Liberté • Égalité • Fraternité
RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

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 6 novembre 2015 : avis rendus par le comité de l'abus de droit fiscal commentés par l'administration (CADF/AC n° 07/2015).

➢ *Affaire n° 2015-12 concernant M. et Mme O*

La société A a été constituée le 30 janvier 2006. Elle est dotée d'un capital social de 37 000 euros divisé en 370 actions d'une valeur nominale de 100 euros. Ce capital est détenu intégralement par la société financière B.

Le 20 février 2006 la société A, a acquis, dans le cadre d'une opération de « leverage buy out » (LBO), la totalité du capital de la société E.

Le 16 juin 2006, son actionnaire unique a décidé de réduire la valeur nominale des actions composant le capital de la société A à une valeur unitaire de 1 euro.

Le 26 juin 2006 son capital est porté à 24 037 000 euros, soit 24 037 000 actions d'une valeur nominale unitaire de 1 euro.

Le même jour, la société A procède à l'émission de 3 983 539 bons de souscription d'actions (BSA) d'un montant total de 597 530,85 euros d'une valeur nominale unitaire de 0,15 euros.

Le 12 avril 2007, conformément au pacte d'actionnaires en date du 26 juin 2006, qui stipule une rétrocession par l'actionnaire financier d'une portion des valeurs mobilières émises par la société A à ses salariés, la société G Ltd, de droit anglais, crée la SAS M, laquelle a pour finalité de regrouper certains dirigeants du groupe A.

Le 14 septembre 2007, la société G Ltd, actionnaire unique de la SAS M, décide une augmentation du capital de cette société d'un montant total de 235 852 euros. Le capital social initial de 37 000 euros est ainsi porté à 272 852 euros, soit 272 852 actions d'une valeur unitaire de 1 euro. Les actions nouvelles sont intégralement souscrites par l'associée unique.

Le 26 octobre 2007, la société luxembourgeoise B, devenue actionnaire unique de la société M, lui rétrocède 200 000 actions et 239 013 BSA A conformément aux termes du pacte d'actionnaires, soit 0,83 % des actions de A et 6 % des BSA A.

Le 11 décembre 2007, les 272 852 actions composant le capital de la société M sont cédées à des cadres dirigeants du groupe A.

Les opérations des 26 octobre et 11 décembre 2007 s'effectuent sur la base d'une valeur des actions et bons de souscription de la société A, constituant les actifs sous-jacents de la société M, inchangée par rapport à celle de leur émission le 26 juin de l'année précédente, soit des valeurs respectives de 1 euro par action et de 0,15 euros par BSA.

Le 5 juin 2008, la société de droit hollandais Q NV signe deux conventions d'acquisition avec respectivement les détenteurs de titres de la société M pour un montant de 5 377 268 euros et les actionnaires de la société A (hors M) pour une somme de 390 622 732 euros.

Ces différentes cessions sont intervenues le 12 juin 2008, étant observé que le prix acquitté par la société Q NV pour le rachat des titres de la société M a été déterminé à partir de la valeur des actifs de cette société, à savoir les actions et les BSA de la société A.

M. O, directeur du développement de la société S, a, dans ce contexte, acquis le 11 décembre 2007, dans le cadre de son plan d'épargne en actions (PEA), 60 000 actions de la société M, pour un prix total de 60 000 euros, soit 21,99 % du capital de la société. Il a cédé ces titres le 12 juin 2008 pour un montant de 1 182 459 euros (dont 562 950 euros pour la partie correspondant au sous-jacent en actions de la société A et 619 825 euros correspondant au sous-jacent en BSA de la société A).

L'intégralité de la plus-value réalisée a été exonérée d'impôt sur le revenu en application du 5° de l'article 157 du code général des impôts.

Par proposition de rectification du 17 avril 2012, se substituant à une précédente notification intervenue le 28 septembre 2011, l'administration a estimé que, sous couvert de la souscription des BSA de la société A, par l'intermédiaire de la société M, Monsieur O avait bénéficié d'un contrat d'intéressement lié à ses fonctions de directeur du développement exercées au sein du groupe A.

