



Double exonération économique et traite fiscal (CE 06/07/16 Aff LUPA IMMOBILIERE

Patrick Michaud, avocat à Paris

08.16 v1

Le conseil d'état a jeté un pavé dans la mare de la fiscalité immobilière dans sa décision du 6 juillet 2016 dans l'affaire LUPA IMMOBILIERE , propriétaire des locaux du journal Libération.en imposant une plus de réévaluation libre...

Contrairement aux autres chroniqueurs ,nous pensons que cette décision est une décision de principe même de bon sens dans la tendance nouvelle et actuelle : un traité fiscal -en l'espèce le Luxembourg, ou un rescrit n'est pas publié pour établir une double exonération mais éviter une double imposition: tel est le principe de neutralité défini par Quémener

Une SOPARFI Luxembourgeoise était associée de deux SARL françaises qui détenaient des parts de SCI translucide (càd non imposable à l'is)

Ce schéma n'était pas classique car les plus values de cession des immeubles étaient imposables en France au niveau des SARL. alors qu'une détention directe permettait, à l'époque, une double exonération en France et au Luxembourg

Mais comment faire pour éviter cette imposition ?

C'était sans compter sur le génie de **notre professeur Tournesol** à qui la question de savoir comment éviter l'imposition en France était légalement possible é été posée

- Le schéma proposé par notre cher TOURNESOL 2
- Le premier fondement de l'administration 2
- Le changement de motivations en appel 3
- La Position de la CAA de PARIS (12PA03961) 3
- Que dit la jurisprudence Quemener " 3
- Le rescrit 2007-54(FE) sur la réévaluation par une société IS d'actifs comprenant des parts de SCI 4
- Extension de cette jurisprudence aux dissolutions sans liquidation 5
- La décision du conseil d'état confirmant celle de l'administration 5

Le schéma proposé par notre cher Tournesol

Par un acte du **28 mars 2006**, la société de droit luxembourgeois Lupa SA a cédé (Note EFI sans imposition) à la société Lupa Immobilière France la totalité des titres de deux sociétés anonymes de droit luxembourgeois, dont les actifs étaient eux-mêmes constitués par les titres de deux sociétés civiles immobilières françaises détenant chacune un immeuble en France

Consécutivement à cette opération de cession au bénéfice de la société

le 29 mars 2006, Lupa Immobilière France a décidé la dissolution sans liquidation des deux sociétés de droit luxembourgeois puis la dissolution sans liquidation des deux SCI françaises le 31 mars suivant, celles-ci ayant procédé la veille **à la réévaluation libre** de leurs actifs ; que cette opération a généré un produit exceptionnel ayant concouru aux résultats excédentaires des SCI, d'un montant global de 19 535 970 euros, en portant la valeur comptable des immeubles qu'elles détenaient alors de 19 345 900 euros à 31 484 673 euros, valeur reprise par la société requérante à son bilan le 4 mai 2006, date d'effet de la transmission universelle du patrimoine, à son profit, des deux SCI françaises ;

en conséquence de cette transmission universelle de patrimoine, la société Lupa Immobilière France a procédé à l'annulation des titres des SCI inscrits à l'actif de son bilan ; que, pour déterminer la plus-value en résultant, elle a fait application du principe dégagé par l'arrêt " Quemener " en date du 16 février 2000 du Conseil d'État, ce qui lui a permis de majorer le prix de revient de ces titres de la somme de 19 174 097 euros, égale aux résultats fiscaux des SCI de 19 535 970 euros, minorés du boni de liquidation de 361 872 euros dégagé à l'occasion de la transmission universelle des SCI françaises ;

