

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

N° 80 DU 24 NOVEMBRE 2011

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

13 L-8-11

INSTRUCTION DU 15 NOVEMBRE 2011

AVIS RENDUS PAR LE COMITE DE L'ABUS DE DROIT FISCAL
SEANCES DU PREMIER SEMESTRE DE L'ANNEE 2011

(LPF art. L. 64)

NOR : BCR Z 11 00052 J

Bureau JF-2B

PRESENTATION

Dans le cadre de la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du LPF, le litige peut être soumis, à la demande du contribuable ou de l'administration, à l'avis du comité de l'abus de droit fiscal.

Les avis rendus par le comité de l'abus de droit fiscal font l'objet d'un rapport annuel adressé au Ministre par le Président du comité et qui est reproduit sous la forme d'un BOI.

Afin d'assurer une information plus complète et plus rapide, les avis rendus par ce comité sont également publiés.

La position qu'entend adopter l'administration sur chacun des dossiers soumis à l'avis du comité est indiquée à titre informatif.

Il est rappelé que lorsque l'administration ne se conforme pas à l'avis du comité, il lui appartient d'apporter la preuve du bien-fondé de la rectification.

Le présent BOI porte sur les avis rendus au cours des séances du premier semestre de l'année 2011.

Le Chef du Service juridique de la fiscalité

Jean-Pierre LIEB

- 1 -

24 novembre 2011

3 507080 P - C.P. n° 817 A.D. du 7-1-1975

B.O.I.

Version imprimée: I.S.S.N. 0982 801 X

Direction générale des finances publiques

Version en ligne : I.S.S.N. 2105 2425

Directeur de publication : Philippe PARINI

Responsable de rédaction : Toussaint CENDRIER

Impression : S.D.N.C.

Rédaction : CDFiP

82, rue du Maréchal Lyautey – BP 3045 – 78103 Saint-Germain-en-Laye cedex

17, Bd du Mont d'Est – 93192 Noisy-le-Grand cedex

Séance n° 1 du 3 février 2011

1. Affaire n° 2010-18 concernant D. F.

« Aux termes de six actes en date du 22 décembre 2006, D. F. est devenu propriétaire d'un bien sis à C.

Parmi ces six mutations figuraient cinq actes de donation, et notamment la donation d'un quart indivis appartenant à P. C. à son épouse A. C. née G, suivie de la donation dudit quart par Mme C. à son petit fils, D. F.

Considérant que cette double donation ne constituait en réalité qu'une seule libéralité de P.C. à D. F. passée sous cette forme pour éluder les droits de mutation normalement dus au taux de 60 % applicable aux transmissions entre personnes non-parentes, l'administration a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal et taxé l'opération en conséquence.

Le Comité relève que ces deux actes ont été passés simultanément et qu'il ressort des propres déclarations de D. F. que la double donation mise en cause par le service tendait en réalité à réaliser une donation familiale entre P. C. et D. F.

Il estime que l'argument tenant au souci de respecter l'ordre de préséance généalogique est inopérant dès lors que Mme G. n'avait aucun intérêt à être propriétaire pendant un instant de raison de droits immobiliers qu'il était dans l'intention des parties de transmettre dès l'origine à D. F.

En conséquence, le Comité émet l'avis que les parties avaient l'intention de réaliser une transmission directe entre P. C. et D. F. et que l'utilisation de deux donations successives pour assurer ladite transmission n'avait d'autre but que d'éluder les droits de donation normalement exigibles.

Enfin, le Comité estime que D. F. doit être regardé comme étant le principal bénéficiaire des actes constitutifs de l'abus de droit au sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts. Il émet donc l'avis que l'administration est fondée à appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions. »

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

2. Affaire n° 2010-14 concernant la SCI G

« La SCI G a donné en location à la SARL E, par un bail à construction du 30 septembre 1989, un terrain dont elle était propriétaire. Le contrat, conclu pour une durée de 30 ans, prévoyait la construction par le preneur, sur ce terrain, d'une résidence hôtelière devant, à l'expiration du bail à construction, revenir gratuitement au bailleur.

Le 15 décembre 2006, la SCI G a cédé ce terrain à la SARL Y puis, une heure plus tard, la SARL E a cédé à son tour les droits qu'elle détenait sur les constructions édifiées sur ce terrain, ainsi que des éléments du mobilier des locaux qu'elle avait exploités et une licence IV attachée à ces locaux à la même société Y.

