



**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°2 du 14 janvier 2021 : avis rendus par le comité de l'abus de droit fiscal commentés par l'administration (CADF/AC n° 2/2021).

➤ **Affaire n° 2020-28 concernant M. X**

M. X a créé, le 20 avril 2015, la société à responsabilité (SARL) A par apport de 7 530 titres sur les 8 005 titres, de 791 titres sur les 6 250 titres et de 2 035 titres sur les 3 700 titres qu'il détenait respectivement dans la société par actions simplifiée (SAS) B, dans la SAS C et dans la SAS D.

En contrepartie de ces apports, valorisés globalement à 7 136 000 euros, M. X a reçu 6 493 760 titres d'une valeur unitaire de 1 euro représentant 100 % du capital de la SARL A ainsi qu'une soulte, d'un montant de 642 240 euros, inscrite au crédit du compte courant d'associé ouvert à son nom dans les livres de la SARL A bénéficiaire des apports.

Les plus-values réalisées lors des apports des titres de la SAS B, de la SAS C et de la SAS D s'élèvent respectivement à 5 201 340, 746 704 et 1 079 650 euros. La plus-value d'apport, d'un montant global de 7 027 694 euros, a été placée par M. X sous le régime du report d'imposition prévu par l'article 150-0 B ter du code général des impôts, y compris la partie correspondant à la soulte dans la mesure où son montant n'excédait pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus.

A l'issue d'un contrôle sur pièces, l'administration a considéré que la soulte versée à M. X était dépourvue de justification économique et avait eu pour seul objectif d'appréhender des liquidités en franchise d'impôt, contrairement à l'intention du législateur.

Par une proposition de rectification en date du 11 mai 2018, 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. Elle a écarté la qualification de soulte et l'application à la somme versée sous ce libellé du régime du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du code général des impôts. Elle a appliqué un abattement pour durée de détention de 85 % pour l'apport des titres de la SAS B et de la SAS C et de 65 % pour l'apport des titres de la SAS D et a taxé, au titre de l'année 2015, la somme de 116 126 euros, correspondant à la fraction de la plus-value en report d'imposition sous couvert d'une soulte, à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des plus-values de cession de valeurs mobilières sur le fondement de l'article 150-0 A du code général des impôts. La fraction de la plus-value en report d'imposition sous couvert d'une soulte a aussi été imposée, sans abattement, aux contributions sociales. Elle a également notifié un rappel de contribution exceptionnelle sur les hauts revenus. Elle a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

Le Comité a entendu ensemble le conseil du contribuable et le représentant de l'administration.

Le Comité relève que le dispositif du report d'imposition prévu par l'article 150-0 B ter du code général des impôts poursuit la même finalité que le dispositif du sursis d'imposition prévu à l'article

150-0 B du même code. Ces dispositifs ont pour objectif de faciliter les opérations de restructuration d'entreprises, en vue de favoriser le développement de celles-ci, en conférant un caractère intercalaire aux opérations d'échange de titres.

Le Comité estime que, si le législateur a admis, avant la modification législative introduite par la loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016, que l'opération d'apport de titres à une société contrôlée par l'apporteur bénéficie intégralement, y compris pour la soulte, du report d'imposition dès lors que le montant de la soulte reçue par le contribuable n'excède pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus, l'octroi d'une telle soulte doit s'inscrire dans le respect du but qu'il a entendu poursuivre.

Le Comité considère que ce but n'est pas respecté si l'octroi de la soulte ne s'inscrit pas dans le cadre d'une opération de restructuration d'entreprises mais est, en réalité, uniquement motivé par la volonté de l'apporteur des titres d'appréhender en franchise immédiate d'impôt des liquidités détenues par la société dont les titres sont apportés et faisant ainsi l'objet d'un désinvestissement, faute qu'il soit justifié que la société bénéficiaire de l'apport avait, afin de permettre le dénouement de l'opération, un intérêt économique au versement de cette soulte, alors que, lorsque cette soulte est ainsi financée, elle prive cette société de la possibilité de disposer des ressources nécessairement prises en compte lors de la détermination de la valeur des titres apportés.

Le Comité relève que M. X doit être regardé comme ayant bénéficié de la mise à disposition de la soulte litigieuse par inscription de son montant au crédit de son compte courant d'associé ouvert dans la SARL A qu'il détient intégralement. Il note au surplus que M. X a effectué des prélèvements sur son compte courant entre avril 2015 et septembre 2017 pour un montant total de 424 655 euros.

