

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

N° 72 DU 23 JUILLET 2009

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

13 L-9-09

INSTRUCTION DU 22 JUILLET 2009

AVIS RENDUS PAR LE COMITE DE L'ABUS DE DROIT FISCAL
SEANCES N^{OS} 1 et 2 DE L'ANNEE 2009

(LPF art. L. 64)

NOR : BCF Z 09 00055 J

Bureau JF-2B

P R E S E N T A T I O N

Dans le cadre de la procédure de répression des abus de droit prévue à l'article L. 64 du LPF, le litige peut être soumis, à la demande du contribuable ou de l'administration, à l'avis du comité de l'abus de droit fiscal.

Les avis rendus par le comité de l'abus de droit fiscal font l'objet d'un rapport annuel adressé au Ministre par le Président du comité et qui est reproduit sous la forme d'un BOI.

Afin d'assurer une information plus complète et plus rapide, les avis rendus par ce comité sont également publiés.

La position qu'entend adopter l'administration sur chacun des dossiers soumis à l'avis du comité est indiquée à titre informatif.

Il est rappelé que lorsque l'administration ne se conforme pas à l'avis du comité, il lui appartient d'apporter la preuve du bien-fondé de la rectification.

Le présent BOI porte sur les avis rendus au cours des deux premières séances de l'année 2009.

Le Chef du Service juridique de la fiscalité

Jean-Pierre LIEB

- 1 -

23 juillet 2009

3 507072 P - C.P. n° 817 A.D. du 7-1-1975

B.O.I.

I.S.S.N. 0982 801 X

Direction générale des finances publiques

Directeur de publication : Philippe PARINI

Responsable de rédaction : Toussaint CENDRIER

Impression : S.D.N.C.

Rédaction : ENT-CNDT

82, rue du Maréchal Lyautey – BP 3045 – 78103 Saint-Germain-en-Laye cedex

17, Bd du Mont d'Est – 93192 Noisy-le-Grand cedex

Séance n° 1 du 12 février 2009

1. Affaire n° 2008-17 concernant la SARL B.

« La SARL A. devenue la SARL B. le 11 juin 2004, ayant pour activité l'exploitation d'un hôtel, a par ailleurs acquis, par acte du 6 février 1998, en qualité de marchand de biens, un immeuble à usage d'hôtel et restaurant à T. pour un prix de 891 826 € (hôtel V) en prenant l'engagement de revendre ce bien dans les 4 ans.

Elle a ainsi bénéficié de l'exonération des droits de mutation conformément aux dispositions de l'article 1115 et du 6° de l'article 257 du code général des impôts (CGI), seule la taxe de publicité foncière au taux de 0,60 % ayant été perçue.

Par un acte du 9 janvier 2002, la SARL A. a revendu, au prix de 1 036 653 €, cet immeuble à la SARL T. créée moins de trois mois avant l'échéance du délai de quatre ans prévu pour la revente de ce bien, l'acquéreur prenant l'engagement de construire dans les 4 ans un nouvel immeuble après démolition de l'ancien.

L'opération a donc été placée dans le champ d'application de la TVA immobilière et corrélativement exonérée des droits de mutation par application des dispositions du 7° de l'article 257 et de l'article 1594-0G du CGI.

L'administration a estimé que, compte tenu de ces circonstances et de l'existence d'une communauté d'intérêts entre les deux sociétés détenues majoritairement par le même associé, la cession effectuée le 9 janvier 2002 n'avait eu d'autre but que d'éviter les droits d'enregistrement dont l'opération aurait été passible en l'absence de revente du bien à l'échéance du délai de 4 ans. Elle a mis en œuvre, dans une proposition de rectification en date du 29 novembre 2007, la procédure de répression des abus de droit et a ainsi replacé l'acquisition du 6 février 1998 dans le champ d'application des droits de mutation.

Après avoir entendu ensemble la représentante de la société et son conseil ainsi que les représentants de l'administration fiscale, et au vu des éléments qui ont été portés à sa connaissance, le comité relève que :

- l'intention de réaliser une opération immobilière de grande envergure à partir du bien acquis sous le régime des achats destinés à la revente s'est manifestée dès après l'acquisition par des diligences en vue d'obtenir un permis de démolir les constructions existantes et un permis de construire ;

- la réglementation locale d'urbanisme faisait l'objet d'une contestation contentieuse qui a compromis la délivrance de ces autorisations d'urbanisme ;

- la poursuite de cette opération de promotion immobilière impliquait la recherche de nouveaux partenaires qui, et conformément à leurs demandes, a été facilitée par la création d'une société ayant pour seul objet de mener à bien une telle opération ;

- la circonstance que la création de cette nouvelle société ait été effectuée peu de temps avant l'expiration du délai de quatre ans auquel la société s'était engagée pour revendre le bien n'a pas pour effet de remettre en cause l'existence de motifs autre que fiscaux à l'opération.