Après avoir procédé à la vérification des sociétés SCI G et SARL E, l'administration a estimé que cette double cession avait entraîné la résiliation anticipée du bail à construction et, en application des dispositions des articles 33 bis et 33 ter du code général des impôts, l'acquisition par le bailleur du droit de propriété sur ces constructions. Elle a, en conséquence, notifié à la SCI G, selon la procédure de l'abus de droit fiscal prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, une proposition de rectification correspondant à la taxation des revenus fonciers réputés perçus en application de ces dispositions à raison de l'acquisition de la résidence hôtelière.

Le Comité a entendu ensemble le représentant de la SCI G et son conseil ainsi que les représentants de l'administration fiscale.

Le Comité relève qu'il résulte des éléments du dossier, et qu'il n'est du reste pas contesté par l'administration, que l'opération réalisée le 15 décembre 2006 était motivée par les difficultés que rencontrait le preneur dans l'exploitation de la résidence hôtelière, que ces difficultés faisaient peser également un risque sur le bailleur et justifiaient la volonté mutuelle du bailleur et du preneur de céder rapidement l'ensemble du bien immobilier. Or, dans la situation d'exploitation dégradée qui était celle de la résidence hôtelière, une telle cession rapide impliquait une vente de l'ensemble immobilier à un acquéreur unique.

Le seul fait que cette cession ait pris la forme de deux actes concomitants par lesquels, d'une part, le bailleur et, d'autre part, le preneur, ont vendu à un même acquéreur respectivement le terrain et les droits sur les constructions édifiées sur ce terrain, les éléments du mobilier des locaux exploités par ce preneur ainsi que la licence IV dont il était titulaire, ne suffit pas, dans les circonstances particulières de l'espèce et alors que les sociétés étaient des entités juridiquement distinctes, à caractériser la recherche, par le bailleur, d'un but exclusivement fiscal et, par suite, l'existence d'un abus de droit.

Le Comité estime, en conséquence, que l'administration n'était pas fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue par l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales. »

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

Séance n° 2 du 10 mars 2011

3. Affaire n° 2010-16 concernant Monsieur JM B.

« M. JM B., qui exerçait depuis 1984 à titre individuel l'activité d'expert comptable et de commissaire aux comptes, a exercé la même activité à compter du 1er janvier 2003 au sein de la Sarl « Cabinet JM B. », sise à G. Il détenait 99,99 % du capital de cette société créée le 27 décembre 2002. Par contrat du 5 janvier 2003, il a donné en location, à compter du 1er janvier de la même année, son fonds civil d'expertise comptable à la société moyennant le paiement d'une redevance annuelle d'un montant de 38 124 euros hors taxe. La clientèle restait immobilisée au sein de son entreprise individuelle.

Dans le cadre d'un protocole de cession de clientèle en date du 8 novembre 2006, M. B. s'est engagé à céder, avec effet au 5 janvier 2007, ce fonds à son locataire, la Sarl « Cabinet JM B. », moyennant le paiement d'une somme de 300 000 euros.

Par ailleurs, par un acte en date du 2 janvier 2007, M. B. a cédé 7 998 parts sociales sur les 7 999 parts qu'il détenait dans la Sarl « Cabinet JM B. » au Cabinet M pour un prix de 89 000 euros.

La plus-value réalisée lors de cette cession a été déclarée par M. B. comme exonérée sur le fondement des dispositions de l'article 238 quinquies du code général des impôts en vertu duquel sont exonérées les transmissions d'entreprises individuelles ayant fait l'objet d'un contrat de location gérance ou comparable, sous la condition que la cession soit réalisée au profit du locataire et sous réserve que l'acquéreur précédemment locataire ne soit pas sous le contrôle du cédant.

L'administration, qui a admis que les autres conditions prévues par ce texte étaient par ailleurs satisfaites, a néanmoins considéré que la clause différant la cession du fonds civil d'expertise comptable ne lui était pas opposable, dans la mesure où elle n'avait pour objet que de permettre le respect formel de la condition relative à l'absence de lien entre le cédant et le cessionnaire et n'avait donc été insérée dans ce protocole que dans un but exclusivement fiscal.

En conséquence, l'administration a procédé sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales à l'imposition de la plus-value de cession réalisée par M. B.

Après avoir entendu ensemble M. B. et son conseil, ainsi que les représentants de l'administration, le Comité observe que l'intention du législateur, qui a instauré cette exonération codifiée à l'article 238 quinquies du code général des impôts, était de favoriser les transmissions de petites et moyennes entreprises et d'assurer leur pérennité. Dans ce cadre, la condition d'absence de contrôle du cessionnaire par le cédant avait pour objet d'éviter les abus consistant à réévaluer ou refinancer en franchise d'impôt une activité dont l'exploitation était poursuivie directement ou indirectement par le cédant.

