

**Recueil des avis rendus par le
comité de l'abus de droit fiscal**
(anciennement dénommé comité consultatif pour la
répression des abus de droit)

Années 2001 à 2010

**DIRECTION GENERALE DES FINANCES PUBLIQUES
SERVICE JURIDIQUE DE LA FISCALITE – JF 2B**

Version mai 2011 (V4)

Sommaire

Titre 1 Droits d'enregistrement.....13

Chapitre 1 Droits de mutations à titre gratuit13

I - Donations..... 13

➤ **Compensation de créances dissimulant une donation 13**

◆ **Avis défavorable..... 13**

Affaire n° 2001-02 13

➤ **Donation avant décès du donateur afin de bénéficier d'une réduction des droits de mutation a titre gratuit de l'article 790 du CGI..... 14**

◆ **Avis favorables 14**

Affaires n^{OS} 2006-19 à 2006-21..... 14

◆ **Avis défavorable..... 14**

Affaire n° 2005-27 14

➤ **Donations successives éludant les droits de donation entre non parents 15**

◆ **Avis favorables 15**

Affaire n° 1999-17 15

Affaire n° 2000-07 15

➤ **Fraude au barème d'évaluation des droits démembrés de l'article 762 ancien du CGI 16**

◆ **Avis favorables 16**

Affaire n° 2000-01 16

Affaire n° 2000-27 16

Affaire n° 2000-32 16

Affaire n° 2001-20 17

Affaire n° 2002-02 17

Affaire n° 2003-20 18

Affaire n° 2003-23 18

Affaire n° 2003-31 18

Affaire n° 2003-32 19

Affaire n° 2004-09 19

Affaire n° 2004-16 20

Affaire n° 2004-20 20

Affaire n° 2004-22 20

Affaire n° 2004-25 21

Affaire n° 2004-29 21

Affaire n° 2004-30 22

Affaire n° 2004-58 22

Affaire n° 2005-16 22

Affaire n° 2005-28 23

◆ Avis défavorable.....	24
Affaire n° 2004-27	24
➤ Vente dissimulant une donation.....	24
◆ Avis favorables	24
Affaire n° 1999-24	24
Affaire n° 1999-27	25
Affaire n° 1999-28	25
Affaire n° 1999-29	26
Affaire n° 2000-03	26
Affaire n° 2000-04	26
Affaire n° 2000-12	27
Affaire n° 2000-14	27
Affaire n° 2000-15	28
Affaire n° 2000-18	28
Affaire n° 2000-19	28
Affaire n° 2000-29	29
Affaire n° 2001-08	29
Affaire n° 2000-01	30
Affaire n° 2000-31	30
Affaire n° 2001-04	30
Affaire n° 2001-19	31
Affaire n° 2002-06	31
Affaire n° 2002-07	31
Affaire n° 2002-08	32
Affaire n° 2002-09	32
Affaire n° 2002-10	33
Affaire n° 2002-11	33
Affaire n° 2002-12	34
Affaire n° 2002-14	34
Affaire n° 2002-32	35
Affaire n° 2002-13	35
Affaire n° 2002-33	35
Affaire n° 2003-04	36
Affaire n° 2003-17	36
Affaire n° 2003-18	37
Affaire n° 2003-19	37
Affaire n° 2003-21	38
Affaire n° 2003-24	38
Affaire n° 2003-25	38
Affaire n° 2003-26	39
Affaire n° 2003-27	39
Affaire n° 2003-30	39
Affaire n° 2003-41	40
Affaire n° 2004-03	40
Affaire n° 2004-04	41
Affaire n° 2004-06	41
Affaire n° 2004-08	41
Affaire n° 2004-14	42
Affaire n° 2004-23	42
Affaire n° 2004-28	43

Affaire n° 2004-50	43
Affaire n° 2004-59	43
Affaire n° 2004-62	44
Affaire n° 2005-05	44
Affaire n° 2005-07	45
Affaire n° 2006-04	45
Affaires n ^{OS} 2006-22 et 23	46
Affaire n° 2006-17	46
Affaire n° 2006-24	47
Affaire n° 2007-02	47
Affaire n° 2007-15	48
Affaire n° 2008-03	49
Affaire n° 2008-04	49
Affaire n° 2008-05	50
Affaire n° 2008-11	51
Affaire n° 2008-12	51
Affaire n° 2009-11	52
Affaire n° 2010-07	52
Affaire n° 2010-09	53
◆ Avis défavorables	54
Affaire n° 2003-29	54
Affaire n° 2004-10	54
Affaire n° 2004-21	54
Affaire n° 2006-03	55
Affaire n° 2008-02	55
Affaire n° 2009-07	56
Affaire n° 2010-04	56
Affaire n° 2010-05	58
Affaire n° 2010-06	59
II - Successions	60
➤ Souscription de contrats d'assurance vie avant décès afin de réduire l'actif successoral.....	60
◆ Avis favorables	60
Affaire n° 1999-18	60
Affaire n° 2000-10	61
◆ Avis défavorables	61
Affaire n° 2001-09	61
Affaire n° 2000-30	62
Affaire n° 2006-06	62
➤ Successions bénéficiant des exonérations de l'article 793 du CGI.....	63
◆ Avis favorables	63
Biens donnés à bail (article 793-2-2° du CGI) :	63
Affaire n° 2002-05	63
Affaire n° 2003-28	63
Parts de GFA (article 793-1-4° du CGI) :	64
Affaire n° 2001-18	64
◆ Avis défavorable.....	64
Bois et forêt (article 793-2-2° du CGI)	64

Affaire n° 2004-32	64
Chapitre 2 Droits de mutation à titres onéreux	65
➤ Cession de titres dissimulant une vente d'immeubles	65
◆ Avis favorables	65
Affaire n° 2001-05	65
Affaire n° 2007-23	66
◆ Avis défavorable	67
Affaire n° 2004-24	67
➤ Montage tendant à éviter la déchéance du régime des marchands de biens de l'article 1115 du CGI.....	67
◆ Avis favorables	67
Affaire n° 2004-13	67
Affaire n° 2004-17	68
Affaire n° 2004-26	68
Affaire n° 2004-67	68
Affaire n° 2005-10	69
Affaire n° 2005-17	70
Affaire n° 2006-02	70
◆ Avis défavorable	71
Affaire n° 2006-09	71
Affaire n° 2008-17	71
Chapitre 3 Perceptions diverses	73
➤ Taxe annuelle de 3% sur les immeubles (articles 990 D, 990 E du CGI)	73
◆ Avis défavorables	73
Affaire n° 2004-18	73
Affaire n° 2004-19	73
Titre 2 Impôt de solidarité sur la fortune	75
➤ Cession d'usufruit temporaire de titres ou part sociales de société	75
◆ Avis favorable	75
Affaire n° 2006-13	75
➤ Donation d'usufruit temporaire de titres ou parts sociales de société	76
◆ Avis favorable	76
Affaire n° 2004-42	76
➤ Modification de la date de clôture d'un exercice social dans le but de minorer l'ISF (article 123 bis du CGI)	76
◆ Avis favorable	76
Affaire n° 2004-51	76
Titre 3 Impôt sur le revenu.....	78
Chapitre 1 Bénéfices agricoles.....	78
➤ Création de sociétés d'exploitation afin de bénéficier du	

régime du forfait agricole.....	78
◆ Avis favorables	78
Affaire n° 2002-30	78
Affaire n° 2002-31	79
Chapitre 2 Bénéfices industriels et commerciaux	80
➤ Création d'une société écran à l'étranger et conclusion d'un contrat de collaboration afin d'exonérer des prestations de services effectuées en France	80
◆ Avis favorables	80
Affaire n° 2006-14	80
Affaire n° 2006-15	81
Chapitre 3 Revenus fonciers	82
➤ Constitution d'une SCI et conclusion d'un contrat de bail afin de contourner les dispositions de l'article 15-II du CGI.....	82
◆ Avis favorables	82
Affaire n° 2001-10	82
Affaire n° 2001-06	82
Affaire n° 2005-15	83
Affaire n° 2005-23	83
Affaire n° 2009-09	84
Affaire n° 2010-01	84
◆ Avis défavorable.....	85
Affaire n° 2010-11	85
Chapitre 4 Revenus mobiliers.....	87
➤ Cession de l'usufruit temporaire de titres a une société étrangère afin d'échapper a la taxation des revenus distribués	87
◆ Avis favorable.....	87
Affaire n° 2006-13	87
➤ Modification de la date de clôture de l'exercice d'une société afin d'échapper à l'imposition de revenus mobiliers.....	88
◆ Avis favorable.....	88
Affaire n° 2005-25	88
➤ Utilisation abusive de plan d'épargne entreprise.....	88
◆ Avis favorables	88
Affaire n° 2001-12	88
Affaire n° 2001-13	89
Affaire n° 2001-14	90
Affaire n° 2001-15	91
Affaire n° 2001-16	92
Affaire n° 2001-17	92
Affaire n° 2004-31	93
◆ Avis défavorables	94
Affaire n° 2005-18	94
Affaire n° 2005-19	94
Affaire n° 2005-20	95

➤	Distributions déguisées.....	96
◆	Avis défavorable.....	96
	Affaire n° 2008-07	96
Chapitre 5 Plus-values		97
➤	Bail fictif minorant une plus-value immobilière	97
◆	Avis favorable.....	97
	Affaire n° 2000-13	97
➤	Cession de titres à une (ou plusieurs) société écran située à l'étranger afin d'exonérer d'impôt une plus-value de cession de parts	98
◆	Avis favorables	98
	Affaire n° 2006-14	98
	Affaire n° 2006-15	99
◆	Avis défavorable.....	99
	Affaire n° 2008-01	99
➤	Donation de titres préalablement à leur cession.....	101
◆	Avis favorables	101
	Affaire n° 2002-16	101
	Affaire n° 2002-19	101
	Affaire n° 2003-10	101
	Affaire n° 2004-44	102
	Affaire n° 2005-06	103
	Affaire n° 2005-09	104
	Affaire n° 2006-01	104
	Affaire n° 2007-04	105
	Affaire n° 2007-26	105
	Affaire n° 2007-27	106
◆	Avis défavorables	107
	Affaire n° 2002-15	107
	Affaire n° 2002-15 bis	107
	Affaire n° 2003-14	108
	Affaire n° 2003-39	109
	Affaire n° 2004-57	109
	Affaire n° 2002-17	110
	Affaire n° 2003-22	110
	Affaire n° 2003-36	111
	Affaire n° 2004-43	111
	Affaire n° 2004-40	112
	Affaire n° 2004-68	113
	Affaire n° 2005-08	113
	Affaire n° 2005-21	114
	Affaire n° 2005-22	115
	Affaire n° 2006-11	116
	Affaire n° 2006-07	117
	Affaire n° 2006-18	117
	Affaire n° 2008-06	118
➤	Réduction du chiffre d'affaires éludant l'imposition des plus-	

	values de cession ou de cessation d'entreprise (articles 151 septies et 202 bis anciens du CGI)	119
◆	Avis favorables	119
	Affaire n° 2002-18	119
	Affaire n° 2002-29	119
	Affaire n° 2003-02	120
	Affaire n° 2003-16	121
	Affaire n° 2003-37	122
	Affaire n° 2005-12	122
	Affaire n° 2005-13	123
◆	Avis défavorable.....	123
	Affaire n°2007-24	123
	Affaire n° 2008-16	124
➤	Opérations d'apport-cession de titres : report d'imposition en cas d'échanges de titres (articles 160 I ter 4 et 92 B-II anciens du CGI)	125
◆	Avis favorables	125
	Affaire n° 2000-16	125
	Affaire n° 2000-17	125
	Affaire n° 2000-20	126
	Affaire n° 2002-03	126
	Affaire n° 2002-04	127
	Affaire n°2002-20	127
	Affaire n° 2002-21	128
	Affaire n° 2002-22	128
	Affaire n° 2002-23	129
	Affaire n° 2002-25	129
	Affaire n° 2002-26	130
	Affaire n° 2002-28	130
	Affaire n° 2003-01	131
	Affaire n° 2003-05	131
	Affaire n° 2003-06	132
	Affaire n° 2003-13	133
	Affaire n° 2003-35	133
	Affaire n° 2003-38	134
	Affaire n° 2004-52	135
	Affaire n° 2004-53	135
	Affaire n° 2004-54	136
	Affaire n° 2004-55	136
	Affaire n° 2004-56	137
	Affaire n° 2004-61	137
◆	Avis défavorable.....	138
	Affaire n° 2004-33	138
➤	Opérations d'apport-cession de titres : sursis d'imposition en cas d'échange de titres (article 150-0B du CGI).....	138
◆	Avis défavorables	138
	Affaire n° 2004-35	138
	Affaire n° 2004-36	139
	Affaire n° 2004-37	139

	Affaire n° 2004-38	139
	Affaire n° 2004-63	140
	Affaire n° 2004-64	140
➤	Transformation d'un GFA de location en une SEA afin de bénéficier d'une exonération des plus values de cession de parts	141
◆	Avis favorable.....	141
	Affaire n° 2003-15	141
➤	Cession à soi-même d'une activité en exonération de plus-value (article 238 quaterdecies du CGI)	142
◆	Avis favorables	142
	Affaire n° 2006-08	142
	Affaire n° 2007-01	143
	Affaire n° 2007-03	143
	Affaire n° 2007-12	144
	Affaire n° 2008-08	144
	Affaire n° 2008-09	145
	Affaire n° 2008-29	145
◆	Avis défavorables	146
	Affaire n° 2008-10	146
	Affaire n° 2008-13	147
	Affaire n° 2008-14	147
	Affaire n° 2008-28	148
	Affaire n° 2008-30	149
➤	Location-gérance suivie d'une cession du fonds de commerce dans le but de bénéficier de l'exonération des plus-values professionnelles prévue à l'article 238 quindecies du CGI	150
◆	Avis défavorable.....	150
	Affaire n° 2009-08	150
➤	Inscription sur un plan d'épargne en actions de titres à un prix de convenance	151
◆	Avis favorables	151
	Affaire n° 2003-40	151
	Affaire n° 2004-15	152
	Affaire n° 2006-16	152
	Affaire n° 2007-06	153
	Affaire n° 2007-07	154
	Affaire n° 2007-08	154
	Affaire n° 2007-09	155
	Affaire n° 2007-10	156
	Affaire n° 2007-11	157
	Affaire n° 2007-25	157
	Affaire n° 2009-15	158
◆	Avis défavorables	161
	Affaire n° 2007-05	161
	Affaire n° 2010-02	161
	Affaire n° 2010-03	163

Chapitre 6 Requalifications.....165

- **Plus-value de cession de titres requalifiée en une distribution de dividendes 165**
 - ◆ **Avis favorable..... 165**
 - Affaire n° 2001-11 165
- **Plus-value de cession de titres requalifiée en boni de cession 165**
 - ◆ **Avis favorable..... 165**
 - Affaire n°2000-21 165
- **Indemnité de licenciement requalifiée en traitements et salaires 166**
 - ◆ **Avis favorables 166**
 - Affaire n° 2003-11 166
 - Affaire n° 2003-33 167
- **Indemnité de licenciement requalifiée en commissions 167**
 - ◆ **Avis défavorable..... 167**
 - Affaire n° 2005-01 167
- **Prêt requalifié en contrat d'exclusivité..... 169**
 - ◆ **Avis favorable..... 169**
 - Affaire n°2001-03 169
- **Plus-value de cession de valeurs mobilières requalifiée en revenus de capitaux mobiliers..... 169**
 - ◆ **Avis favorables 169**
 - Affaire n° 2007-16 169
 - Affaire n° 2007-17 171
 - Affaire n° 2007-18 172
 - Affaire n° 2007-19 174
 - Affaire n° 2007-20 174
 - Affaire n° 2007-21 175

Chapitre 7 Transferts de fonds176

- **Montage mis en place dans le but d'échapper à l'imposition des transferts de fonds de ou vers l'étranger (article 1649 a du CGI) 176**
 - ◆ **Avis favorables 176**
 - Affaire n° 2002-34 176
 - Affaire n° 2004-05 177

Titre 4 Impôt sur les sociétés178

- **Acquisition des titres d'une société fiscalement déficitaire suivie de son absorption afin d'y localiser une plus-value 178**
 - ◆ **Avis défavorables 178**
 - Affaire n° 2003-07 178
 - Affaire n° 2003-08 178
 - Affaire n° 2003-09 179
- **Cession de fonds de commerce sous couvert d'une indemnité de résiliation 180**

◆	Avis favorable.....	180
	Affaire n° 2004-34	180
➤	Cession de créance	181
◆	Avis défavorable.....	181
	Affaire n° 2006-02	181
➤	Création de deux entreprises afin de transférer des bénéfices dans une zone à fiscalité privilégiée.....	182
◆	Avis défavorable.....	182
	Affaire n° 2005-14	182
➤	Interposition d'une société fiscalement déficitaire afin d'y localiser une plus-value sur cession d'immeuble.....	182
◆	Avis favorable.....	182
	Affaire n° 2001-07	182
➤	Opération d'achat-revente de titres afin de bénéficier de l'avoir fiscal attaché à la distribution de dividendes.....	183
◆	Avis favorable.....	183
	Affaire n° 2004-07	183
➤	Prise de contrôle d'une société fiscalement déficitaire afin d'y localiser des profits	184
◆	Avis favorable.....	184
	Affaire n° 2002-27	184
➤	Recettes occultes réalisées par le biais d'une société à l'étranger.....	185
◆	Avis défavorable.....	185
	Affaire n° 2007-13	185
➤	Requalification en actif immobilisé d'une indemnité de licenciement.....	185
◆	Avis défavorable.....	185
	Affaire n° 2005-02	185
➤	Utilisation du régime de l'intégration fiscale d'un groupe afin d'exonérer d'impôt les produits issus de l'activité d'un autre groupe	187
◆	Avis favorable.....	187
	Affaire n° 2006-12	187
➤	Montage destiné à transférer dans un pays à fiscalité privilégiée les profits relatifs à une opération immobilière	189
◆	Avis favorable.....	189
	Affaire n° 2005-26	189
➤	Requalification d'un contrat de prêt en revenus distribués (article 119 bis-2 du CGI)	190
◆	Avis défavorable.....	190
	Affaire n° 2007-14	190
➤	Placement sous le régime des sociétés mères d'une distribution par une société liquide venant d'être acquise	191
◆	Avis favorables	191

Affaire n° 2008-19	191
Affaire n° 2008-20	192
Affaire n° 2008-21	193
Affaire n° 2008-22	194
Affaire n° 2009-01	195
Affaire n° 2009-02	196
Affaire n° 2009-03	197
Affaire n° 2009-04	198
Affaire n° 2009-05	199
Affaire n° 2009-06	201
Affaire n° 2009-10	202
Affaire n° 2009-12	203
Affaire n° 2009-13	205
Affaire n° 2009-14	206
Affaire n° 2010-10	208
◆ Avis défavorable	209
Affaire n° 2008-18	209
➤ Revendication abusive des régimes de marchands de biens, des mères et filiales et de l'intégration fiscale dans le but d'éluider des plus-values immobilières	210
◆ Avis favorable	210
Affaire n° 2010-08	210
➤ Montage visant à permettre la déduction de charges d'intérêts d'un emprunt participatif	212
◆ Avis favorable	212
Affaire n° 2010-13	212
➤ Requalification de charges d'intérêts d'ORA en distributions de dividendes (IS et retenue à la source)	214
◆ Avis favorable en IS et défavorable pour la retenue à la source	214
Affaire n° 2010-12	214
Titre 5 Taxe sur la valeur ajoutée	217
➤ Conclusion d'un bail commercial afin de bénéficier du régime de location immobilière permettant de récupérer la TVA sur des travaux engagés	217
◆ Avis favorable	217
Affaire n° 2005-11	217
➤ Conclusion d'un bail professionnel dans le but de bénéficier d'un remboursement de crédit de TVA	218
◆ Avis favorable	218
Affaire n° 2007-28	218
Affaire n° 2007-29	219
➤ Création d'un GIE permettant à un redevable partiel de déduire l'intégralité de la TVA afférente a des charges	220
◆ Avis défavorable	220
Affaire n° 2004-65	220
➤ Dissociation d'une opération de cession de terrain et de	

construction afin d'éviter l'application du régime des ventes d'immeubles à construire (article 257-7° du CGI).....	220
◆ Avis favorables	220
Affaire n° 2005-29	220
Affaire n° 2005-30	221
➤ Scission d'activités afin de faire bénéficier des opérations de ventes à consommer sur place du taux réduit de TVA	222
◆ Avis favorables	222
Affaire n° 2004-41	222
Affaire n° 2006-05	223
◆ Avis défavorable.....	224
Affaire n° 2001-21	224
➤ Ventes dissimulant des remises de cadeaux afin de contourner l'exclusion du droit à déduction de TVA (article 238-1° ancien de l'annexe II au CGI).....	224
◆ Avis favorable.....	224
Affaire n° 2000-28	224
Titre 6 Taxe professionnelle	226
Chapitre 1 Cotisation minimale de taxe professionnelle.....	226
➤ Transfert de clientèle vers une autre société dans le but de rester sous le seuil de 7 600 000 € de chiffre d'affaires déclenchant l'assujettissement à la cotisation minimale de taxe professionnelle	226
◆ Avis favorable.....	226
Affaire n° 2008-15	226
Titre 7 Divers	228
Chapitre 1 Incompétence du Comité	228
➤ réduction d'impôt (l'article 199 undecies du CGI).....	228
Affaire n° 2006-10	228

TITRE 1 DROITS D'ENREGISTREMENT

Chapitre 1 Droits de mutations à titre gratuit

I - Donations

- *Compensation de créances dissimulant une donation*
 - ◆ *Avis défavorable*

Affaire n° 2001-02

1) En 1991, Mme J... et M. G..., achètent en indivision un pavillon. Ils se séparent un an et demi après. Mme J... rachète la part de M. G..., qu'elle paye pour partie comptant ; pour le surplus, elle bénéficie de la part de M. G... d'un prêt sans intérêt sur 5 ans. Un mois après, M G... reconnaît, par acte sous seing privé, avoir bénéficié dans le passé d'avances financières de Mme G... dans le cadre de leurs relations d'affaires et accepte, en conséquence, la compensation de ces avances avec le prêt qu'il lui a consenti.

2) Le Comité a estimé que les éléments fournis par l'administration ne permettaient pas d'établir, au cas particulier, que l'acte du 25 juin 1991 constatant le paiement par compensation du solde du prix de vente de la propriété restant dû par Mme J... avec les avances non remboursées par M. G..., dissimulait une libéralité par abandon de créance de M. G... au profit de Mme J..., l'administration n'apportant pas la preuve qui lui incombe de l'intention libérale de M. G... .

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du Livre des procédures fiscales.

- **Donation avant décès du donateur afin de bénéficier d'une réduction des droits de mutation a titre gratuit de l'article 790 du CGI**
- ◆ **Avis favorables**

Affaires n^{os} 2006-19 à 2006-21

Par acte notarié du 13 juin 2001, M. S... a consenti à ses trois neveux et nièces, par ailleurs institués légataires universels conjoints aux termes d'un testament du 23 janvier 1988, une donation de sommes d'argent. L'acte, qui précisait que les sommes données seraient remises au plus tard en juin 2001, a bénéficié de la réduction des droits de mutation de 30 % prévue à l'article 790 du CGI dans sa rédaction applicable en la cause.

M. S... est décédé le 2 juillet 2001 sans que les sommes données aient été versées.

La déclaration de succession déposée le 29 janvier 2002 comportait au passif héréditaire la somme de 1 500 000 F représentant le montant donné par l'acte précité du 13 juin 2001 ainsi qu'un emprunt bancaire de 602 333 F contracté par le de cujus le 3 juin 2001 afin de payer les droits de donation.

Considérant comme fictif l'acte du 13 juin 2001, l'administration a, dans le cadre de la procédure de répression des abus de droit, écarté de la déduction les sommes prétendument données et réintégré à l'actif une créance de la succession égale au montant des droits payés par M. S... lors de l'enregistrement de l'acte du 13 juin 2001.

Le Comité relève que le donateur ne disposait pas à la date de l'acte des sommes comprises dans la donation et qu'il a dû de surcroît emprunter le montant des droits de donation qu'il a pris à sa charge personnelle.

Le Comité constate également qu'à la date du 30 juin 2001 et contrairement à ce qui était indiqué dans l'acte notarié du 13 juin 2001, aucune somme d'argent n'avait été versée aux donataires.

Il remarque que l'acte n'a ainsi provoqué ni dessaisissement actuel du donateur ni enrichissement immédiat des donataires.

Le Comité conclut dès lors que la donation du 13 juin 2001 présentait un caractère fictif.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre à son égard la procédure de répression des abus de droit prévue à l'article L. 64 du LPF.

- ◆ **Avis défavorable**

Affaire n° 2005-27

M. L... a consenti le 14 juin 2001 une donation en avancement d'hoirie à sa fille, Mme M... V..., de la pleine propriété de plusieurs biens immobiliers lui appartenant en propre pour une valeur de 454 298 €

Le 15 juin 2001, M. L... a effectué plusieurs donations de sommes en espèces, pour lesquelles des déclarations de dons manuels ont été déposées à la Recette des Impôts et notamment la somme de 91 469 € à son épouse séparée de biens.

M. L... est décédé le 21 juin 2001.

Les donations en cause ont bénéficié, eu égard à l'âge du donateur, de la réduction de droits de 30 % prévue à l'article 790 du code général des impôts.

Considérant eu égard à l'état de santé de M. L... et à la date de son décès, que l'organisation de ces libéralités n'avaient eu d'autre but que de bénéficier du mécanisme de réduction des droits

prévu à l'article 790 précité, le service a notifié aux ayant droits de M. L... un redressement tendant à rétablir, sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, la liquidation des droits de mutation à titre gratuit en faisant abstraction de cette réduction de droit, soit un rappel de 27 601 €

Le Comité relève que les donations sont bien réelles et parfaitement régulières.

Il constate par ailleurs que la situation des donataires n'aurait pas été la même si le patrimoine avait été transmis dans le cadre de la dévolution légale, les donations ainsi consenties résultant de la seule volonté et des choix opérés par M. L....

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

➤ **Donations successives éludant les droits de donation entre non parents**

◆ **Avis favorables**

Affaire n° 1999-17

1/ Le même jour, Monsieur L... a fait donation à son fils de la pleine propriété d'un immeuble, puis le fils a consenti la donation de l'usufruit de ce même bien à sa mère, divorcée de son père.

2/ Le Comité a notamment relevé :

- la concomitance des deux actes ;
- l'autorisation donnée par M. L... à son fils de faire donation à sa mère de l'usufruit du bien, le donateur renonçant à son droit de retour ;
- les liens d'affection unissant les parties.

Le Comité en a conclu que ces actes dissimulaient, en réalité, la donation directe de l'usufruit du bien par M. L... à Madame C..., son ex-épouse et avaient permis ainsi d'éluder l'impôt de donation entre non parents.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du Livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2000-07

1/ Le même jour, Madame T..., épouse, séparée de biens, de Monsieur B... a fait donation à celui-ci d'un immeuble pour une valeur déclarée de 300 000 F et Monsieur Jean B... a fait donation à son fils, Laurent, issu d'une précédente union, de cet immeuble.

2/ Le Comité a notamment relevé :

- la concomitance des deux actes ;
- les liens d'affection unissant les parties ;
- la renonciation par la donatrice à son droit de retour au titre de la première donation.

Le Comité en a conclu que ces actes dissimulaient, en réalité, la donation directe par Madame B... du bien immobilier au fils de son époux ; ce qui a permis d'éluder les droits de donation entre non parents.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du Livre des procédures fiscales.

➤ **Fraude au barème d'évaluation des droits démembrés de l'article 762 ancien du CGI**

◆ **Avis favorables**

Affaire n° 2000-01

1) Les faits

Madame S... a constitué le 12 mars 1996 avec ses deux enfants la société J... P... qui a pour objet la gestion de valeurs mobilières. Le même jour, Madame S... a apporté à la société la nue-propriété d'obligations assimilables du trésor (O.A.T.) pour la valeur économique de 5,7 MF. Neuf mois après la constitution de la société, Madame S... fait donation à ses enfants, chacun pour moitié, de la pleine propriété des parts de la société J... P... .

2) Avis rendu

Le Comité a constaté que la création de la société civile dénommée « J... P... », le 12 mars 1996, était concomitante à l'apport par Madame C... S... de la nue-propriété de 7 765 obligations assimilables du trésor (O.A.T) 7,5 % avril 2005.

La création de cette société et l'apport de la nue-propriété ont été suivis, le 9 décembre 1996, de la donation-partage par Madame C... S... à ses deux enfants de la pleine propriété des parts reçues en contrepartie de ses apports sauf deux.

Le Comité a remarqué l'absence de fonctionnement réel de la société.

Le Comité en a conclu que l'opération dissimulait la donation directe de la nue-propriété des titres aux deux enfants de Madame C... S... afin d'éviter l'application du barème légal prévu par l'article 762 du Code général des impôts.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du Livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2000-27

1) M. R... a constitué le 25 juin 1996 avec ses trois enfants, une société civile immobilière dénommée L. Il apporte à la société la nue-propriété d'un immeuble d'habitation qu'il possède en propre. Le même jour, il donne à ses enfants, en donation-partage, la pleine propriété de la totalité des parts de la société civile immobilière.

2) Le Comité a constaté que la création de la société civile était concomitante à l'apport par M. R... de la nue-propriété de l'immeuble et à la donation à ses trois enfants des parts représentatives de cet apport.

Le Comité a remarqué l'absence de fonctionnement réel de cette société civile immobilière.

Le Comité en a conclu que l'opération dissimulait la donation directe de la nue-propriété de l'immeuble lui-même aux trois enfants de M. R... afin d'éviter l'application du barème légal prévu par l'article 762 du Code général des impôts.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du Livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2000-32

1) Les faits

M. de W... et M. R... ont constitué le 12 novembre 1997 la SCI « S... » qui a pour objet la gestion de patrimoine immobilier. Le même jour M. de W... fait apport de la nue-propriété de divers biens immobiliers. Le 18 février 1998, M. de W... fait donation à M. R... de 45 450 parts de la SCI.

2) Avis rendu

Le Comité a constaté que la création de la société civile immobilière « S... », le 12 novembre 1997, était concomitant à l'apport par M. de W... à cette société de la nue-propiété d'immeubles.

La création de cette société et l'apport de la nue-propiété ont été suivis, le 18 février 1998, de la donation de 45 450 parts sur 50 500 de la société civile immobilière par M. de W... à M. R.... Le Comité a remarqué l'absence de fonctionnement réel de la société civile immobilière.

Le Comité en a conclu que l'opération dissimulait la donation directe de la nue-propiété des immeubles à M. R... afin d'éviter l'application du barème légal prévu par l'article 762 du Code général des impôts.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du Livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2001-20

1) Les faits

Les conjoints H... ont constitué le 16 novembre 1996 quatre sociétés anonymes ayant pour objet la gestion de valeurs mobilières. Le même jour, chaque conjoint H... a apporté à chacune des SA la nue-propiété d'actions et de parts sociales. Le 14 décembre 1996 et le 3 juin 1997, les conjoints H... ont procédé à la donation-partage à leurs enfants respectifs de la pleine propriété des actions des SA.

2) Avis rendu

Le Comité a constaté que la création des sociétés anonymes A..., E..., L... et G..., le 16 novembre 1996, était concomitant à l'apport par les conjoints H... à ces sociétés de la nue-propiété des actions et parts qu'ils détenaient dans la société en commandite par actions H... et dans la société civile L... V... .

La création de ces sociétés et l'apport de la nue-propiété ont été suivis, le 14 décembre 1996 et le 3 juin 1997, de la donation-partage par les conjoints H... à leurs enfants respectifs de la pleine propriété des actions des sociétés anonymes reçues en contrepartie des apports.

Le Comité a remarqué l'absence de fonctionnement réel des sociétés de famille créées qui ne disposent d'aucun revenu.

Le Comité en a conclu que l'opération dissimulait la donation directe de la nue-propiété des actions de la SCA H... et des parts de la société civile L... V... aux enfants des conjoints H... afin d'éviter l'application du barème légal prévu par l'article 762 du Code général des impôts.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du Livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2002-02

1) Les faits

Mme T... a constitué le 5 août 1998, avec sa fille, puis le 20 août 1998, avec son fils, respectivement les SCI V... et D... dont l'objet social est la gestion de biens immobiliers. Ces mêmes jours, Mme T... a apporté aux sociétés la nue-propiété de divers biens immobiliers. Le 5 septembre 1998, Mme T... fait donation-partage à ses deux enfants de la nue-propiété des parts des SCI.

2) Avis rendu

Le Comité a constaté que la création des sociétés civiles immobilières V..., le 5 août 1998, et D..., le 20 août de la même année, était concomitante à l'apport par Mme T... à ces sociétés de la nue-propiété de biens immobiliers qu'elle détenait.

La création de ces sociétés et l'apport de la nue-propiété ont été suivis, le 5 septembre 1998, de la donation partage par Mme T... de la nue-propiété des parts des sociétés civiles immobilières reçues en contrepartie des apports à ses deux enfants, chacun recevant de sa mère la nue-propiété des parts de la société dont il était associé à la création.

Le Comité a remarqué l'absence de fonctionnement réel des sociétés qui ne disposent d'aucun revenu.

Le Comité en a conclu que l'opération dissimulait la donation directe de la nue-propiété des biens immobiliers aux enfants de Mme T... afin d'éviter l'application du barème légal prévu par l'article 762 du code général des impôts.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du Livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2003-20

1) Les faits

M. et Mme Q... ont constitué le 27 janvier 1998, avec trois de leurs neveu et nièces, M. V..., Mme S... et Mme M..., la SCI J... M... dont l'objet est l'acquisition, l'administration et la gestion de biens immobiliers. Le même jour, les époux Q... apportent à la SCI la pleine propriété de parts de société ainsi que la nue-propiété de six immeubles de communauté et font donation à leurs neveu et nièces de la pleine propriété de 1 602 parts, sur les 3 123 leur appartenant, de la SCI.

2) Avis rendu

Le Comité a constaté que la création de la société civile immobilière J... M... était concomitante à l'acte d'apport des époux Q... et à la donation de la pleine propriété des parts de la SCI.

Il a par ailleurs remarqué que, malgré son fonctionnement purement formel, la création de la SCI ne répondait à aucune nécessité économique.

Le Comité a en conclu que l'opération dissimulait la donation directe et partielle de la nue-propiété des immeubles aux neveu et nièces de M. et Mme Q... afin d'éviter l'application du barème légal prévu par l'article 762 du code général des impôts.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2003-23

1) Les faits

M. M... a constitué le 18 juillet 1997, avec ses enfants la SCI F... dont l'objet est l'acquisition et la gestion de tous biens immobiliers. Le même jour, M. M... apporte à la SCI la nue-propiété d'un ensemble immobilier et fait donation en avancement d'hoirie à ses enfants de la pleine propriété des parts de la SCI.

2) Avis rendu

Le Comité a constaté que la création de la société civile immobilière F... était concomitante à l'acte d'apport de M. M... et à la donation de la pleine propriété des parts de la SCI.

Il a par ailleurs remarqué l'absence de fonctionnement réel de la société civile immobilière qui ne dispose d'aucun revenu.

Le Comité a en conclu que l'opération dissimulait la donation directe de la nue-propiété de l'ensemble immobilier aux enfants de M. M... afin d'éviter l'application du barème légal prévu par l'article 762 du code général des impôts.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2003-31

1) Les faits

Par acte notarié en date du 14 avril 1997, la SCI J..., créée le 20 avril 1984, procède à une augmentation de capital à la suite de l'apport par M. et Mme O... de la nue propriété des 3 200 parts de la SCI C... leur appartenant. Le même jour, les époux O... font donation de la pleine

propriété des parts qu'ils possèdent dans la SCI J... à leurs quatre petits enfants, également associés de ladite SCI.

2) Avis rendu

Le Comité a constaté que l'apport de la nue-propriété des parts de la SCI C... était concomitant à la donation de la pleine propriété des parts de la SCI J....

Il a considéré que cet apport ne présentait aucun intérêt, la gérance de la SCI J... ayant été confiée dès le mois de juillet 1997 au père des donataires.

Le Comité en a conclu que l'opération dissimulait la donation directe de la nue-propriété des parts de la SCI C... aux quatre petits enfants de M. et Mme O... afin d'éviter l'application du barème légal prévu par l'article 762 du code général des impôts.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2003-32

1) Les faits

M. D... a constitué le 8 décembre 1997, avec ses deux enfants, la SCI F.... Le même jour, M. D... apporte à la SCI la nue-propriété d'un ensemble immobilier. Le 30 décembre 1998, M. D... fait donation partage à ses deux enfants de la nue-propriété des 1 278 parts, sur les 1 280 lui appartenant, de la SCI.

2) Avis rendu

Le Comité a constaté que la création de la SCI F... était concomitante à l'apport par M. D... à cette société de la nue-propriété de l'ensemble immobilier.

La création de cette société et l'apport de la nue-propriété ont été suivis, le 30 décembre 1998, de la donation-partage par M. D... à ses deux enfants de la nue-propriété de 1 278 parts de la SCI reçues en contrepartie de l'apport.

Le Comité a remarqué que la création de la SCI, qui ne dispose d'aucun revenu, ne répondait à aucune nécessité économique et qu'elle a même conduit, suivant les dispositions statutaires, à priver les associés nus-propriétaires de toutes leurs prérogatives.

Le Comité en a conclu que l'opération dissimulait la donation directe de l'ensemble immobilier aux enfants de M. D... afin d'éviter l'application du barème légal prévu par l'article 762 du code général des impôts.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2004-09

1) Les faits

M. et Mme A... ont constitué le 28 décembre 1994, avec leurs deux fils, la SCI F.... Le même jour, M. et Mme A... apportent à la SCI la nue-propriété d'un bien immobilier leur appartenant et font donation à leurs enfants de la pleine propriété de 4 824 parts, sur les 4 826 leur appartenant, de la SCI.

2) Avis rendu

Le Comité a constaté que la création de la SCI F... était concomitante à l'acte d'apport des époux A... et à la donation de la pleine propriété des parts de la SCI.

Le Comité a remarqué que la création de la SCI, qui ne dispose d'aucun revenu, ne répondait à aucune nécessité économique et que les dispositions statutaires pouvaient même conduire à une paralysie de sa vie sociale.

Le Comité en a conclu que l'opération dissimulait la donation directe de la nue-propriété du bien immobilier aux enfants de M. et Mme A... afin d'éviter l'application du barème légal prévu par l'article 762 du code général des impôts.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2004-16

1) Les faits

M. et Mme H... ont constitué le 8 octobre 1997, avec leurs deux filles, la SCI L... B.... Le même jour, M. et Mme H... apportent à la SCI la nue-propiété de biens immobiliers leur appartenant en propre ou dépendant de la communauté conjugale. Par acte notarié en date des 4 et 16 décembre 1998, M. et Mme H... font donation à leurs enfants de la pleine propriété de 670 parts, sur les 770 leur appartenant, de la SCI.

2) Avis rendu

Le Comité a constaté que la création de la SCI L... B... était concomitante à l'apport par M. et Mme H... à cette société de la nue-propiété de biens immobiliers.

La création de cette société et l'apport de la nue-propiété ont été suivis, en décembre 1998, de la donation par M. et Mme H... à leurs deux enfants de la pleine propriété de 670 parts de la SCI reçues en contrepartie de l'apport.

Le Comité a remarqué que la création de la SCI, qui ne dispose d'aucun revenu, ne répondait à aucune nécessité économique et que les dispositions statutaires pouvaient même conduire à une paralysie de sa vie sociale.

Le Comité en a conclu que l'opération dissimulait la donation directe de la nue-propiété des biens immobiliers aux enfants de M. et Mme H... afin d'éviter l'application du barème légal prévu par l'article 762 du code général des impôts.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2004-20

1) Les faits

Mme Z..., veuve de M. Michel W..., a constitué le 10 janvier 1994, avec ses trois enfants, la SCI K.... Le même jour, Mme Z... apporte à la SCI la nue-propiété de cinq immeubles et de 525 parts de la SCI C... de C.... Le 20 juillet 1994, Mme Z... fait donation à ses enfants de la pleine propriété de 1 650 parts de la SCI.

2) Avis rendu

Le Comité a constaté que la création de la SCI K... était concomitante à l'apport par Mme Z... de la nue-propiété des immeubles et parts de la SCI C... de C....

Le Comité a remarqué que la création de la SCI, qui ne dispose d'aucun revenu, ne répondait à aucune nécessité économique et que son fonctionnement était purement formel.

Le Comité en a conclu que l'opération dissimulait la donation directe de la nue-propiété des immeubles et parts de la SCI C... de C... aux enfants de Mme Z... afin d'éviter l'application du barème légal prévu par l'article 762 du code général des impôts.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2004-22

1) Les faits

M. et Mme L... ont constitué le 14 août 1998 la SCI T.... Le même jour, M. et Mme L... apportent à la SCI la nue-propiété de divers biens immobiliers, propres ou communs, leur appartenant. Le 30 décembre 1998, M. et Mme L... font donation partage à leurs deux enfants de divers biens et notamment de la pleine propriété de 5 972 parts, sur les 5 975 leur appartenant, de la SCI.

2) Avis rendu

Le Comité a constaté que la création de la SCI T... était concomitante à l'apport par M. et Mme L... à cette société de la nue-propiété de divers biens immobiliers.

La création de cette société et l'apport de la nue-propiété ont été suivis, le 30 décembre 1998, de la donation par M. et Mme L... à leurs deux enfants de la pleine propriété de 5 972 parts de la SCI reçues en contrepartie de l'apport.

Le Comité a remarqué que la création de la SCI, qui ne dispose d'aucun revenu, ne répondait à aucune nécessité économique et que les dispositions statutaires pouvaient même conduire à une paralysie de sa vie sociale.

Le Comité en a conclu que l'opération dissimulait la donation directe de la nue-propiété des biens immobiliers aux enfants de M. et Mme L... afin d'éviter l'application du barème légal prévu par l'article 762 du code général des impôts.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2004-25

1) Les faits

M. et Mme C... ont constitué le 24 juillet 1998 la SCI P... à laquelle ils apportent la nue-propiété de leur résidence principale. Le même jour, M. et Mme C... font donation à leurs deux filles de la pleine propriété de 13 998 parts, sur les 14 000 leur appartenant, de la SCI.

2) Avis rendu

Le Comité a constaté que la création de la SCI P... était concomitante à l'acte d'apport des époux C... et à la donation de la pleine propriété des parts de la SCI.

Le Comité a remarqué que la création de la SCI, qui ne dispose d'aucun revenu, ne répondait à aucune nécessité économique et que son fonctionnement était purement formel.

Le Comité en a conclu que l'opération dissimulait la donation directe de la nue-propiété de l'immeuble aux enfants de M. et Mme C... afin d'éviter l'application du barème légal prévu par l'article 762 du code général des impôts.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2004-29

1) Les faits

M. L... a constitué le 23 juin 1999 la société en commandite simple (SCS) G... et lui apporte, le 29 juin 1999, la nue-propiété de parts de la SARL A..., évaluée à 9 672 890 € ainsi que la pleine propriété de diverses parts sociales, le montant total de l'apport s'élevant à 9 718 838 €
Le 1^{er} septembre 1999, M. L... fait donation à sa fille de la nue-propiété de 270 000 parts, sur les 299 999 lui appartenant, de la SCS G....

2) Avis rendu

Le Comité a relevé la concomitance des opérations, six jours séparant notamment la constitution de la SCS G... et l'apport à cette société de la nue-propiété de parts de la SARL A....

Le Comité a remarqué que la création de la SCS, dont le fonctionnement était purement formel, ne répondait à aucune nécessité économique et que cette société avait même eu recours à des artifices pour bénéficier des revenus nécessaires à son objet social (facturation de prestations dont la réalisation effective n'a pu être justifiée et décision par la SARL A..., au cours de la même assemblée générale, d'affecter les bénéfices à un poste de réserves qui sont ensuite distribués aux propriétaires et nus-propiétaires).

Le Comité en a conclu que l'opération dissimulait la donation directe de la nue-propiété des parts de la SARL A... à la fille de M. L... afin d'éviter l'application du barème légal prévu par l'article 762 du code général des impôts.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2004-30

1) Les faits

M. et Mme C... ont constitué le 23 juin 1999 la société en commandite simple (SCS) P... et lui apportent, le 29 juin 1999, la nue-propiété de parts de la SARL S..., évaluée à 8 438 053 € ainsi que la pleine propriété de diverses parts sociales, le montant total de l'apport s'élevant à 8 509 856 €. Le 1^{er} septembre 1999, M. et Mme C... font donation à leurs enfants de la nue-propiété de 270 000 parts, sur les 299 999 leur appartenant, de la SCS P...

2) Avis rendu

Le Comité a relevé la concomitance des opérations, six jours séparant notamment la constitution de la SCS P... et l'apport à cette société de la nue-propiété de parts de la SARL S....

Le Comité a remarqué que la création de la SCS, dont le fonctionnement était purement formel, ne répondait à aucune nécessité économique et que cette société avait même eu recours à des artifices pour bénéficier des revenus nécessaires à son objet social (facturation de prestations dont la réalisation effective n'a pu être justifiée et décision par la SARL S..., au cours de la même assemblée générale, d'affecter les bénéfices à un poste de réserves qui sont ensuite distribués aux propriétaires et nus-propiétaires).

Le Comité en a conclu que l'opération dissimulait la donation directe de la nue-propiété des parts de la SARL S... aux enfants de M. et Mme C... afin d'éviter l'application du barème légal prévu par l'article 762 du code général des impôts.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2004-58

1) Les faits

Mme H... et ses deux enfants ont constitué le 31 décembre 1997 la société civile H... P.... Le même jour ils lui apportent la nue-propiété de parts de sociétés civiles immobilières ainsi que la nue-propiété indivise d'un immeuble. Le 1^{er} décembre 1998, Mme H... fait donation à ses enfants de la nue-propiété de 2 310 parts, sur les 2 330 lui appartenant, de la société civile H... P... ainsi que de la pleine propriété d'un terrain.

2) Avis rendu

Le Comité a constaté que la création de la société civile H... P... était concomitante à l'apport à cette société de la nue-propiété de parts de sociétés civiles immobilières ainsi que la nue-propiété indivise d'un immeuble.

La création de cette société et les apports en nue-propiété ont été suivis, en décembre 1998, de la donation par Mme H... à ses enfants de la seule nue-propiété de parts de la société civile.

Le Comité a remarqué que la création de cette société civile, qui ne dispose d'aucun revenu, d'aucun compte bancaire ne répondait à aucune nécessité économique et que son fonctionnement était purement formel.

Le Comité en a conclu que l'opération dissimulait la donation directe de la nue-propiété de parts de sociétés civiles immobilières et d'un immeuble aux enfants de Mme H... afin d'éviter l'application du barème légal prévu par l'article 762 du code général des impôts.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2005-16

Par acte du 25 juin 2001, M. G... et ses trois fils ont constitué la SCI G....

M. G... a apporté à la société la nue-propiété de deux ensembles immobiliers et chacun de ses enfants la somme de 240 € Les apports en nue-propiété ont été évalués selon un barème économique dans lequel l'usufruit est valorisé à 37,6 % de la pleine propriété, soit 250 920 € Par actes des 9 juillet et 14 décembre 2001, M. G... a fait donation à ses fils de l'ensemble de ses parts dans la SCI.

L'administration a considéré que l'interposition d'un apport en société n'avait d'autre but, dans le cadre de la transmission aux enfants du patrimoine immobilier familial, que de contourner l'application du barème légal d'évaluation de la nue-propiété alors fixé par l'article 762 ancien du code général des impôts, lequel valorisait l'usufruit de M. G... à 10 % de la pleine propriété compte tenu de son âge.

Elle a donc procédé à une nouvelle liquidation des droits de mutation à titre gratuit et effectué un rappel en droits de 15 687 €

Le Comité relève que le bref délai séparant les apports des actes de donation établit que la SCI a été créée dans le cadre d'une stratégie de transmission patrimoniale.

Il constate par ailleurs que lors de sa constitution en 2001 et au cours des trois années suivantes, la SCI ne disposait que d'un patrimoine en nue-propiété et corrélativement d'une absence complète de ressources, situation ne lui permettant ni d'assumer les charges de la propriété, ni de répondre aux objectifs assignés par l'article 1832 du code civil à tout contrat de société.

Il estime à cet égard non déterminant, dans les circonstances de l'espèce, l'argument selon lequel la société civile constituerait une forme d'organisation supérieure à l'indivision, celle-ci pouvant faire l'objet de conventions de gestion aussi performantes dans le cadre d'un cercle familial restreint.

