

COMITE DE L'ABUS DE DROIT FISCAL

RAPPORT ANNUEL

2 0 2 3

Rapport établi par le Comité de l'abus de droit fiscal composé de :

- M. Gilles BACHELIER, conseiller d'État honoraire, Président,
- suppléant, M. Guillaume GOULARD, conseiller d'État ;
- Mme Michèle GRAFF-DAUDRET, conseillère à la Cour de cassation,
- suppléant, M. Jacques RAYBAUD, conseiller honoraire à la Cour de cassation ;
- M. Gilles ENTRAYGUES, avocat,
- suppléant, M. Patrick MICHAUD, avocat ;
- M. Jean-Pierre COSSIN, conseiller maître honoraire à la Cour des comptes,
- suppléant, Mme Catherine DEMIER, conseillère maître à la Cour des comptes ;
- M. Axel DEPONDT, notaire,
- suppléant, M. Arnaud HOUIS, notaire ;
- Mme Tania FOURNAISE, expert-comptable,
- suppléant, M. Frédéric GIRONE, expert-comptable ;
- Mme Florence DEBOISSY, professeur des universités,
- suppléant, M. Grégoire ROTA-GRAZIOSI, professeur des universités.

I. OBSERVATIONS GÉNÉRALES

En vertu de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, issu de l'article 35 de la loi de finances rectificative pour 2008, *« Afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles.*

En cas de désaccord sur les rectifications notifiées sur le fondement du présent article, le litige est soumis, à la demande du contribuable, à l'avis du comité de l'abus de droit fiscal. L'administration peut également soumettre le litige à l'avis du comité.

Si l'administration ne s'est pas conformée à l'avis du comité, elle doit apporter la preuve du bien-fondé de la rectification.

Les avis rendus font l'objet d'un rapport annuel qui est rendu public. ».

Par ailleurs, en vertu de l'article L. 64 A du livre des procédures fiscales, *« Afin d'en restituer le véritable caractère et sous réserve de l'application de l'article 205 A du code général des impôts, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes qui, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ont pour motif principal d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles.*

En cas de désaccord sur les rectifications notifiées sur le fondement du présent article, le litige peut être soumis, à la demande du contribuable ou de l'administration, à l'avis du comité mentionné au deuxième alinéa de l'article L. 64 du présent livre. ».

Conformément à l'article 109 II A de la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018, l'article L. 64 A, dans sa rédaction résultant du 1° du I, s'applique aux rectifications notifiées à compter du 1^{er} janvier 2021 portant sur des actes passés ou réalisés à compter du 1^{er} janvier 2020.

Selon l'article 1729 du code général des impôts (CGI),

« Les inexactitudes ou les omissions relevées dans une déclaration ou un acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt ainsi que la restitution d'une créance de nature fiscale dont le versement a été indûment obtenu de l'Etat entraînent l'application d'une majoration de :

b. 80 % en cas d'abus de droit au sens de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales; elle est ramenée à 40 % lorsqu'il n'est pas établi que le contribuable a eu l'initiative principale du ou des actes constitutifs de l'abus de droit ou en a été le principal bénéficiaire ; ...».

Aux termes de l'article 1653 C du CGI :

« Le comité prévu à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales comprend :

- a. un conseiller d'Etat, président ;*
- b. un conseiller à la cour de cassation ;*
- c. un avocat ayant une compétence en droit fiscal ;*
- d. un conseiller maître à la Cour des comptes ;*
- e. un notaire ;*
- f. un expert-comptable ;*
- g. un professeur des universités, agrégé de droit ou de sciences économiques.*

Les membres du comité sont nommés par le ministre chargé du budget sur proposition du Conseil national des barreaux pour la personne mentionnée au c, du Conseil supérieur du notariat pour la personne mentionnée au e et du Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables pour la personne mentionnée au f.

Des suppléants sont nommés dans les mêmes conditions.

Le ministre chargé du budget désigne en outre un ou plusieurs agents de catégorie A de la direction générale des finances publiques pour remplir les fonctions de rapporteur auprès du comité. »

Les membres sont tenus au respect des règles de secret professionnel. Des obligations déontologiques leur sont imposées.

Lorsque le Comité de l'abus de droit fiscal est saisi, le contribuable et l'administration sont invités par le président à présenter leurs observations (CGI, art. 1653 E).

II. ACTIVITÉ DU COMITÉ DE L'ABUS DE DROIT FISCAL

A) Nombre d'affaires reçues et d'avis rendus au cours de l'année 2023

En 2023, le Comité, saisi de **7** nouvelles affaires, a examiné **10** dossiers au cours des 3 séances qu'il a tenues (4 dossiers reçus en 2022 et 6 dossiers reçus en 2023).

TYPOLOGIE DES AFFAIRES (par impôt)	NOMBRE D'AFFAIRES		AVIS RENDUS	
	<u>Reçues</u> en 2023	<u>Examinées</u> en 2023	<u>Favorables</u> À la mise en œuvre de la procédure de l'abus de droit fiscal	<u>Défavorables</u> À la mise en œuvre de la procédure de l'abus de droit fiscal
Droits d'enregistrement et impôt de solidarité sur la fortune <i>(dont Impôt de solidarité sur la fortune)</i>	3 -	6 -	6 ^(*) -	- -
Impôt sur le revenu	3	3	1	2
Impôt sur les sociétés et retenue à la source		-	-	-
Impôts directs locaux	-	-	-	-
Taxe sur la valeur ajoutée	1	1	1	-
TOTAL	7	10	8	2

NB : Il reste, au 31 décembre 2023, 1 affaire en stock.

() dont 2 affaires partiellement favorables.*

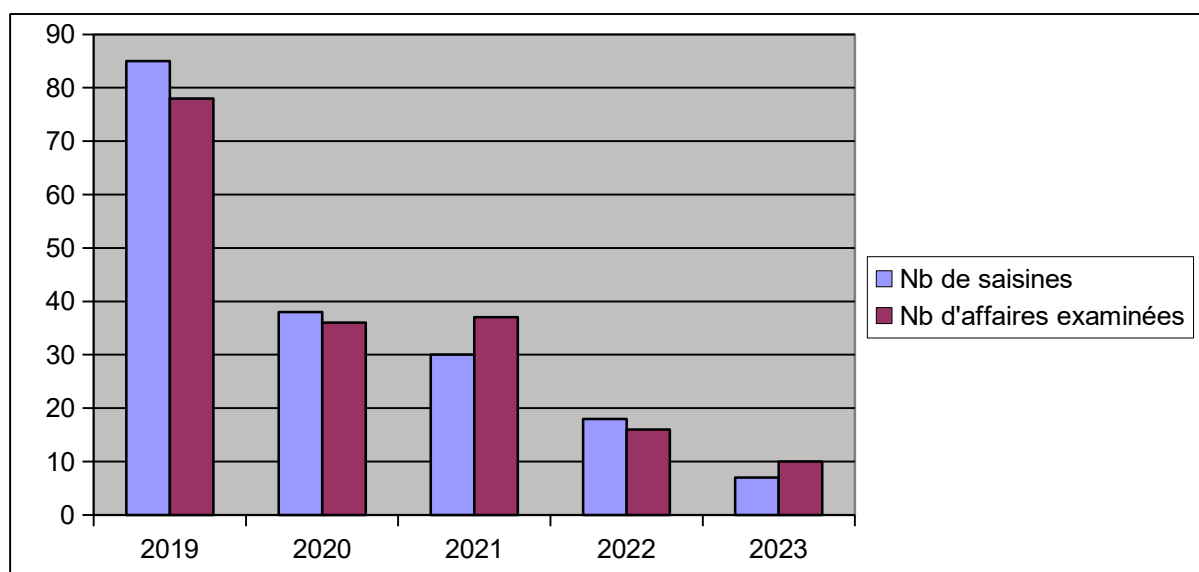
Le nombre de saisines est en 2023, et pour la quatrième année consécutive, en net repli (7 affaires reçues en 2023, contre 18 en 2022, 30 en 2021, 38 en 2020 et 85¹ en 2019). Il s'agit du plus faible nombre de saisines depuis 10 ans.

