



**RÉPUBLIQUE
FRANÇAISE**

*Liberté
Égalité
Fraternité*



FINANCES PUBLIQUES

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

SERVICE DE LA SECURITE JURIDIQUE ET

DU CONTRÔLE FISCAL

Sous-direction de la sécurité juridique des professionnels

Bureau SJCF 3 B

86, allée de Bercy - Teledoc 944

75572 PARIS cedex 12

Séance n° 1 du 14 novembre 2024 : avis rendus par le comité de l'abus de droit fiscal commentés par l'administration (CADF/AC n° 3/2024).

➤ **Affaire n° 2024-03 concernant Mme X**

Mme X détient la totalité du capital de la société luxembourgeoise A. Cette société détenait, jusqu'à sa cession au groupe B en date du 12 mai 2017, la société par actions simplifiée (SAS) C (devenue M Boutique) dont Mme X était présidente.

Dans le cadre de la vérification de comptabilité de la société C, ayant donné lieu à un avis en date du 7 juillet 2017 portant sur les exercices des années 2014 à 2016, l'administration a constaté que Mme Y, veuve X, née en 1936, résidente de Suisse et mère de Mme X, ne disposant d'aucun lien avec cette société, avait effectué au cours des années 2015 et 2016 plusieurs virements sur le compte bancaire de celle-ci pour un montant global de 2 000 000 euros.

En réponse aux demandes présentées par l'administration, la SAS C a indiqué, en octobre 2017, que les fonds transférés correspondaient à un prêt contracté par Mme X auprès de sa mère, Mme Y, afin de faire face aux graves difficultés financières qu'elle rencontrait.

Par ailleurs, un engagement contradictoire de la situation fiscale personnelle de Mme X a été engagé par un avis du 23 mai 2018 portant sur les mêmes années.

Dans le cadre de ces deux procédures, deux documents ont été portés à la connaissance de l'administration.

D'une part, un contrat de prêt, en date du 8 novembre 2017 et enregistré le 16 avril 2018, stipule que Mme Y a prêté à Mme X la somme globale de 2 860 000 euros, mise à la disposition de l'emprunteuse au moyen de 11 versements effectués entre le 24 avril 2014 et le 20 janvier 2017 à hauteur de 80 000 euros en 2014, 400 000 euros en 2015, 1 630 000 euros en 2016 et 750 000 euros en 2017.

Aux termes de ce contrat, le prêt est conclu « pour une durée de trois (3) ans, soit trente-six (36) mois, à compter de la date de la première mise à disposition des sommes prêtées », le remboursement du capital du prêt aura lieu « in fine » et en raison des liens familiaux existants entre le prêteur et l'emprunteur, le prêteur n'a pas souhaité réclamer le règlement d'intérêts.

D'autre part, aux termes d'un acte de délégation de créance en date des 29 octobre, 7 et 12 novembre 2018, conclu entre Mme X, débiteur délégant, la société A, débiteur délégué, et Mme Y, créancier délégataire, la dette de Mme X auprès de sa mère a été déléguée à la société luxembourgeoise A qui a inscrit la somme de 2 860 000 euros au crédit d'un compte courant ouvert au nom de Mme Y dans les livres de la société, en contrepartie de la diminution, pour un montant identique, de la créance que détenait Mme X dans les comptes de la société A.

Par une proposition de rectification en date du 14 mars 2019, dans le cadre d'un contrôle sur pièces faisant suite aux renseignements obtenus lors de la vérification de comptabilité de la société C et de l'engagement contradictoire de la situation fiscale personnelle de Mme X ainsi qu'à la réponse des autorités fiscales luxembourgeoises à la demande de renseignements concernant la société A, 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 afin d'écarter le contrat de prêt du 8 novembre 2017 qu'elle a regardé comme étant fictif et visant à déguiser une donation de sommes d'argent. Elle a estimé que la délégation de créances des 29 octobre, 7 et 12 novembre 2018 lui était inopposable au motif qu'elle était destinée à masquer l'intention libérale de Mme Y.

Elle a notifié au titre de l'année 2017 un rehaussement des droits de mutation à titre gratuit à raison des sommes transférées par Mme Y au profit de sa fille, Mme X au travers de la société C, faisant l'objet de cette donation déguisée et s'élevant globalement à 2 860 000 euros. Elle a assorti les droits dus de la majoration de 80 % prévue au b de l'article 1729 du code général des impôts.

Après avoir entendu ensemble les conseils de Mme X ainsi que le représentant de l'administration, le Comité rappelle qu'en vertu de l'article 894 du code civil, la donation entre vifs est un acte par lequel le donateur se dépouille actuellement et irrévocablement de la chose donnée en faveur du donataire qui l'accepte.