L'administration a ainsi considéré qu'une partie du gain réalisé par Monsieur O lors de la cession des actions de la société M devait être requalifiée en traitement et salaires. Elle a estimé que le contribuable avait transféré sur un PEA une rémunération déguisée en plus-value qui avait en réalité la nature d'un dispositif d'intéressement, et a remis en cause en raison de l'utilisation abusive de ce plan contraire à l'intention du législateur, l'exonération à due concurrence de la plus-value constatée en 2008 par M. O.

L'administration a, par ailleurs, estimé que le fait d'inscrire des salaires sur un PEA constituait un manquement aux règles de fonctionnement de ce plan entraînant sa clôture immédiate de sorte que les plus-values réalisées ne bénéficiaient plus du régime d'exonération prévu pour les gains réalisés sur ce plan mais étaient imposables à l'impôt sur le revenu au taux proportionnel.

Le gain net de 1 122 459 euros réalisé lors de la cession des 60.000 titres de la société M a ainsi été imposé, selon la procédure visée à l'article L 64 du livre des procédures fiscales, dans la catégorie des traitements et salaires à hauteur de 610 705 euros pour la partie du gain net correspondant aux BSA de la société A détenus au travers de la société M, et, selon la procédure de rectification contradictoire, dans la catégorie des plus-values de cession de valeurs mobilières pour le surplus, soit 511 754 euros.

Les droits mis à la charge du contribuable au titre de l'année 2008 s'élèvent à 331 032 euros au titre de l'impôt sur le revenu et ils ont été assortis de pénalités pour abus de droit au taux de 40% pour une somme de 96 068 euros. Ces droits au titre des contributions sociales s'élèvent à 61 080 euros. L'administration a assorti l'ensemble de ces droits des intérêts de retard et de la majoration de 10 % prévue à l'article 1758 A du code général des impôts.

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

Le Comité constate que M. O a acquis les actions de la société M au moyen de ses propres deniers et que cet investissement représentait la moitié de son épargne disponible à la date de son investissement.

Il relève que si le schéma de LBO mis en place par le groupe B était susceptible de permettre aux cadres salariés de la société A participant à l'opération de réaliser une plus-value importante en cas de succès de l'opération, l'exercice des BSA de cette société, détenus par le truchement de la société M, était subordonné, d'une part, à la survenance d'une cession ou d'une introduction en bourse de la société A, et, d'autre part, à des conditions de rentabilité du groupe B.

Le Comité note toutefois que M. O a acquis les actions de la société M le 11 décembre 2007 aux mêmes conditions que celles offertes aux investisseurs dix-huit mois plus tôt lors de la mise en place de l'opération de LBO.

Le Comité relève qu'au regard des performances enregistrées par le groupe A entre la date de mise en place du LBO et le 11 décembre 2007, qui ont notamment permis à la société A d'appréhender en 2006 et 2007 des dividendes s'élevant respectivement à 16 100 296 et 8 000 000 euros, soit un montant total cumulé de 24 100 296 euros, couvrant largement ses charges financières (respectivement 5 023 195 et 7 110 430 euros soit 12 133 625 euros), correspondant à 64,13 % des capitaux propres et entraînant une augmentation de ses capitaux propres de 11 966 671 euros, la valeur de marché des actions de la société A a augmenté de façon significative depuis leur date d'émission.

Le Comité note qu'il n'est pas allégué et qu'il ne ressort d'ailleurs d'aucun élément porté à sa connaissance que la décision d'investissement aurait été prise par le contribuable ab initio en 2006 et que le débouclage de l'opération d'investissement, intervenu seulement le 11 décembre 2007, aurait résulté du temps nécessaire à la finalisation de cette opération.

Le Comité constate ainsi que le prix de souscription acquitté le 11 décembre 2007 par M. O par le truchement de la société M étant nettement inférieur à la valeur vénale de l'action de la société A à cette même date et que, par suite, M. O n'a pas supporté de risque d'investisseur au titre de la souscription des BSA attachés aux actions de la société A.

Le Comité considère, au vu des pièces du dossier et des éléments portés à sa connaissance lors de l'audition, que les conditions d'investissement offertes à M. O lui permettaient, par la souscription des BSA de la société A, de réaliser une plus-value importante en cas de succès de l'opération, tout en étant assuré, dans tous les cas, de ne pas supporter de perte financière lors de la revente de ses actions de la société M, y compris dans l'hypothèse où les BSA de la société A ne seraient pas exercés.

