

# BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

N° 2 DU 11 JANVIER 2011

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

## 13 L-13-10

INSTRUCTION DU 29 DECEMBRE 2010

AVIS RENDUS PAR LE COMITE DE L'ABUS DE DROIT FISCAL  
SEANCES N<sup>OS</sup> 3 et 4 DE L'ANNEE 2010

(LPF art. L. 64)

NOR : BCR Z 10 00089 J

Bureau JF-2B

### PRESENTATION

Dans le cadre de la procédure de l'abus de droit fiscal 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 troisième et quatrième séances de l'année 2010.

Le Chef du Service juridique de la fiscalité

Jean-Pierre LIEB

**Séance n° 3 du 23 septembre 2010**

**1. Affaire n° 2010-07 concernant Monsieur S.**

« Par acte du 13 juillet 2004, Mme G. a cédé à M. S. un bien immobilier sis à M. moyennant un prix de 61 000 € converti pour moitié en obligation de soin et pour l'autre moitié en une rente viagère d'un montant mensuel de 320 €.

L'administration a estimé que cette cession dissimulait en réalité une donation et a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit prévue par les dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales afin de poursuivre le recouvrement des droits de mutation à titre gratuit.

Le Comité note tout d'abord que la crédière n'a pas encaissé le montant des arrérages que le débiteur prétend lui avoir remis au moyen de chèques qu'il déclare avoir lui-même retrouvés après son décès, tandis que, durant la même période, ce dernier a pour sa part encaissé plusieurs chèques remis par Mme G. pour un montant de 3 300 € sans que la cause de ces paiements soit connue.

Il estime, par ailleurs, que les éléments de fait de l'espèce ne sont pas de nature à caractériser l'exécution de l'obligation de soins stipulée au contrat, alors que M. S. n'apporte, au surplus, aucun élément propre à combattre les éléments présentés par l'administration.

Il en déduit que ces faits caractérisent l'intention libérale de Mme G. à l'égard de M. S..

En conséquence, le Comité émet, au vu des éléments portés à sa connaissance, l'avis que l'administration était, en l'espèce, fondée à mettre en œuvre la procédure de répression des abus de droit prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Enfin, le Comité estime que M. S. 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 favorable du Comité.**

**2. Affaire n° 2010-04 concernant Madame J. P.**

« Par acte du 19 mai 1998, M. M. a vendu à la société civile immobilière (SCI) X, dont il était associé à hauteur de 30 % des parts et dont les autres parts sont détenues par ses deux nièces et son neveu par alliance, la propriété d'un immeuble de rapport lui appartenant. Le prix de cession, fixé à 30 millions de francs, a été financé intégralement par un prêt in fine d'une durée de 15 ans, le capital étant intégralement remboursable à cette échéance.

En garantie de ce prêt, M. M. et les trois autres associés de la SCI se sont portés cautions solidaires, le premier à hauteur de l'intégralité du prêt, les seconds dans la limite de 1 million de francs chacun. Le prêt était en outre garanti par le nantissement au profit du prêteur de trois contrats d'assurance vie souscrits par M. M. au bénéfice de chacun des autres associés à hauteur de 10 millions de francs par contrat.

Le 5 juin 1998, M. M. a rédigé un testament olographe par lequel il légua à chacun des trois autres associés un tiers de ses parts dans la SCI.

Après le décès de l'intéressé le 4 décembre 1999, Mme J. P. a déposé une déclaration de succession comprenant les parts reçues au titre de ce legs particulier, soit 39 650 F, ainsi que la somme de 755 456 F lui revenant au titre du contrat d'assurance-vie précité et une somme de 19 417 F au titre d'un autre contrat d'assurance vie et a acquitté les droits de mutation correspondants.

L'administration a estimé que l'ensemble de ces opérations dissimulait une transmission à titre gratuit de l'immeuble à ses nièces et à son neveu par alliance dans le cadre d'un montage ayant permis d'éviter, pour sa plus grande part, l'application des droits de mutation exigibles au taux de 60 % entre non-parents en vertu de l'article 777 du code général des impôts et reposant sur la constitution de la SCI X dans un but exclusivement fiscal, ainsi que sur la cession du 19 mai 1998 dénuée de tout intérêt économique pour le vendeur et dissimulant une donation. Elle a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal en vue de la liquidation des droits de mutation à titre gratuit sur le montant du prix de cession de l'immeuble.

