

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 30 mai 2013 : avis rendus par le comité de l'abus de droit fiscal commentés par l'administration (CADF/AC n° 4/2013).

➤ **Affaire n°2012-52 concernant M. ou Mme M (impôt sur le revenu)**

M. M détient la moitié du capital, soit 500 parts, de la SARL Z, les 500 autres parts étant détenues par M. B.

Le 22 avril 2008, il crée avec son épouse la société civile P dont il est nommé gérant. Il apporte 113 parts de la société Z évaluées à 460 475 euros et son épouse fait un apport en numéraire de 5 euros. Le capital social de 460 480 euros est ainsi divisé en 92 096 parts de 5 euros chacune.

Cette société, qui a opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, a pour objet la prise de tous intérêts et participations, la gestion de portefeuille de valeurs mobilières et droits sociaux et l'acquisition, la construction et la propriété de tous biens immobiliers, à usage d'habitation professionnel, commercial ou industriel, ainsi que la gestion et l'exploitation de ces immeubles.

La plus-value réalisée par M. M lors de l'apport des 113 parts de la société Z à la société civile P a bénéficié du sursis d'imposition prévu par l'article 150-0 B du code général des impôts.

Le 30 mai 2008, la société civile P a cédé ces 113 parts à l'EURL W, créée le 18 avril 2008 et représentée par M. B, pour le prix de 460 475 euros.

Par une proposition de rectification en date du 16 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. M 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 les représentants de l'administration.

Il constate, en premier lieu, que M. M, âgé de 41 ans, n'a apporté à la société civile P que 22 % des titres de la SARL Z qu'il détenait et que la société civile P a bien entrepris des démarches en vue de réinvestir le produit de la vente de ces titres dans une activité de promotion immobilière qui présente un caractère économique.

Le Comité relève, en second lieu, que, si le compromis de vente d'un terrain n'a été signé que le 9 décembre 2011, soit postérieurement à l'engagement de la vérification de comptabilité de la société civile P le 16 novembre 2011, il convient de tenir compte du fait que ce compromis est le résultat de négociations qui avaient été engagées bien avant la signature de cet acte de sorte que la recherche d'un réinvestissement dans une activité économique ne peut être regardée comme ayant été effectuée qu'à la suite de l'engagement de ce contrôle. Au demeurant, la signature de cet acte avait été précédée de plusieurs tentatives infructueuses dans divers projets immobiliers. Enfin

il n'est pas contesté que l'état de santé de M. M ne lui avait pas permis d'engager des démarches au cours de l'année 2008.

Le Comité considère ainsi, au vu de l'ensemble de ces circonstances, que la société civile P a réinvesti le produit de la vente des titres de la SARL Z dans une activité économique pour un montant devant être regardé comme significatif, l'acquisition du terrain en date du 28 juin 2012 par l'intermédiaire de filiales de la société civile P ayant été financée au moyen d'un apport en numéraire de 280 000 euros.

Le Comité émet par suite l'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en œuvre, en 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 SARL Z à la société civile P.

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

➤ ***Affaire n° 2013-01 concernant M. ou Mme W (impôt de solidarité sur la fortune)***

M. W est le gérant et l'associé unique de l'EURL AW créée le 27 novembre 1997.

En 2009, 2010 et 2011, M. W a souscrit à des augmentations de capital de l'EURL pour les montants respectifs de 37 001 euros, 40 700 euros et 42 350 euros.

Les apports ainsi réalisés ont généré, dans le cadre des dispositions de l'article 885-0 V bis du code général des impôts, une réduction de l'impôt de solidarité sur la fortune exigible pour le foyer fiscal des époux W pour chacune des années en cause, absorbant 100 % de l'impôt dû avant imputation de la réduction pour les années 2009 et 2010, et 58 % de ce montant pour l'année 2011.

Par une proposition de rectification en date du 23 mars 2012 notifiée dans le cadre de la procédure de l'abus de droit fiscal, le service a remis en cause les réductions d'impôt ainsi obtenues au motif que les apports litigieux étaient exclusivement motivés par des préoccupations fiscales

Après avoir entendu ensemble le conseil du contribuable et les représentants de l'administration, le Comité relève que les dispositions de l'article 885-0 V bis du code général des impôts, dans leur rédaction issue de la loi n° 2007-1223 du 21 août 2007 ont été adoptées par le législateur pour permettre aux redevables de l'impôt de solidarité sur la fortune de se libérer de leur impôt en souscrivant, directement ou indirectement, au capital des petites et moyennes entreprises. Ces dispositions prévoyaient au dernier alinéa du paragraphe V que la réduction de cet impôt ne pouvait pas s'appliquer aux souscriptions au capital dans laquelle le redevable, son conjoint, son partenaire lié par un pacte civil de solidarité ou son concubin notoire bénéficiait des dispositions des articles 885 O et 885 O bis de ce code. Il note que l'article 22 de la loi n° 2007-1822 du 24 décembre 2007 de finances pour 2008 a, en abrogeant cet alinéa du V de l'article 885-0 V bis de ce code, permis aux dirigeants de petites et moyennes entreprises d'investir dans leurs propres sociétés. Ainsi les souscriptions ouvrant droit à l'exonération de cet impôt au titre des biens professionnels peuvent également, sous réserve que toutes les conditions soient remplies, ouvrir droit à la réduction prévue par l'article 885-0 V bis, l'octroi définitif de cette réduction d'impôt étant subordonné à la condition que les sommes restent investies dans la société jusqu'au 31 décembre de la cinquième année suivant celle de la souscription.

Le Comité en déduit qu'en l'absence de toute autre condition prévue par le législateur tenant à ce qu'en cas d'investissement par un dirigeant dans sa propre société dont il est le maître, directement ou indirectement, celui-ci ne se réapproprie pas d'une autre manière les sommes ainsi investies, ce dirigeant est en droit de prétendre à l'avantage fiscal institué par ces dispositions et qu'il ne peut y être fait échec sur le fondement de la procédure de l'abus de droit fiscal que si l'administration apporte des éléments permettant d'établir que la société en cause n'a eu aucune activité ou que le contribuable s'est livré à seule fin de bénéficier de cet avantage fiscal à un montage purement artificiel.

Le Comité constate, au vu des éléments soumis à son appréciation, que l'administration n'établit pas que la société n'a eu aucune activité, ni que le contribuable se soit livré à un montage purement artificiel.

Le Comité émet en conséquence l'avis que l'administration n'était pas fondée, en l'espèce, 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 s'est rangée à l'avis émis par le Comité dans cette affaire. Néanmoins, l'administration se réserve la possibilité de remettre en cause la réduction de l'impôt de solidarité sur la fortune dans les cas de fraude les plus caractérisés, notamment lorsqu'un faisceau de présomptions suffisamment probant démontre que l'opération réalisée va à l'encontre de la volonté du législateur lors de l'élaboration du dispositif de l'article 885 0 V bis du code général des impôts.