Le Comité estime que, compte tenu de l'ensemble des éléments ainsi portés à sa connaissance et en l'absence de toute justification probante de l'intérêt économique pour la société bénéficiaire de l'apport de prévoir le versement d'une soulte afin de rendre possible la réalisation de l'opération de restructuration effectuée entre des sociétés détenues par M. X, la mise à disposition de la soulte sur le compte courant d'associé ne s'inscrit pas dans le but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration et du développement du groupe mais caractérise une appréhension de liquidités en franchise d'impôt.

Il estime que demeure à cet égard sans incidence la circonstance alléguée par le contribuable selon laquelle le versement de la soulte a été effectué lors de la première étape de la restructuration du groupe étalée sur une période de trois ou quatre ans afin de ne pas léser ultérieurement les associés minoritaires en diluant de façon significative leur participation dès lors qu'il n'est pas établi que la création de la SARL A, détenue intégralement par M. X, bénéficiaire de l'opération d'apport réalisée en 2015 à laquelle les associés minoritaires de la SAS B, de la SAS C et de la SAS D n'étaient pas parties, devait être suivie d'un apport complémentaire par ces associés minoritaires puis de la création d'une nouvelle société holding en 2017. Il relève qu'en admettant même qu'un lien puisse être constaté entre les opérations réalisées en 2015 et en 2017, M. X détenait, après les apports réalisés en 2017, 84,65 % du capital de la SARL A et aurait détenu, en l'absence de soulte, 85,82 % de ce capital.

En conséquence, le Comité émet l'avis que, dans les circonstances de l'espèce, l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour restituer le véritable caractère de distribution au versement de la soulte réalisé, à l'occasion d'un apport placé sous le régime du report d'imposition prévu par les dispositions de l'article 150-0 B *ter* du code général des impôts, au bénéfice d'une application littérale de ces dispositions allant à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur, dans le seul but de percevoir ces sommes en franchise d'imposition.

Enfin, le Comité estime que M. X doit être regardé comme ayant eu l'initiative principale des actes constitutifs de l'abus de droit et, en outre, comme en ayant 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 émis par le comité.

➤ **Affaire n° 2020-29 concernant M. X**

Le 9 février 2006, M. X a créé l'entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL) A dont il est le seul gérant. La société, qui exerce une activité de marchand de biens, disposait alors d'un capital de 1 000 euros, réparti en 100 parts sociales d'une valeur unitaire de 10 euros, détenu intégralement par M. X qui en est le dirigeant.

Par acte du 30 mars 2011, enregistré le 27 avril 2011, le capital de la société a été augmenté de 45 000 euros par incorporation des réserves pour être porté à 46 000 euros.

Par acte du 27 décembre 2013 enregistré le 14 janvier 2014, le capital a à nouveau été augmenté de 54 000 euros par incorporation de réserves pour être porté à 100 000 euros.

A l'issue de ces augmentations de capital, M. X détient l'intégralité du capital divisé en 10 000 parts d'une valeur nominale de 10 euros.

Par procès-verbal des décisions de l'associé unique de l'EURL A en date du 7 mai 2015, il a été décidé que le capital de la société serait réduit de 100 000 euros à 80 000 euros et que cette réduction de capital de 20 000 euros serait réalisée par le rachat de 2 000 titres de la société à l'associé unique pour un montant total de 200 000 euros soit une valeur unitaire du titre racheté égale à 100 euros, la différence entre le prix de rachat et la valeur nominale des parts rachetées, soit 180 000 euros, étant imputée sur le poste « autres réserves ».

Par procès-verbal de décision de l'associé unique de l'EURL A du 7 juin 2015, en l'absence d'opposition des créanciers, les 2 000 titres ont été annulés et la réduction de capital a été définitivement réalisée.

En contrepartie de la cession des 2 000 titres de l'EURL A, la somme de 200 000 euros a été inscrite au crédit du compte courant de M. X, lequel était débiteur, avant l'opération, pour un montant de 156 910 euros.