Le Comité constate au préalable :

- qu'aux fins de garantie du paiement du capital emprunté, le prêteur a demandé le nantissement des contrats d'assurance vie souscrits par M. M., nantissement auquel les bénéficiaires acceptants ont consenti,

- que le décès de M. M. a entraîné l'exigibilité anticipée du prêt in fine et la mise en œuvre auprès de l'assureur de la sûreté prise sur les contrats d'assurance-vie.

Il relève toutefois que, par une convention du 8 juin 2001, les associés de la SCI et le prêteur ont mis en œuvre un accord antérieur permettant la prorogation jusqu'à son terme de ce prêt en échange de la constitution par les associés de la SCI d'une nouvelle garantie sous forme de souscription de contrats d'assurance-vie nantis à son profit.

Le Comité note qu'en exécution de cette convention, le prêteur a libéré les sommes réclamées à l'assureur en vertu du nantissement et les a restituées aux associés, bénéficiaires désignés par M. M. de ces contrats.

Il constate que cette convention a ainsi eu pour effet de faire entrer les sommes en cause dans le champ d'application des droits de mutation par décès en vertu des dispositions de l'article 757 B du code général des impôts dans leur rédaction applicable en la cause même si aucune déclaration complémentaire des sommes ainsi libérées n'a été déposée par les bénéficiaires.

Ainsi, appréhendé dans sa globalité, le montage juridique et financier mis en œuvre ne permettait de réaliser aucune économie d'impôt.

Cela dit, le Comité relève d'une part que la SCI X ne peut être qualifiée de fictive, ni être regardée comme ayant été constituée dans un but exclusivement fiscal dès lors qu'elle a fonctionné normalement, avant comme après le décès de M. M., et a répondu à l'objectif de ses fondateurs d'assurer la pérennité de la détention et de l'exploitation dans un cadre familial d'un immeuble de rapport d'une manière plus efficace que n'aurait pu le faire une indivision.

Le Comité constate d'autre part que la cession par M. M. de l'immeuble de rapport en cause à la société X a eu pour contrepartie l'entrée dans le patrimoine du vendeur d'une somme de 30 millions de francs ; qu'il importe peu à cet égard que le prix, financé par un emprunt in fine d'une durée de 15 ans de la société, ait été réemployé par le vendeur dans la souscription de contrats d'assurance vie au bénéfice des autres associés de la société acquéreuse dès lors d'une part, que cette société avait une personnalité juridique et un patrimoine distincts de ceux de ses associés et, d'autre part, que chacun des patrimoines de la SCI et de M. M. a effectivement reçu, pour le premier, l'immeuble vendu, et pour le second, le prix de vente. Il en résulte que l'acte de cession ne peut être requalifié en donation.

Par suite, et au vu de cette double considération, le Comité émet l'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à 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° 2010-05 concernant Monsieur G. P.**

« Par acte du 19 mai 1998, M. M. a vendu à la société civile immobilière (SCI) X, dont il était associé à hauteur de 30 % des parts et dont les autres parts sont détenues par ses deux nièces et son neveu par alliance, la propriété d'un immeuble de rapport lui appartenant. Le prix de cession, fixé à 30 millions de francs, a été financé intégralement par un prêt in fine d'une durée de 15 ans, le capital étant intégralement remboursable à cette échéance.

En garantie de ce prêt, M. M. et les trois autres associés de la SCI se sont portés cautions solidaires, le premier à hauteur de l'intégralité du prêt, les seconds dans la limite de 1 million de francs chacun. Le prêt était en outre garanti par le nantissement au profit du prêteur de trois contrats d'assurance vie souscrits par M. M. au bénéfice de chacun des autres associés à hauteur de 10 millions de francs par contrat.

Le 5 juin 1998 M. M. a rédigé un testament olographe par lequel il légua à chacun des trois autres associés un tiers de ses parts dans la SCI.

Après le décès de l'intéressé le 4 décembre 1999, M. G. P. a déposé une déclaration de succession comprenant les parts reçues au titre de ce legs particulier, soit 39 650 F, ainsi que la somme de 755 456 F lui revenant au titre du contrat d'assurance-vie précité et une somme de 19 417 F au titre d'un autre contrat d'assurance vie et a acquitté les droits de mutation correspondants.

