

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 7 février 2014 : avis rendus par le comité de l'abus de droit fiscal commentés par l'administration (CADF/AC n° 1/2014).

➤ **Affaire n° 2013-33 concernant M. J (droits d'enregistrement)**

Par acte du 28 août 2010, Mme D a cédé à M. J, son filleul, cousin issu de germains, un appartement situé à Nice pour un prix de 250 000 euros.

Le prix a été immédiatement et intégralement converti en une rente viagère d'un montant mensuel de 2 170 €, le premier terme étant payable au jour de la vente, les termes suivants le 28 de chaque mois.

Mme D est décédée le 5 novembre 2010 à l'âge de 81 ans.

Considérant que cette vente dissimulait en réalité une donation, l'administration a requalifié l'acte en cause dans le cadre de la procédure de l'abus de droit fiscal par une proposition de rectification en date du 12 juin 2012 adressée à M. J.

Après avoir entendu ensemble le conseil du contribuable et les représentants de l'administration, le Comité observe que M. J disposait d'un patrimoine suffisant pour assurer le paiement de la rente et qu'il lui était au surplus loisible de louer le bien, qui lui avait été cédé libre de toute occupation, pour financer en partie cette rente.

Il constate en outre qu'une mensualité de cette rente a été effectivement payée sans que l'administration n'apporte d'élément permettant de remettre en cause la réalité et la sincérité de ce paiement.

Il relève enfin qu'il n'est pas davantage établi que le décès de Mme D, survenu deux mois après la conclusion de la vente, ait été prévisible à la date de signature du contrat.

Le Comité est en conséquence d'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en œuvre, en l'espèce, 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, elle estime que la vente en viager peut être requalifiée de donation déguisée eu égard à l'absence de contrepartie réelle et sérieuse au profit du vendeur. La donation déguisée est notamment établie par l'absence de bouquet, alors que le patrimoine du débirentier permettait d'assurer son versement et d'apaiser les inquiétudes de la crédiérentière quant à son devenir financier, et par le versement d'une seule échéance de rente viagère sur les trois qui auraient dû être encaissées par la crédiérentière.

➤ **Affaire n° 2013-17 concernant M. et Mme N (impôt sur le revenu)**

La SA X est une société familiale constituée le 1^{er} janvier 1980 avec un capital de 38 112 euros réparti en 2 500 parts.

M. et Mme N détiennent 565 parts de cette société, M. N détenant également le tiers indivis de 1 075 parts dans le cadre de la succession de ses parents, Mme O et M. P.

Le 21 mai 2008, l'ensemble des associés de la SA X ont constitué la SCI Y par apport de la totalité de leurs parts valorisée à 900 000 euros. Cette SCI a pour activité l'acquisition, la gestion, la location et l'administration de tout bien mobilier et immobilier et a opté pour le régime de l'impôt sur les sociétés, M. N étant nommé gérant avec son frère M. M.

Le capital social de la SCI Y est ainsi divisé en 9 000 parts sociales de 100 euros chacune et M. et Mme N se sont vu attribuer en contrepartie de leur apport 2034 parts, M. N détenant également le tiers indivis de 3 870 parts.

La plus-value réalisée par M. et Mme N lors de cet apport a bénéficié du sursis d'imposition prévu par l'article 150-0 B du code général des impôts.

Le 10 octobre 2008, la SCI Y a cédé la totalité des parts de la SA X à la SA Z pour un montant total de 759 309 euros, soit un prix de cession unitaire net de frais de 291,13 euros.

L'administration a constaté que la SCI Y avait fait l'acquisition le 16 avril 2009 d'une maison à usage d'habitation et terrain attenant avec piscine puis le 19 avril 2010 d'une seconde maison à usage d'habitation également avec terrain attenant pour des montants respectifs de 300 000 euros et 200 000 euros. Elle a relevé que des dépenses avaient été engagées à des fins de location meublée et que la maison acquise en 2009 avait notamment été donnée en location saisonnière meublée entre les mois de mai et d'octobre. Elle a considéré que la SCI Y avait ainsi placé une part substantielle du produit de la cession des titres dans l'acquisition de l'ensemble des locaux loués en meublé dans des conditions telles que l'investissement peut être regardé comme étant d'ordre patrimonial.