Par suite, le Comité estime que l'inscription dans le PEA pour leur prix de souscription des actions de la société M, comprenant des BSA ayant en réalité la nature de complément de salaire lié aux fonctions salariales exercées en tant que dirigeant par M. O au sein du groupe A, traduit la poursuite d'un but exclusivement fiscal par application littérale des textes régissant le PEA à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur.

En conséquence, le Comité émet l'avis que l'Administration était 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.

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

- ***Affaire n° 2015-09 concernant M. et Mme A***

La SARL X ayant pour activité la location de locaux d'habitation meublés et de locaux commerciaux nus est une société familiale dont le capital est réparti entre M. A, son épouse, et leurs deux enfants Mme C et M. B.

Par acte du 13 octobre 2010, les époux A consentent une donation partage à leurs deux enfants de la pleine propriété de 46 parts de la SARL X, ne conservant plus chacun à l'issue de cette libéralité que deux parts de cette société.

Le même jour, M. A quitte la gérance de la société et il est remplacé par sa fille.

Les droits de mutation à titre gratuit exigibles sur la donation ont été liquidés selon le régime d'exonération partielle prévu à l'article 787 B du code général des impôts.

Au terme d'un acte notarié du 10 décembre 2010 faisant suite à une décision de l'assemblée générale extraordinaire du 8 décembre 2010 de la SARL X, il est procédé à l'augmentation du capital de cette société par incorporation de la somme de 2 002 000 euros correspondant au compte courant de M. et Mme A dans cette société. Ceux-ci reçoivent en échange chacun 91 parts nouvelles.

Le 16 décembre 2010, la SARL X fait l'acquisition pour le prix de 6 800 000 euros de divers biens immobiliers auprès des époux A et des SCI familiales dans lesquelles ils sont associés avec leurs enfants.

Par acte du 29 juillet 2011, M. et Mme A consentent à leurs enfants une nouvelle donation partage en pleine propriété des parts de la SARL X, ne conservant plus respectivement que deux parts et une part. Cette donation bénéficie à nouveau du régime de faveur de l'article 787 B du code général des impôts.

Considérant que les opérations menées entre décembre 2010 et juillet 2011, à l'issue desquelles les époux A détenaient le même nombre de parts de la SARL X qu'avant leur engagement, ne poursuivaient d'autre but que de permettre à ces derniers de transmettre à leurs enfants leur propre patrimoine sous le bénéfice d'une fiscalité avantageuse prévue par l'article 787 B du code général des impôts en contrariété avec l'objectif poursuivi par le législateur de favoriser la transmission d'entreprise et non celle à moindre coût du patrimoine privé, l'administration a remis en cause l'exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit prévue par cet article en mettant en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal. Elle a adressé sur ce fondement une proposition de rectification à chacune des parties à l'acte de donation partage du 29 juillet 2011.

Après avoir entendu ensemble les contribuables et leur conseil, ainsi que les représentants de l'administration, le Comité rappelle qu'en vertu des dispositions de l'article L 64 du livre des procédures, des actes sont constitutifs d'un abus de droit, en dehors du cas où ils présentent un caractère fictif, lorsque, 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 le contribuable, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles.

Le Comité relève, en premier lieu, que l'article 787 B du code général des impôts, dans sa rédaction applicable au litige, exonère de droits de mutation à titre gratuit, à concurrence de 75 % de leur valeur, les parts ou les actions d'une société ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale transmises par décès ou entre vifs lorsque plusieurs conditions sont satisfaites.

Il observe que la SARL X exerce une activité de location de locaux d'habitation meublés et de locaux commerciaux nus et que cette activité n'est assortie d'aucune autre prestation. Par suite, cette société exerce une activité civile et non une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, seule visée par l'article 787 B du code général des impôts.

Il en déduit que les donations des parts de la SARL X, dont la donation en litige, n'entrent pas dans le champ d'application des dispositions de cet article.