La très grande majorité des affaires examinées concerne, pour la première fois depuis de nombreuses années, les droits d'enregistrement (60 % des affaires examinées en 2023, contre 12,50 % en 2022 et 11 % en 2021) alors que l'impôt sur le revenu représentait, jusqu'à présent, la majorité des affaires (75 % en 2022, 89 % en 2021 et 97 % en 2020, contre 3 % en 2023).

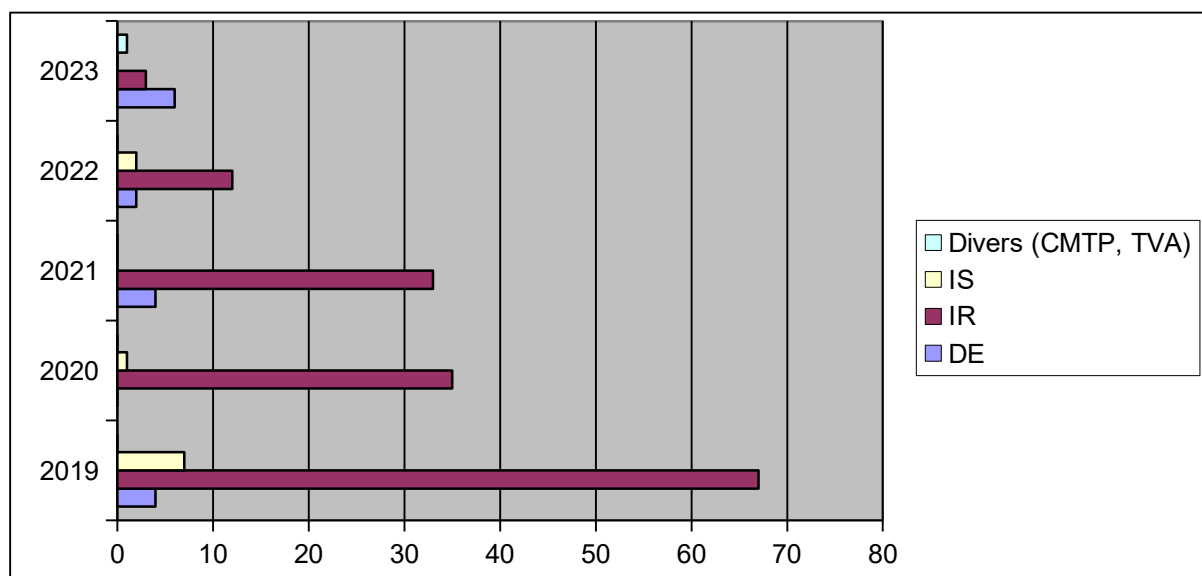
Les graphiques ci-après retracent l'activité du Comité au cours des cinq dernières années :

¹ Il s'agissait du plus grand nombre de saisines depuis 10 ans, dont la majorité (67 %) concernait des opérations d'apport avec soulte dans le cadre des dispositions des articles 150-0 B (sursis d'imposition) ou 150-0 B ter (report d'imposition) du code général des impôts.

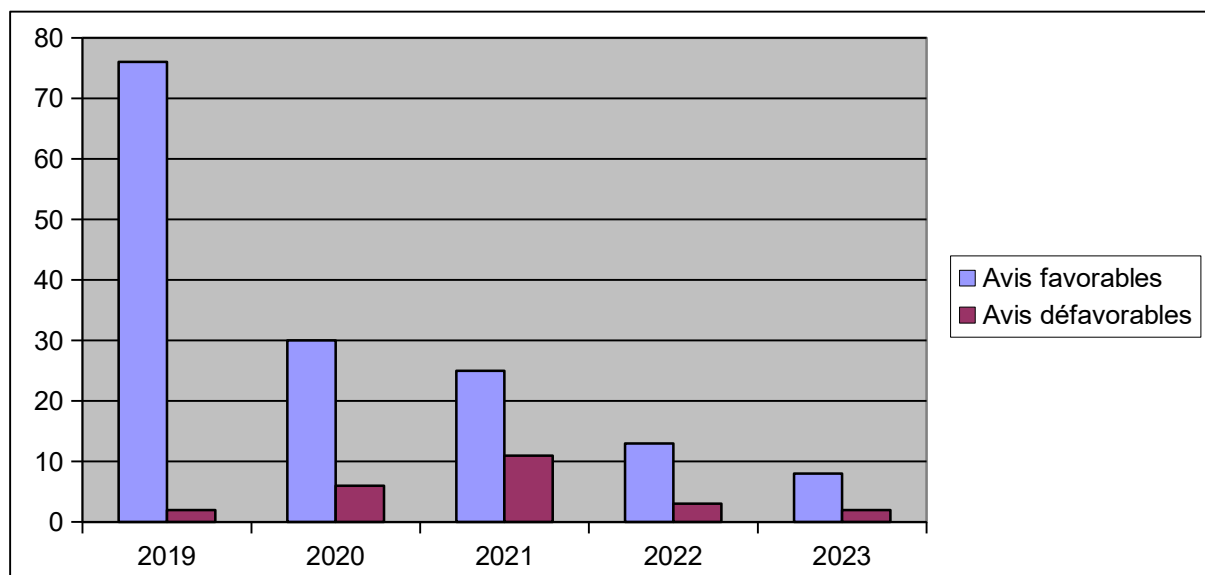
- **Evolution du nombre d'affaires reçues et traitées par le Comité :**



- **Typologie des affaires examinées par impôts** (*droits d'enregistrement et impôt de solidarité sur la fortune, impôt sur le revenu, impôt sur les sociétés, divers*)



- **Sens des avis émis par le Comité** (*favorables ou défavorables à la mise en œuvre de la procédure de l'abus de droit fiscal*).



Pour mémoire, la très forte progression d'avis favorables en 2019 résultait du nombre significatif d'affaires similaires d'apport avec soulte.

B) Motifs des redressements

Le tableau ci-dessous récapitule les dossiers examinés par le Comité au cours de l'année 2023.

NATURE DE L'IMPÔT	MOTIFS	Références des affaires
Impôt sur le revenu (3)	<i>Plus-values mobilières</i> • Réduction de capital non motivée par des pertes (1) • Cession de valeurs mobilières (1) • Donation fictive (1)	2023-05 2022-17 2023-04
Droits d'enregistrement (5)	Donation déguisée (3) Donation fictive (2)	2022-14, 2023-01, 2023-02 2022-15, 2022-16
Impôt de solidarité sur la fortune (1)	Artificialité d'une société étrangère à prépondérance immobilière (1)	2023-06
Taxe sur la valeur ajoutée (1)	Fictivité d'un bail commercial (1)	2023-03

Le Comité s'est notamment prononcé sur les questions suivantes.

Le Comité s'est prononcé sur une affaire de « **management package** » portant sur la qualification fiscale d'un complément de prix prévu par la convention de cession et d'apport des titres de cette société à une holding d'acquisition lors d'une opération de « leveraged buy-out » (LBO). Le versement de ce complément de prix, exclusivement stipulé au profit d'un associé minoritaire, salarié d'une société, était prévu par moitié en deux échéances intervenant à trois et six mois. L'administration avait remis en cause la déclaration en gain de cession de valeurs mobilières de la somme perçue à ce titre et l'avait imposée en traitements et salaires. Le Comité n'a pas retenu cette analyse en l'absence de preuve par l'administration du caractère fictif de la clause de complément de prix.

Le Comité a également examiné une affaire dans laquelle l'administration avait considéré comme étant **fictive la donation**, réalisée en avance successorale, de la nue-propriété d'une somme d'argent faite notamment pour le donateur de disposer de liquidités suffisantes au jour de l'opération, caractérisant ainsi son absence de dessaisissement.

Le Comité a rappelé, que la constitution d'un quasi-usufruit n'était pas assortie de l'obligation de constituer une sûreté, mais était fondée sur l'existence d'une dette de restitution, conformément aux dispositions de l'article 587 du code civil.

