



Des transferts de sièges permettant de bénéficier de la convention franco-luxembourgeoise fiscalement plus favorable sont elles des abus de droit ?

Transfert de siège d'Italie vers le Luxembourg Affaire n° 2012-42	1
La SARL F gérant une LUXCO Affaire n° 2012-47	2
La société suisse transférant son siège au Luxembourg Affaire n° 2012-48.....	4

Transfert de siège d'Italie vers le Luxembourg Affaire n° 2012-42

La société italienne R, dont l'objet social était la gestion d'immeubles, possédait en France une villa, mise à la disposition de son associé unique. Elle n'avait, par ailleurs, aucune autre activité que la détention passive de ce bien.

En décembre 2003, la société a transféré son siège social d'Italie au Luxembourg, puis, en octobre 2004, elle a procédé à la vente de la villa dont elle était propriétaire.

Elle a fait, en 2010, l'objet d'une vérification de comptabilité portant sur les bénéfices imposables à l'impôt sur les sociétés au titre de l'année 2004. A l'issue de ce contrôle, une proposition de rectification lui a été notifiée le 8 décembre 2010.

L'administration a en effet constaté que la société R, faisant application des stipulations de la convention franco-luxembourgeoise du 1 avril 1958, n'avait pas déclaré la plus-value résultant de cette cession en France.

L'administration a, cependant, estimé que le transfert au Luxembourg du siège social de la société n'était motivé que par sa seule volonté d'éviter l'imposition en France de cette plus-value, qui était en revanche imposable par application de la convention franco-italienne.

Par suite, après avoir écarté le transfert du siège vers le Luxembourg comme ne lui étant pas opposable, elle a soumis à l'impôt sur les sociétés le bénéfice réalisé lors de la vente de 2004 entre les mains de la société R sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et a réclamé à la société le paiement de l'impôt qui avait été évité.

Le Comité a entendu ensemble les conseils de la société ainsi que le représentant de l'administration.

Le Comité rappelle qu'il n'est pas dans ses attributions de se prononcer sur la question de la prescription invoquée par la société dans ses observations écrites.

Il relève que l'application à la cession immobilière réalisée en France par la société R en 2004 des stipulations de la convention fiscale franco-luxembourgeoise du 1 avril 1958 conduisait, par les interprétations divergentes que les deux pays faisaient de ces stipulations, à l'absence d'imposition, dans l'un ou l'autre de ces pays, de la plus-value résultant de cette vente.

Le Comité constate que si la société R a procédé au transfert de son siège social en décembre 2003, soit dix mois avant la vente, les opérations qui ont conduit à cette vente avaient déjà été engagées avant ce transfert. Ainsi, en septembre 2003 le futur acquéreur de l'immeuble a versé un acompte de deux millions d'euros. Il a également versé un deuxième acompte de quatre millions d'euros, après avoir été informé du transfert du siège de la société italienne au Luxembourg, deux jours seulement après cette opération.

En outre, le gérant statutaire a lui-même indiqué, par une lettre du 14 juillet 2003, à l'avocat de la société que les conséquences fiscales de la vente par la société italienne seraient particulièrement lourdes et imposaient la recherche d'une solution moins onéreuse. La solution, retenue à l'issue d'une consultation fiscale effectuée sur ce point, consistait en un transfert du siège social au Luxembourg.

Ainsi, ce n'est que dans le cadre de la vente de la villa et du fait des conséquences fiscales de celle-ci que la société R a procédé au transfert de son siège au Luxembourg, pour se placer dans le champ d'application de la convention franco-luxembourgeoise.

Le Comité considère, en conséquence, que le transfert du siège social de la société italienne R au Luxembourg n'a été inspiré par aucun autre motif que celui d'éviter la plus-value réalisée lors de cette cession immobilière et que cette opération de transfert a été réalisée à l'encontre des objectifs poursuivis par les deux Etats signataires de la convention fiscale franco-luxembourgeoise du 1 avril 1958, qui n'ont pas eu l'intention de permettre une telle absence totale d'imposition du seul fait du transfert au Luxembourg du siège social d'une société établie en Italie, dans le cas où ce transfert n'est justifié, comme en l'espèce, par aucune considération autre que fiscale.

Le Comité estime, en outre, que le débat portant sur le choix, qui était offert à l'associé unique, entre une cession directe du bien par la société ou une cession par cet associé de l'ensemble des parts de la société R est inopérant, dès lors que l'imposition a été établie au nom de la société, laquelle ne pouvait effectuer aucun choix de cette nature.

Le Comité émet, en conséquence, l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour soumettre à l'impôt sur les sociétés le bénéfice réalisé par la société R lors de la vente, en 2004, de la villa dont elle était propriétaire en France.

Enfin, le Comité estime que la société R doit être regardée comme ayant eu l'initiative principale du montage constitutif de l'abus de droit et, en outre, en a été la principale 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.

