

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 septembre 2015 : avis rendus par le comité de l'abus de droit fiscal commentés par l'administration (CADF/AC n° 05/2015).

➤ **Affaire n° 2015-04 concernant M. X**

M. X a, avec son fils, créé le 25 juin 2001 la SARL A. Par acte du 10 juillet 2009, il a donné à son fils la nue-propiété de 6482 titres et en a ainsi conservé l'usufruit. Le 19 mai 2009, M. X a créé la société EURL B, à laquelle il a, avec son fils, apporté le 22 juillet suivant l'ensemble des titres leur appartenant de la société A.

M. X a alors reçu, en échange de ses apports, 805 516 parts de la société B en pleine propriété (valeur : 883 516 euros) et 192 710 parts en usufruit (valeur 96 355 euros). La valeur globale de l'ensemble des titres apportés s'élève à 1 100 010 euros.

La plus-value d'échange de titres a été placée de plein droit sous le régime du sursis d'imposition prévu par les dispositions de l'article 150 0B du Code général des impôts.

Par acte du 28 juillet 2009, la société B a cédé l'ensemble de ses titres de la SARL A à la société C pour un prix de 1 100 000 €.

L'administration a considéré que l'opération d'apport des titres de la société A suivi de leur cession avait eu pour seul but de pouvoir bénéficier du sursis d'imposition de la plus-value d'échange par une application littérale des dispositions de l'article 150 0B du Code général des impôts allant à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur. Par une proposition de rectification du 19 novembre 2012, elle a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales et a soumis la plus-value de 943 703 € réalisée par M. X à l'occasion de l'échange de titres à l'impôt sur le revenu au taux proportionnel de 18 % en application des dispositions des articles 150-0 A et 200 A du code général des impôts ainsi qu'aux contributions sociales.

Après avoir entendu ensemble M. X et son conseil ainsi que les représentants de l'administration, le Comité constate que l'essentiel du prix de vente des titres de la société A a été placé en 2009, dès son encaissement, sur des comptes à terme et qu'aux 31 décembre des années 2010 et 2011, ces comptes à terme, qui ne sauraient être regardés comme des investissements dans une activité économique mais comme des placements à caractère patrimonial, représentaient encore respectivement 88 % et 78 % du prix de cession.

Le Comité relève toutefois, d'une part, que les éléments portés à sa connaissance établissent que la société B a procédé au nantissement d'une partie de ces comptes à terme à hauteur de 145 000 euros afin d'obtenir des prêts bancaires ayant financé son activité économique, et, d'autre part, que l'administration a admis au cours de la procédure d'imposition de considérer comme des investissements dans une activité économique les sommes de 70 000 euros et 40 000 euros.

Il considère par ailleurs que le nantissement d'un compte à terme pour un montant de 100 000 euros en garantie de diverses clauses de l'acte de cession des titres diminue d'autant le montant disponible pour un réinvestissement dans une activité économique.

Il estime en revanche qu'il n'est établi par aucun document soumis à son appréciation que l'apport en compte courant réalisé par la société B d'une somme de 100 000 euros à une SCI familiale appartenant à M. X et son fils, dont l'activité consiste en la location de locaux nus, puisse être regardé comme un investissement dans une activité économique.

Le Comité en déduit que sur la fraction disponible du prix de cession égale à un million d'euros, la société B n'avait procédé à la fin de l'exercice 2012 à des investissements dans une activité économique qu'à hauteur de 255 000 euros, soit 24,5 %. Il considère que ce ratio est trop faible pour atteindre le taux qui lui permettrait d'être regardé comme caractérisant un investissement significatif dans une activité économique.

Le Comité émet en conséquence l'avis que l'administration était fondée, dans les circonstances de l'espèce, 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 de la plus-value réalisée lors de l'apport des titres de la société A à la société B.

Enfin, le Comité estime que M. X 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 émis par le comité.