L'administration a estimé que l'ensemble de ces opérations dissimulait une transmission à titre gratuit de l'immeuble à ses nièces et à son neveu par alliance dans le cadre d'un montage ayant permis d'éviter, pour sa plus grande part, l'application des droits de mutation exigibles au taux de 60 % entre non-parents en vertu de l'article 777 du code général des impôts et reposant sur la constitution de la SCI X dans un but exclusivement fiscal ainsi que sur la cession du 19 mai 1998 dénuée de tout intérêt économique pour le vendeur et dissimulant une donation. Elle a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal en vue de la liquidation des droits de mutation à titre gratuit sur le montant du prix de cession de l'immeuble.

Le Comité constate au préalable :

- qu'aux fins de garantie du paiement du capital emprunté, le prêteur a demandé le nantissement des contrats d'assurance vie souscrits par M. M., nantissement auquel les bénéficiaires acceptants ont consenti,

- que le décès de M. M. a entraîné l'exigibilité anticipée du prêt in fine et la mise en œuvre auprès de l'assureur de la sûreté prise sur les contrats d'assurance-vie.

Il relève toutefois que, par une convention du 8 juin 2001, les associés de la SCI et le prêteur ont mis en œuvre un accord antérieur permettant la prorogation jusqu'à son terme de ce prêt en échange de la constitution par les associés de la SCI d'une nouvelle garantie sous forme de souscription de contrats d'assurance-vie nantis à son profit.

Le Comité note qu'en exécution de cette convention, le prêteur a libéré les sommes réclamées à l'assureur en vertu du nantissement et les a restituées aux associés, bénéficiaires désignés par M. M. de ces contrats.

Il constate que cette convention a ainsi eu pour effet de faire entrer les sommes en cause dans le champ d'application des droits de mutation par décès en vertu des dispositions de l'article 757 B du code général des impôts dans leur rédaction applicable en la cause même si aucune déclaration complémentaire des sommes ainsi libérées n'a été déposée par les bénéficiaires.

Ainsi, appréhendé dans sa globalité, le montage juridique et financier mis en œuvre ne permettait de réaliser aucune économie d'impôt.

Cela dit, le Comité relève d'une part que la SCI X ne peut être qualifiée de fictive, ni être regardée comme ayant été constituée dans un but exclusivement fiscal dès lors qu'elle a fonctionné normalement, avant comme après le décès de M. M., et a répondu à l'objectif de ses fondateurs d'assurer la pérennité de la détention et de l'exploitation dans un cadre familial d'un immeuble de rapport d'une manière plus efficace que n'aurait pu le faire une indivision.

Le Comité constate d'autre part que la cession par M. M. de l'immeuble de rapport en cause à la société X a eu pour contrepartie l'entrée dans le patrimoine du vendeur d'une somme de 30 millions de francs ; qu'il importe peu à cet égard que le prix, financé par un emprunt in fine d'une durée de 15 ans de la société, ait été réemployé par le vendeur dans la souscription de contrats d'assurance vie au bénéfice des autres associés de la société acquéreuse dès lors d'une part, que cette société avait une personnalité juridique et un patrimoine distincts de ceux de ses associés et, d'autre part, que chacun des patrimoines de la SCI et de M. M. a effectivement reçu, pour le premier, l'immeuble vendu, et pour le second, le prix de vente. Il en résulte que l'acte de cession ne peut être requalifié en donation.

Par suite, et au vu de cette double considération, le Comité émet l'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. »

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

#### **4. Affaire n° 2010-06 concernant Madame Y**

« Par acte du 19 mai 1998, M. M. a vendu à la société civile immobilière (SCI) X, dont il était associé à hauteur de 30 % des parts et dont les autres parts sont détenues par ses deux nièces et son neveu par alliance, la propriété d'un immeuble de rapport lui appartenant. Le prix de cession, fixé à 30 millions de francs, a été financé intégralement par un prêt in fine d'une durée de 15 ans, le capital étant intégralement remboursable à cette échéance.