Il en a déduit, que la donation n'était pas fictive du seul fait de l'absence, d'une part, de mentions de références bancaires précises permettant d'identifier le capital transmis, dans l'acte de donation, et, d'autre part, de clause prévoyant l'information des nus-propriétaires sur l'utilisation et le emploi des fonds. Il a toutefois relevé que les termes mêmes de l'acte imposaient que les fonds donnés fussent liquides au jour de l'opération.

Le Comité en a conclu que l'acte de donation devait être considéré comme fictif à hauteur de la différence entre le montant de la donation et les sommes d'argent disponibles au jour de l'acte, et que cet acte ne pouvait conduire, dans cette proportion, à la constatation d'une dette déductible de l'actif successoral. A la suite de cet avis, l'article 26 de la loi n° 2023-1322 du 29 décembre 2023 de finances pour 2024 a prévu, à compter de son entrée en vigueur, la taxation, lors de la succession, de la dette de restitution du quasi-usufructier.

Le Comité a par ailleurs eu a connaître d'un **montage artificiel destiné à permettre à un résident fiscal russe d'échapper à l'impôt de solidarité sur la fortune** à raison de la constitution de sociétés en cascades, liées entre elles par un contrat de prêt destiné à financer l'acquisition d'un bien immobilier en France mis gratuitement à sa disposition et à celle de sa famille.

Dans cette affaire, l'administration fiscale a considéré que l'interposition de la SCI française et la conclusion concomitante d'un contrat de prêt remboursable « in fine » avec la société civile particulière (SCP) monégasque n'avait pas d'autres fins que de faire perdre à la SCI la qualité de société à prépondérance immobilière, permettant ainsi à son associé d'échapper à son assujettissement à l'impôt de solidarité sur la fortune.

Le Comité a relevé, en premier lieu, que la SCI avait été créée entre la date de publication et l'entrée en vigueur du nouvel article 885 T ter du code général des impôts destiné à faire échec aux schémas d'optimisation conduisant à minorer de la base imposable à l'impôt de solidarité sur la fortune la valeur des parts détenues au sein de sociétés à prépondérance immobilière par des associés non-résidents. Il a constaté ensuite que l'acquisition directe du bien immobilier par les sociétés ou leur associé aurait eu pour effet d'assujettir ce dernier à l'impôt de solidarité sur la fortune.

Il a relevé, en second lieu, sur la base des états financiers des sociétés, qu'elles n'avaient pas développé d'autre activité économique que celle liée à l'acquisition et à la mise à disposition du bien à l'associé et à sa famille, et qu'il n'était pas justifié que la cession ultérieure du bien ait permis à la SCI de rembourser l'intégralité de sa dette.

Le Comité a déduit de l'ensemble des éléments portés à sa connaissance, que l'interposition de la SCI et la conclusion concomitante d'un prêt auprès de la SCP monégasque ne répondaient à aucun intérêt économique, financier ou patrimonial et participait d'un montage artificiel n'ayant aucun autre motif que celui de faire perdre à la SCP la qualification de société à prépondérance immobilière, au sens du second alinéa de l'article 885 L du code général des impôts, permettant ainsi à son actionnaire principal d'échapper au paiement de l'impôt de solidarité sur la fortune.

Enfin, le Comité a examiné une affaire relative à la **déduction de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) ayant grevé un local** construit par une SCI familiale sur un terrain attenant à un ensemble immobilier apporté par l'associé majoritaire et sa famille.

Dans cette affaire, la SCI avait procédé à la déduction de la TVA ayant grevé la construction du local, après avoir conclu avec la holding familiale du dirigeant un contrat de bail professionnel. L'administration a écarté le contrat comme étant fictif, considérant que sa conclusion visait exclusivement à permettre la déduction de la taxe ayant grevé les travaux de construction de ce local, lequel constituait un local à usage d'habitation réservé à l'usage privatif du dirigeant.

Le Comité a relevé que les constatations matérielles effectuées par les agents de l'administration lors de la procédure de visite et saisie effectuée dans les locaux des différentes sociétés dirigées par la famille ainsi qu'à leur domicile avaient permis de collecter les éléments établissant que le local donné en location avaient en réalité un usage exclusivement personnel et familial. Il a relevé, par ailleurs, que le bailleur reconnaissait que l'usage professionnel du local n'avait pas pu se concrétiser et noté que la société n'apportait pas la preuve que le local avait été utilisé dans un cadre professionnel.

Le Comité a considéré que le bail professionnel signé entre les deux sociétés n'avait d'autre finalité que de faire perdre au local en cause son caractère d'immeuble à usage d'habitation en donnant une apparence juridique à une activité économique non avérée. Il a estimé que l'interposition de ce contrat n'avait eu pour seul objectif que de permettre à la SCI de récupérer à tort la TVA sur les opérations effectuées sur ce local affecté exclusivement à l'habitation.

III. AVIS RENDUS PAR LE COMITE DE L'ABUS DE DROIT FISCAL

A. IMPÔTS DIRECTS : impôt sur le revenu

1. Plus-values

a) Réduction de capital non motivée par des pertes

➤ Affaire n° 2023-05 concernant M ou Mme Y

L'entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL) X a été créée le 6 août 1999 par M. Y et exploite un fonds de commerce de vente de prêt-à-porter. Son capital social initialement composé de 500 parts d'une valeur nominale de 100 francs, s'élevait à 50 000 francs, soit, après la conversion à l'euro, à 7 622, 45 euros, chaque part ayant une valeur nominale de 15,25 euros. Le capital est détenu intégralement par M. Y, gérant de la société.

Au bilan de l'exercice clos le 31 août 2017, le montant des capitaux propres est supérieur à 694 526 euros et comprenait, outre le capital social, la réserve légale, s'élevant à 762 euros, les autres réserves, arrêté à 74 220 euros, le report à nouveau, fixé à 574 568 euros et le résultat de l'exercice s'établissant à 37 284 euros.

Par une décision du 9 octobre 2017, l'associé unique de la société a décidé, sous la condition suspensive d'absence d'opposition formée par les créanciers sociaux, de procéder à une réduction de capital non motivée par des pertes. Le procès-verbal de la décision a été déposé au greffe du tribunal de commerce de Nanterre le 16 octobre 2017 et aucune opposition n'a été formée dans le délai légal.

Par procès-verbal du 30 novembre 2017, M. Y a constaté la réduction définitive du capital social qui a été ramené de 7 622,45 euros à 3 811,25 euros par voie de rachat et d'annulation de 250 parts. En contrepartie de ce rachat la société devait lui verser une somme de 335 000 euros. Cette somme a été inscrite à son compte courant d'associé.

Dans ce même procès-verbal, l'associé unique a décidé d'augmenter le capital social de la somme de 188,75 € pour le porter à 4 000 euros, par voie d'élévation du montant de la valeur nominale des parts sociales le composant de 15,25 euros à 16 euros. Cette augmentation de capital a été financée par prélèvement sur le poste de passif « autres réserves ».

À la suite de cette opération, le capital social de la l'EURL X, composé de 250 parts sociales, reste intégralement détenu par M. Y.

M. Y a déclaré, au titre de l'année 2017, une plus-value placée sous le régime de l'article 150-0 A du code général des impôts en appliquant l'abattement renforcé de 85 %, prévu au 3° du A de l'article 150-0 D, 1 quater de ce code. Il a déclaré une plus-value nette de 49 678 euros.

A l'issue d'un contrôle sur pièces, l'administration a considéré que M. Y, en décidant, en 2017, de l'opération de rachat de titres par voie de réduction de capital non motivée par des pertes, avait recherché le bénéfice d'une application littérale des dispositions du 6° de l'article 112 du même code dans le but exclusivement fiscal d'éluder l'impôt frappant les distributions de dividendes.

Par une proposition de rectification du 31 mai 2021, l'administration a mis en œuvre la procédure d'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. Elle a écarté la qualification de plus-values 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, au titre de l'année 2017, la

somme de 201 000 euros à l'impôt sur le revenu en tant que dividendes dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers en application du 1 de l'article 109 de ce code. Cette somme correspond au prix de cession de 335 000 euros diminué de l'abattement de 40 % prévu au 2° du 3 de l'article 158 du même code.

