

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 2 février 2017 : avis rendus par le comité de l'abus de droit fiscal commentés par l'administration (CADF/AC n° 2/2017).

➤ **Affaire n° 2016-16 concernant la SCI X**

M. A et son épouse, mariés sous le régime de la séparation de biens, gèrent leur patrimoine immobilier à travers plusieurs sociétés dont la SCI X.

Celle-ci a été constituée le 15 mai 1998 par M. A et sa mère Mme B. Le 26 octobre 1998, puis le 6 février 2006, ces deux associés ont vendu la totalité de leurs parts à Mme A, épouse de M. A, qui en est ainsi devenue l'associée unique.

Aux termes d'un acte notarié en date du 28 août 2009, M. A a cédé la pleine propriété d'un ensemble immobilier situé à Paris à la SCI X.

Cette vente a été consentie moyennant le prix de 340 000 euros dont il est indiqué dans l'acte authentique qu'il a été payé comptant, avant la vente et hors la comptabilité du notaire.

Dans le cadre de l'examen de situation fiscale personnelle de M. et Mme A, mariés sous le régime de la séparation de biens, l'administration a constaté que cette cession n'avait donné lieu à aucun paiement effectif de la part de la SCI X.

Considérant que cette absence de versement effectif du prix caractérisait une donation déguisée, l'administration a, par une proposition de rectification du 12 juin 2012, réitérée le 24 février 2015 et notifiée dans le cadre de la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, replacé l'acte du 28 août 2009 dans le champ d'application des droits de mutation à titre gratuit.

Après avoir entendu ensemble le contribuable et son conseil ainsi que le représentant de l'administration, le Comité observe en premier lieu que la SCI X disposait, entre 2006 et 2009 d'une abondante trésorerie correspondant aux indemnités d'expropriation de l'ensemble immobilier qu'elle possédait à Paris.

Il constate par ailleurs que M. A, gérant de la SCI, a prélevé dans cette trésorerie des sommes importantes durant cette période afin de financer ses dépenses personnelles alors que, n'ayant pas la qualité d'associé, il ne pouvait bénéficier de leur distribution. Il estime, en l'absence de tout élément caractérisant une donation, que ces sommes ont la nature d'avances caractérisant une dette personnelle de M. A envers la SCI X ayant vocation à lui être remboursée.

Le Comité note que la SCI X était par ailleurs tenue, pour obtenir l'exonération de la plus-value résultant de l'expropriation précitée, de faire emploi au plus tard le 1^{er} septembre 2009 du montant des indemnités d'expropriation qu'elle avait perçues et ce, en vertu d'une instruction fiscale, à hauteur d'au moins 90 % de ce montant.

Il estime que c'est dans ce but que la SCI a fait l'acquisition le 28 août 2009 du bien immobilier appartenant à M. A, conformément aux indications portées dans l'acte.

Le Comité constate que si la mention relative au paiement comptant du prix de vente figurant dans l'acte de vente ne correspond pas à la réalité des faits dès lors qu'aucune somme n'a été directement versée à ce titre par la SCI au vendeur, cette seule circonstance ne suffit pas, dans les circonstances de l'espèce, à établir le caractère simulé de la vente. Il ressort en effet des éléments soumis à son appréciation que le prix stipulé a été en réalité réglé par compensation avec la dette du vendeur résultant des avances que lui avait consenties l'acquéreur.

Le Comité considère par ailleurs et en tout état de cause, que l'administration n'établit pas l'intention libérale de M. A envers la SCI X, celle-ci ne pouvant en effet résulter au cas d'espèce ni du caractère incomplet de la mention relative au paiement comptant du prix contenue dans l'acte, ni de considérations d'ordre général sur les relations familiales existant entre les époux A.

Le Comité émet en conséquence l'avis que l'administration n'est 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 à l'égard de l'acte de vente du 28 août 2009.

Nota : l'administration s'est rangée à l'avis émis par le comité.

➤ **Affaire n° 2016-17 concernant l'association C- Mme P**

Par un acte notarié en date du 8 juillet 2013, l'association C, ayant son siège dans l'Aube, a bénéficié d'un apport mobilier et immobilier consenti par Mme P.