En garantie de ce prêt, M. M. et les trois autres associés de la SCI se sont portés cautions solidaires, le premier à hauteur de l'intégralité du prêt, les seconds dans la limite de 1 million de francs chacun. Le prêt était en outre garanti par le nantissement au profit du prêteur de trois contrats d'assurance vie souscrits par M. M. au bénéfice de chacun des autres associés à hauteur de 10 millions de francs par contrat.

Le 5 juin 1998 M. M. a rédigé un testament olographe par lequel il léguait à chacun des trois autres associés un tiers de ses parts dans la SCI.

Après le décès de l'intéressé le 4 décembre 1999, Mme Y a déposé une déclaration de succession comprenant les parts reçues au titre de ce legs particulier, soit 39 650 F, ainsi que la somme de 755 456 F lui revenant au titre du contrat d'assurance-vie précité et une somme de 19 417 F au titre d'un autre contrat d'assurance vie et a acquitté les droits de mutation correspondants.

L'administration a estimé que l'ensemble de ces opérations dissimulait une transmission à titre gratuit de l'immeuble à ses nièces et à son neveu par alliance dans le cadre d'un montage ayant permis d'éviter, pour sa plus grande part, l'application des droits de mutation exigibles au taux de 60 % entre non-parents en vertu de l'article 777 du code général des impôts et reposant sur la constitution de la SCI X dans un but exclusivement fiscal ainsi que sur la cession du 19 mai 1998 dénuée de tout intérêt économique pour le vendeur et dissimulant une donation. Elle a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal en vue de la liquidation des droits de mutation à titre gratuit sur le montant du prix de cession de l'immeuble.

Le Comité constate au préalable :

- qu'aux fins de garantie du paiement du capital emprunté, le prêteur a demandé le nantissement des contrats d'assurance vie souscrits par M. M., nantissement auquel les bénéficiaires acceptants ont consenti,

- que le décès de M. M. a entraîné l'exigibilité anticipée du prêt in fine et la mise en œuvre auprès de l'assureur de la sûreté prise sur les contrats d'assurance-vie.

Il relève toutefois que, par une convention du 8 juin 2001, les associés de la SCI et le prêteur ont mis en œuvre un accord antérieur permettant la prorogation jusqu'à son terme de ce prêt en échange de la constitution par les associés de la SCI d'une nouvelle garantie sous forme de souscription de contrats d'assurance-vie nantis à son profit.

Le Comité note qu'en exécution de cette convention, le prêteur a libéré les sommes réclamées à l'assureur en vertu du nantissement et les a restituées aux associés, bénéficiaires désignés par M. M. de ces contrats.

Il constate que cette convention a ainsi eu pour effet de faire entrer les sommes en cause dans le champ d'application des droits de mutation par décès en vertu des dispositions de l'article 757 B du code général des impôts dans leur rédaction applicable en la cause même si aucune déclaration complémentaire des sommes ainsi libérées n'a été déposée par les bénéficiaires.

Ainsi, appréhendé dans sa globalité, le montage juridique et financier mis en œuvre ne permettait de réaliser aucune économie d'impôt.

Cela dit, le Comité relève d'une part que la SCI X ne peut être qualifiée de fictive, ni être regardée comme ayant été constituée dans un but exclusivement fiscal dès lors qu'elle a fonctionné normalement, avant comme après le décès de M. M., et a répondu à l'objectif de ses fondateurs d'assurer la pérennité de la détention et de l'exploitation dans un cadre familial d'un immeuble de rapport d'une manière plus efficace que n'aurait pu le faire une indivision.

Le Comité constate d'autre part que la cession par M. M. de l'immeuble de rapport en cause à la société X a eu pour contrepartie l'entrée dans le patrimoine du vendeur d'une somme de 30 millions de francs ; qu'il importe peu à cet égard que le prix, financé par un emprunt in fine d'une durée de 15 ans de la société, ait été remployé par le vendeur dans la souscription de contrats d'assurance vie au bénéfice des autres associés de la société acquéreuse dès lors d'une part, que cette société avait une personnalité juridique et un patrimoine distincts de ceux de ses associés et, d'autre part, que chacun des patrimoines de la SCI et de M. M. a effectivement reçu, pour le premier, l'immeuble vendu, et pour le second, le prix de vente. Il en résulte que l'acte de cession ne peut être requalifié en donation.