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 1er 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 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 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° de l'article 112 du code général des impôts ainsi que de l'abattement pour durée de détention.

Le Comité relève que M. Y fait valoir sans être contredit de manière argumentée par l'administration que cette opération unique de réduction de capital, qui permet de diminuer les capitaux propres de la société et de réduire sa valeur, s'inscrit dans le cadre de la préparation de la transmission à terme de son entreprise.

Le Comité considère que l'administration, qui ne conteste pas que les liquidités détenues par l'entreprise étaient excessives au regard de ses besoins, 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.Y de bénéficier, pour les gains qu'il a réalisés, du régime des plus-values prévu par le 6° de l'article 112 du code général des impôts, ainsi que 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 l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

b) Cession de valeurs mobilières

➤ 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 bénéfice 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.

c) Donation fictive

➤ **Affaire n° 2023-04 concernant M. X**

La société civile immobilière (SCI) X, ayant pour objet la gestion de biens immobiliers, a été constituée le 7 mai 2012 entre M. A, gérant de société, et Mme B. Son capital social, d'un montant de 5 000 euros, est alors composé de 500 parts d'une valeur nominale de 10 euros réparties comme suit :

- M. A détient 495 parts en pleine propriété, soit 99 % du capital ;
- Mme B détient 5 parts en pleine propriété, soit 1 % du capital.

M. A et Mme B ont eu une fille, D, née le 26 décembre 2016. Ils se sont mariés le 21 février 2018 sous le régime de la séparation de biens régi par les articles 1536 et suivants du code civil.

Par acte de donation entre vifs du 6 mars 2019, M. A, portant le nom d'usage de son épouse, a fait donation :

- de la pleine propriété de 41 parts sociales de la SCI X à Mme B. La valeur en toute propriété d'une part sociale de la SCI X étant évaluée à 1 955 euros, la valeur des parts transmises s'élève à 80 155 euros ;
- de la nue-propriété de 454 parts sociales de la SCI X à sa fille, D, alors âgée de 2 ans. Au jour de la donation, eu égard à l'âge du donateur et en application du barème prévu à l'article 669 du code général des impôts, la valeur de l'usufruit de ces parts s'établit à 60 % de leur valeur totale, arrêtée à 887 570 euros, soit un montant de 532 542 euros, et celle de la nue-propriété à 355 028 euros.

Par acte du 31 juillet 2019, les 500 parts sociales de X ont été cédées à une société civile pour un montant total de 932 900 euros, soit une valeur unitaire de la part sociale s'élevant à 1 865, 80 euros.

La déclaration de revenus de l'année 2019 déposée par M. et Mme B a mentionné une plus-value globale de cession de titres imposable de 435 388 euros. La plus-value de 429 766 euros déclarée au nom de leur fille mineure D à raison de la cession conjointe des 454 parts démembrées a tenu compte d'un prix d'acquisition de 417 307 euros purgeant ainsi une partie de la plus-value relative à la nue-propriété des titres préalablement donnés. Mme B a déclaré, pour sa part, une plus-value de 5 622 euros pour les 46 parts cédées acquises au prix de 86 205 euros.

En réponse aux demandes de renseignements adressées par l'administration les 9 juin et 26 juillet 2021 portant sur les modalités de détermination de ces plus-values et de remploi du

produit de cession des titres donnés en démembrement, M. et Mme B lui ont transmis le 6 août 2021 une convention de quasi-usufruit en date du 15 juin 2021 conclue entre M. A et sa fille, D, représentée par sa mère. Cette convention a été enregistrée le 4 août 2021 au service de la publicité foncière et de l'enregistrement. Les contribuables ont également adressé en appui de cette convention une déclaration de plus-values mobilières rectificative par laquelle ils ont indiqué que la plus-value devait être déclarée uniquement au nom de l'usufruitier et non à celui de la donataire.

Il résulte des stipulations de cette convention qu'en accord avec la nu-proprétaire, M. A, quasi-usufruitier, reconnaissait avoir été laissé en possession, depuis la cession des parts sociales démembrées, d'un livret B ouvert dans une caisse d'épargne aux noms de M. et Mme B sur lequel était inscrite une somme de 887 570 euros correspondant au montant des biens donnés, évalués en pleine propriété. Cette convention précise, s'agissant du paiement de la créance de restitution, que la nue-proprétaire dispense expressément le quasi-usufruitier de fournir une sûreté ou une caution garantissant le règlement à terme de sa créance de restitution.

A la suite d'un contrôle sur pièces, l'administration a, par une proposition de rectification en date du 8 février 2022, mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. Elle a estimé que l'acte de donation du 6 mars 2019, en ce qu'il portait sur la donation de la nue-proprété des 454 parts sociales de la SCI X, était fictive en l'absence d'intention libérale de M. A et avait permis au donateur de minorer la plus-value de cession de ces parts. Elle a ainsi estimé que la plus-value nette réalisée lors de la cession de ces parts ne s'élevait pas à 429 766 euros mais à 842 533,20 euros, somme arrêtée par différence entre le prix de cession, fixé à 847 073,20 euros, et le prix d'acquisition s'établissant à 4 540 euros. La plus-value mobilière a été taxée, pour une somme arrondie à 842 533 euros, à l'impôt sur le revenu. Elle a été prise en compte pour le calcul de la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus et des prélèvements sociaux. Les droits dus ont été assortis de la majoration de 80 % pour abus de droit prévu par le b) de l'article 1729 du code général des impôts .

Le Comité a entendu ensemble M. et Mme B et leur conseil ainsi que le représentant de l'administration.

Le Comité rappelle, d'une part, que, dès lors qu'un acte revêt le caractère d'une donation au sens des dispositions de l'article 894 du code civil, l'administration ne peut le regarder comme n'ayant pu être inspiré par aucun autre motif que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que son auteur, s'il ne l'avait pas passé, aurait normalement supportées et qu'elle n'est, par suite, pas fondée à l'écarter comme ne lui étant pas opposable sur le fondement de l'article L 64 du livre des procédures fiscales mais qu'en revanche, elle peut écarter sur ce fondement un acte qui, présenté comme une donation, ne se traduit pas par un dépouillement immédiat et irrévocable de son auteur et revêt dès lors un caractère fictif.

Il rappelle, d'autre part, qu'en cas de remploi du prix de cession de titres pour l'acquisition d'un autre bien sur lequel le démembrement est reporté, la plus-value est intégralement imposée entre les mains du nu-proprétaire alors que lorsque les parties ont décidé par l'acte qui est à l'origine du démembrement de propriété, que le droit d'usufruit serait, à la suite de la cession, reporté sur le prix issu de celle-ci, la plus-value est intégralement imposée entre les mains de l'usufruitier.

Le Comité relève, en premier lieu, que l'acte de donation du 6 mars 2019 prévoit notamment qu'en cas d'accord du donateur à la cession de tout ou partie des titres, l'usufruit se reportera sur le prix de cession et/ou sur le bien qui en sera la représentation. Cet acte précise qu'en l'absence de remploi de ce prix de cession sur un nouveau bien, ce prix sera réinvesti dans sa totalité dans une banque ou tout établissement financier choisi par le donateur, étant entendu

qu'aucun retrait en capital ne pourra être effectué sans l'accord de ce dernier. Il indique que le placement ainsi effectué ressort du seul choix du donateur et sera ouvert au nom du donataire en qualité de nu-propriétaire, et du donateur en qualité d'usufruitier.

Il relève également que, saisie le 4 juillet 2019 par les représentants légaux de D, la juge des tutelles des mineurs a, par ordonnance du 29 juillet 2019, autorisé Mme B, désignée en qualité d'administrateur ad hoc de sa fille mineure, à céder la nue-propriété des 454 parts sociales de la SCI X et décidé que « les fonds provenant de la vente seront versés sur un compte bloqué au nom de la mineure, à charge pour le représentant légal de présenter au juge des tutelles une proposition de placement dans un délai de deux mois ».