Le Comité rappelle également que les parties à l'acte sont solidairement tenues au paiement des droits d'enregistrement en vertu du 5° de l'article 1705 du code général des impôts ainsi que des intérêts de retard et de la majoration pour abus de droit en application du 1 du V. de l'article 1754 du même code.

Le Comité considère, en premier lieu, que le fait que certains caractères d'un acte ne soient pas interdits par la législation ou la réglementation en vigueur n'est pas en soi suffisant pour faire obstacle à ce que cet acte soit fictif et ait pour vocation d'en dissimuler un autre. Dès lors, il estime que les circonstances invoquées par Mme X tirées de ce que l'établissement d'un écrit pour un prêt entre particuliers en l'absence de stipulation d'intérêts n'est pas obligatoire et que le prêt « in fine » est autorisé par la loi ne peuvent par elles-mêmes faire obstacle à ce que l'administration mette en œuvre la procédure d'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales afin d'écarter comme lui étant inopposable un tel acte au motif qu'il dissimule une donation.

Le Comité relève, en deuxième lieu, que le contrat de prêt, daté du 8 novembre 2017 et enregistré le 16 avril 2018, mentionne que les sommes prêtées par Mme Y ont été apportées en compte courant par Mme X à la société A puis apportées par celle-ci à la société C également par apports en compte courant. Il constate toutefois, au vu des écritures comptables et des flux financiers, d'une part que ces sommes n'ont pas transité par la société A mais ont été versées directement par Mme Y à la société C et inscrites soit au crédit du compte courant ouvert à son nom dans cette société dont elle n'est pas associée soit au crédit du compte courant ouvert dans la même société au nom de Mme X qui n'est pas davantage associée, donnant ainsi l'apparence que les fonds avaient été directement versés par cette dernière et, d'autre part, que la somme de 2 000 000 euros ayant abondé en 2015 et 2016 la trésorerie de cette société avait donné lieu au cours des mêmes années à des décaissements au profit de Mme X ou à des inscriptions au crédit du compte courant de celle-ci, s'élevant globalement à plus de 1 485 000 euros, alors que le contrat stipule que les prêts octroyés par Mme Y ont été sollicités par sa fille afin de pouvoir faire face aux besoins de la société C qu'elle dirigeait et qui rencontrait de graves difficultés financières. Il estime qu'en l'espèce, les incohérences entre les termes du contrat de prêt et les faits constatés, alors au surplus que la signature et

l'enregistrement du contrat de prêt et de la délégation de créance sont intervenus durant les opérations de contrôle, traduisent une tentative tardive pour faire reconnaître la nature de prêt aux sommes versées.

Le Comité relève, en troisième lieu, qu'en dépit des termes de ce contrat de prêt, qui prévoyait un remboursement in fine dans les trois ans de la première mise à disposition des sommes, intervenue en 2014, ce prêt n'a été effectivement remboursé que dans le cadre de la délégation de créance conclue en octobre et novembre 2018 entre Mmes Y et X et la société luxembourgeoise A pour partie par deux versements à hauteur de 500 000 euros en février 2020 et à hauteur de 2 200 000 euros en février 2023, le solde ayant été réglé selon une affirmation non contredite en juillet 2024. Il considère que ce remboursement tardif, organisé dans ce cadre, a, en l'espèce, eu pour objet de faire obstacle à la qualification des flux financiers en donation déguisée.

Le Comité estime que l'intention libérale de Mme Y à l'égard de sa fille est établie par l'administration qui se prévaut de l'ensemble des circonstances de fait mentionnées ci-dessus, de l'âge de l'intéressée au moment de la signature du prêt et des liens d'affection qui l'unissent à sa fille. Le Comité considère à cet égard que s'il est apporté des éléments démontrant que Mme Y a toujours déclaré la créance détenue envers sa fille dans ses déclarations d'impôt sur la fortune en Suisse, cette circonstance ne saurait, en l'espèce et eu égard à l'ensemble des autres éléments contenus dans le dossier, suffire pour écarter l'intention libérale de Mme Y.

Le Comité en déduit que l'administration doit être regardée comme établissant que les éléments constitutifs d'une donation, déguisée par les parties en prêt, sont réunis.

En conséquence, le Comité émet l'avis que, dans les circonstances particulières 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 le contrat de prêt du 8 novembre 2017 comme étant fictif et visant à dissimuler une donation de Mme Y à sa fille, Mme X.

Enfin, le Comité estime que Mme X doit être regardée comme la principale 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.