Le Comité estime, en second lieu, qu'à supposer que les contribuables aient entendu, pour la donation des titres de cette société, bénéficier du régime de faveur prévu par l'article 787 B du code général des impôts en se prévalant, sur le fondement de l'article L 80 A du livre des procédures fiscales, d'une instruction fiscale, qui ajoute à la loi fiscale et est opposable à l'administration, une telle instruction n'est pas, au sens et pour l'application des dispositions de l'article L 64 du livre des procédures fiscales, au nombre des décisions mentionnées par cet article et dont les contribuables auraient pu rechercher le bénéfice de son application littérale à l'encontre des objectifs poursuivis par ses auteurs dès lors que ne peuvent être pris en compte pour apprécier l'étendue du champ d'application d'une instruction fiscale les objectifs poursuivis par les auteurs de cette instruction.

Le Comité considère que, dans cette hypothèse, si l'administration peut, dans le cadre de la procédure de droit commun, remettre en cause la situation fiscale favorable résultant de l'application d'une instruction fiscale dans le cas où les contribuables et l'opération en cause ne satisfont pas aux conditions auxquelles cette instruction subordonne le bénéfice de l'interprétation qu'elle édicte, elle ne peut en revanche, en recourant à la procédure de l'abus de droit fiscal, faire échec à la garantie que les contribuables tiennent de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales.

Le Comité est en conséquence d'avis que l'administration n'était pas fondée en l'espèce à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal.

Nota : l'administration a décidé de ne pas se ranger à l'avis émis par le Comité. En effet :

- en raison des termes employés par le législateur dans la rédaction de l'article 787 B du CGI, les activités commerciales doivent normalement s'entendre de celles revêtant ce caractère en droit privé. Toutefois, pour le bénéfice du régime de faveur prévue à l'article 787 B du CGI, la doctrine admet qu'il y a lieu de prendre en considération les activités qui sont regardées comme telles au sens du droit fiscal. Présentent ainsi un caractère commercial les activités dont les résultats sont classés dans la catégorie des BIC en application de l'article 34 et de l'article 35 du CGI (cf. BOI-ENR-DMTG-10-20-40-10 renvoyant au BOI-PAT-ISF-30-30-10-10). Tel est le cas de l'activité de loueur en meublé à usage d'habitation exercée à titre habituel, qu'elle soit ou non accompagnée de prestations de service.

Au cas particulier, la SARL X, en exerçant une activité de loueur en meublé à titre habituel, entre dans le champ d'application de l'article 787 B du CGI ;

- dans la présente affaire, l'abus de droit ne concerne pas la doctrine administrative. En effet, il ne porte pas sur la nature de l'activité exercée par la SARL X mais sur un montage ayant permis l'application du régime de faveur prévu à l'article 787 B du CGI à la transmission de biens privés par les époux A à leurs enfants alors que le législateur réserve l'application de ce régime aux transmissions d'entreprises.

En conséquence, la mise en œuvre de la procédure de l'abus de droit fiscal en l'espèce est justifiée. L'administration ayant réuni un faisceau d'éléments précis et concordants établissant l'existence d'un abus de droit par fraude à la loi, l'exonération prévue à l'article 787 B du CGI ne devait pas s'appliquer à l'acte de donation-partage du 29 juillet 2011 et a été remise en cause à juste titre.

➢ ***Affaire n° 2015-07 concernant M.B***

La SARL X ayant pour activité la location de locaux d'habitation meublés et de locaux commerciaux nus est une société familiale dont le capital est réparti entre M. A, son épouse, et leurs deux enfants Mme C et M. B.

Par acte du 13 octobre 2010, les époux A consentent une donation partage à leurs deux enfants de la pleine propriété de 46 parts de la SARL X, ne conservant plus chacun à l'issue de cette libéralité que deux parts de cette société.

Le même jour, M. A quitte la gérance de la société et il est remplacé par sa fille.

Les droits de mutation à titre gratuit exigibles sur la donation ont été liquidés selon le régime d'exonération partielle prévu à l'article 787 B du code général des impôts.

Au terme d'un acte notarié du 10 décembre 2010 faisant suite à une décision de l'assemblée générale extraordinaire du 8 décembre 2010 de la SARL X, il est procédé à l'augmentation du capital de cette société par incorporation de la somme de 2 002 000 euros correspondant au compte courant de M. et Mme A dans cette société. Ceux-ci reçoivent en échange chacun 91 parts nouvelles.