Le Comité constate que, si les contribuables ont soutenu lors de la procédure de contrôle que la totalité du prix de cession avait été placée sur le compte joint de M. et Mme B ouvert dans une caisse d'épargne en attendant l'opportunité de procéder au réemploi de la somme perçue et qu'il s'agissait d'un placement temporaire dans le but d'éviter les contraintes liées à l'ouverture d'un nouveau compte démembré, l'intégralité de ce prix, dont le produit, s'élevant à 847 073,20 euros, tiré de la cession de ces 454 parts sociales, a, ainsi qu'en fait état la convention de quasi-usufruit du 15 juin 2021, ultérieurement été placée sur un livret B ouvert dans cette caisse d'épargne le 16 février 2021 exclusivement à leurs noms.

Le Comité en déduit que ni les stipulations de l'acte de donation ni la décision du juge des tutelles n'ont été respectées.

Le Comité relève, en deuxième lieu, qu'ainsi qu'il a été dit ci-dessus, l'acte de donation prévoit seulement une clause de remploi et le report du démembrement sur le produit de cession représentatif de la chose donnée, lequel est rappelé par l'acte de cession des titres du 31 juillet 2019. L'intention affichée de transmission portait donc sur la nue-propriété des parts et non sur une créance de restitution. Il estime que la convention de quasi-usufruit, conclue le 15 juin 2021, soit près de deux ans après la date de cession des parts sociales qui constitue le fait générateur de l'imposition de la plus-value, n'a pas eu pour effet, contrairement à ce que les contribuables soutiennent, un changement de redevable de la plus-value réalisée lors de la cession des titres mais qu'elle révèle que M. A, donateur, n'a pas eu l'intention de mettre sa fille, donataire, en possession de la nue-propriété des parts ou de biens démembrés comme le stipulait l'acte de donation mais seulement de constituer une simple créance de restitution. Le Comité estime qu'au vu de ces éléments, cette donation ne peut être regardée comme ayant été immédiatement et irrévocablement consentie à D.

Le Comité relève, en troisième lieu, que, s'il est établi par les pièces du dossier soumis à son appréciation que M. A s'est engagé à deux reprises en novembre 2019 et en janvier 2021 dans un projet d'acquisition d'un bien immobilier à titre de résidence principale, qui n'a pu alors se réaliser, et que s'il soutient qu'il avait la volonté de remployer les sommes provenant de la cession des parts sociales, aucun élément n'est apporté justifiant le fait que ce prix de cession n'ait pas été versé, préalablement au remploi dans un bien immobilier, sur un compte ouvert au nom de la donataire en tant que nue-propriétaire et du donateur en qualité d'usufruitier, ainsi que le prévoyait l'acte de donation.

Le Comité constate que si M. et Mme B ont finalement acquis leur résidence principale en octobre 2021, après un compromis d'achat signé en juin 2021, cette acquisition a été faite exclusivement à leurs deux noms et financée en totalité au moyen d'un prêt immobilier qu'ils ont contracté auprès de leur banque et non par remploi du prix de cession des titres démembrés comme convenu dans l'acte de donation.

Le Comité déduit de l'ensemble de ce qui précède que, dans le contexte global dans lequel la donation s'est inscrite, les opérations réalisées révèlent une donation qui ne se traduit pas par un dépouillement immédiat et irrévocable de la part du donateur et qu'elle revêt dès lors un caractère fictif sans qu'ait d'incidence à cet égard le fait que le donateur n'a pas consommé le

prix de cession des parts sociales données en nue-propriété à sa fille.

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 écarter l'acte de donation du 6 mars 2019 en tant qu'il porte sur la donation par M. A de la nue-propriété de 454 parts sociales de la SCI X à sa fille D et imposer au nom de M. A l'intégralité de la plus-value réalisée lors de la cession de ces 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, par suite, l'avis que l'administration est fondée à appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

B. DROITS D'ENREGISTREMENT

a) Donation déguisée

➤ 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 rétrocédés 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.

➤ **Affaire n° 2023-01 concernant Mme Z**

Par acte notarié du 16 décembre 2015, Mme Z et M. X, vivant en concubinage, ont signé un compromis de vente en vue d'acquérir en indivision en pleine propriété un bien immobilier à L (France). Par acte notarié du 25 avril 2016, Mme Z a fait seule l'acquisition de ce bien pour un prix de 190 000 euros payé comptant par la comptabilité du notaire.

En sa qualité de représentante légale de ses enfants mineurs, Mme Z a établi et déposé le 8 décembre 2017 trois déclarations de dons manuels au nom de ses trois enfants, donataires chacun de la somme de 75 000 euros donnée par M. X, leur père.

Le 24 avril 2018, Mme Z a présenté à la formalité de l'enregistrement un acte sous-seing privé daté du 25 avril 2016 par lequel elle reconnaissait avoir reçu de M. X une somme de 225 000 euros à titre de prêt. Celui-ci est stipulé sans intérêt et l'acte comporte l'engagement de l'emprunteuse de rembourser le prêt en fonction de ses possibilités financières.

Préalablement à ces enregistrements, M. X et Mme Z avaient été placés en garde à vue le 22 novembre 2017 pour soupçons de blanchiment de fraude fiscale à la suite d'une enquête diligentée à l'encontre de M. X pour des faits de transferts non déclarés de sommes non déclarées en provenance d'un autre Etat commis à Roissy le 8 février 2016.

L'administration a considéré au vu des éléments en sa possession que les déclarations de dons manuels comme l'acte de reconnaissance de prêt dissimulaient en réalité une donation de M. X à Mme Z. Par une proposition de rectification en date du 8 janvier 2019 adressée à Mme Z ainsi qu'à M. X, elle a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales afin de taxer la somme de 225 000 euros aux droits de mutation à titre gratuit applicables entre non-parents au taux de 60 %. Les droits dus ont été assortis de la majoration de 80 % pour abus de droit prévu par le b) de l'article 1729 du code général des impôts.

Le Comité a entendu ensemble M. X, dûment habilité à représenter la contribuable, ainsi que le représentant de l'administration.

Le Comité observe, en premier lieu, que M. X a admis que les déclarations de dons manuels n'avaient été établies que pour tenter de régulariser la situation de Mme Z après son placement en garde à vue dans le cadre de soupçons de blanchiment de fraude fiscale pesant sur elle et qu'il ressort par ailleurs des investigations menées par l'administration qu'aucune somme n'a été virée sur les comptes ouverts au nom des enfants du couple.

Il relève que Mme Z a, par la suite, affirmé dans un acte sous-seing privé qu'elle avait contracté un prêt auprès de M. X afin de financer l'acquisition immobilière en 2016.

Le Comité note que ce prêt est stipulé sans intérêt, ni terme ou échéancier, que son remboursement est laissé à l'appréciation de l'emprunteuse, en fonction de ses possibilités financières et qu'il n'a pas dans les faits été remboursé, même partiellement. Il relève en outre que les ressources de Mme Z ne lui conféraient qu'une capacité de remboursement limitée eu égard à ses charges.

Le Comité a entendu les explications orales données lors de la séance par M. X selon lesquelles il y avait lieu de tenir compte de circonstances particulières tenant à l'opportunité d'acquiescer très rapidement un immeuble vendu pour un prix très avantageux et au fait qu'il ne pouvait obtenir de crédit en raison de sa situation d'interdit bancaire tandis que sa compagne ne disposait pas de revenus suffisants pour emprunter. M. X a ainsi fait valoir que les différents actes remis en cause par l'administration avaient été pris dans le contexte des événements intervenus en novembre 2017 et dans la précipitation sans qu'aient été véritablement mesurées leurs conséquences au plan fiscal.

Le Comité considère toutefois que, quelle que soit la crédibilité de cette argumentation, les faits de l'espèce caractérisent la fictivité des dons manuels et la dissimulation sous forme de prêts de la remise à titre gratuit à Mme Z par M. X, directement ou sous forme de paiement pour autrui, des sommes ayant permis l'acquisition du bien immobilier sis à L.

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 restituer leur véritable caractère de libéralité aux remises de sommes effectuées par M. X au bénéfice de Mme Z.

Enfin, le Comité estime que Mme Z doit être regardée comme la principale bénéficiaire des actes constitutifs 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.