Par suite, et au vu de cette double considération, le Comité émet l'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscale prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. »

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

**Séance n° 4 du 28 octobre 2010**

**5. Affaire n° 2010-09 concernant Monsieur L. L.**

« Par acte du 20 novembre 2002, Mme G. a vendu à M. L. un immeuble lui appartenant à S., en se réservant un droit d'usage et d'habitation viager.

Le prix, fixé à 45 734,76 €, a été immédiatement converti en une obligation de soins à la charge du vendeur. Mme G. est décédée le 20 juillet 2003.

L'administration a estimé que l'obligation de soins prévue au contrat n'avait pas été exécutée et que la vente devait être requalifiée en donation. Elle a ainsi adressé le 29 octobre 2007 à M. L. une proposition de rectification dans le cadre de la procédure prévue à l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales.

Le Comité a entendu ensemble l'avocat de M. L. et le représentant de l'administration.

Il relève en premier lieu que, si M. L. a invoqué la prescription du droit de reprise de l'administration, il ne lui appartient pas d'émettre un avis sur cette question qui n'entre pas dans ses attributions et relève de la seule appréciation du juge de l'impôt.

Le Comité relève en second lieu que l'administration a procédé à une étude circonstanciée du train de vie de Mme G. dont il ressort que ses dépenses courantes s'établissaient en moyenne à environ 1 000 € sur les six premiers mois de 2003.

Il constate que M. L. n'a pu apporter aucune justification de paiements substantiels de ces dépenses courantes, alors que la contrepartie contractuelle à la prétendue vente, qui consistait pour lui non seulement à assister Mme G. dans sa vie quotidienne, mais également à payer ses dépenses de la vie courante, s'analysait en un bail à nourriture caractérisé par l'obligation contractée par l'acquéreur de subvenir entièrement à la vie et aux besoins de l'auteur de l'aliénation.

Il estime à cet égard que l'existence alléguée de cinq versements forfaitaires de 300 € par M. L. au cours de la période de 8 mois séparant la vente du décès de Mme G. est insuffisante à établir que M. L. a respecté ses obligations contractuelles.

Le Comité déduit de l'ensemble de ces éléments que sont établies l'absence de contrepartie réelle et sérieuse à la prétendue vente du 20 novembre 2002 et l'intention libérale de Mme G. à l'égard de M. L..

Par suite, et au vu des éléments portés à sa connaissance, le Comité émet l'avis que l'administration était, en l'espèce, fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit prévue à l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales et à requalifier cette vente en donation.

Enfin, le Comité estime que M. L., qui a participé à l'acte constitutif de l'abus de droit, doit être regardé comme en étant 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 favorable du Comité.**

**6. Affaire n° 2010-10 concernant la SAS T**

« M. L. domicilié en Suisse, détenait les titres de la société X, dénommée « X », créée en 2002. Cette société détenait les titres de la société française Y, dénommée « Y », également créée en 2002. La société française détenait la totalité des parts de trois sociétés civiles immobilières (SCI) et d'une société en nom collectif (SNC), toutes situées à la même adresse, et ayant pris comme dénomination sociale l'adresse du seul immeuble que chacune d'entre elles possédait à son actif. Ces trois SCI et la SNC ont opté pour l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés et formaient un groupe intégré avec la société Y, tête de groupe.

Au cours du mois de décembre 2005, trois sociétés ont été créées :

- M. L. a créé le 23 décembre 2005 une nouvelle société luxembourgeoise « PL », holding du groupe et qui sera détenue à compter du 26 décembre suivant par la société luxembourgeoise A ;

- le 15 décembre avait été créée la société luxembourgeoise SARL T qui sera détenue par la nouvelle holding mentionnée ci-dessus ;

- le 19 décembre 2005 la société par actions simplifiées (SAS) de droit français T est créée et déclarée comme marchand de biens. Elle est détenue par la société luxembourgeoise SARL T.

Le 23 décembre 2005, la SAS T a acquis, pour un prix de 13 150 362 €, les titres de la société française « Y ». Les titres ont été inscrits en comptabilité dans les stocks de la SAS T.

A compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006, la SAS T s'est constituée nouvelle tête du groupe fiscal intégré formé par elle-même, la société Y, les trois sociétés immobilières et la société en nom collectif.