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

➤ **Affaire n° 2024-04 concernant Mme Y**

Mme X détient la totalité du capital de la société luxembourgeoise A. Cette société détenait, jusqu'à sa cession au groupe B en date du 12 mai 2017, la société par actions simplifiée (SAS) C (devenue M Boutique) dont Mme X était présidente.

Dans le cadre de la vérification de comptabilité de la société C, ayant donné lieu à un avis en date du 7 juillet 2017 portant sur les exercices des années 2014 à 2016, l'administration a constaté que Mme Y, veuve X, née en 1936, résidente de Suisse et mère de Mme X, ne disposant d'aucun lien avec cette société, avait effectué au cours des années 2015 et 2016 plusieurs virements sur le compte bancaire de celle-ci pour un montant global de 2 000 000 euros.

En réponse aux demandes présentées par l'administration, la SAS C a indiqué, en octobre 2017, que les fonds transférés correspondaient à un prêt contracté par Mme X auprès de sa mère, Mme Y, afin de faire face aux graves difficultés financières qu'elle rencontrait.

Par ailleurs, un engagement contradictoire de la situation fiscale personnelle de Mme X a été engagé par un avis du 23 mai 2018 portant sur les mêmes années.

Dans le cadre de ces deux procédures, deux documents ont été portés à la connaissance de l'administration.

D'une part, un contrat de prêt, en date du 8 novembre 2017 et enregistré le 16 avril 2018, stipule que Mme Y a prêté à Mme X la somme globale de 2 860 000 euros, mise à la disposition de l'emprunteuse au moyen de 11 versements effectués entre le 24 avril 2014 et le 20 janvier 2017 à hauteur de 80 000 euros en 2014, 400 000 euros en 2015, 1 630 000 euros en 2016 et 750 000 euros en 2017.

Aux termes de ce contrat, le prêt est conclu « pour une durée de trois (3) ans, soit trente-six (36) mois, à compter de la date de la première mise à disposition des sommes prêtées », le remboursement du capital du prêt aura lieu « in fine » et en raison des liens familiaux existants entre le prêteur et l'emprunteur, le prêteur n'a pas souhaité réclamer le règlement d'intérêts.

D'autre part, aux termes d'un acte de délégation de créance en date des 29 octobre, 7 et 12 novembre 2018, conclu entre Mme X, débiteur délégant, la société A, débiteur délégué, et Mme Y, créancier délégataire, la dette de Mme X auprès de sa mère a été déléguée à la société luxembourgeoise A qui a inscrit la somme de 2 860 000 euros au crédit d'un compte courant ouvert au nom de Mme Y dans les livres de la société, en contrepartie de la diminution, pour un montant identique, de la créance que détient Mme X dans les comptes de la société A.

Par une proposition de rectification en date du 14 mars 2019, dans le cadre d'un contrôle sur pièces faisant suite aux renseignements obtenus lors de la vérification de comptabilité de la société C et de l'engagement contradictoire de la situation fiscale personnelle de Mme X ainsi qu'à la réponse des autorités fiscales luxembourgeoises à la demande de renseignements concernant la société A, 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 afin d'écarter le contrat de prêt du 8 novembre 2017 qu'elle a regardé comme étant fictif et visant à déguiser une donation de sommes d'argent. Elle a estimé que la délégation de créances des 29 octobre, 7 et 12 novembre 2018 lui était inopposable au motif qu'elle était destinée à masquer l'intention libérale de Mme Y.

Elle a notifié au titre de l'année 2017 un rehaussement des droits de mutation à titre gratuit à raison des sommes transférées par Mme Y au profit de sa fille, Mme X au travers de la société C, faisant l'objet de cette donation déguisée et s'élevant globalement à 2 860 000 euros. Elle a assorti les droits dus de la majoration de 80 % prévue au b de l'article 1729 du code général des impôts.

Après avoir entendu ensemble le conseil de Mme Y ainsi que le représentant de l'administration, le Comité rappelle qu'en vertu de l'article 894 du code civil, la donation entre vifs est un acte par

lequel le donateur se dépouille actuellement et irrévocablement de la chose donnée en faveur du donataire qui l'accepte.

Le Comité rappelle également que les parties à l'acte sont solidairement tenues au paiement des droits d'enregistrement en vertu du 5° de l'article 1705 du code général des impôts ainsi que des intérêts de retard et de la majoration pour abus de droit en application du 1 du V. de l'article 1754 du même code.

Le Comité considère, en premier lieu, que le fait que certains caractères d'un acte ne soient pas interdits par la législation ou la réglementation en vigueur n'est pas en soi suffisant pour faire obstacle à ce que cet acte soit fictif et ait pour vocation d'en dissimuler un autre et à ce que l'administration mette en œuvre la procédure d'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales afin d'écarter comme lui étant inopposable un tel acte au motif qu'il dissimule une donation.