Le gain retiré par M. X lors du rachat de ces titres a bénéficié des dispositions du 6° de l'article 112 du code général des impôts conduisant à une imposition à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des plus-values de cession de valeurs mobilières prévue à l'article 150-0 A du même code et permettant l'application d'un abattement « renforcé » de 85 % pour durée de détention prévu par le 3° du A du 1 quater de l'article 150-0 D de ce code. La plus-value brute de 180 000 euros a été soumise aux contributions sociales et la plus-value nette, s'élevant après cet abattement à 27 000 euros, a été imposée à l'impôt sur le revenu.

Par une proposition de rectification en date du 22 novembre 2018, l'administration a, à l'issue d'un examen de la situation fiscale personnelle du contribuable, considéré que l'opération de rachat de ses propres titres par l'EURL A à M. X, son unique associé, suivie de la réduction du capital de l'EURL A non motivée par des pertes ne présentait aucune justification économique et avait pour seul objectif de permettre à M. X d'appréhender des dividendes sous couvert de l'application du régime des plus-values des particuliers en contrariété avec l'intention du législateur et a estimé qu'aucun motif autre que fiscal ne justifiait cette réduction de capital.

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. Elle a écarté la qualification de plus-value et a remis en cause l'application à la somme versée par la société sous ce libellé du régime prévu à l'article 150-0 A du code général des impôts ainsi que le bénéfice de l'abattement « renforcé » de 85 % pour taxer la somme de 180 000 euros, sans abattement, à l'impôt sur le revenu de l'année 2015 dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers en application du 1 de l'article 109 du code général des impôts. L'administration a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

Le Comité a entendu ensemble le conseil du contribuable et le représentant de l'administration.

Le Comité relève que l'article L. 225-207 du code de commerce prévoit que les sociétés peuvent décider une réduction de leur capital non motivée par des pertes par voie de rachat de leurs titres suivi de leur annulation.

Le Comité relève également que le législateur a, par la modification apportée au 6° de l'article 112 du code général des impôts par la loi n° 2014-1655 du 29 décembre 2014, généralisé le régime

des plus-values applicable à la taxation des sommes attribuées aux actionnaires ou aux associés au titre du rachat de leurs titres et a mis fin pour l'avenir au régime hybride de taxation, qui se traduisait par l'application pour partie du régime des distributions et pour partie du régime des plus-values en vertu des dispositions combinées des articles 109, 150-0 A, 150-0 D et 161 du même code. Il constate que ce régime des plus-values s'applique ainsi depuis le 1^{er} janvier 2015 notamment aux gains réalisés lors du rachat par une société de ses titres suivis de leur annulation dans le cadre d'une réduction de capital non motivée par des pertes.

Le Comité estime qu'en présence d'une opération de rachat par une société à son unique associé qui la dirige d'une partie de ses titres suivie de leur annulation dans le cadre d'une réduction de capital non motivée par des pertes, l'appréhension par cet associé des sommes qui lui sont versées à raison de ce rachat ne caractérise pas un abus de droit au seul motif qu'il aurait ainsi choisi la voie la moins imposée pour bénéficier de la mise à disposition de sommes issues des réserves de la société.

Il considère qu'il en va différemment si l'administration établit au vu de l'ensemble des circonstances dont elle se prévaut qu'une telle opération, en particulier si elle est effectuée de manière récurrente, constitue un montage artificiel, contraire de ce fait à l'intention poursuivie par le législateur, ayant pour seul but de permettre à cet associé d'appréhender des distributions effectuées par la société, imposables selon les règles applicables aux revenus de capitaux mobiliers et de bénéficier ainsi du régime des plus-values prévu par le 6^o de l'article 112 du code général des impôts ainsi que de l'abattement pour durée de détention.

Le Comité constate que les opérations d'augmentation suivie d'une unique opération de réduction du capital de l'EURL A ont été effectuées sur une période de cinq années et que cette opération de réduction de capital non motivée par des pertes réalisée au titre de l'année 2015, qui a consisté dans le rachat des titres de M. X suivi de leur annulation, a permis à l'unique associé de la société d'appréhender des réserves de celle-ci .

Le Comité considère toutefois que l'administration ne lui soumet pas d'éléments circonstanciés permettant d'estimer qu'une telle opération ponctuelle de réduction de capital, qui ne contrevient à aucune disposition sociale ou commerciale, constitue un montage artificiel ayant eu pour seul but de permettre à M. X de bénéficier pour les gains qu'il a réalisés du régime des plus-values prévu par le 6^o de l'article 112 du code général des impôts et de l'abattement pour durée de détention et d'éviter l'imposition selon les règles applicables aux revenus de capitaux mobiliers de distributions effectuées par la société.