Aux termes de cet acte, Mme P apporte un ensemble de biens immobiliers sis dans le Lot comprenant une maison d'habitation, une ancienne bergerie et des parcelles de terres, landes et taillis, ainsi que du mobilier.

Pour les besoins de l'acte, les biens ont été évalués à 130 000 euros (soit 100 000 euros pour la maison, 30 000 euros pour le bien agricole et 6 000 euros pour les meubles).

L'acte indique que l'apport de Mme P est réalisé dans le but de soutenir l'association dans son objet et également pour permettre le rayonnement du culte catholique dans la région de Cahors, l'apporteur partageant la foi catholique de l'association. Il prévoit qu'en contrepartie de cet apport, « Mme P aura tant le droit moral de faire prévaloir son point de vue dans l'accomplissement des fins de celle-ci, que celui de concourir à la réalisation de l'objet de ladite association dont elle est membre bienfaiteur ».

En outre, cet acte précise que, si Mme P bénéficie d'un droit de reprise personnel sur le bien apporté, un tel droit ne peut, pour ses ayants-droit, s'exercer qu'en cas de dissolution de l'association à la condition que ce bien se trouve toujours en nature dans son patrimoine. Enfin il indique que « ce droit de reprise ne pourra pas s'exercer en cas d'aliénation de l'immeuble même si un nouveau bien a été substitué ».

Mme P avait précédemment consenti des apports à cette même association, portant, le 8 février 2005 sur sa résidence principale située dans le Lot, évaluée 1 000 000 euros et dont elle avait conservé le droit d'usage et d'habitation, et le 12 décembre 2011, sur divers biens meubles d'une valeur totale de 15 000 euros.

Considérant que l'acte du 8 juillet 2013 était dépourvu de contrepartie pour Mme P et devait s'analyser en une donation déguisée, l'administration a adressé le 30 avril 2015 dans le cadre de la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, une proposition de rectification tendant à replacer cet acte dans le champ d'application des droits de mutation à titre gratuit.

Après avoir entendu ensemble le conseil commun de Mme P et de l'association, redevables solidaires de l'impôt réclamé, ainsi que le représentant de l'administration, le Comité considère que le transfert de propriété d'un bien au bénéfice d'une association constitue une donation lorsqu'est établie l'intention libérale du propriétaire du bien à l'égard de l'association, la satisfaction morale que celui-ci peut tirer de voir l'association poursuivre sa mission ne pouvant, à cet égard, suffire à exclure une telle intention libérale.

Il estime qu'en revanche, lorsque le transfert de propriété, d'une part, s'accompagne de charges imposées à l'association bénéficiaire dont découlent des obligations spécifiques et concrètes et, d'autre part, est motivé par la recherche par le propriétaire du bien d'une satisfaction morale ou religieuse présentant un caractère substantiel, cette dernière constitue la contrepartie à un apport, exclusive de toute intention libérale.

Le Comité considère que, pour apprécier la substance de l'avantage ainsi conféré au propriétaire, il convient de s'attacher à un ensemble d'éléments et notamment à la consistance des charges et des obligations imposées à l'association, à l'affectation du bien ainsi transmis et à la nature de l'avantage retiré par le propriétaire.

Au cas d'espèce, le Comité constate que Mme P ne tirait aucun droit ou avantage substantiel de son apport mais seulement une satisfaction symbolique, exprimée en termes très généraux et peu en rapport avec la valeur des biens transmis, alors de surcroît qu'en raison de son âge et de son éloignement du siège de l'association il lui était difficile de participer à l'élaboration de ses décisions.

Il relève que les biens ont été transmis à l'association, qui a par ailleurs admis ne pas avoir le statut d'association cultuelle, sans qu'aient été précisées leur affectation ni la manière dont ils pourraient concourir à son fonctionnement ou à la réalisation de son objet.

Il estime qu'aucune charge particulière d'où découleraient des obligations spécifiques et concrètes n'a ainsi été imposée à l'association en contrepartie des biens reçus.