Le 16 décembre 2010, la SARL X fait l'acquisition pour le prix de 6 800 000 euros de divers biens immobiliers auprès des époux A et des SCI familiales dans lesquelles ils sont associés avec leurs enfants.

Par acte du 29 juillet 2011, M. et Mme A consentent à leurs enfants une nouvelle donation partage en pleine propriété des parts de la SARL X, ne conservant plus respectivement que deux parts et une part. Cette donation bénéficie à nouveau du régime de faveur de l'article 787 B du code général des impôts.

Considérant que les opérations menées entre décembre 2010 et juillet 2011, à l'issue desquelles les époux A détenaient le même nombre de parts de la SARL X qu'avant leur engagement, ne poursuivaient d'autre but que de permettre à ces derniers de transmettre à leurs enfants leur propre patrimoine sous le bénéfice d'une fiscalité avantageuse prévue par l'article 787 B du code général des impôts en contrariété avec l'objectif poursuivi par le législateur de favoriser la transmission d'entreprise et non celle à moindre coût du patrimoine privé, l'administration a remis en cause l'exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit prévue par cet article en mettant

en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal. Elle a adressé sur ce fondement une proposition de rectification à chacune des parties à l'acte de donation partage.

Après avoir entendu ensemble le conseil du contribuable et les représentants de l'administration, le Comité rappelle qu'en vertu des dispositions de l'article L 64 du livre des procédures, des actes sont constitutifs d'un abus de droit, en dehors du cas où ils présentent un caractère fictif, lorsque, 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 le contribuable, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles.

Le Comité relève, en premier lieu, que l'article 787 B du code général des impôts, dans sa rédaction applicable au litige, exonère de droits de mutation à titre gratuit, à concurrence de 75 % de leur valeur, les parts ou les actions d'une société ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale transmises par décès ou entre vifs lorsque plusieurs conditions sont satisfaites.

Il observe que la SARL X exerce une activité de location de locaux d'habitation meublés et de locaux commerciaux nus et que cette activité n'est assortie d'aucune autre prestation. Par suite cette société exerce une activité civile et non une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, seule visée par l'article 787 B du code général des impôts.

Il en déduit que les donations des parts de la SARL X, dont la donation en litige, n'entrent pas dans le champ d'application des dispositions de cet article.

Le Comité estime, en second lieu, qu'à supposer que le contribuable ait entendu, pour la donation des titres de cette société, bénéficier du régime de faveur prévu par l'article 787 B du code général des impôts en se prévalant, sur le fondement de l'article L 80 A du livre des procédures fiscales, d'une instruction fiscale, qui ajoute à la loi fiscale et est opposable à l'administration, une telle instruction n'est pas, au sens et pour l'application des dispositions de l'article L 64 du livre des procédures fiscales, au nombre des décisions mentionnées par cet article et dont le contribuable aurait pu rechercher le bénéfice de son application littérale à l'encontre des objectifs poursuivis par ses auteurs dès lors que ne peuvent être pris en compte pour apprécier l'étendue du champ d'application d'une instruction fiscale les objectifs poursuivis par les auteurs de cette instruction.

Le Comité considère que, dans cette hypothèse, si l'administration peut, dans le cadre de la procédure de droit commun, remettre en cause la situation fiscale favorable résultant de l'application d'une instruction fiscale dans le cas où le contribuable et l'opération en cause ne satisfont pas aux conditions auxquelles cette instruction subordonne le bénéfice de l'interprétation qu'elle édicte, elle ne peut en revanche, en recourant à la procédure de l'abus de droit fiscal, faire échec à la garantie que les contribuables tiennent de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales.

Le Comité est en conséquence d'avis que l'administration n'était pas fondée en l'espèce à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal.