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 répression des abus de droit.

Nota : l'administration a décidé de ne pas suivre l'avis du Comité. L'opération examinée ne répond à aucun autre motif que celui d'appréhender les réserves de la société sous le régime fiscal plus favorable des plus-values et présente à ce titre un caractère artificiel.

➤ **Affaire n° 2020-17 concernant M. X**

La société A est une société civile immobilière (SCI) familiale ayant pour objet la détention d'un ensemble immobilier mis à la disposition de ses associés.

Mme X était gérante et détenait 725 des 975 parts sociales constituant le capital social, la nue-propriété des 250 parts restantes étant détenue par son frère, M. Y, et l'usufruit de ces parts par leur belle-mère, Mme Z.

L'ensemble immobilier appartenant à la SCI A était constitué :

- d'une maison d'habitation utilisée par M. Y et de terres exploitées par celui-ci ;
- d'une autre maison, occupée par Mme X et de terres affectées à son activité de tisserand.

Mme X mettait gratuitement cette maison à la disposition de l'association B, qu'elle coanime avec Mme Z et dont cette dernière est présidente.

Cette association y tient une résidence de séjour pour des artistes et y organise des manifestations culturelles.

Le 23 décembre 2016, Mme X a procédé au retrait de l'immeuble d'habitation qu'elle occupe et de parcelles de terrains, le tout estimé en pleine propriété à 650 000 euros. En contrepartie, la SCI A a réduit son capital par l'annulation de 725 parts sociales. M. Y est devenu gérant de la SCI.

Le même jour, Mme X et son frère ont constitué la SCI C, dont le capital social de 169 500 euros est divisé en 1 695 parts sociales, d'une valeur nominale de 100 euros.

Mme X a apporté, en contrepartie de 1 660 parts sociales, la nue-propriété du bâtiment et des terres retirés de la SCI A, évaluée économiquement à 166 000 euros.

M. Y a apporté la pleine propriété d'une parcelle de verger évaluée à 3 500 euros et a reçu en contrepartie 35 parts sociales.

Mmes X et Z ont été nommées gérantes de la SCI C.

Enfin, le 14 avril 2017, Mme X a donné la pleine propriété de 1 659 de ses 1 660 parts sociales de la SCI C à son frère (1501 parts), à sa nièce, Mme V (79 parts), et à son neveu, M. W (79 parts), et a conservé une part sociale. Elle est demeurée cogérante de la société.

Dans le cadre d'un contrôle sur pièces de cet acte de donation, faisant suite au contrôle de la SCI C, l'administration a considéré que la SCI C était fictive, qu'elle n'avait été constituée que pour permettre l'apport de la nue-propriété de l'immeuble puis la donation des titres reçus en échange, en évitant l'application du barème de l'usufruit prévu à l'article 669 du code général des impôts, pour minorer les droits de mutation à titre gratuit dus. Elle a relevé que cette opération avait ainsi permis aux donataires de recueillir la nue-propriété du bien pour une valeur de 166 000 euros au lieu de la somme de 325 000 euros résultant de l'application à la date de la donation du barème prévu à l'article 669 du code général des impôts, compte tenu d'un usufruit de 50 % de la valeur de la pleine propriété, Mme X étant née le 17 juillet 1956, et d'économiser ainsi le paiement de 70 020 euros de droits de donation.

Par des propositions de rectification en date du 18 juillet 2019 adressées aux trois donataires et à la donatrice, 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 imposé directement la donation de la nue-propriété de l'immeuble, par Mme X à son frère et à ses neveux, à hauteur de l'écart entre la valeur économique et la valeur fiscale de la nue-propriété transmise calculée par application du barème prévu à l'article 669 du code général des impôts.

Le rappel de droits de mutation à titre gratuit notifié à M. Y, d'un montant de 64 768 euros, a été assorti de la majoration de 80 % pour abus de droit prévue au b) de l'article 1729 du code général des impôts, s'élevant à 51 814 euros.

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

Le Comité rappelle que les sociétés civiles immobilières, qui donnent leurs immeubles en location ou en confèrent la jouissance à leurs associés et qui peuvent faire l'objet d'un contrôle sur place en application des dispositions combinées de l'article 172 bis du code général des impôts et des articles 46 B et 46 C de l'annexe III à ce code, doivent présenter à la demande de l'administration fiscale tous les documents comptables et les autres pièces mentionnées à l'article 46 D de cette annexe.