En conséquence, le comité estime que, dans les circonstances particulières de l'espèce où le régime fiscal des achats destinés à la revente a été adopté par erreur au lieu et place de celui de l'engagement de construire, l'administration n'était pas fondée à mettre en œuvre la procédure de répression des abus de droit prévue à l'article L.64 du livre des procédures fiscales. »

Nota : l'administration a décidé de ne pas se ranger à l'avis émis par le Comité dans la mesure où, d'une part, la chronologie des faits ne caractérise pas l'intention originelle de construire dès l'acquisition, la demande du permis de construire ayant été déposée plus de deux ans après. D'autre part, l'intention originelle de construire qui est alléguée pouvait très bien faire l'objet d'un engagement rétroactif dans un acte rectificatif sans qu'une société *ad hoc* ne contracte un nouvel engagement. Enfin, l'absence de cette seconde société n'a pas empêché l'acquéreur de procéder jusque là aux démarches nécessaires à l'opération de promotion immobilière.

2. Affaire n° 2008-28 concernant la stef F. et G.

« MM F. et G. exerçaient sous la forme d'une société de fait l'activité d'ingénieurs-conseils. Ils ont cédé, le 27 octobre 2004, avec effet au 1er novembre 2004, leur activité à une société à responsabilité limitée (SARL). Cette cession s'est réalisée en exonération de plus-value sur le fondement des dispositions de l'article 238 quaterdecies du code général des impôts en vigueur lors de l'opération.

L'administration a remis en cause l'exonération de la plus-value dans le cadre de la procédure de répression des abus de droit, au motif que cette construction juridique méconnaît l'intention du législateur. Pour justifier le redressement, l'administration a pris en compte les éléments suivants :

- MM F. et G. avaient demandé le bénéfice d'un dispositif destiné à favoriser le maintien des activités de proximité, dispositif exonérant la plus-value constatée en cas de cession d'une activité notamment libérale, lorsque le repreneur exerce, dans les mêmes locaux, une activité de même nature ;

- ils étaient les cédants et les cessionnaires de l'activité, dans la mesure où ils détiennent chacun 50% du capital de la société nouvellement créée ;

- aucune modification au mode d'activité du cabinet de MM F. et G. n'a été constatée postérieurement à la création de la SARL.

Après avoir entendu ensemble les contribuables et leur conseil ainsi que les représentants de l'administration, le comité relève que MM F. et G. exerçaient ensemble leur activité d'ingénieurs-conseils depuis 1974 et que l'âge de l'un des associés, qui avait 60 ans au moment de la cession, rendait l'éventualité d'une cessation d'activité suffisamment probable. La poursuite de l'exploitation du cabinet par l'autre associé, plus jeune de cinq ans, alors que ce cabinet était jusqu'alors exploité sous forme de société de fait, aurait été rendue difficile sans la constitution d'une structure juridique mieux adaptée à une transmission.

De plus, il n'a pas été contesté que MM F. et G. avaient, dès avant le vote de la loi du 9 août 2004, au mois de juin de la même année, consulté des professionnels du droit afin d'étudier la solution la mieux adaptée à une transformation de la forme de leur exploitation. Ces consultations ont abouti à la remise d'une étude, finalisée après le vote de la loi du 9 août 2004 et qui a préconisé la création d'une SARL.

En conséquence, le comité considère qu'il doit être tenu pour établi que MM F. et G. avaient conçu le projet de la création de la société et du transfert à cette société de leur activité, et entrepris les démarches utiles à cette création, avant l'entrée en vigueur de la loi du 9 août 2004. Ils poursuivaient nécessairement, à travers cette transformation de la forme de leur exploitation, d'autres objectifs qu'exclusivement fiscaux, même si le transfert d'activité n'a été effectivement opéré qu'après l'entrée en vigueur de la loi.

Par conséquent, et au vu des éléments portés à sa connaissance, le comité émet l'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en œuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. »

Nota : l'administration s'est rangée à l'avis émis par le Comité.

3. Affaire n° 2008-29 concernant M. E.

« M. E. exerçait à titre personnel l'activité d'avocat. Il a cédé, le 30 décembre 2004, son activité à une société d'exercice libéral à responsabilité limitée (SELARL). Cette cession s'est réalisée en exonération de plus-value sur le fondement des dispositions de l'article 238 quaterdecies du code général des impôts en vigueur lors de l'opération.

L'administration a remis en cause l'exonération de la plus-value dans le cadre de la procédure de répression des abus de droit.