Le Comité relève, en deuxième lieu, que le contrat de prêt, daté du 8 novembre 2017 et enregistré le 16 avril 2018, mentionne que les sommes prêtées par Mme Y ont été apportées en compte courant par Mme X à la société A puis apportées par celle-ci à la société C également par apports en compte courant. Il constate toutefois, au vu des écritures comptables et des flux financiers, d'une part que ces sommes n'ont pas transité par la société A mais ont été versées directement par Mme Y à la société C et inscrites soit au crédit du compte courant ouvert à son nom dans cette société dont elle n'est pas associée soit au crédit du compte courant ouvert dans la même société au nom de Mme X qui n'est pas davantage associée, donnant ainsi l'apparence que les fonds avaient été directement versés par cette dernière et, d'autre part, que la somme de 2 000 000 euros ayant abondé en 2015 et 2016 la trésorerie de cette société avait donné lieu au cours des mêmes années à des décaissements au profit de Mme X ou à des inscriptions au crédit du compte courant de celle-ci, s'élevant globalement à plus de 1 485 000 euros, alors que le contrat stipule que les prêts octroyés par Mme Y ont été sollicités par sa fille afin de pouvoir faire face aux besoins de la société C qu'elle dirigeait et qui rencontrait de graves difficultés financières. Il estime qu'en l'espèce, les incohérences entre les termes du contrat de prêt et les faits constatés, alors au surplus que la signature et l'enregistrement du contrat de prêt et de la délégation de créance sont intervenus durant les opérations de contrôle, traduisent une tentative tardive pour faire reconnaître la nature de prêt aux sommes versées.

Le Comité relève, en troisième lieu, qu'en dépit des termes de ce contrat de prêt, qui prévoyait un remboursement in fine dans les trois ans de la première mise à disposition des sommes, intervenue en 2014, ce prêt n'a été effectivement remboursé que dans le cadre de la délégation de créance conclue en octobre et novembre 2018 entre Mmes Y et X et la société luxembourgeoise A pour partie par deux versements à hauteur de 500 000 euros en février 2020 et à hauteur de 2 200 000 euros en février 2023, le solde ayant été réglé selon une affirmation non contredite en juillet 2024. Il considère que ce remboursement tardif, organisé dans ce cadre, a, en l'espèce, eu pour objet de faire obstacle à la qualification des flux financiers en donation déguisée.

Le Comité estime que l'intention libérale de Mme Y à l'égard de sa fille est établie par l'administration qui se prévaut de l'ensemble des circonstances de fait mentionnées ci-dessus, de l'âge de l'intéressée au moment de la signature du prêt et des liens d'affection qui l'unissent à sa fille. Le Comité considère à cet égard que s'il est apporté des éléments démontrant que Mme Y a toujours déclaré la créance détenue envers sa fille dans ses déclarations d'impôt sur la fortune en Suisse, cette circonstance ne saurait, en l'espèce et eu égard à l'ensemble des autres éléments contenus dans le dossier, suffire pour écarter l'intention libérale de Mme Y.

Le Comité en déduit que l'administration doit être regardée comme établissant que les éléments constitutifs d'une donation, déguisée par les parties en prêt, sont réunis.

En conséquence, le Comité émet l'avis que, dans les circonstances particulières 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 le contrat de prêt du 8 novembre 2017 comme étant fictif et visant à dissimuler une donation de Mme Y à sa fille Mme X.

Enfin, le Comité estime que Mme X 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, par suite, l'avis que l'administration est fondée à appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions au paiement de laquelle, outre les droits rappelés, Mme Y est solidairement tenue.

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

➤ **Affaire n° 2024-05 concernant M. ou Mme X**

M. et Mme X ont acquis, le 13 mai 2006, pour 200 000 euros, un terrain sis à M (22) sur lequel ils ont fait construire leur résidence principale.

Par un acte notarié du 11 janvier 2016, ils ont constitué la société civile immobilière (SCI) A, en lui apportant cet immeuble, évalué à 700 000 euros, ainsi que, chacun, une somme de 3 000 euros en numéraire. Le capital social de la SCI, d'un montant total de 706 000 euros, était ainsi composé de 7 060 parts d'une valeur nominale de 100 euros, chacun des époux détenant 3 530 de ces parts.

Préalablement, M. et Mme X avaient constitué, à parts égales, le 16 juin 2015, la société de droit britannique B 1 Company Limited (Ltd), dont M. X est le directeur.

Le capital social de cette société, d'un montant de 100 livres sterling, était composé de 100 actions d'une valeur nominale de 1 livre sterling.