Le Comité constate que la SCI C n'a pas présenté, lors du contrôle sur place dont elle a fait l'objet, les documents comptables prescrits par l'article 46 D de l'annexe III au code général des impôts, sans que puisse avoir d'incidence, sur cette obligation, le caractère réduit de son activité, propre à une société civile immobilière mettant gratuitement son principal actif à la disposition d'un associé.

Il relève que la preuve de la réunion régulière de l'assemblée générale de l'année 2018 n'est pas apportée, dès lors que le procès-verbal d'assemblée générale du 28 avril 2018 figure sur un registre qui a été coté et paraphé par le maire de la commune postérieurement, le 28 mai 2018, que les décisions d'ouverture d'un compte bancaire au nom de la SCI C et d'encaissement d'un loyer au titre d'un contrat verbal de fermage du verger devant être conclu avec M. Y qui y sont mentionnées ne se sont pas concrétisées et figuraient de nouveau au procès-verbal de l'assemblée générale du 22 avril 2019, postérieure à l'engagement du contrôle de la SCI C.

Il observe que, même si la SCI C avait des besoins financiers réduits, les dépenses locatives afférentes à la résidence de Mme X, qui constituait son principal actif, étant prises en charge par cette dernière en sa qualité d'usufruitière et les dépenses de grosses réparations étant mises contractuellement à la charge de l'association B, la SCI C ne disposait d'aucune autonomie financière et ne détenait pas de compte bancaire, alors qu'elle possédait un autre immeuble.

Il relève en particulier que le bail à ferme du verger, prévu dans l'exposé liminaire des statuts comme devant être conclu avec M. Y et comme devant permettre à la société de se constituer une trésorerie, n'a donné lieu à l'encaissement des loyers qu'à la suite du contrôle de la SCI C.

Le Comité estime que, compte tenu de l'ensemble de ces éléments, la SCI C doit être regardée comme étant fictive au sens de l'article 1832 du code civil et que sa constitution par apport de la nue-propiété de l'immeuble suivie de la donation de ses titres a permis aux donataires d'éviter l'application du barème légal prévu à l'article 669 du code général des impôts.

Le Comité émet en conséquence l'avis que, dans les circonstances de l'espèce, l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour soumettre directement aux droits de mutation à titre gratuit la donation de la nue-propiété de l'immeuble litigieux, dont la valeur a été déterminée par application du barème prévu à l'article 669 du code général des impôts et de taxer à ces droits la fraction de la valeur qui excédait la valeur économique retenue dans l'acte d'apport à la SCI C.

Enfin, le Comité estime que M. Y doit être regardé, au sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts, comme ayant eu la principale initiative des actes constitutifs de l'abus de droit, en tant qu'associé fondateur de la SCI C, et comme ayant été le principal bénéficiaire de ces actes, en tant que donataire de la majorité du capital social de cette société.

Il émet donc l'avis que l'administration est fondée à mettre en œuvre la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

Nota : l'administration a pris note de l'avis émis par le comité.

➤ **Affaire n° 2020-18 concernant M. W**

La société A est une société civile immobilière (SCI) familiale ayant pour objet la détention d'un ensemble immobilier mis à la disposition de ses associés.

Mme X était gérante et détenait 725 des 975 parts sociales constituant le capital social, la nue-propiété des 250 parts restantes étant détenue par son frère, M. Y, et l'usufruit de ces parts par leur belle-mère, Mme Z.

L'ensemble immobilier appartenant à la SCI A était constitué :

- d'une maison d'habitation utilisée par M. Y et de terres exploitées par celui-ci ;
- d'une autre maison, occupée par Mme X et de terres affectées à son activité de tisserand.

Mme X mettait gratuitement cette maison à la disposition de l'association B, qu'elle coanime avec Mme Z et dont cette dernière est présidente.

Cette association y tient une résidence de séjour pour des artistes et y organise des manifestations culturelles.

Le 23 décembre 2016, Mme X a procédé au retrait de l'immeuble d'habitation qu'elle occupe et de parcelles de terrains, le tout estimé en pleine propriété à 650 000 euros. En contrepartie, la SCI A a réduit son capital par l'annulation de 725 parts sociales. M. Y est devenu gérant de la SCI.

