

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 29 janvier 2015 : avis rendus par le comité de l'abus de droit fiscal commentés par l'administration (CADF/AC n° 01/2015).

➤ **Affaire n° 2014-05 concernant M. A**

Par acte de donation-partage notarié du 30 octobre 2009, M. A et Mme B ont fait donation de la pleine propriété de parts sociales de la SCI J à leurs enfants respectifs de la manière suivante :

- M. A a donné à sa fille C, née en 1983, 452 parts de cette société ;
- M. A, d'une part, et Mme B, d'autre part, ont chacun donné à chacun de leurs trois enfants, D, E et F, nés respectivement en 1989, 1994 et 1999, 226 parts de la même société.

Les quatre enfants ont donc reçu chacun la pleine propriété de 452 parts sociales dont la valeur unitaire s'élève à 553 euros, soit une somme globale de 249 956 euros par enfant.

A l'issue de cette donation-partage, M. A et Mme B détenaient encore en propre respectivement 2 270 et 2 422 parts sociales de la SCI J.

Le même jour, l'ensemble des parts de la SCI J a été cédé à la société civile P Holding et à la SAS S moyennant un prix global de 3 599 180 euros, soit un prix unitaire de 553,72 euros.

A cette occasion, chacun des cédants a perçu la quote-part du prix de cession lui revenant au moyen de chèques établis à leur nom, soit 1 256 944,40 euros pour M. A et 250 281,44 euros pour D, E et F, ce qui correspond pour ces trois enfants à une somme globale de 750 824,32 euros.

La cession des titres détenus par M. A a généré une plus-value imposable et régulièrement imposée à l'impôt sur le revenu et aux contributions sociales. La cession des titres détenus par chacun de ces trois enfants, ayant été effectuée pour une valeur identique à celle déclarée dans l'acte de donation, n'a donné lieu à la constatation d'aucune plus-value.

L'administration a engagé un examen de la situation fiscale personnelle des contribuables et, dans le cadre du contrôle portant sur les revenus de l'année 2011, mis en œuvre son droit de communication auprès des établissements bancaires. Elle a constaté, lors de l'examen des comptes bancaires ouverts au nom des enfants D, E et F et faisant partie du foyer fiscal de M. A et de Mme B, que, par six opérations effectuées au cours de l'année 2011, des sommes avaient été prélevées sur les comptes de chacun de ces enfants pour être virées soit sur un compte joint ouvert au nom de leurs parents, pour une somme globale de 310 000 euros, soit sur un compte ouvert au nom de la société X détenue par la société holding Y dont M. A est l'actionnaire majoritaire, pour une somme de 160 000 euros. Les comptes bancaires ouverts au nom de chacun de ces enfants ont ainsi été débités respectivement des sommes s'élevant à 170 000, 200 000 et 100 000 euros.

Estimant que M. A avait retrouvé directement, à hauteur de 155 000 euros, et indirectement, à hauteur de 160 000 euros, la disposition d'une partie du produit de la cession des titres qu'il avait précédemment donnés à ces trois enfants et correspondant à la moitié de 750 824,32 euros, soit 375 422,16 euros, 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 fictif l'acte de donation-partage du 30 octobre 2009. Elle a donc soumis à l'impôt sur le revenu et aux contributions sociales l'intégralité de la plus-value, arrêtée à la somme de 374 825 euros, réalisée lors de la cession par ces trois enfants des 678 parts de la SCI J.

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

Il constate, en premier lieu, que les sommes prélevées sur les comptes bancaires ouverts au nom des enfants D, E et F proviennent du produit de la cession des titres cédés le 30 octobre 2009.

Le Comité note, en second lieu, que pour justifier ces prélèvements, M. A s'est prévalu d'un contrat de prêt qui a été consenti le 10 janvier 2011 à leurs parents par ces trois enfants et portant sur un montant global de 500 000 euros, à hauteur pour D, E et F, respectivement d'une somme maximale de 200 000, 200 000 et 100 000 euros. Il est soutenu par le contribuable que ce prêt, d'une durée de huit ans et portant intérêt au taux de 3 % l'an et remboursable in fine en capital et en intérêts, devait permettre la réalisation de travaux dans la résidence principale de la famille.