Après avoir entendu ensemble le contribuable et les représentants de l'administration, le comité relève que :

- M. E. a demandé le bénéfice d'un dispositif exonérant la plus-value constatée en cas de cession d'une activité notamment libérale lorsque le repreneur exerce, dans les mêmes locaux, une activité de même nature ;

- il est le cédant et l'associé majoritaire de la SELARL cessionnaire, dont il détient 249 parts sur 250, la part restante étant détenue par un avocat dont il est précisé dans les statuts de la société qu'il n'exerce pas sa profession en son sein ;

- aucune modification au mode d'activité de M. E. n'a été constatée postérieurement à la création de la SELARL.

Le comité remarque également que l'acte de cession prévoyait deux conditions résolutoires en l'absence desquelles il est explicitement précisé que les deux parties n'auraient pas contracté, et que la seconde de ces conditions était celle de l'absence de remise en cause de l'avantage fiscal prévu par la loi du 9 août 2004 d'où est issu l'article 238 quaterdecies du code général des impôts.

Il relève, en outre, que la circonstance que M. E. ait, en 2008, pris sa retraite et transmis la gestion de son cabinet à son associé, ne permet pas d'en déduire que la création de la SELARL en 2004 avait pour objet de réaliser cette transmission, alors que les statuts de la société stipulaient que M. E. était le seul professionnel exerçant en son sein.

Le comité observe enfin que l'opération réalisée par M. E., consistant en la vente à lui-même de son cabinet d'avocat, est contraire aux objectifs poursuivis par le législateur lorsqu'il a mis en place le dispositif d'exonération utilisé par l'intéressé.

Il en conclut que, par cette construction juridique, M. E., recherchant le bénéfice d'une application littérale de l'article 238 quaterdecies du code général des impôts précité à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur, n'a pu être inspiré, à la date à laquelle s'est réalisée cette opération, par aucun autre motif que celui d'éviter la charge fiscale que, s'il n'avait pas passé cet acte, il aurait normalement supportée.

En conséquence, et au vu des éléments portés à sa connaissance, le comité émet l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. »

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

Séance n° 2 du 19 mars 2009

4. Affaire n° 2008-30 concernant M. F.

« M. F. exerçait à titre personnel l'activité de maçon. Il a cédé, le 23 novembre 2004, son activité à une société à responsabilité limitée (SARL) constituée le même jour. Cette cession s'est réalisée en exonération de plus-value sur le fondement des dispositions de l'article 238 quaterdecies du code général des impôts en vigueur lors de l'opération.

L'administration a remis en cause l'exonération de la plus-value dans le cadre de la procédure de répression des abus de droit.

Pour justifier cette rectification, l'administration a relevé les éléments de fait suivants :

- M. F. a demandé le bénéfice d'un dispositif exonérant la plus-value constatée en cas de cession d'une activité notamment commerciale ou libérale lorsque le repreneur exerce, dans les mêmes locaux, une activité de même nature ;

- il est le cédant unique du fond et de l'outillage, et l'actionnaire unique avec son épouse de la SARL cessionnaire ;

- aucune modification au mode d'activité de M. F. n'a été constatée postérieurement à la création de la SARL.

Invités à présenter des observations orales devant le Comité, le contribuable et l'administration n'ont pas souhaité être entendus.

Le Comité relève que la création de la société s'inscrivait dans le projet conçu par M. F., afin de préparer sa retraite et sa succession, de céder son entreprise à des entrepreneurs. Ceux-ci, au nombre desquels figurait son fils, ont manifesté par écrit le 3 septembre 2004 leur volonté d'acquérir la totalité des parts de la SARL et ont fixé une valeur maximale pour la reprise du fonds de commerce. Par lettre du 10 septembre suivant, M. F. a donné son accord pour la valeur de reprise ainsi déterminée.

Au vu des éléments ainsi portés à sa connaissance, le Comité a estimé que M. F. poursuivait à travers la transformation de la forme de son exploitation des objectifs autres que ceux exclusivement fiscaux dont l'administration s'est prévaluée, même si et en l'espèce l'engagement d'acquisition des parts ne s'est pas finalement réalisé.

En conséquence, le Comité émet l'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en œuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales. »

Nota : l'administration s'est rangée à l'avis émis par le Comité.

5. Affaire n° 2009-01 concernant la société D.

« La société D. a acquis le 14 décembre 2004 auprès de personnes physiques la totalité des titres de la société A., le prix d'acquisition s'élevant à 232 722 €.

La société D., qui a entendu se prévaloir du régime des sociétés mères prévu aux articles 145, 146 et 216 du code général des impôts, a pris l'engagement formel, alors exigé par l'article 54 de l'annexe II à ce code, de conserver les titres acquis pendant une durée minimale de deux ans.

Le 31 décembre 2004, la société D. a reçu une distribution de la société A. d'un montant de 147 450 € et a constitué le 31 décembre 2004, date de clôture de l'exercice 2004, une provision pour dépréciation des titres de la société A. à hauteur de 107 653,90 €.