Le même jour, Mme X et son frère ont constitué la SCI C, dont le capital social de 169 500 euros est divisé en 1 695 parts sociales, d'une valeur nominale de 100 euros.

Mme X a apporté, en contrepartie de 1 660 parts sociales, la nue-propiété du bâtiment et des terres retirés de la SCI A, évaluée économiquement à 166 000 euros.

M. Y a apporté la pleine propriété d'une parcelle de verger évaluée à 3 500 euros et a reçu en contrepartie 35 parts sociales.

Mmes X et Z ont été nommées gérantes de la SCI C.

Enfin, le 14 avril 2017, Mme X a donné la pleine propriété de 1 659 de ses 1 660 parts sociales de la SCI C à son frère (1501 parts), à sa nièce, Mme V (79 parts), et à son neveu, M. W (79 parts), et a conservé une part sociale. Elle est demeurée cogérante de la société.

Dans le cadre d'un contrôle sur pièces de cet acte de donation, faisant suite au contrôle de la SCI C, l'administration a considéré que la SCI C était fictive, qu'elle n'avait été constituée que pour permettre l'apport de la nue-propriété de l'immeuble puis la donation des titres reçus en échange, en évitant l'application du barème de l'usufruit prévu à l'article 669 du code général des impôts, pour minorer les droits de mutation à titre gratuit dus. Elle a relevé que cette opération avait ainsi permis aux donataires de recueillir la nue-propriété du bien pour une valeur de 166 000 euros au lieu de la somme de 325 000 euros résultant de l'application à la date de la donation du barème prévu à l'article 669 du code général des impôts, compte tenu d'un usufruit de 50 % de la valeur de la pleine propriété, Mme X étant née le 17 juillet 1956, et d'économiser ainsi le paiement de 70 020 euros de droits de donation.

Par des propositions de rectification en date du 18 juillet 2019 adressées aux trois donataires et à la donatrice, 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 imposé directement la donation de la nue-propriété de l'immeuble, par Mme X à son frère et à ses neveux, à hauteur de l'écart entre la valeur économique et la valeur fiscale de la nue-propriété transmise.

Le rappel de droits de mutation à titre gratuit notifié à M. W, d'un montant de 2 626 euros, a été assorti de la majoration de 40 % pour abus de droit prévue au b) de l'article 1729 du code général des impôts, s'élevant à 1 050 euros.

Le Comité a entendu ensemble le conseil du contribuable et le représentant de l'administration.

Le Comité rappelle que les sociétés civiles immobilières, qui donnent leurs immeubles en location ou en confèrent la jouissance à leurs associés et qui peuvent faire l'objet d'un contrôle sur place en application des dispositions combinées de l'article 172 bis du code général des impôts et des articles 46 B et 46 C de l'annexe III à ce code, doivent présenter à la demande de l'administration fiscale tous les documents comptables et les autres pièces mentionnées à l'article 46 D de cette annexe.

Le Comité constate que la SCI C n'a pas présenté, lors du contrôle sur place dont elle a fait l'objet, les documents comptables prescrits par l'article 46 D de l'annexe III au code général des impôts, sans que puisse avoir d'incidence, sur cette obligation, le caractère réduit de son activité, propre à une société civile immobilière mettant gratuitement son principal actif à la disposition d'un associé.

Il relève que la preuve de la réunion régulière de l'assemblée générale de l'année 2018 n'est pas apportée, dès lors que le procès-verbal d'assemblée générale du 28 avril 2018 figure sur un registre qui a été coté et paraphé par le maire de la commune postérieurement, le 28 mai 2018, que les décisions d'ouverture d'un compte bancaire au nom de la SCI C et d'encaissement d'un loyer au titre d'un contrat verbal de fermage du verger devant être conclu avec M. Y qui y sont mentionnées ne se sont pas concrétisées et figuraient de nouveau au procès-verbal de l'assemblée générale du 22 avril 2019, postérieure à l'engagement du contrôle de la SCI C.

Il observe que, même si la SCI C avait des besoins financiers réduits, les dépenses locatives afférentes à la résidence de Mme X, qui constituait son principal actif, étant prises en charge par cette dernière en sa qualité d'usufruitière et les dépenses de grosses réparations étant mises contractuellement à la charge de l'association B, la SCI C ne disposait d'aucune autonomie financière et ne détenait pas de compte bancaire, alors qu'elle possédait un autre immeuble.

