

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

SERVICE JURIDIQUE DE LA FISCALITE

Sous-direction du contentieux des impôts des professionnels

Bureau JF 2 B

86, allée de Bercy - Teledoc 944

75572 PARIS cedex 12

Séance du 31 mars 2016 : avis rendus par le comité de l'abus de droit fiscal commentés par l'administration (CADF/AC n° 03/2016).

➤ **Affaire n° 2015-20 concernant Mme A**

Par acte notarié du 31 juillet 2009, Mme R veuve V a vendu, avec une réserve du droit d'usage et d'habitation, une maison d'habitation sise à ... à Mme A, fille de son mari, M. V, issue d'une première union de celui-ci avant la séparation du couple en 1959. La mère de Mme A est décédée le 19 juillet 1982. Après le décès de sa première épouse, M. V s'est marié avec Mme R dont il partageait la vie depuis 1966. Il est décédé le 19 décembre 2008.

Le prix de cession de cette maison d'habitation, fixé à 120 000 euros, est payé selon les modalités suivantes mentionnées dans l'acte notarié :

- un paiement comptant de 12 280,98 euros effectué hors la comptabilité du notaire ;
- une obligation de soins au bénéfice de la venderesse évaluée à 10 000 euros ;
- le solde de 97 719,02 euros par compensation d'une reconnaissance de dette d'un montant équivalent en date du 30 avril 2009.

Mme R avait en effet reconnu, par acte authentique en date du 30 avril 2009, devoir la somme précitée de 97 719,02 euros à Mme A correspondant au montant réévalué des avances que M. V lui avait consenties en 1989 pour l'achat par Mme R de la maison d'habitation située à ...

Mme R est décédée le 28 septembre 2009.

Considérant que l'acte du 31 juillet 2009 déguisait en réalité une donation, 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 adressant le 22 mai 2014 une proposition de rectification à Mme A.

Le Comité a entendu ensemble le conseil de Mme A ainsi que le représentant de l'administration.

Il constate tout d'abord que l'administration a indiqué, sans être contredite, n'avoir retrouvé aucune trace sur les comptes de Mme R de l'encaissement de la fraction du prix prétendument payée comptant hors la comptabilité du notaire.

Le Comité observe ensuite l'existence de liens personnels et d'affection entre Mme A et sa belle-mère, Mme R. Par testament olographe du 19 janvier 1994, celle-ci avait institué sa belle-fille légataire universelle.

Il relève en outre que la réalité de la dette, reconnue dans l'acte notarié du 30 avril 2009 et dont l'origine remonterait à des avances consenties en 1989 par M. V à Mme R en vue de l'acquisition par celle-ci du bien immobilier situé à ..., ne repose que sur des conjectures imprécises à propos de l'état de fortune de Mme R à l'époque des faits, sans être appuyée d'aucun élément matériel.

Il note au surplus qu'à la supposer réelle, cette dette aurait constitué une créance de la succession de M. V et donc de l'ensemble de ses héritiers (ses trois petits-enfants venant par représentation de son fils décédé et sa fille) et non de sa seule fille. Il constate à cet égard que cette créance n'a pas été mentionnée dans la déclaration de succession de l'intéressé.

Le Comité estime que l'ensemble de ces éléments, relatifs à une fraction du prix exprimé supérieure à 90 % de son montant total, établit l'absence de réelle contrepartie au transfert de propriété de la maison d'habitation, et ce alors même que l'obligation de soins - évaluée à moins de 10 % du prix de cession - a été partiellement exécutée.

Le Comité considère ainsi que les faits de l'espèce établissent l'intention libérale de Mme R à l'égard de Mme A.

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 l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Enfin, le Comité estime que Mme A doit être regardée comme ayant été la principale bénéficiaire de l'acte du 31 juillet 2009 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 émis par le comité.

➤ **Affaire n° 2015-19 concernant la SCI B**

Par acte authentique du 29 décembre 2008, M. L a cédé à la société civile immobilière (SCI) B, la nue-propriété de divers biens immobiliers.

La vente a été consentie moyennant le paiement d'une somme de 50 000 euros et le versement d'une rente viagère mensuelle de 4 200 euros constitué sur la tête de M. L et de Mme R, divorcée de M. L dont elle fut l'épouse pendant 29 ans, sans réduction au décès du pré-mourant.

Les droits de mutation à titre onéreux ont été liquidés sur la valeur de capitalisation de la rente viagère soit 1 million d'euros.

A la suite d'une procédure d'examen de la situation fiscale personnelle de M. L et d'un contrôle sur pièces de la SCI B, l'administration a adressé le 16 avril 2014 une proposition de rectification tant à la SCI B qu'à M. L, par laquelle elle a considéré, eu égard aux conditions de la vente et aux modalités de paiement du prix, que celle-ci déguisait une donation.