➤ **Affaire n° 2023-02 concernant M. X**

Par acte notarié du 16 décembre 2015, Mme Z et M. X, vivant en concubinage, ont signé un compromis de vente en vue d'acquérir en indivision en pleine propriété un bien immobilier à L (France). Par acte notarié du 25 avril 2016, Mme Z a fait seule l'acquisition de ce bien pour un prix de 190 000 euros payé comptant par la comptabilité du notaire.

En sa qualité de représentante légale de ses enfants mineurs, Mme Z a établi et déposé le 8 décembre 2017 trois déclarations de dons manuels au nom de ses trois enfants, donataires chacun de la somme de 75 000 euros donnée par M. X, leur père.

Le 24 avril 2018, Mme Z a présenté à la formalité de l'enregistrement un acte sous-seing privé daté du 25 avril 2016 par lequel elle reconnaissait avoir reçu de M. X une somme de 225 000 euros à titre de prêt. Celui-ci est stipulé sans intérêt et l'acte comporte l'engagement de l'emprunteuse de rembourser le prêt en fonction de ses possibilités financières.

Préalablement à ces enregistrements, M. X et Mme Z avaient été placés en garde à vue le 22 novembre 2017 pour soupçons de blanchiment de fraude fiscale à la suite d'une enquête diligentée à l'encontre de M. X pour des faits de transferts non déclarés de sommes non déclarées en provenance d'un autre État commis à Roissy le 8 février 2016.

L'administration a considéré au vu des éléments en sa possession que les déclarations de dons manuels comme l'acte de reconnaissance de prêt dissimulaient en réalité une donation de M. X à Mme Z. Par une proposition de rectification en date du 8 janvier 2019 adressée à Mme Z ainsi qu'à M. X, elle a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales afin de taxer la somme de 225 000 euros aux droits de mutation à titre gratuit applicables entre non-parents au taux de 60 %. Les droits dus ont été assortis de la majoration de 80 % pour abus de droit prévu par le b) de l'article 1729 du code général des impôts. M. X est solidairement tenu au paiement de ces droits et de cette majoration en vertu respectivement du 5° de l'article 1705 et de l'article 1840 E du code général des impôts.

Le Comité a entendu ensemble le redevable solidaire, ainsi que le représentant de l'administration.

Le Comité observe, en premier lieu, que M. X a admis que les déclarations de dons manuels n'avaient été établies que pour tenter de régulariser la situation de Mme Z après son placement en garde à vue dans le cadre de soupçons de blanchiment de fraude fiscale pesant sur elle et qu'il ressort par ailleurs des investigations menées par l'administration qu'aucune somme n'a été virée sur les comptes ouverts au nom des enfants du couple.

Il relève que Mme Z a, par la suite, affirmé dans un acte sous-seing privé qu'elle avait contracté un prêt auprès de M. X afin de financer l'acquisition immobilière de 2016.

Le Comité note que ce prêt est stipulé sans intérêt, ni terme ou échéancier, que son remboursement est laissé à l'appréciation de l'emprunteuse, en fonction de ses possibilités financières et qu'il n'a pas dans les faits été remboursé, même partiellement. Il relève en outre que les ressources de Mme Z ne lui conféraient qu'une capacité de remboursement limitée eu égard à ses charges.

Le Comité a entendu les explications orales données lors de la séance par M. X selon lesquelles il y avait lieu de tenir compte de circonstances particulières tenant à l'opportunité d'acquérir très rapidement un immeuble vendu pour un prix très avantageux et au fait qu'il ne pouvait obtenir de crédit en raison de sa situation d'interdit bancaire tandis que sa compagne ne disposait pas de revenus suffisants pour emprunter. M. X a ainsi fait valoir que les différents actes remis en cause par l'administration avaient été pris dans le contexte des événements intervenus en novembre 2017 et dans la précipitation sans qu'aient été

véritablement mesurées leurs conséquences au plan fiscal.

Le Comité considère toutefois que, quelle que soit la crédibilité de cette argumentation, les faits de l'espèce caractérisent la fictivité des dons manuels et la dissimulation sous forme de prêts de la remise à titre gratuit à Mme Z par M. X, directement ou sous forme de paiement pour autrui, des sommes ayant permis l'acquisition du bien immobilier sis à L.

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 restituer leur véritable caractère de libéralité aux remises de sommes effectuées par M. X au bénéfice de Mme Z.

Enfin, le Comité estime que M. X doit être regardé comme ayant eu l'initiative principale des actes constitutifs 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.

b) Donation fictive

➤ **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-propriété d'une somme de 1 600 000 euros (soit la nue-propriété 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-propriété 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-propriété 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-propriétaires 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 daté du 30 décembre 2010, la donation portait sur la nue-propriété 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-propriété 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. 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.

➤ **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-propriété d'une somme de 1 600 000 euros (soit la nue-propriété 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-propriété 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-propriété 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-propriétaires 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-propriété 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-propriété 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.

C. IMPÔT DE SOLIDARITÉ SUR LA FORTUNE

d) Artificialité d'une société étrangère à prépondérance immobilière

➤ Affaire n° 2023-06 concernant M. B

Par acte du 27 septembre 2011, Mme A, résidente fiscale française, a signé un compromis de vente pour l'acquisition du bien immobilier situé à L (Alpes-Maritimes), ainsi que des parcelles attenantes, pour un montant de 4 950 000 euros.

Par acte de substitution du 3 octobre 2011, M. B, résident fiscal russe, marié avec Mme A sous le régime de la séparation de biens, s'est substitué à son épouse dans les droits et obligations qu'elle avait contractés dans ce compromis. Le 10 octobre 2011 il a effectué auprès du notaire chargé de la vente un virement d'un montant de 247 500 euros en guise de dépôt de garantie.

Le 14 octobre 2011, M. B, Mme A et leur fils C ont créé la société civile particulière (SCP) U, située à Monaco et qui, pour son propre compte exclusivement, a notamment pour objet l'achat, la vente, la location de terrain à bâtir ou d'immeubles et la prise de participation dans des sociétés civiles immobilières françaises et étrangères ainsi que la mise à disposition à titre gratuit aux associés et/ou au gérant de tous les biens immobiliers appartenant à la société ou à ses filiales constituées sous la forme de sociétés civiles immobilières.

La SCP U est dotée d'un capital de 10 000 euros divisé en 10 000 parts d'une valeur nominale de 1 euro. M. B, qui en est le représentant légal, détient l'intégralité des parts en usufruit.

Mme A et M. C détiennent respectivement 7 500 parts et 2 500 parts en nue-propriété.

Le même jour, un contrat de prêt, qui sera enregistré le 20 octobre 2011 auprès du service des impôts des entreprises d'Antibes, a été conclu entre la SCP U et M. B aux termes duquel celui-ci s'engage à prêter à la SCP la somme de 6 300 000 euros afin que la société prête cette somme à sa filiale devant être constituée, la société civile immobilière (SCI) W, pour lui permettre d'acquérir le bien immobilier situé à L, ainsi que des parcelles attenantes, et y réaliser des travaux.

Ce prêt est consenti moyennant un taux d'intérêt de 4,5 % par an à compter du 1^{er} janvier 2012, les intérêts étant capitalisés annuellement et remboursables totalement, avec le capital, au terme fixé au plus tard au 31 décembre 2038. Aucune garantie n'a été prise par M. B.

Le 26 octobre 2011, la société monégasque U et Mme A ont créé la SCI W située à L, dotée d'un capital de 10 000 euros divisé en 10 000 parts d'une valeur nominale de 1 euro. Le capital est détenu respectivement à hauteur de 99 % et 1 % par la SCP U et par Mme A qui en est la représentante légale.

La SCI W a notamment pour objet l'acquisition, l'administration et la gestion par la location ou autrement de tous immeubles et biens immobiliers ainsi que la mise à disposition à titre gratuit des associés ou aux associés de la SCP U, de tout bien immobilier et mobilier.