Elle a également relevé qu'une partie du prix de cession avait alimenté le compte courant d'un associé, en l'occurrence Mme S sœur de M. N, que ce compte courant présentait un solde débiteur en raison des prélèvements effectués par l'intéressée entre le 24 octobre 2008 et le 17 juillet 2009 pour une somme globale de 89 800 euros et que ces prélèvements ont été justifiés par une convention de prêt conclue entre la SCI Y et Mme S et portant intérêts mais datée du 31 décembre 2009, soit postérieurement à l'appréhension des sommes.

L'administration a enfin noté que le solde du prix de cession avait été placé en valeurs mobilières de placement.

Par une proposition de rectification en date du 15 décembre 2011, l'administration a considéré que l'opération d'apport des titres suivie de leur cession après un délai très bref n'avait pas eu d'autre motif que de permettre à M. et Mme N de placer abusivement la plus-value réalisée dans le champ d'application du sursis d'imposition et elle a mis en œuvre la procédure d'abus de droit fiscal sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Le Comité a entendu ensemble le mandataire des contribuables et leur conseil ainsi que le représentant de l'administration.

Il constate que la SCI Y a pour seule activité la location en meublé de deux villas, activité présentant un caractère patrimonial. Il note qu'aucun élément n'est apporté quant à la volonté alléguée d'exploiter à terme les biens immobiliers dans le cadre de services para-hôtelières.

Le Comité relève par ailleurs que ni le prêt consenti par la SCI ni les intérêts échus n'ont fait l'objet de remboursement à la date du 31 décembre 2012 de sorte que la dette de Mme S s'élève à 107 801 euros, somme correspondant approximativement au produit de la cession des titres de la SA X auquel elle pourrait prétendre suivant sa participation au capital de la SCI Y. Il considère que la SCI Y a ainsi permis à l'un de ses associés d'appréhender une partie du produit de la cession des titres de la SA X.

Le Comité en déduit que la condition de réinvestissement dans une activité économique n'est pas satisfaite. Il émet en conséquence l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter l'application du régime du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts à l'égard de la plus-value réalisée lors de l'apport des titres de la SA X à la SCI Y.

Enfin le Comité relève que l'administration a fait application de la majoration de 40% prévue par le b) de l'article 1729 du code général des impôts.

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

➤ ***Affaire n° 2013-18 concernant M. M (impôt sur le revenu)***

La SA X est une société familiale constituée le 1^{er} janvier 1980 avec un capital de 38 112 euros réparti en 2 500 parts.

M. M détient 840 parts de cette société ainsi que le tiers indivis de 1 075 parts dans le cadre de la succession de ses parents, Mme O et M. P.

Le 21 mai 2008, l'ensemble des associés de la SA X ont constitué la SCI Y par apport de la totalité de leurs parts valorisée à 900 000 euros. Cette SCI a pour activité l'acquisition, la gestion, la location et l'administration de tout bien mobilier et immobilier et a opté pour le régime de l'impôt sur les sociétés, M. M étant nommé gérant avec son frère M. N.

Le capital social de la SCI Y est divisé en 9 000 parts sociales de 100 euros chacune et M. M s'est vu attribuer en contrepartie de son apport 3 024 parts ainsi que le tiers indivis de 3 870 parts.

La plus-value réalisée par M. M lors de cet apport a bénéficié du sursis d'imposition prévu par l'article 150-0 B du code général des impôts.

Le 10 octobre 2008, la SCI Y a cédé la totalité des parts de la SA X à la SA Z pour un montant total de 759 309 euros, soit un prix de cession unitaire net de frais de 291,13 euros.