En mars 2006, les trois SCI et la SNC ont cédé leurs immeubles à quatre sociétés luxembourgeoises, constituées sous les mêmes dénominations sociales et appartenant au même groupe international. Elles ont réalisé à cette occasion une plus-value globale de 15 614 229 € et constaté une dette d'impôt à l'égard de la SAS T.

Le 25 septembre 2006, les sociétés qui détenaient les immeubles ont réalisé, après la vente desdits immeubles, des distributions de dividendes pour un montant global de 5 980 014 € au profit de la société Y (associée à 99,90 % de leur capital) et de 5 986 € au profit de la SAS T (associée à 0,10 % de leur capital).

Le 25 octobre 2006, la société Y a procédé à son tour à une distribution de dividendes de 5 370 000 € au profit de sa société mère, la SAS T.

Ces distributions ont été effectuées en franchise d'impôt, les sociétés s'étant placées sous le régime des sociétés mères et filiales prévu aux articles 145 et 216 du code général des impôts et sous celui de l'intégration fiscale.

A la clôture de son exercice le 31 décembre 2006, la SAS T a comptabilisé une provision pour dépréciation des titres de la société Y détenus en stock (régime des marchands de biens) depuis le 23 décembre 2005. Cette provision, immédiatement déductible à hauteur de 12 915 729 €, a concouru à la formation d'un déficit fiscal propre de 13 248 894 € qui va s'imputer, pour la détermination du résultat d'ensemble du groupe fiscal intégré, sur les résultats bénéficiaires déclarés par les quatre sociétés qui détenaient les immeubles et s'élevant à 14 464 831 €.

L'impôt constaté par les quatre filiales n'a donc pas été payé au Trésor Public par la SAS T, alors que la charge a concouru à la justification de la dépréciation de titres Y par cette société.

L'administration a considéré que le groupe avait élaboré un montage artificiel, consistant dans l'interposition de la SAS T déclarée comme marchand de biens et l'utilisation combinée de régimes de faveur (régimes des sociétés mères et de l'intégration), dans le but exclusivement fiscal d'éviter l'imposition résultant des plus-values de cession des quatre immeubles, qui aurait été normalement exigible en l'absence de montage.

Mettant en œuvre la procédure de l'abus de droit prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, l'administration a, par la proposition de rectification du 12 février 2009, refusé à la SAS T la déduction de la provision pour dépréciation des titres de la société Y dans le cadre du régime de marchand de biens, ainsi que la déduction de la quote-part de frais et charges relatives aux distributions reçues dans le cadre des régimes de groupe et des sociétés mères.

Au vu des éléments portés à sa connaissance, le Comité relève :

- que la SAS T a certes déclaré avoir pour objet social l'activité de marchand de biens mais que, depuis sa création en 2005, elle n'a réalisé aucune opération d'achat et de vente, à titre habituel, d'immeubles ou de titres de sociétés immobilières de nature à caractériser l'exercice effectif d'une telle activité ;

- que la SAS T s'est placée avec les trois SCI et la SNC sous le régime de l'intégration fiscale en vue de compenser les bénéfices et les pertes des sociétés intégrées, tout en évitant la neutralisation des provisions sur les titres des filiales du groupe, alors que cette neutralisation a été voulue par le législateur pour assurer l'équilibre de ce régime ;

- qu'à supposer même que la nécessité de refinancement alléguée par la SAS T soit établie, elle n'impliquait pas le recours à l'activité de marchand de biens.

Le Comité déduit de l'ensemble de ces éléments qu'en se constituant en qualité de marchand de biens sans exercer réellement cette activité, et en procédant à la distribution du bénéfice réalisé par sa filiale sur l'exercice même de sa réalisation, la SAS T n'a recherché que l'intérêt fiscal lié à l'inscription des titres de la société Y dans ses stocks pour pouvoir ensuite les déprécier par voie de provision déductible dans les conditions de droit commun, et se créer ainsi un déficit venant s'imputer sur les bénéfices des quatre sociétés qui ont vendu les immeubles dans le cadre de la détermination du résultat d'ensemble du groupe fiscal intégré.

En conséquence, le Comité émet l'avis que les opérations constituent dans leur ensemble un abus de droit et que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Enfin, le Comité estime que la SAS T doit être regardée comme ayant eu l'initiative principale des actes constitutifs 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. »

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