Le 19 septembre 2005, la société D. a reçu une distribution de la société A. d'un montant de 100 000 € et a constitué à la clôture des exercices 2005 et 2006 des provisions complémentaires pour dépréciation des titres de la société A. à hauteur respectivement de 107 573,86 € et de 8 142,59 €.

Ces distributions, placées sous le régime des sociétés mères, ont ainsi été retranchées du bénéfice net total de la société D. sous déduction d'une quote-part de frais et charges de 5%.

L'administration a relevé qu'à la date de la cession des titres, la société A. ne détenait plus aucun actif corporel ou incorporel, n'exerçait plus aucune activité mais disposait de liquidités importantes. Elle a estimé que sous le couvert d'une acquisition de titres et de la distribution de dividendes, la société D. avait en fait réalisé une opération qui dans son ensemble dissimulait une réalité économique et financière différente. Elle a estimé que la société avait utilisé de manière abusive le mécanisme de distribution des produits des filiales afin de bénéficier du régime des sociétés mères et avait déduit de son résultat une provision pour dépréciation des titres de participation alors qu'il s'agissait en réalité pour la société D. de récupérer immédiatement son investissement de 232 722 €.

L'administration a mis en œuvre la procédure de répression des abus de droit et a ainsi refusé, sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, l'application du régime des sociétés mères et filiales, ce qui s'est traduit par une rectification des résultats de la société D. résultant de la différence entre le montant constitué, d'une part, des dividendes exonérés en application du régime des sociétés mères et, d'autre part, de la provision pour dépréciation des titres et le montant des produits financiers comptabilisés, soit une rectification de 100 150 € au titre de l'exercice 2004, de 102 754 € au titre de l'exercice 2005 et de 8 142 € au titre de l'exercice 2006.

Après avoir entendu ensemble les représentants de la société et de l'administration fiscale, le Comité a relevé que :

- la société avait souscrit l'engagement de garder les titres de la société A. pendant deux ans afin de bénéficier du régime des sociétés mères ;
- la société D., en procédant à la distribution de la quasi-totalité des réserves de la société A., avait vidé de toute substance cette filiale qui n'exerçait plus aucune activité ;
- cette filiale n'avait eu aucune activité postérieurement à cette distribution.

Par suite, le Comité a déduit de l'ensemble des éléments ainsi portés à sa connaissance, que la société D. avait souscrit l'engagement formel de conservation des titres pendant une durée de deux ans dans le but exclusif d'atténuer ses charges fiscales grâce à une application littérale des dispositions fiscales relatives au régime des sociétés mères à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur lorsqu'il a adopté ce régime lequel permet, afin d'éviter une double imposition, de ne pas soumettre à l'impôt sur les sociétés dû par la société mère, sous déduction d'une quote-part de frais et charges de 5%, les dividendes qu'elle a reçus de sa filiale, mais suppose la poursuite effective de l'activité de celle-ci.

Le Comité estime, en outre, que le fait que l'application du régime des sociétés mères par la société D. à la seconde distribution en date du 19 septembre 2005 n'ait conduit qu'à un accroissement de déficits fiscaux reportables, ne prive pas l'administration du droit d'appliquer la procédure de répression des abus de droit.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de répression des abus de droit prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. »

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

6. Affaire n° 2009-02 concernant la société X.

« La SA X. a acquis le 3 mai 2004 la totalité des titres de la société S., le prix d'acquisition s'élevant à 1 100 000 €.

La SA X., qui a entendu se prévaloir du régime des sociétés mères prévu aux articles 145, 146 et 216 du code général des impôts, a pris l'engagement formel, alors exigé par l'article 54 de l'annexe II à ce code, de conserver les titres acquis pendant une durée minimale de deux ans.

Le 21 juin 2004, la société X. a reçu une distribution de la société S. d'un montant de 1 066 661 € et a constitué le 30 juin 2004, date de clôture de l'exercice 2004, une provision pour dépréciation des titres de la société S. pour 987 644 €, puis à la clôture de l'exercice 2005 une provision complémentaire de 17 979 €.

Cette distribution, placée sous le régime des sociétés mères, a ainsi été retranchée du bénéfice net total de la SA X. sous déduction d'une quote-part de frais et charges de 5%.

Par ailleurs, la SA X. a acquis le 1er juin 2005 la totalité du capital de la société D., le prix d'acquisition s'élevant à 6 360 000 €.

La SA X., qui a entendu se prévaloir du régime des sociétés mères prévu aux articles 145, 146 et 216 du code général des impôts, a pris l'engagement formel, alors exigé par l'article 54 de l'annexe II à ce code, de conserver les titres acquis pendant une durée minimale de deux ans.

