

Le Comité émet en conséquence l'avis que, dans les circonstances de l'espèce, l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour restituer le véritable caractère de distribution au versement de la soule réalisé, à l'occasion d'un apport placé sous le régime de report d'imposition prévu par les dispositions de l'article 150-0 B ter du code général des impôts, au bénéfice d'une application littérale de ces dispositions allant à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur, dans le seul but de percevoir ces sommes en franchise d'imposition.

Enfin le Comité estime que M. P doit être regardé comme ayant eu l'initiative principale des actes constitutifs de l'abus de droit et, en outre, en a été le principal bénéficiaire au sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts. Il émet donc l'avis que l'administration est fondée à appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

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

➤ Affaire n° 2017-30 concernant M. et Mme K

M. K a constitué le trust T, établi au Delaware (États-Unis). Celui-ci a créé le 7 mars 2008 la SARL luxembourgeoise N, laquelle a, à son tour, créé en France le 18 mars 2008 une SARL dénommée I.

Mme K, son épouse, a constitué le trust H, établi au Delaware (États-Unis). Celui-ci a créé le 7 mars 2008 la SARL luxembourgeoise R, laquelle a, à son tour, créé en France le 18 mars 2008 une SARL dénommée X.

Par un acte du 11 avril 2008, les SARL I et X ont acquis chacune, pour moitié indivise, un hôtel particulier situé à Paris au prix de 11,6 millions d'euros.

Afin de financer l'acquisition et les travaux à réaliser dans l'immeuble, ces deux sociétés ont emprunté les sommes nécessaires auprès de deux sociétés établies dans les Îles vierges britanniques.

Ainsi la société P Inc, créée le 24 janvier 2008 par M. K, a prêté la somme de 8 400 000 euros à la société I, tandis que la société E Inc, créée à la même date par Mme K, a prêté la même somme à la SARL X.

Les deux contrats de prêt signés le 17 mars 2008 et d'une durée de 25 ans prévoient un remboursement in fine d'une somme totale de 16 800 000 euros tandis que les intérêts y afférents sont payables annuellement à chaque date anniversaire de la signature du contrat. En contrepartie, les sociétés P Inc et E Inc sont garanties par un nantissement des parts des deux SARL I et X, renouvelable tous les 5 ans jusqu'au paiement du capital en 2033.

Par deux actes sous seing privé du 1^{er} janvier 2009, enregistrés le 19 février 2009, M. K a acquis l'intégralité des parts de la SARL I pour 10 000 euros et Mme K toutes les parts de la SARL X pour le même prix.

M. et Mme K de nationalité américaine, sont devenus résidents français à partir du 9 août 2009. Ils déposent des déclarations ISF depuis 2010 sur le patrimoine qu'ils détiennent en France. Les parts de chacune des SARL I ET X y sont mentionnées chaque année pour la valeur de 1 euro, correspondant à l'actif net comptable.

Considérant que M. et Mme K avaient en réalité personnellement financé l'acquisition du bien immobilier et avaient interposé les deux sociétés P Inc et E Inc dans les contrats de prêts dans le but de dissimuler leur rôle, l'administration a, par une proposition de rectification du 17 novembre 2014, mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal en considérant que les contrats de prêts étaient entachés de simulation par interposition de personne.

Elle a ainsi considéré que les emprunts figurant au passif des SARL I et X françaises devaient s'analyser en créances de M. et Mme K à l'encontre de ces sociétés, et a par conséquent intégré leurs montants dans la base imposable à l'impôt de solidarité sur la fortune de M. et Mme K au titre des années 2010 à 2014.

Après avoir entendu ensemble le contribuable et son conseil ainsi que le représentant de l'administration, le Comité rend l'avis suivant.

S'agissant en premier lieu de l'acquisition du bien, le Comité observe tout d'abord que ce sont M. et Mme K qui ont signé la promesse d'achat du bien immobilier le 5 janvier 2008. Il note à cet égard que, si celle-ci comportait une clause de substitution, effectivement actionnée lors de l'acquisition en faveur des sociétés I et X, il n'en demeure pas moins que les époux K ont, avant comme après cette acquisition, personnellement initié et suivi les démarches relatives aux travaux à effectuer dans l'immeuble acquis, ainsi qu'en attestent les documents recueillis par l'administration dans l'exercice de son droit de communication.

Le Comité note à cet égard que les époux K ont insisté, à partir du mois d'avril 2008, auprès du cabinet d'architectes engagé pour réaliser les études préalables aux travaux, afin de ne plus apparaître formellement comme les destinataires des courriers, tout en continuant à donner personnellement des directives au cabinet.

Le Comité constate encore qu'il ressort des écritures du conseil des époux K au cours de la procédure d'imposition que ces derniers sont les constituants des trusts H et T, entités de tête de la chaîne de sociétés mise en place pour acquérir le bien immobilier.

Il note que, moins de neuf mois après cette acquisition, les époux K ont acquis la totalité des parts des SARL I et X propriétaires de l'immeuble, faisant ainsi sortir celui-ci de l'actif des trusts précités, en contradiction avec l'objectif initialement affiché de l'opération de diversification du patrimoine des trusts familiaux de la famille K.

S'agissant en second lieu du financement de l'acquisition, le Comité note que celui-ci a pris la forme de deux prêts consentis par des sociétés situées aux Îles vierges britanniques et créées à cet effet par M. et Mme K qui en étaient les seuls associés et y exerçaient seuls la plénitude du pouvoir de décision.