Il relève en particulier que le bail à ferme du verger, prévu dans l'exposé liminaire des statuts comme devant être conclu avec M. Y et comme devant permettre à la société de se constituer une trésorerie, n'a donné lieu à l'encaissement des loyers qu'à la suite du contrôle de la SCI C.

Le Comité estime que, compte tenu de l'ensemble de ces éléments, la SCI C doit être regardée comme étant fictive au sens de l'article 1832 du code civil et que sa constitution par apport de la nue-propriété de l'immeuble suivie de la donation de ses titres a permis aux donataires d'éviter l'application du barème légal prévu à l'article 669 du code général des impôts.

Le Comité émet en conséquence l'avis que, dans les circonstances de l'espèce, l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour soumettre directement aux droits de mutation à titre gratuit la donation de la nue-propriété de l'immeuble litigieux, dont la valeur a été déterminée par application du barème prévu à l'article 669 du code général des impôts et de taxer à ces droits la fraction de la valeur qui excédait la valeur économique retenue dans l'acte d'apport à la SCI C.

Enfin, le Comité estime que M. W doit être regardé, en tant que donataire d'une partie minoritaire des titres de la SCI C, comme le bénéficiaire, au sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts, des actes constitutifs de l'abus de droit.

Il émet donc l'avis que l'administration est fondée à mettre en œuvre la majoration de 40 % prévue par ces dispositions.

Nota : l'administration a pris note de l'avis émis par le comité.

➤ **Affaire n° 2020-19 concernant Mme V**

La société A est une société civile immobilière (SCI) familiale ayant pour objet la détention d'un ensemble immobilier mis à la disposition de ses associés.

Mme X était gérante et détenait 725 des 975 parts sociales constituant le capital social, la nue-propriété des 250 parts restantes étant détenue par son frère, M. Y, et l'usufruit de ces parts par leur belle-mère, Mme Z.

L'ensemble immobilier appartenant à la SCI A était constitué :

- d'une maison d'habitation utilisée par M. Y et de terres exploitées par celui-ci ;
- d'une autre maison, occupée par Mme X et de terres affectées à son activité de tisserand.

Mme X mettait gratuitement cette maison à la disposition de l'association B, qu'elle coanime avec Mme Z et dont cette dernière est présidente.

Cette association y tient une résidence de séjour pour des artistes et y organise des manifestations culturelles.

Le 23 décembre 2016, Mme X a procédé au retrait de l'immeuble d'habitation qu'elle occupe et de parcelles de terrains, le tout estimé en pleine propriété à 650 000 euros. En contrepartie, la SCI A a réduit son capital par l'annulation de 725 parts sociales. M. Y est devenu gérant de la SCI.

Le même jour, Mme X et son frère ont constitué la SCI C, dont le capital social de 169 500 euros est divisé en 1 695 parts sociales, d'une valeur nominale de 100 euros.

Mme X a apporté, en contrepartie de 1 660 parts sociales, la nue-propriété du bâtiment et des terres retirés de la SCI A, évaluée économiquement à 166 000 euros.

M. Y a apporté la pleine propriété d'une parcelle de verger évaluée à 3 500 euros et a reçu en contrepartie 35 parts sociales.

Mmes X et Z ont été nommées gérantes de la SCI C.

Enfin, le 14 avril 2017, Mme X a donné la pleine propriété de 1 659 de ses 1 660 parts sociales de la SCI C à son frère (1501 parts), à sa nièce, Mme V (79 parts), et à son neveu, M. W (79 parts), et a conservé une part sociale. Elle est demeurée cogérante de la société.

Dans le cadre d'un contrôle sur pièces de cet acte de donation, faisant suite au contrôle de la SCI C, l'administration a considéré que la SCI C était fictive, qu'elle n'avait été constituée que pour permettre l'apport de la nue-propriété de l'immeuble puis la donation des titres reçus en échange, en évitant l'application du barème de l'usufruit prévu à l'article 669 du code général des impôts, pour minorer les droits de mutation à titre gratuit dus. Elle a relevé que cette opération avait ainsi permis aux donataires de recueillir la nue-propriété du bien pour une valeur de 166 000 euros au lieu de la somme de 325 000 euros résultant de l'application à la date de la donation du barème prévu à l'article 669 du code général des impôts, compte tenu d'un usufruit de 50 % de la valeur de la pleine propriété, Mme X étant née le 17 juillet 1956, et d'économiser ainsi le paiement de 70 020 euros de droits de donation.

