



**RÉPUBLIQUE
FRANÇAISE**

*Liberté
Égalité
Fraternité*



FINANCES PUBLIQUES

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

SERVICE DE LA SECURITE JURIDIQUE ET

DU CONTRÔLE FISCAL

Sous-direction de la sécurité juridique des professionnels

Bureau SJCF 3 B

86, allée de Bercy - Teledoc 944

75572 PARIS cedex 12

Séance n°1 du 11 mai 2023 : avis rendus par le comité de l'abus de droit fiscal commentés par l'administration (CADF/AC n° 1/2023).

➤ **Affaire n° 2022-17 concernant M ou Mme X**

Par une convention de cession et d'apport du 21 décembre 2017, l'intégralité du capital social de la société A, composé de 2 363 actions ordinaires dont 627 actions sont détenues par M. X et son épouse, à concurrence respectivement de 626 et 1 actions, a été transmise à la société par actions simplifiée (SAS) B pour un montant de 6 840 000 euros dans le cadre d'une opération de leveraged buy-out.

La société B a acquis 2 209 actions de la société A auprès de ses huit actionnaires (dont M. et Mme X à hauteur de 473 actions) pour un montant de 6 005 338,97 euros. Par ailleurs, M. X a apporté 154 actions de la société A à la SAS B pour une valeur de 418 661 euros et a reçu en contrepartie 520 actions de préférence de catégorie 1 (ADP1) d'une valeur de 416 000 euros ainsi qu'une soulte de 2 661,03 euros qui lui a été versée. La valeur unitaire de cession et d'apport des actions de la société A s'élève à 2 718, 58 euros.

Le contrat du 21 décembre 2017 contient également une clause de complément de prix au bénéficiaire exclusif de M. X d'un montant de 416 000 euros. Le contrat prévoit deux versements de 208 000 euros les 31 mars et 30 juin 2018 sous réserve du respect des conditions suivantes :

- le premier versement est conditionné à la présence dans le groupe de M. X au 31 mars 2018 en qualité de salarié et/ou de mandataire social ;
- le second versement est conditionné, d'une part, à la présence dans le groupe de M. X au 30 juin 2018 en tant que salarié et/ou mandataire social et, d'autre part, de la réalisation par la société A et ses filiales d'un chiffre d'affaires consolidé d'au moins 2 millions d'euros pour le premier semestre 2018.

M. X a déclaré, dans sa déclaration de revenus de l'année 2018, le gain perçu en 2018 en application de la clause de complément de prix dans la catégorie des plus-values de cession de valeurs mobilières prévue à l'article 150-0 A du code général des impôts. Ce gain a été soumis à l'impôt sur le revenu pour un montant de 68 048 euros, calculé après application d'un abattement pour durée de détention de droit commun de 65 % et d'un abattement pour durée de détention renforcée en application des dispositions des 1^{er} et 1^{er} quater de l'article 150-0 D du même code. La plus-value de 416 191 euros, dont 191 euros au titre des intérêts générés par la somme de

416 000 euros placée sous séquestre, calculée sans abattement pour durée de détention a été soumise aux prélèvements sociaux au titre des revenus du patrimoine.

A l'issue d'un contrôle sur pièces, l'administration a considéré que le complément de prix dissimulait une rémunération constitutive d'un salaire trouvant sa source dans l'exercice par M. X de sa fonction de dirigeant salarié au sein du groupe.

Par une proposition de rectification en date du 1^{er} décembre 2021, 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 et a écarté comme fictive la clause de complément de prix. Elle a ainsi remis en cause l'application à la somme versée par la société sous ce libellé du régime des plus-values prévu à l'article 150-0 A du code général des impôts ainsi que le bénéfice des abattements pour taxer, au titre de l'année 2018, la somme de 416 000 euros à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des traitements et salaires en application des articles 79 et 82 de ce code. Elle a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit de 80 %.