Le Comité relève qu'en l'espèce, M. B. a effectivement transmis à la Sarl « Cabinet JM B. » son fonds civil d'expertise comptable et qu'il a cessé d'exercer, directement ou indirectement, toute activité d'expertise comptable.

Ainsi, nonobstant une application littérale des dispositions de l'article 238 quinquies du code général des impôts, la clause différant la cession effective du fonds civil d'expertise après la cession des parts de la société acquéreuse ne peut être regardée comme ayant été insérée dans le protocole de cession de clientèle en date du 8 novembre 2006 en vue d'une application de ce texte à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur.

Le Comité note aussi que l'administration n'a pas contesté que la cession avait eu lieu le 5 janvier 2007.

Enfin il résulte des éléments présentés par M. B. que le délai prévu entre la date de conclusion du protocole de cession de clientèle et celle de la cession effective de celle-ci était justifié par un motif autre que fiscal. En effet, ce différé de la date d'effet de la cession a permis à la société cessionnaire des parts de la Sarl « Cabinet JM B. » de finaliser, pendant les deux mois prévus entre ces deux dates, le plan de financement du fonds civil par voie d'emprunts, pour lesquels les nouveaux associés de cette société cessionnaire s'étaient portés caution.

En conséquence, le Comité émet l'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. »

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

4. Affaire n° 2010-15 concernant M. et Mme S.

« Le 29 septembre 2004, M. et Mme S., époux séparés de biens, créent la Sarl K, société de gestion de valeurs mobilières, par apports de titres leur appartenant dans les sociétés A et N.

Les apports ayant été évalués à la somme de 1 630 000 €, M. et Mme S. reçoivent respectivement 84 et 79 parts de la Sarl K d'une valeur nominale de 10 000 €.

En application de l'article 223 A du code général des impôts, la Sarl K a opté pour le régime de groupe de sociétés auquel la Sarl A et la SCI N ont adhéré, ainsi que pour le régime des sociétés mères (articles 145 et 216 du code général des impôts).

Fiscalement, l'opération d'apport a été placée sous le régime des articles 150 O A et suivants du code général des impôts, mais la plus-value d'échange des titres a bénéficié de plein droit du sursis d'imposition prévu par l'article 150 O B du même code.

Le 24 février 2006, le capital de la Sarl K est ramené de 1 630 000 € à 11 410 € par réduction de la valeur nominale des parts de 10 000 € à 70 €. Cette réduction de capital s'est accompagnée d'un remboursement en numéraire aux associés d'un montant de 1 618 590 €.

Le 25 septembre 2006, Mme S. a fait donation à son mari de la pleine propriété des 79 parts sociales qu'elle possédait dans la Sarl K pour une valeur globale de 68 500 €.

Par un acte du même jour, M. S. a fait donation à son épouse pour un montant global de 68 500 € de la pleine propriété des 498 parts sociales qu'il détenait dans la SCI Z et du compte courant ouvert à son nom dans cette SCI d'une valeur de 40 000 €.

Compte tenu de l'abattement légal, ces donations n'ont donné lieu au paiement d'aucun droit d'enregistrement.

Considérant que l'opération de réduction de capital suivie du remboursement aux époux S. de la valeur de leurs apports ne présentait aucune justification économique et n'avait eu d'autre objectif que de s'approprier les fonds correspondant à la valeur des apports en évitant la déchéance du régime de sursis d'imposition de la plus value d'échange, l'administration a mis en œuvre la procédure de répression des abus de droit prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales dans sa rédaction alors applicable pour procéder à la taxation, au titre de l'année 2006, de la plus value d'apport d'échange réalisée lors de l'apport de 2004.

Elle a au surplus conforté son raisonnement en estimant que les donations réciproques du 25 septembre 2006 constituaient en réalité un échange, ce dont il résultait qu'en tout état de cause la fraction de la plus value correspondant aux titres de la Sarl K donnés par Mme S. compris dans cette opération devait cesser de bénéficier du sursis d'imposition.

Elle a également mis en œuvre la procédure de répression des abus de droit et tiré les conséquences de cette requalification des donations en replaçant ces actes dans le champ des droits de mutation à titre onéreux.