La SARL F gérant une LUXCO Affaire n° 2012-47

La société à responsabilité limitée (SARL) L, créée le 28 juin 2005, était détenue à parts égales par deux sociétés luxembourgeoises, les sociétés R et H, créées également toutes les deux en 2005 et détenues elles-mêmes par des sociétés domiciliées dans l'Etat du Delaware aux Etats-Unis. La société L avait pour activité principale la promotion immobilière, ainsi qu'une activité de marchand de biens.

Au cours des années 2005 à 2007, la société R a créé au Luxembourg plusieurs filiales et pris des participations dans trois sociétés luxembourgeoises. Toutes ces filiales avaient le même objet : l'acquisition et la cession de biens immobiliers, plus particulièrement des terrains à bâtir. Elles étaient toutes domiciliées à la même adresse et administrées par deux salariés d'une société fiduciaire luxembourgeoise.

Ces filiales luxembourgeoises, ne disposant pas de personnel, ont fait appel à la société L pour réaliser ces opérations d'achat et revente de terrains à bâtir ou d'immeubles. A cette fin, elles ont chacune conclu un contrat de commercialisation et de gestion avec la société L aux termes

duquel cette dernière société était chargée de rechercher des vendeurs et acquéreurs potentiels d'immeubles en France, plus particulièrement des terrains à bâtir, et de réaliser les travaux de viabilité et de lotissement, moyennant une rémunération égale à 10 % du prix de vente de ces terrains.

A l'occasion de la vérification de comptabilité de la société L portant sur la période du 1 juillet 2005 au 31 décembre 2008, l'administration a constaté que la plus-value résultant de la vingtaine de cessions immobilières réalisées par ces sociétés luxembourgeoises n'avait pas été imposée sur le fondement des stipulations de la convention fiscale franco-luxembourgeoise du 1 avril 1958.

Par des propositions de rectification en date des 19 et 20 juillet 2010, l'administration a considéré, d'une part, que l'interposition des filiales luxembourgeoises, dénuées de toute substance, dans ces opérations immobilières n'obéissait à aucun objectif économique, et que d'autre part, ce montage n'avait qu'un but exclusivement fiscal, consistant à faire bénéficier de la convention fiscale franco-luxembourgeoise les opérations immobilières réalisées par la société L. 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 en vue de soumettre ces cessions immobilières à l'impôt sur les sociétés et à la taxe sur la valeur ajoutée.

Le Comité a entendu ensemble le représentant de la société et son conseil, ainsi que le représentant de l'administration.

Le Comité relève que, jusqu'à l'entrée en vigueur de l'avenant en date du 24 novembre 2006 de la convention fiscale franco-luxembourgeoise du 1 avril 1958, l'application aux cessions immobilières réalisées par les sociétés sœurs luxembourgeoises de la société L de cette convention conduisait, par des interprétations divergentes que les deux pays faisaient de ces stipulations, à l'absence d'imposition, dans l'un ou l'autre de ces pays, de la plus-value résultant de ces ventes.

Par ailleurs, le Comité constate :

- que ces sociétés luxembourgeoises n'ont joué aucun rôle économique dans ces transactions immobilières. Toutes les étapes nécessaires à la réalisation de ces opérations immobilières, allant de la recherche de biens immobiliers à acquérir jusqu'aux démarches auprès des notaires en vue de leur cession ultérieure, étaient intégralement diligentées par la société L, les sociétés luxembourgeoises n'intervenant que lors de la signature des actes authentiques, et postérieurement à la conclusion des promesses d'acquisition conclues par la société L ;

- que le gérant statutaire de la société L a lui-même reconnu, à l'occasion d'auditions dans le cadre d'une instruction judiciaire, qu'il avait mis en place avec un investisseur, un schéma d'évasion fiscale se fondant sur l'application des stipulations de la convention fiscale franco-luxembourgeoise et consistant à faire réaliser les transactions immobilières, initiées par la société L, par des sociétés luxembourgeoises créées pour mettre en œuvre ce schéma et ce, dans le but de ne pas faire apparaître dans le chiffre d'affaires de la SARL L ces opérations immobilières et, par suite, de diminuer les impôts dus sur ces opérations.

Le Comité considère en conséquence que ce montage artificiel consistant en la réalisation de ces acquisitions puis cessions immobilières par des sociétés luxembourgeoises n'a été inspiré par aucun autre motif que celui d'éluider les impositions dues sur ces opérations immobilières, dont la société L était à l'origine, par une application littérale de la convention fiscale franco-luxembourgeoise du 1 avril 1958 allant à l'encontre des objectifs poursuivis par ses deux Etats signataires, qui n'ont pas eu l'intention de permettre par ce texte une absence d'imposition des cessions de biens immobiliers situés en France, lorsque les acquisitions et les cessions sont, en réalité, effectuées par une société ayant son siège social en France et agissant

dans le cadre de son objet social d'aménageur, tel qu'il est reconnu par son gérant, sous l'apparence d'un mandat dont aucune reddition de comptes n'atteste la réalité.