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

Au vu des éléments soumis à son appréciation ainsi qu'à ceux invoqués en séance, le Comité estime que la somme de 416 000 euros perçue par M. X présente effectivement en l'espèce le caractère d'un complément de prix. Il en déduit que, par suite, l'administration n'apporte pas, par les éléments dont elle se prévaut, la preuve que la clause de complément de prix, figurant dans le contrat de cession des titres en date du 21 décembre 2017, présente un caractère fictif et aurait été prévue afin de minorer abusivement l'imposition de cette somme en en prévoyant son imposition à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des plus-values de cession de valeurs mobilières.

Le Comité émet en conséquence l'avis que, dans les circonstances de l'espèce, 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 a décidé de ne pas se ranger à cet avis, en relevant notamment que le versement de la somme en cause à un seul des cédants, pour un montant déterminé par référence à la valeur des titres réinvestis par ce dernier sous forme d'apport, et l'absence d'aléa réel affectant les conditions de versement de ladite somme, démentent qu'il puisse s'agir d'un complément de prix.

➤ **Affaire n° 2022-15 concernant M. X1**

Par un acte notarié de donation-partage du 30 décembre 2010, Mme Z, veuve X, a donné, à titre d'avancement de part successorale, à chacun de ses deux fils et seuls héritiers, MM. X1 et X2, la nue-propiété d'une somme de 1 600 000 euros (soit la nue-propiété d'une somme totale de 3 200 000 euros), dont elle s'est réservée l'usufruit.

Mme Z étant née le 15 mars 1928, la valeur de la nue-propiété de cette somme a été estimée à 80 % de son montant en application de l'article 669 du code général des impôts et soumise aux droits de mutation à titre gratuit à hauteur de 635 614 euros.

Mme Z est décédée le 30 octobre 2015.

La déclaration de succession souscrite mentionne un actif net successoral de 1 343 596 euros déterminé après prise en compte, au passif, d'une dette de restitution de la défunte envers ses héritiers de 3 200 000 euros, à raison du quasi-usufruit institué par la donation du 30 décembre 2010 précitée.

Dans le cadre du contrôle sur pièces de cette déclaration de succession, l'administration a, notamment, considéré que la donation du 30 décembre 2010 était fictive, faute de dessaisissement de la donatrice et, par suite, d'intention libérale et qu'elle était destinée à réduire la base taxable au moment de la succession en raison de l'obligation de restitution pesant sur l'usufruitier d'une somme d'argent.

Par une proposition de rectification adressée à M. X1 le 28 novembre 2019, elle a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et a exclu la somme de 3 200 000 euros du passif successoral.

Le rappel de droits de mutation à titre gratuit en résultant a été assorti, outre de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du code général des impôts, de la majoration de 80 % pour abus de droit prévue au b de l'article 1729 de ce code.

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

Le Comité constate que la donation du 30 décembre 2010 a pour objet la nue-propiété d'une somme d'argent de 3 200 000 euros, dont la donatrice se réserve l'usufruit.

Le Comité relève, en premier lieu, que l'article 587 du code civil fait de l'existence de la dette de restitution la conséquence de la constitution du quasi-usufruit, alors même que cette dette n'est pas assortie d'une sûreté, dont l'article 601 du code civil dispense le donateur sous réserve d'usufruit.

Il estime, de ce fait, que l'absence, d'une part, de mention, dans l'acte de donation, de références bancaires précises permettant d'identifier le capital transmis et, d'autre part, de clause prévoyant l'information des nus-propiétaires sur l'utilisation et le emploi des fonds, qui se rapportent aux modalités d'exécution des obligations de la donatrice et non à l'existence de ces obligations, n'impliquent pas, par elles-mêmes, que la donation serait fictive.

Le Comité note, en deuxième lieu, qu'eu égard aux termes mêmes de l'acte de donation partage du 30 décembre 2010, la donation portait sur la nue-propiété d'une somme d'argent laquelle devait être présente à la date à laquelle cette donation était consentie. Elle ne pouvait donc légalement porter, même pour partie, sur la somme pouvant résulter de la cession ultérieure de valeurs mobilières par ailleurs détenues par la donatrice.