Le même jour, la SCP U a conclu avec la SCI W, en cours d'immatriculation, un contrat de prêt, enregistré le 27 octobre 2011 auprès du service des impôts mentionné ci-dessus, aux termes duquel la société monégasque s'engage à prêter la somme de 6 300 000 euros à sa filiale pour l'acquisition du bien immobilier situé à L, ainsi que des parcelles attenantes, et y réaliser des travaux.

Ce prêt a été consenti moyennant un taux d'intérêt de 5 % par an à compter du 1^{er} janvier 2012, les intérêts étant capitalisés et remboursables totalement, avec le capital, au terme fixé au plus tard au 30 novembre 2038. Aucune garantie n'a été prise par la SCP U.

Le 15 novembre 2011 la SCI W, qui s'est substituée à M. B dans l'acte d'acquisition, a acquis le bien immobilier situé à L (villa et parcelles attenantes) pour le prix de 4 950 000 euros payé comptant. La SCI W a également acquis le 29 mai 2012 trois terrains adossés à ce bien pour un prix de 310 000 euros et a revendu une parcelle de terrain le 24 avril 2014 pour un montant de 22 620 euros.

Après réalisation de travaux, pour un montant estimé à environ 1 000 000 euros, la SCI W a mis le bien immobilier à la disposition gratuite de Mme A et de M. C à titre de résidence principale jusqu'à sa vente le 25 juin 2021 pour un montant de 5 400 000 euros. A la suite de cette cession, la SCI W a été dissoute le 15 octobre 2021.

il résulte des déclarations déposées par la SCP U au titre des années 2013 à 2016, transmises à l'administration fiscale dans le cadre de l'assistance administrative internationale, que l'actif est quasi-exclusivement constitué par la créance détenue sur la SCI W d'un montant de 8,2 à 9,8 millions d'euros environ au cours de cette période et que le passif hors capitaux propres comprend exclusivement les prêts consentis par M. B et le montant des intérêts capitalisés pour un montant total de 8,2 à 9,6 millions d'euros environ au cours de cette même période.

Au titre de ces mêmes années, la SCI W a déposé des déclarations des sociétés immobilières non soumises à l'impôt sur les sociétés « néantes », ne mentionnant aucun revenu ni charge.

M. B n'ayant déposé aucune déclaration d'impôt de solidarité sur la fortune, l'administration l'a invité le 4 octobre 2021 à déposer des déclarations au titre des années 2014 à 2017.

Dans sa réponse en date du 5 novembre 2021, M. B a fait valoir que compte tenu de la composition de son actif et en particulier de la créance détenue sur la SCI W dont le montant

est supérieur à la valeur des biens immobiliers détenus indirectement, la part de la valeur vénale des biens immobiliers situés en France sur l'ensemble des actifs français détenus par la SCP U était de 37 %, 36 % et 35 % au 31 décembre respectivement des années 2014, 2015 et 2016.

Il a ainsi considéré que la SCP U n'était pas une société à prépondérance immobilière au sens du 2° du I de l'article 726 du code général des impôts et de l'article 22 de la convention fiscale franco-russe du 26 novembre 1996 dès lors que la valeur vénale des actifs immobiliers possédés en France, directement ou indirectement, par la SCP représentait moins de 50 % de la valeur vénale de l'ensemble de ses actifs français détenus directement ou indirectement.

Par suite, compte tenu des autres actifs immobiliers situés en France qu'il détient, M. B a estimé ne pas être redevable de l'impôt de solidarité sur la fortune au titre des années considérées.

Par une proposition de rectification en date du 7 décembre 2022, l'administration a mis en œuvre, au terme de son contrôle, la procédure de l'abus de droit fiscal sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. Elle a estimé que M. B était l'instigateur d'un montage artificiel, réalisé dans un but exclusivement fiscal, lui ayant permis, par une application littérale des dispositions du premier alinéa de l'article 885 L du code général des impôts et de l'article 22 de la convention fiscale franco-russe du 26 novembre 1996, d'échapper à son assujettissement à l'impôt de solidarité sur la fortune au titre des années 2014 à 2017 alors qu'il aurait été redevable de cet impôt s'il avait directement acquis ces biens immobiliers par la société monégasque U au moyen du prêt qu'il lui avait lui-même consenti.

Elle a considéré que ce montage artificiel consistait dans l'interposition de la SCI W et dans la conclusion concomitante d'un contrat de prêt remboursable « in fine » entre cette SCI et la société monégasque U et avait permis de faire perdre à cette dernière société, dont M. B était l'actionnaire principal, la qualité de société à prépondérance immobilière.

L'administration a également relevé que le montage mis en place témoignait de la volonté de faire échec aux dispositions de l'article 885 T ter du code général des impôts, issu de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative. Elle a noté que l'interposition de la SCI W avait été réalisée opportunément à l'automne 2011 entre la date de publication de cette loi et la date d'entrée en vigueur de cet article fixé au 1^{er} janvier 2012. Elle a souligné qu'à compter de cette date, la seule conclusion du prêt au profit de la SCP U n'aurait plus permis à M. B de minorer la valeur taxable de ses parts dans cette société.

L'administration a par conséquent intégré la valeur des parts de la SCP U dans la base imposable à l'impôt de solidarité sur la fortune de M. B au titre des années 2014 à 2017 et a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

Après avoir entendu ensemble le conseil du contribuable ainsi que le représentant de l'administration, le Comité rappelle au préalable qu'il n'entre pas dans ses attributions de se prononcer sur le moyen tiré de l'application des dispositions des articles L. 80 A et L 80 B du livre des procédures fiscales invoqué par M. B dans ses observations écrites.

Le Comité relève que l'article 885 L du code général des impôts, en vigueur jusqu'à son abrogation par la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018, disposait, en son premier alinéa, que « les personnes physiques qui n'ont pas en France leur domicile fiscal ne sont pas imposables sur leurs placements financiers » et, en son second alinéa, que « ne sont pas considérées comme placements financiers les actions ou parts détenues par ces personnes dans une société ou personne morale dont l'actif est principalement constitué d'immeubles ou de droits immobiliers situés sur le territoire français, et ce à proportion de la valeur de ces biens par rapport à l'actif total de la société. Il en est de même pour les actions,

parts ou droits détenus par ces personnes dans les personnes morales ou organismes mentionnés au deuxième alinéa du 2° de l'article 750 ter».

Il relève également que, selon l'article 885 T ter du même code, alors en vigueur, les créances détenues, directement ou par l'intermédiaire d'une ou plusieurs sociétés interposées, par des personnes n'ayant pas leur domicile fiscal en France, sur une société à prépondérance immobilière mentionnée au 2° du I de l'article 726 de ce code, ne sont pas déduites pour la détermination de la valeur des parts que ces personnes détiennent dans la société. Il note qu'en adoptant cet article, le législateur a entendu mettre un terme à des schémas d'optimisation conduisant à minorer de la base imposable à l'impôt de solidarité sur la fortune la valeur des parts détenues au sein de sociétés à prépondérance immobilière par des associés non-résidents.

Le Comité constate, en premier lieu, que l'acquisition du bien immobilier soit directement par M. B, soit par l'intermédiaire de la seule SCP U, soit par l'intermédiaire de la seule SCI W aurait conduit à l'imposition de ce bien à l'impôt de solidarité sur la fortune à compter du 1^{er} janvier 2012 en application des articles 885 L et 885 T ter du code général des impôts.

Il relève que la création en cascade des sociétés U et W et la conclusion concomitante des contrats de prêts pendant la période intercalaire courant du 30 juillet 2011, date de promulgation au Journal Officiel de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative instaurant l'article 885 T ter précité, au 31 décembre 2011, veille de son entrée en vigueur, a permis d'échapper à cette imposition.

Le Comité constate, en second lieu, que l'acquisition du bien immobilier par la SCI W et la réalisation des travaux ont, par ce schéma en cascade, été intégralement financées par les fonds prêtés par M. B suivant les contrats de prêt conclus au mois d'octobre 2011 dont l'échéance du terme était prévue au plus tard au 30 novembre 2038 tant pour le capital que les intérêts.