L'administration a constaté que la SCI Y avait fait l'acquisition le 16 avril 2009 d'une maison à usage d'habitation et terrain attenant avec piscine puis le 19 avril 2010 d'une seconde maison à usage d'habitation également avec terrain attenant pour des montants respectifs de 300 000 euros et 200 000 euros. Elle a relevé que des dépenses avaient été engagées à des fins de location meublée et que la maison acquise en 2009 avait notamment été donnée en location saisonnière meublée entre les mois de mai et d'octobre. Elle a considéré que la SCI Y avait ainsi placé une part substantielle du produit de la cession des titres dans l'acquisition de l'ensemble des locaux loués en meublé dans des conditions telles que l'investissement peut être regardé comme étant d'ordre patrimonial.

L'administration a également relevé qu'une partie du prix de cession avait alimenté le compte courant d'un associé, en l'occurrence Mme S sœur de M. M, que ce compte courant présentait un solde débiteur en raison des prélèvements effectués par l'intéressée entre le 24 octobre 2008 et le 17 juillet 2009 pour une somme globale de 89 800 euros et que ces prélèvements ont été justifiés par une convention de prêt conclue entre la SCI Y et Mme S et portant intérêts mais datée du 31 décembre 2009, soit postérieurement à l'appréhension des sommes.

L'administration a enfin noté que le solde du prix de cession avait été placé en valeurs mobilières de placement.

Par une proposition de rectification en date du 15 décembre 2011, l'administration a considéré que l'opération d'apport des titres suivie de leur cession après un délai très bref n'avait pas eu d'autre motif que de permettre à M. M de placer abusivement la plus-value réalisée dans le champ d'application du sursis d'imposition et elle a mis en œuvre la procédure d'abus de droit fiscal sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

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

Il constate que la SCI Y a pour seule activité la location en meublé de deux villas, activité présentant un caractère patrimonial. Il note qu'aucun élément n'est apporté quant à la volonté alléguée d'exploiter à terme les biens immobiliers dans le cadre de services para-hôteliers.

Le Comité relève par ailleurs que ni le prêt consenti par la SCI ni les intérêts échus n'ont fait l'objet de remboursement à la date du 31 décembre 2012 de sorte que la dette de Mme S s'élève à 107 801 euros, somme correspondant approximativement au produit de la cession des titres de la SA X auquel elle pourrait prétendre suivant sa participation au capital de la SCI Y. Il considère que

la SCI Y a ainsi permis à l'un de ses associés d'appréhender une partie du produit de la cession des titres de la SA X.

Le Comité en déduit que la condition de réinvestissement dans une activité économique n'est pas satisfaite. Il émet en conséquence l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter l'application du régime du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts à l'égard de la plus-value réalisée lors de l'apport des titres de la SA X à la SCI Y.

Enfin le Comité relève que l'administration a fait application de la majoration de 40% prévue par le b) de l'article 1729 du code général des impôts.

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

➤ **Affaire n° 2013-19 concernant M. et Mme S (impôt sur le revenu)**

La SA X est une société familiale constituée le 1^{er} janvier 1980 avec un capital de 38 112 euros réparti en 2 500 parts.

Mme S détient 10 parts de cette société ainsi que le tiers indivis de 1 075 parts dans le cadre de la succession de ses parents, Mme O et M. P.

Le 21 mai 2008, l'ensemble des associés de la SA X ont constitué la SCI Y par apport de la totalité de leurs parts valorisée à 900 000 euros. Cette SCI a pour activité l'acquisition, la gestion, la location et l'administration de tout bien mobilier et immobilier et a opté pour le régime de l'impôt sur les sociétés, MM. M et N, frères de Mme S, étant nommés gérants.

Le capital social de la SCI Y est ainsi divisé en 9 000 parts sociales de 100 euros et Mme S s'est vu attribuer en contrepartie de son apport 36 parts ainsi que le tiers indivis de 3 870 parts.