Le Comité relève toutefois que la date de ce contrat, qui n'a été révélé à l'administration qu'au cours des opérations de contrôle et n'a pas donné lieu à un enregistrement, ne peut être regardée comme certaine, et qu'en l'absence de toute autre justification, sa réalité ne peut être regardée comme établie.

Il relève, par ailleurs, qu'ainsi qu'il ressort des débats lors de la séance du Comité, que la dette des parents à l'égard de leurs deux enfants majeurs, du fait du prêt allégué, n'a pas été mentionnée dans les déclarations souscrites au titre de l'impôt de solidarité sur la fortune.

Le Comité constate enfin que si le contribuable soutient que, le 1^{er} novembre 2014, les parents ont remboursé de manière anticipée le prêt allégué à leurs trois enfants, ce remboursement, qui est intervenu postérieurement aux opérations de contrôle et quelques semaines avant la séance du Comité examinant cette affaire, ne suffit pas, en l'absence de tout autre élément, à établir la réalité de ce prêt.

Le Comité déduit de l'ensemble des éléments ainsi portés à sa connaissance que M. A s'est réapproprié un montant significatif des fonds issus de la vente par D, E et F des 226 parts de la SCI J qu'il avait données à chacun d'entre eux et que, dès lors que la donation-partage consentie à chacun de ces enfants, laquelle, à la lumière des faits de l'affaire, apparaît comme dépourvue de véritable intention libérale, ne se traduit pas par un dépouillement immédiat et irrévocable de son auteur, elle doit être regardée comme fictive.

Le Comité émet en conséquence l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter sur ce fondement l'acte de donation-partage comme ne lui étant pas opposable et imposer, au nom de M. A, la plus-value réalisée à la suite de la cession de ces 678 parts.

Enfin le Comité estime que M. A 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.

➤ **Affaire n° 2014-06 concernant Mme B**

Par acte de donation-partage notarié du 30 octobre 2009, M. A et Mme B ont fait donation de la pleine propriété de parts sociales de la SCI J à leurs enfants respectifs de la manière suivante :

- M. A a donné à sa fille C, née en 1983, 452 parts de cette société ;
- M. A, d'une part, et Mme B, d'autre part, ont chacun donné à chacun de leurs trois enfants, D, E et F, nés respectivement en 1989, 1994 et 1999, 226 parts de la même société.

Les quatre enfants ont donc reçu chacun la pleine propriété de 452 parts sociales dont la valeur unitaire s'élève à 553 euros, soit une somme globale de 249 956 euros par enfant.

A l'issue de cette donation-partage, M. A et Mme B détenaient encore en propre respectivement 2 270 et 2 422 parts sociales de la SCI J.

Le même jour, l'ensemble des parts de la SCI J a été cédé à la société civile P Holding et à la SAS S moyennant un prix global de 3 599 180 euros, soit un prix unitaire de 553,72 euros.

A cette occasion, chacun des cédants a perçu la quote-part du prix de cession lui revenant au moyen de chèques établis à leur nom, soit 1 341 109,84 euros pour Mme B et 250 281,44 euros pour D, E et F, ce qui correspond pour ces trois enfants à une somme globale de 750 824,32 euros.

La cession des titres détenus par Mme B a généré une plus-value imposable et régulièrement imposée à l'impôt sur le revenu et aux contributions sociales. La cession des titres détenus par chacun de ces trois enfants, ayant été effectuée pour une valeur identique à celle déclarée dans l'acte de donation, n'a donné lieu à la constatation d'aucune plus-value.

L'administration a engagé un examen de la situation fiscale personnelle des contribuables et, dans le cadre du contrôle portant sur les revenus de l'année 2011, mis en œuvre son droit de communication auprès des établissements bancaires. Elle a constaté, lors de l'examen des comptes bancaires ouverts au nom des enfants D, E et F et faisant partie du foyer fiscal de M. A et de Mme B, que, par six opérations effectuées au cours de l'année 2011, des sommes avaient été prélevées sur les comptes de chacun de ces enfants pour être virées soit sur un compte joint ouvert au nom de leurs parents, pour une somme globale de 310 000 euros, soit sur un compte ouvert au nom de la société X détenue par la société holding Y dont M. A est l'actionnaire majoritaire, pour une somme de 160 000 euros. Les comptes bancaires ouverts au nom de chacun de ces enfants ont ainsi été débités respectivement des sommes s'élevant à 170 000, 200 000 et 100 000 euros.