Il constate encore que les états financiers de la SCP U établis au titre des années 2014, 2015, 2016, 2017, 2018 et 2019 font apparaître respectivement à l'actif une créance sur la SCI W d'un montant de 8 829 445 euros, 9 320 660 euros, 9 808 968 euros, 10 376 296 euros, 10 905 356 euros et de 11 481 191 euros et au passif une dette envers M. B, associé principal, d'un montant de 8 752 167 euros, 9 195 283 euros, 9 642 181 euros, 10 147 212 euros, 10 624 280 euros et de 11 132 885 euros.

Le Comité relève par ailleurs que la SCI W était dépourvue de toute activité économique et qu'elle n'a disposé d'aucun revenu, le seul bien immobilier acquis ayant été mis à la disposition gratuite de Mme A et de M. C à titre de résidence principale ainsi que le prévoient ses statuts.

Le Comité relève également que seule la vente du bien immobilier pouvait permettre à la SCI W de rembourser sa dette envers M. B.

A cet égard, le Comité note que le bien immobilier a été cédé le 25 juin 2021 pour un prix de 5 400 000 euros et qu'il n'a pas été justifié que la SCI W avait remboursé la totalité de sa dette avant sa dissolution le 15 octobre 2021.

Le Comité considère en outre que l'interposition de la SCI W n'a aucune incidence, en l'espèce, au regard des droits des différents membres de la famille sur la propriété du bien immobilier de sorte que la détention directe de ce bien par la SCP U aurait également permis de répondre aux attentes invoquées par M. B.

Le Comité déduit de l'ensemble des éléments portés à sa connaissance que l'interposition de la SCI W et la conclusion concomitante d'un prêt auprès de la SCP U ne répondaient à aucun intérêt économique, financier ou patrimonial et participe d'un montage artificiel n'ayant

aucun autre motif que celui de faire perdre la qualification de société à prépondérance immobilière à la SCP U au sens du second alinéa de l'article 885 L du code général des impôts et d'exempter ainsi M. B du paiement de l'impôt de solidarité sur la fortune qu'il aurait dû acquitter au regard de la réalité de sa situation patrimoniale.

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

Enfin, le Comité estime que M. 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.

C) TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE

➤ Affaire n° 2023-03 concernant la SCI Z

La société civile immobilière (SCI) Z a été créée le 4 mai 2016 entre M. X, qui en est le gérant, Mme Y, sa compagne, et leurs enfants. Le capital de la SCI, majoritairement détenu par M. X, s'élève à 260 000 euros, soit 2 600 parts de 100 euros chacune.

Lors de la création de la SCI Z, M. X lui a apporté un ensemble immobilier, en France, composé d'une maison à usage d'habitation de 180 m², d'une piscine et d'un terrain attenant d'une superficie de 5 047 m². L'ensemble a été évalué à 257 400 euros. M. X et sa famille ont conservé la jouissance gratuite de cet ensemble immobilier qui constitue leur résidence principale.

La SCI a engagé, dès 2016, d'importants travaux d'extension et de rénovation de cet ensemble immobilier qui constitue son seul bien. Elle a opté pour l'imposition des loyers à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) le 12 septembre 2016. Au titre des années civiles 2016 et 2017, elle a déduit la TVA ayant grevé la construction d'un local ultérieurement donné en location à compter du 1^{er} janvier 2018 à la société par actions simplifiée W. Cette société exerce une activité de holding, détenant les parts de la famille X dans la société U. La SAS W est dirigée par M. X, qui détient 51 % de son capital, le reste étant réparti entre ses deux filles qui détiennent chacune 24,50 % des actions de la société.

Le bail professionnel signé par la SCI Z et la SAS W pour une durée de six ans stipule qu'il porte sur un local comprenant une salle de réunion et deux pièces attenantes, le tout pour une superficie totale de 92 mètres carrés. Il précise que le local est destiné exclusivement à un usage professionnel et prévoit un loyer de 1 500 euros hors taxes par mois. Le bail stipule en outre que ce loyer est assujéti à la TVA, portant le loyer mensuel à un montant de 1 800 euros toutes taxes comprises.

Au titre des années civiles 2016 et 2017, La SCI Z a déduit la TVA ayant grevé la construction de ce local et a demandé le remboursement de l'ensemble d'un crédit de TVA s'élevant à 36 714 euros, qui lui a été accordé le 3 mai 2018.

En 2018, la SCI a porté sur ses déclarations trimestrielles la TVA collectée sur les loyers pour un montant de 3 600 euros sans faire état d'une TVA déductible. En 2019, la SCI a porté sur ses déclarations trimestrielles la TVA collectée sur les loyers pour un montant de 4 125 euros duquel elle a déduit la TVA acquittée pour l'achat d'autres biens et services pour un montant de 664 euros.

Dans le cadre d'un examen de comptabilité, l'administration a considéré que le contrat de bail professionnel conclu entre la SCI Z et la SAS W était fictif et qu'en travestissant la nature du

local et de son occupation, ce bail avait en réalité exclusivement visé à permettre la déduction de la TVA ayant grevé les travaux de construction de ce local, lequel constituait un local à usage d'habitation réservé à l'usage privatif du dirigeant. L'administration a appuyé son analyse notamment sur les documents recueillis et les constatations matérielles effectuées dans le cadre d'une procédure de visite et de saisie qui a eu lieu le 8 octobre 2019 dans les locaux des différentes sociétés dirigées par M. X ainsi qu'à son domicile.

Par une proposition de rectification en date du 18 décembre 2020, l'administration a donc 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 ne lui étant pas opposable le bail professionnel conclu entre la SCI Z et la SAS W. Elle a procédé au rappel de la TVA déduite pour la construction du local, pour un montant de 36 714 euros au titre de 2016 et 2017, et de 664 euros au titre de 2019. Les droits dus ont en outre été assortis de la majoration de 80 % prévue au b) de l'article 1729 du CGI. Le montant total en droits intérêts de retard et en pénalités s'élève ainsi à 67 764 euros.

Le Comité relève que la location d'un local nu, quel que soit son usage, entre dans le champ d'application de la TVA, mais en est exonéré par l'article 261 D du code général des impôts. L'article 260 du même code permet cependant, sous conditions, une option pour l'assujettissement des loyers professionnels et commerciaux à la TVA. Par ailleurs, l'article 271-II du code général des impôts prévoit que la TVA ayant grevé l'acquisition d'un bien n'est déductible que s'il est utilisé pour la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction.

Le Comité estime que la procédure de visite et de saisie effectuée par l'administration le 8 octobre 2019 lui a permis de collecter des devis, factures et plans d'architecte établissant que le local donné en location à la SAS W ne comprenait pas une salle de réunion et deux pièces attenantes mais qu'il était composé d'une pièce à vivre, de deux chambres et d'un pool house et qu'il avait un usage d'habitation. Les constatations matérielles effectuées par les agents de l'administration lors de cette procédure ont en outre fait apparaître que la SAS W n'avait pas la jouissance effective du local, M. X, dirigeant des deux sociétés liées par le bail, l'ayant affecté exclusivement à son usage personnel et familial.

Le Comité relève que la SCI Z reconnaît que l'usage professionnel du local n'avait pas pu se concrétiser. Il note que si elle soutient que, depuis son achèvement, ce local a été utilisé dans le cadre de réceptions professionnelles, elle n'apporte aucun élément précis à l'appui de ses allégations.

Le Comité estime que le bail professionnel signé le 1^{er} janvier 2018 entre la SCI Z et la SAS W n'avait d'autre finalité que de faire perdre au local en cause son caractère d'immeuble à usage d'habitation en donnant une apparence juridique à une activité économique non avérée de la SAS W dans ce local, lequel n'a pas été occupé pour un usage professionnel par cette société mais l'a été par M. X et sa famille à des fins personnelles.

Le Comité en déduit que, au vu des éléments soumis à son appréciation, ce bail, qui a permis à la SCI de récupérer à tort la TVA sur les opérations effectuées sur ce local affecté exclusivement à l'habitation, doit être regardé comme fictif.

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 à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter l'acte litigieux.

Enfin, le Comité estime que la SCI Z a eu l'initiative principale de l'acte constitutif de l'abus de droit, et en outre, comme en ayant été l'un des principaux bénéficiaires 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.