La plus-value réalisée par Mme S lors de cet apport a bénéficié du sursis d'imposition prévu par l'article 150-0 B du code général des impôts.

Le 10 octobre 2008, la SCI Y a cédé la totalité des parts de la SA X à la SA Z pour un montant total de 759 309 euros, soit un prix de cession unitaire net de frais de 291,13 euros.

L'administration a constaté que la SCI Y avait fait l'acquisition le 16 avril 2009 d'une maison à usage d'habitation et terrain attenant avec piscine puis le 19 avril 2010 d'une seconde maison à usage d'habitation également avec terrain attenant pour des montants respectifs de 300 000 euros et 200 000 euros. Elle a relevé que des dépenses avaient été engagées à des fins de location meublée et que la maison acquise en 2009 avait notamment été donnée en location saisonnière meublée entre les mois de mai et d'octobre. Elle a considéré que la SCI Y avait ainsi placé une part substantielle du produit de la cession des titres dans l'acquisition de l'ensemble des locaux loués en meublé dans des conditions telles que l'investissement peut être regardé comme étant d'ordre patrimonial.

L'administration a également relevé qu'une partie du prix de cession avait alimenté le compte courant de Mme S, que ce compte courant présentait un solde débiteur en raison des prélèvements effectués par l'intéressée entre le 24 octobre 2008 et le 17 juillet 2009 pour une somme globale de 89 800 euros et que ces prélèvements ont été justifiés par une convention de prêt conclue entre la SCI Y et Mme S et portant intérêts mais datée du 31 décembre 2009, soit postérieurement à l'appréhension des sommes.

L'administration a enfin noté que le solde du prix de cession avait été placé en valeurs mobilières de placement.

Par une proposition de rectification en date du 15 décembre 2011, l'administration a considéré que l'opération d'apport des titres suivie de leur cession après un délai très bref n'avait pas eu d'autre motif que de permettre à Mme S de placer abusivement la plus-value réalisée dans le champ d'application du sursis d'imposition et elle a mis en œuvre la procédure d'abus de droit fiscal sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Le Comité a entendu ensemble le mandataire des contribuables et leur conseil ainsi que le représentant de l'administration.

Il constate que la SCI Y a pour seule activité la location en meublé de deux villas, activité présentant un caractère patrimonial. Il note qu'aucun élément n'est apporté quant à la volonté alléguée d'exploiter à terme les biens immobiliers dans le cadre de services para-hôteliers.

Le Comité relève par ailleurs que ni le prêt consenti par la SCI ni les intérêts échus n'ont fait l'objet de remboursement à la date du 31 décembre 2012 de sorte que la dette de Mme S s'élève à 107 801 euros, somme correspondant approximativement au produit de la cession des titres de la SA X auquel elle pourrait prétendre suivant sa participation au capital de la SCI Y. Il considère que Mme S a ainsi effectivement appréhendé le produit de la cession des titres de la SA X qu'elle détenait initialement.

Le Comité en déduit que la condition de réinvestissement dans une activité économique n'est pas satisfaite. Il émet en conséquence l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter l'application du régime du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts à l'égard de la plus-value réalisée lors de l'apport des titres de la SA X à la SCI Y.

Enfin le Comité relève que l'administration a fait application de la majoration de 40% prévue par le b) de l'article 1729 du code général des impôts.

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

➤ **Affaire n° 2013-20 concernant la succession de M. P (impôt sur le revenu)**

La SA X est une société familiale constituée le 1^{er} janvier 1980 avec un capital de 38 112 euros réparti en 2 500 parts.

La succession de M. P détient 175 parts de cette société, soit un tiers indivis pour chacun des enfants, Mme S et MM. M et N.