Le Comité a donc émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue à l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2005-28

Par actes du 5 décembre 2001, Mme K... et ses deux filles, Mmes S... et G..., ont constitué deux SCI, la SCI M... et la SCI L....

Mme K... a apporté à la SCI M... la nue-propiété d'un bien immobilier, évaluée à 2 014 580 € par référence à une valeur économique, recevant en contrepartie 201 458 parts de 10 € chacune, et à la SCI L... la nue-propiété d'un bien immobilier, évaluée à 45 350 € par référence à une valeur économique, recevant en contrepartie 4 535 parts de la société de 10 € chacune.

Chacune des deux filles de Mme K... a apporté 10 € en numéraire à chaque société.

Par acte du 17 décembre 2001, Mme K... a donné l'ensemble des parts sociales qu'elle possédait dans les SCI M... et L... à ses deux filles.

L'administration a considéré que l'interposition d'un apport à une société civile n'avait eu d'autre but que d'éviter, pour la donation des biens litigieux, l'application du barème d'évaluation de l'usufruit et de la nue-propiété prévu à l'article 762 ancien du code général des impôts, lequel valorisait la nue-propiété des biens immobiliers à 90 % de la pleine propriété compte tenu de l'âge de Mme K... soit une valeur supérieure à celle déclarée par référence à la valeur économique.

L'administration a donc notifié à Mme S... une proposition de rectification sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales en recalculant les droits de donation sur la base des valeurs résultant de la mise en oeuvre dudit barème.

L'avantage fiscal net résultant de l'opération a été chiffré à 112 341 € pour chaque donataire, soit un total de 224 682 €

Le Comité relève que le bref délai séparant les apports des actes de donation établit que la SCI a été créée dans le cadre d'une stratégie de transmission patrimoniale.

Il constate par ailleurs que lors de sa constitution en 2001 et au cours des années suivantes, la SCI ne disposait que d'un patrimoine en nue-propriété et corrélativement d'une absence complète de ressources, situation ne lui permettant ni d'assumer les charges de la propriété, ni de répondre aux objectifs assignés par l'article 1832 du code civil à tout contrat de société.

Il estime à cet égard non déterminant, dans les circonstances de l'espèce, l'argument selon lequel la société civile constituerait une forme d'organisation supérieure à l'indivision, celle-ci pouvant faire l'objet de conventions de gestion aussi performantes dans le cadre d'un cercle familial restreint.

Il relève également qu'eu égard à la stricte égalité en nombre de parts des deux associées donataires, à l'existence d'une stricte co-gérance et l'absence de tout associé tiers permettant de départager Mmes S... et G..., la gestion des sociétés civiles deviendrait extrêmement difficile voire impossible en cas de conflit entre elles.

Le Comité a donc émis l'avis que l'administration était fondée, compte tenu d'actes dissimulant la portée véritable d'une opération, à restituer à celle-ci son véritable caractère et à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

- ◆ **Avis défavorable**

Affaire n° 2004-27

1) Les faits

M. et Mme S... ont constitué le 22 décembre 1998 la SCI A... à laquelle ils apportent la moitié chacun de la pleine propriété d'une parcelle de terre.

La SCI A... fait construire trois villas sur le terrain apporté, financées par trois emprunts. Les travaux de construction ont débuté le 28 décembre 1998 pour s'achever le 8 septembre 1999, les villas étant immédiatement données en location.

Le 16 août 2001, M. et Mme S... font donation à leur fille unique de la nue-propriété des parts qu'ils possèdent dans la SCI.

2) Avis rendu

Le Comité a constaté que la donation de la nue-propriété des parts de la SCI A... est intervenue plus de deux ans après la création de ladite SCI.

Il a par ailleurs considéré que les éléments de fait réunis par l'administration n'étaient pas suffisants pour établir l'intérêt exclusivement fiscal de l'opération d'apport à la SCI suivi de la donation de la nue-propriété des parts.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

➤ **Vente dissimulant une donation**

- ◆ **Avis favorables**

Affaire n° 1999-24

1) Les faits

Madame S... a acquis de sa tante, Madame M..., une maison d'habitation. Le prix exprimé à l'acte, soit 550 000 F, a été converti en une obligation de soins et d'entretien.

2) Avis rendu

Le Comité a conclu à la requalification en donation de la vente d'une maison d'habitation, le 29 avril 1993, par Madame M... à Madame S..., au motif que l'intention libérale de Madame M... était manifeste en raison notamment :

- des liens d'affection unissant l'acheteur au vendeur ; Madame S... est la nièce de Madame M... ;
- du fait que la venderesse avait institué sa nièce comme sa légataire universelle et l'avait déjà gratifiée (contrat d'assurance décès de 100 000 F le 27 avril 1993 ; don manuel de 90 000 F le 29 avril 1993) ;
- enfin, de l'absence d'aléa à la prétendue vente dans la mesure où l'obligation de soins en laquelle le prix a été intégralement converti, n'a pas été exécutée, Madame M... ayant continué à pourvoir à son entretien sur ses propres ressources.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du Livre des procédures fiscales.

Affaire n° 1999-27

1) Les faits

Monsieur S... a acquis de sa tante, Madame B..., une maison d'habitation ainsi que des parcelles de terre. Le prix stipulé à l'acte, soit 150 000 F, a été converti en une rente viagère annuelle de 37 200 F payable trimestriellement.

2) Avis rendu

Le Comité a conclu à la requalification en donation de la vente d'une maison d'habitation, le 28 décembre 1994, par Madame B... à Monsieur S..., au motif que l'intention libérale de Madame B... était manifeste en raison notamment :

- de l'âge (85 ans) et de l'état de santé de Madame B... qui est décédée trois mois après la vente ;
- des liens d'affection unissant les parties à l'acte ; Monsieur S... est le neveu de Madame B... qui avait souscrit une assurance-vie à son profit et ouvert un compte joint sur lequel Monsieur S... avait prélevé une somme importante ;
- enfin, de l'absence d'aléa à la prétendue vente dont le prix a été converti en une rente viagère qui n'a pas été payée compte tenu de la proximité du décès.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 1999-28

1) Les faits

Monsieur et Madame P... ont acquis de Monsieur V... une maison d'habitation. Le prix, soit 500 000 F, a été converti en une rente viagère d'un montant annuel de 36 000 F payable par mensualité de 3 000 F.

2) Avis rendu

Le Comité a conclu à la requalification en donation de la vente d'un pavillon, le 15 juin 1989, par Monsieur V... à Monsieur et Madame P... au motif que l'intention libérale de Monsieur V... était manifeste en raison notamment :

- des liens d'affection unissant les parties à l'acte ; Monsieur V... avait donné procuration à Madame P... sur un de ses comptes bancaires et avait effectué divers virements au profit des acheteurs ;
- de la situation financière du vendeur qui ne l'obligeait pas à céder ce bien immobilier dans lequel il est d'ailleurs resté jusqu'à sa mort et qui subvenait seul à ses propres besoins ;
- enfin, de l'absence d'aléa à la prétendue vente dont le prix a été intégralement converti en une rente viagère dont seule la première mensualité a été payée et qui a immédiatement été rétrocédée par Monsieur V... à Monsieur et Madame P...

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 1999-29

1) Les faits

1) Monsieur et Madame V... ont acquis de Monsieur R... la nue-propiété d'une maison d'habitation et d'un garage ainsi que les meubles garnissant ce bien. Cette vente consentie pour le prix global de 358 639 F a été convertie intégralement en une obligation de soins.

2) Avis rendu

Le Comité a conclu à la requalification en donation de la vente de la nue-propiété d'une maison d'habitation meublée et d'un garage, le 24 juillet 1992, par Monsieur R... à Monsieur et Madame V... au motif que l'intention libérale de Monsieur R... était manifeste en raison notamment :

- des liens d'affection unissant les parties : Madame V... est la cousine par alliance du vendeur ;
- du fait que le vendeur a donné, compte tenu de son état de santé, procuration à Madame V... pour gérer l'ensemble de ses biens ; ainsi, Madame V... a établi sept chèques à son profit entre septembre 1993 et août 1994 pour un montant de 41 600 F. Par ailleurs, Monsieur R... a souscrit un contrat d'assurance-vie de 194 000 F au profit des époux V... ;
- l'absence de nécessité pour Monsieur R... de vendre ce bien compte tenu de ses revenus ;
- enfin de l'absence d'aléa à la prétendue vente dans la mesure où l'obligation de soins en laquelle le prix a été intégralement converti n'a pas été exécutée ; Monsieur R... ayant continué à pourvoir à son entretien sur ses propres deniers et ses frais médicaux étant pris en charge en totalité par les organismes sociaux.

En conséquence le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du Livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2000-03

1) Les faits

Monsieur et Madame K... ont acquis de Monsieur O... la nue-propiété de la résidence principale de ce dernier. Le prix stipulé à l'acte soit 162 000 F a été intégralement converti en une obligation de soins et d'entretien.

2) Avis rendu

Le Comité a conclu à la requalification en donation de la vente de la nue-propiété d'une maison d'habitation, le 31 juillet 1992, par Monsieur O... à Monsieur et Madame K... au motif que l'intention libérale de Monsieur O... était manifeste en raison notamment :

- des liens d'affection unissant les parties ;
- de l'âge du cédant ;
- de l'absence de contrepartie à la prétendue vente dont le prix convenu a été converti en une obligation de soins et d'entretien qui n'a pas été exécutée. En effet, ce sont les époux K... qui se sont installés chez Monsieur O... qui a financé une bonne partie de leur train de vie étant en outre précisé que Monsieur O... a consenti une procuration sur son compte bancaire à Madame K... qui l'a utilisée.

En conséquence le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du Livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2000-04

1) Les faits

Mademoiselle L... R... a acquis de Monsieur C... la nue-propiété d'une maison d'habitation ; le prix stipulé à l'acte soit 150 000 F a été entièrement converti en une rente viagère annuelle de 7 200 F.

2) Avis rendu

Le Comité a conclu à la requalification en donation de la vente de la nue-propiété d'une maison d'habitation, le 13 septembre 1994, par Monsieur C... à Mademoiselle L... R..., au motif que l'intention libérale de Monsieur C... était manifeste en raison notamment :

- des liens d'affection unissant les parties ; Mademoiselle L... R... est la fille unique de l'épouse de Monsieur C... qui n'a pas de descendance directe ;
 - du fait que les revenus du vendeur ne l'obligeaient pas à céder le bien ;
 - de l'absence d'aléa à la prétendue vente dans la mesure où la rente annuelle en laquelle le prix a été intégralement converti n'a pas été payée ; en effet, Mademoiselle L...R..., âgée de 19 ans à l'époque des faits, ne disposait que d'une pension alimentaire que lui versait sa mère et qui provenait nécessairement de Monsieur C..., Madame C... ne disposant pas de revenus propres.
- En conséquence le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du Livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2000-12

1) Les faits

Madame L... a acquis de Madame H... la nue-propiété d'une maison d'habitation. Cette vente a été consentie pour le prix de 720 000 F qui a été converti en une rente viagère annuelle de 27 000 F.

2) Avis rendu

Le Comité a conclu à la requalification en donation de la vente de la nue-propiété d'une maison d'habitation, le 14 novembre 1995, par Madame H... à Madame L... au motif que l'intention libérale de Madame H... était manifeste en raison notamment :

- des liens d'affection unissant les parties ; Madame L... est la nièce par alliance de Madame H... qui l'avait désignée comme sa légataire universelle, ce qui enlevait tout intérêt juridique à la vente, Madame L... étant assurée de recueillir la maison dans la succession ;
 - de l'âge (86 ans) et de l'état de santé de la venderesse qui est décédée 55 jours après la signature de l'acte ;
 - enfin, de l'absence d'aléa à la prétendue vente dans la mesure où la rente viagère en laquelle le prix a été intégralement converti n'a pas été payée compte tenu de la proximité du décès.
- En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2000-14

1) Les faits

Monsieur P... a acquis à Madame V... un immeuble d'habitation dont le prix de 350 000 F a été intégralement converti en une rente viagère de 4 500 F par mois.

2) Avis rendu

Le Comité a conclu à la requalification en donation de la vente d'une maison d'habitation, le 14 octobre 1996, par Madame V... à Monsieur P..., au motif que l'intention libérale de Madame V... était manifeste en raison notamment :

- des liens d'affection unissant les parties ; Monsieur P... est le neveu par alliance de Madame V... qui l'a institué comme légataire universel un mois avant la vente en cause ;
- de l'âge (82 ans) et de l'état de santé de la venderesse qui est décédée trois semaines après l'acte ;
- de l'absence de contrepartie à la prétendue vente dans la mesure où la rente viagère de 4 500 F par mois en laquelle le prix a été intégralement converti n'a pas été honorée compte tenu de la proximité prévisible du décès.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du Livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2000-15

1) Les faits

Monsieur et Madame F... ont acquis de Madame D... une maison d'habitation et un garage avec les meubles meublants ainsi qu'un appartement avec box ; ces ventes ont été consenties respectivement pour le prix de 560 000 F converti en une rente viagère annuelle de 39 600 F (soit 3 300 F le 1^{er} de chaque mois) et pour 350 000 F converti en une rente viagère annuelle de 48 000 F (soit 4 000 F le 1^{er} de chaque mois).

2) Avis rendu

Le Comité a conclu à la requalification en donation de la vente de biens immobiliers les 31 mars et 28 mai 1993 par Madame D... à Monsieur et Madame F... au motif que l'intention libérale de Madame D... était manifeste en raison notamment :

- des liens d'affection unissant les parties ; Madame D... a désigné les époux F... comme ses légataires universels le jour même de la seconde vente et elle les a gratifié d'un contrat d'assurance-vie souscrit la même année ;
- de l'âge (86 ans) et de l'état de santé de la venderesse qui est décédée quelques mois plus tard, le 3 février 1994 ;
- du fait que les revenus dont bénéficiait Madame D... ne l'obligeaient pas à aliéner ses biens ;
- Enfin, de l'absence d'aléa aux prétendues ventes dont le prix a été converti en des rentes viagères qui n'ont que très partiellement été acquittées compte tenu de la proximité du décès, étant en outre précisé que les revenus déclarés par les acquéreurs étaient insuffisants pour faire face aux charges des rentes.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

Le Comité a estimé par ailleurs que la question de savoir si, au cas particulier, les dispositions de l'article L 180 sur la prescription abrégée devaient être appliquées et faisaient obstacle à la mise en oeuvre de la procédure de l'abus de droit relève de la seule appréciation du juge de l'impôt.

Affaire n° 2000-18

1) Les faits

Monsieur et Madame P... ont acquis de Monsieur et Madame R... une propriété. Le prix de 460 000 F a été immédiatement converti en une rente viagère annuelle de 46 000 F. Monsieur et Madame R... ayant conservé le droit d'usage et d'habitation du bien cédé, cet avantage évalué annuellement à 36 000 F a été imputé sur les annuités de la rente dont seule la somme de 10 000 F devenait exigible.

2) Avis rendu

Le Comité a conclu à la requalification en donation de la vente d'une maison d'habitation, le 12 décembre 1992, par Monsieur et Madame R... à Monsieur et Madame P... au motif que l'intention libérale de Monsieur et Madame R... était manifeste en raison notamment :

- des liens d'affection unissant les parties ; Madame R... est la tante de Madame P... ;
- de l'âge et de la situation financière des cédants qui ne nécessitaient pas d'aliéner ce bien ;
- de l'absence de preuve du versement de la rente viagère en laquelle le prix a été partiellement converti ;
- du fait que Madame R... a institué sa nièce comme légataire particulière.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du Livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2000-19

1) Les faits

Madame B... a acquis de Monsieur L..., son oncle, une maison d'habitation. Le prix de 160 000 F a été converti en une obligation de soins et d'entretien au profit du vendeur.

2) Avis rendu

Le Comité a conclu à la requalification en donation de la vente d'une maison d'habitation, le 8 juin 1994, par Monsieur L... à Madame B... au motif que l'intention libérale de Monsieur L... était manifeste en raison notamment :

- des liens d'affection unissant les parties, Madame B... est la nièce de Monsieur L... qui l'a constituée, le 23 septembre 1992, comme sa légataire universelle et lui a consenti diverses libéralités (deux contrats d'assurance vie pour 200 000 F ainsi que des dons manuels pour 60 000 F) ;
- de l'âge (83 ans) de Monsieur L... qui est décédé 5 mois après la signature de l'acte ;
- du fait que les revenus de Monsieur L... ne l'obligeaient pas à céder ce bien ;
- enfin, de l'absence de contrepartie à la prétendue vente dont le prix a été converti en une obligation de soins qui n'a pas été réellement exécutée.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2000-29

1) Les faits

Madame R... a acquis de son frère, Monsieur T..., la moitié indivise de biens immobiliers recueillis dans la succession de leurs parents. La vente a été consentie moyennant le prix de 293 995 F stipulé, payé comptant directement par l'acquéreur entre les mains du vendeur.

2) Avis rendu

Le Comité a conclu à la requalification en donation de la vente de la moitié indivise de biens immobiliers recueillis dans la succession de leurs parents, le 1^{er} avril 1993, par Monsieur T... à Madame R... sa soeur, au motif que l'intention libérale de Monsieur T... était manifeste en raison notamment :

- des liens d'affection unissant les parties ;
- de l'absence de contrepartie à la prétendue vente dans la mesure où aucun justificatif du paiement du prix stipulé n'a pu être apporté ;
- de l'insuffisance des moyens financiers de l'acquéreur pour s'acquitter de sa dette.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du Livre des procédures fiscales

Affaire n° 2001-08

1) Les faits

Monsieur et Madame L... ont acquis de Madame D... la nue-propiété d'une maison d'habitation. La vente a été consentie pour le prix de 477 000 F qui a été converti en une obligation de soins et d'entretien au profit du vendeur.

2) Avis rendu

Le comité a conclu à la requalification en donation de la vente de la nue-propiété d'une maison d'habitation, le 18 octobre 1990, par Madame D... à Monsieur et Madame L... au motif que l'intention libérale de Madame D... était manifeste en raison notamment :

- des liens d'affection unissant les parties ; Madame L... est la nièce de Madame D... qui l'a constituée comme sa légataire universelle pour 1/6^{ème} par un testament du 3 octobre 1993 ;
- de l'âge de Madame D... (87 ans) ;
- de ses revenus qui ne l'obligeaient pas à vendre sa résidence principale ;
- de l'absence de contrepartie à la prétendue vente dont le prix a été converti en une obligation de pourvoir aux besoins matériels et aux soins de Madame D... qui a en fait assuré elle-même

son entretien sur ses deniers, étant précisé que la rente viagère qui aurait dû être payée en cas de conversion était insuffisante par rapport au prix stipulé.
En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du Livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2000-01

1) Les faits

Mlle G... a acquis de M. M... une maison d'habitation et un terrain attenant. Le prix exprimé à l'acte, soit 200 000 F, a été converti en une rente viagère payable par mensualité de 2 000 F.

2) Avis rendu

Le Comité a conclu en la requalification en donation de la vente d'une maison d'habitation et d'un terrain attenant, le 11 septembre 1993, par M. M... à Mlle G... au motif que l'intention libérale de M. M... était manifeste en raison notamment :

- des liens d'affection unissant les parties à l'acte, Mlle G... est une des nièces de M. M... ;
- de la situation financière de M. M... qui ne l'obligeait pas à vendre sa maison dans la mesure où sa pension de retraite lui permettait de subvenir à ses besoins ;
- enfin de l'absence de contrepartie à la prétendue vente dans la mesure où le prix intégralement converti en une rente viagère n'a pas été payé ;

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L64 du Livre des procédures fiscales

Affaire n° 2000-31

1) Les faits

M. et Mme D... ont vendu, le 21 septembre 1991, à Mme M... leur résidence principale en s'en réservant le droit d'usage et d'habitation. Le prix stipulé dans l'acte est de 800 000 F. Par ailleurs, après le décès de son épouse, M. D... a souscrit un contrat d'assurance-vie au profit de Mme M... et l'a gratifiée d'une somme de 65 000 F.

2) Avis rendu

Le Comité a conclu à la requalification en donation de la vente d'un bien immobilier, le 21 septembre 1991, par M. et Mme D... à Mme M... au motif que l'intention libérale des époux D... était manifeste en raison notamment :

- des liens d'affection unissant Mme M... et M. D... qui ont eu un fils, M. Pascal D... ;
- de l'absence de contrepartie à la prétendue vente dont le prix de 800 000 F acquitté par l'acquéreur lui a été intégralement remboursé, par chèque, par le vendeur six jours après la vente.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du Livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2001-04

1) Les faits

M. T... a acquis de M. M... une maison d'habitation ainsi que des terres attenantes. Le prix exprimé à l'acte, soit 350 000 F, a été converti en une obligation d'assistance et de soins.

2) Avis rendu

Le Comité a conclu en la requalification en donation de la vente d'une maison d'habitation ainsi que des terres attenantes, le 27 février 1998, par M. M... à M. T... au motif que l'intention libérale de M. M... était manifeste en raison notamment :

- des liens d'amitié unissant le cédant et l'acquéreur, M. M... a souscrit des contrats d'assurance-vie au profit de M. T... et l'a institué son légataire universel ;
- de l'âge et de l'état de santé du vendeur qui est décédé le 15 mai 1998 ;

- de l'absence de besoins financiers du cédant qui résulte des contrats d'assurance-vie souscrits et des importantes liquidités figurant dans sa succession ;
- enfin de l'absence de contrepartie à la prétendue vente dont l'intégralité du prix a été convertie en une obligation de soins et d'entretien qui n'a pas été exécutée.
En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du Livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2001-19

1) Les faits

M. et Mme C... ont acquis de Mme O... la nue-propiété de plusieurs immeubles. Le prix exprimé à l'acte, soit 1 564 320 F, a été converti en une rente viagère annuelle de 120 000 F payable semestriellement et en une obligation de soins et d'entretien.

2) Avis rendu

Le Comité a conclu à la requalification en donation de la vente de biens immobiliers, le 22 mai 1992, par Mme O... à M. et Mme C... au motif que l'intention libérale de Mme O... était manifeste en raison notamment :

- des liens d'affection unissant les parties à l'acte, M. et Mme C... partageaient un compte joint avec Mme O... et ont été gratifiés par celle-ci ;
- de l'état de santé de la venderesse qui est décédée 8 mois après la vente ;
- de l'absence de besoins financiers de Mme O... qui disposait de revenus fonciers alors que les acquéreurs avaient des revenus insuffisants pour assumer à la fois leur train de vie, les charges de propriété des biens achetés et les obligations liées à l'achat ;
- enfin de l'absence d'aléa à la prétendue vente dont le prix, converti en une rente viagère de 120 000 F par an et en une obligation de soins et d'entretien, n'a pas été payé.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du Livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2002-06

1) Les faits

M. et Mme B... ont acquis de M. M... un bien immobilier. Le prix exprimé à l'acte, soit 300 000 F, a été intégralement converti en une obligation de soins et d'entretien.

2) Avis rendu

Le Comité a conclu à la requalification en donation de la vente d'un bien immobilier, le 15 mai 1990, par M. M... à M. et Mme B... au motif que l'intention libérale de M. M... était manifeste en raison notamment :

- des liens d'affection unissant les parties à l'acte, M. B... étant le neveu de M. M... qui avait souscrit des contrats d'assurance-vie à son profit ;
- de la situation financière de M. M... qui ne l'obligeait pas à vendre son appartement ;
- enfin de l'absence de contrepartie à la prétendue vente dont le prix a été intégralement converti en une obligation de soins et d'entretien qui n'a pas été exécutée ; M. M... a continué de résider dans l'appartement pourtant objet de la vente et subvenait seul à ses propres besoins.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du Livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2002-07

1) Les faits

M. et Mme L... ont acquis de Mme B... deux appartements. Le prix exprimé à l'acte, soit 460 000 F, a été payé comptant à hauteur de 50 000 F et le solde, soit 410 000 F, a été converti en une rente annuelle et viagère de 45 300 F payable mensuellement.

2) Avis rendu

Le Comité a conclu à la requalification en donation de la vente de deux appartements, le 29 mai 1992, par Mme B..., veuve M..., à M. et Mme L... au motif que l'intention libérale de Mme B... était manifeste en raison notamment :

- des liens d'affection unissant les parties à l'acte, Mme B... étant la tante par alliance de Mme L... ;
- de l'état de santé de Mme B... qui est décédée quatre mois après la vente ;
- du fait que la venderesse a continué à encaisser les loyers des deux appartements et a conservé les dépôts de garantie ;
- de la situation financière et patrimoniale de Mme B... qui ne l'obligeait pas à vendre la totalité de son patrimoine immobilier (suivant les différents actes notariés du 29 mai 1992) ;
- enfin de l'absence d'aléa à la prétendue vente dans la mesure où la partie du prix stipulée payée comptant ainsi que les droits d'enregistrement et les frais notariaux ont été payés par le père de Mme L..., et que le surplus converti en une rente viagère n'a été que très partiellement acquitté compte tenu de la proximité du décès et d'une compensation opérée avec les loyers encaissés (compensation non prévue dans l'acte de vente).

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du Livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2002-08

1) Les faits

Mme Brigitte M... a acquis de Mme B... deux appartements. Le prix exprimé à l'acte, soit 440 000 F, a été payé comptant à hauteur de 50 000 F et le solde, soit 390 000 F, a été converti en une rente annuelle et viagère de 43 080 F payable mensuellement.

2) Avis rendu

Le Comité a conclu à la requalification en donation de la vente de deux appartements, le 29 mai 1992, par Mme B..., veuve M..., à Mme Brigitte M... au motif que l'intention libérale de Mme B... était manifeste en raison notamment :

- des liens d'affection unissant les parties à l'acte, Mme B... étant la tante par alliance de Mme Brigitte M... ;
- de l'état de santé de Mme B... qui est décédée quatre mois après la vente ;
- du fait que la venderesse a continué à encaisser les loyers des deux appartements et a conservé les dépôts de garantie ;
- de la situation financière et patrimoniale de Mme B... qui ne l'obligeait pas à vendre la totalité de son patrimoine immobilier (suivant les différents actes notariés du 29 mai 1992) ;
- enfin de l'absence d'aléa à la prétendue vente dans la mesure où la partie du prix stipulée payée comptant ainsi que les droits d'enregistrement et les frais notariaux ont été payés par le père de Mme Brigitte M..., et que le surplus converti en une rente viagère n'a été que très partiellement acquitté compte tenu de la proximité du décès et d'une compensation opérée avec les loyers encaissés (compensation non prévue dans l'acte de vente).

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du Livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2002-09

1) Les faits

Mme Maryline M... a acquis de Mme B... deux appartements. Le prix exprimé à l'acte, soit 460 000 F, a été payé comptant à hauteur de 50 000 F et le solde, soit 410 000 F, a été converti en une rente annuelle et viagère de 45 300 F payable mensuellement.

2) Avis rendu

Le Comité a conclu à la requalification en donation de la vente de deux appartements, le 29 mai 1992, par Mme B..., veuve M..., à Mme Maryline M... au motif que l'intention libérale de Mme B... était manifeste en raison notamment :

- des liens d'affection unissant les parties à l'acte, Mme B... étant la tante par alliance de Mme Maryline M... ;
- de l'état de santé de Mme B... qui est décédée quatre mois après la vente ;
- du fait que la venderesse a continué à encaisser les loyers des deux appartements et a conservé les dépôts de garantie ;
- de la situation financière et patrimoniale de Mme B... qui ne l'obligeait pas à vendre la totalité de son patrimoine immobilier (suivant les différents actes notariés du 29 mai 1992) ;
- enfin de l'absence d'aléa à la prétendue vente dans la mesure où la partie du prix stipulée payée comptant ainsi que les droits d'enregistrement et les frais notariaux ont été payés par le père de Mme Maryline M..., et que le surplus converti en une rente viagère n'a été que très partiellement acquitté compte tenu de la proximité du décès et d'une compensation opérée avec les loyers encaissés (compensation non prévue dans l'acte de vente).

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du Livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2002-10

1) Les faits

M. et Mme R... ont acquis de Mme B... deux appartements. Le prix exprimé à l'acte, soit 420 000 F, a été payé comptant à hauteur de 50 000 F et le solde, soit 370 000 F, a été converti en une rente annuelle et viagère de 40 800 F payable mensuellement.

2) Avis rendu

Le Comité a conclu à la requalification en donation de la vente de deux appartements, le 29 mai 1992, par Mme B..., veuve M..., à M. et Mme R... au motif que l'intention libérale de Mme B... était manifeste en raison notamment :

- des liens d'affection unissant les parties à l'acte, Mme B... étant la tante par alliance de Mme R... ;
- de l'état de santé de Mme B... qui est décédée quatre mois après la vente ;
- du fait que la venderesse a continué à encaisser les loyers des deux appartements et a conservé les dépôts de garantie ;
- de la situation financière et patrimoniale de Mme B... qui ne l'obligeait pas à vendre la totalité de son patrimoine immobilier (suivant les différents actes notariés du 29 mai 1992) ;
- enfin de l'absence d'aléa à la prétendue vente dans la mesure où la partie du prix stipulée payée comptant ainsi que les droits d'enregistrement et les frais notariaux ont notamment été payés par le père de Mme R..., et que le surplus converti en une rente viagère n'a été que très partiellement acquitté compte tenu de la proximité du décès et d'une compensation opérée avec les loyers encaissés (compensation non prévue dans l'acte de vente).

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du Livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2002-11

1) Les faits

M. et Mme C... ont acquis de Mme B... la nue-propriété d'une maison d'habitation. Le prix exprimé à l'acte, soit 675 000 F, a été payé comptant à hauteur de 75 000 F et le solde, soit 600 000 F, a été converti en une rente annuelle et viagère de 66 300 F payable mensuellement.

2) Avis rendu

Le Comité a conclu à la requalification en donation de la vente de la nue-propiété d'une maison d'habitation, le 29 mai 1992, par Mme B..., veuve M..., à M. et Mme C... au motif que l'intention libérale de Mme B... était manifeste en raison notamment :

- des liens d'affection unissant les parties à l'acte, Mme B... étant la tante par alliance de M. C... ;
- de l'état de santé de Mme B... qui est décédée quatre mois après la vente ;
- de la situation financière et patrimoniale de Mme B... qui ne l'obligeait pas à vendre la totalité de son patrimoine immobilier (suivant les différents actes notariés du 29 mai 1992) ;
- enfin de l'absence d'aléa à la prétendue vente dans la mesure où les droits d'enregistrement et les frais notariaux ont été payés par les parents de M. C..., et que le surplus converti en une rente viagère n'a été que très partiellement acquitté compte tenu de la proximité du décès.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du Livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2002-12

1) Les faits

M. et Mme T... ont acquis de M. P... la nue-propiété de divers biens immobiliers. Le prix exprimé à l'acte, soit 995 000 F, a été converti en une obligation de soins et d'entretien.

2) Avis rendu

Le Comité a conclu à la requalification en donation de la vente de la nue-propiété de divers biens immobiliers (deux maisons d'habitation et un garage), le 27 avril 1996, par M. P... à M. et Mme T... au motif que l'intention libérale de Monsieur P... était manifeste en raison notamment :

- des liens d'affection unissant les parties à l'acte ; Mme T... est la nièce par alliance de M. P... qui avait souscrit un contrat d'assurance-vie à son profit ;
- de l'absence de besoins financiers du cédant qui bénéficiait par ailleurs d'une obligation de soins prise par M. et Mme T... lors d'une précédente vente en date du 1^{er} août 1985 (obligation rachetée le 3 juillet 1997) ;
- enfin de l'absence de contrepartie à la prétendue vente dont le prix a été intégralement converti en une obligation de loger, nourrir et entretenir M. P..., qui n'a pas été exécutée ; M. P... a continué de résider au domicile pourtant objet de la vente et subvenait seul à ses propres besoins.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du Livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2002-14

1) Les faits

Mme L... a acquis de Mlle T... une maison d'habitation. Le prix exprimé à l'acte, soit 300 000 F, a été payé comptant. Après avis de la commission départementale de conciliation, la valeur vénale du bien a été portée à 920 000 F.

2) Avis rendu

Le Comité a conclu à la requalification en donation de la vente d'une maison d'habitation, le 20 septembre 1996, par Mlle T... à Mme L... au motif que l'intention libérale de Mlle T... était manifeste en raison notamment :

- de la situation financière de Mlle T... qui ne l'obligeait pas à vendre le bien immobilier ;
- de l'absence de justification concernant d'importantes sommes d'argent remises par Mlle T... à Mme L... au cours des mois précédents la vente et postérieurement à celle-ci, voisines du prix payé.

Cette dernière circonstance laisse penser qu'il n'y a pas eu de contrepartie financière réelle à la prétendue vente.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2002-32

1) Les faits

M. et Mme L... ont acquis de M. R... une maison d'habitation. Le prix exprimé à l'acte, soit 1 500 000 F, a été converti en une obligation de soins et d'entretien.

2) Avis rendu

Le Comité a conclu à la requalification en donation de la vente d'une maison d'habitation, le 4 juillet 1995, par M. R... à M. et Mme L... au motif que l'intention libérale de M. R... était manifeste en raison notamment :

- de l'âge et de l'état de santé du vendeur ;
- de la situation financière de M. R... qui ne l'obligeait pas à vendre le bien immobilier ;
- enfin de la forte disproportion entre le coût des services rendus et la valeur de la maison, la vente ayant été convertie en une obligation de soins et d'entretien qui n'a été que partiellement exécutée.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2002-13

1) Les faits

M. L..., médecin, a acquis de Mlle P... une maison d'habitation moyennant le prix de 45 734,71 € et avec réserve du droit d'usage et d'habitation au profit de la cédante. Par la suite, Mlle P... a porté plainte contre M. L... et son père puis intenté une action contre eux pour « abus de l'ignorance ou la faiblesse d'une personne vulnérable pour l'obliger à un acte ou une abstention néfaste ».

2) Avis rendu

Le Comité a conclu à la requalification en donation de la vente d'un bien immobilier, le 16 juillet 1992, par Mlle P... à M. L... au motif que l'intention libérale de Mlle P... était manifeste en raison notamment :

- des liens d'affection unissant les parties à l'acte, Mlle P... étant une patiente du docteur L... avec lequel elle noue des relations d'amitié ;
- de la reconnaissance de l'intention libérale par les intéressés dans les procès-verbaux d'audition établis dans le cadre de l'instance introduite devant le tribunal de grande instance ;
- de la situation financière de Mlle P... qui ne l'obligeait pas à vendre sa maison ;
- enfin, de l'absence de contrepartie à la prétendue vente assurée par une opération consistant pour Mlle P... à confier au père de M. L... le 15 juillet 1992, veille de la vente, des bons anonymes pour un montant en capital égal au prix de vente.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2002-33

1) Les faits

M. G... a acquis de Mme G... un bien immobilier avec réserve du droit d'usage et d'habitation au profit de la cédante. Le prix exprimé à l'acte, soit 83 846,96 €, a été converti, à concurrence de la somme de 30 489,80 € en une rente annuelle et viagère payable en douze termes égaux de chacun 304,90 € et, à concurrence de 53 357,16 € en une obligation de soin et d'entretien.

2) Avis rendu

Le Comité a conclu à la requalification en donation de la vente d'un bien immobilier, le 16 décembre 1993, par Mme G... à M. G... au motif que l'intention libérale de Mme G... était manifeste en raison notamment :

- des liens d'affection unissant les parties à l'acte, Mme G... étant la tante par alliance de M. G... ;
- du fait que Mme G... avait donné à son neveu procuration sur un compte d'épargne, souscrit à son bénéfice un contrat d'assurance-vie et, le 7 novembre 1993, l'avait institué légataire universel et lui avait consenti un don manuel de 4 573,47 €;
- de la situation financière et patrimoniale de Mme G... qui ne l'obligeait pas à vendre le bien immobilier ;
- enfin, de l'absence réelle de contrepartie à la prétendue vente en raison du décès de Mme G... le 9 décembre 1994, seules 11 mensualités de la rente ont été versées pour un montant de 3 353,88 € et de l'absence d'exécution de l'obligation de soin et d'entretien.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2003-04

1) Les faits

Mme G..., nièce de l'épouse de M. D..., et M. G... ont acquis de M. D... une propriété rurale. Le prix exprimé à l'acte, soit 91 469 € a été payé comptant à hauteur de 68 602 € et le solde, soit 22 867 €, a été converti en une obligation de soins et d'entretien pouvant être transformée en une rente annuelle de 2 592 €. Par la suite, M. D... a porté plainte pour « abus de faiblesse ou d'ignorance d'une personne particulièrement vulnérable et pour escroqueries ».

2) Avis rendu

Le Comité a conclu à la requalification en donation de la vente d'un bien immobilier, le 5 avril 1995, par M. D... à M. et Mme G... au motif que l'intention libérale de M. D... était manifeste en raison notamment :

- des liens familiaux unissant les parties à l'acte, M. D... étant l'oncle par alliance de Mme G... ;
- du fait que M. D... avait donné à sa nièce procuration sur ses comptes bancaires, souscrit à son bénéfice un contrat d'assurance-vie et l'avait instituée légataire universelle de ses biens ;
- des libéralités dont ont été bénéficiaires M. et Mme G..., tant avant qu'après l'acte du 5 avril 1995 ;
- de la reconnaissance de l'intention libérale par les intéressés dans les procès-verbaux d'audition établis dans le cadre de l'instance introduite devant le tribunal de grande instance ;
- enfin, de l'absence de contrepartie à la prétendue vente dans la mesure où le 15 avril 1995, des retraits d'espèces sur le compte de M. D... ont été constatés pour un total de 68 602 €, l'obligation de soins et d'entretien n'ayant par ailleurs pas été exécutée ;

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2003-17

1) Les faits

M. René B..., Mme du B... et les consorts B... ont acquis de M. Michel B... 15 % indivis de 112 actions de la SA I... P... M... donnant vocation à l'attribution d'un appartement. Le prix exprimé à l'acte, soit 68 602 €, a été converti en une rente viagère annuelle de 8 918 € payable par termes trimestriels.

2) Avis rendu

Le Comité a conclu à la requalification en donation de la vente des 15 % indivis de 112 actions de la SA I... P... M..., le 16 février 1994, par M. Michel B... à M. René B..., Mme du B... et les

consorts B... au motif que l'intention libérale de M. Michel B... était manifeste en raison notamment :

- des liens d'affection unissant les parties à l'acte, M. Michel B... étant le frère de M. René B... et de Mme du B... et l'oncle des consorts B... ;
- de la situation financière de M. Michel B... qui ne l'obligeait pas à vendre les actions ; à cet égard, s'il est soutenu que M. Michel B..., ancien Père blanc, souhaitait affecter le produit de la vente au financement de ses oeuvres caritatives en Afrique, ceci n'est pas établi ; la seule échéance trimestrielle de 2 229 € acquittée le jour de l'acte a été conservée par le notaire et n'est jamais parvenue aux oeuvres caritatives dont il s'agit ;

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2003-18

1) Les faits

MM René, Laurent et Bertrand B..., Mmes Véronique et Sophie B... ont acquis de M. Michel B... 4 parts d'intérêt de la SCI A.... Le prix exprimé à l'acte, soit 53 357 € a été converti en une rente viagère annuelle de 6 708 € payable par termes trimestriels.

2) Avis rendu

Le Comité a conclu à la requalification en donation de la vente des 4 parts d'intérêt de la SCI A..., le 16 février 1994, par M. Michel B... à MM René, Laurent et Bertrand B..., Mmes Véronique et Sophie B... au motif que l'intention libérale de M. Michel B... était manifeste en raison notamment :

- des liens d'affection unissant les parties à l'acte, M. Michel B... étant le frère de M. René B... et l'oncle de MM Laurent et Bertrand B... et de Mmes Véronique et Sophie B... ;
- de la situation financière de M. Michel B... qui ne l'obligeait pas à vendre les parts d'intérêt ; à cet égard, s'il est soutenu que M. Michel B..., ancien Père blanc, souhaitait affecter le produit de la vente au financement de ses oeuvres caritatives en Afrique, ceci n'est pas établi ; la seule échéance trimestrielle de 1 677 € acquittée le jour de l'acte a été conservée par le notaire et n'est jamais parvenue aux oeuvres caritatives dont il s'agit ;

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2003-19

1) Les faits

M. Laurent B... a acquis de M. Michel B... une propriété rurale. Le prix exprimé à l'acte, soit 30 490 € a été converti en une rente viagère annuelle de 3 355 € payable par termes trimestriels.

2) Avis rendu

Le Comité a conclu à la requalification en donation de la vente de la propriété rurale, le 28 mars 1991, par M. Michel B... à M. Laurent B... au motif que l'intention libérale de M. Michel B... était manifeste en raison notamment :

- des liens d'affection unissant les parties à l'acte, M. Michel B... étant l'oncle de M. Laurent B... ;
- de la situation financière de M. Michel B... qui ne l'obligeait pas à vendre la propriété rurale ;
- enfin de l'absence de contrepartie à la prétendue vente dont le prix, converti en une rente viagère annuelle, n'a pas été payé ; à cet égard, s'il est soutenu que certains paiements avaient été faits « à un compte de bienfaisance » distinct du compte personnel de M. Michel B... et que les Pères blancs faisaient fonctionner, ceci n'est pas établi ;

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2003-21

1) Les faits

M. C... a acquis de M. D... une propriété rurale. Le prix exprimé à l'acte, soit 63266 € a été déclaré acquitté comptant par l'acquéreur, hors la vue du notaire.

2) Avis rendu

Le Comité a conclu à la requalification en donation de la vente de la propriété rurale, le 5 juin 1996, par M. D... à M. C... au motif que l'intention libérale de M. D... était manifeste en raison notamment :

- des liens d'amitié unissant les parties à l'acte ; M. D..., qui n'avait plus aucun parent, avait institué M. C..., qui exploitait la propriété rurale objet de la transaction dans le cadre d'un bail à long terme, comme l'un de ses trois légataires universels ;
- de la situation financière de M. D... qui ne l'obligeait pas à vendre la propriété rurale ;
- enfin de l'absence de contrepartie à la prétendue vente dont M. C... n'établit pas avoir acquitté le prix.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2003-24

1) Les faits

M. et Mme P... ont acquis de M. et Mme M... un fonds de commerce de garage ainsi que deux bâtiments à usage d'habitation et à usage professionnel. Le prix exprimé à l'acte, soit respectivement 34 301 € et 60 980 €, a été converti en une rente viagère annuelle payable en douze termes égaux de chacun 191 € et 343 €

2) Avis rendu

Le Comité a conclu à la requalification en donation de la vente du fonds de commerce de garage, le 19 juillet 1996, et des deux bâtiments à usage d'habitation et à usage professionnel, le 8 janvier 1997, par M. et Mme M... à M. et Mme P... au motif que l'intention libérale de M. et Mme M... était manifeste en raison notamment :

- des liens d'amitié unissant les parties à l'acte ; M. et Mme M..., qui n'avaient pas de descendance directe, étaient voisins des époux P..., locataires-gérants du fonds transmis, et avaient souscrit à leur profit des contrats d'assurance-vie ; par ailleurs, Mme M... avait institué les époux P... comme légataires universels ;
- de l'absence de besoins financiers de M. et Mme M... qui disposaient d'actifs disponibles liquides alors que les acquéreurs avaient des revenus insuffisants pour s'acquitter des rentes viagères ;
- enfin de l'absence de contrepartie aux prétendues ventes dont le prix, converti en une rente viagère annuelle, n'a pas été payé.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2003-25

1) Les faits

M. et Mme M... ont acquis de Mme M... un immeuble à usage d'habitation, Mme M... s'en réservant le droit d'habitation sa vie durant. Le prix exprimé à l'acte, soit 17 837 €, a été converti en une rente viagère annuelle de 3 170 € payable mensuellement.

2) Avis rendu

Le Comité a conclu à la requalification en donation de la vente de l'immeuble à usage d'habitation, le 15 avril 1997, par Mme M... à M. et Mme M... au motif que l'intention libérale de Mme M... était manifeste en raison notamment :

- des liens d'amitié unissant les parties à l'acte, Mme M... ayant institué légataires universels Mme M... ainsi que sa mère ; par ailleurs, Mme M... avait souscrit un contrat d'assurance-vie au profit de Mme M... et lui avait donné procuration sur ses comptes bancaires ;
- de l'âge et de l'état de santé de la venderesse qui est décédée le 24 septembre 1997 ;
- de la situation financière de Mme M... qui ne l'obligeait pas à vendre l'immeuble ;
- enfin de l'absence de contrepartie sérieuse à la prétendue vente compte tenu des conditions de paiement des arrérages de la rente.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2003-26

1) Les faits

Mlle Nadine B... a acquis de M. et Mme S... 3 500 parts de la SCI S.... Cette vente a été consentie moyennant un prix de 53 357 €

2) Avis rendu

Le Comité a conclu à la requalification en donation de la vente des 3 500 parts de la SCI S..., le 15 novembre 1996, par M. et Mme S... à Mlle Nadine B... au motif que l'intention libérale de M. et Mme S... était manifeste en raison notamment :

- des liens d'affection unissant les parties à l'acte, M. et Mme S... étant l'oncle et la tante de Mlle Nadine B... ;
- de l'absence de contrepartie à la prétendue vente, Mlle Nadine B... ne pouvant apporter la preuve du paiement de la somme de 53 357 €

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2003-27

1) Les faits

M. Frédéric B... a acquis de M. et Mme S... 3 500 parts de la SCI S.... Cette vente a été consentie moyennant un prix de 53 357 €

2) Avis rendu

Le Comité a conclu à la requalification en donation de la vente des 3 500 parts de la SCI S..., le 15 novembre 1996, par M. et Mme S... à M. Frédéric B... au motif que l'intention libérale de M. et Mme S... était manifeste en raison notamment :

- des liens d'affection unissant les parties à l'acte, M. et Mme S... étant l'oncle et la tante de M. Frédéric B... ;
- de l'absence de contrepartie à la prétendue vente, M. Frédéric B... ne pouvant apporter la preuve du paiement de la somme de 53 357 €

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2003-30

1) Les faits

M. et Mme E... ont acquis de M. H... un ténement immobilier comprenant un chalet et un terrain. Le prix exprimé à l'acte, soit 54 882 €, a été converti en une obligation de soins remplacée en cas d'hospitalisation ou de séjour en maison de convalescence ou de postcure de Monsieur H..., par une rente viagère au profit de ce dernier à raison de 6860 €/an.

2) Avis rendu

Le Comité a conclu à la requalification en donation de la vente du bien immobilier, le 8 décembre 1997, par M. H... à M. et Mme E... au motif que l'intention libérale de M. H... était manifeste en raison notamment :

- des liens d'amitié unissant les parties à l'acte ; M. H..., qui n'avait pas de descendance directe, était voisin des époux E... et avait consenti à Mme E..., qui lui rendait des services d'assistance, diverses libéralités et l'avait également instituée comme sa légataire universelle ;
- de l'état de santé de M. H... qui est décédé trois mois après la vente ;
- enfin de l'absence de réelle contrepartie à la prétendue vente dans la mesure où l'obligation de soins n'a été effective que sur une courte période et qu'aucune rente viagère n'a été payée.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2003-41

1) Les faits

Mme C... a acquis de M. et Mme M... la nue-propiété de deux appartements. Le prix exprimé à l'acte, soit 22 867 € a été converti en diverses obligations de soins et d'entretien.

2) Avis rendu

Le Comité a conclu à la requalification en donation de la vente de la nue-propiété des biens immobiliers, le 21 janvier 1998, par M. et Mme M... à Mme C... au motif que l'intention libérale de M. et Mme M... était manifeste en raison notamment :

- des liens d'amitié unissant les parties à l'acte ; M. et Mme M..., qui n'avaient pas de descendance directe, connaissaient Mme C... depuis plusieurs années, cette dernière travaillait chez eux comme femme de ménage ;
- de l'état de santé fragile de M. et Mme M... qui étaient tous les deux hospitalisés lors de la passation de l'acte, Mme M... étant décédée moins de deux mois après la vente ;
- de plusieurs libéralités consenties à Mme C... et à son concubin M. R..., ce dernier disposant d'une procuration sur le compte bancaire de M. et Mme M... ;
- enfin de l'absence de réelle contrepartie à la prétendue vente dans la mesure où l'obligation de soins et d'entretien n'a pas été réellement exécutée, M. M... ayant utilisé les services de salariés à domicile lorsqu'il séjournait chez lui.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2004-03

1) Les faits

Mme P... a acquis de Mme T... la nue-propiété d'un appartement. Le prix exprimé à l'acte, soit 47 259 € a été converti en une obligation de soins et d'entretien elle-même convertible en une rente viagère annuelle de 4 573 €

2) Avis rendu

Le Comité a conclu à la requalification en donation de la vente de la nue-propiété du bien immobilier, le 13 janvier 1996, par Mme T... à Mme P... au motif que l'intention libérale de Mme T... était manifeste en raison notamment :

- de l'état de santé de Mme T... qui était hospitalisée depuis trois semaines lors de la signature de l'acte et qui est décédée six jours après la vente ;
- de la situation financière et patrimoniale de Mme T... qui ne l'obligeait pas à vendre la nue-propiété du bien immobilier ;
- enfin de la situation économique des époux P... qui ne leur permettait pas de supporter effectivement la charge pécuniaire des obligations contractuelles ou encore de la rente viagère.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2004-04

1) Les faits

M. et Mme P... ont acquis de M. R... une maison d'habitation. Le prix exprimé à l'acte, soit 80 798 €, a été converti en « bail à nourriture » c'est-à-dire en l'obligation de loger, nourrir et soigner le vendeur.