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

➤ Sur l'impôt sur le revenu :

Le Comité estime que le maintien du sursis d'imposition de la plus-value prévu à l'article 150 O B du code général des impôts est subordonné à l'absence d'appréhension par les apporteurs des liquidités représentative des apports au moyen d'un procédé qui, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, n'a pu être inspiré par aucun autre motif que celui d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, s'il n'avait pas passé les actes mis en œuvre dans le cadre de ce procédé, aurait normalement supportées, eu égard à sa situation ou à ses activités réelles.

A cet égard, le Comité note qu'une réduction du capital de la Sarl K de plus de 99 % a été mise en œuvre par réduction de la valeur nominale des titres de la société et qu'il a été procédé à une mise à disposition aux associés des fonds correspondants, sans qu'aucune justification autre que la volonté de retirer ces sommes sous forme de liquidités de la société ne lui ait été présentée.

Le Comité considère que cette opération a été exclusivement inspirée par la volonté de rechercher le maintien du sursis d'imposition de la plus-value, tout en procédant à la réappropriation des fonds apportés, par la mise en œuvre d'un procédé qui doit être regardé comme étant dénué de toute justification.

Le Comité émet en conséquence l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre en l'espèce la procédure de répression des abus de droit.

Le Comité estime que M. et Mme S. ont eu l'initiative principale des actes constitutifs de l'abus de droit et en ont été les principaux bénéficiaires au sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts. Il émet donc l'avis que l'administration est fondée à appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

➤ **Sur les droits d'enregistrement :**

S'agissant des actes de donation en date du 25 septembre 2006, le Comité note que les époux S. étant mariés sous le régime de la séparation de biens, les titres de sociétés détenus par chacun d'entre eux, et notamment ceux de la Sarl K, constituaient des biens propres. Il estime en conséquence que les donations effectuées le même jour, pour des valeurs identiques et portant sur des biens propres s'analysaient en réalité en un échange, susceptible d'être taxé aux droits de mutation à titre onéreux.

Le Comité est en conséquence d'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre, à l'égard de ces actes, la procédure de répression des abus de droit.

Enfin, le Comité estime que M. et Mme S. ont eu l'initiative principale des actes constitutifs de l'abus de droit et en ont été les principaux bénéficiaires au sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts. Il émet donc l'avis que l'administration est fondée à appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions. »

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

Séance n° 3 du 19 mai 2011

5. Affaire n° 2010-17 concernant Monsieur M.

« Le 15 mai 2005, la SAS N, société de communication notamment dans le domaine de l'Internet et de la communication interactive, est constituée par voie d'apports en nature et numéraire réalisés à la valeur réelle :

- de 39 999 actions (d'une valeur de 184 000 €) représentant 99,9% du capital de la société A (immatriculée le 19 septembre 2003), par la société F, en contrepartie desquelles cette dernière (détenue par M. LF) reçoit 184 000 titres N, soit 46 % de son capital ;

- d'une somme en numéraire de 200 000 € par la société H (détenue par M. LM) rémunérée par 184 000 titres N, soit 46 % de son capital ;

- d'un fonds de commerce d'agence marketing online (d'une valeur de 32 000 €) de la société W (immatriculée le 15 novembre 2005) rémunéré par 32 000 titres N, soit 8 % de son capital, cédés à M. GD, président de W.

Le capital social, réparti entre les trois « Associés fondateurs », est alors constitué de 400 000 actions chacune de valeur nominale de 1 €.

Le 9 décembre 2005, la société N procède à une augmentation de capital par l'émission de 70 589 actions nouvelles (soit 15 % du capital), souscrites par un tiers investisseur financier, la SC X, pour un prix global de 1 500 016 € (soit un nominal de 1 € et une prime d'émission de 20,25 € par action) ;

Le 15 décembre 2005, la société N acquiert, pour 902 201,29 €, la totalité des 2 609 279 titres des 13 actionnaires de la société Z (immatriculée le 21 décembre 1995), dont 26% auprès de son dirigeant, M. M., pour la somme de 233 844 € (677 809 titres à 0,35 €) versée sur son compte chèque.

Le même jour, les « Associés fondateurs » cèdent à M. M. 44 706 titres de la SAS N, soit 9,5% de son capital, pour un prix de 82 259 €, soit 1,84 € par titre. M. M. a inscrit ces titres sur son Plan d'épargne en actions (PEA). Cette opération a été conclue sur des bases très proches des termes d'un courrier électronique du 13 juillet 2005 par lequel M. LM faisait savoir à M. M. que les « Associés fondateurs » de la SAS N étaient disposés à accepter la proposition qu'il leur avait faite pour l'acquisition de ses parts dans Z : 26% du capital, sur une base de valorisation de cette société à 1 M€, contre 10% du capital de la SAS N plus 80 000 €, sous réserve que la SAS N acquière, avec l'aide de M. M., l'intégralité du capital de Z auprès de ses autres actionnaires.