Le 21 mai 2008, l'ensemble des associés de la SA X ont constitué la SCI Y par apport de la totalité de leurs parts valorisée à 900 000 euros. Cette SCI a pour activité l'acquisition, la gestion, la location et l'administration de tout bien mobilier et immobilier et a opté pour le régime de l'impôt sur les sociétés, MM. M et N étant nommés gérants.

Le capital social de la SCI Y est ainsi divisé en 9 000 parts sociales de 100 euros et la succession de M. P s'est vu attribuer en contrepartie de son apport 630 parts.

La plus-value réalisée par chacun des enfants de M. P lors de cet apport a bénéficié du sursis d'imposition prévu par l'article 150-0 B du code général des impôts.

Le 10 octobre 2008, la SCI Y a cédé la totalité des parts de la SA X à la SA Z pour un montant total de 759 309 euros, soit un prix de cession unitaire net de frais de 291,13 euros.

L'administration a constaté que la SCI Y avait fait l'acquisition le 16 avril 2009 d'une maison à usage d'habitation et terrain attenant avec piscine puis le 19 avril 2010 d'une seconde maison à usage d'habitation également avec terrain attenant pour des montants respectifs de 300 000 euros et 200 000 euros. Elle a relevé que des dépenses avaient été engagées à des fins de location meublée et que la maison acquise en 2009 avait notamment été donnée en location saisonnière meublée entre les mois de mai et d'octobre. Elle a considéré que la SCI Y avait ainsi placé une part substantielle du produit de la cession des titres dans l'acquisition de l'ensemble des locaux loués en meublé dans des conditions telles que l'investissement peut être regardé comme étant d'ordre patrimonial.

L'administration a également relevé qu'une partie du prix de cession avait alimenté le compte courant de Mme S, que ce compte courant présentait un solde débiteur en raison des prélèvements effectués par l'intéressée entre le 24 octobre 2008 et le 17 juillet 2009 pour une somme globale de 89 800 euros et que ces prélèvements ont été justifiés par une convention de prêt conclue entre la SCI Y et Mme S et portant intérêts mais datée du 31 décembre 2009, soit postérieurement à l'appréhension des sommes.

L'administration a enfin noté que le solde du prix de cession avait été placé en valeurs mobilières de placement.

Par une proposition de rectification en date du 15 décembre 2011, l'administration a considéré que l'opération d'apport des titres suivie de leur cession après un délai très bref n'avait pas eu d'autre motif que de permettre aux enfants de M. P de placer abusivement les plus-values réalisées dans le champ d'application du sursis d'imposition et elle a mis en œuvre la procédure d'abus de droit fiscal sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Le Comité a entendu ensemble le mandataire des enfants de M. P et leur conseil ainsi que le représentant de l'administration.

Il constate que la SCI Y a pour seule activité la location en meublé de deux villas, activité présentant un caractère patrimonial. Il note qu'aucun élément n'est apporté quant à la volonté alléguée d'exploiter à terme les biens immobiliers dans le cadre de services para-hôteliers.

Le Comité relève par ailleurs que ni le prêt consenti par la SCI ni les intérêts échus n'ont fait l'objet de remboursement à la date du 31 décembre 2012 de sorte que la dette de Mme S s'élève à 107 801 euros, somme correspondant approximativement au produit de la cession des titres de la SA X auquel elle pourrait prétendre suivant sa participation au capital de la SCI Y. Il considère que la SCI Y a ainsi permis à l'un de ses associés d'appréhender une partie du produit de la cession des titres de la SA X.

Le Comité en déduit que la condition de réinvestissement dans une activité économique n'est pas satisfaite. Il émet en conséquence l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter l'application du régime du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts à l'égard de la plus-value réalisée lors de l'apport des titres de la SA X à la SCI Y.

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

➤ ***Affaire n° 2013-21 concernant la succession de Mme O (impôt sur le revenu)***

La SA X est une société familiale constituée le 1^{er} janvier 1980 avec un capital de 38 112 euros réparti en 2 500 parts.