Le 19 février 2016, M. et Mme X ont, chacun, cédé à la société B 1 Ltd, représentée par son directeur, M. X, 3 500 parts de la SCI A, pour un prix global de 30 000 euros.

Enfin, le 15 septembre 2016, M. et Mme X ont cédé à leur fils, M. Y, qui était résident fiscal de Belgique, la totalité de leurs titres de la société B 1 Ltd.

A l'issue de ces opérations, M. Y détient ainsi l'intégralité du capital social de la société B 1 Ltd, qui détient elle-même 7 000 des 7 060 parts sociales de la SCI A, laquelle est propriétaire de la résidence principale de ses parents.

Dans le cadre de l'examen de la situation fiscale personnelle de M. et Mme X, l'administration a constaté qu'aucun flux financier pouvant correspondre au règlement du prix des actions de la société B 1 Ltd n'apparaissait au crédit de leurs comptes bancaires au cours de la période du 1^{er} janvier 2016 au 31 décembre 2018.

Par une proposition de rectification en date du 4 janvier 2022, 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. Elle a estimé que l'acte de cession de ces titres, en date du 15 septembre 2016, était fictif et qu'il dissimulait en réalité une donation de ces actions.

Une proposition de rectification a également été adressée le même jour à M. Y et a repris les mêmes motifs.

L'administration a précisé tant au donataire qu'aux donateurs qu'en vertu du principe de solidarité résultant du 5° de l'article 1705 et du 1 du V. de l'article 1754 de ce code, ils étaient redevables solidaires des droits dus, des intérêts de retard et de la majoration pour abus de droit.

L'administration a ainsi soumis cette libéralité aux droits de mutation à titre gratuit prévus au 1° de l'article 750 ter du code général des impôts et elle a assorti les droits dus de l'intérêt de retard et de la majoration de 80 % prévus, respectivement, par l'article 1727 et au b de l'article 1729 du même code.

Par lettre adressée à M. Y le 24 janvier 2024 et à M. et Mme X le 22 février 2024, l'administration a décidé de se conformer à l'avis émis par la Commission de conciliation des Côtes d'Armor le 9 novembre 2023, relatif à l'évaluation de la valeur vénale des actions de la société B 1 Ltd.

Les sommes dues solidairement par les donateurs et le donataire s'élèvent en définitive à la somme globale de 134 346 euros

Le Comité a entendu ensemble le conseil commun des époux X et de leur fils, redevables solidaires de cette imposition, ainsi que le représentant de l'administration.

Le Comité rappelle qu'en vertu de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, il émet, lorsqu'il est saisi, un avis sur le bien-fondé de la mise en œuvre, dans son principe, par l'administration, de la procédure de l'abus de droit fiscal et, le cas échéant, des majorations y afférentes, mais qu'il ne lui

appartient pas de se prononcer sur la régularité de la procédure d'imposition suivie, ni sur le montant du rehaussement ainsi notifié.

Le Comité considère, au vu des éléments portés à sa connaissance, que l'acte apparent, qui emporte cession des titres de la société B 1 Ltd, par M. et Mme X à leur fils, le 15 septembre 2016, visé par la procédure de l'abus de droit, était stipulé à titre onéreux.

Il constate que l'administration soutient, sans être contredite, n'avoir pas trouvé trace, sur les comptes bancaires de M. et Mme X, du versement du prix de cession des actions de cette société et qu'aucun élément n'établit la volonté des cédants d'obtenir un tel paiement.

Il estime de ce fait que l'acte de cession des titres de la société B 1 Ltd le 15 septembre 2016 doit être considéré comme fictif, faute de contrepartie.

Le Comité relève par ailleurs, que M. et Mme X ne font pas état de la nécessité financière de vendre ces actions et qu'au surplus ils avaient entendu, dès l'opération d'apport de l'immeuble à la SCI A le 11 janvier 2016, conserver à leur charge personnelle l'emprunt bancaire leur ayant permis d'acquérir le terrain sur lequel avait été édifié cet immeuble, alors que l'apport dudit immeuble entraînait l'exigibilité immédiate du solde de cet emprunt.

Le Comité estime ainsi que les époux X n'avaient pas d'intérêt financier à céder sans contrepartie les titres de la société B 1 Ltd et qu'au vu des liens de filiation les unissant au cessionnaire, leur intention libérale vis-à-vis de ce dernier est établie, de sorte que le contrat de cession des titres en date du 15 septembre 2016 s'analyse, en réalité, comme une libéralité.

Le Comité en déduit que l'administration était, dans les circonstances de l'espèce, fondée à faire usage de la procédure de l'abus de droit prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, pour soumettre aux droits de mutation à titre gratuit la transmission des actions de la société B 1 Ltd le 15 septembre 2016 par M. et Mme X à leur fils, M. Y.