Il constate, au vu des éléments produits devant lui par le contribuable, que la somme d'argent effectivement détenue par Mme Z à la date de la donation, qui atteignait 2 952 150 euros, était inférieure à celle de 3 200 000 euros dont la nue-propiété constituait l'objet de la donation.

Le Comité en déduit que l'acte de donation doit être considéré comme fictif à hauteur de la somme d'argent de 247 850 euros, correspondant à la différence entre ces deux sommes, et que cet acte ne pouvait conduire, dans cette proportion, à la constatation d'une dette déductible de l'actif successoral.

Le Comité estime, enfin, qu'en application de l'article 587 du code civil, la dette de restitution, qui implique de remettre au nu-propiétaire, à l'expiration de l'usufruit, « soit des choses de même quantité et qualité, soit leur valeur estimée à la date de la restitution », a vocation, lorsque l'usufruit s'éteint par le décès de l'usufruitier, à être acquittée par l'ensemble de l'actif successoral.

Il relève, à cet égard, que les libéralités consenties par Mme Z à ses petits-enfants le 31 mai 2013, ont laissé subsister dans son patrimoine des avoirs suffisants pour assurer le remboursement de la somme de 3 200 000 euros et qu'elles n'ont pas porté atteinte à l'obligation qui pesait sur l'intéressée de conserver la substance de la somme d'argent qu'elle avait donnée le 30 décembre 2010.

Le Comité estime en conséquence que, dans les circonstances de l'espèce, l'administration était seulement fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour réduire de 247 850 euros le montant de la dette déductible de l'actif successoral au titre du quasi-usufruit instauré par la donation du 30 décembre 2010.

Enfin, le Comité estime que M. X1, qui était à la fois donataire et héritier réservataire de la donatrice, doit être considéré comme ayant été le principal bénéficiaire de l'acte constitutif d'abus de droit, au sens du b de l'article 1729 du code général des impôts. Il émet, par suite, l'avis que l'administration est fondée à appliquer aux droits légalement dus la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

Nota : l'administration a décidé de se ranger à l'avis émis par le comité.

➤ **Affaire n° 2022-16 concernant M. X2**

Par un acte notarié de donation-partage du 30 décembre 2010, Mme Z, veuve X, a donné, à titre d'avancement de part successorale, à chacun de ses deux fils et seuls héritiers, MM. X1 et X2, la nue-propiété d'une somme de 1 600 000 euros (soit la nue-propiété d'une somme totale de 3 200 000 euros), dont elle s'est réservée l'usufruit.

Mme Z étant née le 15 mars 1928, la valeur de la nue-propiété de cette somme a été estimée à 80 % de son montant en application de l'article 669 du code général des impôts et soumise aux droits de mutation à titre gratuit à hauteur de 635 614 euros.

Mme Z est décédée le 30 octobre 2015.

La déclaration de succession souscrite mentionne un actif net successoral de 1 343 596 euros déterminé après prise en compte, au passif, d'une dette de restitution de la défunte envers ses héritiers de 3 200 000 euros, à raison du quasi-usufruit institué par la donation du 30 décembre 2010 précitée.

Dans le cadre du contrôle sur pièces de cette déclaration de succession, l'administration a, notamment, considéré que la donation du 30 décembre 2010 était fictive, faute de dessaisissement de la donatrice et, par suite, d'intention libérale et qu'elle était destinée à réduire la base taxable au moment de la succession en raison de l'obligation de restitution pesant sur l'usufruitier d'une somme d'argent.

Par une proposition de rectification adressée à M. X2 le 28 novembre 2019, elle a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et a exclu la somme de 3 200 000 euros du passif successoral.

Le rappel de droits de mutation à titre gratuit en résultant a été assorti, outre de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du code général des impôts, de la majoration de 80 % pour abus de droit prévue au b de l'article 1729 de ce code.