La succession de Mme O détient 900 parts de cette société, soit un tiers indivis pour chacun des enfants, Mme S et MM. M et N.

Le 21 mai 2008, l'ensemble des associés de la SA X ont constitué la SCI Y par apport de la totalité de leurs parts valorisée à 900 000 euros. Cette SCI a pour activité l'acquisition, la gestion, la location et l'administration de tout bien mobilier et immobilier et a opté pour le régime de l'impôt sur les sociétés, MM. M et N étant nommés gérants.

Le capital social de la SCI Y est ainsi divisé en 9 000 parts sociales de 100 € chacune et la succession de Mme O s'est vu attribuer en contrepartie de son apport 3 240 parts.

La plus-value réalisée par chacun des enfants de Mme O lors de cet apport a bénéficié du sursis d'imposition prévu par l'article 150-0 B du code général des impôts.

Le 10 octobre 2008, la SCI Y a cédé la totalité des parts de la SA X à la SA Z pour un montant total de 759 309 euros, soit un prix de cession unitaire net de frais de 291,13 euros.

L'administration a constaté que la SCI Y avait fait l'acquisition le 16 avril 2009 d'une maison à usage d'habitation et terrain attenant avec piscine puis le 19 avril 2010 d'une seconde maison à usage d'habitation également avec terrain attenant pour des montants respectifs de 300 000 euros et 200 000 euros. Elle a relevé que des dépenses avaient été engagées à des fins de location meublée et que la maison acquise en 2009 avait notamment été donnée en location saisonnière meublée entre les mois de mai et d'octobre. Elle a considéré que la SCI Y avait ainsi placé une part substantielle du produit de la cession des titres dans l'acquisition de l'ensemble des locaux loués en meublé dans des conditions telles que l'investissement peut être regardé comme étant d'ordre patrimonial.

L'administration a également relevé qu'une partie du prix de cession avait alimenté le compte courant de Mme S, que ce compte courant présentait un solde débiteur en raison des prélèvements effectués par l'intéressée entre le 24 octobre 2008 et le 17 juillet 2009 pour une somme globale de 89 800 euros et que ces prélèvements ont été justifiés par une convention de

prêt conclue entre la SCI Y et Mme S et portant intérêts mais datée du 31 décembre 2009, soit postérieurement à l'appréhension des sommes.

L'administration a enfin noté que le solde du prix de cession avait été placé en valeurs mobilières de placement.

Par une proposition de rectification en date du 15 décembre 2011, l'administration a considéré que l'opération d'apport des titres suivie de leur cession après un délai très bref n'avait pas eu d'autre motif que de permettre aux enfants de Mme O de placer abusivement les plus-values réalisées dans le champ d'application du sursis d'imposition et elle a mis en œuvre la procédure d'abus de droit fiscal sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Le Comité a entendu ensemble le mandataire des contribuables et leur conseil ainsi que le représentant de l'administration.

Il constate que la SCI Y a pour seule activité la location en meublé de deux villas, activité présentant un caractère patrimonial. Il note qu'aucun élément n'est apporté quant à la volonté alléguée d'exploiter à terme les biens immobiliers dans le cadre de services para-hôteliers.

Le Comité relève par ailleurs que ni le prêt consenti par la SCI ni les intérêts échus n'ont fait l'objet de remboursement à la date du 31 décembre 2012 de sorte que la dette de Mme S s'élève à 107 801 euros, somme correspondant approximativement au produit de la cession des titres de la SA X auquel elle pourrait prétendre suivant sa participation au capital de la SCI Y. Il considère que la SCI Y a ainsi permis à l'un de ses associés d'appréhender une partie du produit de la cession des titres de la SA X.

Le Comité en déduit que la condition de réinvestissement dans une activité économique n'est pas satisfaite. Il émet en conséquence l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter l'application du régime du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts à l'égard de la plus-value réalisée lors de l'apport des titres de la SA X à la SCI Y.

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