Elle a donc, sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales replacé l'opération dans le champ d'application des droits de mutation à titre gratuit.

Le Comité a entendu ensemble le conseil de la SCI B ainsi que le représentant de l'administration.

Le Comité observe d'abord que l'administration a fait état des déclarations effectuées en avril 2011, au cours de la procédure de contrôle, par Mme R alors gérante de la SCI B par lesquelles elle reconnaissait qu'aucune des sommes prévues au contrat de vente n'avait été payée par cette SCI à M. L.

Il relève que, sans contester ces déclarations, les redevables se bornent à alléguer de versements effectués sur le compte de M. L sans en établir ni la matérialité ni la chronologie, alors de surcroît que les recettes annuelles nettes de la SCI B étaient insuffisantes pour lui permettre d'assurer le service de la rente et que les biens visés dans l'acte de cession n'ont été transmis qu'en nue-propriété, le vendeur s'en réservant l'usufruit et donc, le cas échéant les revenus.

Le Comité estime dès lors que l'administration a caractérisé l'absence de paiement du prix et de versement de la rente viagère.

Il note au surplus l'existence de liens familiaux et d'affection entre les parties à l'acte, les associés de la SCI B étant en effet l'ex-épouse de M. L avec laquelle il a contracté un pacte civil de solidarité en 2011, ainsi que les deux petits-enfants du couple, ceux-ci détenant au jour de l'acte de vente, chacun 45 % des parts de la SCI en pleine propriété et 5% en nue-propriété.

Le Comité note que l'acte a été passé grâce à l'interposition de la SCI B, - laquelle n'est pas fictive -, afin de consentir une donation aux petits-enfants en leur permettant d'être les véritables bénéficiaires du transfert de propriété.

Le Comité considère ainsi que l'administration a établi l'intention libérale de M. L et caractérisé la simulation entachant l'acte du 29 décembre 2008.

Il est ainsi d'avis que l'administration était en droit de 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 a pris note de l'avis émis par le comité.

➤ **Affaire n° 2015-21 concernant Mme X**

Par acte du 1^{er} mars 2011, M. F a créé la société civile immobilière (SCI) J avec son cousin, M. X et l'épouse de celui-ci, Mme X.

M. F a apporté pour une valeur de 198 000 euros trois immeubles en nue-propriété, dont sa résidence principale dont il s'est réservé l'usufruit, ainsi que deux autres biens dont l'usufruit était détenu par un tiers. Il a reçu en contrepartie 1980 parts de la SCI. M. et Mme X ont apporté une somme en numéraire de 2 000 euros, recevant conjointement 20 parts.

Dans les statuts de la SCI J a été insérée une clause ainsi libellée : « à titre de clause aléatoire, en cas de décès de l'un d'eux, le ou les autres associés deviendront automatiquement propriétaires des parts sociales du prédécédé, le premier mourant sera considéré comme n'ayant eu aucun droit de propriété sur ses parts sociales, lesquelles appartiendront en pleine propriété et en totalité au dernier mourant lequel sera considéré ainsi comme étant le seul propriétaire desdites parts depuis ce jour. La présente clause confère ainsi à chaque associé la propriété de toutes les parts sous condition suspensive de sa survie et des parts à chacun présentement attribuées sous condition résolutoire de son prédécès ».

M. F est décédé le 5 novembre 2011 après avoir institué, le 11 octobre 2011, les époux X comme légataires universels.

Ceux-ci sont alors devenus, par l'effet de la clause d'accroissement, propriétaires de l'ensemble des parts de la SCI J. Le transfert de propriété a été ainsi soumis aux droits de mutation à titre onéreux prévu par l'article 726- I, 2° du CGI au taux de 5 %.

Considérant que la constitution de la SCI J et la mise en place d'une clause de tontine dans ses statuts constituaient des opérations artificielles élaborées dans un but exclusivement fiscal, l'administration a notifié le 22 janvier 2015 à Mme X une proposition de rectification dans le cadre de la procédure de l'abus de droit fiscal afin de replacer le transfert de propriété des parts de la SCI J dans le champ d'application des droits de mutation à titre gratuit.

Le Comité a entendu ensemble le conseil de Mme X et les représentants de l'administration.

Il constate tout d'abord que la clause d'accroissement insérée dans les statuts de la SCI J était dépourvue de tout aléa économique, M. F n'ayant en effet, et en tout état de cause, aucune espérance de gain en raison du déséquilibre manifeste des apports, les époux X s'étant bornés à apporter 1 % du capital sous forme de numéraire, au demeurant encaissé directement par M. F lors de la constitution de la société.

Il relève au surplus qu'il ressort des éléments du dossier que l'état de santé de M. F était notoirement dégradé au moment de la conclusion du contrat de société.