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

Le Comité constate que la donation du 30 décembre 2010 a pour objet la nue-propiété d'une somme d'argent de 3 200 000 euros, dont la donatrice se réserve l'usufruit.

Le Comité relève, en premier lieu, que l'article 587 du code civil fait de l'existence de la dette de restitution la conséquence de la constitution du quasi-usufruit, alors même que cette dette n'est pas assortie d'une sûreté, dont l'article 601 du code civil dispense le donateur sous réserve d'usufruit.

Il estime, de ce fait, que l'absence, d'une part, de mention, dans l'acte de donation, de références bancaires précises permettant d'identifier le capital transmis et, d'autre part, de clause prévoyant l'information des nus-propiétaires sur l'utilisation et le emploi des fonds, qui se rapportent aux modalités d'exécution des obligations de la donatrice et non à l'existence de ces obligations, n'impliquent pas, par elles-mêmes, que la donation serait fictive.

Le Comité note, en deuxième lieu, qu'eu égard aux termes mêmes de l'acte de donation partage du 30 décembre 2010, la donation portait sur la nue-propiété d'une somme d'argent laquelle devait être présente à la date à laquelle cette donation était consentie. Elle ne pouvait donc légalement porter, même pour partie, sur la somme pouvant résulter de la cession ultérieure de valeurs mobilières par ailleurs détenues par la donatrice.

Il constate, au vu des éléments produits devant lui par le contribuable, que la somme d'argent effectivement détenue par Mme Z à la date de la donation, qui atteignait 2 952 150 euros, était inférieure à celle de 3 200 000 euros dont la nue-propiété constituait l'objet de la donation.

Le Comité en déduit que l'acte de donation doit être considéré comme fictif à hauteur de la somme d'argent de 247 850 euros, correspondant à la différence entre ces deux sommes, et que cet acte ne pouvait conduire, dans cette proportion, à la constatation d'une dette déductible de l'actif successoral.

Le Comité estime, enfin, qu'en application de l'article 587 du code civil, la dette de restitution, qui implique de remettre au nu-propriétaire, à l'expiration de l'usufruit, « soit des choses de même quantité et qualité, soit leur valeur estimée à la date de la restitution », a vocation, lorsque l'usufruit s'éteint par le décès de l'usufruitier, à être acquittée par l'ensemble de l'actif successoral.

Il relève, à cet égard, que les libéralités consenties par Mme Z à ses petits-enfants le 31 mai 2013, ont laissé subsister dans son patrimoine des avoirs suffisants pour assurer le remboursement de la somme de 3 200 000 euros et qu'elles n'ont pas porté atteinte à l'obligation qui pesait sur l'intéressée de conserver la substance de la somme d'argent qu'elle avait donnée le 30 décembre 2010.

Le Comité estime en conséquence que, dans les circonstances de l'espèce, l'administration était seulement fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour réduire de 247 850 euros le montant de la dette déductible de l'actif successoral au titre du quasi-usufruit instauré par la donation du 30 décembre 2010.

Enfin, le Comité estime que M. X2, qui était à la fois donataire et héritier réservataire de la donatrice, doit être considéré comme ayant été le principal bénéficiaire de l'acte constitutif d'abus de droit, au sens du b de l'article 1729 du code général des impôts. Il émet, par suite, l'avis que l'administration est fondée à appliquer aux droits légalement dus la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

Nota : l'administration a décidé de se ranger à l'avis émis par le comité.

➤ **Affaire n° 2022-14 concernant M. X ou Mme Y**

Par un acte du 19 octobre 2015, Mme Z a vendu à M. X, son fils adoptif selon un jugement d'adoption simple en date du 12 mars 2015, et à Mme Y, son épouse, une maison d'habitation dans les Hautes-Pyrénées.