Nota : l'administration a décidé de ne pas se ranger à l'avis émis par le Comité. En effet :

- en raison des termes employés par le législateur dans la rédaction de l'article 787 B du CGI, les activités commerciales doivent normalement s'entendre de celles revêtant ce caractère en droit privé. Toutefois, pour le bénéfice du régime de faveur prévue à l'article 787 B du CGI, la doctrine admet qu'il y a lieu de prendre en considération les activités qui sont regardées comme telles au sens du droit fiscal. Présentent ainsi un caractère commercial les activités dont les résultats sont classés dans la catégorie des BIC en application de l'article 34 et de l'article 35 du CGI (cf. BOI-ENR-DMTG-10-20-40-10 renvoyant au BOI-PAT-ISF-30-30-10-10). Tel est le cas de l'activité de loueur en meublé à usage d'habitation exercée à titre habituel, qu'elle soit ou non accompagnée de prestations de service.

Au cas particulier, la SARL X, en exerçant une activité de loueur en meublé à titre habituel, entre dans le champ d'application de l'article 787 B du CGI ;

- dans la présente affaire, l'abus de droit ne concerne pas la doctrine administrative. En effet, il ne porte pas sur la nature de l'activité exercée par la SARL X mais sur un montage ayant permis l'application du régime de faveur prévu à l'article 787 B du CGI à la transmission de biens privés par les époux A à leurs enfants alors que le législateur réserve l'application de ce régime aux transmissions d'entreprises.

En conséquence, la mise en œuvre de la procédure de l'abus de droit fiscal en l'espèce est justifiée. L'administration ayant réuni un faisceau d'éléments précis et concordants établissant l'existence d'un abus de droit par fraude à la loi, l'exonération prévue à l'article 787 B du CGI ne devait pas s'appliquer à l'acte de donation-partage du 29 juillet 2011 et a été remise en cause à juste titre.

➢ ***Affaire n° 2015-08 concernant Mme C***

La SARL X ayant pour activité la location de locaux d'habitation meublés et de locaux commerciaux nus est une société familiale dont le capital est réparti entre M. A, son épouse, et leurs deux enfants Mme C et M. B.

Par acte du 13 octobre 2010, les époux A consentent une donation partage à leurs deux enfants en pleine propriété de 46 parts de la SARL X, ne conservant plus chacun à l'issue de cette libéralité que deux parts de cette société.

Le même jour, M. A quitte la gérance de la société et il est remplacé par sa fille.

Les droits de mutation à titre gratuit exigibles sur la donation ont été liquidés selon le régime d'exonération partielle prévu à l'article 787 B du Code général des impôts.

Au terme d'un acte notarié du 10 décembre 2010 faisant suite à une décision de l'assemblée générale extraordinaire du 8 décembre 2010 de la SARL X, il est procédé à l'augmentation du capital de cette société par incorporation de la somme de 2 002 000 euros correspondant au compte courant de M. et Mme A dans cette société. Ceux-ci reçoivent en échange chacun 91 parts nouvelles.

Le 16 décembre 2010, la SARL X fait l'acquisition pour le prix de 6 800 000 euros de divers biens immobiliers auprès des époux A et des SCI familiales dans lesquelles ils sont associés avec leurs enfants.

Par acte du 29 juillet 2011, M. et Mme A consentent à leurs enfants une nouvelle donation partage en pleine propriété des parts de la SARL X, ne conservant plus respectivement que deux parts et une part. Cette donation bénéficie à nouveau du régime de faveur de l'article 787 B du code général des impôts.

Considérant que les opérations menées entre décembre 2010 et juillet 2011, à l'issue desquelles les époux A détenaient le même nombre de parts de la SARL X qu'avant leur engagement, ne poursuivaient d'autre but que de permettre à ces derniers de transmettre à leurs enfants leur propre patrimoine sous le bénéfice d'une fiscalité avantageuse prévue par l'article 787 B du code général des impôts en contrariété avec l'objectif poursuivi par le législateur de favoriser la transmission d'entreprise et non celle à moindre coût du patrimoine privé, l'administration a remis en cause l'exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit prévue par cet article, dont leurs enfants avaient bénéficié, en mettant en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal. Elle a adressé sur ce fondement une proposition de rectification à chacune des parties à l'acte de donation partage du 29 juillet 2011.

Après avoir entendu ensemble la contribuable et son conseil, ainsi que les représentants de l'administration, le Comité rappelle qu'en vertu des dispositions de l'article L 64 du livre des procédures, des actes sont constitutifs d'un abus de droit, en dehors du cas où ils présentent un caractère fictif, lorsque, 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 le contribuable, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles.