Le 27 juin 2005, la société X. a reçu une distribution de la société D. d'un montant de 3 000 000 € et a constitué le 30 juin 2005, date de clôture de l'exercice 2005, une provision pour dépréciation des titres de la société D. pour 2 651 827 €.

Le 30 juin 2006, la société X. a reçu une distribution de la société D. d'un montant de 3 526 000 € et a constitué le 30 juin 2006, date de clôture de l'exercice 2006, une provision complémentaire pour dépréciation des titres de la société D. pour 3 528 462 €.

Ces distributions, placées sous le régime des sociétés mères, ont ainsi été retranchées du bénéfice net total de la SA X. sous déduction d'une quote-part de frais et charges de 5%.

L'administration a relevé qu'à la date de la cession des titres, effectuée entre sociétés contrôlées par les mêmes personnes, les sociétés S. et D. ne détenaient plus aucun actif corporel ou incorporel, n'exerçaient plus aucune activité mais disposaient de liquidités importantes. Elle a estimé que sous le couvert d'une acquisition de titres et de la distribution de dividendes, la société X. avait en fait réalisé une opération qui dans son ensemble dissimulait une réalité économique et financière différente. Elle a estimé que la société avait utilisé de manière abusive le mécanisme de distribution des produits des filiales afin de bénéficier du régime des sociétés mères et avait déduit de son résultat une provision pour dépréciation des titres de participation alors qu'il s'agissait en réalité pour la société X. de récupérer immédiatement ses investissements d'un montant respectif de 1 100 000 € et de 6 360 000 €.

L'administration a mis en œuvre la procédure de répression des abus de droit et a ainsi refusé, sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, l'application du régime des sociétés mères et filiales ce qui s'est traduit par une rectification des résultats de la société X. de la somme de 1 013 328 € au titre de l'exercice 2004, de 2 850 000 € au titre de l'exercice 2005 et de 3 349 700 € au titre de l'exercice 2006.

Le Comité a relevé, après avoir entendu le représentant de l'administration, la société, après avoir précisé le lundi 16 mars qu'elle présenterait des observations ou en son absence en ferait présenter par son représentant, ayant indiqué le 19 mars 2009 au matin que ni elle ni son représentant n'assisteraient à la séance du Comité, que:

- la société X. avait souscrit l'engagement de garder les titres des sociétés S. et D. pendant deux ans afin de bénéficier du régime des sociétés mères ;

- la société X., en procédant à la distribution de la quasi-totalité des réserves des sociétés S. et D., avait vidé de toute substance ces filiales qui n'exerçaient plus aucune activité ;
- les opérations de cession ont été effectuées entre des sociétés contrôlées par les mêmes personnes ;
- ces filiales n'avaient eu aucune activité postérieurement à ces distributions.

Par suite, le Comité a déduit de l'ensemble des éléments ainsi portés à sa connaissance, que la société X. avait souscrit l'engagement formel de conservation des titres pendant une durée de deux ans, dans le but exclusif d'atténuer ses charges fiscales grâce à une application littérale des dispositions fiscales relatives au régime des sociétés mères à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur lorsqu'il a adopté ce régime lequel permet, afin d'éviter une double imposition, de ne pas soumettre à l'impôt sur les sociétés dû par la société mère, sous déduction d'une quote-part de frais et charges de 5%, les dividendes qu'elle a reçus de sa filiale, mais suppose la poursuite effective de l'activité de celle-ci.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de répression des abus de droit prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. »

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

7. Affaire n° 2009-03 concernant la société B.

« La société B. a acquis les 2 juin et 1er décembre 2003, 66,40 % des titres de la société E., le prix d'acquisition s'élevant à 18 500 000 €.

La société B., qui a entendu se prévaloir du régime des sociétés mères prévu aux articles 145, 146 et 216 du code général des impôts, a pris l'engagement formel, alors exigé par l'article 54 de l'annexe II à ce code, de conserver les titres acquis pendant une durée minimale de deux ans.

Le 23 décembre 2003, la société B. a reçu une distribution de la société E. d'un montant de 20 584 000 € et a constitué à la clôture de l'exercice 2003 une provision pour dépréciation des titres de la société E. à hauteur de 17 199 660 €.

Le 21 mai 2004, la société B. a reçu une distribution de la société E. d'un montant de 454 840 € et a constitué à la clôture de l'exercice 2004 une provision complémentaire pour dépréciation des titres de la société E. à hauteur de 369 676 €.

Ces distributions, placées sous le régime des sociétés mères, ont ainsi été retranchées du bénéfice net total de la société B. sous déduction d'une quote-part de frais et charges de 5%.