Ce bien, qui constituait le domicile de Mme Z et dont cette dernière se réservait le droit d'usage et d'habitation, a été cédé moyennant un prix de 146 000 euros converti, d'une part, en une obligation pour les acquéreurs de loger la venderesse en son propre domicile, de la soigner tant en santé qu'en maladie au même domicile, étant précisé que les acquéreurs n'étaient pas tenus de supporter tous les frais de santé qui restaient à sa charge, de la véhiculer pour toutes les courses et de s'occuper de tous ses papiers administratifs et, d'autre part, en une rente viagère d'un montant annuel de 27 600 euros à la charge des acquéreurs.

Placée sous tutelle par jugement du 20 juin 2017, Mme Z est décédée le 23 mars 2021.

Considérant que l'acte de cession du 19 octobre 2015 dissimulait une libéralité, l'administration a mis en œuvre le 19 août 2019 la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales afin de requalifier celui-ci en donation et de réclamer les droits de mutation à titre gratuit y afférents.

Après avoir entendu ensemble le conseil des contribuables et le représentant de l'administration, le Comité relève qu'il existait, dès avant l'acte du 19 octobre 2015, un compte joint entre M. X et Mme Z, alimenté exclusivement par les pensions de retraite et les produits des placements financiers de cette dernière, compte auquel s'est substitué à compter d'août 2016 un autre compte joint auprès d'un établissement bancaire différent mais alimenté de la même manière.

Le Comité constate que si 17 mensualités de la rente viagère ont été créditées entre novembre 2015 et février 2017 sur ces comptes joints, les dépenses, chèques et retraits d'espèces effectués à partir de ces comptes excédaient au cours de cette période très largement à la fois les besoins d'une personne âgée de 92 ans au début de l'année 2015 et le total des pensions de retraite versées à Mme Z.

Le Comité observe, eu égard à leur nature, leur niveau et leur fréquence, que ces dépenses, chèques et retraits d'espèces n'ont pu être réalisés pour la plus grande partie d'entre eux que par M. X dans son intérêt propre, ainsi d'ailleurs que le permettaient la nature même et les règles de fonctionnement de ces comptes joints.

Le Comité constate que le montant des fonds appartenant à Mme Y ainsi accaparés par M. X excédait celui des arrérages que ce dernier lui versait, en sorte que ces arrérages doivent être regardés comme rétrocedés au débirentier au fur et à mesure de leur versement.

Le Comité note à cet égard que les paiements de la rente viagère ont cessé dès l'instant où M. X n'a plus eu accès aux ressources de sa mère adoptive en raison du retrait, le 10 mars 2017, de ses avoirs du dernier compte joint dont elle disposait, puis de son placement sous tutelle.

Le Comité observe encore que l'obligation de soins insérée dans l'acte du 19 octobre 2015 qui prévoit que l'acquéreur s'oblige à fournir à la venderesse « tout ce qui est nécessaire à l'existence », doit être regardée comme un bail à nourriture et note que celui-ci n'a pas été exécuté dès lors que Mme Z, qui disposait des ressources nécessaires à cet effet, finançait elle-même sur ses fonds propres ses besoins de la vie courante.

Il note enfin l'existence de marques d'affection et de générosité très appuyées de la part de Mme Z à l'égard de M. X, celle-ci l'ayant en effet adopté par jugement d'adoption simple du 12 mars 2015 et institué légataire de ses biens, tout comme elle lui a donné un accès sans restriction à ses propres ressources à travers les comptes joints successifs.

Le Comité déduit de l'ensemble de ces éléments, d'une part, que le prix mentionné dans l'acte du 15 octobre 2015 doit être regardé comme fictif, d'autre part, que Mme Z n'attendait aucune contrepartie réelle au transfert de propriété de sa maison et enfin qu'elle a agi de la sorte en raison de l'intention libérale manifeste qui l'animait à l'égard de M. X et de son épouse.

Le Comité en déduit que l'administration était ainsi en droit de faire usage de la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour requalifier l'acte du 19 octobre 2015 en donation déguisée.

Enfin, le Comité estime que M. X et Mme Y doivent être regardés comme les principaux bénéficiaires de l'acte constitutif de l'abus de droit 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.