2) Avis rendu

Le Comité a conclu à la requalification en donation de la vente de la maison d'habitation, le 23 mars 1996, par M. R... à M. et Mme P... au motif que l'intention libérale de M. R... était manifeste en raison notamment :

- des liens d'amitié unissant les parties à l'acte ; M. R..., qui était veuf et n'avait pas de descendance directe, connaissait M. et Mme P... depuis plus de deux ans ;
- M. R..., âgé de 85 ans lors de la passation de l'acte, est décédé trois mois après la vente ;
- de la souscription d'un contrat d'assurance-vie au profit de M. P... le 7 mars 1996 ;
- de la situation financière de M. R... qui ne l'obligeait pas à vendre sa résidence principale ;
- enfin, de l'absence de réelle contrepartie à la prétendue vente dans la mesure où les obligations découlant du « bail à nourriture » n'ont pas été réellement exécutées, M. R... utilisant par ailleurs les services d'une association d'aide à domicile depuis le 1^{er} juillet 1993.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2004-06

1) Les faits

M. et Mme Paul P... ont acquis de Mme M... une maison ainsi que diverses parcelles de terre. Le prix exprimé à l'acte, soit 22 867 €, a été converti en une obligation de soins et d'entretien remplacée par une rente annuelle de 4 116 € en cas d'impossibilité de maintien et de soin à domicile de Mme M....

2) Avis rendu

Le Comité a conclu à la requalification en donation de la vente du bien immobilier, le 13 février 1999, par Mme M... à M. et Mme P... au motif que l'intention libérale de Mme M... était manifeste en raison notamment :

- des liens d'affection unissant les parties à l'acte ; M. P... étant un cousin au cinquième degré de Mme M..., cette dernière n'ayant pas de descendance directe ; en l'absence d'héritier réservataire, M. P... venait à la succession de Mme M... qui l'a d'ailleurs institué un des légataires à titre universel ;
- de l'absence de besoins financiers de Mme M... qui disposait de revenus suffisants pour financer seule ses dépenses d'entretien ;
- enfin de l'absence de réelle contrepartie à la prétendue vente dans la mesure où l'obligation de soins et d'entretien n'a pas été réellement exécutée, Mme M... ayant continué d'habiter son domicile éloigné géographiquement de celui des époux P....

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales, étant précisé que la question du tarif des droits de mutation ne relève pas de sa compétence.

Affaire n° 2004-08

1) Les faits

M. et Mme D... ont acquis de Mme P... un appartement. Le prix exprimé à l'acte, soit 45 735 €, a été payé pour moitié antérieurement à l'acte et hors la vue du notaire, et pour moitié le jour de l'acte et par la comptabilité du notaire.

2) Avis rendu

Le Comité a conclu à la requalification en donation de la vente de l'appartement, le 5 juin 1998, par Mme P... à M. et Mme D... au motif que l'intention libérale de Mme P... était manifeste en raison notamment :

- des liens d'affection unissant les parties à l'acte, Mme D... était une nièce par alliance de Mme P... ; cette dernière, n'ayant pas de descendance directe, avait institué Mme D... légataire à titre universel ;
- de la situation financière et patrimoniale de Mme P... qui ne l'obligeait pas à vendre son appartement ;
- du fait que les comptes bancaires de Mme P... étaient domiciliés chez Mme D... et qu'elle avait souscrit au bénéfice de cette dernière plusieurs contrats d'assurance-vie ;
- enfin, de l'absence de justification du paiement de la somme de 22 867 € effectué hors la vue du notaire.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2004-14

1) Les faits

Mme R... a acquis de Mlle M... un immeuble. Le prix exprimé à l'acte, soit 48 784 € a été converti en une obligation de soins et en une rente viagère annuelle de 3 247 € payable par termes trimestriels.

2) Avis rendu

Le Comité a conclu à la requalification en donation de la vente de l'immeuble, le 19 novembre 1993, par Mlle M... à Mme R... au motif que l'intention libérale de Mlle M... était manifeste en raison notamment :

- des liens d'affection unissant les parties à l'acte, Mlle M..., célibataire et sans enfant, et Mme R... étaient cousines au 5^{ème} degré ;
- de libéralités consenties par Mlle M... à Mme R... entre les mois de décembre 1993 et octobre 1994, Mlle M... étant décédée le 10 décembre 1994 ;
- enfin, de l'absence de contrepartie sérieuse à la vente, deux échéances n'ont pas été payées et les trois autres n'ont pas fait l'objet d'un versement effectif sur l'un quelconque des comptes bancaires de Mlle M....

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2004-23

1) Les faits

La SCI G... a acquis de Mme T... un immeuble à usage d'habitation et commercial. Le prix exprimé dans l'acte, correspondant à une cession pour moitié en pleine propriété, soit 121 959 € et pour l'autre moitié en nue-propriété, soit 73 176 €, a été converti en une rente viagère annuelle de 22 867 € payable par termes trimestriels.

2) Avis rendu

Le Comité a conclu à la requalification en donation de la vente de l'immeuble, le 20 janvier 1995, par Mme T... à la SCI G... au motif que l'intention libérale de Mme T... était manifeste en raison notamment :

- des liens d'affection unissant les parties à l'acte, Mme T..., veuve et sans enfant, logeait à titre gratuit M. et Mme L... qui sont les parents et grands-parents des associés de la SCI G... ;
- de libéralités consenties par Mme T... au profit de la SCI G..., de la gérante de cette société ou encore de M. L... pour des montants équivalents aux versements des arrérages effectués par la SCI G... ;
- de la situation financière de Mme T... qui ne l'obligeait pas à vendre l'immeuble ;

- enfin, de l'absence de contrepartie sérieuse à la vente, les arrérages de la rente ayant été versés irrégulièrement et incomplètement sur la période courant de l'acte de vente à la date de décès de Mme T... le 8 novembre 1997, soit 41 466 € versés pour un total dû de 60 980 €
En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2004-28

1) Les faits

Mlle A... a acquis de Mme B... la nue-propiété d'un immeuble. Le prix exprimé dans l'acte, soit 114 337 € a été payé comptant le jour de la vente en dehors de la comptabilité du notaire et directement entre les parties.

2) Avis rendu

Le Comité a conclu à la requalification en donation de la vente de la nue-propiété de l'immeuble, le 28 mai 1999, par Mme B... à Mlle A... au motif que l'intention libérale de Mme B... était manifeste en raison notamment :

- des liens d'affection unissant les parties à l'acte, Mme B..., veuve sans ascendant vivant ni descendance, étant la soeur de la grand-mère de Mlle A... ;
- de l'absence de contrepartie à la vente, Mlle A... étant dans l'impossibilité de justifier le paiement du prix qui aurait été payé le jour de la mutation, hors la vue du notaire.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2004-50

1) Les faits

Mme A... veuve A... a acquis de Mme S..., âgée de 87 ans, un ensemble immobilier. Le prix exprimé à l'acte, soit 114 337 € a été payé comptant à hauteur de 7 622 € et le surplus, soit 106 715 € a été converti en une obligation de soins et d'entretien et en une rente viagère annuelle de 4 573 €

2) Avis rendu

Le Comité a conclu à la requalification en donation de la vente de l'ensemble immobilier, le 10 juillet 1999, par Mme S... à Mme A... au motif que l'intention libérale de Mme S... était manifeste en raison notamment :

- des liens d'affection unissant les parties à l'acte, Mme S..., veuve et sans héritier direct, était hébergée depuis 1995 par Mme A... et l'avait instituée comme légataire universelle ;
- de l'âge et de l'état de santé de la venderesse qui est décédée le 4 août 1999 ;
- enfin, de l'absence de contrepartie sérieuse à la prétendue vente compte tenu des conditions de paiement des arrérages de la rente.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2004-59

1) Les faits

Mme P... veuve A... a acquis de M. D... le quart indivis puis la moitié indivise d'un immeuble. Le prix exprimé dans les actes, soit un total de 40 018 € a été payé comptant, 35 749 € par la comptabilité du notaire et 4 269 € hors la comptabilité du notaire avant la signature de l'acte.

2) Avis rendu

Le Comité a conclu à la requalification en donation de la vente de l'immeuble, les 21 avril 1997 et 6 juillet 2000, par M. D... à Mme A... au motif que l'intention libérale de M. D... était manifeste en raison notamment :

- des liens d'affection unissant les parties à l'acte, M. D..., qui vivait en concubinage notoire avec Mme A... depuis 1991, lui avait accordé une procuration générale sur ses comptes bancaires ;
- de l'âge et de l'état de santé du vendeur, M. D... est né en 1913 et est décédé le 21 juillet 2001 ;
- enfin, de l'absence de contrepartie sérieuse à la prétendue vente compte tenu des conditions de paiement. Postérieurement aux encaissements des chèques M. D... a notamment effectué des virements au bénéfice de Mme A....

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2004-62

Par acte du 5 octobre 2000, Mme S... a cédé à M. et Mme D... un appartement pour un prix de 106 714 €immédiatement converti en une rente viagère annuelle d'un montant de 7 318 € se réservant cependant la jouissance viagère du bien.

Mme S... est décédée le 29 novembre 2000.

L'administration a considéré eu égard aux circonstances de l'espèce que l'acte du 5 octobre 2000 constituait en réalité une donation. Elle a notifié à ce titre des droits de mutation à titre gratuit de 58 810 €

Le service s'est notamment appuyé sur l'âge de Mme S... (77 ans), son état de santé déficient, l'absence d'intérêt économique de la vente ne prévoyant le versement immédiat d'aucun capital indépendamment de la rente viagère par ailleurs sous-évaluée, alors que le niveau de ressources de l'intéressée ne le lui imposait pas. Il a encore relevé l'existence de liens d'affection entre Mme S... et les acquéreurs, Mme D... étant employée de maison de Mme S... depuis cinq ans, ainsi que celle d'un contrat d'assurance-vie d'un montant de 30 490 €souscrit le 4 avril 2000 par Mme S... au bénéfice des époux D....

Au vu de ces éléments et eu égard en particulier au niveau et aux modalités de paiement du prix stipulé, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales et ainsi à requalifier en donation l'acte du 5 octobre 2000.

Affaire n° 2005-05

Par acte du 7 janvier 2000, Mme P... a cédé à M. et Mme M... une maison d'habitation avec grange et jardin attenant pour un prix de 30 490 €immédiatement converti en diverses obligations viagères de soins.

Mme P... est décédée le 2 août 2002.

L'administration a considéré eu égard aux circonstances de l'espèce que l'acte du 7 janvier 2000 constituait en réalité une donation. Elle a notifié à ce titre des droits de mutation à titre gratuit de 16 952 €

Le service s'est notamment appuyé sur l'âge de Mme P... (86 ans), l'absence d'intérêt économique de la vente ne prévoyant le versement immédiat d'aucun capital et consentie moyennant des prestations viagères de soins qui n'ont pu être accomplies en raison de l'état de santé des cessionnaires et du décès du cédant. Il a par ailleurs été constaté des liens d'affection entre Mme P... et les enfants de M. et Mme M..., bénéficiaires d'un contrat d'assurance-vie et légataires universels de cette dernière.

Au vu de ces éléments, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales et ainsi à requalifier en donation l'acte du 7 janvier 2000.

Affaire n° 2005-07

Par acte du 22 décembre 1999, Mlle W... a cédé à M. et Mme L... une maison d'habitation pour un prix de 114 337 € payé comptant le jour même à hauteur de 30 490 € et converti pour le surplus en diverses obligations de soins et d'entretien.

Mlle W... est décédée le 25 juillet 2001.

L'administration a considéré eu égard aux circonstances de l'espèce que l'acte du 22 décembre 1999 constituait en réalité une donation. Elle a notifié à ce titre des droits de mutation à titre gratuit de 69 288 €

Le service s'est notamment appuyé sur l'âge de Mlle W... (79 ans), l'absence d'intérêt économique de la vente en raison du remboursement partiel par Mlle W... de la somme de 30 490 € qui lui avait été versée et du défaut d'exécution des obligations viagères. Il a par ailleurs relevé l'existence de liens d'affection entre Mlle W... et les acquéreurs, bénéficiaires de nombreuses libéralités (contrats d'assurance-vie, achat d'un véhicule automobile notamment) et légataires universels de cette dernière.

Au vu de ces éléments, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales et ainsi à requalifier en donation l'acte du 22 décembre 1999.

Affaire n° 2006-04

Par acte sous seing privé des 15 et 29 novembre 2001, Mme B..., veuve D..., a cédé à M. F..., lequel est le fils du second mari de la mère de Mme B..., la nue-propriété de la totalité des 300 parts qu'elle possédait dans la SCI D..., société ayant pour objet l'acquisition et l'administration d'un immeuble.

Le prix de cession de 408 563 € a été immédiatement converti en une rente viagère annuelle de 20 752 € payable mensuellement sans versement initial d'une partie du prix de cession.

L'acte a été enregistré le 3 décembre 2001 et soumis aux droits de mutation au taux de 4,80 % prévus par l'article 726 du code général des impôts, soit une perception de 19 581 €

Mme B... est décédée le 25 décembre 2001, à l'âge de 74 ans.

Par une proposition de rectification en date du 6 décembre 2004, l'administration a, dans le cadre de la procédure de répression des abus de droit prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, remis en cause la sincérité de l'acte précité, estimant à partir d'un faisceau de présomptions que celui-ci dissimulait en réalité une donation et qu'elle était donc en droit de restituer son véritable caractère à l'opération litigieuse.

Le Comité relève que l'acte en cause a été signé alors que Mme B... séjournait dans un établissement médical et qu'elle est décédée 26 jours après la signature définitive du contrat dans un établissement spécialisé dans les soins palliatifs sans qu'aucun élément objectif puisse établir que, comme le soutient M. F..., elle se trouvait dans ledit établissement pour un motif de simple convalescence.

Qu'en l'état de ces constatations, la cession de la nue-propriété des titres selon des modalités ne permettant pas à la venderesse d'obtenir une contrepartie significative à son dessaisissement, doit être regardée comme présentant le caractère d'une libéralité réalisée sous la forme d'une vente dans le seul but de bénéficier d'un taux de droit de mutation de 4,80 % au lieu de celui applicable aux donations entre personnes non parentes et fixé à 60 % par l'article 777 du code général des impôts.

Le Comité en conclut que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales à l'encontre de M. F... dès lors que les conditions étaient, en l'espèce, réunies.

Affaires n^{os} 2006-22 et 23

Par acte en date du 15 octobre 1996, Mme veuve B... a cédé à Mmes G... une maison et ses meubles meublants en s'en réservant toutefois un droit viager d'usage et d'habitation. Le prix, estimé à 1,9 MF en ce qui concerne le bien immobilier, a été converti en une obligation de soins et d'entretien consistant notamment en la prise en charge par les acquéreuses de l'ensemble des frais de la vie courante de la venderesse. Le contrat de vente prévoyait en outre la faculté discrétionnaire pour Mme B... de demander la conversion de l'obligation de soins en une rente viagère annuelle de 460 000 F.

Mme B... est décédée le 24 octobre 2000.

Considérant que l'opération dissimulait en réalité une libéralité au profit de Mmes G..., l'administration a adressé aux intéressées une notification de redressement sur le fondement de l'article L. 64 du LPF.

Le Comité relève que l'acte de vente ne prévoyait le versement immédiat d'aucune somme et comportait en outre une clause de conversion en rente viagère de l'obligation de soins et d'entretien, en réalité inexécutable dans les faits eu égard aux ressources des acquéreuses. Il note à cet égard que ces dernières n'ont pas pu payer les droits de mutation afférents à l'acte de vente, lesquels leur ont été avancés par le neveu de la venderesse.

Le Comité note en outre que Mme B... disposait de titres et liquidités importantes (s'élevant à plus de 2,6 MF au jour de son décès) et qu'elle acquittait elle-même toutes ses dépenses courantes alors que celles-ci auraient dû, selon les termes du contrat, être prises en charge par les acquéreuses.

Il relève encore qu'elle employait, durant la période couverte par l'obligation de soins et d'entretien, une aide salariée à domicile plusieurs heures par jour et que Mmes G... exerçaient chacune une activité salariée.

Dès lors, même s'il n'est pas contesté que les acquéreuses aient assisté Mme B... jusqu'à son décès par une présence à ses côtés, il est néanmoins constant que l'obligation de soins et d'entretien mise à leur charge n'a pas été exécutée selon les prévisions du contrat.

Il s'ensuit qu'eu égard aux conditions très favorables consenties aux acquéreuses et à la disparité flagrante entre la valeur des biens transmis et celle des charges effectivement assumées par Mmes G..., l'opération doit être regardée comme la transmission à titre gratuit par Mme B..., sous couvert d'une vente, d'une partie de ses biens.

Le Comité estime dès lors que l'administration était fondée à mettre en oeuvre en l'espèce les dispositions de l'article L. 64 du LPF.

Affaire n° 2006-17

Par acte notarié du 18 juillet 1997, Mme veuve R... a cédé à Mme L... S... la nue-propiété d'une maison sise sur la commune du F... (M...).

Le prix de 455 958 F a été immédiatement converti en une rente viagère annuelle de 60 008 F, payable mensuellement (5 003,64 F).

Mme veuve R... est décédée le 27 septembre 1997 à l'âge de 83 ans.

Considérant que la vente dissimulait en réalité une donation, l'administration a mis en oeuvre la procédure de répression des abus de droit et replacé la cession dans le champ d'application des droits de mutation à titre gratuit.

Le Comité observe, en premier lieu, que le moyen tiré de la prescription du droit de reprise de l'administration relève, en ce qu'il touche non à la caractérisation de l'abus de droit mais à la régularité de la procédure d'imposition, de la seule compétence du juge de l'impôt.

Il note également qu'il ne lui appartient pas de se prononcer sur l'éventuel cumul de droits critiqué par Mme L... S... qui, résulterait de la réintégration dans l'actif successoral de la valeur de la maison litigieuse en vertu des dispositions de l'article 751 du CGI et de la mise en oeuvre de la procédure de répression des abus de droit.

Sur le fond, le Comité constate que la vente a été consentie entre deux personnes liées par des relations personnelles très fortes, au point qu'elles aboutiront à une adoption simple posthume. Il note que le décès de la crédiérentière peu de temps après la formalisation de l'acte n'a autorisé le versement que d'une seule mensualité de la rente alors que, par ailleurs, aucun versement d'un bouquet, c'est à dire du versement immédiat d'une partie du prix de cession, n'était prévu au contrat.

Il relève également que les parties ont procédé dans les semaines précédant le décès de Mme R..., outre la vente litigieuse, à une série d'opérations propres à organiser au meilleur coût fiscal la transmission du patrimoine de cette dernière au profit de Mme L... S.... Il en va ainsi de la souscription par la crédiérentière dix jours après la conclusion de l'acte litigieux d'un contrat d'assurance-vie au bénéfice de Mme L... S... qui comportait le versement immédiat d'une prime de 1 000 000 F.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que la vente du 18 juillet 1997 dissimulait en réalité une donation et que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure de répression des abus de droit prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2006-24

Par acte du 24 août 2002, M. et Mme J... ont acquis la nue-propriété d'une maison d'habitation appartenant à Mme K..., âgée de 54 ans qui s'est réservée, sa vie durant et au profit de son époux M. R... S..., l'usufruit de la totalité du bien. Mme J... est la petite fille de M. R... S....

L'usufruit a été évalué selon la méthode économique à 60 % de la valeur totale des biens estimée à 53 357 €

La vente a donc été consentie pour un prix de 21 343 € converti en rente viagère de 1 097 € par an sans versement initial d'une partie du prix de cession et a donné lieu au versement de droits de mutation à titre onéreux pour un montant de 934 €

Mme K... est décédée le 10 janvier 2003.

Par une proposition de rectification en date du 27 mars 2006, l'administration a, dans le cadre de la procédure de répression des abus de droit prévue à l'article L 64 du livre des procédures fiscales, remis en cause la sincérité de l'acte précité, estimant à partir d'un faisceau de présomptions que celui-ci dissimulait en réalité une donation et qu'elle était donc en droit de restituer son véritable caractère à l'opération litigieuse.

Le Comité relève que Mme K... avait déjà été hospitalisée à plusieurs reprises avant la signature de l'acte en cause qui la mentionne d'ailleurs « en invalidité » et est décédée moins de cinq mois après la vente litigieuse.

Il note également qu'il existait des liens d'affection unissant les parties à l'acte, Mme J... étant la petite-fille du conjoint de Mme K....

Enfin, le Comité remarque que la cession de la nue-propriété a été effectuée selon des modalités qui ne permettaient pas à la venderesse d'obtenir une contrepartie significative à son dessaisissement.

Le Comité considère qu'en l'état de ces constatations, la cession de la nue-propriété de la maison d'habitation doit être regardée comme présentant le caractère d'une libéralité.

Le Comité en conclut que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure de répression des abus de droit prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2007-02

Par acte du 10 juillet 2003, la SCI d'H... a cédé à Mme W... un immeuble dit « Château d'H... » pour un prix de 914 700 € Mme W... déclarant placer cette acquisition sous le régime de l'article 1115 du CGI (achats par des marchands de biens destinés à la revente). L'opération a, en conséquence, été exonérée des droits de mutation à titre onéreux pour ne supporter que la seule taxe de publicité foncière au taux de 0,60 %.

Le prix a été payé comptant pour 152 449,02 € l'acte prévoyant le paiement du solde dans l'année de la vente. Sur cette somme, la SCI d'H... a perçu 134 504,09 € compte tenu de diverses sommes dont elle était redevable auprès du Trésor public.

Après avoir écarté la qualité de marchand de biens de l'acquéreuse, l'administration a considéré, dans le cadre de la procédure de répression des abus de droit, que l'acte du 10 juillet 2003 constituait en réalité une donation et réclamé le paiement des droits de mutation à titre gratuit. Elle a également, dans le cadre de cette procédure, assujetti aux droits de donation les dons manuels entre M. W... et son épouse.

S'agissant du litige afférent aux dons manuels, le Comité observe que la requalification d'opérations financières en dons manuels est tirée de l'appréciation portée par l'administration sur la nature de ces opérations et ne procède pas de la procédure de répression des abus de droit.

S'agissant de la vente de l'immeuble dit « Château d'H... », le Comité relève, au vu des éléments portés à sa connaissance, que la vente a été consentie par une société civile immobilière contrôlée et dirigée par l'époux de Mme W... Il note que celui-ci a reconnu au cours d'une procédure pénale l'existence d'une confusion entre son patrimoine personnel et celui de ses différentes sociétés et que l'opération de cession litigieuse doit être replacée dans un contexte de transferts d'actifs opérés par l'intéressé en fraude des droits de ses créanciers.

Le Comité constate également que Mme W... ne disposait d'aucune ressource et que les sommes qu'elle a versées en paiement du prix lui ont été rétrocédées, pour la quasi-totalité, directement par la société civile au moyen de virements bancaires, selon le détail ci-après :

- 1^{er} versement à la SCI d'H... du 22/08/03 pour 134 504,09 €;

Virement par la SCI d'H... à Mme W... le 26/08/03 de 134 000 €

- Transfert de fonds d'un compte ouvert à l'étranger vers le compte marchand de biens le 16/09/03 pour 420 000 €;

2nd versement à la SCI d'H... le 17/09/03 pour 420 000 €;

Virement par la SCI d'H... à Mme W... le 23/09/03 de 420 000 €

- 3^{ème} versement à la SCI d'H... le 23/09/03 pour 342 250,98 €;

Virement par la SCI d'H... à Mme W... le 01/10/03 pour 342 250 €

Le 03/10/03, le compte bancaire marchand de biens est débité de 420 000 € pour un virement vers un compte à l'étranger.

Le Comité estime en conséquence que, dans les conditions et selon les modalités où il s'est déroulé, le transfert de propriété du Château d'H... ne constitue pas une vente mais une donation, l'intention libérale étant caractérisée par l'absence de paiement effectif du prix et l'existence de liens personnels de confiance unissant les parties à l'acte.

Le Comité émet dès lors l'avis que l'administration était fondée dans cette mesure à mettre en oeuvre la procédure de répression des abus de droit prévue par l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2007-15

Par acte du 7 août 2001, M. D... a cédé à Mme B... la nue-propriété d'une maison d'habitation.

Le prix, fixé à un million de francs, a été payé, compte tenu des mentions portées sur l'acte de vente, selon les modalités suivantes :

- divers virements entre janvier 1999 et février 2000 au compte du vendeur (560 000 F) ;

- un paiement comptant (200 000 F) ;

- le solde (240 000 F) converti en une rente viagère annuelle payable à terme échu chaque année à la date du 1^{er} juillet jusqu'au décès du vendeur.

Considérant que l'acte en cause constituait une donation déguisée, le service a mis en œuvre la procédure de répression des abus de droit dans une proposition de rectification du 13 septembre 2006.

Le Comité observe en premier lieu que le moyen tiré de la prescription du droit de reprise de l'administration se rapporte à la régularité de l'établissement de l'imposition dont l'appréciation relève de la seule compétence du juge de l'impôt et est indifférent au regard de la caractérisation de l'abus de droit. Il n'appartient donc pas au Comité de se prononcer sur ce moyen.

Le Comité relève en second lieu que selon les écritures mêmes de Mme B..., celle-ci partageait depuis 40 ans la vie de M. D... qui l'a au demeurant épousée en 2003 après avoir adopté sa fille en 2002.

Il note aussi qu'entre mars 2001 et avril 2002, M. D... a versé à Mme B... la somme de 891 000 F sans qu'aucun document ne puisse confirmer les affirmations de cette dernière selon lesquelles il s'agirait là de remboursements de dépenses effectuées pour le compte de M. D..

Il constate enfin que M. D... avait consenti, dès avant la vente à Mme B..., un bail à titre gratuit sur l'appartement du rez-de-chaussée de l'immeuble cédé et qu'il lui avait légué l'usufruit de la totalité de ses biens.

En l'absence de justifications sur les acomptes, le Comité considère que ces éléments établissent l'intention libérale de M. D... à l'égard de Mme B... et le caractère gratuit de l'acte du 7 août 2001.

En conséquence, le Comité émet l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre les dispositions de l'article L. 64 du LPF.

Affaire n° 2008-03

Par un acte en date du 2 mars 2001, M. B... L... a cédé à son fils et son épouse, M. et Mme L..., divers biens et droits immobiliers (ainsi que des meubles meublants).

L'acte mentionnait un paiement du prix de 800 000 F à hauteur de 400 000 F par chèque au vendeur dès avant la vente et hors la comptabilité du notaire et quatre annualités de 100 000 F le 15 décembre de chacune des années 2000 à 2003.

M. B... L... est décédé le 28 mai 2002.

Considérant que la vente en cause dissimulait en réalité une donation, le service a mis en œuvre la procédure de répression des abus de droit dans deux propositions de rectification adressées séparément le 18 mai 2005 à chacun de M. et Mme L....

Préalablement le Comité considère qu'il ne lui appartient pas de se prononcer sur le moyen tiré de la prescription dont l'appréciation relève de la seule compétence du juge de l'impôt.

En ce qui concerne la part reçue par Mme L..., le Comité relève que le chèque, représentant la moitié du prix, créé près d'un an avant la cession, n'a pas été payé avant sa prescription et qu'au surplus sa date d'émission n'a pas été établie, celle-ci ne pouvant être présumée celle de sa création.

Il relève encore qu'aucune des échéances des paiements ultérieurs n'a été honorée.

Il estime que le défaut de paiement du prix étant établi, l'administration établit l'intention libérale du cédant et caractérise l'existence d'une donation déguisée.

Le Comité a donc émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre les dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales à l'égard des droits dus sur la part ainsi transmise à titre gratuit à Mme L....

Affaire n° 2008-04

Par un acte notarié en date du 28 mars 2006, Mme D... et M. L... ont vendu à Mme D..., respectivement leur fille et belle-sœur, un studio pour un prix de 66 000 €

L'acte mentionnait un paiement du prix par la comptabilité du notaire en ce qui concerne le quart transmis par Mme D... (16 500 €) et dès avant ce jour, hors ladite comptabilité, pour le surplus cédé par M. L... (49 500 €).

Considérant que, faute de justification du paiement du prix, la vente en cause dissimulait en réalité une donation pour la fraction cédée par M. L..., l'administration a mis en œuvre la procédure de répression des abus de droit dans une proposition de rectification adressée le 7 juin 2007 à Mme D....

Le Comité relève que les termes de l'acte relatifs au paiement du prix n'ont pas été respectés :

- d'une part, l'allégation d'un paiement en espèces en décembre 2005 de la somme de 25 000 € n'est étayée d'aucune offre de preuve alors que l'administration établit l'invraisemblance de la conservation de cette somme par Mme D... entre février 2001 (date de son retrait) et décembre 2005 ;

- d'autre part, le paiement de 24 500 € représentant le solde du prix est intervenu en avril 2007, après que l'administration a interrogé Mme D... sur les modalités de ce paiement, de sorte qu'un tel paiement ne saurait établir la sincérité de l'acte de 2006.

Il considère que l'administration établit l'intention libérale du cédant et caractérise l'existence d'une donation déguisée.

Le Comité a donc émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre les dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2008-05

Par acte du 23 novembre 1999, Mme S... R... a consenti un prêt à M. M... B... pour un montant de 650 000 F sur une durée de 16 ans et demi pour un taux d'intérêt forfaitaire annuel de 3%. Le contrat était en outre assorti d'une franchise de 18 mois sur le remboursement du capital et d'une clause supprimant toute obligation de remboursement en cas de décès de la créancière. Le montant des échéances était fixé à 1 625 F pour les 18 premiers mois, puis à 5 236,11 F par la suite jusqu'au 5 juin 2016.

Par un acte en date du 3 décembre 1999, Mme R... a cédé à M. B... une maison d'habitation sise à Toulon pour un prix de 800 000 F immédiatement converti en une rente viagère payable mensuellement pour un montant de 11 962 Francs.

Mme R... est décédée le 7 décembre 2001 à l'âge de 88 ans.

Considérant que le prêt et la vente dissimulaient en réalité une donation, 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 et, par une proposition de rectification en date du 19 mai 2005, replacé ceux-ci dans le champ d'application des droits de mutation à titre gratuit compte tenu d'un faisceau de présomptions permettant d'établir leur gratuité et de l'existence de liens d'affection entre les parties.

Le Comité relève, en premier lieu, qu'il ne lui appartient pas de se prononcer sur la prescription du droit de reprise de l'administration, question qui relève du seul juge de l'impôt.

Il note, en second lieu, que l'absence de tout versement d'une partie du prix de vente au comptant, ainsi que le défaut de tout paiement des échéances de remboursement du prêt comme des arrérages de la rente viagère, établissent le caractère gratuit des actes des 23 novembre et 3 décembre 1999.

Le Comité est en conséquence d'avis que le prêt du 23 novembre 1999 et la vente de l'immeuble du 3 décembre 1999 dissimulaient en réalité une donation et que l'administration était en droit de mettre en œuvre les dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2008-11

Par un acte en date du 4 septembre 2000, M. E... F... a cédé à Melle M... la nue-propiété d'une maison lui appartenant à T... (Moselle) au prix de 540 000 F payable pour partie (290 000 F) au moyen d'une rente viagère mensuelle de 2 862,67 F, le solde (250 000 F) étant converti en une obligation de soin et d'entretien.

M. F... est décédé le 8 février 2001 à l'âge de 75 ans.

Par une proposition de rectification en date du 24 novembre 2005, l'administration a, sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, notifié à Mme R..., née M..., la remise en cause du caractère onéreux de l'acte du 4 septembre 2000 et soumis cette opération au régime des droits de mutation à titre gratuit.

Le Comité relève, d'une part, que Mme R... a continué, après la conclusion de cet acte, à être rémunérée par le vendeur pour les mêmes tâches, notamment d'entretien de sa maison, qu'elle exerçait avant cette date. Il constate, d'autre part que, s'agissant de la rente viagère, les ressources personnelles vérifiables de la crédiérentière étaient manifestement insuffisantes pour en assurer le service mensuel, les paiements effectués étant au demeurant, dans leur quasi-totalité, compensés par des versements de M. F... pour lesquels aucune justification crédible n'est apportée. Il note enfin que M. F... et Mme R... entretenaient des relations de confiance dont attestent la conclusion en avril 2000 d'un contrat d'assurance vie et la procuration donnée par le premier en juillet 2000 sur son compte bancaire au bénéfice de la seconde.

Il estime qu'est ainsi caractérisée l'intention libérale du cédant, et partant, le caractère gratuit de l'acte du 4 septembre 2000.

Il est en conséquence d'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre les dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2008-12

Par un acte sous seing privé en date du 5 août 2002, Mme C... C... a cédé à sa sœur, Mlle F... C..., 50 parts de l'EURL « A... » pour un prix, dont il était stipulé qu'il était payé comptant, de 7622,45 € somme correspondant à la valeur nominale desdites parts. Mme C... C... est décédée le 24 août suivant.

Par une proposition de rectification en date du 19 juillet 2006, l'administration a notifié à Mlle F... C..., d'une part, sur le fondement de l'article L. 17 du livre des procédures fiscales, une insuffisance de valeur des parts cédées, cette valeur étant portée à 175 700 € et, d'autre part, sur le fondement de l'article L. 64 du même livre, la remise en cause du caractère onéreux de l'acte du 5 août 2002, et par suite la soumission de cette opération au régime des droits de mutation à titre gratuit.

Dans le cadre de la procédure de rehaussement de la valeur des parts de l'EURL, la commission départementale de conciliation a émis le 7 septembre 2007 l'avis selon lequel leur valeur ne pouvait être inférieure à 139 000 €

Le montant des droits de mutation à titre gratuit a été, en définitive, liquidé sur le surplus de valeur des parts tel qu'arrêté par la commission départementale de conciliation.

Le Comité relève, qu'après avoir soutenu que le prix avait été payé comptant conformément aux stipulations de l'acte de cession, Mlle F... C... a admis que tel n'avait pas été le cas.

Il note que s'il est fait état de l'existence d'un accord entre les deux sœurs autorisant la cessionnaire à régler le prix ultérieurement, cette allégation n'est cependant appuyée d'aucune justification alors, de surcroît, qu'aucune déclaration de succession faisant apparaître cette créance de prix n'a été établie après le décès de Mme C... C....

Il s'ensuit que la cession du 5 août 2002 doit être regardée comme ayant été effectuée sans contrepartie entre deux personnes unies par des liens familiaux.

L'intention libérale étant caractérisée, le Comité est d'avis que c'est à bon droit que l'administration a mis en œuvre en l'espèce les dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2009-11

Par un acte en date du 17 mars 2000, M. C. a cédé à Mme B. la pleine propriété (sous réserve d'un droit d'usage et d'habitation du vendeur sa vie durant) de sa résidence principale au prix de 42 686 € (280 000 F) converti en une rente viagère annuelle de 9 680,97 € (63 503 F), payable par mensualités de 807 € (5 291,91 F).

M. C. est décédé le 16 juin 2001 à l'âge de 87 ans.

Par une proposition de rectification en date du 7 novembre 2006, le service a notifié sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales à Mme B. la remise en cause du caractère onéreux de l'acte du 17 mars 2000.

En premier lieu, le Comité observe que le moyen tiré de la prescription du droit de reprise de l'administration relève, en ce qu'il touche non à la caractérisation de l'abus de droit, mais à la régularité de la procédure d'imposition, de la seule compétence du juge de l'impôt.

En second lieu et sur le fond, le Comité relève que, si des quittances correspondant aux arrérages de la rente viagère exigibles entre la date de l'acte et celle du décès ont été produites, il est établi que le créancier n'a encaissé aucune somme qui lui aurait été remise par Mme B. de ce chef.

Il observe que, si la débirentière a, les 30 mai et 1er juin 2001, soit 15 jours avant le décès, acquitté la somme globale de 12 096 € correspondant à 15 mensualités de la rente, somme qui, cette fois, a été encaissée sur les comptes de M. C., elle a cependant reçu entre juillet 2000 et juin 2001 plusieurs chèques de M. C. à titre de cadeau pour un montant total de 80 796 €

Il note à cet égard qu'entre le 30 mai et le 5 juin 2001, le compte de M. C. a ainsi enregistré 12 096 € de crédits en provenance de Mme B. mais également dans le même temps 57 929 € de débits au profit de l'intéressée.

Dès lors, le Comité estime que M. C. a ainsi manifesté son intention de ne recevoir aucune contrepartie au transfert de propriété de son bien immobilier et que l'intention libérale a été suffisamment caractérisée par l'administration qui, dès lors, était fondée à mettre en œuvre les dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales dans sa rédaction applicable au litige.

Enfin, le Comité relève que Mme B. est la seule bénéficiaire de l'acte du 17 mars 2000 constitutif d'un abus de droit et qu'elle n'entre pas ainsi dans les prévisions des dispositions du b) de l'article 1729 du code général des impôts, issu de l'article 35-VI de la loi 2008-1443 du 30 décembre 2008, permettant de réduire à 40 % le taux de la majoration encourue lorsque le contribuable n'a pas été le principal bénéficiaire de cet acte. Il émet donc l'avis que l'administration est fondée à lui appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

Affaire n° 2010-07

Par acte du 13 juillet 2004, Mme G. a cédé à M. S. un bien immobilier sis à M. moyennant un prix de 61 000 € converti pour moitié en obligation de soin et pour l'autre moitié en une rente viagère d'un montant mensuel de 320 €

L'administration a estimé que cette cession dissimulait en réalité une donation et a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit prévue par les dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales afin de poursuivre le recouvrement des droits de mutation à titre gratuit.

Le Comité note tout d'abord que la débirentière n'a pas encaissé le montant des arrérages que le débirentier prétend lui avoir remis au moyen de chèques qu'il déclare avoir lui-même retrouvés après son décès, tandis que, durant la même période, ce dernier a pour sa part

encaissé plusieurs chèques remis par Mme G. pour un montant de 3 300 € sans que la cause de ces paiements soit connue.

Il estime, par ailleurs, que les éléments de fait de l'espèce ne sont pas de nature à caractériser l'exécution de l'obligation de soins stipulée au contrat, alors que M. S. n'apporte, au surplus, aucun élément propre à combattre les éléments présentés par l'administration.

Il en déduit que ces faits caractérisent l'intention libérale de Mme G. à l'égard de M. S..

En conséquence, le Comité émet, au vu des éléments portés à sa connaissance, l'avis que l'administration était, en l'espèce, fondée à mettre en œuvre la procédure de répression des abus de droit prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Enfin, le Comité estime que M. S. 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.

Affaire n° 2010-09

Par acte du 20 novembre 2002, Mme G. a vendu à M. L. un immeuble lui appartenant à S., en se réservant un droit d'usage et d'habitation viager.

Le prix, fixé à 45 734,76 € a été immédiatement converti en une obligation de soins à la charge du vendeur. Mme G. est décédée le 20 juillet 2003.

L'administration a estimé que l'obligation de soins prévue au contrat n'avait pas été exécutée et que la vente devait être requalifiée en donation. Elle a ainsi adressé le 29 octobre 2007 à M. L. une proposition de rectification dans le cadre de la procédure prévue à l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales.

Le Comité a entendu ensemble l'avocat de M. L. et le représentant de l'administration.

Il relève en premier lieu que, si M. L. a invoqué la prescription du droit de reprise de l'administration, il ne lui appartient pas d'émettre un avis sur cette question qui n'entre pas dans ses attributions et relève de la seule appréciation du juge de l'impôt.

Le Comité relève en second lieu que l'administration a procédé à une étude circonstanciée du train de vie de Mme G. dont il ressort que ses dépenses courantes s'établissaient en moyenne à environ 1 000 € sur les six premiers mois de 2003.

Il constate que M. L. n'a pu apporter aucune justification de paiements substantiels de ces dépenses courantes, alors que la contrepartie contractuelle à la prétendue vente, qui consistait pour lui non seulement à assister Mme G. dans sa vie quotidienne, mais également à payer ses dépenses de la vie courante, s'analysait en un bail à nourriture caractérisé par l'obligation contractée par l'acquéreur de subvenir entièrement à la vie et aux besoins de l'auteur de l'aliénation.

Il estime à cet égard que l'existence alléguée de cinq versements forfaitaires de 300 € par M. L. au cours de la période de 8 mois séparant la vente du décès de Mme G. est insuffisante à établir que M. L. a respecté ses obligations contractuelles.

Le Comité déduit de l'ensemble de ces éléments que sont établies l'absence de contrepartie réelle et sérieuse à la prétendue vente du 20 novembre 2002 et l'intention libérale de Mme G. à l'égard de M. L..

Par suite, et au vu des éléments portés à sa connaissance, le Comité émet l'avis que l'administration était, en l'espèce, fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit prévue à l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales et à requalifier cette vente en donation.

Enfin, le Comité estime que M. L., qui a participé à l'acte constitutif de l'abus de droit, doit être regardé comme en étant 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.

♦ **Avis défavorables**

Affaire n° 2003-29

1) Les faits

M. et Mme C... ont acquis de M. B... une maison d'habitation. Le prix exprimé à l'acte, soit 60 980 € a été payé comptant à hauteur de 34 301 € et le solde, soit 26 679 €, a été converti en une obligation de soins et d'entretien elle-même convertible en une rente annuelle et viagère de 5 946 €

2) Avis rendu

Le Comité a notamment constaté que :

- M. et Mme C... ont apporté la preuve qu'ils disposaient à la date de l'acte des liquidités nécessaires au paiement de la somme de 34 301 €;
- l'état de santé de M. B... au jour de la mutation ne pouvait laisser présager son décès 12 jours plus tard ;
- si M. B... avait souscrit un contrat d'assurance-vie au bénéfice de Mme C... le jour même de la vente et avait institué cette dernière légataire universelle par testament du 24 novembre 1998, il avait également institué plusieurs légataires particuliers.
- M. B..., âgé de 90 ans et devenu veuf très récemment, avait intérêt à assurer sa prise en charge sous forme d'obligations de logement, de soins et d'entretien par M. et Mme C....

Le Comité en a conclu que la vente de la maison d'habitation ne dissimulait pas une donation.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2004-10

1) Les faits

M. et Mme B... et M. et Mme L... ont acquis de M. D... une maison d'habitation. Le prix exprimé à l'acte, soit 62 504 € a été converti en diverses obligations de soins et d'entretien.

2) Avis rendu

Le Comité a notamment constaté que :

- M... D... est décédé le 5 mars 2000 alors que la vente du bien immobilier a eu lieu le 4 décembre 1992 ;
- les revenus déclarés par M. D... ne permettent pas de conclure à l'absence d'intérêt économique à ladite vente ;
- les services d'une aide ménagère dont bénéficiait M. D... au titre des années 1993 à 1995 paraissent insuffisants pour couvrir l'ensemble des obligations viagères visées au contrat.

Le Comité en a conclu que la vente de la maison d'habitation ne dissimulait pas une donation.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2004-21

1) Les faits

M. G... a vendu à Mme G... une maison d'habitation. Le prix exprimé à l'acte, soit 42 686 € a été converti en une rente annuelle viagère de 4 573 € payable par termes trimestriels.

2) Avis rendu

Le Comité a notamment constaté que :

- Mme G... a bien honoré le paiement de la rente trimestrielle du 11 mars 1992, date de l'acquisition, au 25 novembre 1996, date du décès de M. G... ;
- les revenus déclarés par M. G... ne permettent pas de conclure à l'absence d'intérêt économique à ladite vente ;

- l'administration ne démontre pas que Mme G... avait donné son acceptation à sa qualité de bénéficiaire des contrats d'assurance-vie souscrits par M. G... postérieurement à la vente du 11 mars 1992.

Le Comité en a conclu que la vente de la maison d'habitation ne dissimulait pas une donation. En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2006-03

M. et Mme R... ont acquis, par acte notarié du 28 février 2000, une maison d'habitation appartenant à M. et Mme L... respectivement âgés de 84 et 88 ans, les vendeurs se réservant le droit d'usage et d'habitation du bien. M. R... est le neveu et le seul héritier de Mme L....

La vente a été consentie pour un prix de 76 224 € converti en rente viagère mensuelle de 762 € soit 9 147 € annuels (sans stipulation d'un versement au comptant).

M. L... est décédé le 20 novembre 2001 et son épouse le 12 décembre 2003.

L'administration a considéré que cette vente dissimulait en réalité une donation visant à éluder les droits de mutation à titre gratuit applicables aux personnes non-parentes (taux de 60 %, hormis un quart taxable à 55 %).

L'administration a donc effectué, dans le cadre de la procédure de répression des abus de droit, des rappels de droits d'enregistrement d'un montant de 41 055 €

Le Comité a estimé que la circonstance que des loyers aient été perçus par M. R..., suite à la mise en location de l'immeuble en décembre 2002, ou que l'intéressé ait cédé le 1^{er} juillet 2003 des valeurs mobilières appartenant à sa tante ne permettaient pas de démontrer l'existence d'une intention libérale et de qualifier de donation la vente réalisée par les époux L....

Le Comité a, en effet, considéré que la sincérité de l'acte notarié du 28 février 2000 ne saurait être remise en cause eu égard notamment au respect des obligations du vendeur jusqu'à la mise sous tutelle de Mme L... suivant jugement en date du 13 juin 2002 désignant M. R... en qualité d'administrateur légal.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2008-02

Par un acte en date du 2 mars 2001, M. B... L... a cédé à son fils et son épouse, M. et Mme L..., divers biens et droits immobiliers (ainsi que des meubles meublants).

L'acte mentionnait un paiement du prix de 800 000 F à hauteur de 400 000 F par chèque au vendeur dès avant la vente et hors la comptabilité du notaire et quatre annualités de 100 000 F le 15 décembre de chacune des années 2000 à 2003.

M. B... L... est décédé le 28 mai 2002.

Considérant que la vente en cause dissimulait en réalité une donation, le service a mis en oeuvre la procédure de répression des abus de droit dans deux propositions de rectification adressées séparément le 18 mai 2005 à chacun de M. et Mme L....

Préalablement le Comité considère qu'il ne lui appartient pas de se prononcer sur le moyen tiré de la prescription dont l'appréciation relève de la seule compétence du juge de l'impôt.

Le Comité estime ensuite que, s'agissant d'une mutation réalisée au profit de deux personnes distinctes, l'existence d'un intérêt fiscal doit s'apprécier indépendamment pour chaque bénéficiaire au jour de l'acte contesté, sauf les cas où celui-ci s'inscrit dans le cadre d'une stratégie frauduleuse étalée dans le temps.

En ce qui concerne la part indivise transmise à M. L..., le Comité relève que l'application à la valeur de cette part des règles de liquidation des droits de donation en vigueur à l'époque des faits entraînerait l'exigibilité de droits de mutation à titre gratuit moins élevés que les droits de mutation à titre onéreux effectivement perçus sur cette part.

En l'absence de toute contestation de son caractère purement fortuit, le Comité considère que le décès du vendeur 15 mois après l'acte litigieux à l'âge de 69 ans et sans que soient évoquées des circonstances particulières tenant à son état de santé, ne saurait rétrospectivement modifier une telle appréciation, en dépit de l'influence que la simulation entachant cet acte est, à la supposer établie, susceptible d'exercer sur la liquidation des droits de succession.

Le Comité en déduit qu'en l'absence de tout intérêt fiscal immédiat, l'administration n'était en droit de mettre en œuvre à l'encontre de M. L... la procédure de répression des abus de droit, ni à l'égard de l'acte du 2 mars 2001, ni à l'égard des droits de succession.

Il estime que le service pouvait néanmoins poursuivre le rappel des droits de mutation par décès qu'elle estimait dus en démontrant, dans le cadre de la procédure contradictoire de droit commun, la fictivité de l'acte influençant la liquidation desdits droits.

Affaire n° 2009-07

Par un acte en date du 3 mars 2000, M. P. a cédé à Mme F. la pleine propriété (sous réserve d'un droit d'usage et d'habitation du vendeur sa vie durant) d'une maison lui appartenant ainsi que les meubles et bien mobiliers la garnissant, au prix de 2 880 000 F (dont 2 800 000 F au titre des biens immobiliers), payable pour partie comptant (940 000 F), le solde (1 860 000 F) étant converti en une rente viagère annuelle de 84 000 F, payable par mensualités de 7 000 F.