L'administration a relevé qu'à la date de la cession des titres, effectuée entre sociétés contrôlées par les mêmes personnes, la société E. ne détenait plus aucun actif corporel ou incorporel, n'exerçait plus aucune activité mais disposait de liquidités importantes. Elle a estimé que sous le couvert d'une acquisition de titres et de la distribution de dividendes, la société B. avait en fait réalisé une opération qui dans son ensemble dissimulait une réalité économique et financière différente. Elle a estimé que la société avait utilisé de manière abusive le mécanisme de distribution des produits des filiales afin de bénéficier du régime des sociétés mères et avait déduit de son résultat une provision pour dépréciation des titres de participation alors qu'il s'agissait en réalité pour la société B. de récupérer immédiatement son investissement de 18 500 000 €.

L'administration a mis en œuvre la procédure de répression des abus de droit et a ainsi refusé, sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, l'application du régime des sociétés mères et filiales ce qui s'est traduit par une rectification des résultats de la société B. de la somme de 19 554 800 € au titre de l'exercice 2003 et de 432 098 € au titre de l'exercice 2004.

Le Comité a relevé, après avoir entendu le représentant de l'administration, la société, après avoir précisé le lundi 16 mars qu'elle présenterait des observations ou en son absence en ferait présenter par son représentant, ayant indiqué le 19 mars 2009 au matin que ni elle ni son représentant n'assisteraient à la séance du Comité, que:

- la société B. avait souscrit l'engagement de garder les titres de la société E. pendant deux ans afin de bénéficier du régime des sociétés mères ;
- la société B., en procédant dès l'acquisition des titres à la distribution de la quasi-totalité des réserves de la société E., avait vidé de toute substance cette filiale qui n'exerçait plus aucune activité ;
- les opérations de cession ont été effectuées entre des sociétés contrôlées par les mêmes personnes ;

- cette filiale n'avait eu aucune activité postérieurement à cette distribution.

Par suite, le Comité a déduit de l'ensemble des éléments ainsi portés à sa connaissance, que la société B. avait souscrit l'engagement formel de conservation des titres pendant une durée de deux ans dans le but exclusif d'atténuer ses charges fiscales grâce à une application littérale des dispositions fiscales relatives au régime des sociétés mères à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur lorsqu'il a adopté ce régime lequel permet, afin d'éviter une double imposition, de ne pas soumettre à l'impôt sur les sociétés dû par la société mère, sous déduction d'une quote-part de frais et charges de 5%, les dividendes qu'elle a reçus de sa filiale, mais suppose la poursuite effective de l'activité de celle-ci.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de répression des abus de droit prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. »

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

8. Affaire 2009-04 concernant la société C.

« La société C. a acquis le 2 décembre 2002, 49 % des titres de la société F., le prix d'acquisition s'élevant à 18 718 000 €.

La société C., qui a entendu se prévaloir du régime des sociétés mères prévu aux articles 145, 146 et 216 du code général des impôts, a pris l'engagement formel, alors exigé par l'article 54 de l'annexe II à ce code, de conserver les titres acquis pendant une durée minimale de deux ans.

Le 24 décembre 2002 et le 31 mars 2003, la société C. a reçu deux distributions de la société F. d'un montant de 18 125 100 € et 239 904 € et a constitué le 30 juin 2003, date de clôture de l'exercice 2003, une provision pour dépréciation des titres F. à hauteur de 16 049 486 €.

Ces distributions, placées sous le régime des sociétés mères, ont ainsi été retranchées du bénéfice net total de la société C. sous déduction d'une quote-part de frais et charges de 5%.

L'administration a relevé qu'à la date de la cession des titres, effectuée entre sociétés contrôlées par les mêmes personnes, la société F. ne détenait plus aucun actif corporel ou incorporel, n'exerçait plus aucune activité mais disposait de liquidités importantes. Elle a estimé que sous le couvert d'une acquisition de titres et de la distribution de dividendes, la société C. avait en fait réalisé une opération qui dans son ensemble dissimulait une réalité économique et financière différente. Elle a estimé que la société avait utilisé de manière abusive le mécanisme de distribution des produits des filiales afin de bénéficier du régime des sociétés mères et avait déduit de son résultat une provision pour dépréciation des titres de participation alors qu'il s'agissait en réalité pour la société C. de récupérer immédiatement son investissement de 18 718 000 €.

L'administration a mis en œuvre la procédure de répression des abus de droit et a ainsi refusé, sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, l'application du régime des sociétés mères et filiales ce qui s'est traduit par une rectification des résultats de la société C. de la somme de 17 446 754 €.