Le Comité émet en conséquence l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour soumettre aux impôts commerciaux les revenus provenant de la cession des biens immobiliers acquis entre la date de constitution de la société L et l'entrée en vigueur de l'avenant du 24 novembre 2006 à la convention fiscale franco-luxembourgeoise.

Enfin, le Comité estime que la société L doit être regardée comme ayant eu l'initiative principale du montage constitutif de l'abus de droit et, en outre, en a été la principale 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.

La société suisse transférant son siège au Luxembourg Affaire n° 2012-48

La société suisse A, possédait en France, depuis 1969, une villa sise à Saint-Jean-Cap-Ferrat. Lors de l'assemblée générale de la société, qui s'est tenue le 30 octobre 2006, il a été décidé le transfert du siège de cette société, devenue alors la SA W, au Luxembourg. Ce transfert a été confirmé par une seconde assemblée générale, le 2 novembre 2006.

Le 7 novembre 2006, la société a procédé à la vente de la villa dont elle était propriétaire en France. L'acte de vente précisait que le vendeur était une société de droit luxembourgeois en cours d'immatriculation, dont le siège était sis à Luxembourg.

Elle a fait, en 2008, l'objet d'une vérification de comptabilité portant sur les bénéfices imposables à l'impôt sur les sociétés ainsi que sur le prélèvement sur les plus-values immobilières prévu à l'article 244 bis du code général des impôts, au titre de l'année 2006. A l'issue de ce contrôle, une proposition de rectification lui a été notifiée le 9 mars 2009. L'administration a en effet constaté que la société W, faisant application des stipulations de la convention franco-luxembourgeoise du 1 avril 1958 n'avait pas déclaré la plus-value résultant de cette cession en France.

L'administration a, cependant, estimé que le transfert au Luxembourg du siège social de la société n'était motivé que par sa seule volonté d'éluder l'imposition en France de cette plus-value, qui était en revanche imposable par l'application de la convention franco-suisse.

Par suite, après avoir écarté le transfert du siège vers le Luxembourg comme ne lui étant pas opposable, elle a soumis à l'impôt sur les sociétés le bénéfice réalisé lors de la vente de 2006 entre les mains de la SA W sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et a réclamé à la société le paiement de l'impôt qui avait été éludé.

Le Comité rappelle qu'il n'entre pas dans ses attributions de se prononcer sur la question portant sur les modalités de calcul des rappels des droits.

Le Comité, qui n'a pu être éclairé davantage dès lors que la société W n'a pas souhaité être présente ni représentée, relève, au vu des pièces du dossier qui lui ont été soumises, que l'application à la cession immobilière réalisée en France par la société W en 2006 des stipulations de la convention fiscale franco-luxembourgeoise du 1 avril 1958 conduisait, par les interprétations divergentes que les deux pays faisaient de ces stipulations, à l'absence d'imposition, dans l'un ou l'autre de ces pays, de la plus value résultant de cette vente.

Le Comité estime que, compte tenu du délai nécessaire entre les opérations ayant conduit à la vente de l'immeuble et la signature de l'acte de vente, intervenue le 7 novembre 2006, ce

n'est que dans le cadre de cette vente du bien immobilier que la société W détenait en France que cette société a décidé, le 30 octobre 2006, de procéder au transfert de son siège ^{er} au Luxembourg pour se placer dans le champ de la convention franco-luxembourgeoise du 1 avril 1958.

Le Comité relève d'ailleurs que l'acte de vente fait état d'éléments tels que la situation de l'immeuble au regard du diagnostic de performance énergétique, d'un diagnostic technique, d'une note de renseignement d'urbanisme ou de l'état parasitaire de l'immeuble et que ces précisions incluses dans le contrat de vente ont nécessité des études et des rapports réalisés entre le mois de septembre et le mois de novembre 2006, soit antérieurement à la décision de transfert du siège de la société.

Le Comité considère, en conséquence, que le transfert du siège de la société suisse précédemment dénommée A, devenue alors W, au Luxembourg, n'a été inspiré par aucun autre motif que celui d'éviter la plus-value réalisée lors de cette cession immobilière et que cette opération de transfert a été réalisée à l'encontre des objectifs poursuivis par les deux Etats signataires de la convention fiscale franco-luxembourgeoise du 1 avril 1958, qui n'ont pas eu l'intention de permettre une telle absence totale d'imposition du seul fait du transfert au Luxembourg du siège social d'une société établie en Suisse, dans le cas où ce transfert n'est justifié, comme en l'espèce, par aucune considération autre que fiscale.

Le Comité émet, en conséquence, l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour soumettre à l'impôt sur les sociétés le bénéfice réalisé par la société W lors de la vente, en 2006, de la villa dont elle était propriétaire en France.

Enfin, le Comité estime que la société W doit être regardée comme ayant eu l'initiative principale du montage constitutif de l'abus de droit et, en outre, en a été la principale 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.