Enfin, le Comité estime que M. Y doit être regardé comme 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 donc l'avis que l'administration est fondée à appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions au paiement de laquelle, outre les droits rappelés, M. et Mme X sont solidairement tenus.

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

➤ **Affaire n° 2024-06 concernant M. Y**

M. et Mme X ont acquis, le 13 mai 2006, pour 200 000 euros, un terrain sis à M (22) sur lequel ils ont fait construire leur résidence principale.

Par un acte notarié du 11 janvier 2016, ils ont constitué la société civile immobilière (SCI) A, en lui apportant cet immeuble, évalué à 700 000 euros, ainsi que, chacun, une somme de 3 000 euros en numéraire. Le capital social de la SCI, d'un montant total de 706 000 euros, était ainsi composé de 7 060 parts d'une valeur nominale de 100 euros, chacun des époux détenant 3 530 de ces parts.

Préalablement, M. et Mme X avaient constitué, à parts égales, le 16 juin 2015, la société de droit britannique B 1 Company Limited (Ltd), dont M. X est le directeur.

Le capital social de cette société, d'un montant de 100 livres sterling, était composé de 100 actions d'une valeur nominale de 1 livre sterling.

Le 19 février 2016, M. et Mme X ont, chacun, cédé à la société B 1 Ltd, représentée par son directeur, M. X, 3 500 parts de la SCI A, pour un prix global de 30 000 euros.

Enfin, le 15 septembre 2016, M. et Mme X ont cédé à leur fils, M. Y, qui était résident fiscal de Belgique, la totalité de leurs titres de la société B 1 Ltd.

A l'issue de ces opérations, M. Y détient ainsi l'intégralité du capital social de la société B 1 Ltd, qui détient elle-même 7 000 des 7 060 parts sociales de la SCI A, laquelle est propriétaire de la résidence principale de ses parents.

Dans le cadre de l'examen de la situation fiscale personnelle de M. et Mme X, l'administration a constaté qu'aucun flux financier pouvant correspondre au règlement du prix des actions de la société B 1 Ltd n'apparaissait au crédit de leurs comptes bancaires au cours de la période du 1^{er} janvier 2016 au 31 décembre 2018.

Par une proposition de rectification en date du 4 janvier 2022 adressée à M. Y, 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. Elle a estimé que l'acte de cession de ces titres, en date du 15 septembre 2016, était fictif et qu'il dissimulait en réalité une donation de ces actions.

Une proposition de rectification a également été adressée le même jour à M. et Mme X et a repris les mêmes motifs.

L'administration a précisé tant au donataire qu'aux donateurs qu'en vertu du principe de solidarité résultant du 5° de l'article 1705 et du 1 du V. de l'article 1754 de ce code, ils étaient redevables solidaires des droits dus, des intérêts de retard et de la majoration pour abus de droit.

L'administration a ainsi soumis cette libéralité aux droits de mutation à titre gratuit prévus au 1° de l'article 750 ter du code général des impôts et elle a assorti les droits dus de l'intérêt de retard et de la majoration de 80 % prévus, respectivement, par l'article 1727 et au b de l'article 1729 du même code.

Par lettre adressée à M. Y le 24 janvier 2024 et à M. et Mme X le 22 février 2024, l'administration a décidé de se conformer à l'avis émis par la Commission de conciliation des Côtes d'Armor le 9 novembre 2023, relatif à l'évaluation de la valeur vénale des actions de la société B 1 Ltd.

Les sommes dues solidairement par les donateurs et le donataire s'élèvent en définitive à la somme globale de 134 346 euros.

Le Comité a entendu ensemble le conseil commun de M. Y et de ses parents, redevables solidaires de cette imposition, ainsi que le représentant de l'administration.

Le Comité rappelle qu'en vertu de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, il émet, lorsqu'il est saisi, un avis sur le bien-fondé de la mise en œuvre, dans son principe, par l'administration, de la procédure de l'abus de droit fiscal et, le cas échéant, des majorations y afférentes, mais qu'il ne lui

appartient pas de se prononcer sur la régularité de la procédure d'imposition suivie, ni sur le montant du rehaussement ainsi notifié.

Le Comité considère, au vu des éléments portés à sa connaissance, que l'acte apparent, qui emporte cession des titres de la société B 1 Ltd, par M. et Mme X à leur fils, le 15 septembre 2016, visé par la procédure de l'abus de droit, était stipulé à titre onéreux.

Il constate que l'administration soutient, sans être contredite, n'avoir pas trouvé trace, sur les comptes bancaires de M. et Mme X, du versement du prix de cession des actions de cette société et qu'aucun élément n'établit la volonté des cédants d'obtenir un tel paiement.

