

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 avril 2014 : avis rendus par le comité de l'abus de droit fiscal commentés par l'administration (CADF/AC n° 3/2014).

➤ ***Affaire n° 2013-34 concernant M. L (droits d'enregistrement)***

Par acte du 30 juillet 2009, Mme L a cédé à M. L, son neveu, un appartement sis à X ainsi que deux garages et une cave. Le prix, fixé à 100 000 euros, a été payé comptant par la comptabilité du notaire.

Ayant constaté que le compte courant d'associé détenu par M. L dans la SARL L, dont il est le gérant, avait été crédité le 13 août 2009 d'une somme de 100 000 euros provenant de Mme L, également associée de cette société, l'administration a estimé que l'acte du 30 juillet 2009 constituait en réalité une donation déguisée en vente.

Le Comité constate que le constat d'huissier du 17 janvier 2013, dressé à la demande de M. L pour attester que ce crédit constituait une erreur d'imputation comptable, établit seulement la présence à cette date d'écritures de rectification prenant effet le 31 décembre 2011. Il relève qu'à la date à laquelle a été dressé ce constat, l'exercice comptable 2011 de la SARL L n'était pas verrouillé dans le logiciel de comptabilité de l'expert comptable.

Il note au surplus que M. L a exactement déclaré le solde de son compte courant d'associé dans la SARL L au titre de l'impôt de solidarité sur la fortune pour 2010 sans en retrancher la somme dont il est allégué qu'elle aurait constitué une erreur d'imputation, alors que la prise en compte de la somme de 100 000 euros a eu pour effet de lui faire franchir le seuil d'imposition et de le rendre redevable de cet impôt.

Le Comité estime en conséquence, dans les circonstances de l'espèce, que n'est pas établie la preuve d'une erreur d'imputation comptable dans l'affectation de la somme de 100 000 euros provenant de Mme L et créditée au compte courant d'associé de son neveu.

Il considère dès lors que le prix de cession doit être regardé comme ayant été intégralement rétrocedé par Mme L à son neveu, de sorte que, dépourvu de toute contrepartie réelle, l'acte du 30 juillet 2009 doit s'analyser en une donation déguisée en vente, justifiant la mise en œuvre par l'administration de la procédure de l'abus de droit fiscal.

Enfin, le Comité estime que M. L doit être regardé comme ayant été le principal bénéficiaire de l'acte constitutif de l'abus de droit au sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts. Il émet par suite 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 du Comité.

➤ ***Affaire n° 2013-02 concernant Mme A (droits d'enregistrement)***

Mme A, ayant transféré en 1999 son domicile en Belgique, a déposé au titre des années 2000 à 2004 des déclarations d'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) recensant ses biens imposables situés en France. Figuraient notamment sur ces déclarations les titres de la société française X qu'elle détenait en usufruit, la nue propriété appartenant à ses enfants.

Le 29 décembre 2004, Mme A et ses enfants ont apporté l'ensemble des titres de la société X à la société Y BV, société de droit néerlandais inscrite au registre du commerce d'Amsterdam et reçu en échange des actions de cette dernière société.

A compter de l'année 2005, les titres de la société X n'ont plus été déclarés au titre de l'ISF et les actions de la société Y, gérée notamment par l'un des enfants de Mme A, ne l'ont pas davantage été.

Considérant que la société Y était dépourvue de substance économique et que l'opération d'apport n'avait d'autre but que de minorer la base taxable à l'impôt de solidarité sur la fortune, l'administration a, dans une proposition de rectification du 21 décembre 2011, écarté sur le fondement de l'abus de droit fiscal l'opération d'échange de titres et réintégré la valeur des titres de la société X dans l'assiette de l'ISF due par Mme A au titre des années 2005 à 2007.

Mme A étant décédée le 5 avril 2013, l'affaire a été reprise au nom de sa succession.

Après avoir entendu ensemble l'un des héritiers de Mme A et son conseil ainsi que les représentants de l'administration, le Comité relève que la question qui lui est soumise porte sur le point de savoir si l'apport des titres de la société X à la société Y a été effectué dans le seul but d'échapper aux règles de territorialité de l'ISF prévues à l'article 885 A du code général des impôts par une application littérale de ce texte à l'encontre des objectifs poursuivis par ses auteurs.

Le Comité relève que si lors de l'audition, l'opération d'échange de titres a été justifiée par le souci des enfants de Mme A de contrôler les investissements envisagés par leur mère et de protéger les intérêts et les affaires du groupe familial, il n'a été apporté aucun élément établissant la réalité de cet objectif non fiscal.

Le Comité constate qu'il résulte de l'ensemble des éléments apportés par l'administration que la société Y était, pendant toute la période couverte par le redressement et jusqu'au mois d'avril 2007, dépourvue de tout moyen humain et matériel, qu'elle ne réalisait aucun chiffre d'affaires et n'avait d'autres frais que de conseil et de notaire. Il note que Mme A a continué, après l'échange de titres, à assurer la gestion des actifs familiaux à travers la société X qu'elle continuait à diriger, y compris pour les actifs formellement cédés à la société Y.

Le Comité note également que le projet industriel de négoce de vin avec les pays nordiques avancé comme l'une des justifications à l'opération d'apport n'a jamais reçu de début d'exécution et a été immédiatement mis en sommeil. Il constate en outre qu'aucune acquisition de société n'a eu lieu pendant la période couverte par le redressement notifié par l'administration.

Le Comité déduit de l'ensemble de ces éléments et au vu des données portées à sa connaissance que l'opération d'apport des titres de la société X à la société Y constituait un montage artificiel n'ayant aucun autre motif que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que Mme A, si cet acte n'avait pas été passé, aurait normalement supportées eu égard à sa situation réelle en vertu de l'article 885 A du code général des impôts et en faisant une application littérale de ce texte à l'encontre des objectifs poursuivis par ses auteurs.

Il est en conséquence d'avis que l'administration était fondée, au titre de l'ISF des années 2005, 2006 et 2007 et dans le cadre de la procédure de l'abus de droit fiscal, à réintégrer dans le champ d'application de cet impôt les biens qui seraient demeurés imposables en l'absence de l'opération d'apport.

Enfin le Comité estime que Mme A doit être regardée comme ayant été la principale bénéficiaire, au sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts, de l'opération litigieuse en sa qualité de redevable de l'ISF sur les titres qu'elle détenait en usufruit. Il émet donc l'avis que l'administration est fondée à appliquer la majoration au taux de 80 % prévue par ces dispositions.

Nota : l'administration a pris note de l'avis du Comité.