Le premier fondement de l'administration

à l'issue de la vérification de comptabilité dont a fait l'objet la société Lupa Immobilière France, le vérificateur, qui ne l'oublions pas, protège nos finances publiques a estimé que la cession, le 28 mars 2006, par la société luxembourgeoise Lupa, de la totalité des titres des deux sociétés de droit luxembourgeois au profit de l'intéressée présentait un caractère artificiel compte tenu des modalités de paiement de l'opération et poursuivait un but exclusivement fiscal consistant à pouvoir bénéficier de la jurisprudence " Quemener " grâce à l'interposition de la réévaluation libre des actifs des SCI, décidée entre la transmission universelle du patrimoine des sociétés anonymes de droit luxembourgeois et celle des SCI françaises, ce qui, selon le service, avait eu pour effet de faire échapper à l'impôt le produit résultant de la réévaluation des actifs ; (le contribuable n'a pas saisi le comité des abus de droit)

le redressement correspondant a été notifié sur le fondement de l'abus de droit ; que, par le jugement attaqué, les premiers juges ont accordé la décharge des impositions établies en conséquence, au motif que l'opération ne pouvait être regardée comme constitutive d'un abus de droit ;

Le changement de motivations en appel

en appel, l'administration renonce à justifier l'imposition sur le fondement de l'abus de droit et demande que le redressement soit fondé sur une nouvelle base légale, au motif que la jurisprudence " Quemener " n'est pas applicable aux opérations de confusion de patrimoine portant sur des titres de SCI ayant préalablement procédé à la réévaluation des immeubles détenus

Le conseil d'état annule la CAA de Paris et confirme la position de l'administration

Conseil d'État, 8ème - 3ème chambres réunies, 06/07/2016, 377904

Cette règle dite de la jurisprudence Quéméner, ne peut néanmoins trouver à s'appliquer que pour éviter une double imposition de la société qui réalise l'opération de dissolution

La Position de la CAA de PARIS (12PA03961)

il y avait en conséquence lieu pour assurer la neutralité de l'application de la loi fiscale compte tenu du régime spécifique des sociétés et groupements relevant ou ayant relevé du régime prévu aux articles 8, 8 ter, 239 quater B ou 239 quater C du code général des impôts, pour le calcul de la plus-value réalisée lors de la dissolution desdites SCI, de majorer le prix d'acquisition du montant de la plus-value générée par la réévaluation susmentionnée ; et la circonstance que la société Lupa Immobilière France ait reçu des titres à leur valeur déjà réévaluée et ait absorbé ces SCI pour leur valeur réelle n'est pas de nature, contrairement à ce que soutient le ministre, à remettre en cause le raisonnement qui précède ;

L'administration est donc déboutée de son appel

Que dit la jurisprudence Quemener “

Conseil d'Etat, 8 / 3 SSR, du 16 février 2000, 133296, publié au recueil Lebon

Dans le cas où une société, une entreprise ou une personne soumise à l'impôt à raison des bénéfices qu'elle tire de son activité professionnelle cède les parts inscrites à l'actif de son bilan qu'elle détient dans une société ou dans un groupement relevant ou ayant relevé du régime prévu aux articles 8, 8 ter, 239 quater B ou 239 quater C du code général des impôts ou, lorsqu'elle ne dresse pas de bilan, les parts de même nature qu'elle a affectées à l'exercice de sa profession, le résultat de cette opération, imposable dans les conditions prévues à l'article 39 duodecimes et aux articles suivants du même code, doit être calculé, pour assurer la neutralité de l'application de la loi fiscale compte tenu du régime spécifique des sociétés et groupements susmentionnés, en retenant comme prix de revient de ces parts leur valeur d'acquisition, majorée, en premier lieu, d'une part, de la quote-part des bénéfices de cette société ou de ce groupement revenant à l'associé qui a été

ajoutée aux résultats imposés de celui-ci, antérieurement à la cession et pendant la période d'application du régime visé ci-dessus, et, d'autre part, des pertes afférentes à des entreprises exploitées par la société ou le groupement en France et ayant donné lieu de la part de l'associé à un versement en vue de les combler, puis minorée, en second lieu, d'une part, des déficits que l'associé a déduits pendant cette même période, à l'exclusion de ceux qui trouvent leur origine dans une disposition par laquelle le législateur a entendu conférer aux contribuables un avantage fiscal définitif, et, d'autre part, des bénéfices afférents à des entreprises exploitées en France par la société ou le groupement et ayant donné lieu à répartition au profit de l'associé. En outre, lorsque les parts de la société de personnes faisant l'objet de la cession ont été acquises ou souscrites à des dates différentes, le prix de revient des parts acquises ou souscrites à la même date est calculé distinctement suivant les modalités ainsi précisées.