M. P. est décédé le 3 avril 2001 à l'âge de 79 ans.

Par une proposition de rectification en date du 22 janvier 2008 le service a notifié sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales à Mme F. la remise en cause du caractère onéreux de l'acte du 3 mars 2000.

Le Comité observe que les moyens tirés de la prescription du droit de reprise de l'administration et de l'irrégularité de la procédure d'imposition relèvent, en ce qu'ils touchent non à la caractérisation de l'abus de droit mais à la régularité de la procédure d'imposition, de la seule compétence du juge de l'impôt.

Sur le fond, le Comité relève qu'il n'est pas contesté que Mme F. a acquitté par la comptabilité du notaire la partie du prix payable comptant et qu'elle a réglé ensuite les arrérages de la rente jusqu'à la date du décès du créancier.

Il note que si de nombreux retraits des comptes bancaires de M. P. ont été effectués dans l'année ayant suivi la vente pour des montants supérieurs au prix acquitté comptant en la comptabilité du notaire et aux montants payés de la rente viagère, l'administration se borne à alléguer la vraisemblance de l'appréhension des sommes par Mme F., sans apporter d'éléments suffisamment probants à l'appui de cette allégation.

Il relève enfin que l'état de santé de M. P., aussi sérieux fût-il dans l'année ayant suivi la vente, ne pouvait être regardé, au vu des éléments soumis au Comité, comme privant le contrat de rente viagère de tout aléa.

Il s'ensuit que l'administration ne démontre pas que l'acte du 3 mars 2000 dissimulait en réalité une donation.

En conséquence le Comité est d'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en œuvre les dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2010-04

Par acte du 19 mai 1998, M. M. a vendu à la société civile immobilière (SCI) X, dont il était associé à hauteur de 30 % des parts et dont les autres parts sont détenues par ses deux nièces et son neveu par alliance, la propriété d'un immeuble de rapport lui appartenant. Le prix de cession, fixé à 30 millions de francs, a été financé intégralement par un prêt in fine d'une durée de 15 ans, le capital étant intégralement remboursable à cette échéance.

En garantie de ce prêt, M. M. et les trois autres associés de la SCI se sont portés cautions solidaires, le premier à hauteur de l'intégralité du prêt, les seconds dans la limite de 1 million

de francs chacun. Le prêt était en outre garanti par le nantissement au profit du prêteur de trois contrats d'assurance vie souscrits par M. M. au bénéfice de chacun des autres associés à hauteur de 10 millions de francs par contrat.

Le 5 juin 1998, M. M. a rédigé un testament olographe par lequel il léguait à chacun des trois autres associés un tiers de ses parts dans la SCI.

Après le décès de l'intéressé le 4 décembre 1999, Mme J. P. a déposé une déclaration de succession comprenant les parts reçues au titre de ce legs particulier, soit 39 650 F, ainsi que la somme de 755 456 F lui revenant au titre du contrat d'assurance-vie précité et une somme de 19 417 F au titre d'un autre contrat d'assurance vie et a acquitté les droits de mutation correspondants.

L'administration a estimé que l'ensemble de ces opérations dissimulait une transmission à titre gratuit de l'immeuble à ses nièces et à son neveu par alliance dans le cadre d'un montage ayant permis d'éluder, pour sa plus grande part, l'application des droits de mutation exigibles au taux de 60 % entre non-parents en vertu de l'article 777 du code général des impôts et reposant sur la constitution de la SCI X dans un but exclusivement fiscal, ainsi que sur la cession du 19 mai 1998 dénuée de tout intérêt économique pour le vendeur et dissimulant une donation. Elle a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal en vue de la liquidation des droits de mutation à titre gratuit sur le montant du prix de cession de l'immeuble.

Le Comité constate au préalable :

- qu'aux fins de garantie du paiement du capital emprunté, le prêteur a demandé le nantissement des contrats d'assurance vie souscrits par M. M., nantissement auquel les bénéficiaires acceptants ont consenti,
- que le décès de M. M. a entraîné l'exigibilité anticipée du prêt in fine et la mise en œuvre auprès de l'assureur de la sûreté prise sur les contrats d'assurance-vie.

Il relève toutefois que, par une convention du 8 juin 2001, les associés de la SCI et le prêteur ont mis en œuvre un accord antérieur permettant la prorogation jusqu'à son terme de ce prêt en échange de la constitution par les associés de la SCI d'une nouvelle garantie sous forme de souscription de contrats d'assurance-vie nantis à son profit.

Le Comité note qu'en exécution de cette convention, le prêteur a libéré les sommes réclamées à l'assureur en vertu du nantissement et les a restituées aux associés, bénéficiaires désignés par M. M. de ces contrats.

Il constate que cette convention a ainsi eu pour effet de faire entrer les sommes en cause dans le champ d'application des droits de mutation par décès en vertu des dispositions de l'article 757 B du code général des impôts dans leur rédaction applicable en la cause même si aucune déclaration complémentaire des sommes ainsi libérées n'a été déposée par les bénéficiaires.

Ainsi, appréhendé dans sa globalité, le montage juridique et financier mis en œuvre ne permettait de réaliser aucune économie d'impôt.

Cela dit, le Comité relève d'une part que la SCI X ne peut être qualifiée de fictive, ni être regardée comme ayant été constituée dans un but exclusivement fiscal dès lors qu'elle a fonctionné normalement, avant comme après le décès de M. M., et a répondu à l'objectif de ses fondateurs d'assurer la pérennité de la détention et de l'exploitation dans un cadre familial d'un immeuble de rapport d'une manière plus efficace que n'aurait pu le faire une indivision.

Le Comité constate d'autre part que la cession par M. M. de l'immeuble de rapport en cause à la société X a eu pour contrepartie l'entrée dans le patrimoine du vendeur d'une somme de 30 millions de francs ; qu'il importe peu à cet égard que le prix, financé par un emprunt in fine d'une durée de 15 ans de la société, ait été remployé par le vendeur dans la souscription de contrats d'assurance vie au bénéfice des autres associés de la société acquéreuse dès lors d'une part, que cette société avait une personnalité juridique et un patrimoine distincts de ceux de ses associés et, d'autre part, que chacun des patrimoines de la SCI et de M. M. a effectivement

reçu, pour le premier, l'immeuble vendu, et pour le second, le prix de vente. Il en résulte que l'acte de cession ne peut être requalifié en donation.

Par suite, et au vu de cette double considération, le Comité émet l'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2010-05

Par acte du 19 mai 1998, M. M. a vendu à la société civile immobilière (SCI) X, dont il était associé à hauteur de 30 % des parts et dont les autres parts sont détenues par ses deux nièces et son neveu par alliance, la propriété d'un immeuble de rapport lui appartenant. Le prix de cession, fixé à 30 millions de francs, a été financé intégralement par un prêt in fine d'une durée de 15 ans, le capital étant intégralement remboursable à cette échéance.

En garantie de ce prêt, M. M. et les trois autres associés de la SCI se sont portés cautions solidaires, le premier à hauteur de l'intégralité du prêt, les seconds dans la limite de 1 million de francs chacun. Le prêt était en outre garanti par le nantissement au profit du prêteur de trois contrats d'assurance vie souscrits par M. M. au bénéfice de chacun des autres associés à hauteur de 10 millions de francs par contrat.

Le 5 juin 1998 M. M. a rédigé un testament olographe par lequel il léguait à chacun des trois autres associés un tiers de ses parts dans la SCI.

Après le décès de l'intéressé le 4 décembre 1999, M. G. P. a déposé une déclaration de succession comprenant les parts reçues au titre de ce legs particulier, soit 39 650 F, ainsi que la somme de 755 456 F lui revenant au titre du contrat d'assurance-vie précité et une somme de 19 417 F au titre d'un autre contrat d'assurance vie et a acquitté les droits de mutation correspondants.

L'administration a estimé que l'ensemble de ces opérations dissimulait une transmission à titre gratuit de l'immeuble à ses nièces et à son neveu par alliance dans le cadre d'un montage ayant permis d'éviter, pour sa plus grande part, l'application des droits de mutation exigibles au taux de 60 % entre non-parents en vertu de l'article 777 du code général des impôts et reposant sur la constitution de la SCI X dans un but exclusivement fiscal ainsi que sur la cession du 19 mai 1998 dénuée de tout intérêt économique pour le vendeur et dissimulant une donation. Elle a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal en vue de la liquidation des droits de mutation à titre gratuit sur le montant du prix de cession de l'immeuble.

Le Comité constate au préalable :

- qu'aux fins de garantie du paiement du capital emprunté, le prêteur a demandé le nantissement des contrats d'assurance vie souscrits par M. M., nantissement auquel les bénéficiaires acceptants ont consenti,
- que le décès de M. M. a entraîné l'exigibilité anticipée du prêt in fine et la mise en œuvre auprès de l'assureur de la sûreté prise sur les contrats d'assurance-vie.

Il relève toutefois que, par une convention du 8 juin 2001, les associés de la SCI et le prêteur ont mis en œuvre un accord antérieur permettant la prorogation jusqu'à son terme de ce prêt en échange de la constitution par les associés de la SCI d'une nouvelle garantie sous forme de souscription de contrats d'assurance-vie nantis à son profit.

Le Comité note qu'en exécution de cette convention, le prêteur a libéré les sommes réclamées à l'assureur en vertu du nantissement et les a restituées aux associés, bénéficiaires désignés par M. M. de ces contrats.

Il constate que cette convention a ainsi eu pour effet de faire entrer les sommes en cause dans le champ d'application des droits de mutation par décès en vertu des dispositions de l'article 757 B du code général des impôts dans leur rédaction applicable en la cause même si aucune déclaration complémentaire des sommes ainsi libérées n'a été déposée par les bénéficiaires.

Ainsi, appréhendé dans sa globalité, le montage juridique et financier mis en œuvre ne permettait de réaliser aucune économie d'impôt.

Cela dit, le Comité relève d'une part que la SCI X ne peut être qualifiée de fictive, ni être regardée comme ayant été constituée dans un but exclusivement fiscal dès lors qu'elle a fonctionné normalement, avant comme après le décès de M. M., et a répondu à l'objectif de ses fondateurs d'assurer la pérennité de la détention et de l'exploitation dans un cadre familial d'un immeuble de rapport d'une manière plus efficace que n'aurait pu le faire une indivision.

Le Comité constate d'autre part que la cession par M. M. de l'immeuble de rapport en cause à la société X a eu pour contrepartie l'entrée dans le patrimoine du vendeur d'une somme de 30 millions de francs ; qu'il importe peu à cet égard que le prix, financé par un emprunt in fine d'une durée de 15 ans de la société, ait été remployé par le vendeur dans la souscription de contrats d'assurance vie au bénéfice des autres associés de la société acquéreuse dès lors d'une part, que cette société avait une personnalité juridique et un patrimoine distincts de ceux de ses associés et, d'autre part, que chacun des patrimoines de la SCI et de M. M. a effectivement reçu, pour le premier, l'immeuble vendu, et pour le second, le prix de vente. Il en résulte que l'acte de cession ne peut être requalifié en donation.

Par suite, et au vu de cette double considération, le Comité émet l'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2010-06

Par acte du 19 mai 1998, M. M. a vendu à la société civile immobilière (SCI) X, dont il était associé à hauteur de 30 % des parts et dont les autres parts sont détenues par ses deux nièces et son neveu par alliance, la propriété d'un immeuble de rapport lui appartenant. Le prix de cession, fixé à 30 millions de francs, a été financé intégralement par un prêt in fine d'une durée de 15 ans, le capital étant intégralement remboursable à cette échéance.

En garantie de ce prêt, M. M. et les trois autres associés de la SCI se sont portés cautions solidaires, le premier à hauteur de l'intégralité du prêt, les seconds dans la limite de 1 million de francs chacun. Le prêt était en outre garanti par le nantissement au profit du prêteur de trois contrats d'assurance vie souscrits par M. M. au bénéfice de chacun des autres associés à hauteur de 10 millions de francs par contrat.

Le 5 juin 1998 M. M. a rédigé un testament olographe par lequel il léguait à chacun des trois autres associés un tiers de ses parts dans la SCI.

Après le décès de l'intéressé le 4 décembre 1999, Mme Y a déposé une déclaration de succession comprenant les parts reçues au titre de ce legs particulier, soit 39 650 F, ainsi que la somme de 755 456 F lui revenant au titre du contrat d'assurance-vie précité et une somme de 19 417 F au titre d'un autre contrat d'assurance vie et a acquitté les droits de mutation correspondants.

L'administration a estimé que l'ensemble de ces opérations dissimulait une transmission à titre gratuit de l'immeuble à ses nièces et à son neveu par alliance dans le cadre d'un montage ayant permis d'éluder, pour sa plus grande part, l'application des droits de mutation exigibles au taux de 60 % entre non-parents en vertu de l'article 777 du code général des impôts et reposant sur la constitution de la SCI X dans un but exclusivement fiscal ainsi que sur la cession du 19 mai 1998 dénuée de tout intérêt économique pour le vendeur et dissimulant une donation. Elle a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal en vue de la liquidation des droits de mutation à titre gratuit sur le montant du prix de cession de l'immeuble.

Le Comité constate au préalable :

- qu'aux fins de garantie du paiement du capital emprunté, le prêteur a demandé le nantissement des contrats d'assurance vie souscrits par M. M., nantissement auquel les bénéficiaires acceptants ont consenti,

- que le décès de M. M. a entraîné l'exigibilité anticipée du prêt in fine et la mise en œuvre auprès de l'assureur de la sûreté prise sur les contrats d'assurance-vie.

Il relève toutefois que, par une convention du 8 juin 2001, les associés de la SCI et le prêteur ont mis en œuvre un accord antérieur permettant la prorogation jusqu'à son terme de ce prêt en échange de la constitution par les associés de la SCI d'une nouvelle garantie sous forme de souscription de contrats d'assurance-vie nantis à son profit.

Le Comité note qu'en exécution de cette convention, le prêteur a libéré les sommes réclamées à l'assureur en vertu du nantissement et les a restituées aux associés, bénéficiaires désignés par M. M. de ces contrats.

Il constate que cette convention a ainsi eu pour effet de faire entrer les sommes en cause dans le champ d'application des droits de mutation par décès en vertu des dispositions de l'article 757 B du code général des impôts dans leur rédaction applicable en la cause même si aucune déclaration complémentaire des sommes ainsi libérées n'a été déposée par les bénéficiaires.

Ainsi, appréhendé dans sa globalité, le montage juridique et financier mis en œuvre ne permettait de réaliser aucune économie d'impôt.

Cela dit, le Comité relève d'une part que la SCI X ne peut être qualifiée de fictive, ni être regardée comme ayant été constituée dans un but exclusivement fiscal dès lors qu'elle a fonctionné normalement, avant comme après le décès de M. M., et a répondu à l'objectif de ses fondateurs d'assurer la pérennité de la détention et de l'exploitation dans un cadre familial d'un immeuble de rapport d'une manière plus efficace que n'aurait pu le faire une indivision.

Le Comité constate d'autre part que la cession par M. M. de l'immeuble de rapport en cause à la société X a eu pour contrepartie l'entrée dans le patrimoine du vendeur d'une somme de 30 millions de francs ; qu'il importe peu à cet égard que le prix, financé par un emprunt in fine d'une durée de 15 ans de la société, ait été remployé par le vendeur dans la souscription de contrats d'assurance vie au bénéfice des autres associés de la société acquéreuse dès lors d'une part, que cette société avait une personnalité juridique et un patrimoine distincts de ceux de ses associés et, d'autre part, que chacun des patrimoines de la SCI et de M. M. a effectivement reçu, pour le premier, l'immeuble vendu, et pour le second, le prix de vente. Il en résulte que l'acte de cession ne peut être requalifié en donation.

Par suite, et au vu de cette double considération, le Comité émet l'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

II - Successions

➤ *Souscription de contrats d'assurance vie avant décès afin de réduire l'actif successoral*

◆ *Avis favorables*

Affaire n° 1999-18

1) Les faits

Madame M... est décédée le 19 novembre 1993 après une hospitalisation de plus de deux mois. Son seul héritier, Monsieur M..., son fils, a procédé entre le 12 novembre 1993 et le 16 novembre 1993 à dix cessions de placements financiers appartenant à sa mère pour un total de

1 143 517 F qui représentait 98 % du patrimoine financier de celle-ci. Le produit des ventes a été affecté par Monsieur M... à la souscription de trois contrats d'assurance-vie.

2) Avis rendu

Le Comité a estimé que la souscription par Monsieur M... de trois contrats d'assurance-vie au bénéfice de sa mère, en 1993, n'avait pour but exclusif que de soustraire la totalité des actifs imposables de la succession de celle-ci et donc d'éviter les droits de mutation par décès.

Le Comité a retenu particulièrement les éléments suivants :

- l'état de santé de Madame M... qui est restée hospitalisée du 30 août 1993 jusqu'à la date de son décès le 19 novembre 1993 ;
- la réalisation, à compter du 12 novembre 1993 et jusqu'au décès de Madame M..., par M. Gérard M..., de 98 % du patrimoine financier de sa mère pour le placer sur des contrats d'assurance-vie dont il était le seul bénéficiaire en cas de décès de celle-ci ;
- le court délai qui s'est écoulé entre la réalisation des actifs, le placement sur les contrats d'assurance-vie et le décès prévisible de Madame M... ôtant tout caractère aléatoire aux contrats souscrits ;

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2000-10

1) M. P... a été hospitalisé du 14 au 30 août 1996. Il a souscrit le 13 septembre suivant un contrat d'assurance-vie d'un montant de 320 000 F au profit de ses deux soeurs, ses seules héritières. Le 30 octobre, il a de nouveau été hospitalisé et il est décédé le même jour.

2) Le Comité a estimé que la souscription par M. P... d'un contrat d'assurance-vie, en 1996, au profit de ses deux soeurs, n'avait pour but exclusif que de soustraire la plus grosse partie des actifs imposables de la succession de celui-ci et donc d'éviter les droits de mutation pour décès.

Le Comité a retenu particulièrement les éléments suivants :

- l'état de santé de M. P... ;
- la réalisation de la plus grande partie de son patrimoine par M. P... pour le placer sur le contrat d'assurance-vie ;
- la participation active des soeurs de M. P... à l'opération. En effet, le jour même du décès de leur frère, dont elles connaissaient le caractère prévisible, elles ont abondé le contrat d'assurance-vie avec les liquidités restantes ;
- enfin, le court délai qui a séparé la première hospitalisation, la souscription du contrat d'assurance-vie et le décès qui ôte tout caractère aléatoire au contrat souscrit.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du Livre des procédures fiscales.

◆ **Avis défavorables**

Affaire n° 2001-09

1) Les faits

Mademoiselle S..., célibataire sans enfant, souscrit le 12 mars 1988, un contrat d'assurance-vie au profit de son frère. Après le décès de ce dernier, le contrat est resté sans bénéficiaire jusqu'en mai 1995. Mademoiselle S... placée sous curatelle renforcée de Monsieur M... désigne pour nouveaux bénéficiaires du contrat chacun pour moitié de ses cohéritiers, Madame M... sa cousine germaine, mère de Monsieur M... et Monsieur C... son cousin germain. En six mois, de février à août 1995, il est procédé à la réalisation d'éléments du patrimoine de Mademoiselle S... dont les montants servent à alimenter le contrat d'assurance-vie ouvert en 1988. Mademoiselle S... décède le 31 octobre 1995.

2) Avis rendu

Le Comité a estimé que les éléments fournis par l'administration ne permettaient pas d'établir, au cas particulier, que les versements intervenus en 1995 par le curateur de Mademoiselle S... dont le décès n'était alors pas prévisible, sur un contrat d'assurance vie ouvert par celle-ci en 1988 et dont les bénéficiaires étaient la mère et l'oncle du curateur, avaient pour but exclusif de réduire l'actif successoral de Mademoiselle S... et d'éluider à due concurrence les droits de mutation par décès.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2000-30

1) M. Marcel B... qui était placé sous la curatelle de son frère, M. René B..., est décédé le 8 novembre 1996 à l'âge de 55 ans.

M. René B... a conclu le 30 mars 1995 un contrat d'assurance-vie pour le compte de son frère. Les bénéficiaires désignés sont les trois frères et la soeur de l'assuré dont le curateur de celui-ci. Un versement de 1,2 millions de F a été effectué le 22 octobre 1996.

2) Le Comité a relevé particulièrement les éléments suivants :

- l'antériorité de la souscription du contrat d'assurance-vie par rapport au suicide du fermier de M. Marcel B..., suicide qui devait entraîner la vente de la ferme, principal bien immobilier de M. Marcel B... et le versement du prix de cette vente, soit 1,2 millions de F, sur le contrat d'assurance-vie ;

- le fait que, dans ces conditions, l'abondement du contrat d'assurance, le 22 octobre 1996, de la somme de 1,2 millions de F n'apparaît pas prémédité ;

- l'absence de caractère prévisible du décès de M. Marcel B... tant lors de la souscription du contrat d'assurance-vie qu'au moment du versement de 1,2 millions de F.

Le Comité en a conclu que les éléments fournis par l'administration ne permettaient pas d'établir, au cas particulier, que le contrat d'assurance-vie ouvert en mars 1995 avait pour but exclusif de réduire l'actif successoral de M. Marcel B... et donc d'éluider à due concurrence les droits de mutation par décès.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du Livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2006-06

M. A... B... a souscrit le 31 août 2001 auprès de la SOCAPI un contrat d'assurance couvrant les risques vie (durée 8 ans) et décès en versant une prime unique de 23 324 €, prime d'un montant inférieur au seuil de 30 500 € prévu par l'article 757 B du code général des impôts.

Le bénéficiaire en cas de vie était l'assuré, et en cas de décès, M. M... B..., son neveu.

M. A... B... est décédé le 27 septembre 2001 à l'âge de 91 ans laissant pour lui succéder M. M... B....

Par notification du 8 juillet 2005, le service a mis en oeuvre à l'égard de M. M... B... la procédure de répression des abus de droit prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales en estimant que la souscription le 31 août 2001 du contrat d'assurance-vie n'avait pas eu d'autre but que d'éluider les droits de mutation par décès sur la somme investie.

Le Comité relève qu'en dépit de l'état de santé du souscripteur, aucun élément du dossier ne permet d'établir que le décès de celui-ci était prévisible lors de la conclusion du contrat litigieux.

Le Comité constate que le défaut d'aléa du contrat en cause n'a pas été établi.

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

➤ **Successions bénéficiant des exonérations de l'article 793 du CGI**

◆ **Avis favorables**

Biens donnés à bail (article 793-2-2° du CGI) :

Affaire n° 2002-05

1) Les faits

Aux termes d'un acte notarié du 16 février 1999, M. C... a consenti à M. B... un bail rural à long terme (18 ans) portant sur diverses parcelles de terre.

2) Avis rendu

Le Comité a relevé particulièrement les éléments suivants :

- M. C... a désigné M. B... comme légataire universel par testament olographe du 5 février 1998 ;
- M. B... exploitait déjà ces terres agricoles en vertu de baux établis en 1989 et 1991 ;
- M. C... est décédé le 2 avril 1999, soit moins de deux mois après la signature du bail rural à long terme ;
- l'absence d'intérêt financier, économique ou juridique à la conclusion de ce bail.

Le Comité a conclu de ces constatations que le bail rural à long terme n'a été consenti que dans le seul but de faire bénéficier M. B... du régime de faveur prévu par l'article 793-2-3° du code général des impôts permettant une forte réduction de la valeur taxable des biens loués et corrélativement des droits d'enregistrement exigibles sur la succession qu'il a recueillie.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2003-28

1) Les faits

M. Pierre D... et Mlle Ghislaine D..., sa soeur, possédaient en indivision plusieurs parcelles de terres agricoles. M. D... est décédé le 10 septembre 1990, laissant pour lui succéder sa soeur et, comme légataires à titre particulier en nue-propriété de la moitié indivise des parcelles agricoles dépendant de la succession, trois frères et soeur : Mme Thérèse T... et MM Gabriel et Benoît T.... Aux termes d'un bulletin de mutation en date du 5 juillet 1990, Mlle Ghislaine D... avait déclaré avoir cédé l'exploitation de ses terres agricoles par bail verbal, à effet du 30 novembre 1990, au profit du Groupement Agricole d'Exploitation en Commun (GAEC) du C... G..., constitué le 1^{er} octobre 1987 entre M. André L..., époux de Mme Thérèse T..., et M. Gabriel T....

Par acte notarié du 25 août 1992, Mlle Ghislaine D..., Mme Thérèse T... et MM Gabriel et Benoît T... consentent un bail rural à long terme à M. André L... et à Mme Laurence H..., épouse de M. Gabriel T..., avec effet rétroactif au 30 novembre 1990.

2) Avis rendu

Le Comité a relevé particulièrement les éléments suivants :

- les preneurs du bail rural à long terme n'exploitant pas directement les terres agricoles, le GAEC du C... G... a été le seul exploitant effectif à compter du 30 novembre 1990 ;
- aucune convention de mise à disposition des biens loués au profit du GAEC n'a été établie et le bailleur n'a pas été avisé dans les conditions pourtant prévues au bail et à l'article L. 411-37 du code rural ;

- eu égard à la situation familiale et professionnelle de Mlle Ghislaine D..., la conclusion d'un bail à long terme était parfaitement inutile pour garantir la stabilité de la location ;
- Mlle Ghislaine D..., décédée le 11 décembre 1996, avait institué, par testament en date du 21 décembre 1990, comme légataires universels Mme Thérèse T... et MM Gabriel et Benoît T...
Le Comité a conclu de ces constatations que le bail rural à long terme présentait un caractère fictif et n'avait d'autre utilité que de faire bénéficier Mme Thérèse T... et MM Gabriel et Benoît T... du régime de faveur prévu par l'article 793-2-3° du code général des impôts permettant une forte réduction de la valeur nette taxable des biens loués et corrélativement des droits d'enregistrement exigibles sur la succession qu'ils ont recueillis.
En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales

Parts de GFA (article 793-1-4° du CGI) :

Affaire n° 2001-18

1) M. de S..., propriétaire agricole, constitue le 4 décembre 1997, avec sa soeur et unique héritière, Mme M... un groupement foncier agricole (GFA) dont il détient 99 % des parts compte tenu des actifs qu'il a apportés. Puis, le 29 décembre 1997, il crée avec son ouvrier agricole salarié, une société civile d'exploitation agricole (SCEA) dont il détient également 99 % des parts. Le même jour, le GFA consent à la SCEA un bail rural à long terme.

2) Le Comité a relevé particulièrement les éléments suivants :

- l'inutilité économique et financière de la constitution des deux sociétés pour M. de S... ainsi que pour son unique héritière ;
- le fait que les terres ont continué à être exploitées par l'ouvrier de M. de S... devenu le salarié de la SCEA, société maîtrisée par son ancien patron, ce salarié ne bénéficiant pas du statut protecteur du fermage ;
- l'état de santé très déficient de M. de S... qui est décédé le 29 janvier 1998 soit à une date proche des différentes opérations de constitution des sociétés.

Le Comité a conclu de ces constatations que la création concomitante du GFA et de la SCEA un mois avant le décès de M. de S... n'avait d'autre utilité que de permettre l'établissement d'un bail rural à long terme et ainsi de faire bénéficier Mme M... du régime de faveur prévu par l'article 793-1-4^{ème} du code général des impôts permettant une forte réduction de la valeur nette taxable des biens loués et corrélativement des droits d'enregistrement exigibles sur la succession qu'elle a recueillie.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du Livre des procédures fiscales.

◆ **Avis défavorable**

Bois et forêt (article 793-2-2° du CGI)

Affaire n° 2004-32

1) Les faits

Par deux actes notariés du 28 décembre 2000, Mme L... veuve B... a fait l'acquisition de bois et forêts pour un prix global de 739 377,73 €

Ayant pris les engagements de reboiser les terrains nus dans les cinq ans et de présenter dans le même délai des garanties de gestion durable, prévus par l'article 1137 du code général des impôts, Mme B... a bénéficié de l'exonération totale de droits de mutation sur cette acquisition.

Le 8 décembre 2000, Mme B... instituait M. M... légataire universel.

Mme B... est décédée le 19 juillet 2001 à l'âge de 98 ans. En application des dispositions de l'article 793-2.2° du code général des impôts qui, sous certaines conditions, exonère les bois et forêts des droits de mutation par décès à concurrence des trois-quarts de leur valeur, l'ensemble forestier acquis par Mme B... le 28 décembre 2000 a été porté à l'actif de succession pour un quart de sa valeur d'acquisition soit 184 844,43 €

2) Avis rendu

Le Comité a constaté que l'exonération des trois-quarts prévue à l'article 793-2.2 précité avait été appliquée compte tenu de l'engagement d'exploitation trentenaire des bois et forêts reçus dans la succession souscrit par M. M...

Il a considéré qu'en acquérant les bois et forêts litigieux le 28 décembre 2000, qui ont été transmis ensuite par voie de succession à M. M..., sous le bénéfice de l'exonération des trois quarts prévue par l'article 793-2.2° du code général des impôts, Mme B... s'était bornée à faire une application normale des dispositions résultant de la volonté expresse du législateur, sans que puisse lui être reproché un montage abusif.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et à réintégrer pour leur pleine valeur dans l'actif de successoral recueilli par M. M... les bois et forêts susmentionnés.

Chapitre 2 Droits de mutation à titres onéreux

➤ Cession de titres dissimulant une vente d'immeubles

◆ Avis favorables

Affaire n° 2001-05

1 - Le 3 février 1993, création de la société S..., contrôlée à 99 % par la société D..., holding d'un groupe de distribution.

Par contrat d'apport du 10 avril 1993, approuvé le 30 avril, la société M... fait apport à S... d'un ensemble immobilier et d'un fonds de commerce évalués à 50 Millions de F en contrepartie de l'attribution de 500 000 actions nouvellement créées le 30 avril.

Le 3 mai 1993, la société M... cède les actions reçues le même jour à la société D... qui les paye comptant 50 MF.

2 -Le Comité a relevé particulièrement les faits suivants :

- le contrôle exclusif de la SA S... par la SA D... ;
- le bref délai séparant la constitution de la société, l'apport pur et simple de l'immeuble par la société venderesse et le rachat des actions par la société D... ;
- le fait que l'ensemble immobilier et le fonds de commerce constituent les seuls éléments de l'actif de la SA S... ;
- l'absence d'intérêt pour la SNC M... d'être actionnaire pendant une journée de la SA S... ;

- le financement de l'opération par la SA D... et le paiement de 50 MF à la société M... (valeur des actions égale à celle de l'immeuble et du fonds de commerce).

Le Comité a conclu de ces différents éléments que ces actes constituent un montage à but exclusivement fiscal destiné à éluder les droits de mutation à titre onéreux qui auraient été dus sur la cession de l'immeuble et du fonds de commerce.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du Livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2007-23

Au cours de l'année 1999, les groupes N... et E... ont poursuivi des négociations en vue de la cession par la société F... dépendant du groupe N... d'une partie de son activité dans le domaine des produits surgelés au groupe E....

Un protocole d'accord en ce sens a été signé le 7 octobre 1999 entre les deux groupes.

Le 18 novembre 1999, la société F... a créé une filiale dénommée F... F... à laquelle elle a apporté, par acte du 21 février 2000, une partie de son activité dans le domaine des produits surgelés. Les apports, d'une valeur de 290 440 000 F ont été rémunérés par l'émission au profit de l'apporteur de 2 497 500 actions de 100 F, la différence (40 690 000 F) étant inscrite au bilan de F... F... à un compte prime d'apport.

Par un protocole d'accord du 1^{er} mars 2000, la société X... dépendant du groupe E... a acheté à F... la totalité des actions de la société F... F... pour leur valeur d'apport.

L'acte de cession a été enregistré aux droits proportionnels de 1% plafonné à 20 000 F (article 726 du CGI).

Considérant que l'opération matérialisée par l'apport d'une branche d'activité de F... à la société F... F... suivie à brève échéance de la cession des titres de cette dernière société à X... constituait un montage abusif dissimulant en réalité une vente de fonds de commerce et d'immeubles, l'administration a mis en oeuvre la procédure de répression des abus de droit prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Le Comité relève que les groupes N... et E... avaient conclu un protocole de cession de la branche d'activité surgelé de la société F dès le 7 octobre 1999.

Il constate que ce projet de cession a été réalisé au moyen d'un montage mettant en oeuvre la création le 18 novembre 1999 d'une société F... F... par F... à laquelle cette dernière a apporté le 21 février 2000 les éléments corporels et incorporels constituant cette branche d'activité, suivie d'une cession le 1^{er} mars 2000 des titres de la société bénéficiaires à une société dépendant du groupe E....

Il relève que la société F... F... ne fait état d'aucun élément propre à justifier ce montage par l'existence d'autres préoccupations que fiscales.

Le Comité estime par suite que l'enchaînement à bref délai de ces opérations a abouti en réalité à rémunérer les apports effectués par la société F..., non par des droits sociaux mais par le paiement d'un prix strictement équivalent à la valeur des apports, en dehors de toute prise de risque inhérent à l'apport en société.

Il considère que le montage ainsi mis en oeuvre tendait en réalité à réaliser la vente de la branche d'activité « surgelés » en ignorant la substance juridique et économique tant d'un apport effectué à titre pur et simple que d'une cession de droits sociaux et qu'il présente dès lors un caractère artificiel.

En conséquence, le Comité considère que le montage mis en oeuvre contrevient directement à l'intention du législateur de réserver le régime de taxation au droit fixe aux seuls apports rémunérés effectivement par la remise de titres.

Il en déduit que c'est à bon droit que l'administration a mis en oeuvre la procédure de répression des abus de droit prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

◆ **Avis défavorable**

Affaire n° 2004-24

1) Les faits

Le 4 août 1998, les sociétés anonymes C... B... et C... P... ont constitué avec les familles P... et M..., la SA L... B... M..., dont l'objet social est la réalisation de toutes prestations viticoles et vinicoles et l'acquisition, la location et la gestion de tous biens meubles ou immeubles nécessaires à ces prestations.

A cette occasion, la SA C... B... apporte un ensemble immobilier à usage industriel pour une valeur de 2 439 184 € et reçoit en contrepartie 160 000 actions.

Le 14 octobre 1998, est créée la société D... I... détenue à 99,76 % par M. et Mme P...

Par acte du 23 octobre 1998, la SA C... B... a cédé ses 160 000 actions de la SA L... B... M... à la société D... I... pour un prix égal à la valeur d'apport de l'immeuble.

Enfin, le 25 novembre 1998, une convention d'occupation précaire est signée entre la SA C... B... et la SA L... B... M... pour une durée de trois ans.

2) Avis rendu

Le Comité a relevé le bref délai séparant la constitution de la SA L... B... M... et l'apport de l'ensemble immobilier par la société venderesse, le rachat des actions par la société D... I... et la signature de la convention d'occupation précaire.

Toutefois, il a constaté que la SA L... B... M... demeurait propriétaire de l'ensemble immobilier à usage industriel qu'elle donne par ailleurs en location.

Le Comité en a conclu que ces actes ne constituaient pas un montage à but exclusivement fiscal destiné à éluder les droits de mutation à titre onéreux qui auraient été dus sur la cession de l'ensemble immobilier.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

➤ **Montage tendant à éviter la déchéance du régime des marchands de biens de l'article 1115 du CGI**

◆ **Avis favorables**

Affaire n° 2004-13

1) Les faits

La SARL L... I... exerçant l'activité de marchand de biens a acquis un immeuble le 10 juin 1996. Cette opération a été placée sous le régime de l'article 1115 du Code général des impôts. Le 10 avril 2000, les mêmes associés que ceux de la SARL L... I... créent la SCI M... I... Le 8 juin 2000, la SARL L... I... revend l'immeuble à la SCI M... I...

2) Avis rendu

Le Comité a relevé notamment :

- l'étroite communauté d'intérêts entre le vendeur et l'acheteur ;
- que la SCI M... I... a été créée deux mois avant l'expiration du délai imparti par l'article 1115 précité et que la revente a eu lieu deux jours avant cette date ;
- que l'immeuble a été loué à la SA L... qui a les mêmes associés que la SARL L... I... et la SCI M... I...

Le Comité en a conclu que la cession de l'immeuble faite par la SARL L... I... à la SCI M... I... n'avait pas d'autre finalité que de respecter formellement l'obligation de revente dans le délai prévu par l'article 1115 du Code général des impôts.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales, le bilan fiscal de l'opération ne permettant pas de considérer que les actes déclarés ont donné lieu au paiement de droits d'enregistrement plus élevés.

Affaire n° 2004-17

1) Les faits

Par acte du 13 septembre 1994, la SARL F... acquiert un immeuble et place cette opération sous le régime de l'article 1115 du Code général des impôts. Par contrat d'apport pur et simple en date du 27 décembre 1995, elle fait apport de l'immeuble dont il s'agit à la société A... P... pour une valeur égale au prix d'acquisition.

2) Avis rendu

Le Comité a relevé notamment :

- qu'il existe une confusion d'intérêts entre la société apporteuse et la société bénéficiaire de l'apport qui sont contrôlées par les mêmes personnes physiques ;
- qu'après la réalisation de l'apport rémunéré par des parts de la société A... P... créée à cet effet, la SARL F... possédait plus de 99 % du capital de ladite société et qu'ainsi l'opération en cause n'a pas correspondu à un véritable changement de propriétaire.

Le Comité a conclu de ce qui précède que l'apport pur et simple fait par la SARL F... à la société A... P... n'avait pas d'autre finalité que de respecter formellement l'obligation de revente dans le délai prévu par l'article 1115 du Code général des impôts.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2004-26

1) Les faits

La SARL J..., créée en 1991 et dont l'objet social est marchand de biens, acquiert par acte du 26 mars 1991 un immeuble et place cette opération sous le régime de l'article 1115 du code général des impôts. Sept jours avant la date d'expiration du délai imparti pour revendre, délai prorogé et fixé au 30 juin 1999 par les lois de finances, le bien a été cédé à la SCI V... P....

2) Avis rendu

Le Comité a relevé notamment :

- qu'il existe une confusion d'intérêts entre l'acheteur et le vendeur, les deux sociétés ont le même gérant à la date de la revente du bien et sont contrôlées par les membres d'une même famille ;
- que l'acquisition immobilière par la SCI V... P... avait été indirectement et partiellement financée par la société venderesse.

Le Comité a conclu de ce qui précède que la cession de l'immeuble, le 23 juin 1999, par la SARL J... à la SCI V... P... n'avait pas d'autre finalité que de respecter formellement l'obligation de revente dans le délai prévu par l'article 1115 du code général des impôts.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2004-67

La SNC F... I... C... exerçant l'activité de marchand de biens a acquis un ensemble immobilier le 15 décembre 1994 pour la somme de 365 878 € Le bien acquis est immédiatement loué à la SA A... N... qui détient indirectement plus de 99 % du capital de la SNC F... I... C....

Cet achat a été placé sous le régime des marchands de biens de l'article 1115 du code général des impôts qui exonère l'opération de droits et taxes de mutation sous la condition de revente du bien dans un délai de quatre ans. A défaut de revente dans ce délai, l'acheteur est tenu d'acquitter le montant des impositions dont la perception a été différée, les sommes dues devant être versées dans le mois suivant l'expiration dudit délai conformément aux dispositions de l'article 1840 G quinquies du code précité.

Ce dispositif a été modifié par la loi de finances pour 1999 qui, au cas d'espèce, a prorogé le délai de revente jusqu'au 30 juin 1999.

L'ensemble immobilier a été revendu le 30 juin 1999, soit à l'expiration dudit délai, à la SCI I... G..., créée le 20 juin 1999, et pour le prix de 609 796 €

L'administration a relevé, en premier lieu, qu'il existait une étroite communauté d'intérêts entre l'acheteur et le vendeur, les deux sociétés étant contrôlées directement ou indirectement par la SA A... N....

L'administration a, en second lieu, constaté que la SCI I... G... avait été créée quelques jours avant l'expiration du délai prorogé, la vente intervenant même le dernier jour de ce délai, et qu'elle avait continué à louer l'immeuble à la SA A... N....

Enfin, il apparaît que le prix de 609 796 € a notamment été payé par un emprunt contracté par la SCI auprès d'un organisme bancaire et pour lequel la SA A... N... s'est portée garant.

L'administration, estimant que la SNC F... I... C... n'apportait aucune justification économique ou financière à la revente de l'immeuble à la SCI I... G..., a notifié la déchéance du régime de l'article 1115 précité, soit des rappels en droits d'un montant de 69 407 €

Le Comité a émis l'avis que, compte tenu de ces éléments, l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales

Affaire n° 2005-10

La SARL I..., créée le 16 février 1991 et dont l'objet social est marchand de biens, acquiert par acte du 27 avril 1991 un immeuble à usage commercial pour 167 694 €

Cet achat a été placé sous le régime des marchands de biens de l'article 1115 du code général des impôts qui exonère l'opération de droits et taxes de mutation sous la condition de revente du bien dans un délai de quatre ans. L'acquisition a ainsi bénéficié du tarif préférentiel de 0,60 % et la société a acquitté 1 006 € au titre de la taxe de publicité foncière.

A défaut de revente dans le délai, l'acheteur est tenu d'acquitter le montant des impositions dont la perception a été différée, les sommes dues devant être versées dans le mois suivant l'expiration dudit délai conformément aux dispositions de l'article 1840 G quinquies du code précité.

Ce dispositif a été modifié par la loi de finances pour 1999 qui, au cas d'espèce, a prorogé le délai de revente jusqu'au 30 juin 1999.

Le bâtiment commercial a été revendu le 18 juin 1999, soit douze jours avant l'expiration du délai imparti pour revendre, à la SCI J..., créée le 11 juin 1999, et pour le prix de 190 561 €

L'administration a relevé une confusion d'intérêts entre l'acheteur et le vendeur, les deux sociétés ayant le même gérant à la date de la revente du bien et les quatre associés de la SCI étant également les principaux associés de la SARL.

L'administration a également constaté que la SARL I... avait octroyé un crédit de 114 337 € à la SCI payable au plus tard le 18 juin 2009, et qu'aucun remboursement n'était intervenu au 31 décembre 2001.

L'administration, estimant que la SARL I... n'apportait aucune justification économique ou financière à la revente de l'immeuble à la SCI J..., a notifié la déchéance du régime de l'article 1115 précité, soit un rappel de droits de 31 979 €

Le Comité a émis l'avis que, compte tenu de ces éléments, l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2005-17

Par acte du 8 février 1991, M. P... a acquis des locaux à usage commercial pour un prix de 358 255 €

Cette acquisition a été placée sous le régime spécial des marchands de biens de l'article 1115 du code général des impôts (CGI) qui exonère l'opération de droits et taxes de mutation sous la condition de revente du bien dans un délai de quatre ans, à savoir la taxe de publicité foncière visée à l'article 683 du CGI au taux de 13,80 %, la taxe additionnelle visée à l'article 1595 du CGI au taux de 1,60 %, la taxe communale visée à l'article 1595 bis du CGI au taux de 1,20 % et la taxe régionale visée à l'article 1599 sexies du CGI au taux de 1,60 %.

L'acquisition n'a ainsi été soumise qu'à la taxe de publicité foncière au taux de 0,60 %, soit en l'espèce un montant acquitté de 2 203 €

A défaut de revente dans le délai, l'acheteur est tenu d'acquitter le montant des impositions dont la perception est considérée en ce cas comme différée, les sommes dues devant être versées dans le mois suivant l'expiration dudit délai conformément aux dispositions de l'article 1840 G quinquies du code précité.

Ce dispositif a été modifié par la loi de finances pour 1999 qui, au cas d'espèce, a prorogé le délai de revente jusqu'au 30 juin 1999.

L'immeuble a été revendu le 29 juin 1999, soit la veille de l'expiration du délai imparti pour la revente, à la SCI D..., créée avec effet au 29 avril 1999, pour un prix de 152 450 € compte tenu de la très forte dégradation du marché immobilier.

L'administration a relevé une confusion d'intérêts entre le vendeur et l'acheteur, la SCI étant détenue à 99,99 % par M. P... et à 0,1 % par une SARL dont les associés sont M. et Mme P....

L'administration a également constaté que le prix de vente n'avait pas été acquitté par la SCI.

L'administration estimant, en présence de l'acte de revente qui lui était présenté, qu'elle était en droit de restituer son véritable caractère à l'opération litigieuse, a notifié la déchéance du régime de l'article 1115 précité, soit un rappel de droits de 60 643 € correspondant à 55 171 € de taxe de publicité foncière et de taxe additionnelle, 4 300 € de taxe communale et 5 732 € de taxe régionale, diminués des droits acquittés antérieurement.

Le Comité a émis l'avis que, compte tenu effectivement des éléments évoqués ci-dessus, l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2006-02

La société W... a décidé le 20 janvier 1997 d'adjoindre, à son activité industrielle et commerciale, une activité de marchand de biens et a procédé à ce dernier titre, par un acte en date du 24 février 1997, à une acquisition immobilière qu'elle a placée sous le régime de l'article 1115 du code général des impôts. L'acquéreur s'est ainsi engagé à revendre le bien dans un délai de 4 ans.

Par suite, cette mutation a été exonérée de tout droit de mutation et n'a été soumise qu'à la taxe de publicité foncière au taux de 0,60 %.

Le bien a été revendu le 22 février 2001 à la SCI H.. qui venait d'être constituée entre M. G..., gérant et associé majoritaire de la société W..., et son épouse.

Considérant, eu égard à la qualité de l'acquéreur, ses liens avec le vendeur, les modalités de l'opération et de son financement, que l'opération de revente ne présentait aucune justification économique et financière et ne tendait qu'à permettre à la société W... de conserver le bénéfice de l'exonération des droits de mutation, l'administration a mis en oeuvre les dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et remis en cause cette exonération.

Le Comité relève que la société W... avait transféré son siège social et son activité principale dans l'immeuble placé sous le bénéfice du régime de faveur dès l'acquisition de celui-ci et qu'elle y est demeurée après cette cession. Il relève encore que, peu de temps avant l'expiration

du délai de revente, la SCI H... a été créée entre les mêmes personnes physiques ayant la qualité d'associés de la société venderesse qu'elles contrôlent et que la revente n'est intervenue que deux jours avant le terme de ce délai.

Le Comité note que, si l'activité de marchand de bien a été adjointe en 1997 à l'activité principale de la société W..., il n'est fait état d'aucun élément probant de nature à établir que celle-ci avait effectué des démarches afin de procéder à d'autres acquisitions ou à céder son bien à une personne ne partageant pas avec elle une communauté d'intérêt.

Il relève encore que le prix a été payé par la SCI H... pour l'essentiel grâce à un virement effectué par M. G... et provenant des sommes prélevées par lui dans le compte courant qu'il détenait dans la société W... et que celle-ci avait crédité par transfert du solde du compte fournisseur de la SARL M... et pour le solde par une substitution du vendeur à l'acquéreur dans le règlement des arrérages d'un prêt.

Il déduit de l'ensemble de ces éléments que la cession était dépourvue de contreparties réelles et n'avait eu d'autre but que de permettre à la société W... de conserver définitivement le régime spécial de l'article 1115 du CGI.

En conséquence, le Comité émet l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

◆ **Avis défavorable**

Affaire n° 2006-09

Par décision d'adjudication du 14 septembre 1998, la SARL F... P... a acquis en qualité de marchand de biens un terrain à bâtir sis à S...-T... pour un prix de 708 888 €, bénéficiant ainsi de l'exonération des droits de mutation conformément aux dispositions des articles 1115 et 257-6° du CGI.

Par acte sous seing privé du 9 septembre 2002, la société a revendu le terrain en cause à son associé majoritaire, M G... G... pour un prix de 920 000 €

L'acte fait l'objet de deux refus d'enregistrement en raison de sa forme.

La vente a finalement été réitérée en la forme authentique le 18 septembre 2003.

Par notification du 7 juillet 2005, le service a mis en oeuvre à l'égard de la société la procédure de répression des abus de droit prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales en estimant que l'acte du 9 septembre 2002 était fictif.

Le Comité observe que l'article 660 du code général des impôts fait défense aux comptables des impôts d'accomplir la formalité de l'enregistrement d'un acte de cession d'immeubles dès lors qu'il n'est pas dressé en la forme authentique. Il relève que la mention de refus datée et signée par le comptable donne cependant date certaine à l'acte.

Le Comité constate que les parties avaient l'intention de s'engager, l'acte ayant été réitéré sous une forme authentique le 18 septembre 2003 et qu'il a créé des droits et obligations à l'égard de chacune des parties, vendeur et acquéreur.

Le Comité conclut qu'en l'espèce, l'acte du 9 septembre 2002 ne peut être qualifié de fictif.