Le Comité a relevé, après avoir entendu le représentant de l'administration, la société et son représentant n'ayant pas indiqué qu'ils n'entendaient pas formuler d'observations devant le Comité et n'étant pas présents, que :

- la société C. avait souscrit l'engagement de garder les titres de la société F. pendant deux ans afin de bénéficier du régime des sociétés mères ;
- la société C., en procédant dès l'acquisition des titres à la distribution de la quasi-totalité des réserves de la société F., avait vidé de toute substance cette filiale qui n'exerçait plus aucune activité ;
- les opérations de cession ont été effectuées entre des sociétés contrôlées par les mêmes personnes ;
- cette filiale n'avait eu aucune activité postérieurement à cette distribution.

Par suite, le Comité a déduit de l'ensemble des éléments ainsi portés à sa connaissance, que la société C. avait souscrit l'engagement formel de conservation des titres pendant une durée de deux ans dans le but exclusif d'atténuer ses charges fiscales grâce à une application littérale des dispositions fiscales relatives au régime des sociétés mères à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur lorsqu'il a adopté ce régime lequel permet, afin d'éviter une double imposition, de ne pas soumettre à l'impôt sur les sociétés dû par la société mère, sous déduction d'une quote-part de frais et charges de 5%, les dividendes qu'elle a reçus de sa filiale, mais suppose la poursuite effective de l'activité de celle-ci.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de répression des abus de droit prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. »

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

9. Affaire n° 2009-05 concernant la société Z.

« La société Y. (absorbée le 19 décembre 2003 par la société française Z.) a acquis le 28 octobre 2003, 33,60 % des titres de la société E., le prix d'acquisition s'élevant à 9 500 000 €.

La société Y., qui a entendu se prévaloir du régime des sociétés mères prévu aux articles 145, 146 et 216 du code général des impôts, a pris l'engagement formel, alors exigé par l'article 54 de l'annexe II à ce code, de conserver les titres acquis pendant une durée minimale de deux ans.

Le 23 décembre 2003, la société Z. a reçu une distribution de la société E. d'un montant de 10 416 000 € et a constitué à la clôture de l'exercice 2003 une provision pour dépréciation des titres de la société E. à hauteur de 8 841 997 €.

Le 21 mai 2004, la société Z. a reçu une distribution de la société E. d'un montant de 230 160 € et a constitué à la clôture de l'exercice 2004 une provision complémentaire pour dépréciation des titres de la société E. pour 187 065 €.

Ces distributions, placées sous le régime des sociétés mères, ont ainsi été retranchées du bénéfice net total de la société Z. sous déduction d'une quote-part de frais et charges de 5%.

Par ailleurs, la société Z. a acquis le 21 mai 2004, 15% des titres de la société L., le prix d'acquisition s'élevant à 6 700 000 €.

La société Z., qui a entendu se prévaloir du régime des sociétés mères prévu aux articles 145, 146 et 216 du code général des impôts, a pris l'engagement formel, alors exigé par l'article 54 de l'annexe II à ce code, de conserver les titres acquis pendant une durée minimale de deux ans.

Le 7 décembre 2004, la société Z. a reçu une distribution de la société L. d'un montant de 5 950 000 € et a constitué à la clôture de l'exercice 2004 une provision pour dépréciation des titres de la société L. à hauteur de 5 797 168 €.

Cette distribution, placée sous le régime des sociétés mères, a ainsi été retranchée du bénéfice net total de la société Z. sous déduction d'une quote-part de frais et charges de 5%.

L'administration a relevé qu'à la date de la cession des titres, effectuée entre sociétés contrôlées par les mêmes personnes, les sociétés E. et L. ne détenaient plus aucun actif corporel ou incorporel, n'exerçaient plus aucune activité mais disposaient de liquidités importantes. Elle a estimé que sous le couvert d'une acquisition de titres et de la distribution de dividendes, la société Z. avait en fait réalisé une opération qui dans son ensemble dissimulait une réalité économique et financière différente. Elle a estimé que la société avait utilisé de manière abusive le mécanisme de distribution des produits des filiales afin de bénéficier du régime des sociétés mères et avait déduit de son résultat une provision pour dépréciation des titres de participation alors qu'il s'agissait en réalité pour la société Z. de récupérer immédiatement ses investissements d'un montant respectif de 9 500 000 € et de 6 700 000 €.

L'administration a mis en œuvre la procédure de répression des abus de droit et a ainsi refusé, sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, l'application du régime des sociétés mères et filiales ce qui s'est traduit par une rectification des résultats de la société Z. de la somme de 10 412 351 € au titre de l'exercice 2003 et de 5 871 152 € au titre de l'exercice 2004.

Le Comité a relevé, après avoir entendu le représentant de l'administration, la société, après avoir précisé le lundi 16 mars qu'elle présenterait des observations ou en son absence en ferait présenter par son représentant, ayant indiqué le 19 mars 2009 au matin que ni elle ni son représentant n'assisteraient à la séance du Comité, que:

- la société Z. avait souscrit l'engagement de garder les titres des sociétés E. et L. pendant deux ans afin de bénéficier du régime des sociétés mères ;

- la société Z., en procédant à la distribution de la quasi-totalité des réserves des sociétés E. et L., avait vidé de toute substance ces filiales qui n'exerçaient plus aucune activité ;

- les opérations de cession ont été effectuées entre des sociétés contrôlées par les mêmes personnes ;

- ces filiales n'avaient eu aucune activité postérieurement à ces distributions.