Le rescrit 2007-54(FE) sur la réévaluation par une société IS d'actifs comprenant des parts de SCI

La neutralité fiscale de cette réévaluation a été confirmée par l'Administration fiscale dans un rescrit publiée dans la doctrine administrative

[RES n°2007/54 du 11 décembre 2007](#) - Bofip au [BOI-BIC-PVMV-40-30-20 n°90](#)).

RES n° 2007/54 (FE) du 11 décembre 2007 : Modalités d'application des principes dégagés par le Conseil d'Etat dans la décision n° 133296 « SA Etablissements Quemener » du 16 février 2000 à une opération emportant la dissolution sans liquidation d'une société civile immobilière (SCI) suite à la réévaluation libre de ses actifs immobiliers.

Question : *La plus ou moins-value dégagée du fait de la dissolution sans liquidation d'une SCI doit-elle être calculée en majorant le prix de revient fiscal des titres de cette société du montant du profit de réévaluation intervenant juste avant la dissolution ?*

Réponse : *L'annulation des parts à la suite de la dissolution d'une société soumise au régime fiscal des sociétés de personnes entraîne la constatation à cette occasion d'une plus ou moins-value soumise aux règles prévues pour la détermination des plus ou moins-values professionnelles, lorsque ces parts sont inscrites à l'actif du bilan d'un associé relevant du régime des bénéfices industriels et commerciaux ou du régime de l'impôt sur les sociétés.*

Cette plus ou moins-value professionnelle, qui suivra le régime du court terme ou du long terme selon la durée de détention des titres, doit être déterminée conformément à la jurisprudence du Conseil d'Etat du 16 février 2000 (CE n° 133296, SA « Etablissements Quémener »), à partir du prix d'acquisition des parts majoré du montant des bénéfices imposés et des pertes comblées par l'associé et minoré des bénéfices distribués et des pertes subies.

Ainsi, pour la détermination des plus ou moins-values d'annulation de parts de la SCI consécutive à la dissolution de ladite société, leur prix d'acquisition sera déterminé en tenant compte de l'ensemble des résultats fiscaux et des flux financiers (distributions de bénéfices et comblements de pertes) intervenus entre la date de leur acquisition et la date de leur annulation, y compris la plus-value constatée sur les biens immobiliers composant l'actif de cette société à l'occasion de la réévaluation de ce dernier. »

lire aussi [Rescrit 2012-12-FE du 28 février 2012](#)
non repris dans le BOFIP

Conformément à la jurisprudence Quémener (CE 16 février 2000, n° 133296), en cas de cession de parts de sociétés de personnes prévu à l'article 8 du CGI, le prix de revient des parts à retenir pour le calcul des plus ou moins-values doit être déterminé à partir de leur prix d'acquisition majoré du montant des bénéfices imposés et des pertes comblées et minoré des bénéfices distribués et des pertes déduites.

Bien que cette jurisprudence vise la cession de parts de sociétés de personnes, l'administration admet qu'elle puisse s'appliquer en cas de réévaluation, par une société soumise à l'IS, des parts de SCI relevant du régime fiscal des sociétés de personnes qu'elle détient à son actif, sous réserve que l'ensemble des correctifs prescrits par cette jurisprudence soit opéré.