Il estime de ce fait que l'acte de cession des titres de la société B 1 Ltd le 15 septembre 2016 doit être considéré comme fictif, faute de contrepartie.

Le Comité relève par ailleurs, que M. et Mme X ne font pas état de la nécessité financière de vendre ces actions et qu'au surplus ils avaient entendu, dès l'opération d'apport de l'immeuble à la SCI A le 11 janvier 2016, conserver à leur charge personnelle l'emprunt bancaire leur ayant permis d'acquérir le terrain sur lequel avait été édifié cet immeuble, alors que l'apport dudit immeuble entraînait l'exigibilité immédiate du solde de cet emprunt.

Le Comité estime ainsi que les époux X n'avaient pas d'intérêt financier à céder sans contrepartie les titres de la société B 1 Ltd et qu'au vu des liens de filiation les unissant au cessionnaire, leur intention libérale vis-à-vis de ce dernier est établie, de sorte que le contrat de cession des titres en date du 15 septembre 2016 s'analyse, en réalité, comme une libéralité.

Le Comité en déduit que l'administration était, dans les circonstances de l'espèce, fondée à faire usage de la procédure de l'abus de droit prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, pour soumettre aux droits de mutation à titre gratuit la transmission le 15 septembre 2016 par M. et Mme X à leur fils, M. Y des actions de la société B 1 Ltd.

Enfin, le Comité estime que M. Y doit être regardé comme 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 donc l'avis que l'administration est fondée à appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

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

➤ **Affaire n° 2024-10 concernant M. X**

La société à responsabilité limitée (SARL) A a été créée le 14 juin 2002 par M. X par apport de 547 titres de la société B sur les 1098 qu'il détenait. Lors de sa constitution, des apports en numéraire d'un montant de 20 euros ont été effectués respectivement par son ex-épouse et par chacun de ses deux enfants. Son capital social, d'un montant de 733 040 euros, est alors composé de 36 652 parts d'une valeur nominale de 20 euros, M. X détenant 99,99 % des parts. En 2013, son capital a été porté à 811 400 euros et réparti en 40 570 actions. En 2019, la société s'est transformée en société par actions simplifiée (SAS). M. X détenait alors 40 568 actions.

Le 1^{er} janvier 2020, la société A a cédé ses titres de la société B et est devenue une holding patrimoniale.

Le 15 octobre 2020 M. X a fait donation de la pleine propriété de 4 942 actions de la société A à ses deux enfants. Cette donation a été suivie le 16 octobre 2020 d'une réduction de capital de cette société par voie de rachat par celle-ci de ces actions.

Le 4 février 2021, M. X a fait donation à ses deux enfants, à parts égales et par deux ordres de mouvement, de la nue-propriété de 20 596 actions de la société A, avec réserve d'usufruit, pour une valeur globale de 2 399 970 euros. Les transferts des titres ont été attestés par procès-verbal de constat des ordres de mouvement, passé devant un commissaire de justice le 5 février 2021. Un acte instrumentaire de constatation et de reconnaissance d'un don manuel à titre de partage anticipé, portant sur ces actions, a été passé devant notaire le 8 février 2021, enregistré au service de l'enregistrement le 16 mars 2021.

Par procès-verbal du 5 février 2021, les associés de la société A ont décidé à l'unanimité de procéder à une nouvelle réduction de capital de la société par rachat et annulation de la pleine propriété de 4 794 actions, faisant partie de celles dont la nue-propriété avait été donnée aux enfants de M. X le 4 février 2021. Ce rachat a été effectué au prix global de 931 035 euros. L'absence d'opposition des créanciers a été constatée par procès-verbal du 26 février 2021.

Par une convention sous-seing privée signée le 26 février 2021, enregistrée le 31 janvier 2022, M. X et ses enfants ont décidé d'attribuer l'intégralité du prix de rachat de ces actions au donateur usufruitier et ont constaté la constitution d'un quasi-usufruit à due concurrence.

M. X a déclaré une plus-value de cession de titres, arrêtée à la somme de 168 568 euros et relative au gain net retiré du rachat par la société A de ses 4 794 actions. Il a été imposé au titre de l'impôt sur le revenu de l'année 2021 sur la base ainsi déclarée. Pour déterminer le montant de cette plus-value, le contribuable a retenu le prix initial de la pleine propriété de ces titres, majoré de l'accroissement de la valeur de la nue-propriété et il a appliqué la méthode du « premier entrée/premier sorti ». Il a par ailleurs déduit des frais d'acquisition correspondant à la part des frais supportés, pour le compte des donataires, lors de la donation effectuée le 4 février 2021 à ses deux enfants.

