire n° 2012-45 concernant M. ou Mme W (impôt sur le revenu)**

M. W détient 43,47 % du capital de la SAS H (soit 62 500 titres), société exerçant une activité de holding mixte dont il est par ailleurs président.

Le 7 juillet 2009, M. W a créé la SARL unipersonnelle J en lui apportant 28 200 actions de la société H pour une valeur de 510 000 euros, le capital social étant divisé en 51 000 parts de 10 euros chacune détenues à 100 % par l'intéressé.

L'objet social de la SARL J réalise principalement des activités de prestation de services et de gestion administration des entreprises

Par acte sous seing privé du 9 novembre 2010, la société J a procédé à une augmentation de capital, M. W ayant apporté 17 968 nouveaux titres de la société H pour une valeur de 325 000 euros.

Les plus-values d'échange de titres réalisées par M. W lors de ces opérations d'apport ont bénéficié de plein droit du sursis d'imposition prévu par l'article 150-0 B du code général des impôts.

Le 31 août 2009, la SARL J cède 28 200 actions de la SAS H à la société P sise à Singapour pour un prix de 510 072 euros, M. W cédant quant à lui à cette même société les 16 332 titres de la SAS H restant lui appartenir, cette dernière cession ayant été soumise à l'impôt proportionnel sur la plus-value réalisée ainsi qu'aux prélèvements sociaux.

Le même jour, la SARL J a également conclu avec la SAS H un contrat de services de gestion comprenant des services financiers, de gestion, de développement et commerciaux pour une durée de deux ans et moyennant une rémunération annuelle de 114 241 euros hors taxes qui constitue la quasi totalité de son chiffres d'affaires, contrat complété par un avenant en date du 31 décembre 2010 prolongeant notamment sa durée jusqu'au 31 décembre 2012.

Le 20 décembre 2010, la SARL J cède les 17 968 actions de la SAS H à la société P pour un prix identique à leur valeur d'apport du 9 novembre 2010.

Par une proposition de rectification en date du 10 octobre 2011, l'administration a considéré que l'opération d'apport de titres à une société constituée et contrôlée par M. W suivie de leur cession par cette société n'avait pas eu d'autre motif que de permettre à l'intéressé de placer abusivement la plus-value d'apport 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.

Après avoir entendu ensemble le contribuable et son conseil ainsi que les représentants de l'administration fiscale, le Comité constate que les éléments produits sont insuffisants pour considérer que la SARL J a effectivement réinvesti le produit de la cession des titres de manière suffisamment significative dans une activité économique.

Il relève toutefois que les titres de la société H ayant été cédés par la société J les 31 août 2009 et 20 décembre 2010, à la suite des deux opérations d'apports effectuées les 7 juillet 2009 et 9 novembre 2010, il est toujours loisible à M. W de justifier que le produit de la cession des titres intervenue en 2010 a fait l'objet d'un réinvestissement suffisamment significatif dans une activité économique. Si un tel réinvestissement intervenait avant le 31 décembre 2013, il appartiendrait à l'administration d'en tirer alors toutes les conséquences.

Au vu des éléments portés à sa connaissance, le Comité émet donc, en l'état du dossier qui lui est soumis, 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 écarter l'application du régime du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts à l'égard des plus-values réalisées lors des deux opérations d'apport des titres de la SAS H à la SARL J.

Enfin, le Comité estime que M. W 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 favorable du Comité.

➤ **Affaire n° 2012-48 concernant la SA W (impôt sur les sociétés)**

La société suisse A, possédait en France, depuis 1969, une villa sise à Saint-Jean-Cap-Ferrat.

Lors de l'assemblée générale de la société, qui s'est tenue le 30 octobre 2006, il a été décidé le transfert du siège de cette société, devenue alors la SA W, au Luxembourg. Ce transfert a été confirmé par une seconde assemblée générale, le 2 novembre 2006.

Le 7 novembre 2006, la société a procédé à la vente de la villa dont elle était propriétaire en France. L'acte de vente précisait que le vendeur était une société de droit luxembourgeois en cours d'immatriculation, dont le siège était sis à Luxembourg.

Elle a fait, en 2008, l'objet d'une vérification de comptabilité portant sur les bénéfices imposables à l'impôt sur les sociétés ainsi que sur le prélèvement sur les plus-values immobilières prévu à l'article 244 bis du code général des impôts, au titre de l'année 2006. A l'issue de ce contrôle, une proposition de rectification lui a été notifiée le 9 mars 2009.

L'administration a en effet constaté que la société W, faisant application des stipulations de la convention franco-luxembourgeoise du 1^{er} avril 1958 n'avait pas déclaré la plus-value résultant de cette cession en France.

L'administration a, cependant, estimé que le transfert au Luxembourg du siège social de la société n'était motivé que par sa seule volonté d'éviter l'imposition en France de cette plus-value, qui était en revanche imposable par l'application de la convention franco-suisse.

Par suite, après avoir écarté le transfert du siège vers le Luxembourg comme ne lui étant pas opposable, elle a soumis à l'impôt sur les sociétés le bénéfice réalisé lors de la vente de 2006 entre les mains de la SA W sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et a réclamé à la société le paiement de l'impôt qui avait été éludé.

Le Comité rappelle qu'il n'entre pas dans ses attributions de se prononcer sur la question portant sur les modalités de calcul des rappels des droits.

Le Comité, qui n'a pu être éclairé davantage dès lors que la société W n'a pas souhaité être présente ni représentée, relève, au vu des pièces du dossier qui lui ont été soumises, que l'application à la cession immobilière réalisée en France par la société W en 2006 des stipulations de la convention fiscale franco-luxembourgeoise du 1^{er} avril 1958 conduisait, par les 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 cette vente.

Le Comité estime que, compte tenu du délai nécessaire entre les opérations ayant conduit à la vente de l'immeuble et la signature de l'acte de vente, intervenue le 7 novembre 2006, ce n'est que dans le cadre de cette vente du bien immobilier que la société W détenait en France que cette société a décidé, le 30 octobre 2006, de procéder au transfert de son siège au Luxembourg pour se placer dans le champ de la convention franco-luxembourgeoise du 1^{er} avril 1958.

Le Comité relève d'ailleurs que l'acte de vente fait état d'éléments tels que la situation de l'immeuble au regard du diagnostic de performance énergétique, d'un diagnostic technique, d'une note de renseignement d'urbanisme ou de l'état parasitaire de l'immeuble et que ces précisions incluses dans le contrat de vente ont nécessité des études et des rapports réalisés entre le mois de septembre et le mois de novembre 2006, soit antérieurement à la décision de transfert du siège de la société.

Le Comité considère, en conséquence, que le transfert du siège de la société suisse précédemment dénommée A, devenue alors W, au Luxembourg, n'a été inspiré par aucun autre motif que celui d'éviter la plus-value réalisée lors de cette cession immobilière et que cette opération de transfert a été réalisée à l'encontre des objectifs poursuivis par les deux Etats signataires de la convention fiscale franco-luxembourgeoise du 1^{er} avril 1958, qui n'ont pas eu l'intention de permettre une telle absence totale d'imposition du seul fait du transfert au Luxembourg du siège social d'une société établie en Suisse, dans le cas où ce transfert n'est justifié, comme en l'espèce, par aucune considération autre que fiscale.

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 à l'impôt sur les sociétés le bénéfice réalisé par la société W lors de la vente, en 2006, de la villa dont elle était propriétaire en France.

Enfin, le Comité estime que la société W 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.