

L'abus de convention internationale qualifié d'abus de droit

3

L'administration peut écarter comme constitutif d'un abus de droit le montage fiscal consistant à interposer une société luxembourgeoise pour réaliser une vente immobilière en franchise d'impôt, par application littérale de la convention franco-luxembourgeoise.

CE plén. 25 octobre 2017, n° 396954

L'essentiel

- ✓ La procédure de l'abus de droit permet à l'administration d'écarter, comme ne lui étant pas opposable, un acte fictif ou établi dans un but exclusivement fiscal. / 3-2
- ✓ L'application littérale des dispositions de la convention franco-luxembourgeoise, à l'encontre des objectifs poursuivis par ses signataires, peut constituer un abus de droit. / 3-3 et 3-4

→ Les faits

3-1 Dans l'affaire, un résident fiscal français a conclu une promesse d'achat concernant un ensemble immobilier situé en France. Puis une Soparfi luxembourgeoise, dont le contribuable était le gérant et associé à 99,99 %, s'est substituée à lui pour la conclusion de l'acte d'achat final. Cette société a acquis le bien et l'a revendu un an plus tard à une société de marchands de biens française, réalisant une plus-value de 2 M€. Dès lors que cette société luxembourgeoise n'exploitait aucun établissement stable en France, la plus-value a été réalisée en franchise totale d'impôt en France et au Luxembourg, en application de la convention fiscale franco-luxembourgeoise alors en vigueur.

Ce vide législatif n'existe plus. En effet, un 4^e avenant à la convention fiscale franco-luxembourgeoise, entré en vigueur depuis le 1^{er} février 2016, accorde désormais à la France un droit d'imposition sur les plus-values de cession de titres de sociétés à prépondérance immobilière réalisées par un cédant luxembourgeois.

Mettant en œuvre la procédure de l'abus de droit (voir § 3-2), l'administration fiscale française a considéré que l'interposition de la société luxembourgeoise lui était inopposable, et réclamé au contribuable le paiement de l'impôt qui aurait été dû en France s'il avait lui-même cédé directement l'immeuble. Statuant en formation plénière, le Conseil d'État a donné raison à l'administration.

→ Mise en œuvre de la procédure de l'abus de droit

Principe d'un acte fictif ou d'une intention d'éluider l'impôt

3-2 L'administration peut user de la procédure de l'abus de droit dès lors qu'elle établit que les actes litigieux ont un caractère fictif ou que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés

par aucun autre motif que celui d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, s'il n'avait pas passé ces actes, aurait normalement supportées, eu égard à sa situation ou à ses activités réelles (LPF art. L. 64 ; BOFiP-CF-IOR-30-24/11/2014).

Démonstration au cas d'espèce

L'application littérale d'une convention peut fonder un abus de droit

3-3 En principe, les textes ou les décisions dont l'application littérale peut se révéler abusive sont les textes de loi, les décrets et les arrêtés (BOFiP-CF-IOR-30-§ 70-24/11/2014). Le Conseil d'État précise que la procédure de l'abus de droit peut être mise en œuvre lorsque la norme dont le contribuable recherche le bénéfice procède d'une convention fiscale bilatérale ayant pour objet la répartition du pouvoir d'imposer en vue d'éliminer les doubles impositions.

Au cas présent, le contribuable se voit donc refuser le bénéfice des stipulations de la convention franco-luxembourgeoise relative aux plus-values immobilières sur le fondement de l'abus de droit, alors même qu'aucun objectif de lutte contre l'évasion et la fraude fiscale n'a été assigné à cette convention et qu'aucune stipulation expresse n'autorise à déroger, pour un motif de fraude, aux règles énoncées par cette convention.

Une application de la convention contraire à l'intention des États signataires

3-4 Pour confirmer l'existence d'un abus de droit par fraude à la loi, le Conseil d'État relève notamment que l'interposition de la société luxembourgeoise n'était justifiée par aucun motif économique, organisationnel ou financier et que cette société n'avait jamais développé aucune autre activité immobilière. Le montage était ainsi artificiel. Or, les États parties à la convention fiscale franco-luxembourgeoise ne sauraient être regardés comme ayant entendu, pour répartir le pouvoir d'imposer, appliquer la convention à des situations procédant de montages artificiels dépourvus de toute substance économique. En conséquence, l'opération était contraire aux objectifs poursuivis par les deux États signataires. Il en résulte que l'opération était bien constitutive d'un abus de droit.

« Dictionnaire Fiscal » RF 2017, §§ 50925 et 50990



+ 3 MOIS OFFERTS
jusqu'au 31/12/2017

VOS BIBLIOTHÈQUES EN LIGNE

DE MODÈLES
prêts à l'emploi

Contrats | Procès-verbaux | Courriers

Formulaire De l'Entreprise :
boutique.grouperf.com/FDE

Formulaire De Droit Social :
boutique.grouperf.com/FDS



Groupe
Revue Fiduciaire

Renseignements au **0 826 80 52 52** (0,15 € TTC/min)