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

Affaire n° 2008-17

La SARL A. devenue la SARL B. le 11 juin 2004, ayant pour activité l'exploitation d'un hôtel, a par ailleurs acquis, par acte du 6 février 1998, en qualité de marchand de biens, un immeuble à usage d'hôtel et restaurant à T. pour un prix de 891 826 €(hôtel V) en prenant l'engagement de revendre ce bien dans les 4 ans.

Elle a ainsi bénéficié de l'exonération des droits de mutation conformément aux dispositions de l'article 1115 et du 6° de l'article 257 du code général des impôts (CGI), seule la taxe de publicité foncière au taux de 0,60 % ayant été perçue.

Par un acte du 9 janvier 2002, la SARL A. a revendu, au prix de 1 036 653 €, cet immeuble à la SARL T. créée moins de trois mois avant l'échéance du délai de quatre ans prévu pour la revente de ce bien, l'acquéreur prenant l'engagement de construire dans les 4 ans un nouvel immeuble après démolition de l'ancien.

L'opération a donc été placée dans le champ d'application de la TVA immobilière et corrélativement exonérée des droits de mutation par application des dispositions du 7° de l'article 257 et de l'article 1594-0G du CGI.

L'administration a estimé que, compte tenu de ces circonstances et de l'existence d'une communauté d'intérêts entre les deux sociétés détenues majoritairement par le même associé, la cession effectuée le 9 janvier 2002 n'avait eu d'autre but que d'éviter les droits d'enregistrement dont l'opération aurait été passible en l'absence de revente du bien à l'échéance du délai de 4 ans. Elle a mis en œuvre, dans une proposition de rectification en date du 29 novembre 2007, la procédure de répression des abus de droit et a ainsi replacé l'acquisition du 6 février 1998 dans le champ d'application des droits de mutation.

Après avoir entendu ensemble la représentante de la société et son conseil ainsi que les représentants de l'administration fiscale, et au vu des éléments qui ont été portés à sa connaissance, le Comité relève que :

- l'intention de réaliser une opération immobilière de grande envergure à partir du bien acquis sous le régime des achats destinés à la revente s'est manifestée dès après l'acquisition par des diligences en vue d'obtenir un permis de démolir les constructions existantes et un permis de construire ;
- la réglementation locale d'urbanisme faisait l'objet d'une contestation contentieuse qui a compromis la délivrance de ces autorisations d'urbanisme ;
- la poursuite de cette opération de promotion immobilière impliquait la recherche de nouveaux partenaires qui, et conformément à leurs demandes, a été facilitée par la création d'une société ayant pour seul objet de mener à bien une telle opération ;
- la circonstance que la création de cette nouvelle société ait été effectuée peu de temps avant l'expiration du délai de quatre ans auquel la société s'était engagée pour revendre le bien n'a pas pour effet de remettre en cause l'existence de motifs autre que fiscaux à l'opération.

En conséquence, le Comité estime que, dans les circonstances particulières de l'espèce où le régime fiscal des achats destinés à la revente a été adopté par erreur au lieu et place de celui de l'engagement de construire, l'administration n'était pas fondée à mettre en œuvre la procédure de répression des abus de droit prévue à l'article L.64 du livre des procédures fiscales.

Chapitre 3 Perceptions diverses

➤ **Taxe annuelle de 3% sur les immeubles (articles 990 D, 990 E du CGI)**

◆ **Avis défavorables**

Affaire n° 2004-18

1) Les faits

La SA R... I..., dont le siège social est situé à Panama, détient 0,143 % du capital de la société civile française RT I...

La société RT I... est propriétaire d'un immeuble à Paris acquis moyennant le prix de 3 506 327 € et détient 99 % de la société civile RT G... dont l'actif est composé d'oeuvres d'art d'une valeur de 5 711 960 € selon une expertise réalisée le 29 décembre 1997.

La SA R... I... a régulièrement déposé jusqu'en 1999, année de cession de l'immeuble parisien, les déclarations modèle 2746 afférentes à la taxe de 3 % en se prévalant toutefois des dispositions de l'article 990 E-1° du code général des impôts exonérant de cette taxe les sociétés dont les actifs immobiliers possédés en France constituent moins de 50 % des actifs français.

2) Avis rendu

Dès lors, d'une part, que le litige a seulement trait à la preuve du droit de propriété allégué par la société civile RT G... sur les oeuvres d'art en cause et, d'autre part, que l'administration ne se place ni sur le terrain de la fictivité ni sur celui du but exclusivement fiscal des actes produits au cours de la procédure, mais seulement sur celui de leur force probante, le Comité considère que l'affaire relève de la procédure contradictoire de droit commun.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2004-19

1) Les faits

La société S... E..., dont le siège social est situé au Liechtenstein, détient 99,857 % du capital de la société civile française RT I...

La société RT I... est propriétaire d'un immeuble à Paris acquis moyennant le prix de 3 506 327 € et détient 99 % de la société civile RT G... dont l'actif est composé d'oeuvres d'art d'une valeur de 5 711 960 € selon une expertise réalisée le 29 décembre 1997.

La société S... E... a régulièrement déposé jusqu'en 1999, année de cession de l'immeuble parisien, les déclarations modèle 2746 afférentes à la taxe de 3 % en se prévalant toutefois des dispositions de l'article 990 E-1° du code général des impôts exonérant de cette taxe les sociétés dont les actifs immobiliers possédés en France constituent moins de 50 % des actifs français.

2) Avis rendu

Dès lors, d'une part, que le litige a seulement trait à la preuve du droit de propriété allégué par la société civile RT G... sur les oeuvres d'art en cause et, d'autre part, que l'administration ne se place ni sur le terrain de la fictivité ni sur celui du but exclusivement fiscal des actes produits

au cours de la procédure, mais seulement sur celui de leur force probante, le Comité considère que l'affaire relève de la procédure contradictoire de droit commun.
En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

TITRE 2 IMPOT DE SOLIDARITE SUR LA FORTUNE

- **Cession d'usufruit temporaire de titres ou part sociales de société**
 - ◆ **Avis favorable**

Affaire n° 2006-13

Par acte du 13 décembre 1999, M. et Mme C.... ont cédé pour la somme de 34 437 743,02 FF à la société X, dont le siège est à Jersey, l'usufruit temporaire, pour une durée de 5 ans et 4 mois de 875 000 actions de la société Y.

La société X..... avait été constituée le 8 décembre précédent par M. et Mme C..., seuls associés. Le capital de 35 000 F était assorti d'une prime d'émission de 34 965 000 F.

Par acte du 16 décembre 1999, les époux C.... ont placé dans un trust relevant également du droit de Jersey la totalité des titres de la société X....

L'administration a considéré, eu égard aux conditions de l'opération du 13 décembre 1999 que la cession d'usufruit temporaire était fictive et était donc inopposable à l'administration.

Le Comité observe que le prétendu prix de cession payé aux époux C.... par la société X... a été dans les faits, financé par M. C... au moyen d'un emprunt. Cette somme a été, en effet, apportée par M. C... à la société X pour le règlement de la prime d'émission avant d'être reversée aux époux C... au titre du paiement de l'usufruit transféré.

Le Comité considère donc que la vente de l'usufruit temporaire des titres intervenu le 13 décembre 1999 doit être regardée comme fictive et ne peut être opposée à l'administration.

En conséquence, le Comité émet l'avis que l'administration était fondée en l'espèce à mettre en oeuvre la procédure de répression des abus de droit prévue par l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales.

➤ **Donation d'usufruit temporaire de titres ou parts sociales de société**

- ◆ **Avis favorable**

Affaire n° 2004-42

1) Les faits

M. et Mme Eric P... ont constitué le 27 décembre 1996 la société civile de portefeuille (SCP) F... dont l'objet social est l'acquisition, l'administration, la gestion et l'aliénation de toutes valeurs mobilières et de toutes participations. Son capital social a été constitué essentiellement par des apports de titres et actions détenus par M. Eric P....

Par acte notarié en date du 31 décembre 1996, M. Eric P... a fait donation à ses parents, M. et Mme Gérard P..., de l'usufruit limité à dix ans de 10 046 parts de la SCP F... sur les 10 047 qu'il possède.

L'acte de donation stipulait que les donataires « auront la jouissance des parts à eux données à compter de ce jour, par la perception des dividendes, intérêts ou arrérages dont elles sont productives ».

Au cours des années 1997 à 2000, la SCP F... a réalisé des cessions qui, excepté en 1998, ont généré d'importantes plus-values qui ont été attribuées au nu-proprétaire pour un montant net de 668 456 € alors que dans le même temps, les usufruitiers ont perçu 20 890 € de dividendes.

2) Avis rendu

Le Comité a relevé la concomitance des opérations, quatre jours séparant la constitution de la SCP F... et la donation de l'usufruit temporaire des parts de la SCP.

Il a par ailleurs constaté que de 1997 à 2000 M. et Mme Gérard P... ont perçu en tant qu'usufruitier de la SCP F... 20 890 € de produits financiers alors que la charge fiscale générée par cette donation, à savoir l'impôt de solidarité sur la fortune et l'impôt sur le revenu, représente 32 915 €

Le Comité a conclu de ce qui précède que l'acte de donation ne procédait pas d'une réelle intention libérale dans la mesure où il crée plus de charges que de produits pour les donataires obligeant même la SCP F... à effectuer des versements compensatoires.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales et à établir l'impôt de solidarité sur la fortune dont était passible M. Eric P... sur la valeur en pleine propriété des parts de la société F... dont l'usufruit avait été donné.

➤ **Modification de la date de clôture d'un exercice social dans le but de minorer l'ISF (article 123 bis du CGI)**

- ◆ **Avis favorable**

Affaire n° 2004-51

La loi de finances pour 1999, publiée au journal officiel le 29 décembre 1998, a prévu un nouveau mécanisme d'imposition à l'impôt sur le revenu, codifié à l'article 123 bis du code général des impôts, pour les « personnes physiques fiscalement domiciliées en France à raison

de la fraction à laquelle elles ont droit des revenus réalisés par des entités soumises à un régime fiscal privilégié hors de France même si ces revenus ne sont pas effectivement distribués ».

Le dispositif nouveau devait s'appliquer à compter de l'imposition des revenus de l'année 1999 étant observé que les revenus sont réputés acquis le 1^{er} jour du mois suivant la clôture de l'exercice.

La SA O..., société de droit luxembourgeois dont M. G..., résident français, est actionnaire à hauteur de 24 999 actions sur 25 000, avait un exercice social fixé du 1^{er} janvier au 31 décembre de chaque année. Les revenus de 1998 de cette société, entrant dans le champ d'application du nouveau mécanisme d'imposition, auraient donc été réputés acquis le 1^{er} janvier 1999 et étaient donc imposables dès l'année 1999.

La société O... a réuni le 28 décembre 1998 une assemblée générale extraordinaire qui a décidé que son exercice 1998 serait clos non le 31 décembre 1998 mais le 30 novembre 1998 et que, désormais, ses exercices se dérouleraient du 1^{er} décembre au 30 novembre de chaque année.

L'administration a relevé que la société O... n'apportait aucune justification économique, financière ou patrimoniale à l'appui de sa décision de portée rétroactive d'avancer la date de clôture de l'exercice 1998. Elle a donc estimé que cette modification avait eu pour seul but d'empêcher l'application du mécanisme d'imposition institué par l'article 123 bis précité et ainsi de soustraire M. et Mme G... à une imposition à l'impôt sur le revenu 1999 pour un montant de 820 269 € et à l'impôt de solidarité sur la fortune pour un montant de 65 205 €

Le Comité a émis l'avis que, compte tenu de ces éléments, l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales étant précisé que la compatibilité des dispositions de l'article 123 bis du CGI avec la liberté d'établissement au regard des textes communautaires relève de la seule compétence du juge de l'impôt.

TITRE 3 IMPOT SUR LE REVENU

Chapitre 1 Bénéfices agricoles

➤ *Création de sociétés d'exploitation afin de bénéficier du régime du forfait agricole*

◆ *Avis favorables*

Affaire n° 2002-30

1) M. Raymond B... a exploité à titre individuel une propriété viticole jusqu'en 1987, année au cours de laquelle il a pris sa retraite, son épouse lui succédant dans l'exploitation. Leur fils, M. Robert B..., a exploité également à titre individuel des vignes situées sur les mêmes communes depuis 1986.

Ces deux exploitations agricoles cessent leur activité le 31 décembre 1991 et sont alors créées en janvier 1992 trois exploitations agricoles à responsabilité limitée (EARL), C..., L... V... et L... C..., dont les associés sont tous membres de la famille B... . Ces trois EARL exploitent les mêmes hectares de vignes que les deux exploitations individuelles précédentes, M. et Mme Raymond B... ayant loué par baux à long terme leurs terres aux EARL C... et L... C..., M. Robert B... mettant les siennes à disposition des EARL L... V... et L... C... .

2) Le Comité a relevé les éléments suivants :

- que la constitution des trois EARL est intervenue au moment précis où les deux exploitations individuelles allaient dépasser les recettes limites du régime d'imposition forfaitaire ;

- que la répartition des vignes entre les trois EARL a permis de lisser leur chiffre d'affaires afin de soumettre chacune d'entre elles au régime du forfait ;

- que Mlle Aline B..., soeur de M. Robert B... et gérante de l'EARL L... C..., n'a jamais participé de manière effective à l'exploitation qui dans les faits était gérée par son frère ;

- que M. Robert B... assurait également la gestion de l'exploitation des deux autres EARL alors qu'il n'était officiellement que le gérant de l'EARL L... V... ;

- que la création des trois EARL n'apparaît nullement justifiée par des considérations économiques ou patrimoniales.

Le Comité a en conclu que l'EARL L... C... n'avait été constituée que dans le seul but de permettre aux EARL C... et L... V... de relever, pour l'imposition de leurs bénéfices agricoles, du régime du forfait qui leur était plus favorable.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2002-31

1) M. Raymond B... a exploité à titre individuel une propriété viticole jusqu'en 1987, année au cours de laquelle il a pris sa retraite, son épouse lui succédant dans l'exploitation. Leur fils, M. Robert B..., a exploité également à titre individuel des vignes situées sur les mêmes communes depuis 1986.

Ces deux exploitations agricoles cessent leur activité le 31 décembre 1991 et sont alors créées en janvier 1992 trois exploitations agricoles à responsabilité limitée (EARL), C..., L... V... et L... C..., dont les associés sont tous membres de la famille B... . Ces trois EARL exploitent les mêmes hectares de vignes que les deux exploitations individuelles précédentes, M. et Mme Raymond B... ayant loué par baux à long terme leurs terres aux EARL C... et L... C..., M. Robert B... mettant les siennes à disposition des EARL L... V... et L... C... .

2) Le Comité a relevé les éléments suivants :

- que la constitution des trois EARL est intervenue au moment précis où les deux exploitations individuelles allaient dépasser les recettes limites du régime d'imposition forfaitaire ;
- que la répartition des vignes entre les trois EARL a permis de lisser leur chiffre d'affaires afin de soumettre chacune d'entre elles au régime du forfait ;
- que Mlle Aline B..., soeur de M. Robert B... et gérante de l'EARL L... C..., n'a jamais participé de manière effective à l'exploitation qui dans les faits était gérée par son frère ;
- que M. Robert B... assurait également la gestion de l'exploitation des deux autres EARL alors qu'il n'était officiellement que le gérant de l'EARL L... V... ;
- que la création des trois EARL n'apparaît nullement justifiée par des considérations économiques ou patrimoniales.

Le Comité a en conclu que l'EARL L... C... n'avait été constituée que dans le seul but de permettre aux EARL C... et L... V... de relever, pour l'imposition de leurs bénéfices agricoles, du régime du forfait qui leur était plus favorable.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Chapitre 2 Bénéfices industriels et commerciaux

➤ *Création d'une société écran à l'étranger et conclusion d'un contrat de collaboration afin d'exonérer des prestations de services effectuées en France*

◆ **Avis favorables**

Affaire n° 2006-14

La SARL O..., société holding détenant des participations dans des sociétés de transports routiers frigorifiques, a été créée le 1er juin 1995 par Mme P... qui en est la gérante, M. P... et M. J... qui en détiennent respectivement 85 %, 10 % et 5 % du capital.

Le 19 juin 1999, M. L.... devient gérant de la société à la place de sa concubine Mme P....

Le 16 mai 2000, Mme P... et M. L... créent la SARL K..., société de droit tunisien bénéficiant d'un régime fiscal d'exonération, qu'ils détiennent à parts égales et qui conclut avec la SARL O... deux contrats de collaboration dans le cadre desquels M. L... est mis à disposition de la SARL O....

Les 4 et 5 avril 2002, la SARL K... acquiert 99,8 % du capital de la SARL O... pour un montant de 7 485 € soit un prix unitaire par titre de 15 €

Le 3 janvier 2003, la SARL O... conclut avec la SARL K... un contrat dans lequel cette dernière s'engage à fournir des prestations de management.

Le 12 mars 2003, la société K... cède les titres O... à la société I... pour un montant de 3 375 000 € soit un prix unitaire par titre de 6 750 € et s'engage à fournir à cette dernière des prestations de conseils et d'assistance par l'intermédiaire d'un établissement stable français. Le produit de cette vente et le solde du compte courant de K... dans la société O.. sont versés en Tunisie puis transférés en Suisse.

Le 31 mai 2004, l'établissement stable cesse son activité et est radié le 4 juin suivant.

L'administration a considéré que la création de la société K... n'avait pour seul objectif que d'être une structure écran afin de :

- permettre à Monsieur L... d'effectuer des prestations de service sur le territoire français en franchise d'impôts sous couvert des contrats conclus entre les sociétés O... et K... ;
- permettre à Madame P... de transmettre une partie des titres O... qu'elle détenait à Monsieur L... par le biais d'une donation déguisée en vente lors de la cession desdits titres à la société K... ;

- dissimuler la qualité de propriétaires de Monsieur L... et de Madame P... des titres la société O... et par suite d'éviter la plus-value taxable sur la cession de ces titres à la société I....

Par suite, l'administration a, dans le cadre de la procédure de répression des abus de droit, rectifié le bénéfice non commercial de M. L..., soumis aux droits d'enregistrement la donation indirecte dont a bénéficié M. L... et imposé la plus-value sur titres O... au nom de Monsieur L... et Madame P....

Le Comité constate que la société K..., dont l'implantation en Tunisie est totalement artificielle, n'a aucune substance. Il considère que cette société n'a été créée que dans un but exclusivement fiscal à savoir faire échapper à l'impôt les revenus d'activité de M. L..., dissimuler une donation des titres O... réalisée par Mme P... au profit de M. L... et exonérer la plus-value de cession des titres O....

En conséquence, le Comité a émis l'avis, qu'au cas particulier, l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure de répression des abus de droit prévue par l'article L 64 du Livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2006-15

La SARL O..., société holding détenant des participations dans des sociétés de transports routiers frigorifiques, a été créée le 1er juin 1995 par Mme P... qui en est la gérante, M. P... et M. J... qui en détiennent respectivement 85 %, 10% et 5 % du capital.

Le 19 juin 1999, M. L.... devient gérant de la société à la place de sa concubine Mme P....

Le 16 mai 2000, Mme P... et M. L... créent la SARL K..., société de droit tunisien bénéficiant d'un régime fiscal d'exonération, qu'ils détiennent à parts égales et qui conclut avec la SARL O... deux contrats de collaboration dans le cadre desquels M. L... est mis à disposition de la SARL O....

Les 4 et 5 avril 2002, la SARL K... acquiert 99,8 % du capital de la SARL O... pour un montant de 7 485 € soit un prix unitaire par titre de 15 €

Le 3 janvier 2003, la SARL O... conclut avec la SARL K... un contrat dans lequel cette dernière s'engage à fournir des prestations de management.

Le 12 mars 2003, la société K... cède les titres O... à la société I... pour un montant de 3 375 000 € soit un prix unitaire par titre de 6 750 € et s'engage à fournir à cette dernière des prestations de conseils et d'assistance par l'intermédiaire d'un établissement stable français. Le produit de cette vente et le solde du compte courant de K... dans la société O... sont versés en Tunisie puis transférés en Suisse.

Le 31 mai 2004, l'établissement stable cesse son activité et est radié le 4 juin suivant.

L'administration a considéré que la création de la société K... n'avait pour seul objectif que d'être une structure écran afin de :

- permettre à Monsieur L... d'effectuer des prestations de service sur le territoire français en franchise d'impôts sous couvert des contrats conclus entre les sociétés O... et K... ;
- permettre à Madame P... de transmettre une partie des titres O... qu'elle détenait à Monsieur L... par le biais d'une donation déguisée en vente lors de la cession desdits titres à la société K... ;
- dissimuler la qualité de propriétaires de Monsieur L... et de Madame P... des titres la société O... et par suite d'éluider la plus-value taxable sur la cession de ces titres à la société I....

Par suite, l'administration a, dans le cadre de la procédure de répression des abus de droit, rectifié le bénéfice non commercial de M. L..., soumis aux droits d'enregistrement la donation indirecte dont a bénéficié M. L... et imposé la plus-value sur titres O... au nom de Monsieur L... et Madame P....

Le Comité constate que la société K..., dont l'implantation en Tunisie est totalement artificielle, n'a aucune substance. Il considère que cette société n'a été créée que dans un but exclusivement fiscal à savoir faire échapper à l'impôt les revenus d'activité de M. L..., dissimuler une donation des titres O... réalisée par Mme P... au profit de M. L... et exonérer la plus-value de cession des titres O....

En conséquence, le Comité a émis l'avis, qu'au cas particulier, l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure de répression des abus de droit prévue par l'article L 64 du Livre des procédures fiscales.

Chapitre 3 Revenus fonciers

➤ *Constitution d'une SCI et conclusion d'un contrat de bail afin de contourner les dispositions de l'article 15-II du CGI*

◆ *Avis favorables*

Affaire n° 2001-10

1) Monsieur et Madame de G... ont constitué une société civile immobilière en 1992 qui a acquis divers biens immobiliers. Cette société civile a conclu un contrat de location avec les époux de G... pour une maison de maître faisant partie des biens acquis et qui est utilisée par les intéressés comme résidence secondaire. La société civile immobilière a déclaré des déficits fonciers.

2) Le Comité a relevé particulièrement les éléments suivants :

- l'argument patrimonial invoqué n'est pas pertinent dans la mesure où la donation de la nue-propriété des parts de la société civile immobilière à la fille des contribuables est intervenue cinq ans après la création de cette société et postérieurement à la constatation des déficits ;
- la conclusion d'un contrat de bail avec les seuls associés de la société à des conditions avantageuses alors même que le corps de ferme est occupé à titre gratuit par des employés des époux de G... ;
- l'importance des charges imputées au regard des recettes déclarées par la société.

Le Comité en a conclu que la constitution de la société civile immobilière et la conclusion d'un contrat de bail avec les uniques associés n'avaient pas d'autre but que de faire échec aux dispositions de l'article 15 II du code général des impôts en permettant l'imputation d'importants déficits fonciers sur les revenus des époux de G... au titre de l'utilisation d'une résidence secondaire.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du Livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2001-06

1) M. et Mme de S... ont constitué une société civile immobilière en 1991 qui a acquis divers biens immobiliers dont un immeuble d'une valeur de 1,6 MF dont l'achat et les travaux de rénovation ont été financés par un prêt bancaire de 2,2 MF pour lesquels les intéressés se sont portés cautions solidaires. Cette société civile a conclu en 1995 un bail avec les époux de S... à titre de résidence principale.

2) Le Comité a relevé particulièrement les éléments suivants :

- la société civile a été créée par les époux de S... qui en ont le contrôle exclusif ;
- le seul actif de la société civile au cours de la période vérifiée est constitué par la résidence principale de ses associés, acquise par emprunt sur 15 ans pour un prix total de 2,2 MF ;
- le coût mensuel des emprunts (21 000 F environ) est supporté en totalité par les associés qui sont cautions solidaires de la dette.

Le Comité en a conclu que la constitution de la société civile immobilière et la conclusion d'un contrat de bail avec les uniques associés n'avaient pas d'autre but que de faire échec aux dispositions de l'article 15 II du Code général des impôts en permettant l'imputation

d'importants déficits fonciers sur les revenus de même nature ou sur le revenu global des époux de S... au titre de l'utilisation d'une résidence principale.

En conséquence, le Comité a émis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du Livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2005-15

M. et Mme B... ont constitué la SCI R... le 11 septembre 1998 dont l'objet statutaire est l'acquisition, la propriété, la gestion et plus généralement l'exploitation par bail de tous immeubles à usage d'habitation ou professionnel.

La SCI a acquis le 8 octobre 1998 un appartement pour un prix de 564 061 € dans lequel elle a effectué des travaux de rénovation et de remise en état pour 70 000 €, l'ensemble étant financé par deux prêts bancaires.

La SCI R... a conclu en février 1999 un bail avec les époux B... à titre de résidence principale.

L'administration a relevé, en premier lieu, que la SCI R... avait acheté immédiatement après sa constitution un appartement donné en location aux époux B..., associés à 99,9 %.

L'administration a, en second lieu, constaté que ce bien immobilier constituait le principal actif de la société et que les charges imputées étaient régulièrement très supérieures aux recettes déclarées par ailleurs.

L'administration a donc estimé que la constitution de la SCI et la conclusion d'un contrat de bail avec ses principaux associés n'avaient pas d'autre but que de faire échec aux dispositions de l'article 15 II du code général des impôts en permettant l'imputation d'importants déficits fonciers sur les revenus de même nature des époux B... au titre de l'utilisation d'une résidence principale. Elle a notifié un rappel en droits d'un montant de 37 120 €

Compte tenu de l'ensemble de ces éléments, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2005-23

MM. B... et G... ont constitué une société civile immobilière le 20 février 2000 qui a acquis, le 26 avril 2000, une maison pour un prix de 181 414 € dont l'achat et la rénovation ont été financés par les apports des associés qui ont personnellement souscrit des emprunts bancaires.

La maison acquise est louée à compter du 1^{er} juillet 2000 à MM. B... et G... à titre de résidence principale.

L'administration a remis en cause l'imputation et le report des déficits fonciers et des charges d'intérêts afférentes aux emprunts contractés pour l'acquisition du bien, à savoir respectivement 81 647 € et 19 000 €, dans le cadre de la procédure de répression des abus de droit au motif que cette construction juridique, bien qu'apparemment régulière, ne traduisait pas le véritable caractère des opérations réalisées et ne visait en réalité qu'à permettre à MM. B... et G... d'imputer ces déficits et charges en fraude avec le II de l'article 15 du code général des impôts.

Le Comité a relevé particulièrement les éléments suivants :

- la société civile a été créée par MM. B... et G... qui en détiennent chacun 50 % des parts ;
- l'appartement, acheté deux mois après la constitution de la société, est loué à MM. B... et G... ;
- ce bien immobilier constitue le seul actif de la société ;
- les charges imputées sont régulièrement très supérieures aux loyers encaissés par la société.

Le Comité en a conclu que la constitution de la société civile immobilière et la conclusion d'un contrat de bail avec ses associés n'avaient pas d'autre but que de faire échec aux dispositions de l'article 15 II du code général des impôts en permettant à MM. B... et G... d'imputer et de reporter des déficits fonciers.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscale

Affaire n° 2009-09

M et Mme C. ont constitué la SCI V. le 19 juillet 2003 qui a acquis une villa le 25 août 2003 dans laquelle des travaux de rénovation représentent 41 % de sa valeur d'acquisition, l'ensemble étant financé par des emprunts bancaires.

La SCI V. a conclu un bail avec les époux C. le 26 novembre 2003 afin d'y loger leurs enfants ; cette villa est devenue leur résidence principale à compter du 1er juillet 2006 jusqu'en octobre 2008.

L'administration a relevé les faits suivants :

- les époux C. détenaient le contrôle exclusif de la SCI V. propriétaire de l'immeuble qu'ils ont pris à bail ;
- cet immeuble constituait le seul actif de cette société ;
- les époux C. ont supporté, par des avances en compte courant, les intérêts des emprunts ayant financé les travaux ;
- aucune démarche n'a été entreprise par les époux C. en vue de la location de cet immeuble auprès d'un tiers.

L'administration a donc estimé que la constitution de la SCI et la conclusion d'un contrat de bail avec ses associés avaient pour seul objectif de faire échec aux dispositions du II de l'article 15 du code général des impôts en permettant l'imputation et le report de déficits fonciers sur leurs autres revenus relevant de la catégorie des revenus fonciers.

Au vu de ces éléments ainsi portés à sa connaissance, le Comité émet l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Par ailleurs, le Comité estime que les époux C. doivent être regardés comme ayant eu l'initiative principale des actes constitutifs de l'abus de droit et, en outre, 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 leur appliquer la majoration de 80% prévue par ces dispositions.

Affaire n° 2010-01

M. et Mme Z. détenaient en 2006 la totalité des parts de la société civile immobilière (SCI) C créée en 1967. Cette société, dont M. Claude Z. était le gérant, a retiré en 2006, année d'imposition en litige, des revenus tirés de la location de deux immeubles à usage de bureaux et d'un immeuble à usage commercial donnés en location à des tiers. La société a également perçu des revenus à raison de la location, d'une part, à ses associés par un bail conclu le 13 août 2005 d'une propriété sise à Ra qu'elle a acquise le 1^{er} juillet 2005 et, d'autre part, à M. Z. par bail conclu le 31 août 2006 d'un appartement situé à A. La SCI C a entrepris dans ces deux derniers immeubles des travaux de rénovation et de remise en état pour des montants respectifs de 468 450 € et 46 886 €. Ces dépenses ont concouru à la formation d'un déficit foncier pour la société qui a été imputé sur les autres revenus fonciers réalisés par M. et Mme Z..

L'administration a remis en cause l'imputation du déficit déclaré par la SCI C dans le cadre de la procédure de l'abus de droit fiscal. Elle a estimé que les baux signés les 13 août 2005 et 31 août 2006 n'avaient eu d'autre but que de faire échec aux dispositions du II de l'article 15 du code général des impôts et de constituer un déficit susceptible de compenser totalement les bénéfices réalisés par les autres SCI dans lesquelles M. et Mme Z. détiennent des parts.

Après avoir entendu ensemble le représentant des contribuables ainsi que de l'administration fiscale, le Comité relève :

- qu'ainsi que l'administration l'a indiqué au cours de la séance sans être contredite, les seuls frais annuels de gestion et d'administration de ces deux immeubles sont de l'ordre de 32 000 € alors que les montants des loyers ont été fixés respectivement à 18 000 € et 3 600 € par an ;
- que la SCI ne pouvait ignorer le montant et l'importance des travaux devant être réalisés ;
- que, compte tenu de la disproportion manifeste entre le montant des charges et celui des recettes escomptées, l'opération à laquelle la société s'est livrée est structurellement déficitaire et ne trouve sa justification que par l'intérêt fiscal pour ses associés de pouvoir imputer le déficit foncier sur les revenus fonciers qu'ils réalisaient par ailleurs ;
- que la situation familiale invoquée par les époux Z., tirée du risque d'éviction de Mme Z. de sa résidence principale en cas de décès de son époux, ne pouvait justifier la conclusion du bail pour la propriété sise à Ra, dans la mesure où Mme Z. détenait 82 % des parts de cette SCI en nue propriété, l'usufruit étant détenu par son époux.

Par suite, le Comité déduit de l'ensemble de ces éléments que les baux conclus entre la SCI C et ses associés ont eu pour seul objectif de faire échec aux dispositions du II de l'article 15 du code général des impôts en permettant l'imputation et le report de déficits fonciers sur les autres revenus des époux Z. relevant de la catégorie des revenus fonciers.

En conséquence, le Comité émet l'avis que 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.

Enfin, le Comité estime que les époux Z. doivent être regardés comme ayant eu l'initiative principale des actes constitutifs de l'abus de droit et, en outre, 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.

♦ **Avis défavorable**

Affaire n° 2010-11

M. M. a constitué, le 29 novembre 2004, avec son neveu, une association syndicale libre (ASL) ayant pour objet la réalisation d'une opération de restauration complète d'un immeuble classé monument historique et appartenant à la commune de Sens (Yonne). Les statuts de l'ASL fixant précisément son fonctionnement et désignant M. M. comme président ont été approuvés. La préfecture de la Gironde a délivré le 21 décembre 2004 le récépissé de la déclaration de constitution de l'ASL. Le 7 mai 2005, la création de l'ASL a été publiée au Journal officiel de la République française.

La commune a, par actes notariés du 27 décembre 2004, vendu la totalité des lots de cet immeuble à M. M., à l'exception de deux lots vendus à son neveu et d'un lot dont elle a conservé la propriété.

L'assemblée générale de l'ASL avait approuvé le 15 décembre 2004 un budget prévisionnel de rénovation de l'immeuble de 1 224 510 euros. Ce budget a été arrêté avec le concours d'un architecte des monuments historiques et d'une société, assistant technique, à partir d'un devis détaillé et chiffré en date du 14 décembre 2004 établi par une entreprise renommée, spécialisée dans la restauration de monuments historiques. Le procès verbal de l'assemblée générale précise que l'ASL procédera à un appel de fonds visant à couvrir un minimum de 60 % du montant des travaux budgétisés sans assortir de justifications le taux ainsi retenu.

Après la réalisation de la vente partielle de l'immeuble, devenu une copropriété, M. M. a versé le 28 décembre 2004 à l'ASL une somme de 734 706 euros au titre de sa participation aux appels de fonds pour la restauration de cet immeuble. Son neveu n'a effectué aucun versement. Cette somme représente 60% du coût total du chantier s'élevant à 1 224 510 euros. Les travaux sont engagés par l'entreprise en janvier 2006 pour une durée prévisible du chantier de 55

semaines. L'ASL avait versé le 10 novembre 2005 une somme de 295 946 euros représentant un acompte de 30% des seuls travaux s'élevant à 986 485 euros hors études et honoraires.

Le 25 novembre 2005, M. M. achète les deux lots de son neveu. Le 10 décembre 2005, M. M. et son neveu créent une SCI au capital de 1 000 euros dont ils détiennent respectivement 90 % et 10 % du capital. Le 19 décembre 2005, à la suite d'un nouveau découpage des lots de l'immeuble, M. M. cède à la SCI deux des nouveaux lots.

M. M. a déduit de son revenu global de l'année 2004, en application des dispositions du 3° du I de l'article 156 du code général des impôts relatives aux déficits fonciers afférents aux monuments historiques, un déficit foncier de 801 769 euros, dont 734 706 euros correspondent au versement effectué le 28 décembre 2004 à l'ASL.

L'administration a, à l'issue d'un contrôle, considéré que l'interposition de l'ASL, dont M. M. maîtrisait seul le processus décisionnel, répondait à un but fiscal réservé à son bénéficiaire exclusif en rendant possible le versement de la somme de 734 706 euros dès 2004 alors qu'aucune autre motivation ne justifiait la création d'une telle association n'ayant, de surcroît, pas fonctionné conformément à ses statuts.

Elle a notamment estimé qu'en versant dès 2004 la somme de 734 706 euros à l'ASL, M. M. avait exclusivement cherché à réduire de façon significative ses revenus imposables de l'année 2004 au cours de laquelle il avait réalisé un gain exceptionnel de 887 682 euros. L'administration a procédé à un examen du profil de ses revenus annuels et en a déduit l'existence d'une corrélation entre ce gain exceptionnel et la provision pour travaux déduite dès 2004.

L'administration a également estimé que, compte tenu des conditions de fonctionnement de l'ASL, la participation du neveu de M. M. à la création de l'ASL permettait uniquement de satisfaire à la condition du nombre minimal de personnes nécessaire à la constitution d'une telle association. Elle a notamment relevé que ce neveu n'avait pas répondu aux appels de fonds de l'ASL en 2004 et 2005, et qu'il s'était désengagé du projet en cédant ses deux lots à son oncle et en ayant une participation symbolique (10 %) dans la SCI propriétaire de deux nouveaux lots cédés par ce dernier.

L'administration en a conclu que, dès 2004, la constitution de l'ASL ne s'inscrivait pas dans le cadre d'une opération collective de restauration d'un immeuble mais visait à favoriser les intérêts personnels de M. M. dans un but exclusivement fiscal. Elle a mis en œuvre la procédure de répression des abus de droit.

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

- que la création de l'ASL ne présentait pas un caractère fictif et que cette association n'était pas dépourvue de toute substance ;
- que cette création ne répondait pas à un but exclusivement fiscal dans la mesure où elle permettait la réalisation du projet privé de restauration de l'immeuble sans y associer la collectivité territoriale copropriétaire, dont les contraintes de gestion et le processus décisionnel sont tels qu'ils auraient fait obstacle à la bonne fin du projet, à tout le moins dans des délais compatibles avec une mise en location rapide des biens conformément à l'objectif poursuivi ;
- que les sommes avaient été versées en 2004 à partir d'un budget global de travaux conforme (et même inférieur) aux sommes effectivement payées au terme du chantier qui sera mené à terme avec le concours de l'architecte des monuments historiques ;
- que ces sommes ne constituaient en 2004 qu'un apport qui sera effectivement utilisé pour le financement global des travaux, lesquels ont été réalisés dans un délai conforme aux usages, compte tenu des spécificités d'un chantier réalisé sur un immeuble classé monument historique et au surplus, en 2005, des exigences imprévues des services chargés de délivrer l'autorisation au regard des règles de l'urbanisme, exigences qui ont, avant l'engagement des travaux, rendu nécessaire une modification substantielle de la division de l'immeuble ;

- que la commune avait un intérêt financier à céder la propriété de la majeure partie de l'immeuble dès 2004 et qu'elle avait un intérêt évident à ce que, sans qu'elle y soit partie, les travaux puissent être effectivement réalisés dans le délai le plus bref possible, ce qui a permis dès cette date l'engagement par M. M. du projet conduit par l'ASL de restauration de ce monument historique de sorte que, dès 2004, toutes les conditions juridiques étaient réunies pour que la réalisation de ce projet incombe de façon irrévocable à M. M., qui a investi dans un immeuble classé monument historique conformément aux objectifs recherchés par le législateur au travers des dispositions du 3° du I de l'article 156 du code général des impôts. En conséquence, le Comité a, eu égard aux circonstances particulières de l'espèce, émis l'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en œuvre la procédure de répression des abus de droit prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Chapitre 4 Revenus mobiliers

- **Cession de l'usufruit temporaire de titres a une société étrangère afin d'échapper a la taxation des revenus distribués**
 - ◆ **Avis favorable**

Affaire n° 2006-13

Par acte du 13 décembre 1999, M. et Mme C.... ont cédé pour la somme de 34 437 743,02 FF à la société X, dont le siège est à Jersey, l'usufruit temporaire, pour une durée de 5 ans et 4 mois de 875 000 actions de la société Y.

La société X..... avait été constituée le 8 décembre précédent par M. et Mme C..., seuls associés. Le capital de 35 000 F était assorti d'une prime d'émission de 34 965 000 F.

Par acte du 16 décembre 1999, les époux C.... ont placé dans un trust relevant également du droit de Jersey la totalité des titres de la société X....

L'administration a considéré, eu égard aux conditions de l'opération du 13 décembre 1999 que la cession d'usufruit temporaire était fictive et était donc inopposable à l'administration.

Le Comité observe que le prétendu prix de cession payé aux époux C.... par la société X... a été dans les faits, financé par M. C... au moyen d'un emprunt. Cette somme a été, en effet, apportée par M. C... à la société X pour le règlement de la prime d'émission avant d'être reversée aux époux C... au titre du paiement de l'usufruit transféré.

Le Comité considère donc que la vente de l'usufruit temporaire des titres intervenu le 13 décembre 1999 doit être regardée comme fictive et ne peut être opposée à l'administration.

En conséquence, le Comité émet l'avis que l'administration était fondée en l'espèce à mettre en oeuvre la procédure de répression des abus de droit prévue par l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales

➤ **Modification de la date de clôture de l'exercice d'une société afin d'échapper à l'imposition de revenus mobiliers**

- ◆ **Avis favorable**

Affaire n° 2005-25

La loi de finances pour 1999, publiée au journal officiel le 29 décembre 1998, a prévu un nouveau mécanisme d'imposition à l'impôt sur le revenu, codifié à l'article 123 bis du code général des impôts, pour les « personnes physiques fiscalement domiciliées en France à raison de la fraction à laquelle elles ont droit des revenus réalisés par des entités soumises à un régime fiscal privilégié hors de France même si ces revenus ne sont pas effectivement distribués ».

Le dispositif nouveau devait s'appliquer à compter de l'imposition des revenus de l'année 1999 étant observé que les revenus sont réputés acquis le 1^{er} jour du mois suivant la clôture de l'exercice.

La SA C..., société de droit luxembourgeois dont M. R..., résident français, est actionnaire à hauteur de 1 999 actions sur 2 000, avait un exercice social fixé du 1^{er} janvier au 31 décembre de chaque année. Les revenus de 1998 de cette société, entrant dans le champ d'application du nouveau mécanisme d'imposition, auraient donc été réputés acquis le 1^{er} janvier 1999 et étaient donc imposables dès l'année 1999.

La société C... a réuni le 29 décembre 1998 une assemblée générale extraordinaire qui a décidé que son exercice 1998 serait clos non le 31 décembre 1998 mais le 30 novembre 1998 et que, désormais, ses exercices se dérouleraient du 1^{er} décembre au 30 novembre de chaque année.

L'administration a relevé que la société C... n'apportait aucune justification économique, financière ou patrimoniale à l'appui de sa décision de portée rétroactive d'avancer la date de clôture de l'exercice 1998. Elle a donc estimé que cette modification avait eu pour seul but d'empêcher l'application du mécanisme d'imposition institué par l'article 123 bis précité et ainsi de soustraire M. R... à une imposition à l'impôt sur le revenu 1999 pour un montant de 29 956 €

Le Comité a émis l'avis que, compte tenu de ces éléments, l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales étant précisé que la compatibilité des dispositions de l'article 123 bis du CGI avec la liberté d'établissement au regard des textes communautaires relève de la seule compétence du juge de l'impôt.

➤ **Utilisation abusive de plan d'épargne entreprise**

- ◆ **Avis favorables**

Affaire n° 2001-12

1) Sept personnes dont Monsieur R... ont créé, en octobre 1991, la société O... F... en partenariat avec la banque S... . La SA O... F... a engagé ses associés comme salariés et a constitué avec la banque une société en participation qui a pour objet l'intervention sur le marché obligataire.

La SA O... F... a mis à la disposition de cette société ses sept associés salariés, personnes physiques et la Banque S... a de la même façon mis à la disposition de la société son personnel, ses moyens matériels et financiers et son habilitation à intervenir sur le marché obligataire.

- En novembre 1991, les salariés actionnaires d'O... F... instituent un plan d'épargne entreprise et des fonds commun de placement d'entreprise (FCPE), cèdent chacun 310 des 320 actions qu'ils détiennent au FCPE et reçoivent en contrepartie l'intégralité des parts de ce FCPE (qui rachète par ailleurs les actions du 7^{ème} associé démissionnaire).

- En 1996, le premier FCPE institué cède, dans le cadre du PEE, 2 178 actions d'O... F... sur 2 180 à un second FCPE créé.

- Entre 1991 et 1997, O... F... a réalisé des bénéfices comptables de 81,9 MF qui ont été quasi intégralement distribués sous forme de dividendes à son actionnaire le FCPE. Au fur et à mesure des distributions, les sommes ont été placées par les contribuables, dans le cadre des FCPE, en OPCVM à court terme et en bons du Trésor. Toutes les sommes versées aux FCPE ont été exonérées d'impôt sur le revenu.

2) Le Comité a estimé que l'institution du plan d'épargne entreprise n'a pas entraîné la création d'une épargne nouvelle. En effet, la quasi intégralité des sommes ayant alimenté le P.E.E. provient des dividendes des actions de la SA O... F... et non des versements des salariés, qui se sont bornés à transférer dans le P.E.E, par l'intermédiaire du FCPE, des actions qu'ils détenaient déjà. Ainsi, la répartition réelle du capital d'O... F... n'a pas évolué suite à l'interposition du FCPE.

Le Comité a constaté, en outre, que l'interposition d'un FCPE a permis aux seuls actionnaires d'accroître artificiellement la valeur de leur investissement ; en effet, le seul salarié non actionnaire d'O... F... ne l'est pas devenu lors du rachat des titres de cette société par le FCPE alors même que cet investissement devait s'avérer très rentable ;

Le Comité a conclu, qu'au cas particulier, le plan d'épargne d'entreprise a été abusivement détourné de son objet pour être utilisé comme un outil de défiscalisation des bénéfices retirés de l'activité d'intermédiation financière exercée par les associés participant au fonds dont notamment Monsieur R... . Ce montage a permis aux actionnaires de la société O... F... qui ont seulement investi dans le fonds chacun la somme de 31 346 F en décembre 1991 de percevoir, ensemble, en franchise d'impôt sur le revenu de 1992 à 1997 par l'intermédiaire du FCPE, 59,3 MF de dividendes assortis d'avoirs fiscaux d'un montant global de 29,6 MF.

En conséquence, le Comité a émis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du Livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2001-13

1) Sept personnes dont Monsieur P... ont créé, en octobre 1991, la société O... F... en partenariat avec la banque S... . La SA O... F... a engagé ses associés comme salariés et a constitué avec la banque une société en participation qui a pour objet l'intervention sur le marché obligataire ;

La SA O... F... a mis à la disposition de cette société ses sept associés salariés, personnes physiques et la Banque S... a de la même façon mis à la disposition de la société son personnel, ses moyens matériels et financiers et son habilitation à intervenir sur le marché obligataire.

- En novembre 1991, les salariés actionnaires d'O... F... instituent un plan d'épargne entreprise et des fonds commun de placement d'entreprise (FCPE), cèdent chacun 310 des 320 actions qu'ils détiennent au FCPE et reçoivent en contrepartie l'intégralité des parts de ce FCPE (qui rachète par ailleurs les actions du 7^{ème} associé démissionnaire).

- En 1996, le premier FCPE institué cède, dans le cadre du PEE, 2 178 actions d'O... F... sur 2 180 à un second FCPE créé.

- Entre 1991 et 1997, O... F... a réalisé des bénéfices comptables de 81,9 MF qui ont été quasi intégralement distribués sous forme de dividendes à son actionnaire le FCPE. Au fur et à mesure des distributions, les sommes ont été placées par les contribuables, dans le cadre des FCPE, en OPCVM à court terme et en bons du Trésor. Toutes les sommes versées aux FCPE ont été exonérées d'impôt sur le revenu.

2) Le Comité a estimé que l'institution du plan d'épargne entreprise n'a pas entraîné la création d'une épargne nouvelle. En effet, la quasi intégralité des sommes ayant alimenté le P.E.E. provient des dividendes des actions de la SA O... F... et non des versements des salariés, qui se sont bornés à transférer dans le P.E.E, par l'intermédiaire du FCPE, des actions qu'ils détenaient déjà. Ainsi, la répartition réelle du capital d'O... F... n'a pas évolué suite à l'interposition du FCPE.

Le Comité a constaté, en outre, que l'interposition d'un FCPE a permis aux seuls actionnaires d'accroître artificiellement la valeur de leur investissement ; en effet, le seul salarié non actionnaire d'O... F... ne l'est pas devenu lors du rachat des titres de cette société par le FCPE alors même que cet investissement devait s'avérer très rentable.

Le Comité a conclu, qu'au cas particulier, le plan d'épargne d'entreprise a été abusivement détourné de son objet pour être utilisé comme un outil de défiscalisation des bénéficiaires retirés de l'activité d'intermédiation financière exercée par les associés participant au fonds dont notamment Monsieur P... . Ce montage a permis aux actionnaires de la société O... F... qui ont seulement investi dans le fonds chacun la somme de 31 346 F en décembre 1991 de percevoir, ensemble, en franchise d'impôt sur le revenu de 1992 à 1997 par l'intermédiaire du FCPE, 59,3 MF de dividendes assortis d'avoirs fiscaux d'un montant global de 29,6 MF.

En conséquence, le Comité a émis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du Livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2001-14

1) Sept personnes dont Monsieur C... ont créé, en octobre 1991, la société O... F... en partenariat avec la banque S.... La SA O... F... a engagé ses associés comme salariés et a constitué avec la banque une société en participation qui a pour objet l'intervention sur le marché obligataire.

La SA O... F... a mis à la disposition de cette société ses sept associés salariés, personnes physiques et la Banque S... a de la même façon mis à la disposition de la société son personnel, ses moyens matériels et financiers et son habilitation à intervenir sur le marché obligataire.

- En novembre 1991, les salariés actionnaires d'O... F... instituent un plan d'épargne entreprise et des fonds commun de placement d'entreprise (FCPE), cèdent chacun 310 des 320 actions qu'ils détiennent au FCPE et reçoivent en contrepartie l'intégralité des parts de ce FCPE qui rachète par ailleurs les actions du 7^{ème} associé démissionnaire.

- En 1996, le premier FCPE institué cède, dans le cadre du PEE, 2 178 actions d'O... F... sur 2 180 à un second FCPE créé.