Les 26 et 27 juillet 2007, M. M. a cédé les titres inscrits sur son PEA pour un montant total de 3 725 281 €. En application des dispositions de l'article 157-5 bis du code général des impôts, le contribuable n'a pas pris en compte pour la détermination de son revenu net global la plus-value de 3 643 022 € réalisée lors de la cession de ces titres.

L'administration a considéré que le prix d'acquisition des titres de la société N par M. M., fondé sur la valeur réelle de la société, était manifestement sous-évalué au regard du terme de comparaison pertinent constitué par l'augmentation de capital intervenue six jours avant cette acquisition et à laquelle un investisseur financier a souscrit moyennant une valorisation par titre plus de onze fois supérieure ce qu'il ne pouvait ignorer pour avoir été étroitement lié à l'opération. Elle a estimé que les valeurs de convenance qu'il avait ainsi obtenues avaient comme seul objectif de lui permettre d'apporter les titres en cause sur son PEA pour un montant total de 82 259 €, tout en respectant formellement le plafond maximal de versement fixé, en 2005, à 132 000 €. L'administration a considéré que le prix normal d'acquisition de ces titres s'élevait à 950 002 €. Elle a en conséquence remis en cause, dans le cadre de la procédure de l'abus de droit fiscal, l'exonération de la plus-value constatée en 2007 par M. M., estimant que le contribuable avait contourné abusivement les conditions de fonctionnement de ce plan et notamment la règle de plafonnement des versements à 132 000 €.

M. M. fait valoir que le prix qu'il a acquitté le 15 décembre 2005 ne saurait inclure la valeur de la société Z acquise par la SAS N à cette même date, ni prendre en compte l'entrée au capital de la SAS N de l'investisseur financier X le 9 décembre 2005, mais devrait correspondre à la valeur de cette dernière en juillet 2005, date à laquelle le principe de sa participation au capital de la SAS N avait été acté, par échange de courriel avec un de ses actionnaires. Le prix unitaire des titres de la SAS N arrêté à 1,84 € est ainsi justifié. Il observe que pour l'entrée au capital de l'investisseur financier le 9 décembre 2005, l'acquisition imminente de la société Z par la SAS N intervenue six jours plus tard, a été pleinement intégrée pour le calcul de la valeur des parts de cette dernière.

M. M. expose aussi qu'en considération de sa participation aux négociations du 9 décembre 2005 avec l'investisseur financier, sa situation devrait être assimilée à celle des « Associés fondateurs » qui ont acquis les titres pour un prix de 1 € soit 45 % de moins que le prix qu'il a lui-même payé (1,84 €).

Il considère, dans ces conditions, que l'abus de droit fiscal retenu par l'administration n'est constitué à aucun titre.

Après avoir entendu ensemble le contribuable et son conseil ainsi que les représentants de l'administration, le Comité a relevé :

- que l'administration avait retenu comme terme de comparaison la valeur des titres de la société N arrêtée lors de l'augmentation de capital souscrite par un tiers, investisseur financier ;

- que cette opération avait été réalisée six jours avant l'acquisition des titres de la SAS N par le contribuable ;

- que la valeur correspondant à cette augmentation de capital, au dénouement de laquelle M. M. a confirmé au Comité avoir activement participé, intégrait par anticipation la valeur de la société Z, dont il était le dirigeant et dont il était d'ores et déjà acquis que la société N procéderait à l'acquisition de la totalité des titres, ce qui a eu pour conséquence de valoriser le titre de la société N au prix de 21,25 € par titre payé par cet investisseur financier ;

- que M. M., dont la situation ne peut être assimilée à celle des « Associés fondateurs » et qui ne justifie pas qu'un accord sur la cession des titres au prix de 1,84 € par titre aurait été conclu en juillet 2005 et finalisé seulement en décembre de la même année, n'a produit aucun élément circonstancié de nature à établir que le prix qui lui a été consenti lors de l'acquisition des titres de la société N, le jour même où cette société prenait le contrôle de la totalité du capital de la société Z, était assorti de contreparties permettant de justifier cette différence de prix et donc de ne pas regarder ce prix comme un prix convenu à seule fin de permettre l'inscription des titres ainsi acquis sur son PEA.