Le schéma visé par le rescrit du 28 février 2012 est le suivant. Une société soumise à l'IS détient des parts de SCI relevant du régime fiscal des sociétés de personnes. Les SCI réévaluent leurs immeubles. L'écart de réévaluation en résultant est imposable au niveau de la société IS, au prorata de ses droits dans les SCI, en application du régime fiscal des sociétés de personnes. La société IS procède ensuite à la réévaluation de ses propres actifs, y compris les parts des SCI.

Bien entendu, pour le calcul ultérieur des plus ou moins-values de cession des parts des SCI, il devra être fait application de cette même jurisprudence Quémener en tenant compte des seuls correctifs apparus depuis son application au cas présent.

Extension de cette jurisprudence aux dissolutions sans liquidation

[Conseil d'État, 10ème / 9ème SSR, 27/07/2015, 362025,
SA Matériels électriques ascenseurs.](#)

en jugeant que la SA MEA n'était pas fondée à demander que soit intégré, au prix de revient des parts qu'elle avait détenues dans la SNC Immobilière de location, le montant de la plus-value réalisée par cette dernière société du fait de la réévaluation du bien immobilier mentionné au point 1, au motif que cette plus-value n'avait pas été prise en compte dans la base d'imposition déclarée par la SA MEA, antérieurement à la dissolution de la SNC et à la confusion de son patrimoine dans celui de la SA MEA, la cour a entaché son arrêt d'erreur de droit ; qu'en outre, en se bornant à retenir la seule valeur du bien immobilier ainsi réévalué pour calculer la valeur totale des actifs transmis par la SNC à la SA MEA par voie de confusion de patrimoine et déterminer les conséquences de cette dernière sur la base d'imposition de la SA MEA au titre du premier exercice clos après la dissolution, alors qu'elle aurait dû prendre en compte la valeur nette comptable des actifs transférés à la SA MEA, la cour a commis une nouvelle erreur de droit ;

La décision du conseil d'état confirmant celle de l'administration

[Conseil d'État, 8ème - 3ème chambres réunies, 06/07/2016, 377904](#)

Selon la jurisprudence Quémener, dans le cas où une société vient à retirer de l'actif de son bilan, à la suite d'une cession ou de la dissolution sans liquidation avec confusion de patrimoine prévue à l'article 1844-5 du code civil, les parts qu'elle détenait jusqu'alors dans une société relevant du régime prévu à l'article

8 du code général des impôts, le résultat de cette opération doit être calculé, en retenant comme prix de revient de ces parts leur valeur d'acquisition, majorée en premier lieu, d'une part, de la quote-part des bénéfices de cette société revenant à l'associé qui a été ajoutée aux résultats imposés de celui-ci, antérieurement à la cession et pendant la période d'application du régime visé ci-dessus, d'autre part, des pertes afférentes à des entreprises exploitées par la société et ayant donné lieu de la part de l'associé à un versement en vue de les combler, puis minorée en second lieu, d'une part, des déficits que l'associé a déduits pendant cette même période, à l'exclusion de ceux qui trouvent leur origine dans une disposition par laquelle le législateur a entendu conférer aux contribuables un avantage fiscal définitif et, d'autre part, des bénéfices afférents à des entreprises exploitées en France par la société et ayant donné lieu à répartition au profit de l'associé.... „Cette règle a pour objet d'assurer la neutralité de l'application de la loi fiscale, compte tenu de la nature spécifique du régime mentionné ci-dessus, et trouve notamment à s'appliquer à la quote-part de bénéfices revenant à l'associé d'une société soumise à ce régime lorsque ces bénéfices résultent d'une réévaluation des actifs sociaux, qu'elle soit opérée par l'administration fiscale dans le cadre de ses pouvoirs de contrôle et ait pour effet d'accroître rétroactivement la base d'imposition de la société au titre de la période d'imposition close par la dissolution de la société et l'annulation consécutive des parts détenues par l'associé ou que cette réévaluation intervienne au moment de la dissolution de la société soumise au régime spécifique.