Il relève enfin que, si l'acte comporte formellement un droit de reprise des biens apportés, d'une part, Mme P avait déjà transféré à l'association plusieurs biens mobiliers et immobiliers et s'interdisait tout droit de reprise en cas de vente des biens apportés, et, d'autre part, son exercice était fortement limité s'agissant de ses ayants-droit. Il en déduit que ces stipulations n'apparaissent pas, dans les circonstances de l'espèce, comme déterminantes pour la qualification réelle de l'acte.

Le Comité considère en définitive que l'ensemble de ces éléments caractérise l'intention libérale de Mme P à l'égard de l'association C.

Il estime enfin que pour tirer les conséquences fiscales d'une telle donation déguisée en matière de droits d'enregistrement, l'administration devait au préalable écarter la qualification mensongère d'apport figurant dans l'acte du 8 juillet 2013 afin de restituer à celui-ci sa véritable nature.

En conséquence le Comité émet l'avis que l'administration est fondée en l'espèce 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 l'association C doit être regardée comme le principal bénéficiaire de l'acte constitutif de l'abus de droit au sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts, tandis que Mme P doit être considérée comme ayant eu l'initiative principale de l'acte constitutif de l'abus de droit au sens du même texte. 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° 2016-49 concernant M. R**

Par acte notarié du 26 février 2008, Mme X, alors âgée de 84 ans, a cédé à son neveu, M. R, la propriété de sa résidence principale en s'en réservant, sa vie durant, le droit d'usage et d'habitation.

La vente a été consentie moyennant le prix de 161 040 euros converti intégralement en une rente viagère, payable par terme annuel de 19 625,55 euros, le premier paiement devant avoir lieu le 26 février 2009 et les paiements suivants tous les 26 février de chaque année jusqu'au décès du vendeur.

Mme X est décédée le 7 mars 2009 en laissant pour recueillir sa succession, M.R, son seul héritier.

Considérant que l'acte du 26 février 2008 devait s'analyser en réalité en une donation déguisée, l'administration fiscale a adressé le 27 novembre 2014 à M. R une proposition de rectification sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales remplaçant l'acte du 26 février 2008 dans le champ d'application des droits de mutation à titre gratuit.

Après avoir entendu ensemble le mandataire dûment mandaté par le contribuable ainsi que le représentant de l'administration, le Comité constate tout d'abord que les modalités de paiement de la rente prévues dans l'acte - paiement à terme échu sur un rythme annuel sans versement d'un bouquet à la signature du contrat -, privaient la crédiérentière de tout bénéfice de cette rente pendant la première année de son service alors qu'il est par ailleurs prétendu qu'elle cherchait par ce procédé de la rente à se procurer un complément de revenu en raison de la faiblesse de ses ressources.

Le Comité relève ensuite que si le débirentier a effectivement réglé la première échéance annuelle de la rente d'un montant de 19 625,55 euros le 27 février 2009, il a bénéficié le 6 mars 2009 de trois virements de la part de la crédiérentière pour un montant global de 20 914 euros.

Il note que si M. R prétend que ces trois virements ont la nature d'un don manuel effectué par Mme X qui, sentant sa fin prochaine, envisageait ses obsèques à la charge de son neveu et souhaitait donc l'aider à couvrir ces frais, cette affirmation n'est étayée d'aucun commencement de preuve. Il relève d'ailleurs que M. R n'a pas mentionné cette somme dans la déclaration de succession de Mme X, dont il est l'unique héritier, ainsi que l'article 784 du code général des impôts lui en faisait l'obligation.

Le Comité estime que ces virements sont indissociables du paiement de la rente dont ils constituent la rétrocession par la crédiérentière au débirentier, et qu'ils sont ainsi révélateurs de la volonté de Mme X de ne percevoir en réalité aucun prix en contrepartie du bien prétendument vendu par l'acte du 26 février 2008.

Il en conclut que l'intention libérale de Mme X à l'égard de son neveu est de la sorte caractérisée.

En conséquence le Comité émet l'avis que l'administration est fondée en l'espèce 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. R doit être regardé comme le principal bénéficiaire 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.