

Abus de droit et traites fiscaux comité du 19 janvier 2017

, Affaire n° 2016-53 concernant Mme X—

La société A au Luxembourg, créée le 16 février 2006, a acquis le 7 avril 2006 un appartement à Cannes pour un prix de 1 500 000 euros, qu'elle a revendu le 23 mars 2007 pour un prix de 3 060 000 euros. La société a été liquidée le 23 décembre 2009.

La société B au Danemark, créée le 1er janvier 2007, a acquis des locaux commerciaux à Cannes le 2 février 2007 pour un prix de 230 000 euros, qu'elle a revendu le 25 septembre 2007 pour un prix de 835 000 euros. La société a été liquidée le 8 janvier 2010.

La société C en Grande-Bretagne, créée le 18 mars 2008, a acquis une villa à Cannes le 11 avril 2008 pour un prix de 2 961 000 euros, qu'elle a revendu, après la réalisation de travaux (piscine et pool-house), le 19 octobre 2009 pour un prix de 8 200 000 euros. La société a été liquidée le 11 mai 2010.

La société D au Liban, créée le 24 septembre 2008, a acquis plusieurs lots dans un immeuble à Cannes le 11 juillet 2008 pour un prix de 1 950 000 euros, qu'elle a revendu le 31 août 2009 pour un prix de 2 650 000 euros. La société a été liquidée le 19 mai 2011.

En raison des stipulations conventionnelles, alors en vigueur, des conventions fiscales entre la France et le Luxembourg du 1er avril 1958, le Danemark du 8 février 1957, le Royaume-Uni du 22 mai 1968 et le Liban du 24 juillet 1962, les plus-values réalisées par ces quatre sociétés n'ont subi aucune imposition en France.

A la suite d'une procédure de visite et de saisie visée à l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales dans la SCI E appartenant à Mme X et dans un office notarial à Nice, l'administration a établi des liens entre ces quatre sociétés et Mme X, ressortissante italienne résidant à Monaco, gérante et associée de la société française F, radiée du registre du commerce le 18 décembre 2006 et qui exerçait en France une activité de marchand de biens. 3

L'administration a procédé à la vérification de comptabilité de Mme X pour une activité non déclarée de marchand de biens. A l'issue du contrôle et des réponses obtenues à la suite de plusieurs demandes d'assistance administrative internationale, elle a estimé que Mme X devait être regardée comme ayant réalisé elle-même les opérations d'acquisition et de revente des biens immobiliers situés en France et que l'interposition des quatre sociétés étrangères, dont l'administration a estimé qu'elle était soit l'associée, soit l'ayant droit économique, était un montage artificiel poursuivant un but exclusivement fiscal.

L'administration 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, sur le fondement des articles 35-1-1°, 164 B I-e et 197 A du code général des impôts, soumis Mme X à l'impôt sur le revenu en France dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux, au titre des années 2007 et 2009, à raison des profits réalisés lors de la cession des biens immobiliers en qualité de marchand de biens.

Le Comité relève, au vu des seules pièces du dossier qui lui ont été soumises, notamment celles issues des réponses des autorités fiscales étrangères, que Mme X est la principale associée directe ou indirecte ou la bénéficiaire économique des quatre sociétés étrangères.

Il constate également que ces quatre sociétés ne disposent d'aucun moyen propre.

Il relève par ailleurs que les éléments qui lui ont été présentés par l'administration, et en particulier les documents recueillis lors des procédures prévues à l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales, montrent que les sociétés étrangères n'ont joué aucun véritable rôle économique dans les transactions immobilières, dont les étapes nécessaires à leur réalisation ont été diligentées par Mme X, les sociétés étrangères n'intervenant que lors de la signature des actes authentiques.

Il relève au surplus que ces sociétés n'ont été constituées que pour l'achat d'un bien immobilier suivi de sa cession et ont été dissoutes après la réalisation de cette opération.

Il constate enfin que l'administration fait valoir, sans être contredite par la contribuable dans ses écritures auprès du Comité, que l'application des stipulations des conventions fiscales francoluxembourgeoise, franco-danoise, franco-britannique et franco-libanaise, conduisait, par les interprétations divergentes entre les différents Etats, à l'absence d'imposition des gains réalisés sur les transactions immobilières.

Le Comité considère en conséquence que ce montage artificiel, consistant en la réalisation de ces acquisitions puis cessions immobilières par des sociétés luxembourgeoise, danoise, britannique et libanaise, n'a été inspiré par aucun autre motif que celui d'éluider les impositions dues sur ces opérations immobilières.

Il estime, dès lors, que Mme X, qui était à l'origine de ces transactions, a fait une application littérale des conventions franco-luxembourgeoise, franco-danoise, francobritannique et franco-libanaise, à l'encontre des objectifs poursuivis par les Etats signataires, qui n'ont pas eu l'intention de permettre une absence totale d'imposition du seul fait de la création de sociétés dans l'un des pays, lorsque cette création ne résulte que de la volonté d'échapper à l'impôt.

Le Comité émet en conséquence l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter l'interposition des sociétés étrangères dans le cadre d'un montage purement artificiel. Enfin, le Comité estime que Mme X 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 émis par le comité.