L'administration a relevé, dans le cadre de la vérification de comptabilité de la société A, que cette société avait constaté comptablement, le 4 février 2021, la réduction de capital, le rachat des 4 794 titres et le versement du prix correspondant au compte courant d'associé de M. X.

Par une proposition de rectification en date du 17 février 2023, faisant suite à un contrôle sur pièces de la déclaration de M. X, 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 afin d'écarter partiellement l'acte de donation en date du 4 février 2021 de la nue-propriété des 20 586 actions données à ses deux enfants. Elle a considéré que, dans la mesure des 4 794 actions rachetées et annulées par la société A, cet acte devait être regardé comme fictif et ne lui était pas opposable. Elle a estimé que les

caractéristiques et les circonstances de la convention de quasi-usufruit du 26 février 2021 couvriraient une réappropriation par le donateur du produit retiré de la cession de ces 4 794 titres. Elle en a déduit que M. X était pleinement propriétaire de ces actions.

Pour déterminer la plus-value imposable relative au gain net retiré du rachat par la société de ces titres, l'administration a retenu leur prix effectif d'acquisition, s'agissant de titres identifiables créés à l'origine de la constitution de la société. Compte tenu du prix de cession de 931 035 euros, elle a arrêté le montant de la plus-value nette imposable à 926 097 euros au lieu de la somme déclarée de 168 568 euros. Il en est résulté un rehaussement de 757 529 euros. L'administration a taxé cette somme à l'impôt sur le revenu au titre de l'année 2021. Elle l'a pris 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. X et ses conseils 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 précise qu'il en va notamment ainsi lorsque le donateur appréhende, à la suite de l'acte de donation, tout ou partie du produit de la cession de la chose prétendument donnée.

Il rappelle, d'autre part, que l'imposition de la plus-value constatée à la suite des opérations par lesquelles l'usufruitier et le nu-propriétaire de titres dont la propriété est démembrée procèdent ensemble à la cession de ces titres, se répartit entre l'usufruit et la nue-propriété selon la valeur respective de chacun de ces droits. Toutefois, lorsque les parties ont décidé, par les clauses contractuelles en vigueur à la date de la cession, que le droit d'usufruit serait, à la suite de la cession, reporté sur le prix issu de celle-ci, la plus-value est alors intégralement imposée entre les mains de l'usufruitier. Lorsque, en revanche, les parties ont décidé que le prix de cession sera nécessairement employé dans l'acquisition d'autres titres dont les revenus reviennent à l'usufruitier, la plus-value réalisée n'est imposable qu'au nom du nu-propriétaire.

Le Comité relève, en premier lieu, que l'acte de donation en date du 4 février 2021 de la nue-propriété des 20 596 actions de la société A, comprenant les 4 794 titres en litige, et l'acte instrumentaire du 8 février 2021 de constatation et de reconnaissance d'un don manuel à titre de partage anticipé, portant sur ces actions ne prévoit aucune clause de emploi du prix de cession des titres pour l'acquisition d'un autre bien ni la constitution d'un quasi-usufruit sur le prix de rachat des titres démembrés.

Le Comité constate, en second lieu, que la société A a inscrit en comptabilité le 4 février 2021 la somme correspondant à la totalité du prix de rachat des 4 794 titres par un virement au compte courant d'associé de M. X.

Il estime que la convention, sous seing privé, de quasi-usufruit, signée entre M. X et ses enfants le 26 février 2021 et enregistrée près d'un an plus tard, est sans incidence sur le fait que M. X s'est réapproprié cette somme le 4 février 2021 lors de son inscription au crédit de son compte courant, date à laquelle il en a eu la disposition effective.

Le Comité considère que, dès lors que le contribuable ne lui soumet pas d'éléments permettant d'établir l'absence de réappropriation de cette somme, l'appréhension par M. X de l'intégralité du

produit du rachat des 4 794 titres doit être regardée comme s'étant effectuée le 4 février 2021 antérieurement à la convention de quasi-usufruit.

Le Comité déduit de l'ensemble de ce qui précède que, dans le contexte dans lequel la donation s'est inscrite, les opérations réalisées révèlent l'absence de dépouillement irrévocable de la part du donateur de sorte que ne sont pas remplies, à hauteur de ces 4 794 actions, les conditions de la donation, laquelle présente dans cette mesure un caractère fictif.

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 4 février 2021 en tant qu'il porte sur la donation par M. X de la nue-propriété de 4 794 actions de la société A à ses deux enfants et imposer au nom de M. X l'intégralité de la plus-value imposable réalisée lors de la cession de ces titres.

Enfin, le Comité estime que M. X 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.

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