➤ **Affaire n° 2015-11 concernant la SAS H**

La SAS H a été créée en 2000 et a obtenu le statut de jeune entreprise innovante. Elle a pour principale activité la conception et la construction d'hélicoptères légers commercialisés sous le nom de « X ».

Le 02 avril 2008 la société H a adressé une facture d'acompte en prévision de la vente d'un hélicoptère à la société danoise Y pour un montant de 74 700 euros HT soit 30 % du prix prévu de l'appareil. Cet acompte a été payé par virement et comptabilisé avec l'intitulé « Acompte Z ».

Le 30 avril 2008 un contrat de vente d'un hélicoptère de type X a été signé entre la société H et la société Y.

La création du compte client « Y » dans la comptabilité de la société française et, par suite, le transfert de l'acompte du 2 avril 2008 dans ce compte, n'ont été réalisés qu'en 2009.

Le 7 septembre 2009 l'hélicoptère a été immatriculé à Monaco au nom de M. Z.

Le 18 décembre 2009 la société H a procédé à la livraison de l'appareil au Danemark à la société Y. A cette occasion, elle a adressé une facture à la société Y pour le montant total de 277 031,35 euros. Cette vente a été considérée comme une livraison intracommunautaire effectuée en exonération de TVA en application des dispositions de l'article 262 ter du code général des impôts.

Le 23 décembre 2009 la société Y a livré l'appareil à M. Z à Monaco.

Le 13 janvier 2010 l'hélicoptère est retourné dans les ateliers de la société H afin de procéder à l'installation d'aéroflotteurs et finir les vols d'essai nécessaires à la réception de l'appareil et à l'obtention du certificat de navigabilité.

Le 18 avril 2011, les autorités danoises ont transmis spontanément à l'administration fiscale française, en vertu du règlement CE n° 904/2010 du 7 octobre 2010 concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée, une information selon laquelle un hélicoptère « X », acquis le 18 décembre 2009 par la société danoise Y, avait été immédiatement revendu en date du 23 décembre suivant à un résident monégasque, M. Z, l'opération étant soumise au taux de TVA de 0 % prévu alors par la législation du Danemark pour les ventes d'aéronefs.

L'administration a, à l'issue de la vérification de comptabilité dont la société H a fait l'objet, estimé que le contrat de vente de cet hélicoptère avait en réalité été conclu avec M. Z, et non avec la société danoise dont l'interposition, dépourvue de toute utilité économique, n'avait eu d'autre but que d'éluider le paiement de la TVA en France. L'administration a donc soumis à la taxe en France la vente de l'hélicoptère « X » réalisée par la société H à M. Z sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et a assorti ce rappel des pénalités au taux de 40% prévues par l'article 1729 du code général des impôts.

Après avoir entendu ensemble le contribuable ainsi que les représentants de l'administration, le Comité relève que la livraison de l'appareil au Danemark a été effectuée le 18 décembre 2009 quelques jours avant la modification du régime de TVA applicable au Danemark sur les moyens de transport neufs, alors que des équipements restaient à installer sur l'appareil et que des vols d'essais étaient encore nécessaires. Le Comité relève également que la livraison de l'appareil à M. Z a été réalisée le 23 décembre soit seulement 5 jours après la réception au Danemark.

Le Comité note que si la société danoise est spécialisée dans l'activité d'import export d'aéronefs, il n'est apporté aucune justification de ce que la livraison de l'appareil au client final, établi à Monaco, aurait nécessité la passation d'un contrat de vente avec la société danoise.

Le Comité estime qu'alors que la prestation que la société Y était supposée rendre ne consistait en réalité qu'en la réalisation de formalités liées à l'immatriculation de l'appareil, la conclusion du contrat de vente entre la société H et la société danoise avait permis une utilisation abusive de l'article 262 ter du code général des impôts afin d'éviter le paiement de la TVA qui aurait normalement été due en l'absence de ce contrat de vente.

En conséquence le Comité émet l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit prévue par l'article L64 du livre des procédures fiscales.

Nota : l'administration a pris note de l'avis émis par le comité.