Au vu des éléments ainsi portés à sa connaissance, le Comité a considéré que la cession des titres de la société N avait été réalisée pour une valeur de convenance, permettant ainsi à M. M. de les loger dans son PEA dans le but d'exonérer la plus-value future, et qu'elle traduit ainsi 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 a émis 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.

Enfin, le Comité estime que M. M. étant l'unique acquéreur des titres de la société N dont la cession ultérieure est à l'origine de la plus-value exonérée, il doit être regardé comme ayant eu, en décidant de placer ces titres sur son PEA, l'initiative principale de l'acte constitutif de l'abus de droit ou, à tout le moins, en a été le principal bénéficiaire au sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts. Il émet donc l'avis que l'administration est fondée à appliquer la majoration de 80% prévue par ces dispositions. »

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

Séance n° 4 du 23 juin 2011

6. Affaire n° 2011-02 concernant Monsieur C. M.

« Par acte du 6 octobre 2004, M. P. M. a cédé à son neveu, C. M., la pleine propriété de divers biens immobiliers situés à B. Le prix de 60 980 € a été mentionné comme « payé comptant par l'acquéreur dès avant la date de l'acte directement au vendeur et hors la comptabilité du notaire ».

Par une proposition de rectification en date du 16 mars 2010, l'administration a requalifié l'acte en donation.

Après avoir entendu ensemble le conseil du contribuable et les représentants de l'administration, le Comité observe que M. C. M. a reconnu dans un écrit en date du 2 mars 2010 que le prix n'avait en réalité pas été payé, ce que son conseil a confirmé lors de son audition.

Il estime que la circonstance que M. C. M. ait eu, en sa qualité de légataire universel de son oncle, vocation à recevoir en franchise de droit, en raison du régime spécifique applicable en Corse, l'intégralité des biens immobiliers de la succession de ce dernier, décédé 8 jours après la conclusion du contrat est sans incidence sur la qualification applicable au contrat du 6 octobre 2004 et sur les droits de mutation exigibles.

Le Comité estime en conséquence que l'intention libérale est suffisamment établie et que l'acte présentait en réalité le caractère d'une donation.

Le Comité est ainsi d'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre les dispositions de l'article L. 64 du LPF.

Enfin, le Comité estime que M. C. M. était le principal bénéficiaire de l'acte litigieux constitutif de l'abus de droit au sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts. Il émet donc l'avis que l'administration est fondée à appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions. »

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

7. Affaire n° 2011-01 concernant Mme et M. F.

« Par un acte notarié du 26 février 2007, M. et Mme P. ont cédé aux époux F. la nue-propriété de leur maison pour le prix de 112 500 € (soit 150 000 € en pleine propriété), lequel a immédiatement et intégralement été converti en une obligation pour l'acquéreur de « recevoir dans sa maison, loger, chauffer, éclairer, nourrir, entretenir, vêtir, blanchir, raccommoder et soigner le vendeur et, en général, lui fournir tout ce qui est nécessaire à son existence en ayant pour lui les meilleurs soins et de bon égards. »

Par deux propositions de rectification en date du 18 septembre 2009, l'administration a, d'une part, rehaussé la valeur du bien à la somme de 700 000 € (ramenée à 537 030 € par la commission départementale de conciliation) et, d'autre part, requalifié cette vente en donation dans le cadre de la procédure de l'abus de droit fiscal prévue par les dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Le Comité a entendu ensemble le conseil du contribuable et les représentants de l'administration.

Il relève que les vendeurs subviennent eux-mêmes intégralement aux besoins de la vie courante, employant à cet égard une aide à domicile alors que l'acte notarié précise que les prestations doivent être effectivement fournies dès la conclusion de celui-ci.

Il note à cet égard que les époux F. ne justifient devant le Comité d'aucune prestation effective, prise en charge de frais ou versement d'une somme quelconque aux vendeurs.

Il constate enfin l'existence de liens personnels et familiaux entre les parties.

Le Comité en déduit que le prix exprimé dans l'acte était ainsi dépourvu de réalité et que l'acte constituait en réalité une libéralité déguisée en cession à titre onéreux.

En conséquence, le Comité est d'avis, en l'état des éléments portés à sa connaissance, que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal.

Enfin, le Comité estime que les époux F. ont été les principaux bénéficiaires de cette dissimulation constitutive de l'abus de droit au sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts. Il émet donc l'avis que l'administration est fondée à appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions. »

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