Par suite, le Comité a déduit de l'ensemble des éléments ainsi portés à sa connaissance, que la société Z. avait souscrit l'engagement formel de conservation des titres pendant une durée de deux ans dans le but exclusif d'atténuer ses charges fiscales grâce à une application littérale des dispositions fiscales relatives au régime des sociétés mères à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur lorsqu'il a adopté ce régime lequel permet, afin d'éviter une double imposition, de ne pas soumettre à l'impôt sur les sociétés dû par la société mère, sous déduction d'une quote-part de frais et charges de 5%, les dividendes qu'elle a reçus de sa filiale, mais suppose la poursuite effective de l'activité de celle-ci.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de répression des abus de droit prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. »

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

10. Affaire 2009-06 concernant la société F.

« La société F. a acquis le 11 août 2003 la totalité des titres de la société D., le prix d'acquisition s'élevant à 33 250 000 €.

La société F., qui a entendu se prévaloir du régime des sociétés mères prévu aux articles 145, 146 et 216 du code général des impôts, a pris l'engagement formel, alors exigé par l'article 54 de l'annexe II à ce code, de conserver les titres acquis pendant une durée minimale de deux ans.

Le 28 octobre 2003, la société F. a reçu une distribution de la société D. d'un montant de 32 000 000 € et a constitué à la clôture de l'exercice 2003 une provision pour dépréciation des titres de la société D. à hauteur de 26 659 815 €.

Le 2 mars 2004, la société F. a reçu une distribution de la société D. d'un montant de 6 400 000 € et a constitué à la clôture de l'exercice 2004 une provision complémentaire pour dépréciation des titres de la société D. à hauteur de 6 172 192 €.

Ces distributions, placées sous le régime des sociétés mères, ont ainsi été retranchées du bénéfice net total de la société F. sous déduction d'une quote-part de frais et charges de 5%.

L'administration a relevé qu'à la date de la cession des titres, effectuée entre sociétés contrôlées par les mêmes personnes, la société D. ne détenait plus aucun actif corporel ou incorporel, n'exerçait plus aucune activité mais disposait de liquidités importantes. Elle a estimé que sous le couvert d'une acquisition de titres et de la distribution de dividendes, la société F. avait en fait réalisé une opération qui dans son ensemble dissimulait une réalité économique et financière différente. Elle a estimé que la société avait utilisé de manière abusive le mécanisme de distribution des produits des filiales afin de bénéficier du régime des sociétés mères et avait déduit de son résultat une provision pour dépréciation des titres de participation alors qu'il s'agissait en réalité pour la société F. de récupérer immédiatement son investissement de 33 250 000 €.

L'administration a mis en œuvre la procédure de répression des abus de droit et a ainsi refusé, sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, l'application du régime des sociétés mères et filiales ce qui s'est traduit par une rectification des résultats de la société F. de la somme de 30 400 000 € au titre de l'exercice 2003 et de 6 080 000 € au titre de l'exercice 2004.

Le Comité a relevé, après avoir entendu le représentant de l'administration, la société et son représentant n'ayant pas indiqué qu'ils n'entendaient pas formuler d'observations devant le Comité et n'étant pas présents, que :

- la société F. avait souscrit l'engagement de garder les titres de la société D. pendant deux ans afin de bénéficier du régime des sociétés mères ;
- la société F., en procédant dès l'acquisition des titres à la distribution de la quasi-totalité des réserves de la société D., avait vidé de toute substance cette filiale qui n'exerçait plus aucune activité ;
- les opérations de cession ont été effectuées entre des sociétés contrôlées par les mêmes personnes ;
- cette filiale n'avait eu aucune activité postérieurement à cette distribution.

Par suite, le Comité a déduit de l'ensemble des éléments ainsi portés à sa connaissance, que la société F. avait souscrit l'engagement formel de conservation des titres pendant une durée de deux ans dans le but exclusif d'atténuer ses charges fiscales grâce à une application littérale des dispositions fiscales relatives au régime des sociétés mères à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur lorsqu'il a adopté ce régime lequel permet, afin d'éviter une double imposition, de ne pas soumettre à l'impôt sur les sociétés dû par la société mère, sous déduction d'une quote-part de frais et charges de 5%, les dividendes qu'elle a reçus de sa filiale, mais suppose la poursuite effective de l'activité de celle-ci.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de répression des abus de droit prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. »

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