Estimant que Mme B avait retrouvé, à hauteur de 155 000 euros, la disposition d'une partie du produit de la cession des titres qu'elle avait précédemment donnés à ces trois enfants, produit correspondant à la moitié de 750 824,32 euros, soit 375 422,16 euros, 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 fictif l'acte de donation-partage du 30 octobre 2009. Elle a donc soumis à l'impôt sur le revenu et aux contributions sociales l'intégralité de la plus-value, arrêtée à la somme de 374 825 euros, réalisée lors de la cession par ces trois enfants des 678 parts de la SCI J.

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

Il constate, en premier lieu, que les sommes prélevées sur les comptes bancaires ouverts au nom des enfants D, E et F proviennent du produit de la cession des titres cédés le 30 octobre 2009.

Le Comité note, en second lieu, que, pour justifier ces prélèvements, Mme B s'est prévalue d'un contrat de prêt qui a été consenti le 10 janvier 2011 à leurs parents par ces trois enfants et portant sur un montant global de 500 000 euros, à hauteur pour D, E et F, respectivement d'une somme maximale de 200 000, 200 000 et 100 000 euros. Il est soutenu par la contribuable que ce prêt, d'une durée de huit ans et portant intérêt au taux de 3 % l'an et remboursable in fine en capital et en intérêts, devait permettre la réalisation de travaux dans la résidence principale de la famille.

Le Comité relève toutefois que la date de ce contrat, qui n'a été révélé à l'administration qu'au cours des opérations de contrôle et n'a pas donné lieu à un enregistrement, ne peut être regardée comme certaine, et qu'en l'absence de toute autre justification, sa réalité ne peut être regardée comme établie.

Il relève, par ailleurs, qu'ainsi qu'il ressort des débats lors de la séance du Comité, que la dette des parents à l'égard de leurs deux enfants majeurs, du fait du prêt allégué, n'a pas été mentionnée dans les déclarations souscrites au titre de l'impôt de solidarité sur la fortune.

Le Comité constate enfin que si la contribuable soutient que, le 1^{er} novembre 2014, les parents ont remboursé de manière anticipée le prêt allégué à leurs trois enfants, ce remboursement est intervenu postérieurement aux opérations de contrôle et quelques semaines avant la séance du Comité examinant cette affaire, ne suffit pas, en l'absence de tout autre élément, à établir la réalité de ce prêt.

Le Comité déduit de l'ensemble des éléments ainsi portés à sa connaissance que Mme B s'est réappropriée un montant significatif des fonds issus de la vente par D, E et F des 226 parts de la SCI J qu'elle avait données à chacun d'entre eux et que, dès lors que la donation-partage consentie à chacun de ces enfants, laquelle, à la lumière des faits de l'affaire, apparaît comme dépourvue de véritable intention libérale, ne se traduit pas par un dépouillement immédiat et irrévocable de son auteur, elle doit être regardée comme fictive.

Le Comité émet en conséquence l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter sur ce fondement l'acte de donation-partage comme ne lui étant pas opposable et imposer, au nom de Mme B, la plus-value réalisée à la suite de la cession de ces 678 parts.

Enfin le Comité estime que Mme B 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.

➤ **Affaire n° 2014-33 concernant la SCI X**

La société civile immobilière (SCI) X a été créée le 26 avril 2000 par M. A et son frère, M. B. Son capital, d'un montant de 1 000 euros, est réparti également entre les deux associés qui en sont les cogérants.

La SCI est devenue propriétaire de locaux, lesquels ont été donnés en location à la société anonyme (SA) S dans lesquels MM. A et B exercent leur activité professionnelle.

La SCI relevant du régime des sociétés de personnes régie par l'article 8 du code général des impôts, son résultat fiscal a été déterminé, depuis sa création, selon les règles applicables aux revenus fonciers, puis imposé à l'impôt sur le revenu au nom de chacun des foyers fiscaux des deux associés.