Par des propositions de rectification en date du 18 juillet 2019 adressées aux trois donataires et à la donatrice, 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 imposé directement la donation de la nue-propriété de l'immeuble, par Mme X à son frère et à ses neveux, à hauteur de l'écart entre la valeur économique et la valeur fiscale de la nue-propriété transmise.

Le rappel de droits de mutation à titre gratuit notifié à Mme V, d'un montant de 2 626 euros, a été assorti de la majoration de 40 % pour abus de droit prévue au b) de l'article 1729 du code général des impôts, s'élevant à 1 050 euros.

Le Comité a entendu ensemble le conseil du contribuable et le représentant de l'administration.

Le Comité rappelle que les sociétés civiles immobilières, qui donnent leurs immeubles en location ou en confèrent la jouissance à leurs associés et qui peuvent faire l'objet d'un contrôle sur place en application des dispositions combinées de l'article 172 bis du code général des impôts et des articles 46 B et 46 C de l'annexe III à ce code, doivent présenter à la demande de l'administration fiscale tous les documents comptables et les autres pièces mentionnées à l'article 46 D de cette annexe.

Le Comité constate que la SCI C n'a pas présenté, lors du contrôle sur place dont elle a fait l'objet, les documents comptables prescrits par l'article 46 D de l'annexe III au code général des impôts, sans que puisse avoir d'incidence, sur cette obligation, le caractère réduit de son activité, propre à une société civile immobilière mettant gratuitement son principal actif à la disposition d'un associé.

Il relève que la preuve de la réunion régulière de l'assemblée générale de l'année 2018 n'est pas apportée, dès lors que le procès-verbal d'assemblée générale du 28 avril 2018 figure sur un registre qui a été coté et paraphé par le maire de la commune postérieurement, le 28 mai 2018, que les décisions d'ouverture d'un compte bancaire au nom de la SCI C et d'encaissement d'un loyer au titre d'un contrat verbal de fermage du verger devant être conclu avec M. Y qui y sont mentionnées ne se sont pas concrétisées et figuraient de nouveau au procès-verbal de l'assemblée générale du 22 avril 2019, postérieure à l'engagement du contrôle de la SCI C.

Il observe que, même si la SCI C avait des besoins financiers réduits, les dépenses locatives afférentes à la résidence de Mme X, qui constituait son principal actif, étant prises en charge par cette dernière en sa qualité d'usufruitière et les dépenses de grosses réparations étant mises contractuellement à la charge de l'association B, la SCI C ne disposait d'aucune autonomie financière et ne détenait pas de compte bancaire, alors qu'elle possédait un autre immeuble.

Il relève en particulier que le bail à ferme du verger, prévu dans l'exposé liminaire des statuts comme devant être conclu avec M. Y et comme devant permettre à la société de se constituer une trésorerie, n'a donné lieu à l'encaissement des loyers qu'à la suite du contrôle de la SCI C.

Le Comité estime que, compte tenu de l'ensemble de ces éléments, la SCI C doit être regardée comme étant fictive au sens de l'article 1832 du code civil et que sa constitution par apport de la nue-propriété de l'immeuble suivie de la donation de ses titres a permis aux donataires d'éviter l'application du barème légal prévu à l'article 669 du code général des impôts.

Le Comité émet en conséquence l'avis que, dans les circonstances de l'espèce, l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour soumettre directement aux droits de mutation à titre gratuit la donation de la nue-propriété de l'immeuble litigieux, dont la valeur a été déterminée par application du barème prévu à l'article 669 du code général des impôts et de taxer à ces droits la fraction de la valeur qui excédait la valeur économique retenue dans l'acte d'apport à la SCI C.

Enfin, le Comité estime que Mme V doit être regardée, en tant que donataire d'une partie minoritaire des titres de la SCI C, comme la bénéficiaire, au sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts, des actes constitutifs de l'abus de droit.

Il émet donc l'avis que l'administration est fondée à mettre en œuvre la majoration de 40 % prévue par ces dispositions.

Nota : l'administration a pris note de l'avis émis par le comité.