Le Comité relève, en premier lieu, que l'article 787 B du code général des impôts dans sa rédaction applicable au litige, exonère de droits de mutation à titre gratuit, à concurrence de 75 % de leur valeur, les parts ou les actions d'une société ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale transmises par décès ou entre vifs lorsque plusieurs conditions sont satisfaites.

Il observe que la SARL X exerce une activité de location de locaux d'habitation meublés et de locaux commerciaux nus et que cette activité n'est assortie d'aucune autre prestation. Par suite, cette société exerce une activité civile et non une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, seule visée par l'article 787 B du code général des impôts.

Il en déduit que les donations des parts de la SARL X, dont la donation en litige, n'entrent pas dans le champ d'application des dispositions de cet article.

Le Comité estime, en second lieu, qu'à supposer que la contribuable ait entendu, pour la donation des titres de cette société, bénéficier du régime de faveur prévu par l'article 787 B du code général des impôts en se prévalant, sur le fondement de l'article L 80 A du livre des procédures fiscales, d'une instruction fiscale, qui ajoute à la loi fiscale et est opposable à l'administration, une telle instruction n'est pas, au sens et pour l'application des dispositions de l'article L 64 du livre des procédures fiscales, au nombre des décisions mentionnées par cet article et dont la contribuable aurait pu rechercher le bénéfice de son application littérale à l'encontre des objectifs poursuivis par ses auteurs dès lors que ne peuvent être pris en compte pour apprécier l'étendue du champ d'application d'une instruction fiscale les objectifs poursuivis par les auteurs de cette instruction.

Le Comité considère que, dans cette hypothèse, si l'administration peut, dans le cadre de la procédure de droit commun, remettre en cause la situation fiscale favorable résultant de l'application d'une instruction fiscale dans le cas où la contribuable et l'opération en cause ne satisfont pas aux conditions auxquelles cette instruction subordonne le bénéfice de l'interprétation qu'elle édicte, elle ne peut en revanche, en recourant à la procédure de l'abus de droit fiscal, faire échec à la garantie que les contribuables tiennent de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales.

Le Comité est en conséquence d'avis que l'administration n'était pas fondée en l'espèce à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal.

Nota : l'administration a décidé de ne pas se ranger à l'avis émis par le Comité. En effet :

- en raison des termes employés par le législateur dans la rédaction de l'article 787 B du CGI, les activités commerciales doivent normalement s'entendre de celles revêtant ce caractère en droit privé. Toutefois, pour le bénéfice du régime de faveur prévue à l'article 787 B du CGI, la doctrine admet qu'il y a lieu de prendre en considération les activités qui sont regardées comme telles au sens du droit fiscal. Présentent ainsi un caractère commercial les activités dont les résultats sont classés dans la catégorie des BIC en application de l'article 34 et de l'article 35 du CGI (cf. BOI-ENR-DMTG-10-20-40-10 renvoyant au BOI-PAT-ISF-30-30-10-10). Tel est le cas de l'activité de loueur en meublé à usage d'habitation exercée à titre habituel, qu'elle soit ou non accompagnée de prestations de service.

Au cas particulier, la SARL X, en exerçant une activité de loueur en meublé à titre habituel, entre dans le champ d'application de l'article 787 B du CGI ;

- dans la présente affaire, l'abus de droit ne concerne pas la doctrine administrative. En effet, il ne porte pas sur la nature de l'activité exercée par la SARL X mais sur un montage ayant permis l'application du régime de faveur prévu à l'article 787 B du CGI à la transmission de biens privés par les époux A à leurs enfants alors que le législateur réserve l'application de ce régime aux transmissions d'entreprises.

En conséquence, la mise en œuvre de la procédure de l'abus de droit fiscal en l'espèce est justifiée. L'administration ayant réuni un faisceau d'éléments précis et concordants établissant l'existence d'un abus de droit par fraude à la loi, l'exonération prévue à l'article 787 B du CGI ne devait pas s'appliquer à l'acte de donation-partage du 29 juillet 2011 et a été remise en cause à juste titre.