Par acte du 22 février 2005, MM. A et B ont créé une société civile (SC) dénommée J, ayant pour objet la souscription, l'achat, la vente et la gestion de titres ou droits sociaux, parts d'intérêts, valeurs mobilières de toute nature, la gestion administrative, juridique, comptable, immobilière et financière de toute société dont elle détient les titres, l'acquisition, la propriété ou la copropriété, la mise en valeur et l'exploitation par bail de tout bien meuble ou immeuble.

Cette société est constituée, selon ses statuts, par suite de l'apport en nature par MM. A et B, de l'usufruit de leurs titres de la SCI X leur appartenant pour une durée de 12 ans prenant effet au 1^{er} janvier 2004 et s'achevant le 31 décembre 2015.

Le capital social de la SC J correspond à la valeur des apports, fixée à 23 000 euros, qui a été déterminée en appliquant le barème de l'article 669 du code général des impôts, non pas à la valeur de l'immeuble à l'actif de la SCI (606 000 euros) mais à celle de la valeur de ces parts en pleine propriété, fixée à 50 000 euros et qui correspond à l'actif net de la SCI, celle-ci ayant un passif évalué à 556 000 euros.

MM. A et B ont reçu en contrepartie de leurs apports chacun 1 150 parts de la SC J. Cet apport n'a pas donné lieu à l'imposition d'une plus-value, les apporteurs ayant expressément requis l'application du sursis d'imposition.

Dès sa constitution, la SC J a opté pour l'assujettissement de ses bénéfices à l'impôt sur les sociétés selon le régime réel simplifié.

A compter de 2005, et conformément aux dispositions de l'article 238 bis K du code général des impôts, le résultat de la SCI X a été déterminé selon les règles applicables en matière de bénéfices industriels et commerciaux et taxé à l'impôt sur les sociétés au taux de 15% en application du b du I de l'article 219 du code général des impôts au nom de la SC J, détenant la totalité de ses titres en usufruit, au lieu du taux progressif de l'impôt sur le revenu au nom de chaque associé comme l'étaient antérieurement les revenus fonciers.

Considérant, eu égard aux conditions de fonctionnement de la société J, que l'opération constituait un montage dépourvu de substance n'ayant aucun autre but que celui d'atténuer la charge fiscale de MM. A et B, l'administration a mis en œuvre, sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, la procédure de l'abus de droit fiscal au titre des années 2009 à 2011.

Le Comité rappelle qu'il n'entre pas dans ses attributions de se prononcer sur la question de la prescription invoquée par le conseil de la SCI X, ni sur celle de la qualité de cette société pour recevoir la proposition de rectification adressée par l'administration.

Le Comité estime que l'option d'une société pour l'assujettissement de ses bénéficiaires à l'impôt sur les sociétés n'est pas en elle-même constitutive d'un abus de droit alors même que le régime d'imposition qui résulte de cette option est plus favorable au contribuable.

Ainsi l'assujettissement de revenus fonciers à l'impôt sur les sociétés n'est pas, en lui-même, constitutif d'un abus de droit même si ce régime d'imposition, résultant d'une option, est plus favorable au contribuable.

Le Comité relève qu'en l'espèce, la société J ne dispose d'aucun compte bancaire, ni de trésorerie, qu'elle ne bénéficie de distributions du résultat de la SCI que pour des montants limités, représentant, dans le meilleur des cas, celui des charges - essentiellement fiscales - dont elle est redevable.

Il note que ces charges sont cependant acquittées, dans les faits, par la SCI X, de sorte que les montants distribués, inscrits au compte courant de la société J dans la SCI X, sont compensés par ces paiements.

Il constate, par ailleurs, que la société n'a développé depuis sa création aucune autre activité que la seule détention temporaire de l'usufruit des titres de la SCI X, laquelle permet, en application des dispositions de l'article 238 bis K du code général des impôts, la détermination du résultat de la SCI selon les règles applicables en matière de bénéficiaires industriels et commerciaux, puis sa taxation effective au nom de la société J.

Le Comité en déduit, eu égard aux circonstances de l'espèce, qu'en interposant la société J, dépourvue de toute substance économique et ayant opté pour l'assujettissement de ses bénéficiaires à l'impôt sur les sociétés, à seule fin de bénéficier des dispositions de l'article 238 bis K, les associés de la SCI X ont fait une application littérale de ces dispositions contraire aux objectifs qu'en les adoptant, le législateur a entendu poursuivre.

Le Comité émet en conséquence l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal.

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