À cet égard, si les fonds nécessaires au financement de ces prêts proviennent effectivement des différents trusts familiaux des époux K, le Comité relève que la nature juridique du transfert de ces sommes depuis les trusts aux sociétés établies dans les Îles vierges britanniques demeure incertaine, la thèse selon laquelle ces sommes auraient été prêtées ayant été tantôt affirmée, tantôt démentie par les conseils des époux K au cours de la procédure d'imposition. Il constate au surplus et en tout état de cause qu'aucune précision ou justification n'est apportée quant à la matérialité et aux modalités des prêts allégués.

Le Comité note encore que les trusts ayant fourni ces fonds aux sociétés situées aux Îles vierges britanniques avaient à leur tête, à l'époque des faits, des trustees qui, selon les propres déclarations du conseil de M. et Mme K, étaient des membres de la famille des époux K.

Le Comité relève en outre qu'il est constant que les contrats de prêts aux sociétés I et X ont été signés en leur nom propre par ces dernières en qualité d'emprunteurs le 17 mars 2008, soit antérieurement à la signature, le 18 mars 2008, de leurs statuts constitutifs, et sans que ces engagements soient ultérieurement repris par les sociétés en cause. Il constate que ces contrats affirment mensongèrement que ces deux sociétés sont immatriculées au registre du commerce et des sociétés de Paris alors que ces immatriculations n'ont été réalisées que le 20 mars 2008 pour la société X et le 28 mars 2008 pour la société I. Le Comité en conclut que ces prêts ont été ainsi signés par des sociétés n'ayant pas encore acquis la personnalité juridique ni la capacité de contracter en leur nom propre.

Le Comité déduit de l'ensemble de ces éléments que ce sont bien M. et Mme K qui, d'une part, sont à l'initiative de l'acquisition immobilière et des travaux réalisés et, d'autre part, ont décidé, organisé et coordonné son financement à partir de fonds sur lesquels ils exerçaient un contrôle au moins indirect, les sociétés I, X, P Inc et E Inc n'étant intervenues que pour dissimuler leur rôle décisionnaire tant dans l'acquisition que dans son financement.

Il considère à cet égard que la seule affirmation du caractère irrévocable et discrétionnaire des trusts familiaux détenteurs initiaux des fonds utilisés ne saurait suffire, en l'absence de toutes justifications concrètes propres à contredire le sens et la portée des éléments de preuve réunis par l'administration, à modifier cette appréciation.

Le Comité considère ainsi qu'il résulte de l'ensemble de ces éléments que les prêts consentis aux sociétés I et X sont entachés de simulation par interposition de personne, les sociétés P et E n'y intervenant en effet que pour dissimuler l'identité véritable des prêteurs en la personne de M. et Mme K.

Il en résulte que M et Mme K doivent être regardés comme titulaires d'une créance égale au montant des sommes prêtées, à l'égard de ces deux SARL dont ils ont été à partir du 1^{er} janvier 2009, les seuls associés.

Le Comité estime à cet égard que l'apport ultérieur des sociétés P et E à des trusts constitués à cet effet par M. et Mme K n'est pas de nature à modifier cette appréciation dès lors, d'une part, qu'une telle opération est intervenue après la signature et l'exécution des deux contrats de prêts entachés de simulation et, d'autre part, que, dans les circonstances de l'espèce, la simple affirmation du caractère discrétionnaire et irrévocable des trusts en cause ne saurait suffire à établir, en l'absence de toutes justifications concrètes, que les époux K ont été effectivement dépossédés de leurs prérogatives de créancier à l'égard des sommes prêtées.

Le Comité émet en conséquence l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal afin de réintégrer dans le patrimoine de M. et Mme K, taxable au titre de l'impôt de solidarité sur la fortune des années 2010 à 2014, le montant des créances ainsi détenues sur les SARL I et X.

Enfin, le Comité estime que M. et Mme K doivent être regardés comme ayant eu l'initiative principale des actes constitutifs de l'abus de droit et, en outre, 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 émis par le comité.

➤ **Affaire n° 2017-31 concernant M. et Mme S**

M. et Mme S, sont de nationalité américaine et résident aux Etats-Unis. M. S a un fils d'un précédent mariage et Mme S a de son côté trois enfants.

M. et Mme S sont, à hauteur de 42 % des titres chacun, associés de la SCI A propriétaire d'un bien immobilier situé en France. Leurs enfants respectifs possèdent chacun 4 % du capital de la SCI. Ce capital, composé de 7 350 parts, est ainsi réparti entre M. et Mme S, à hauteur de 3 087 parts chacun, et les quatre enfants, à hauteur de 294 parts chacun.

Le 26 décembre 2012, M. S a effectué une donation de 1 543 parts au profit de son épouse, qui détient alors 4630 parts tandis que son époux n'en possède plus, après cette opération, que 1 544. Mme S effectue immédiatement après cette donation et le même jour une donation de 1 543 parts à chacun de ses trois enfants. M. S fait par ailleurs donation le même jour à son propre fils de 1 543 parts de la SCI. A l'issue de ces donations, M. et Mme S détiennent chacun une part de la SCI et chacun des quatre enfants possède 1 837 parts.

Considérant que les deux donations en cascade de M. S à son épouse puis de celle-ci à ses propres enfants révélaient, dans les circonstances de l'espèce, une intention libérale de M. S à l'égard de ses beaux-enfants et que l'étape préalable de la donation à son épouse ne poursuivait d'autre but que d'échapper au tarif de 60 % des droits de donation entre personnes non parentes, prévu à l'article 777 du code général des impôts, qui aurait été normalement applicable en cas de donation directe des titres, 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 pour taxer à ce taux la transmission des 1 543 parts de la SCI regardée comme réalisée entre M. S et ses beaux-enfants.

Après avoir entendu ensemble le conseil des redevables et le représentant de l'administration, le Comité rend l'avis suivant.

Le Comité relève la concomitance des deux actes de donation de M. S à son épouse puis de celle-ci à ses propres enfants.