- Entre 1991 et 1997, O... F... a réalisé des bénéfices comptables de 81,9 MF qui ont été quasi intégralement distribués sous forme de dividendes à son actionnaire le FCPC. Au fur et à mesure des distributions, les sommes ont été placées par les contribuables, dans le cadre des FCPE, en OPCVM à court terme et en bons du Trésor. Toutes les sommes versées aux FCPE ont été exonérées d'impôt sur le revenu.

2) Le Comité a estimé que l'institution du plan d'épargne entreprise n'a pas entraîné la création d'une épargne nouvelle. En effet, la quasi intégralité des sommes ayant alimenté le P.E.E. provient des dividendes des actions de la SA O... F... et non des versements des salariés, qui se sont bornés à transférer dans le P.E.E, par l'intermédiaire du FCPE, des actions qu'ils détenaient déjà. Ainsi, la répartition réelle du capital d'O... F... n'a pas évolué suite à l'interposition du FCPE.

Le Comité a constaté, en outre, que l'interposition d'un FCPE a permis aux seuls actionnaires d'accroître artificiellement la valeur de leur investissement ; en effet, le seul salarié non actionnaire d'O... F... ne l'est pas devenu lors du rachat des titres de cette société par le FCPE alors même que cet investissement devait s'avérer très rentable.

Le Comité a conclu, qu'au cas particulier, le plan d'épargne d'entreprise a été abusivement détourné de son objet pour être utilisé comme un outil de défiscalisation des bénéficiaires retirés de l'activité d'intermédiation financière exercée par les associés participant au fonds dont notamment Monsieur C... . Ce montage a permis aux actionnaires de la société O... F... qui ont seulement investi dans le fonds chacun la somme de 31 346 F en décembre 1991 de percevoir, ensemble, en franchise d'impôt sur le revenu de 1992 à 1997 par l'intermédiaire du FCPE, 59,3 MF de dividendes assortis d'avoirs fiscaux d'un montant global de 29,6 MF. En conséquence, le Comité a émis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du Livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2001-15

1) Sept personnes dont Monsieur T... ont créé, en octobre 1991, la société O... F... en partenariat avec la banque S... . La SA O... F... a engagé ses associés comme salariés et a constitué avec la banque une société en participation qui a pour objet l'intervention sur le marché obligataire.

La SA O... F... a mis à la disposition de cette société ses sept associés salariés, personnes physiques et la Banque S... a de la même façon mis à la disposition de la société son personnel, ses moyens matériels et financiers et son habilitation à intervenir sur le marché obligataire.

- En novembre 1991, les salariés actionnaires d'O... F... instituent un plan d'épargne entreprise et des fonds commun de placement d'entreprise (FCPE), cèdent chacun 310 des 320 actions qu'ils détiennent au FCPE et reçoivent en contrepartie l'intégralité des parts de ce FCPE (qui rachète par ailleurs les actions du 7^{ème} associé démissionnaire).

- En 1996, le premier FCPE institué cède, dans le cadre du PEE, 2 178 actions d'O... F... sur 2 180 à un second FCPE créé.

- Entre 1991 et 1997, O... F... a réalisé des bénéfices comptables de 81,9 MF qui ont été quasi intégralement distribués sous forme de dividendes à son actionnaire le FCPE. Au fur et à mesure des distributions, les sommes ont été placées par les contribuables, dans le cadre des FCPE, en OPCVM à court terme et en bons du Trésor. Toutes les sommes versées aux FCPE ont été exonérées d'impôt sur le revenu.

2) Le Comité a estimé que l'institution du plan d'épargne entreprise n'a pas entraîné la création d'une épargne nouvelle. En effet, la quasi intégralité des sommes ayant alimenté le P.E.E. provient des dividendes des actions de la SA O... F... et non des versements des salariés, qui se sont bornés à transférer dans le P.E.E, par l'intermédiaire du FCPE, des actions qu'ils détenaient déjà. Ainsi, la répartition réelle du capital d'O... F... n'a pas évolué suite à l'interposition du FCPE.

Le Comité a constaté, en outre, que l'interposition d'un FCPE a permis aux seuls actionnaires d'accroître artificiellement la valeur de leur investissement ; en effet, le seul salarié non actionnaire d'O... F... ne l'est pas devenu lors du rachat des titres de cette société par le FCPE alors même que cet investissement devait s'avérer très rentable.

Le Comité a conclu, qu'au cas particulier, le plan d'épargne entreprise a été abusivement détourné de son objet pour être utilisé comme un outil de défiscalisation des bénéficiaires retirés de l'activité d'intermédiation financière exercée par les associés participant au fonds dont notamment Monsieur T... . Ce montage a permis aux actionnaires de la société O... F... qui ont seulement investi dans le fonds chacun la somme de 31 346 F en décembre 1991 de percevoir, ensemble, en franchise d'impôt sur le revenu de 1992 à 1997 par l'intermédiaire du FCPE, 59,3 MF de dividendes assortis d'avoirs fiscaux d'un montant global de 29,6 MF.

En conséquence, le Comité a émis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du Livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2001-16

1) Sept personnes dont Monsieur S... T... ont créé, en octobre 1991, la société O... F... en partenariat avec la banque S... . La SA O... F... a engagé ses associés comme salariés et a constitué avec la banque une société en participation qui a pour objet l'intervention sur le marché obligataire.

La SA O... F... a mis à la disposition de cette société ses sept associés salariés, personnes physique et la Banque S... de la même façon mis à la disposition de la société son personnel, ses moyens matériels et financiers et son habilitation à intervenir sur le marché obligataire.

- En novembre 1991, les salariés actionnaires d'O... F... instituent un plan d'épargne entreprise et des fonds commun de placement d'entreprise (FCPE), cèdent chacun 310 des 320 actions qu'ils détiennent au FCPE et reçoivent en contrepartie l'intégralité des parts de ce FCPE (qui rachète par ailleurs les actions du 7^{ème} associé démissionnaire).

- En 1996, le premier FCPE institué cède, dans le cadre du PEE, 2 178 actions d'O... F... sur 2 180 à un second FCPE créé.

- Entre 1991 et 1997, O... F... a réalisé des bénéfices comptables de 81,9 MF qui ont été quasi intégralement distribués sous forme de dividendes à son actionnaire le FCPE. Au fur et à mesure des distributions, les sommes ont été placées par les contribuables, dans le cadre des FCPE, en OPCVM à court terme et en bons du Trésor. Toutes les sommes versées aux FCPE ont été exonérées d'impôt sur le revenu.

2) Le Comité a estimé que l'institution du plan d'épargne entreprise n'a pas entraîné la création d'une épargne nouvelle. En effet, la quasi intégralité des sommes ayant alimenté le P.E.E. provient des dividendes des actions de la SA O... F... et non des versements des salariés, qui se sont bornés à transférer dans le P.E.E, par l'intermédiaire du FCPE, des actions qu'ils détenaient déjà. Ainsi, la répartition réelle du capital d'O... F... n'a pas évolué suite à l'interposition du FCPE.

Le Comité a constaté, en outre, que l'interposition d'un FCPE a permis aux seuls actionnaires d'accroître artificiellement la valeur de leur investissement ; en effet, le seul salarié non actionnaire d'O... F... ne l'est pas devenu lors du rachat des titres de cette société par le FCPE alors même que cet investissement devait s'avérer très rentable.

Le Comité a conclu, qu'au cas particulier, le plan d'épargne d'entreprise a été abusivement détourné de son objet pour être utilisé comme un outil de défiscalisation des bénéfices retirés de l'activité d'intermédiation financière exercée par les associés participant au fonds dont notamment Monsieur S... T... . Ce montage a permis aux actionnaires de la société O... F... qui ont seulement investi dans le fonds chacun la somme de 31 346 F en décembre 1991 de percevoir, ensemble, en franchise d'impôt sur le revenu de 1992 à 1997 par l'intermédiaire du FCPE, 59,3 MF de dividendes assortis d'avoirs fiscaux d'un montant global de 29,6 MF.

En conséquence, le Comité a émis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du Livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2001-17

1) Sept personnes dont Monsieur de B... ont créé, en octobre 1991, la société O... F... en partenariat avec la banque S... . La SA O... F... a engagé ses associés comme salariés et a constitué avec la banque une société en participation qui a pour objet l'intervention sur le marché obligataire.

La SA O... F... a mis à la disposition de cette société ses sept associés salariés, personnes physiques et la Banque S... a de la même façon mis à la disposition de la société son personnel, ses moyens matériels et financiers et son habilitation à intervenir sur le marché obligataire.

- En novembre 1991, les salariés actionnaires d'O... F... instituent un plan d'épargne entreprise et des fonds commun de placement d'entreprise (FCPE), cèdent chacun 310 des 320 actions

qu'ils détiennent au FCPE et reçoivent en contrepartie l'intégralité des parts de ce FCPE qui rachète par ailleurs les actions du 7^{ème} associé démissionnaire).

- En 1996, le premier FCPE institué cède, dans le cadre du PEE, 2 178 actions d'O... F... sur 2 180 à un second FCPE créé.

- Entre 1991 et 1997, O... F... a réalisé des bénéfices comptables de 81,9 Millions de F qui ont été quasi intégralement distribués sous forme de dividendes à son actionnaire le FCPE. Au fur et à mesure des distributions, les sommes ont été placées par les contribuables, dans le cadre des FCPE, en OPCVM à court terme et en bons du Trésor. Toutes les sommes versées aux FCPE ont été exonérées d'impôt sur le revenu.

2) Le Comité a estimé que l'institution du plan d'épargne entreprise n'a pas entraîné la création d'une épargne nouvelle. En effet, la quasi intégralité des sommes ayant alimenté le P.E.E. provient des dividendes des actions de la SA O... F... et non des versements des salariés, qui se sont bornés à transférer dans le P.E.E, par l'intermédiaire du FCPE, des actions qu'ils détenaient déjà. Ainsi, la répartition réelle du capital d'O... F... n'a pas évolué suite à l'interposition du FCPE.

Le Comité a constaté, en outre, que l'interposition d'un FCPE a permis aux seuls actionnaires d'accroître artificiellement la valeur de leur investissement ; en effet, le seul salarié non actionnaire d'O... F... ne l'est pas devenu lors du rachat des titres de cette société par le FCPE alors même que cet investissement devait s'avérer très rentable.

Le Comité a conclu, qu'au cas particulier, le plan d'épargne d'entreprise a été abusivement détourné de son objet pour être utilisé comme un outil de défiscalisation des bénéfices retirés de l'activité d'intermédiation financière exercée par les associés participant au fonds dont notamment Monsieur de B... . Ce montage a permis aux actionnaires de la société O... F... qui ont seulement investi dans le fonds chacun la somme de 31 346 F en décembre 1991 de percevoir, ensemble, en franchise d'impôt sur le revenu de 1992 à 1997 par l'intermédiaire du FCPE, 59,3 MF de dividendes assortis d'avoirs fiscaux d'un montant global de 29,6 MF.

En conséquence, le Comité a émis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du Livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2004-31

1) Les faits

Le 16 décembre 1997, Mme S..., M. A. et divers petits porteurs créent la SA W... par apport de titres des SARL T... et P... et d'une somme en numéraire.

Le 29 décembre 1997, le groupe W..., composé de la SA W... et des SARL T... et P..., institue un plan d'épargne entreprise (PEE).

Le 31 décembre 1997, Mme S... et M. A... versent dans le PEE les actions W... représentatives de leur apport en titres, soit respectivement 201 216 et 35 250 actions.

Le 8 juin 1998, M. A... cède l'ensemble de ses actions moins une à Mme S... qui détient ainsi près de 98 % du capital de la SA W..., soit 244 767 actions dont 236 466 placées sur un fonds commun de placement d'entreprises (FCPE) dans le cadre du PEE.

Le PEE mis en place par le groupe W... comprend deux compartiments dont un qui se présente comme un compte d'épargne salariale dans lequel sont inscrites les actions W... détenues directement par les associés. Dans les faits, seules les actions de Mme S... y sont enregistrées, les dividendes versés par la SA W... ainsi que les avoirs fiscaux restitués conformément aux dispositions des articles 163 bis B et 82 de l'annexe II au code général des impôts, étant immédiatement placés sur un fonds de placement « C... T... N... ».

2) Avis rendu

Le Comité a estimé que l'institution du PEE n'a pas entraîné la création d'une épargne nouvelle. En effet, la quasi-intégralité des sommes ayant alimenté le PEE provient des dividendes des actions de la SA W... et non des versements de Mme S... qui s'est bornée à transférer dans le

PEE, par l'intermédiaire du FCPE, des actions qu'elle détenait déjà. Ainsi, la répartition réelle du capital de la SA W... n'a pas évolué suite à l'interposition du FCPE.

Il a ainsi conclu, qu'au cas particulier, le PEE a été abusivement détourné de son objet pour être utilisé exclusivement comme un outil de défiscalisation puisqu'il a permis à Mme S... de percevoir en franchise d'impôt des dividendes assortis d'avoirs fiscaux.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

♦ **Avis défavorables**

Affaire n° 2005-18

La société T..., qui a pour activité la gestion de portefeuilles, a été créée le 4 avril 1991 par apport en numéraire et émission de titres à la valeur nominale de 15 € Le 23 janvier 1998, la société met en place un plan d'épargne entreprise (PEE) dont les acteurs sont une société de gestion, G..., et deux dépositaires, la Caisse C... et la société de bourse F....

Lors de la mise en place du PEE, les actions de T... détenues par M. TO..., soit 21 %, sont transférées dans le PEE.

Le 7 mai 1999, la société T... augmente son capital par émission de 3 000 actions prioritaires, pour un prix unitaire de 61 € attribuées notamment à M. TO..., et placées sur le PEE.

Le 25 mai 1999, la société distribue 762 245 € de dividendes avec avoir fiscal, dont 457 347 € aux actions prioritaires.

Le 20 juillet 2000, la société émet 5 200 actions ordinaires pour un prix unitaire de 130 € au profit de salariés, six d'entre eux n'étant pas actionnaires de la société au préalable. Sur ces actions nouvelles, 4 858 actions sont placées dans le PEE.

Par ailleurs, plusieurs opérations de cession sont effectuées sur la période 2000-2002, opérations auxquelles participe à titre de cessionnaire M. TO....

L'administration a considéré que le PEE avait été abusivement détourné de son objet dans le seul but de défiscaliser pour des montants très importants les revenus des principaux cadres-dirigeants.

Elle a notifié à ce titre à M. TO... un rappel en droits de 2 195 977 €

Le Comité relève que les avantages fiscaux attachés aux PEE sont, à peine de déchéance selon la procédure contradictoire de droit commun, expressément conditionnés à la conformité du PEE, tant lors de sa constitution que dans son fonctionnement, aux dispositions du code du travail.

Or, le Comité a constaté que la participation de M. TO... au PEE mis en place par la société T... ne respectait pas précisément les dispositions du code du travail.

Dès lors, le Comité n'a pas eu à se prononcer sur l'utilisation abusive du PEE par M. TO....

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2005-19

La société T..., qui a pour activité la gestion de portefeuilles, a été créée le 4 avril 1991 par apport en numéraire et émission de titres à la valeur nominale de 15 € Le 23 janvier 1998, la société met en place un plan d'épargne entreprise (PEE) dont les acteurs sont une société de gestion, G..., et deux dépositaires, la Caisse C... et la société de bourse F....

Lors de la mise en place du PEE, les actions de T... détenues par M. D..., soit 21 %, sont transférées dans le PEE.

Le 7 mai 1999, la société T... augmente son capital par émission de 3 000 actions prioritaires, pour un prix unitaire de 61 € attribuées notamment à M. D..., et placées sur le PEE.

Le 25 mai 1999, la société distribue 762 245 € de dividendes avec avoir fiscal, dont 457 347 € aux actions prioritaires.

Le 20 juillet 2000, la société émet 5 200 actions ordinaires pour un prix unitaire de 130 € au profit de salariés, six d'entre eux n'étant pas actionnaires de la société au préalable. Sur ces actions nouvelles, 4 858 actions sont placées dans le PEE.

Par ailleurs, plusieurs opérations de cession sont effectuées sur la période 2000-2002, opérations auxquelles participe à titre de cédant ou de cessionnaire M. D....

L'administration a considéré que le PEE avait été abusivement détourné de son objet dans le seul but de défiscaliser pour des montants très importants les revenus des principaux cadres-dirigeants.

Elle a notifié à ce titre à M. et Mme D... un rappel en droits de 2 595 769 €

Le Comité relève que les avantages fiscaux attachés aux PEE sont, à peine de déchéance selon la procédure contradictoire de droit commun, expressément conditionnés à la conformité du PEE, tant lors de sa constitution que dans son fonctionnement, aux dispositions du code du travail.

Or, le Comité a constaté que la participation de M. D... au PEE mis en place par la société T... ne respectait pas précisément les dispositions du code du travail.

Dès lors, le Comité n'a pas eu à se prononcer sur l'utilisation abusive du PEE par M. D....

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2005-20

La société T..., qui a pour activité la gestion de portefeuilles, a été créée le 4 avril 1991 par apport en numéraire et émission de titres à la valeur nominale de 15 € Le 23 janvier 1998, la société met en place un plan d'épargne entreprise (PEE) dont les acteurs sont une société de gestion, G..., et deux dépositaires, la Caisse C... et la société de bourse F....

Lors de la mise en place du PEE, les actions de T... détenues par Mme R..., soit 19 %, sont transférées dans le PEE.

Le 7 mai 1999, la société T... augmente son capital par émission de 3 000 actions prioritaires, pour un prix unitaire de 61 € attribuées notamment à Mme R..., et placées sur le PEE.

Le 25 mai 1999, la société distribue 762 245 € de dividendes avec avoir fiscal, dont 457 347 € aux actions prioritaires.

Le 20 juillet 2000, la société émet 5 200 actions ordinaires pour un prix unitaire de 130 € au profit de salariés, six d'entre eux n'étant pas actionnaires de la société au préalable. Sur ces actions nouvelles, 4 858 actions sont placées dans le PEE.

Par ailleurs, plusieurs opérations de cession sont effectuées sur la période 2000-2002, opérations auxquelles participe à titre de cédant ou de cessionnaire Mme R....

L'administration a considéré que le PEE avait été abusivement détourné de son objet dans le seul but de défiscaliser pour des montants très importants les revenus des principaux cadres-dirigeants.

Elle a notifié à ce titre à M. et Mme R... un rappel en droits de 1 039 896 €

Le Comité relève que les avantages fiscaux attachés aux PEE sont, à peine de déchéance selon la procédure contradictoire de droit commun, expressément conditionnés à la conformité du PEE, tant lors de sa constitution que dans son fonctionnement, aux dispositions du code du travail.

Or, le Comité a constaté que la participation de Mme R... au PEE mis en place par la société T... ne respectait pas précisément les dispositions du code du travail.

Dès lors, le Comité n'a pas eu à se prononcer sur l'utilisation abusive du PEE par Mme R....

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

➤ Distributions déguisées

◆ Avis défavorable

Affaire n° 2008-07

La SARL P... a été constituée le 7 février 2001 par M. C... M..., gérant de droit et associé à hauteur de 60 %, et M. J... Pa..., associé à hauteur de 40 %.

Le 12 mars 2001, la société P... a signé un contrat avec la société SC... Ltd, située à Belize, prévoyant la fourniture par cette dernière de prestations de consultant et d'assistance dans le cadre de la discussion d'un contrat avec la société russe T..., concernant la fourniture d'un terminal d'exportation d'ammoniac à V... en Russie.

La société P... a obtenu un contrat de 54,4 M€ avec le client russe, et a signé, le 6 juin 2001, un contrat avec la société SPD située à Hong Kong, concernant la fourniture de matériel et la direction des travaux de construction du terminal d'exportation.

Le 28 août 2001, MM M... et Pa... ont cédé leurs parts respectivement à MM P... et S.... M. P... était auparavant directeur départemental du service relatif aux projets de chimie et de sidérurgie de la société T..., filiale française du groupe allemand K... et spécialisée en ingénierie et études techniques dans le secteur de l'industrie. M. P... a décidé, avec M. S..., de créer une société afin de réaliser le projet de construction du terminal que la société T... lui avait demandé d'abandonner. Cependant, M. P... et M. S..., qui ne souhaitaient pas au début apparaître en tant que représentant légal ou associé de la société, ont fait appel à MM M... et Pa... qui ont servi de prête-noms.

Le 22 janvier 2002, la SARL P... s'est transformée en SAS avec pour Président Mme P....

Dans le cadre de l'examen contradictoire de situation fiscale personnelle de M. et Mme G... P..., l'administration a mis en évidence le fait que les sommes versées par la société P... à SC... Ltd avaient été transférées immédiatement sur les comptes suisses personnels de MM P... et S....

Le service a estimé que la portée véritable du contrat conclu le 12 mars 2001 avait été dissimulée, le montage mis en place par l'intermédiaire d'une société située à Belize s'étant traduit par un détournement de fonds de la société P... au profit de ces deux associés, et que ce contrat leur avait permis d'éluder l'impôt sur le revenu à raison de ces sommes.

L'administration a fait application de la procédure de répression des abus de droit et imposé M. P... sur les sommes détournées à son profit, d'un montant de 1 475 917,60 € au titre de 2002 et 790 303 € au titre de 2003, dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers sur le fondement de l'article 109-1-2° du code général des impôts.

Il en a résulté des droits supplémentaires en matière d'impôt sur le revenu, de prélèvement social, de CSG et de CRDS d'un montant global de 1 335 598 € assortis d'intérêts de retard d'un montant de 272 013 € et de la majoration de 80% égale à 1 068 495 € soit un total de 2 676 106 €

Le Comité relève que l'administration se borne à soutenir que le contrat de prestation entre la société P... et SC... Ltd était un contrat fictif en l'absence de contrepartie effective faute d'exécution de la moindre prestation et que les sommes en cause ont été appréhendées par M. P..., associé de la société P... mais qu'elle n'apporte aucun élément de nature à établir, au motif qu'elle serait dépourvue de toute substance, la fictivité de la société SC... par laquelle ont transité les sommes avant de revenir aux associés.

Il en déduit, en l'état des éléments portés à sa connaissance, qu'il appartenait au service de tirer toutes les conséquences qu'impliquaient ses constatations selon la procédure de droit commun sans avoir recours à la procédure de répression des abus de droit.

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

Chapitre 5 Plus-values

➤ *Bail fictif minorant une plus-value immobilière*

◆ **Avis favorable**

Affaire n° 2000-13

1) Monsieur G... a cédé, le 12 juin 1998, un immeuble à usage commercial et d'habitation à une société civile immobilière contrôlée par un groupe familial. Le même jour, Monsieur G... consent à un membre du groupe familial un bail sur la partie commerciale de l'immeuble cédé qui prévoit notamment le versement au profit du vendeur d'une indemnité destinée à compenser la perte de valeur des biens loués du fait du bail.

2) Le Comité a relevé particulièrement les éléments suivants :

- la signature d'un bail commercial entre Monsieur G... et Monsieur L..., le jour même de la cession de la propriété de l'immeuble à la société civile immobilière ne répond pas à une pratique normale ;
- le caractère totalement artificiel de ce dispositif est confirmé par l'interposition de la société immobilière R... qui est entièrement contrôlée par Monsieur L... et sa famille ;
- le bénéficiaire du bail n'a jamais manifesté l'intention de s'installer dans les locaux en cause pour y exercer une activité commerciale ; bien au contraire, il avait déjà contracté avec le futur locataire de l'immeuble.

Le Comité en a conclu que le bail commercial était fictif et n'avait pour seul objet que de permettre de dissimuler une partie du prix de vente de l'immeuble et ainsi d'éviter une partie de l'impôt dû à raison de la plus-value réalisée lors de la cession de l'immeuble.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure prévue par l'article L 64 du Livre des procédures fiscales.

➤ **Cession de titres à une (ou plusieurs) société écran située à l'étranger afin d'exonérer d'impôt une plus-value de cession de parts**

◆ **Avis favorables**

Affaire n° 2006-14

La SARL O..., société holding détenant des participations dans des sociétés de transports routiers frigorifiques, a été créée le 1er juin 1995 par Mme P... qui en est la gérante, M. P... et M. J... qui en détiennent respectivement 85 %, 10 % et 5 % du capital.

Le 19 juin 1999, M. L.... devient gérant de la société à la place de sa concubine Mme P....

Le 16 mai 2000, Mme P... et M. L... créent la SARL K..., société de droit tunisien bénéficiant d'un régime fiscal d'exonération, qu'ils détiennent à parts égales et qui conclut avec la SARL O... deux contrats de collaboration dans le cadre desquels M. L... est mis à disposition de la SARL O....

Les 4 et 5 avril 2002, la SARL K... acquiert 99,8 % du capital de la SARL O... pour un montant de 7 485 € soit un prix unitaire par titre de 15 €

Le 3 janvier 2003, la SARL O... conclut avec la SARL K... un contrat dans lequel cette dernière s'engage à fournir des prestations de management.

Le 12 mars 2003, la société K... cède les titres O... à la société I... pour un montant de 3 375 000 € soit un prix unitaire par titre de 6 750 € et s'engage à fournir à cette dernière des prestations de conseils et d'assistance par l'intermédiaire d'un établissement stable français. Le produit de cette vente et le solde du compte courant de K... dans la société O.. sont versés en Tunisie puis transférés en Suisse.

Le 31 mai 2004, l'établissement stable cesse son activité et est radié le 4 juin suivant.

L'administration a considéré que la création de la société K... n'avait pour seul objectif que d'être une structure écran afin de :

- permettre à Monsieur L... d'effectuer des prestations de service sur le territoire français en franchise d'impôts sous couvert des contrats conclus entre les sociétés O... et K... ;
- permettre à Madame P... de transmettre une partie des titres O... qu'elle détenait à Monsieur L... par le biais d'une donation déguisée en vente lors de la cession desdits titres à la société K... ;
- dissimuler la qualité de propriétaires de Monsieur L... et de Madame P... des titres la société O... et par suite d'éviter la plus-value taxable sur la cession de ces titres à la société I....

Par suite, l'administration a, dans le cadre de la procédure de répression des abus de droit, rectifié le bénéfice non commercial de M. L..., soumis aux droits d'enregistrement la donation indirecte dont a bénéficié M. L... et imposé la plus-value sur titres O... au nom de Monsieur L... et Madame P....

Le Comité constate que la société K..., dont l'implantation en Tunisie est totalement artificielle, n'a aucune substance. Il considère que cette société n'a été créée que dans un but exclusivement fiscal à savoir faire échapper à l'impôt les revenus d'activité de M. L..., dissimuler une donation des titres O... réalisée par Mme P... au profit de M. L... et exonérer la plus-value de cession des titres O....

En conséquence, le Comité a émis l'avis, qu'au cas particulier, l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure de répression des abus de droit prévue par l'article L 64 du Livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2006-15

La SARL O..., société holding détenant des participations dans des sociétés de transports routiers frigorifiques, a été créée le 1er juin 1995 par Mme P... qui en est la gérante, M. P... et M. J... qui en détiennent respectivement 85 %, 10% et 5 % du capital.

Le 19 juin 1999, M. L.... devient gérant de la société à la place de sa concubine Mme P....

Le 16 mai 2000, Mme P... et M. L... créent la SARL K..., société de droit tunisien bénéficiant d'un régime fiscal d'exonération, qu'ils détiennent à parts égales et qui conclut avec la SARL O... deux contrats de collaboration dans le cadre desquels M. L... est mis à disposition de la SARL O....

Les 4 et 5 avril 2002, la SARL K... acquiert 99,8 % du capital de la SARL O... pour un montant de 7 485 €, soit un prix unitaire par titre de 15 €

Le 3 janvier 2003, la SARL O... conclut avec la SARL K... un contrat dans lequel cette dernière s'engage à fournir des prestations de management.

Le 12 mars 2003, la société K... cède les titres O... à la société I... pour un montant de 3 375 000 €, soit un prix unitaire par titre de 6 750 € et s'engage à fournir à cette dernière des prestations de conseils et d'assistance par l'intermédiaire d'un établissement stable français. Le produit de cette vente et le solde du compte courant de K... dans la société O... sont versés en Tunisie puis transférés en Suisse.

Le 31 mai 2004, l'établissement stable cesse son activité et est radié le 4 juin suivant.

L'administration a considéré que la création de la société K... n'avait pour seul objectif que d'être une structure écran afin de :

- permettre à Monsieur L... d'effectuer des prestations de service sur le territoire français en franchise d'impôts sous couvert des contrats conclus entre les sociétés O... et K... ;
- permettre à Madame P... de transmettre une partie des titres O... qu'elle détenait à Monsieur L... par le biais d'une donation déguisée en vente lors de la cession desdits titres à la société K... ;
- dissimuler la qualité de propriétaires de Monsieur L... et de Madame P... des titres la société O... et par suite d'éviter la plus-value taxable sur la cession de ces titres à la société I....

Par suite, l'administration a, dans le cadre de la procédure de répression des abus de droit, rectifié le bénéfice non commercial de M. L..., soumis aux droits d'enregistrement la donation indirecte dont a bénéficié M. L... et imposé la plus-value sur titres O... au nom de Monsieur L... et Madame P....

Le Comité constate que la société K..., dont l'implantation en Tunisie est totalement artificielle, n'a aucune substance. Il considère que cette société n'a été créée que dans un but exclusivement fiscal à savoir faire échapper à l'impôt les revenus d'activité de M. L..., dissimuler une donation des titres O... réalisée par Mme P... au profit de M. L... et exonérer la plus-value de cession des titres O....

En conséquence, le Comité a émis l'avis, qu'au cas particulier, l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure de répression des abus de droit prévue par l'article L 64 du Livre des procédures fiscales.

♦ Avis défavorable

Affaire n° 2008-01

M. D... a créé, en 1987, une SARL dénommée F.... A la création de cette société, qui exerçait son activité dans le secteur de la télématique, il détenait 80% de son capital social, qui s'élevait alors à 10.000 F, soit 80 parts d'une valeur nominale de 100 F.

Cette société s'est transformée, en 1994, en SA puis, en 1998, a changé sa raison sociale, pour devenir I... S.A..

M. D... est demeuré propriétaire de 50% du capital de cette société jusqu'en 1996, année à partir de laquelle, il a entrepris de céder sa participation, ce qu'il a fait en deux étapes.

D'une part, entre 1996 et 1998, il a cédé 25% du capital de la société I... à M. N....

Puis, en 1998, à une date indéterminée, il a cédé le reste de sa participation à la société F..., société de droit suisse. La même année, cette société de droit suisse a revendu sa participation dans la société I... à la société W... SA, société de droit belge, elle-même détenue par deux sociétés de participation financière (Soparfi) de droit luxembourgeois créées par M. D....

A son tour, la société W... a cédé les titres de la société I... qu'elle détenait, en deux étapes, en 2000 d'abord, à M. X... N... ainsi qu'à Mme V... N..., puis, en 2002, à la société I..., dans le cadre d'une opération de réduction de capital de cette dernière.

L'administration, estimant que la société W... était entièrement contrôlée par M. D..., a analysé les deux cessions des titres I... intervenues en 1998 comme des cessions réalisées par le contribuable à lui-même avec le concours de la société de droit suisse et au travers de la société de droit belge et les a regardées comme étant constitutives d'un montage, dont le seul but était de permettre à l'intéressé, au terme de l'ensemble de ces opérations, d'échapper à l'imposition de la plus-value réalisée lors de la véritable cession de ces titres.

Considérant qu'il était demeuré le véritable propriétaire des titres I... détenus par W..., elle a donc imposé entre ses mains la plus-value réalisée lors de la cession de ces titres en 2002, en mettant en œuvre la procédure prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Le Comité relève que, pour démontrer la réalité de ce montage, l'administration, qui ne conteste ni l'existence juridique des différentes sociétés interposées ni leurs modalités de fonctionnement, se fonde principalement sur les déclarations faites par M. D... lors de la procédure judiciaire dont l'intéressé a fait l'objet en 2004.

Cependant, le Comité constate que ces déclarations, intervenues plusieurs années après les faits en litige et désormais contestées par le contribuable, ne traduisent pas, par elles seules eu égard à leurs termes, la reconnaissance par l'intéressé de l'existence d'un montage organisé autour d'une opération de portage des titres I... par la société de droit suisse et dont le but exclusif aurait été d'éluider l'imposition de la plus-value de cession de ces titres.

Par ailleurs et alors au surplus que l'opération d'achat-revente réalisée par la société F... en 1998 était conforme à l'objet de cette société, qui était la gestion patrimoniale, l'administration n'apporte aucun élément sur les conditions dans lesquelles la vente, par M. D..., des titres I... au profit de cette société a été réalisée. Ainsi, aucun élément n'est fourni quant à la durée exacte de la détention des titres par la société F... ni quant aux prix d'acquisition ou de cession ni quant à la date exacte à laquelle la transaction a eu lieu.

En outre, si l'administration considère que l'intervention de la société de droit suisse avait seulement pour objet de permettre à M. D... de transmettre ces titres à une société de droit belge dont le contribuable aurait eu le contrôle et qu'elle a été rémunérée pour ce service par une commission, elle ne produit aucun élément permettant d'établir la réalité d'une telle commission.

Ainsi, le Comité estime que, contrairement à ce que soutient l'administration, il ne peut être regardé comme établi que les opérations effectuées en 1998 s'inscrivaient dans le cadre d'une opération de portage et qu'elles n'ont été inspirées que par un motif exclusivement fiscal permettant à M. D... de ne pas être soumis à l'imposition de la plus-value réalisée en 2002 lors de la cession des titres en cause.

Le Comité a donc émis l'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en œuvre la procédure prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

➤ **Donation de titres préalablement à leur cession**

◆ **Avis favorables**

Affaire n° 2002-16

1) Les faits

Le 19 septembre 1997, M. G... et son associé M. F... ont passé un compromis de vente avec trois futurs acquéreurs relatif à la totalité des parts sociales de la société S... A....

La dernière des conditions suspensives à ce compromis a été levée le 29 décembre 1997 par la transformation de la SARL S... A... en SA.

Le 31 décembre 1997, les enfants de M. G... ont vendu chacun 192 actions de la société S... A... aux acquéreurs pressentis dans le compromis. Le même jour, ils ont souscrit une déclaration révélant le don manuel consenti par leur père, à chacun d'eux, sous la forme de 192 actions de la société S... A....

2) Avis rendu

Le Comité a considéré que contrairement à l'affaire n° 2002-17 concernant son co-associé, la donation portant sur des actions est postérieure à la date où la cession est devenue parfaite et qu'en conséquence la déclaration de don manuel n'a été souscrite que pour éluder la plus-value que cette cession générerait.

Le Comité a donc émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2002-19

1) Les faits

Le 1^{er} juillet 1997, le conseil d'administration de la SA P approuve un projet de cession de la totalité des 12 500 actions détenues par M. B... et son associé au profit de la SA S.

La dernière des conditions suspensives à ce projet a été levée le 29 juillet 1997 par la tenue d'une assemblée générale ordinaire et d'une assemblée générale extraordinaire.

Par acte authentique du 23 juillet 1997, les époux B... ont donné la nue-propriété de 4 840 titres de la SA P en prévoyant la réversion de l'usufruit sur l'épouse survivante et une interdiction d'aliéner.

2) Avis rendu

Le Comité a constaté que la donation des titres est antérieure à la vente consentie par les parents usufruitiers et les enfants nus-propriétaires.

Toutefois, il a considéré, conformément à ses deux précédents avis n° 94-17 et 97-18, qu'au cas particulier le réemploi du prix de cession en faveur exclusive des parents donateurs par la souscription de contrats d'assurance démembres que seul l'usufruitier pouvait racheter à hauteur des fruits, est économiquement assimilable à un prêt sans intérêt et à terme des enfants aux parents.

Les parents donateurs peuvent dans ces conditions être regardés comme ayant conservé le produit de la vente des 4 840 titres litigieux.

La preuve est ainsi rapportée que cette donation a été faite, en période de négociation de vente, dans le but exclusif d'éluder l'impôt sur la plus-value que la cession aurait générée.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2003-10

1) Les faits

Par acte de donation-partage en date du 4 mai 2000, M. B... a transmis à ses trois enfants la nue-propriété de 4 229 titres de la société du J... M... L....

Parmi les charges et conditions particulières énoncées à cet acte, il est précisé que les donataires copartagés :

- donnent mandat express et irrévocable à M. B..., usufruitier, à l'effet de remployer, en cas de cession des valeurs mobilières objets des présentes, le produit de la cession sur un support ou actif financier de son choix, dans les mêmes proportions des attributions en nue-propriété et usufruit. L'usufruitier bénéficiera des revenus ;

- s'engagent irrévocablement à signer les statuts de toute société civile, rédigés par l'usufruitier, servant de support au remploi des cessions éventuelles des titres donnés.

Ces conditions, obligations et engagement étant des éléments essentiels à la présente donation, leur inexécution totale ou même partielle entraînera la résolution dudit acte vis-à-vis du donataire qui n'aura pas respecté ses engagements.

Le 12 juillet, M. B... et ses enfants ont vendu, en pleine propriété, les 4 229 titres objets de la donation-partage à la société en nom collectif P... P... M....

Les 30 et 31 octobre 2000, M. et Mme B... et leur fille B... épouse D... créent la société civile de portefeuille B... en apportant pour l'essentiel des valeurs mobilières démembrées acquises en réemploi des titres ayant fait l'objet de la donation à Mme D.... M. B... est nommé premier gérant, sans limitation de durée, de cette société dont l'article 28 des statuts prévoit que l'ensemble des revenus affectés aux parts sera imposé dans les bénéfices de l'usufruitier, peu importe l'origine de ses bénéfices, y compris les plus-values dégagées.

2) Avis rendu

Le Comité a constaté que la donation des titres est antérieure à la vente consentie par le père usufruitier et les enfants nus-propriétaires.

Toutefois, il a considéré que les conditions, obligations et engagement énoncés dans l'acte de donation-partage devaient être regardés comme restrictifs des droits et prérogatives normalement dévolus au nu-propriétaire.

La création de la société civile B..., ou éventuellement d'autres sociétés civiles par les autres enfants de M. B..., s'inscrit ainsi dans l'engagement particulier pris par chacun des donataires copartagés dans l'acte du 4 mai 2000.

La preuve est ainsi rapportée que cette donation a été faite, en période de négociation de vente, dans le but exclusif d'éluider l'impôt sur la plus-value que la cession aurait générée.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2004-44

Par actes en date des 9 novembre et 22 décembre 1999, M. Pascal J... a fait des dons manuels d'actions S... à son épouse, 6 actions en pleine propriété et 225 actions en nue-propriété, et à son fils, Oscar J..., 23 actions en pleine propriété et 487 actions en nue-propriété.

Ainsi, en cas de cession ultérieure desdites actions par les donataires à la valeur déclarée dans l'acte de donation, aucune plus-value ne sera imposée à leur nom.

Le 15 novembre 1999, un protocole d'accord est signé entre les sociétés S... et F... S... visant la cession de 81 actions S... par la famille J..., soit 2 actions par Mme J..., 10 actions par Oscar J... et 69 actions appartenant en nue-propriété à Oscar J... et en usufruit à Pascal J... ; cette cession est entérinée le 18 novembre 1999.

Dans le cadre de l'examen contradictoire de la situation fiscale des époux J..., l'administration a toutefois constaté que les prix de vente des actions données à Oscar J... ont été crédités sur des comptes bancaires ouverts au nom de M. Pascal J... et de la SCI Les E... dont M. Pascal J... est le gérant.

Les membres du foyer fiscal J... cèdent de nouveau 643 actions S... à la SCP La F..., société qu'ils ont créée le 9 novembre 1999, le 27 décembre 1999, soit 225 actions par Mme J... et 418 actions par Oscar J... en nue-propiété, et 643 actions appartenant en usufruit à Pascal J....

L'administration a remis en cause les deux donations de titres S... par M. Pascal J... préalablement à leur cession, en invoquant leur but exclusivement fiscal et l'absence d'intention libérale en raison de l'appréhension d'une partie du produit de la vente par le donateur ; elle a notifié à ce titre un redressement sur plus-value de 798 612 € de droits.

Le Comité, pour sa part, a constaté que les donations d'actions S... ont bien été consenties avant que leur cession ne devienne parfaite. Il a ensuite considéré que seule une partie du produit des titres préalablement donnés à Oscar J... avait été appréhendée par son père, lors de la cession du 18 novembre 1999, et que cette appréhension par M. Pascal J... ne pouvait se justifier par un contrat de prêt non enregistré et qui n'avait pas été porté à la connaissance de l'administration avant le début des opérations de contrôle.

Le Comité a donc émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales s'agissant des actions données à Oscar J... le 9 novembre 1999, et cédées le 18 novembre suivant, soit 10 actions en pleine propriété et 69 actions en nue-propiété.

Affaire n° 2005-06

Par actes en date des 9 novembre et 24 décembre 1999, M. Bertrand F... a fait des dons manuels d'actions S... à son épouse, 5 actions en pleine propriété et 227 actions en nue-propiété, et à ses fils, Louis, Baptiste et Guillaume F..., 20 actions en pleine propriété et 627 actions en nue-propiété.

Ainsi, en cas de cession ultérieure des dites actions par les donataires à la valeur déclarée dans l'acte de donation, aucune plus-value ne sera imposée à leur nom.

Le 15 novembre 1999, un protocole d'accord est signé entre les sociétés S... et F... S... visant la cession de 82 actions S... par la famille F..., soit 9 actions par les enfants F... et 73 actions appartenant en nue-propiété aux enfants F... et en usufruit à Bertrand F... ; cette cession est entérinée le 18 novembre 1999.

Dans le cadre de l'examen contradictoire de la situation fiscale des époux F..., l'administration a toutefois constaté que les prix de vente des actions données aux enfants F... ont été crédités sur des comptes bancaires ouverts au nom de M. Bertrand F... et de la SCP D... (puis partiellement sur un compte bancaire du donateur)

Les membres du foyer fiscal F... cèdent de nouveau 781 actions S... à la SCP D..., société qu'ils ont créée le 9 novembre 1999, le 27 décembre 1999, soit 227 actions par Mme F... et 554 actions par les enfants F... en nue-propiété, et 781 actions appartenant en usufruit à Bertrand F....

L'administration a remis en cause les deux donations de titres S... par M. Bertrand F... préalablement à leur cession, en invoquant leur but exclusivement fiscal et l'absence d'intention libérale en raison de l'appréhension d'une partie du produit de la vente par le donateur, et a notifié à ce titre un redressement sur plus-value de 952 328 € de droits.

Le Comité, pour sa part, a constaté que les donations d'actions S... ont bien été consenties avant que leur cession ne devienne parfaite. Il a ensuite considéré que seule une partie du produit des titres préalablement donnés aux enfants F... avait été appréhendée par leur père, lors de la cession du 18 novembre 1999, et que cette appréhension par M. Bertrand F... ne pouvait se justifier par un contrat de prêt non enregistré et qui n'avait pas été porté à la connaissance de l'administration avant le début des opérations de contrôle.

Le Comité a donc émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales s'agissant des actions données aux

enfants F... le 9 novembre 1999, et cédées le 18 novembre suivant, soit 9 actions en pleine propriété et 73 actions en nue-propriété.

Affaire n° 2005-09

Par acte du 13 juillet 2001, M. et Mme S... signent avec la SA C... P... un protocole de cession des 500 parts composant le capital de la SARL A... S..., cession qui en cas de réalisation entraînerait une imposition au titre de la plus-value constatée.

Par acte notarié en date du 29 août 2001, M. et Mme S... ont fait donation à leurs deux enfants mineurs, Jean-Sébastien (17 ans) et Julie (12 ans), de la pleine propriété de 148 parts de la SARL A... S....

Ainsi, en cas de cession ultérieure desdites actions par les donataires à la valeur déclarée dans l'acte de donation, aucune plus-value ne sera imposée à leur nom.

Le 31 août 2001, les conjoints S... cèdent la totalité des parts de la SARL A... S... à la SA C... P..., soit les 500 parts.

L'administration a considéré eu égard aux circonstances de l'espèce que la donation n'avait été inspirée par aucun autre motif que fiscal.

Le service s'est notamment appuyé sur la réappropriation par les donateurs du prix de la cession des 148 parts préalablement données. En effet, les chèques émis par le cessionnaire au nom des enfants donataires ont été encaissés sur le compte bancaire des parents donateurs et utilisés par ces derniers au financement de leurs dépenses de train de vie et d'investissements personnels.

Le redressement sur plus-value au titre des seuls droits s'élève à 50 435 €

Au vu de ces éléments, le Comité, constatant que la donation des parts de la SARL A... S... avait bien été consentie avant que leur cession ne devienne parfaite, a considéré cependant que M. et Mme S... avaient conservé en réalité l'intégralité du produit de la vente. Par suite, l'acte de donation ne saurait traduire une réelle intention libérale et visait exclusivement à éluder l'impôt sur la plus-value relative à la cession des 148 parts.

Le Comité a donc émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2006-01

M. et Mme F... ont procédé le 6 mars 2001 au profit de leurs deux enfants mineurs, Vincent et Solène, âgés de 7 et 10 ans, à la donation partage de la pleine propriété de 1 960 actions leur appartenant dans la SA M... et dont le nombre total d'actions était de 2 518.

Les actions ont été évaluées unitairement à 155 € L'acte a été enregistré le 12 mars 2001 et a donné lieu à la perception de 8 754 € au titre des droits de mutation.

Le 21 mars 2001, M. et Mme F..., tant en leur nom propre qu'en qualité d'administrateurs légaux de leurs enfants, cèdent à une société l'ensemble de leurs titres dans la SA M... au prix de 155 €

Les cessions d'actions réalisées pour le compte de Vincent et Solène ne font apparaître aucune plus-value, puisque ces actions ont été cédées au prix où les deux enfants les avaient reçus en donation, tandis que les titres cédés personnellement par les époux F... donnent lieu à une plus-value de 78 520 €

Selon l'administration, l'acte de donation du 6 mars 2001 effectué par les époux F... au profit de leurs enfants, qui comporte une clause d'interdiction d'aliéner, n'aboutissait pas en réalité à une dépossession des biens prétendument donnés et il convenait donc de restituer son véritable caractère à l'opération litigieuse qui n'avait d'autre but que d'éviter, grâce à cette pseudo-donation, toute imposition sur la plus-value de cession des titres de la SA M.... L'administration a, par suite, adressé dans le cadre de la procédure de répression des abus de droit prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, une proposition de rectification à M. et Mme F...

tendant à taxer la plus-value de cession des titres en cause à l'impôt sur le revenu et aux prélèvements sociaux, soit un rappel de 71 474 €

Le Comité a relevé que les sommes retirées de la cession des actions, censées appartenir aux deux enfants, ont été encaissées en mars 2001 sur les comptes personnels des époux F... sans qu'il soit établi que ceux-ci aient procédé en temps utile à l'attribution, pour chacun de leurs enfants donataires, de la partie du prix de cession lui revenant.

Il s'ensuit que M. et Mme F... s'étant appropriés le produit de la vente, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2007-04

Jusqu'au 18 juillet 2002, le capital de la SA D..., dont l'objet est le conseil aux entreprises, se répartissait de la manière suivante :

- M. O... : 2 715 actions ;
- M. K... : 2 714 actions ;
- Mme K... : 1 action.

Par acte authentique du 19 juillet 2002, M. K... a fait donation à chacun de ses deux enfants mineurs de la pleine propriété de 931 actions D..., soit une donation globale de 1 862 actions.

Le même jour, les associés de la société D... ont cédé leurs actions à la SA A.... En contrepartie des actions cédées par la famille K..., la société A... remet un chèque de 900 000 € le jour même de la vente et, le 27 février 2003, verse 1 095 846 € sur le compte ouvert au Crédit Agricole ... au nom de M. et Mme K..., soit un prix total de 1 995 846 €

Par ailleurs, les opérations suivantes sont effectuées :

- le 25 juillet 2002, une somme de 641 865 € est placée sur un compte ouvert au nom de M. K... auprès de la banque M... P... ;
- les 15 et 22 avril 2003, deux plans d'épargne logement de 50 000 € chacun sont ouverts au nom des deux enfants mineurs ;
- le 18 avril 2003, une somme de 1 500 000 € est placée sur un compte ouvert au nom de M. et Mme K... auprès de la banque suisse H...

L'administration a appliqué la procédure de répression des abus de droit en invoquant l'absence d'intention libérale et en considérant que l'acte de donation n'avait eu pour seul objectif que d'éluder l'impôt sur les plus-values. Elle a notifié à ce titre un rappel en droits de 260 093 € au titre de l'année 2002.