Il estime par ailleurs, au vu de ces éléments, que la gravité de cet état de santé était de nature à affecter l'aléa vital de la clause d'accroissement au point de rendre probable le prédécès de M. F.

Il note enfin que l'intention libérale de M. F à l'égard de Mme X est établie par les dispositions testamentaires de celui-ci qui a ultérieurement institué les époux X légataires universels de l'ensemble de ses biens.

Le Comité considère ainsi que la clause d'accroissement insérée dans les statuts de la SCI J est entachée de simulation et caractérise une donation déguisée.

Le Comité note par ailleurs que c'est à juste titre que l'administration invoque, dans les circonstances de l'espèce, le défaut de substance économique de la SCI J qui ne possédait aucun compte bancaire et dont l'actif était composé quasi-exclusivement de biens immobiliers en nue-propriété.

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

Enfin, le Comité estime que Mme X doit être regardée comme ayant été, avec son époux, la principale bénéficiaire de l'acte du 1^{er} mars 2011 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 émis par le comité.

➤ **Affaire n° 2015-22 concernant M. X**

Par acte du 1^{er} mars 2011, M. F a créé la société civile immobilière (SCI) J avec son cousin, M. X et l'épouse de celui-ci, Mme X.

M. F a apporté pour une valeur de 198 000 euros trois immeubles en nue-propriété, dont sa résidence principale dont il s'est réservé l'usufruit, ainsi que deux autres biens dont l'usufruit était détenu par un tiers. Il a reçu en contrepartie 1980 parts de la SCI. M. et Mme X ont apporté une somme en numéraire de 2 000 euros, recevant conjointement 20 parts.

Dans les statuts de la SCI J a été insérée une clause ainsi conçue : « *à titre de clause aléatoire, en cas de décès de l'un d'eux, le ou les autres associés deviendront automatiquement propriétaires des parts sociales du prédécédé, le premier mourant sera considéré comme n'ayant eu aucun droit de propriété sur ses parts sociales, lesquelles appartiendront en pleine propriété et en totalité au dernier mourant lequel sera considéré ainsi comme étant le seul propriétaire desdites parts depuis ce jour. La présente clause confère ainsi à chaque associé la propriété de toutes les parts sous condition suspensive de sa survie et des parts à chacun présentement attribuées sous condition résolutoire de son prédécès* ».

M. F est décédé le 5 novembre 2011 après avoir institué, le 11 octobre 2011, les époux X comme légataires universels.

Ceux-ci sont alors devenus, par l'effet de la clause d'accroissement, propriétaires de l'ensemble des parts de la SCI J. Le transfert de propriété a été ainsi soumis aux droits de mutation à titre onéreux prévu par l'article 726- I, 2° du CGI au taux de 5 %.

Considérant que la constitution de la SCI J et la mise en place d'une clause de tontine dans ses statuts constituaient des opérations artificielles élaborées dans un but exclusivement fiscal, l'administration a notifié le 22 janvier 2015 à M. X une proposition de rectification dans le cadre de la procédure de l'abus de droit fiscal afin de replacer le transfert de propriété des parts de la SCI J dans le champ d'application des droits de mutation à titre gratuit.

Le Comité a entendu ensemble le conseil de M. X et les représentants de l'administration.

Il constate tout d'abord que la clause d'accroissement insérée dans les statuts de la SCI J était dépourvue de tout aléa économique, M. F n'ayant en effet, et en tout état de cause, aucune espérance de gain en raison du déséquilibre manifeste des apports, les époux X s'étant bornés à apporter 1 % du capital sous forme de numéraire, au demeurant encaissé directement par M. F lors de la constitution de la société.

Il relève au surplus qu'il ressort des éléments du dossier que l'état de santé de M. F était notoirement dégradé au moment de la conclusion du contrat de société.

Il estime par ailleurs, au vu de ces éléments, que la gravité de cet état de santé était de nature à affecter l'aléa vital de la clause d'accroissement au point de rendre probable le prédécès de M. F.

Il note enfin que l'intention libérale de M. F à l'égard de M. X est établie par les dispositions testamentaires par lesquelles il a ultérieurement institué les époux X légataires universels de l'ensemble de ses biens.

Le Comité considère ainsi que la clause d'accroissement insérée dans les statuts de la SCI J est entachée de simulation et caractérise une donation déguisée.

Le Comité note par ailleurs que c'est à juste titre que l'administration invoque, dans les circonstances de l'espèce, le défaut de substance économique de la SCI J qui ne possédait aucun compte bancaire et dont l'actif était composé quasi-exclusivement de biens immobiliers en nue-propriété.

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

Enfin, le Comité estime que M. X doit être regardé comme ayant été, avec son épouse, le principal bénéficiaire de l'acte du 1^{er} mars 2011 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 émis par le comité.