Au vu des éléments portés à sa connaissance le Comité, constatant que la donation des actions de la SA D... avait bien été consentie avant que leur cession ne devienne parfaite, a considéré cependant que M. et Mme K... avaient conservé en réalité l'intégralité du produit de la vente, à l'exclusion des sommes placées sur les deux plans d'épargne logement ouverts au nom de chacun des enfants. Par suite, l'acte de donation ne saurait traduire une réelle intention libérale et visait exclusivement à éluder l'impôt sur la plus-value sur cession de titres.

En conséquence, le Comité émet l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure de répression des abus de droit.

Affaire n° 2007-26

Mme A... L... a consenti le 26 juin 2003 à ses enfants, S... et T..., une donation de la nue-propriété d'un immeuble à Menton qu'elle avait elle-même reçu de ses parents à la suite d'une donation en date du 24 novembre 1994.

Ladite nue-propriété a été évaluée à la somme de 738 000 € (valeur en pleine propriété de 820 000 € sous déduction de l'usufruit de Mme Y... G..., mère de A... L..., évalué à 1/10ème de la pleine propriété, soit 82 000 €).

Le même jour, l'immeuble dont il s'agit est cédé par Mme Y... G. à la société B... pour l'usufruit, et pour la nue-propiété par S... et T.... Le prix de cession est de 820 000 €

Aucune plus-value de cession n'est dégagée à cette occasion en raison, s'agissant de la nue-propiété, de l'identité entre la valeur du bien donné et le prix de cession, et pour l'usufruit de la durée de détention des droits par Mme G....

Constatant que Mme L... avait encaissé personnellement le produit de la cession devant revenir aux nus-propiétaires, l'administration a mis en œuvre, par une proposition de rectification du 4 décembre 2006, la procédure de répression des abus de droit, afin d'écarter comme ayant été passé dans un but exclusivement fiscal l'acte de donation du 26 juin 2003 et de rétablir l'imposition sur la plus-value qui aurait été exigible en son absence.

Le Comité constate que c'est Mme G... et non Mme L... qui exerçait à la date de la cession un droit d'usufruit sur le bien cédé. En l'absence de toute convention attribuant ce droit à Mme L..., le prix de cession devait être partagé entre Mme G..., l'usufruitière, et les nus-propiétaires, S... et T... L....

Il note que Mme L... a encaissé personnellement les sommes devant revenir aux nus-propiétaires et les a utilisées entre 2003 et 2006. Les éléments produits devant le Comité ne permettent pas de regarder comme établi que ces sommes ont été attribuées en temps utile aux nus-propiétaires.

Il estime ainsi que cette appropriation a eu pour conséquence de priver de tous effets la donation qui doit être regardée comme n'ayant été consentie que dans le but exclusivement fiscal d'effacer la plus-value de cession.

En conséquence, le Comité émet l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre les dispositions de l'article L. 64 du LPF.

Affaire n° 2007-27

Par acte notarié du 15 juillet 2003, Monsieur M... a procédé à la donation-partage des 500 parts qu'il détenait dans la S.A.R.L. V... au profit de ses deux enfants mineurs. L'acte prévoyait l'attribution de la nue propriété à chacun des deux enfants, l'usufruit de ces titres étant attribué, à vie, au donateur. L'acte stipulait par ailleurs que, en cas de décès du donateur, l'épouse de celui-ci, Mme M..., lui succéderait en qualité d'usufruitière.

En outre, une clause prévoyait expressément la subordination de toute aliénation du droit de nue propriété au consentement de l'usufruitier.

Le même jour, soit le 15 juillet 2003, une promesse synallagmatique de vente de ces titres a été signée par M. M..., agissant pour lui-même et pour ses enfants mineurs, sous la condition suspensive de l'obtention par le cessionnaire d'un prêt bancaire.

Le 23 septembre 2003, les 500 parts de la S.A.R.L. V... ont été cédées, pour un montant de 305.000 euros (soit une valeur unitaire de 610 €).

Le produit de cette vente a été versé par moitié sur deux comptes indivis dont M. M... était titulaire conjointement avec chacun de ses deux enfants.

Ces sommes ont été réinvesties, le 11 décembre 2003, par souscription de deux contrats de capitalisation ouverts respectivement au nom de Monsieur M... pour le premier de ces contrats et au nom de Mme M... pour le second.

Selon l'administration, le fait que M. et Mme M... étaient chacun les seuls titulaires des deux contrats souscrits a eu pour effet de leur permettre de disposer librement de la totalité du produit de la cession des parts démembrées de la société V..., et qu'ainsi, la donation du 15 juillet 2003, n'avait eu que pour seul but de minorer le montant de la plus value exigible à raison de cette cession.

Le Comité, après avoir constaté que les contrats de capitalisation souscrits le 11 décembre 2003 ne constituaient pas des produits financiers en dépôt sur les comptes indivis, a relevé que si, comme le soutient le contribuable, ces contrats avaient été annulés et remplacés le 23 février

2005, soit à une date antérieure à la notification de redressements du 21 mars 2005, par des contrats de capitalisation démembrés souscrits au profit de M. M... et de chacun de ses enfants, cette modification n'a eu lieu que postérieurement à l'entretien du 9 février 2005 au cours duquel le vérificateur a exposé aux contribuables les raisons pour lesquelles les contrats souscrits le 11 décembre 2003 n'étaient pas conformes à la donation-partage ainsi que les conséquences fiscales de cette analyse.

Dès lors, il a estimé que l'erreur invoquée par M et Mme M... ne pouvait être retenue.

Le Comité a constaté que, dans ces conditions, le produit de la vente des titres de la société V... avait été réemployé pour la souscription de contrats de capitalisation dont seuls les parents des donataires étaient juridiquement titulaires. Ainsi, il y a eu réappropriation par l'usufruitier, et son épouse, des biens précédemment transmis.

Par suite, l'acte de donation n'a pas eu d'autre but que celui d'éviter la charge fiscale que le contribuable aurait normalement supportée s'il n'avait pas passé cet acte.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

♦ **Avis défavorables**

Affaire n° 2002-15

1) Les faits

Suivant un protocole d'accord complexe synallagmatique du 22 juin 1998, M. et Mme V... se sont engagés à céder 2 521 413 titres B au groupe K, qui s'est engagé à les acquérir au prix unitaire de 300 F.

La dernière des conditions suspensives à ce protocole a été levée le 21 août 1998.

Le 21 septembre 1998, M. et Mme V... ont donné à leurs enfants la nue-propriété des titres susvisés et le 24 septembre suivant la cession au groupe K a été officialisée par les virements sur le registre des titres.

2) Avis rendu

A titre liminaire, le Comité a estimé que les dispositions prévues à l'article L. 64 B du livre des procédures fiscales, invoquées par les époux V..., ne trouvent pas à s'appliquer à la présente affaire dans la mesure où l'administration n'a été saisie que d'un schéma d'ordre général, sans que l'identité du contribuable soit révélée, et où l'opération litigieuse a été conclue avant l'expiration du délai de six mois.

Au fond, le Comité a considéré que la dernière des conditions suspensives à la réalisation de la cession des titres B ayant été levée le 21 août 1998, la vente était devenue parfaite dès cette date et entraînait l'exigibilité de l'impôt sur la plus-value. Par suite, l'acte de donation postérieur n'a été passé, avant l'officialisation du transfert des titres sur le registre de la société, que pour éluder cet impôt.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2002-15 bis

1) Les faits

Suivant un protocole d'accord complexe synallagmatique du 22 juin 1998, Mme V... s'est engagée à céder 383 750 titres B au groupe K, qui s'est engagé à les acquérir au prix unitaire de 300 F.

La dernière des conditions suspensives à ce protocole a été levée le 21 août 1998.

Le 21 septembre 1998, Mme V... a donné à sa fille la nue-propriété des titres susvisés et le 24 septembre suivant la cession au groupe K a été officialisée par les virements sur le registre des titres.

2) Avis rendu

A titre liminaire, le Comité a estimé que les dispositions prévues à l'article L. 64 B du livre des procédures fiscales, invoquées par Mme V..., ne trouvent pas à s'appliquer à la présente affaire dans la mesure où l'administration n'a été saisie que d'un schéma d'ordre général, sans que l'identité du contribuable soit révélée, et où l'opération litigieuse a été conclue avant l'expiration du délai de six mois.

Au fond, le Comité a considéré que la dernière des conditions suspensives à la réalisation de la cession des titres B ayant été levée le 21 août 1998, la vente était devenue parfaite dès cette date et entraînait l'exigibilité de l'impôt sur la plus-value. Par suite, l'acte de donation postérieur n'a été passé, avant l'officialisation du transfert des titres sur le registre de la société, que pour éluder cet impôt.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2003-14

1) Les faits

Le 21 août 1996, M. O... cède à la société D... C... F... 5 100 actions de la SA O..., sur les 10 000 qu'il détient, et s'engage, selon une promesse de vente du même jour, à lui céder les 4 900 actions restantes.

Par acte du 2 février 2001, M. et Mme O... constituent la société civile de portefeuille L... à laquelle ils apportent 620 actions de la SA O.... Par acte de donation-partage du même jour, M. et Mme O... transmettent à leurs trois enfants la nue-propriété de 4 279 actions de la SA O....

Enfin, par acte du 6 avril 2001, M. et Mme O..., leurs enfants et la société civile L... cèdent 4 900 actions de la SA O... à la société D... C... F....

2) Avis rendu

Le Comité a notamment relevé :

- que l'acte du 21 août 1996 contient, d'une part, un titre 02 intitulé « promesse unilatérale d'achat » prévoyant que la réalisation de la transaction portant sur 4 900 actions est liée à la levée de la promesse d'achat par M. O... et, d'autre part, des modalités de fixation du prix de cession des titres ;
- que l'acte du 21 août 1996 contient également un titre 03 intitulé « obligation de vente et d'achat » qui oblige M. O... à céder les actions et la société D... C... F... à les acheter dans le cas où M. O... cesserait toutes fonctions dans la SA O... ;
- qu'il est établi que M. O... a cessé toutes fonctions dans la SA O... antérieurement aux actes du 2 février 2001 ;
- qu'il ressort de l'extrait d'acte du 6 avril 2001 que le prix de cession des actions a été fixé en application d'un article du titre 03 précité ;
- que la cession du 6 avril 2001 a été précédée d'un acompte versé à M. O... le 5 janvier 2001.

Le Comité a ainsi considéré que la cession des titres à la société D... C... F... était parfaite préalablement à la donation-partage du 2 février 2001 et que l'administration, s'agissant de l'imposition des plus-values, était fondée à faire usage de la procédure contradictoire de droit commun. Mais s'agissant de l'interprétation d'actes non fictifs auxquels le contribuable donne une qualification impropre, le recours à la procédure de répression des abus de droit n'apparaît pas nécessaire.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2003-39

1) Les faits

M. André L... détient la moitié du capital de la SARL M... L..., soit 1 500 parts, l'autre moitié étant détenue par son frère M. François L....

Le 30 octobre 2000, une promesse synallagmatique de vente est signée entre MM André et François L..., d'une part, et M. G..., d'autre part, aux termes de laquelle les vendeurs s'engagent tant pour eux que pour leurs héritiers à céder la totalité des 3 000 parts constituant le capital de la SARL M... L..., l'acquéreur s'engageant à acheter les titres désignés sous la condition suspensive d'obtenir un financement auprès des établissements bancaires.

Le 24 novembre 2000, M. François L... adresse, en sa qualité d'associé de la SARL M... L... et de porte-fort de son frère, une lettre à M. G... dans laquelle il prend bonne note de l'accord définitif des établissements bancaires sur la mise en place des financements, ce qui donne un caractère irrévocable aux conventions précédemment conclues, et confirme le report de la date de régularisation des cessions de parts au 15 décembre 2000.

Par acte notarié du 11 décembre 2000, M. André L... fait donation à chacun de ses trois enfants de 400 parts de la SARL M... L....

Enfin, par acte sous seing privé du 15 décembre 2000, 2 999 parts de la SARL M... L... sont cédées par la famille L... à la SARL F...L. et une part à M. G..., gérant de cette dernière société.

2) Avis rendu

Le Comité a considéré que la condition suspensive à la réalisation de la cession des parts de la SARL M... L... ayant été levée au plus tard le 24 novembre 2000, la vente était devenue parfaite dès cette date et l'administration, s'agissant de l'imposition de la plus-value, était fondée à faire usage de la procédure contradictoire de droit commun. Mais s'agissant de l'interprétation d'actes non fictifs auxquels le contribuable donne une qualification impropre, et conformément au précédent avis n° 2003- 14, le recours à la procédure de répression des abus de droit n'apparaît pas nécessaire.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2004-57

1) Les faits

M. S... est associé et dirigeant de la SA A..., holding détenant la totalité des titres de la SA A... C....

Par convention en date du 14 octobre 1999, les actionnaires principaux de la SA A..., dont M. S... et la société luxembourgeoise M... F..., société créée par M. et Mme S... le 1^{er} octobre 1998, décident de vendre 692 153 actions de la SA A..., soit 66,18 % du capital, au groupe P... Cette convention comporte en son article 6 une clause prévoyant que « l'acheteur accepte que les vendeurs principaux puissent se substituer, en tout ou partie, selon les modalités qui suivent, toutes personnes physiques ou morales de leur choix ».

Postérieurement à la signature de cette convention, plusieurs opérations sont réalisées dont :

- l'apport par M. S..., le 16 novembre 1999, de 34 751 actions A... à la société M... F... en échange de 37 863 actions nouvelles de la société luxembourgeoise ; le même jour, la société M... F... apporte les 210 031 actions A... qu'elle détient à sa filiale néerlandaise contrôlée à 100 % ; le 26 novembre suivant, les actions A... détenues par la filiale néerlandaise sont transférées au groupe P... ;
- la donation par M. et Mme S..., le 14 décembre 1999, à leurs six enfants mineurs et à un septième à naître de la nue-propiété de 58 632 actions A... ;
- le transfert des titres A... détenus à hauteur de 16 145 par M. et Mme S... et 58 632 par leurs enfants au groupe P... le 16 décembre 1999.

Au vu des éléments en sa possession, l'administration a remis en cause, sur le fondement de la procédure de répression des abus de droit, les opérations de donation de la nue-propiété de 58 632 actions A... aux enfants de M. et Mme S..., et d'apport de 34 751 actions A... à la société M... F....

2) Avis rendu

Le Comité a considéré que les parties n'avaient pas entendu faire de la clause énoncée à l'article 6 un élément essentiel et préalable du contrat, la convention du 14 octobre 1999 ne contenant aucune disposition suspendant ou retardant la conclusion de l'accord des parties à la réalisation de cette substitution.

De surcroît, ce même article 6 de la convention précise que l'exercice du droit de substitution est subordonné à la notification de divers éléments par les vendeurs concernés à l'acheteur et, « à défaut d'intervention dans les délais requis de cette notification, la vente sera réputée parfaite dans les termes dans lesquels elle a été conclue au titre des présentes ».

Constatant que M. et Mme S... n'avaient pu justifier de l'exécution de cette notification, le Comité a considéré que la vente était devenue parfaite dès le 14 octobre 1999 et l'administration, s'agissant de l'imposition de la plus-value, était fondée à faire usage de la procédure contradictoire de droit commun. Mais s'agissant de l'interprétation d'actes non fictifs auxquels le contribuable donne une qualification impropre, et conformément à ses précédents avis n° 2003-14 et 39, le recours à la procédure de répression des abus de droit n'apparaît pas nécessaire.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2002-17

1) Les faits

Le 19 septembre 1997, M. F... et son associé M. G... ont passé un compromis de vente avec trois futurs acquéreurs relatif à la totalité des parts sociales de la société S... A....

La dernière des conditions suspensives à ce compromis a été levée le 29 décembre 1997 par la transformation de la SARL S... A... en SA.

Ce jour même, les enfants des époux F... ont cédé aux acquéreurs pressentis dans le compromis 959 parts de la société S... A. qu'ils venaient de recevoir de leurs parents suivant donation-partage deux jours auparavant.

2) Avis rendu

Le Comité a constaté que la donation des parts a bien été consentie avant que la cession ne devienne parfaite et que les enfants ont disposé de l'intégralité du prix de cession.

En conséquence, le Comité, conformément à ses deux précédents avis n° 94-17 et 97-18, a estimé qu'il n'y avait pas abus de droit dans cette affaire.

Affaire n° 2003-22

1) Les faits

Par acte authentique du 16 décembre 1999, M. S..., président-directeur général de la SA C..., fait donation à son fils mineur de la nue-propiété de 1 000 des 1 600 actions qu'il détient dans ladite société.

Le 17 mars 2000, M. S... cède concomitamment, à titre personnel l'usufruit et, en qualité de représentant légal de son fils, la nue-propiété des 1 000 actions de la SA C....

2) Avis rendu

Le Comité a constaté que la donation de la nue-propiété des titres a bien été consentie avant que la cession ne devienne parfaite et que M. S... n'a pas conservé seul la maîtrise des fonds provenant de ladite cession.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2003-36

1) Les faits

Le 25 mai 1999, M. et Mme C..., titulaires de 9 980 des 10 000 actions de la SA M..., ont conclu un protocole aux termes duquel ils s'engagent irrévocablement en leur nom et celui des autres actionnaires à céder la totalité des actions de la SA M... à la société A... qui, réciproquement, s'engage irrévocablement à acquérir les mêmes titres. La réalisation de la vente est soumise à la condition suspensive que la société S... n'exerce pas le droit de préemption dont elle bénéficie et agréé le cessionnaire. Le 6 juillet 1999, cette société a décidé de ne pas exercer l'option d'achat et d'agréer M. G..., président du conseil d'administration de la société A....

Le 6 septembre 1999, M. et Mme C... donnent à leurs enfants la nue-propiété de 4 250 actions de la SA M....

Le 1^{er} octobre 1999, les parties au protocole du 25 mai 1999 ont réitéré leur accord par la signature des ordres de mouvement portant transfert des actions par les cédants contre paiement par le cessionnaire de la totalité du prix provisoire.

2) Avis rendu

Le Comité reconnaissant aux parties la possibilité de différer conventionnellement la formation des contrats, il apparaît au cas d'espèce que le transfert de propriété des titres est intervenu le 1^{er} octobre 1999 ainsi que l'avait prévu le protocole du 25 mai 1999.

Le Comité a donc constaté que la donation de la nue-propiété des titres a bien été consentie avant que la cession ne devienne parfaite et qu'aucun élément ne laisse supposer que les donateurs aient pu conserver l'intégralité du produit de la vente.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2004-43

1) Les faits

Le 30 juillet 1998, la société S... et MM Samuel et Jean-Claude S..., titulaires de 85 % des actions de la SA A..., ont signé des promesses unilatérales, solidaires et irrévocables d'achat et de vente des actions de la SA A.... Ces promesses, soumises à certaines conditions suspensives, pouvaient être levées à tout moment et au plus tard respectivement les 30 novembre et 31 décembre 1998.

Par avenants en date du 28 octobre 1998, les parties ont modifié certains termes des promesses de vente et d'achat et notamment leurs dates de levée qui ont été fixées au plus tard le 31 janvier 1999, les parties ayant également précisé que le transfert des actions interviendra au plus tard le 31 janvier 1999 par remise des ordres de mouvement correspondant à la cession des actions et par le paiement du prix de cession.

Le 15 novembre 1998, M. et Mme Jean-Claude S... constituent la société civile A... à laquelle M. S... apporte, le 14 décembre 1998, des actions de la SA A....

Le 21 décembre 1998, M. Jean-Claude S... donne à ses enfants la nue-propiété d'actions de la SA A... et de parts de la société civile A....

Enfin, la formalisation des accords portant cession des titres A... à la société S... s'effectue dans le cadre d'un protocole signé le 7 janvier 1999 par M. Jean-Claude S....

2) Avis rendu

Conformément à son précédent avis n° 2003-36, le Comité reconnaît aux parties la possibilité de différer conventionnellement la formation des contrats.

Au cas d'espèce, il apparaît que le transfert de propriété des titres est intervenu en janvier 1999 ainsi que l'avait prévu l'avenant du 28 octobre 1998.

Le Comité a donc constaté que la donation de la nue-propriété des titres a bien été consentie avant que la cession ne devienne parfaite et qu'aucun élément ne laisse supposer que les donateurs aient pu conserver l'intégralité du produit de la vente.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2004-40

1) Les faits

Par acte notarié en date du 2 mars 1999, M. L... a donné à ses trois fils la nue-propriété de 960 actions de la SA D... sur les 2 463 qu'il détenait en pleine propriété.

Le 4 mars 1999, M. L... et ses enfants cèdent à la SA S... les 2 463 actions de la SA D....

Le prix de cession des actions démembrées est versé sur trois comptes démembrés ouverts aux noms des enfants, titulaires et nus-propriétaires du compte, et de leur père usufruitier.

Le 6 mai 1999, trois contrats de capitalisation nominatifs à capital variable sont souscrits auprès d'une société d'assurance mutuelle sur la vie et de capitalisation par M. L..., en qualité d'usufruitier, et ses trois enfants, comme nus-propriétaires.

L'annexe au bulletin de souscription de ces contrats, modifiant les conditions générales, dispose notamment que :

- « Le choix des supports de gestion financière lors du premier versement, des versements suivants et lors d'une demande de modification de la répartition entre les divers supports, appartient à l'usufruitier (ou à son conjoint ayant bénéficié de la réversion de cet usufruit).

Après le décès de l'usufruitier (ou de son conjoint ayant bénéficié de la réversion de cet usufruit), le choix des supports sera effectué sous la seule signature du nu-propriétaire, M. Philippe L... (ou de ses ayants-droits) » ;

- « Du vivant de l'usufruitier (ou de son conjoint ayant bénéficié de la réversion de cet usufruit), le nu-propriétaire ne pourra demander aucun rachat total ou partiel sous sa seule signature.

L'usufruitier (ou son conjoint ayant bénéficié de la réversion de cet usufruit) pourra demander sous sa seule signature le rachat partiel de son contrat de capitalisation dans la limite de l'excédent de la valeur de rachat total majorée de la valeur du Bonus de Fidélité non encore attribué, par rapport au montant net investi, avec un montant minimum égal à 7 % de ce montant net investi par année d'existence du contrat.

Dans l'hypothèse où l'usufruitier (ou son conjoint ayant bénéficié de la réversion de cet usufruit) ne demanderait pas, au cours d'une année, à bénéficier d'un rachat partiel à hauteur du montant maximum autorisé, alors la différence entre ce maximum autorisé et le montant du rachat effectué, continuera à porter intérêt sur le contrat et restera à la libre disposition de l'usufruitier (ou de son conjoint ayant bénéficié de la réversion de cet usufruit) à sa convenance personnelle et sous sa seule signature.

Les demandes de rachat total ou partiel ayant pour effet de dépasser la limite exposée ci-dessus devront être signées conjointement par les co-souscripteurs du contrat de capitalisation ».

Le 12 mai 1999, les trois comptes démembrés sont soldés et le montant des sommes versées sur chacun de ces comptes, suite à la cession des actions D... et des gains de placement réalisés depuis l'ouverture des comptes, est viré sur chacun des contrats de capitalisation souscrits par les consorts L....

2) Avis rendu

Le Comité a constaté que la donation de la nue-propriété des titres est antérieure à la vente consentie par M. L... et ses enfants.

Il a par ailleurs considéré que cette donation participait d'une réelle intention libérale dans la mesure où les conditions générales des contrats de capitalisation ne remettaient pas en cause le dessaisissement du donateur.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2004-68

Par acte en date du 11 décembre 1999, M. et Mme D... ont fait donation à leurs trois enfants de la pleine propriété de 120 actions et de la nue-propriété de 1 818 actions de la SA S....

Ainsi, en cas de cession ultérieure desdites actions par les donataires à la valeur déclarée dans l'acte de donation, aucune plus-value ne sera imposée à leur nom.

Le 29 février 2000, M. et Mme D... et leurs enfants ont vendu en pleine propriété les 1 938 actions objet de la donation.

L'administration a remis en cause la donation des actions S... par M. et Mme D... préalablement à leur cession, en invoquant leur but exclusivement fiscal et l'absence d'intention libérale en raison :

- du emploi du prix de cession dans la souscription au capital de la société civile D... dont les parts sont démembrées entre donataires et donateurs alors même que ce nouveau démembrement n'était pas prévu dans l'acte de donation et qu'il n'a pu être qu'imposé par les donateurs ;

- de l'absence totale de vie juridique de la société civile D... et des conditions et obligations énoncées dans l'acte constitutif de ladite société qui doivent être regardées comme restrictives des droits et prérogatives normalement dévolues au nu-propriétaire (donataires).

Le redressement sur plus-value au titre des seuls droits s'élève à 561 633 €

Le Comité, pour sa part, a constaté que la donation des actions S... a bien été consentie avant que leur cession ne devienne parfaite. Il a ensuite considéré que le caractère irrévocable de la donation ne saurait être remis en cause, au cas particulier, par le emploi du produit de la cession des actions démembrées dans la souscription du capital d'une société civile dont les parts sont elles-mêmes démembrées et dans laquelle les donateurs disposent de tous les pouvoirs, l'administration n'établissant pas que ce emploi a été imposé aux donataires, majeurs, par les donateurs ni que ces derniers se sont réappropriés les fonds précédemment donnés.

Le Comité a donc émis l'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2005-08

Le 2 mai 2000, Mme B... a procédé à une donation-partage de divers biens au profit de ses deux enfants, chacun d'eux recevant la pleine propriété de 1500 actions de la société J... et la nue-propriété de 874 actions, évaluées 488 € en pleine propriété.

La libéralité en cause était assortie de plusieurs clauses et conditions.

Ainsi, la donatrice est investie d'un mandat lui permettant de vendre les titres démembrés et de remployer le prix de cession sur tout support de son choix.

La donation est par ailleurs assortie d'une réserve du droit de retour en cas de décès du bénéficiaire et d'une clause d'annulation de la libéralité et de tout acte de disposition en cas de cession des valeurs données.

Enfin les donataires s'engagent à signer les statuts de toute société civile créée par la donatrice et servant de support au emploi des cessions éventuelles des titres.

Le 12 juillet 2000, les deux enfants de Mme B... vendent les actions de la société J..., qu'ils avaient donc reçues en donation le 2 mai 2000, au prix unitaire en pleine propriété de 488 €

Le prix de cession a été remis à chaque nu-proprétaire puis crédité sur un compte joint ouvert au nom de chaque nu-proprétaire et de l'usufruitière.

L'administration a considéré, eu égard aux clauses et conditions prévues dans l'acte de donation-partage, que la donation n'avait été inspirée par aucun autre motif que fiscal.

Selon le raisonnement de l'administration, le motif était le suivant.

Pour éviter de payer une imposition au titre de la plus-value à l'occasion d'une vente de ses actions de la société J... au prix unitaire de 488 €, imposition dont le montant aurait été de 189 286 €, Mme B... choisissait de les donner à ses enfants.

Ainsi, aucune plus-value ne pouvait être imposée au nom des enfants, donataires, dès lors que la cession ultérieure par eux des actions le 12 juillet 2000 a été faite à la valeur pour laquelle ils les avaient reçues, soit 488 €

Cependant, selon l'administration, cette donation était assortie de clauses restrictives telles que Mme B... garderait en réalité la disposition du produit de la vente des titres.

Toutefois, le Comité a observé, en premier lieu, que la donation a juridiquement précédé la cession.

Le Comité a considéré, par ailleurs, que les différentes clauses et conditions assortissant l'acte de donation n'ont pas eu pour effet de rendre celle-ci fictive et n'ont pas davantage restreint les droits des nus-proprétaires au point d'aboutir à une réappropriation par l'usufruitier des biens précédemment donnés.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2005-21

M. Pierre C... a procédé le 26 juin 2000 à un don manuel au profit de ses deux fils, Romain et Julien, de la pleine propriété indivise de 261 actions et de la nue-proprété de 1 821 actions de la SA C..., chacune d'entre elles étant évaluée 13 705 € en pleine propriété, sur les 2 447 actions de cette société qu'il possédait (sur 4 900).

Un pacte adjoint au don manuel précisait que la libéralité en cause était assortie de plusieurs clauses et conditions limitant les actes de dispositions des nus-proprétaires.

Le 28 juin 2000, les titres de la SA C..., dont ceux détenus par M. C... et ses enfants, dont Julien C..., sont cédés à la société G... pour un prix global, relatif à l'ensemble des 4 900 actions, composé d'un versement immédiat de 43 841 987 € et de deux versements ultérieurs dont le montant est lié aux résultats de la société.

Le même jour, une société civile dénommée P... est créée entre M. C... et ses enfants.

M. Pierre C... apporte 15 € en numéraire ainsi que l'usufruit de la somme de 23 184 231 € représentant la part lui revenant dans le prix de cession des titres de la SA C..., et reçoit 1 part en pleine propriété et 1 521 274 parts en usufruit.

M. Julien C... apporte la nue-proprété de la moitié de ladite somme et reçoit 760 637 parts en nue-proprété.

L'administration a remis en cause la donation des actions de la SA C... par M. Pierre C... préalablement à leur cession, en invoquant son but exclusivement fiscal.

Elle a estimé que M. Pierre C... n'avait cherché, en procédant à cette donation, qu'à éviter de payer l'impôt sur la plus-value qu'il aurait eu à payer en cas de vente directe par lui des 2 082 actions en pleine propriété, soit environ 5 000 000 €

Ainsi, aucune plus-value ne pouvait être imposée au nom des enfants, donataires, dès lors que la cession des actions le 28 juin 2000 a été faite pour un prix inférieur à la valeur déclarée dans l'acte de donation.

Par ailleurs, l'administration a considéré que les conditions fixées par M. Pierre C... dans l'acte de donation aboutissaient en réalité à lui laisser la libre disposition de la totalité du prix acquitté par la société G... Elle s'est fondée pour cela sur les termes mêmes de l'acte de donation et sur

les statuts de la société civile P..., conduisant à une restriction des prérogatives substantielles attachées aux droits des nus-proprétaires au profit de l'usufruitier.

Le Comité, pour sa part, a constaté que la donation des actions de la SA C... a bien été consentie avant que leur cession ne devienne parfaite. Il a ensuite considéré que les différentes clauses et conditions assortissant l'acte de donation n'ont pas eu pour effet de rendre celle-ci fictive et que le caractère irrévocable de la donation ne saurait être remis en cause, au cas particulier, par le emploi du produit de la cession des actions démembrées dans la souscription du capital d'une société civile dont les parts sont elles-mêmes démembrées et dans laquelle le donateur dispose de pouvoirs restreignant à son profit les prérogatives attachées aux droits des nus-proprétaires, l'administration n'établissant pas que le donateur se serait ainsi réapproprié les fonds précédemment donnés.

Le Comité a donc émis l'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2005-22

M. Pierre C... a procédé le 26 juin 2000 à un don manuel au profit de ses deux fils, Romain et Julien, de la pleine propriété indivise de 261 actions et de la nue-proprété de 1 821 actions de la SA C..., chacune d'entre elles étant évaluée 13 705 € en pleine propriété, sur les 2 447 actions de cette société qu'il possédait (sur 4 900).

Un pacte adjoint au don manuel précisait que la libéralité en cause était assortie de plusieurs clauses et conditions limitant les actes de dispositions des nus-proprétaires.

Le 28 juin 2000, les titres de la SA C..., dont ceux détenus par M. C... et ses enfants, dont Julien C..., sont cédés à la société G... pour un prix global, relatif à l'ensemble des 4 900 actions, composé d'un versement immédiat de 43 841 987 € et de deux versements ultérieurs dont le montant est lié aux résultats de la société.

Le même jour, une société civile dénommée P... est créée entre M. C... et ses enfants.

M. Pierre C... apporte 15 € en numéraire ainsi que l'usufruit de la somme de 23 184 231 € représentant la part lui revenant dans le prix de cession des titres de la SA C..., et reçoit 1 part en pleine propriété et 1 521 274 parts en usufruit.

Chacun de ses enfants apporte la nue-proprété de la moitié de ladite somme et reçoit 760 637 parts en nue-proprété.

L'administration a remis en cause la donation des actions de la SA C... par

M. Pierre C... préalablement à leur cession, en invoquant son but exclusivement fiscal.

Elle a estimé que M. Pierre C... n'avait cherché, en procédant à cette donation, qu'à éviter de payer l'impôt sur la plus-value qu'il aurait eu à payer en cas de vente directe par lui des 2 082 actions en pleine propriété, soit environ 5 000 000 €

Ainsi, aucune plus-value ne pouvait être imposée au nom des enfants, donataires, dès lors que la cession des actions le 28 juin 2000 a été faite pour un prix inférieur à la valeur déclarée dans l'acte de donation.

Par ailleurs, l'administration a considéré que les conditions fixées par M. Pierre C... dans l'acte de donation aboutissaient en réalité à lui laisser la libre disposition de la totalité du prix acquitté par la société G.... Elle s'est fondée pour cela sur les termes mêmes de l'acte de donation et sur les statuts de la société civile P..., conduisant à une restriction des prérogatives substantielles attachées aux droits des nus-proprétaires au profit de l'usufruitier.

Le Comité, pour sa part, a constaté que la donation des actions de la SA C... a bien été consentie avant que leur cession ne devienne parfaite. Il a ensuite considéré que les différentes clauses et conditions assortissant l'acte de donation n'ont pas eu pour effet de rendre celle-ci fictive et que le caractère irrévocable de la donation ne saurait être remis en cause, au cas particulier, par le emploi du produit de la cession des actions démembrées dans la souscription du capital d'une société civile dont les parts sont elles-mêmes démembrées et dans laquelle le

donateur dispose de pouvoirs restreignant à son profit les prérogatives attachées aux droits des nus-propriétaires, l'administration n'établissant pas que le donateur se serait ainsi réapproprié les fonds précédemment donnés.

Le Comité a donc émis l'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2006-11

Par acte notarié du 17 novembre 2000, Monsieur et Madame D..... ont procédé à la donation-partage de diverses valeurs mobilières leur appartenant au profit de leurs deux filles, Mesdames DG.... et DP....., et notamment la nue-propriété de titres des sociétés X... et Y..., sociétés exploitantes d'un supermarché et des immeubles nécessaires à l'activité.

L'acte comportait une clause de remploi stipulant qu'en cas de cession simultanée de l'usufruit et de la nue-propriété des titres :

- le droit d'usufruit dont jouissent les donateurs serait reporté sur le prix de cession ;
- les biens acquis en remploi du prix de cession seraient grevés de l'usufruit des donateurs et appartiendraient en nue-propriété aux donataires ;
- les donateurs auraient la liberté de procéder à tout remploi qu'ils jugeraient opportun.

Par convention du 30 novembre 2000, les parties ont cédé l'ensemble des titres possédés tant en nue-propriété qu'en usufruit dans les sociétés X... et Y... pour les mêmes valeurs que celles stipulées dans l'acte de donation.

Par acte notarié du même jour, les parties ont conventionnellement réitéré la clause de remploi prévue dans l'acte de donation, décidé le réinvestissement des sommes retirées de la cession des titres démembrés dans des contrats de capitalisation et fixé les conditions dans lesquelles les donateurs usufruitiers pouvaient procéder au rachat partiel, voire total, des contrats de capitalisation, c'est-à-dire au versement anticipé de tout ou partie de l'épargne constituée au titre desdits contrats.

Les sommes retirées de la vente ont ainsi été réinvesties dans plusieurs contrats de capitalisation souscrits les 28 décembre 2000, 18 janvier 2001 et 7 février 2001.

L'administration a considéré que la donation de la nue-propriété des titres préalablement à leur cession avait pour but exclusif d'éviter l'impôt sur les plus-values qui aurait été exigible en l'absence de donation. Elle estime que les différentes clauses de remploi et de rachat permettaient aux donateurs usufruitiers de disposer librement des fonds réinvestis et de se réapproprier les produits de cessions des biens précédemment donnés.

Le Comité observe en premier lieu que, s'agissant des titres de la société Y société à prépondérance immobilière, la plus-value de cession relève du régime fiscal plus-values immobilières. L'impôt sur la plus-value qui aurait été exigible en l'absence de donation aurait été moins élevé que le montant des droits de donation effectivement acquittés lors de la transmission de la nue-propriété de ces titres.

Qu'il s'ensuit qu'en l'absence d'intérêt fiscal à l'opération, la donation de la nue-propriété des titres Y... n'entraîne pas dans le champ de la procédure de répression des abus de droits.

Le Comité relève qu'aucune disposition de l'acte du 30 novembre 2000 ne lie les différentes donations effectuées en nue-propriété entre elles et qu'en outre, eu égard au montant des droits d'enregistrement acquittés, la donation avant cession de la nue-propriété des titres X... présentait un intérêt fiscal. Qu'il s'ensuit que la sincérité de la libéralité portant sur la nue-propriété des titres X ...doit être examinée isolément.

Le Comité constate que si la convention de remploi du 30 novembre 2000 autorisait le rachat partiel ou total des contrats de capitalisation par les donateurs usufruitiers, ces derniers restaient aux termes de ladite convention redevables d'une créance de restitution de même montant à l'égard des nus-propriétaires donataires.

Dans ces conditions, le Comité estime que les clauses de rachat et de rachat n'ont pas restreint les droits des nus-propriétaires au point d'aboutir à une réappropriation par l'usufruitier des biens précédemment transmis et que cette donation participe donc d'une réelle intention libérale.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en oeuvre la procédure de répression des abus de droit prévue par l'article L. 64 du LPF

Affaire n° 2006-07

Par acte du 1er avril 1989, Monsieur et Madame P... F... ont acquis un fonds de commerce de garage automobile à D... pour un prix de 600 000 F.

Ce fonds a été ultérieurement apporté à la SA G... D... dont le capital est détenu par M. F... (502 actions /1000) et Mme F... (496 actions/1000).

Par un acte du 27 novembre 2001, Monsieur et Madame F... ont fait donation à leur fille F... B... de 450 actions de la SA G... D... pour une valeur de 1 125 000 F (soit une valeur de 2 505 F par action).

Par trois actes du 1er décembre 2001, Monsieur et Madame F... et leur fille ont cédé leurs actions de la SA G... D... à la SARL D... G... pour un montant de 2 500 000 F (soit une valeur de 2 505 F par action).

Le 25 juillet 2002, Monsieur et Madame F... ainsi que leur fille F... B... ont créé la SCI J... en vue d'acquérir un terrain à bâtir.

Durant le mois d'août 2002, Madame F... B... a mis à la disposition de la SCI J... le produit de la cession des titres de la société G... D.... Cette somme a été comptablement inscrite dans un compte courant d'associé ouvert à son nom au sein de la SCI J....

Par notification du 30 septembre 2004, le service a mis en oeuvre la procédure de répression des abus de droit prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales en estimant que la donation des titres de la SA G... D... par Monsieur et Madame F... à leur fille préalablement à la cession desdits titres avait pour seul but d'échapper à l'impôt sur les plus-values.

Le Comité relève que l'acte de donation ne contient aucune clause contraignant directement ou indirectement la donataire à céder les titres donnés.

Le Comité observe également qu'aucune convention ne contraignait la donataire à s'associer avec les donateurs pour l'utilisation des fonds provenant de la cession des titres SA G... D.... C'est donc par un acte de libre disposition que ceux-ci ont été mis à la disposition de la SCI J... aux fins d'un investissement foncier.

Le Comité constate que l'administration ne démontre pas que les donateurs se sont réappropriés les gains de cession des titres précédemment donnés.

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

Affaire n° 2006-18

M. et Mme A... F... promettent par un protocole en date du 25 octobre 2002 et sous diverses conditions suspensives, de céder à la société S... la totalité des titres de la société T... qu'ils possèdent.

Préalablement à la réalisation de la cession le 17 janvier 2003, M. F... fait donation le 15 janvier 2003 à ses trois enfants de la nue-propriété de 4599 titres de la société T..., tandis que Mme F... fait donation à la même date de la pleine propriété de 399 titres.

L'acte comporte une clause d'interdiction d'aliéner sauf au profit de la société S....

L'acte de donation consenti par M. F... comporte en outre une clause de rachat obligatoire des produits de cession des titres ainsi qu'une convention de quasi-usufruit au profit de l'intéressé.

Considérant que la donation litigieuse n'avait d'autre but que d'effacer l'impôt sur les plus-values, l'administration a mis en oeuvre la procédure de répression des abus de droit.

Le Comité constate que la donation des actions des titres a bien été consentie avant que leur cession ne devienne parfaite. Il a ensuite considéré que les différentes clauses et conditions assortissant l'acte de donation n'ont pas eu pour effet de rendre celle-ci fictive et que le caractère irrévocable de la donation ne saurait être remis en cause, au cas particulier, par le emploi du produit de la cession des actions démembrées dans la souscription du capital d'une société civile dont les parts sont elles-mêmes démembrées et dans laquelle le donateur dispose de pouvoirs restreignant à son profit les prérogatives attachées aux droits des nus-proprétaires. Le Comité relève enfin que la convention de quasi usufruit au bénéfice du donateur le laisse redevable d'une créance de restitution de même montant à l'égard des nus-proprétaires donataires.

Dès lors, l'administration n'établit pas que le donateur se serait ainsi réapproprié les fonds précédemment donnés.

Le Comité a donc émis l'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2008-06

Par deux actes en date du 28 mars 2003, Mme G... B... a déclaré faire donation à ses deux fils, N... et D..., de la nue-proprété respectivement de 187 et 188 actions de la société par actions simplifiée R....

Les deux actes contiennent une obligation d'aliéner à première demande de la donatrice dans un délai maximum de deux ans et une obligation de emploi dans des titres eux-mêmes démembrés de manière à permettre à l'usufruitier d'en percevoir les fruits.

Par un acte du 31 août 2003, N... et D... ont cédé la nue-proprété des 375 titres leur appartenant dans la SAS R... à la société F..., société par actions simplifiée dont le dirigeant est M. J... B..., leur père, Mme B..., son épouse, cédant l'usufruit de ces titres.

Par un acte du 29 septembre 2003, N... et D... conviennent de convertir l'usufruit détenu par leur mère sur les 375 titres leur appartenant en nue-proprété dans la SAS R... ou à défaut sur le prix de cession de ces titres, en quasi-usufruit dans les conditions prévues par l'article 587 du code civil.

Considérant que la donatrice était en réalité dépourvue d'intention libérale, les actes du 28 mars 2003 n'ayant été motivés selon elle que par le souci de purger la plus value de cession, l'administration a mis en oeuvre la procédure de répression des abus de droit afin de calculer l'impôt sur le revenu sur l'intégralité de la plus-value de cession, abstraction faite de la prétendue donation intercalaire.

Le Comité relève que les actes s'inscrivent dans le cadre du règlement patrimonial du divorce de M. et Mme B..., lequel a eu lieu le 31 août 2003.

Il note que la clause de cession obligatoire des titres donnés et de emploi du prix en l'acquisition de titres eux-mêmes démembrés contenue dans les actes ne modifie pas l'étendue des droits des donataires et ne constitue pas un procédé de réappropriation des fonds par la donatrice.

Il relève encore que la conclusion, postérieurement à la cession des titres, d'une convention qui anéantit la clause précédente de emploi, en lui substituant la création d'un quasi-usufruit, a certes modifié la nature des droits des donataires désormais titulaires d'un droit de créance en restitution des valeurs frappées du quasi-usufruit, et non plus d'un droit réel d'usufruit.

En l'état des éléments portés à sa connaissance, il considère que le mécanisme ainsi substitué au emploi n'induit pas une réappropriation par la donatrice des sommes données, même lorsque, comme en l'espèce, l'usufruitière est expressément dispensée de fournir une caution.

Le Comité émet en conséquence l'avis que, les dons manuels des titres ayant reçu leur plein effet, l'administration n'était pas fondée à mettre en œuvre les dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

➤ **Réduction du chiffre d'affaires éludant l'imposition des plus-values de cession ou de cessation d'entreprise (articles 151 septies et 202 bis anciens du CGI)**

◆ **Avis favorables**

Affaire n° 2002-18

1) Les faits

La SARL L... T... exerçait depuis le 11 mars 1990 une activité de loueur de fonds de bar, crêperie et restauration. Elle détenait par ailleurs, depuis le 1^{er} juillet 1991, la totalité des parts sociales de la SARL L..., elle-même loueur d'un fonds de restaurant.

Par acte du 10 novembre 1994, la SARL L... T... a conclu un nouveau contrat de location-gérance avec la société en nom collectif (SNC) L... pour une durée de deux ans renouvelable par tacite reconduction, la redevance annuelle étant fixée à 336 000 F HT et le dépôt de garantie à 400 000 F. Puis, un avenant du 1^{er} octobre 1996, enregistré le 1^{er} août 1997, a ramené le montant de la redevance annuelle à 60 000 F HT et porté le dépôt de garantie à 624 000 F.

Le 15 juillet 1997, la SARL L... T... vend la totalité de sa participation dans la SARL L... . Suivant un compromis de vente, sous conditions suspensives, passé le 28 juillet 1997, la SARL L... T... vend son fonds de commerce à la SNC L..., la cession définitive étant réalisée le 26 mai 1998. La SARL L... T... a considéré que les plus-values réalisées devaient être exonérées en vertu des dispositions des articles 151 septies et 202 bis du code général des impôts.

2) Avis rendu

Le Comité a notamment constaté :

- que la réduction du loyer de la location-gérance consentie par avenant du 1^{er} octobre 1996 enregistré le 1^{er} août 1997 ne se justifie par aucune considération économique ou financière ;
- que l'augmentation du dépôt de garantie corrélative à cette réduction n'a pas donné lieu à un versement unique mais à des versements mensuels réguliers ;
- que l'avenant n'a donc pas pour autant modifié le montant des versements mensuels effectués par la SNC L... .

Le Comité a conclu de ces différents éléments que l'avenant du 1^{er} octobre 1996 n'avait eu pour objet exclusif que de placer abusivement les plus-values réalisées sous le régime des articles 151 septies et 202 bis du code général des impôts et ainsi d'éluder l'impôt sur les plus-values professionnelles réalisées en 1997 et 1998.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2002-29

1) En 1986, M. J... crée deux fonds de commerce dans un immeuble lui appartenant : un fonds de commerce de restaurant qui sera cédé en 1988, et un fonds de commerce de bar qui sera donné en location-gérance, avec les murs, le 3 mai 1993 à l'entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL) B... H... créée à cet effet dont il sera le gérant et unique associé.

Ainsi, les murs dans lesquels sont exploités le restaurant et le bar figurent à l'actif d'une entreprise de location de fonds exploitée à titre individuel par M. J... .

Le 30 avril 1996, M. J... reprend dans son patrimoine privé les murs où est exploité le restaurant.

Le 4 octobre 1996, le contrat de location-gérance conclu avec l'EURL est résilié et un nouveau contrat est signé avec M. G... portant également sur les murs et le fonds, pour une durée de 21 mois non renouvelable expirant le 4 juillet 1998 et assorti notamment de clauses portant promesse de vente du fonds et de location des murs.

Enfin, le 9 juillet 1998, M. J... reprend dans son patrimoine privé les murs dans lesquels est exploité le bar et procède à la vente du fonds à la SARL G..., créée à l'occasion par M. G... .

2) Le Comité a notamment constaté :

- que les réductions successives du loyer de la location-gérance du fonds de commerce du bar H... en 1993 puis 1996 (pour les murs et le fonds) ainsi que le retrait du patrimoine professionnel de M. J... des murs du restaurant L... P... le 30 avril 1996 ne se justifient par aucune considération économique ou financière ;

- que l'avenant prévoyant une première réduction rétroactive du loyer a été passé le 14 juin 1993, soit 42 jours après la signature du contrat de location-gérance ;

- que, par ailleurs, la durée de 21 mois de la location conclue avec M. G... et l'existence concomitante, lors de cette location, de promesse de vente du fonds et de location des murs avaient manifestement pour but de retarder la cession officielle du fonds à M. G... et ainsi de permettre à M. J... de remplir la condition relative à la durée d'activité de loueur de fonds pendant cinq ans, condition nécessaire pour bénéficier de l'exonération des plus-values constatées lors de la cession ou du retrait d'éléments d'actif.

Le Comité a conclu de ces différents éléments que les actes passés par M. J... au cours des années 1993 à 1996 n'avaient eu pour objet exclusif que de placer abusivement les plus-values réalisées sous le régime des articles 151 septies et 202 bis du code général des impôts et ainsi d'éluider l'impôt sur les plus-values professionnelles réalisées en 1998.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2003-02

1) Les faits

Le 28 février 1990, M. M... crée avec son épouse la société à responsabilité limitée S... M... à laquelle il donne en location-gérance, le jour même, le fonds de commerce de scierie qu'il exploitait jusqu'alors à titre individuel. Le contrat de location-gérance prévoit un loyer annuel de 750 000 F HT, soit 80 000 F HT pour les éléments incorporels, 440 000 F HT pour le matériel et 230 000 F HT pour les biens immobiliers.

Le 1^{er} mars 1997, M. M... cède à cette société l'ensemble du matériel. Le 5 mars 1997, un avenant à la location gérance réduit le loyer annuel à 230 000 F HT, soit 80 000 F pour les éléments incorporels du fonds de commerce et 150 000 F au titre des immeubles.

Le 25 mai 1999, M. M... cède à la société S... M... les éléments incorporels du fonds de commerce donné en location-gérance, ce qui entraîne cessation de son entreprise individuelle de loueur de fonds et transfert dans son patrimoine privé des biens immobiliers. M. M... a considéré que les plus-values réalisées devaient être exonérées en vertu des dispositions des articles 151 septies et 202 bis du code général des impôts.

2) Avis rendu

Le Comité a notamment constaté :

- que la réduction du loyer des biens immobiliers consentie par avenant du 5 mars 1997 est intervenue quatre jours après la cession du matériel ;

- que cette réduction ne se justifie par aucune considération économique ou financière, la mise aux normes des bâtiments ne réduisant pas la valeur d'utilité de l'immeuble dont le loyer a par ailleurs été augmenté après le transfert dans le patrimoine privé de M. M... ;
- que la cession du fonds de commerce a été consentie à la société à responsabilité limitée S... M... dont les associés sont M. et Mme M...

Le Comité a conclu de ces différents éléments que même si la cession du matériel est en elle-même peu critiquable, la réduction du loyer des immeubles n'a eu pour objet exclusif que de placer abusivement les plus-values réalisées sous le régime des articles 151 septies et 202 bis du code général des impôts et ainsi d'éluider l'impôt sur les plus-values professionnelles réalisées en 1999.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2003-16

1) Les faits

En 1979, M. R... crée un fonds de commerce de vente et réparation de véhicules automobiles qu'il exploite directement puis, en 1989, il prend à bail, en tant que garagiste, auprès d'une commune un immeuble pour une durée de douze ans, l'acte comportant en sa faveur une promesse unilatérale de vente.

Le 26 mars 1993, M. R... constitue avec plusieurs membres de sa famille la SARL R... R... A... dont il est le dirigeant. Par acte du même jour, il donne son fonds de commerce en location-gérance à la SARL moyennant une redevance annuelle, et prévoit aussi la refacturation à la SARL des loyers commerciaux qu'il verse à la commune.

Jusqu'à l'exercice clos le 31 mars 1997, le chiffre d'affaires annuel réalisé par M. R..., loueur de fonds, comprend à la fois les redevances de location-gérance, soit 252 000 F HT, et les refacturations du loyer commercial, soit 213 600 F HT.

Par acte du 9 mai 1997, les époux R... constituent la société civile immobilière du P... N..., qui se substitue à M. R... dans le droit de lever l'option d'achat et acquiert ainsi l'immeuble commercial auprès de la commune.

Le 1^{er} juillet 1997, l'immeuble est donné à bail par la SCI du P... N... à la SARL R... R... A... moyennant un loyer annuel de 240 000 F HT. Le même jour, M. R... et la SARL R... R... A... passent un avenant au contrat de location-gérance ramenant la redevance annuelle à 204 000 F HT.

Enfin, par acte du 29 janvier 1999 M. R... cède son fonds de commerce à la SARL R... R... A... et réalise une plus-value qu'il considère exonérée d'impôt sur le revenu en application des dispositions des articles 151 septies et 202 bis du code général des impôts.

2) Avis rendu

Le Comité a notamment constaté :

- que l'intérêt patrimonial de la SCI du P... N... n'est pas établi et que sa création avait permis de transformer un revenu industriel et commercial en un revenu foncier ;
- que la réduction de la redevance de location-gérance ne se justifie par aucune considération économique ou financière, M. R..., en tant que dirigeant de la SCI du P... N..., ayant dans le même temps augmenté le loyer commercial réclamé à la SARL R... R... A... ;
- que la SCI du P... N... et la SARL R... R... A... sont des entités juridiques dirigées par M. R...

Le Comité a conclu de ces différents éléments que la création de la SCI du P... N... et la réduction de la redevance de location-gérance n'ont eu pour objet exclusif que de placer abusivement la plus-value réalisée sous le régime des articles 151 septies et 202 bis du code général des impôts et ainsi d'éluider l'impôt sur la plus-value professionnelle réalisée en 1999.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2003-37

1) Les faits

M. C... exploite sous la forme individuelle un fonds de commerce de boulangerie-pâtisserie jusqu'au mois de décembre 1993 puis, à compter du 1^{er} janvier 1994, le donne en location-gérance à la SARL F... C... T... constituée ce même jour avec son épouse et son fils.

La SARL F... C... T..., dont M. C... est le gérant, exploite ce fonds moyennant une redevance mensuelle de 38 000 F HT jusqu'au 30 septembre 1997, puis 20 000 F HT à compter de cette date.

Le 17 juillet 2000, M. C... cède son fonds de commerce ainsi que les murs et réalise une plus-value qu'il considère exonérée d'impôt sur le revenu en application des dispositions des articles 151 septies et 202 bis du code général des impôts.

2) Avis rendu

Le Comité, constatant que la situation contractuelle des parties ainsi que leur situation financière ne justifiaient pas la réduction de la redevance de location-gérance, a considéré que cette réduction n'avait eu pour objet exclusif que de placer abusivement la plus-value réalisée sous le régime des articles 151 septies et 202 bis du code général des impôts et ainsi d'éluider l'impôt sur la plus-value professionnelle réalisée en 2000.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2005-12

Mme M... a exploité à titre individuel, de 1986 à 1991, un fonds de commerce d'achat-revente de produits métalliques. Celui-ci a été loué à compter du 1er novembre 1991 à la société SARL P..., constituée entre M. et Mme M..., pour un loyer mensuel de 7 622 €HT.

Par un avenant en date du 31 décembre 2000, le loyer a été réduit à 3 049 €HT à compter du 1er janvier 2001. Puis un nouvel avenant daté du 31 décembre 2001 a ramené ce loyer à 1 524 €HT à compter du 1er janvier 2002.

Par acte du 25 septembre 2002, Mme M... a cédé le fonds exploité à la SARL P... pour un prix de 500 000 €

La plus-value réalisée, correspondant en l'espèce au montant du prix de cession, a été considérée comme exonérée en application des dispositions des articles 151 septies et 202 bis du code général des impôts, l'activité ayant été réalisée pendant au moins cinq ans et le montant des recettes annuelles déclarées étant inférieur au seuil fixé soit 54 000 €TTC.

Considérant que la réduction de la redevance de location-gérance n'avait eu pour objet exclusif que de placer abusivement la plus-value réalisée sous le régime des articles 151 septies et 202 bis précités, le service a remis en cause l'exonération de ladite plus-value dans le cadre de la procédure de répression des abus de droit, et a notifié un rappel en droits de 130 000 €

Le Comité a relevé que la baisse des loyers a coïncidé avec les exercices ayant généré les chiffres d'affaires les plus importants de la décennie pour la SARL P..., alors que le montant de ces loyers n'avait pas été révisé lors des exercices moins favorables voire déficitaires, lesquels s'étaient traduit en outre par une forte augmentation du salaire de M. M..., dirigeant de la société.

Il a également constaté que le projet de cession du fonds coïncide avec celui du départ à la retraite du dirigeant historique de la société et qu'en tout état de cause la société disposait de fonds lui permettant d'assumer le coût du loyer initial.

Il note enfin que les arguments patrimoniaux avancés pour justifier les baisses consenties, à savoir l'existence de rentes viagères appelant une source de financement, sont sans rapport avec l'argumentation sur la nécessité économique et financière de procéder à de telles baisses.

Le Comité a donc émis l'avis que, compte tenu de ces éléments, l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2005-13

Le 1^{er} janvier 1991, M. M... a acquis de ses parents un fonds de commerce de courtier-mandataire de France Loto ainsi qu'un centre de paiement pour un prix total de 457 347 €

Le 31 janvier 1991, ce fonds a été donné en location gérance à la SARL C... M..., dont il est le gérant et l'associé avec ses parents, pour un loyer mensuel de 5 336 €HT.

Par un avenant du 23 décembre 1998, ce loyer a été ramené à 3 049 €HT à compter du 1^{er} janvier 1999, soit 44 125 €TTC annuel.

Le fonds a été cédé le 1^{er} juillet 2001 à la SARL C... M... pour un prix de 1 707 429 €

Les plus-values générées par cette cession (1 251 606 € de plus-value à long terme et 7 622 € de plus-value à court terme) ont été exonérées de l'impôt sur le revenu application des articles 151 septies et 202 bis du code général des impôts, l'activité ayant été réalisée pendant au moins cinq ans et les recettes commerciales du cédant n'ayant pas dépassé, au titre de l'année de cession du fonds et de l'année précédente, le seuil de 53 357 €TTC.

L'administration a considéré que la baisse du loyer, qui ne se justifiait par aucune circonstance économique ou financière, avait pour objet exclusif de placer abusivement les plus-values réalisées sous le régime d'exonération prévu aux textes précités. Elle a notifié à ce titre un rappel en droits de 329 238 €

Le Comité a tout d'abord constaté l'étroite communauté d'intérêts entre le bailleur, M. M..., et le preneur, la SARL C... M... dont M. M... est gérant et co-associé.

Il a également relevé que la réduction importante du loyer, au demeurant non justifiée, était intervenue à compter du 1^{er} janvier 1999 afin que la condition relative à la période de référence du plafond des recettes soit bien respectée.

Le Comité a donc émis l'avis que, compte tenu de ces éléments, l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue à l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

♦ Avis défavorable

Affaire n°2007-24

En 1987, M. M... R... crée une entreprise individuelle de pompes funèbres, puis deux établissements secondaires, en 1990 et 1995.

En octobre 1997, M. R... constitue avec son épouse une SARL « A... » dont il devient le gérant. Par acte du 1^{er} février 1998, M. R... donne ses fonds de commerce en location gérance à la société A... pour une période de 8 ans. La redevance initiale d'un montant hors taxe de 350 000 F pour les deux premières années est ensuite dégressive pour atteindre 210 000 F au titre de 2005.

Le contrat comporte en outre des clauses prévoyant :

- la révision annuelle du montant de la location des matériels au prorata des matériels cédés et renouvelés apparaissant pour leur valeur nette comptable au bilan du loueur ;
- la révision du prix en cas de reconduction de la gérance en fonction des fluctuations économiques et de la consistance du fonds ;
- la charge du renouvellement du matériel pour le bailleur et celle de l'achat de matériels neufs pour le preneur.

M. R... cède le 31 mars 2003 ses fonds à la société A...

Il a estimé que la plus value professionnelle constatée à cette occasion était exonérée d'impôt sur le revenu en application des articles 151 septies et 202 bis du CGI.

Par une proposition de rectification en date du 13 août 2004 (réitérée le 12 octobre 2004), l'administration a notifié à M. R... dans le cadre de la procédure de répression des abus de droit prévue à l'article L 64 du livre des procédures fiscales un redressement remettant en cause cette

exonération au motif que le caractère dégressif des redevances ayant permis de passer sous le seuil d'imposition était dépourvu de justification financière, économique ou commerciale.

Sur le même terrain, le service a rapporté en outre aux résultats imposables de la SARL au titre des années 2001 à 2003 la différence constatée entre la redevance comptabilisée et celle prévue pour les deux premières années du contrat.

Le Comité relève que le passage sous le seuil d'imposition des plus values professionnelles en 2003 résulte d'une modification de la législation applicable à compter du 1er janvier 1999 et résultant de la loi n° 98-1266 du 30 décembre 1998 portant loi de finances pour 1999 qui ne pouvait être anticipée à la date de la conclusion du contrat (1er février 1998).

Il note que le montant des redevances initialement fixé dans le contrat de bail n'a pas été modifié par des avenants passés en cours de contrat.

Il relève encore que les sommes effectivement déclarées à ce titre par M. R... ont évolué en fonction de paramètres comptables et qu'elles ont dépassé au titre de 2000, 2001 et 2003 le montant prévisionnel inscrit dans le contrat.

Il en déduit que les modalités fixées dans le contrat du 1er février 1998 de calcul des redevances ne pouvaient être regardées comme constitutives d'un montage artificiel mis en oeuvre dans le seul but d'éluder tant l'impôt normalement dû au titre de l'année 2003 sur la plus value de cession du fonds de commerce, que l'impôt exigible sur les recettes de locations gérance encaissées au titre des années 2001 à 2003.

Le Comité estime en conséquence que l'administration n'était pas fondée à mettre en oeuvre la procédure de répression des abus de droit prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2008-16

L'EURL F..., créée en 1992, exerçait l'activité de « fabrication d'outillage de contrôle, entretien et réparation de moules et d'outillage ».

En février 1998, cette société a donné le fonds de commerce qu'elle exploitait jusqu'alors en location gérance à la SARL F...2 pour un loyer annuel, hors taxes, de 336 000 F, dont 100 000 F pour la location des éléments incorporels et 236 000 F pour la location du matériel d'exploitation.

M. P..., gérant et associé unique de l'EURL F..., était également associé de la société F...2 dont il détenait 450 parts sur les 500 qui composaient son capital social, les 50 parts restantes étant détenues par son fils.

Le 28 janvier 2000, par un avenant au bail, le loyer a été révisé, pour être réduit à 286 000 F.

Enfin, le 25 juin 2003, le fonds de commerce a été cédé par l'EURL F... à la SARL F...2, après résiliation anticipée du bail, pour un montant de 360 000 €

La plus-value résultant de cette cession n'a pas été soumise à l'impôt sur le revenu par M. P..., gérant et associé unique de l'EURL F..., qui a considéré qu'elle était exonérée en application des articles 151 septies et 202 bis du code général des impôts.

Par une proposition de rectification en date du 17 mai 2005, l'administration a notifié à l'EURL F..., dans le cadre de la procédure de répression des abus de droit prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, un redressement remettant en cause cette exonération au motif que la révision du loyer intervenue en 2000 et ayant permis de passer sous le seuil d'imposition était dépourvue de toute justification économique et n'avait d'autre but que fiscal.

Il ressort des éléments du dossier soumis au Comité et, en particulier des montants comptabilisés par l'EURL F..., que celle-ci a perçu au cours de l'année de cession et au cours de l'année précédente, des recettes supérieures au seuil d'exonération prévu à l'article 151 septies précité. Dès lors, l'administration était fondée, de ce seul fait, à refuser à l'EURL F... le bénéfice de ces dispositions et à soumettre à l'impôt la plus-value résultant de la cession du fonds de commerce.

Le Comité en déduit que l'administration n'était pas fondée à mettre en œuvre la procédure de répression des abus de droit.

➤ **Opérations d'apport-cession de titres : report d'imposition en cas d'échanges de titres (articles 160 I ter 4 et 92 B-II anciens du CGI)**

◆ **Avis favorables**

Affaire n° 2000-16

1°) Monsieur et Madame L... détenaient 1248 actions de la SA A... S.... Le 10 septembre 1996 ils ont fait apport de 882 de ces titres à une société civile, créée en 1989 et soumise à l'impôt sur les sociétés. Cet apport a donné lieu à la constatation d'une plus-value sur les titres A... S..., placée sous le régime du report d'imposition, les époux L... ayant reçu en rémunération de l'apport des parts de la société civile. Le 27 septembre 1996, la société civile et Monsieur et Madame L... ont cédé les titres de la SA A... S... à une société A... .

Les époux L... ont fait donation à leurs enfants de la nue-propiété des titres reçus en échange.

2°) Le Comité a notamment relevé :

- qu'il est établi que Monsieur et Madame L... avaient pris la décision de céder les titres de la SA A... S... à la SA A... bien antérieurement à l'opération d'échange ;

- que l'extension de l'objet social de la société civile, limité à l'origine à la gestion d'un immeuble, et qui avait pour but de permettre l'opération d'apport, ne s'est pas traduite dans les faits par une véritable diversification d'activité dans la mesure où les titres reçus ont été cédés quelques jours plus tard ainsi d'ailleurs que ceux conservés par les intéressés ;

- que l'opération s'est bien finalement traduite dans un bref délai par une cession à titre onéreux au bénéfice de la société civile contrôlée par la famille L... et leurs associés.

Le Comité en a conclu que l'apport de titres à la société civile n'avait eu d'autre but que de permettre aux époux L... de se placer abusivement dans le champ d'application de l'ancien article 160 I ter 4 qui permettait le report d'imposition des plus-values d'apport en l'absence de flux financier et, en outre d'échapper, à titre définitif, par le biais de la donation des titres reçus en échange, à l'imposition de la plus-value due sur la cession de titres de la SA A... S... .

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du Livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2000-17

1°) Monsieur et Madame M... détenaient 1235 actions de la SA A... S.... Le 10 septembre 1996, ils ont fait apport de 882 de ces titres à une société civile, créée en 1989 et soumise à l'impôt sur les sociétés. Cet apport a donné lieu à la constatation d'une plus-value sur les titres A... S..., placée sous le régime du report d'imposition, les époux M... ayant reçu en rémunération de l'apport des parts de la société civile. Le 27 septembre 1996, la société civile et Monsieur et Madame M... ont cédé les titres de la SA A... S... à une société A.... Les époux M... ont fait donation à leurs enfants de la nue-propiété des titres reçus en échange.

2°) Le Comité a notamment relevé :

- qu'il est établi que Monsieur et Madame M... avaient pris la décision de céder les titres de la SA A... S... à la SA A... bien antérieurement à l'opération d'échange ;

- que l'extension de l'objet social de la société civile, limité à l'origine à la gestion d'un immeuble, et qui avait pour but de permettre l'opération d'apport, ne s'est pas traduite dans les

faits par une véritable diversification d'activité dans la mesure où les titres reçus ont été cédés quelques jours plus tard ainsi d'ailleurs que ceux conservés par les intéressés ;

- que l'opération s'est bien finalement traduite dans un bref délai par une cession à titre onéreux au bénéfice de la société civile contrôlée par la famille M... et leurs associés.

Le Comité en a conclu que l'apport de titres à la société civile n'avait eu d'autre but que de permettre aux époux M... de se placer abusivement dans le champ d'application de l'ancien article 160 I ter 4 qui permettait le report d'imposition des plus-values d'apport en l'absence de flux financier et, en outre d'échapper, à titre définitif par le biais de la donation des titres reçus en échange, à l'imposition de la plus-value sur la cession des titres de la SA A... S... .

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du Livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2000-20

1) Monsieur et Madame M... détenaient 9 500 actions sur 10 000 de la SA M... V... (MV), locataire gérant d'un fonds de mécanique générale dont Monsieur M... était propriétaire. Le 2 septembre 1997, Monsieur M... a constitué avec ses enfants la société civile Y... soumise à l'impôt sur les sociétés à laquelle il a apporté le même jour 9 400 actions de la SA MV. Le 9 octobre 1997 Monsieur M... a cédé la propriété du fonds à la SA MV. Le même jour, une tierce société, la société P... M..., a acquis la totalité des actions de la SA MV tant auprès de la société civile que des actionnaires personnes physiques.

2) Le Comité a notamment relevé :

- que préalablement à l'apport des 9 400 titres de la SA MV à la société civile, le principe et le montant de la cession des mêmes titres par Monsieur M... à la société P... M... avaient été arrêtés dans un protocole d'accord conclu le 2 août 1997 entre Messieurs M... et M... au terme de plusieurs mois de négociation.

- que la société civile Y... n'avait aucun intérêt à détenir pendant un mois les 9 400 titres de la SA MV qu'elle a revendus pour leur valeur d'apport sinon de faire du portage pour le compte de Monsieur M... qui la contrôlait avec sa famille.

Le Comité en a conclu que la création suivie le même jour de l'opération d'apport de titres à la société civile n'avait eu d'autre but que de permettre aux époux M... de se placer abusivement dans le champ d'application de l'ancien article 160 I ter 4 du Code général des impôts qui permettait le report d'imposition des plus-values d'apport et ainsi de différer voire d'échapper à l'imposition de la plus-value due sur la cession des titres de la SA MV.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du Livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2002-03

1) M. R... détenait 35 % des titres de la SA C... R... . Le 3 juillet 1996, un protocole a été signé avec une société étrangère prévoyant la cession de 85 % du capital de la SA C... R... . Une première cession de 10 % des titres a donné lieu au paiement des droits sur la plus-value réalisée. Le 4 septembre 1997, M. R... a créé la société civile R... F... à laquelle il a fait apport des titres qu'il restait détenir soit, 25 %. Le 31 mars 1997, les titres de la SA C... R... apportés à la société civile ont été cédés par celle-ci. Le contribuable a demandé à bénéficier du report d'imposition pour les titres apportés.

2) Le Comité a notamment relevé :

- que lors de la création de la société civile, le principe de la cession des titres de la SA C... R... était déjà acquis ;

- que la cession de ces titres par la société civile est intervenue moins de deux mois après la création de la société civile ;

- que la société civile n'avait aucun intérêt à conserver les titres de la SA C... R... pendant un délai aussi court ;

- que l'objectif recherché se trouve renforcé par le fait que la société civile a opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés

Le Comité en a conclu que la création de la société civile par apport de titres C... R... n'avait eu d'autre but que de permettre à M. R... de se placer abusivement dans le champ d'application de l'ancien article 160 I ter 4 du code général des impôts qui permettait le report d'imposition des plus values d'apport et ainsi de différer voire d'échapper à l'imposition de la plus value due sur la cession des titres.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article du Livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2002-04

1) M. B... détenait 35 % des titres de la SA C... R... . Le 3 juillet 1996, un protocole a été signé avec une société étrangère prévoyant la cession de 85 % du capital de la SA C... R... . Une première cession de 10 % des titres a donné lieu au paiement des droits sur la plus-value réalisée. Le 4 février 1997, M. B... a créé la société civile N... à laquelle il a fait apport des titres qu'il restait détenir soit 25%. Le 31 mars 1997, les titres de la SA C... R... apportés à la société civile ont été cédés par celle-ci. Le contribuable a demandé à bénéficier du report d'imposition pour les titres apportés.

2) Le Comité a notamment relevé :

- que lors de la création de la société civile le principe de la cession des titres de la SA C... R... était déjà acquis ;

- que la cession de ces titres par la société civile est intervenue moins de deux mois après la création de la société civile ;

- que la société civile n'avait aucun intérêt à conserver les titres de la SA C... R... pendant un délai aussi court ;

- que l'objectif recherché se trouve renforcé par le fait que la société civile a opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés.

Le Comité en a conclu que la création de la société civile par apport de titres C... R... n'avait eu d'autre but que de permettre à M. B... de se placer abusivement dans le champ d'application de l'ancien article 160 I ter 4 du code général des impôts qui permettait le report d'imposition des plus values d'apport et ainsi de différer voire d'échapper à l'imposition de la plus-value due sur la cession des titres.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article du Livre des procédures fiscales.

Affaire n°2002-20

1) Mme de la C... détenait 1 225 actions en pleine propriété, sur 13 000, et 2 976 actions en nue-propriété de la SA F... S... N... . Le 20 juin 1996, Mme de la C... ainsi que les autres actionnaires de la SA F... S... N... ont constitué la société civile des H... C... par l'apport de 5 952 actions démembrées qu'ils détenaient dans la SA F... S... N... . La société civile des H... C... a opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés. Les plus-values réalisées lors de l'apport ont été placées sous le dispositif du report d'imposition prévu à l'article 160 I ter 4 du code général des impôts. Le 9 juillet 1996, la SA M... a acquis pour leur valeur d'apport auprès de la société civile les 5 952 actions susmentionnées et auprès des autres actionnaires personnes physiques de la SA F... S... N... les actions dont ces derniers avaient conservé la propriété. La SA M... a ainsi acquis la totalité des actions de la SA F... S... N... .

2) Le Comité a notamment relevé :

- que la cession des 5 952 titres de la SA F... S... N..., envisagée dès le mois d'avril 1996, est intervenue 20 jours seulement après la création de la société civile ;
- que la société civile n'avait aucun intérêt à détenir pendant 20 jours les titres de la SA F... S... N... qu'elle a revendus pour leur valeur d'apport sinon de faire du portage pour le compte de Mme de la C..., qui la contrôlait totalement avec sa famille ;
- que l'objectif recherché se trouve renforcé par le fait que la société civile a opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés.

Le Comité a en conclu que la création de la société civile par apport de titres de la SA F... S... N... n'avait eu d'autre but que de permettre à Mme de la C... de se placer abusivement dans le champ d'application de l'ancien article 160 I ter 4 du code général des impôts qui permettait, en l'absence de flux financier, le report d'imposition des plus-values d'apport et ainsi de différer voire d'échapper à l'imposition de la plus-value due sur la cession des titres.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2002-21

1) M. Jean-Rémy C... M... détenait 4 661 actions en pleine propriété, sur 13 000, et 5 952 actions en usufruit de la SA F... S... N... . Le 20 juin 1996, M. Jean-Rémy C... M... ainsi que les autres actionnaires de la SA F... S... N... ont constitué la société civile des H... C... par l'apport de 5 952 actions démembrées qu'ils détenaient dans la SA F... S... N... . La société civile des H... C... a opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés. Les plus-values réalisées lors de l'apport ont été placées sous le dispositif du report d'imposition prévu à l'article 160 I ter 4 du code général des impôts. Le 9 juillet 1996, la SA M... a acquis pour leur valeur d'apport auprès de la société civile les 5 952 actions susmentionnées et auprès des autres actionnaires personnes physiques de la SA F... S... N... les actions dont ces derniers avaient conservé la propriété. La SA M... a ainsi acquis la totalité des actions de la SA F... S... N... .

2) Le Comité a notamment relevé :

- que la cession des 5 952 titres de la SA F... S... N..., envisagée dès le mois d'avril 1996, est intervenue 20 jours seulement après la création de la société civile ;
- que la société civile n'avait aucun intérêt à détenir pendant 20 jours les titres de la SA F... S... N... qu'elle a revendus pour leur valeur d'apport sinon de faire du portage pour le compte de M. Jean-Rémy C... M..., qui la contrôlait totalement avec sa famille ;
- que l'objectif recherché se trouve renforcé par le fait que la société civile a opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés.

Le Comité a en conclu que la création de la société civile par apport de titres de la SA F... S... N... n'avait eu d'autre but que de permettre à M. Jean-Rémy C... M... de se placer abusivement dans le champ d'application de l'ancien article 160 I ter 4 du code général des impôts qui permettait, en l'absence de flux financier, le report d'imposition des plus-values d'apport et ainsi de différer voire d'échapper à l'imposition de la plus-value due sur la cession des titres.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2002-22

1) M. Paul C... M... détenait 1 162 actions en pleine propriété, sur 13 000, et 2 976 actions en nue-propriété de la SA F... S... N... . Le 20 juin 1996, M. Paul C... M... ainsi que les autres actionnaires de la SA F... S... N... ont constitué la société civile des H... C... par l'apport de 5 952 actions démembrées qu'ils détenaient dans la SA F... S... N... . La société civile des H... C... a opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés. Les plus-values réalisées lors de l'apport ont été placées sous le dispositif du report d'imposition prévu à l'article 160 I ter 4 du code général des impôts. Le 9 juillet 1996, la SA M... a acquis pour leur valeur d'apport auprès

de la société civile les 5 952 actions susmentionnées et auprès des autres actionnaires personnes physiques de la SA F... S... N... les actions dont ces derniers avaient conservé la propriété. La SA M... a ainsi acquis la totalité des actions de la SA F... S... N... .

2) Le Comité a notamment relevé :

- que la cession des 5 952 titres de la SA F... S... N..., envisagée dès le mois d'avril 1996, est intervenue 20 jours seulement après la création de la société civile ;
- que la société civile n'avait aucun intérêt à détenir pendant 20 jours les titres de la SA F... S... N... qu'elle a revendus pour leur valeur d'apport sinon de faire du portage pour le compte de M. Paul C... M..., qui la contrôlait totalement avec sa famille ;
- que l'objectif recherché se trouve renforcé par le fait que la société civile a opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés.

Le Comité a en conclu que la création de la société civile par apport de titres de la SA F... S... N... n'avait eu d'autre but que de permettre à M. Paul C... M... de se placer abusivement dans le champ d'application de l'ancien article 160 I ter 4 du code général des impôts qui permettait, en l'absence de flux financier, le report d'imposition des plus-values d'apport et ainsi de différer voire d'échapper à l'imposition de la plus-value due sur la cession des titres.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2002-23

1) M. P... détenait 5 297 actions en pleine propriété, sur 12 416, et 6 100 actions en nue-propriété de la SA V... P... . Le 5 septembre 1997, M. P... a constitué, avec deux autres associés, la société civile M... à laquelle il a fait l'apport de 3 409 actions en pleine propriété de la SA V... P... . La société civile M... a opté dès sa création pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés. La plus-value réalisée lors de cet apport a été placée sous le dispositif du report d'imposition prévu à l'article 160 I ter 4 du code général des impôts. Le 19 septembre 1997, la Société I... F... L... acquiert la totalité des titres de la SA V... P..., dont 3 409 auprès de la société civile M....

2) Le Comité a notamment relevé :

- que la cession des 3 409 titres de la SA V... P... est intervenue 14 jours seulement après la création de la société civile ;
- que la société civile n'avait aucun intérêt à détenir pendant 14 jours les titres de la SA V... P... sinon de faire du portage pour le compte de M. P... ;
- que l'objectif recherché se trouve renforcé par le fait que la société civile a opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés ;
- que l'opération s'est finalement traduite dans un bref délai par une cession à titre onéreux au bénéfice de la société civile contrôlée par M. P... .

Le Comité a en conclu que la création de la société civile par apport de titres de la SA V... P... n'avait eu d'autre but que de permettre à M. P... de se placer abusivement dans le champ d'application de l'ancien article 160 I ter 4 du code général des impôts qui permettait, en l'absence de flux financier, le report d'imposition des plus-values d'apport et ainsi de différer voire d'échapper à l'imposition de la plus-value due sur la cession des titres.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2002-25

1) Mme C... détenait 2 065 actions en pleine propriété, sur 12 500, et 1 499 actions en nue-propriété de la SA V... C... . Le 4 août 1997, Mme C... a constitué, notamment avec des membres de sa famille, la SA les T... A... à laquelle elle a fait l'apport de 1 430 actions en pleine propriété de la SA V... C... . La plus-value réalisée lors de cet apport a été placée sous le

dispositif du report d'imposition prévu à l'article 160 1 ter 4 du code général des impôts. Les 28 et 29 août 1997, la SA D... F... acquiert la quasi-totalité des titres de la SA V... C..., dont 1 430 auprès de la SA les T... A... pour leur valeur d'apport.

2) Le Comité a notamment relevé :

- que la cession des 1 430 titres de la SA V... C..., envisagée dès le mois de mai 1997, est intervenue 25 jours seulement après la création de la SA les T... A... ;

- que la SA les T... A... n'avait aucun intérêt à détenir pendant 25 jours les titres de la SA V... C... qu'elle a revendus pour leur valeur d'apport sinon de faire du portage pour le compte de Mme C... ;

- que l'opération s'est finalement traduite dans un bref délai par une cession à titre onéreux au bénéfice de la SA les T... A... contrôlée principalement par Mme C....

Le Comité a en conclu que la création de la SA les T... A... par apport de titres de la SA V... C... n'avait eu d'autre but que de permettre à Mme C... de se placer abusivement dans le champ d'application de l'ancien article 160 I ter 4 du code général des impôts qui permettait, en l'absence de flux financier, le report d'imposition des plus-values d'apport et ainsi de différer voire d'échapper à l'imposition de la plus-value due sur la cession des titres.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2002-26

1) M. et Mme C...-M... détenaient 320 actions, sur 350, de la SA Groupe C... . Par ailleurs, M. C...-M... détenait 4 256 actions, sur 7 575, de la SA S... N... . Le 26 octobre 1996, M. et Mme C...-M... ont fait apport à la SARL C... H..., en cours de constitution, de la totalité des actions qu'ils détenaient dans les SA Groupe C... et SA S... N... . Les plus-values réalisées lors de ces apports ont été placées sous le dispositif du report d'imposition prévu à l'article 160 1 ter 4 du code général des impôts. Par décision de l'assemblée générale ordinaire du 28 novembre 1996, M. et Mme C...-M... ont, en tant qu'associés de la SARL C... H..., autorisé la cession des actions des SA Groupe C... et SA S... N... pour leur valeur d'apport.

2) Le Comité a notamment relevé :

- que la cession des 320 titres de la SA Groupe C... et 4 256 titres de la SA S... N..., envisagée dès le mois de mars 1996, est intervenue un mois et deux jours seulement après la création de la SARL C... H... ;

- que la SARL C... H... n'avait aucun intérêt à détenir pendant un mois deux jours les titres des SA Groupe C... et SA S... N... qu'elle a revendus pour leur valeur d'apport sinon de faire du portage pour le compte de M. et Mme C...-M... ;

- que l'opération s'est finalement traduite dans un bref délai par une cession à titre onéreux au bénéfice de la SA C... H... contrôlée par M. et Mme C...-M... .

Le Comité a en conclu que la création de la SA C... H... par apport de titres des SA Groupe C... et SA S... N... n'avait eu d'autre but que de permettre à M. et Mme C...-M... de se placer abusivement dans le champ d'application de l'ancien article 160 I ter 4 du code général des impôts qui permettait, en l'absence de flux financier, le report d'imposition des plus-values d'apport et ainsi de différer voire d'échapper à l'imposition de la plus-value due sur la cession des titres.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2002-28

1) M. et Mme P... détenait 561 000 titres, sur 660 000, de la société I... A... H... . Le 16 avril 1998, M. P... et son fils rachètent l'ensemble des titres de la société anonyme luxembourgeoise P pour respectivement 1 200 et 50 parts. Le 26 août 1998, M. P... fait apport de ses 495 000

titres à la société P. La plus-value réalisée lors de cet apport a été placée sous le dispositif du report d'imposition prévu à l'article 160 I ter 4 du code général des impôts. Le 25 septembre 1998, la société anglaise C acquiert la totalité des titres de la société I... A... H... .

2) Le Comité a notamment relevé :

- que la cession des titres de la société I... A... H... à la société anglaise C était prévue plusieurs mois avant le rachat de la SA P et l'apport desdits titres à cette société ;
- que cet apport n'apparaît nullement justifié par des intérêts économiques, financiers ou patrimoniaux.

Le Comité a en conclu que l'apport de titres à la SA P n'avait eu d'autre but que de permettre à M. P de se placer abusivement dans le champ d'application de l'ancien article 160 I ter 4 du code général des impôts qui permettait, en l'absence de flux financier, le report d'imposition des plus-values d'apport et ainsi de différer voire d'échapper à l'imposition de la plus-value due sur la cession des titres de la société I... A... H... .

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2003-01

1) Les faits

M. et Mme B... détenaient 2994 actions sur 3 000 de la société anonyme S..., société exploitant un supermarché dont M. B... était Président directeur général et Mme B... directrice générale. Le 23 décembre 1999, les intéressés créent la société anonyme B... à laquelle ils apportent 1 497 actions de la société anonyme S.... La plus-value réalisée lors de l'apport a été placée sous le dispositif du report d'imposition prévu à l'article 160 I ter 4 du code général des impôts. Suite à un protocole d'accord conclu le 28 octobre 1999, la société anonyme P... acquiert la totalité des titres de la société anonyme S... le 31 décembre 1999.

2) Avis rendu

Le Comité a notamment relevé :

- que la cession des titres de la société anonyme S... est intervenue 8 jours seulement après leur apport à la société anonyme B... ;
- que si la société anonyme B... a réalisé l'acquisition d'un actif professionnel en emploi des liquidités dégagées par la vente des actions S..., une telle acquisition n'a eu lieu qu'au début de l'année 2003, soit trois ans après les opérations ci-dessus décrites et postérieurement à l'envoi de la notification de redressements ;
- qu'aucun autre élément permettant de justifier l'existence d'un but économique ou professionnel à l'apport des titres de la société anonyme S... n'est allégué.

Considérant que lorsque des fonds résultant d'une cession de titres ne sont pas immédiatement ou à bref délai réemployés dans le cadre d'un investissement professionnel ils sont alors appréhendés ou gérés dans le cadre d'une approche purement patrimoniale, le Comité a estimé que l'apport de titres à la société anonyme B... n'avait eu d'autre but que de permettre à M. et Mme B... de se placer abusivement dans le champ d'application de l'ancien article 160 I ter 4 du code général des impôts qui permettait, en l'absence de flux financier, le report d'imposition des plus-values d'apport et ainsi de différer, voire d'échapper à l'imposition de la plus-value due sur la cession des titres de la société anonyme S....

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2003-05

1) Les faits

Mme C... détenait 2 480 parts sur 2 500 de la société à responsabilité limitée L... D..., société exploitant un restaurant, bar, brasserie dans laquelle elle occupait les fonctions de gérante. Le

11 juin 1997, Mme C... crée la société civile L... R... à laquelle elle apporte 1850 parts de la société à responsabilité limitée L... D.... La société civile L... R... a opté dès sa création pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés. La plus-value réalisée lors de l'apport a été placée sous le dispositif du report d'imposition prévu à l'article 160 1 ter 4 du code général des impôts. Le 1^{er} juillet 1997, la société civile L... R... cède à la société anonyme N... D... 1 830 parts de la société à responsabilité limitée L... D..., les 20 parts restantes étant cédées le 1^{er} juillet 1999.

2) Avis rendu

Le Comité a notamment relevé :

- que la cession des titres de la société à responsabilité limitée L... D... est intervenue 20 jours seulement après leur apport à la société civile L... R... ;
- que le réinvestissement dans deux sociétés constituées par les enfants de Mme C..., limité à 15 % du produit de la cession, n'est pas suffisant pour conférer à l'opération d'apport un intérêt économique, 85 % dudit produit ayant été employés dans l'acquisition de valeurs mobilières de placement ou ont fait l'objet d'avances en compte courant dans les deux sociétés ;
- que dès lors aucun élément décisif permettant de justifier l'existence d'un but économique ou professionnel à l'apport des parts de la société à responsabilité limitée L... D... n'est établi.

Considérant que lorsque des fonds résultant d'une cession de parts ne sont pas immédiatement ou à bref délai réemployés dans le cadre d'un investissement professionnel ils sont alors appréhendés ou gérés dans le cadre d'une approche purement patrimoniale, le Comité a estimé que l'apport de titres à la société civile L... R... n'avait eu d'autre but que de permettre à Mme C... de se placer abusivement dans le champ d'application de l'ancien article 160 I ter 4 du code général des impôts qui permettait, en l'absence de flux financier, le report d'imposition des plus-values d'apport et ainsi de différer, voire d'échapper à l'imposition de la plus-value due sur la cession des titres de la société à responsabilité limitée L... D....

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2003-06

1) Les faits

M. et Mme B... détenaient chacun 925 parts de la société à responsabilité limitée C..., société exploitant un supermarché. Le 20 juillet 1998, les intéressés créent la société civile M..., qui opte le même jour pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, et lui apportent chacun 462 parts de la société à responsabilité limitée C.... La plus-value réalisée lors de l'apport a été placée sous le dispositif du report d'imposition prévu à l'article 160 1 ter 4 du code général des impôts. A la suite d'un protocole en date du 19 octobre 1998, l'ensemble des titres de la société à responsabilité limitée C... a été cédé le 3 novembre 1998 à la société A....

2) Avis rendu

Le Comité a notamment relevé :

- que la cession des titres de la société à responsabilité limitée C... est intervenue 43 jours seulement après leur apport à la société civile M... ;
- que si la société civile M... a réalisé l'acquisition d'un actif professionnel en emploi des liquidités dégagées par la vente des parts C..., une telle acquisition n'a eu lieu qu'en décembre 2001, soit plusieurs années après les opérations ci-dessus décrites et postérieurement à l'envoi de la notification de redressements ;
- qu'aucun autre élément décisif permettant de justifier l'existence d'un but économique ou professionnel à l'apport des parts de la société à responsabilité limitée C... n'est établi.

Considérant que lorsque des fonds résultant d'une cession de parts ne sont pas immédiatement ou à bref délai réemployés dans le cadre d'un investissement professionnel ils sont alors appréhendés ou gérés dans le cadre d'une approche purement patrimoniale, le Comité a estimé

que l'apport de titres à la société civile M... n'avait eu d'autre but que de permettre à M. et Mme B... de se placer abusivement dans le champ d'application de l'ancien article 160 I ter 4 du code général des impôts qui permettait, en l'absence de flux financier, le report d'imposition des plus-values d'apport et ainsi de différer, voire d'échapper à l'imposition de la plus-value due sur la cession des titres de la société à responsabilité limitée C....

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2003-13

1) Les faits

Mme N... détenait 270 000 actions de la société D.... Le 22 mai 1997, M. et Mme N... créent la Société Civile Financière W..., société soumise à l'impôt sur les sociétés, à laquelle ils apportent respectivement 152 € en numéraire et 25 000 actions de la société D.... La plus-value réalisée lors de l'apport a été placée sous le dispositif du report d'imposition prévu à l'article 92 B-II du code général des impôts. Le 4 juin 1997, la Société Civile Financière W... donne un mandat de gestion de son portefeuille à une banque qui, le lendemain, procède à la cession des 25 000 actions de la société D.... Le produit de cette cession est réemployé dans des parts de Fonds Communs de Placement puis en parts de SICAV. Le 23 juin 1997, par donation partage, Mlle Laurence N... reçoit la nue-propiété de 23 200 parts, sur 23 201, de la Société Civile Financière W.... Les autres enfants de Madame N..., Mlle Stéphane N..., MM David et Emmanuel N... reçoivent chacun la nue-propiété de 24 167 actions de la société D....

2) Avis rendu

Le Comité a notamment relevé :

- que la cession des titres de la société D... est intervenue 14 jours seulement après leur apport à la Société Civile Financière W... ;
- que la Société Civile Financière W... n'avait aucun intérêt à détenir pendant 14 jours les titres de la société D... et que sa création n'est pas davantage justifiée par l'existence d'un but économique, financier ou professionnel ;
- que l'argument relatif à la protection des intérêts patrimoniaux de Mlle Laurence N..., résidente française mais de nationalité américaine, au regard du droit fiscal américain, n'est pas démontré et ne saurait, en toute hypothèse permettre d'échapper à l'imposition de la plus-value réalisée.

Le Comité a en conclu que la création de la Société Civile Financière W... par apport de titres de la société D... n'avait eu d'autre but que de permettre à M. et Mme N... de se placer abusivement dans le champ d'application de l'ancien article 92 B-II du code général des impôts qui permettait, en l'absence de flux financier, le report d'imposition des plus-values d'apport et ainsi d'échapper à l'imposition de la plus-value due sur la cession des titres.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2003-35

1) Les faits

M. et Mme M... détenaient avec leurs enfants, soit directement, soit par l'intermédiaire de la société civile B..., 27 813 actions sur 83 400 de la SA B... C... dans laquelle M. M... exerçait les fonctions de président du conseil d'administration. Le 26 mars 1999, M. M... et ses enfants créent la société S... à laquelle M. M... apporte, le 22 octobre 1999, 1 572 actions de la SA B... C.... La veille, soit le 21 octobre 1999, M. M... informait le conseil d'administration de la SA B... C... qu'un accord était intervenu entre les actionnaires et le groupe américain I... aux fins de cession de la totalité des titres des sociétés B... C... et B.... La société S... opte pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés le 14 mai 1999. La plus-value réalisée lors de l'apport

a été placée sous le dispositif du report d'imposition prévu à l'article 160 1 ter 4 du code général des impôts. Le 29 octobre 1999, les actionnaires de la SA B... C... et de la société B... signent un contrat de cession de la totalité de leurs titres à la société I...

2) Avis rendu

Le Comité a notamment relevé :

- que la cession des titres de la SA B... C... est intervenue 7 jours seulement après leur apport à la société S... ;
- que les réinvestissements allégués dans des actifs professionnels ont concerné moins de la moitié des liquidités dégagées par la vente des titres de la SA B... C... au terme d'un délai de 38 mois, le premier de ces investissements datant de novembre 2001 ;
- qu'aucun autre élément ne permettait de justifier l'existence d'un but économique ou professionnel à l'apport des titres de la SA B... C..., notamment la prétendue reconversion professionnelle de M. M... qui ne présentait aucun caractère d'urgence dès lors que l'intéressé avait conclu un contrat de travail la société I..., contrat mentionné dans l'acte de cession du 29 octobre 1999.

Considérant que, conformément à ses précédents avis n° 2003-1,5 et 6, lorsque des fonds résultant d'une cession de titres ne sont pas immédiatement ou à bref délai réemployés dans le cadre d'un investissement professionnel ils sont alors appréhendés ou gérés dans le cadre d'une approche purement patrimoniale, le Comité a estimé que l'apport de titres à la société S... n'avait eu d'autre but que de permettre à M. et Mme M... de se placer abusivement dans le champ d'application de l'ancien article 160 I ter 4 du code général des impôts qui permettait, en l'absence de flux financier, le report d'imposition des plus-values d'apport et ainsi de différer, voire d'échapper à l'imposition de la plus-value due sur la cession des titres de la SA B... C....

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2003-38

1) Les faits

M. F... était l'actionnaire majoritaire de la SA E... C... F.... Le 24 mars 1998, M. F... crée l'EURL S..., qui opte le même jour pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, et apporte à cette EURL 627 actions de la SA E... C... F.... La plus-value réalisée lors de l'apport a été placée sous le dispositif du report d'imposition prévu à l'article 160 1 ter 4 du code général des impôts. Le jour même de sa création, soit le 24 mars 1998, l'EURL S... cède à la SA G... les 627 actions qu'elle détenait dans la SA E... C... F... pour leur valeur d'apport.

2) Avis rendu

Le Comité a notamment relevé :

- que la cession des titres de la SA E... C... F... est intervenue le jour même de leur apport à l'entreprise unipersonnelle S... ;
- que les réinvestissements allégués dans des actifs professionnels ne représentent que 31 % du produit de la cession et se sont étalés sur une période de trois ans et demi, les bilans de la société S... faisant en outre apparaître des sommes importantes portées en valeurs mobilières de placement et non les investissements cités en titre de participations ;
- qu'aucun autre élément ne permettait de justifier l'existence d'un but économique ou professionnel à l'apport des titres de la SA E... C... F....

Considérant que, conformément à ses précédents avis n° 2003-1,5 et 6, lorsque des fonds résultant d'une cession de titres ne sont pas immédiatement ou à bref délai réemployés dans le cadre d'un investissement professionnel ils sont alors appréhendés ou gérés dans le cadre d'une approche purement patrimoniale, le Comité a estimé que l'apport de titres à la société S... n'avait eu d'autre but que de permettre à M. F... de se placer abusivement dans le champ d'application de l'ancien article 160 I ter 4 du code général des impôts qui permettait, en

l'absence de flux financier, le report d'imposition des plus-values d'apport et ainsi de différer, voire d'échapper à l'imposition de la plus-value due sur la cession des titres de la SA E... C... F....

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2004-52

1) Les faits

La SARL H... a été créée le 11 juin 1999 entre les membres de la famille B..., son capital de 2 439 184 € ayant été constitué par l'apport de l'intégralité des actions de la SA E... M. et Mme Guy B... ont apporté à cette occasion 1 750 actions de la SA E... en échange desquelles ils ont obtenu 50 000 des 160 000 parts de la SARL H... La plus-value réalisée lors de l'apport a été placée sous le dispositif du report d'imposition prévu à l'article 160 1 ter 4 du code général des impôts. Le 25 juin 1999, la SARL H... cède à la SA C... la totalité des actions de SA E... conformément à une promesse de cession de titres conclue par les membres de la famille B... le 8 janvier 1999 et à un avenant à cette promesse.

2) Avis rendu

Le Comité a notamment relevé :

- que la cession des actions de la SA E... est intervenue 14 jours seulement après leur apport à la SARL H... ;

- qu'aucun élément relatif à l'utilisation ou la destination précise du produit de la vente desdites actions n'a été présenté, la prise de participation minoritaire dans le capital d'une SARL ainsi que l'achat d'un camion, représentant moins de 1 % du capital de la SARL H..., ne pouvant être sérieusement pris en considération.

Le Comité a donc estimé que l'apport de titres à la SARL H... n'avait eu d'autre but que de permettre à M. et Mme Guy B... de se placer abusivement dans le champ d'application de l'ancien article 160 1 ter 4 du code général des impôts qui permettait, en l'absence de flux financier, le report d'imposition des plus-values d'apport et ainsi de différer, voire d'échapper à l'imposition de la plus-value sur la cession des titres de la SA E....

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2004-53

1) Les faits

La SARL H... a été créée le 11 juin 1999 entre les membres de la famille B..., son capital de 2 439 184 € ayant été constitué par l'apport de l'intégralité des actions de la SA E... M. et Mme M... (Mme M... étant la fille de M. et Mme Guy B...) ont apporté à cette occasion 100 actions de la SA E... en échange desquelles ils ont obtenu 2 828 des 160 000 parts de la SARL H... La plus-value réalisée lors de l'apport a été placée sous le dispositif du report d'imposition prévu à l'article 160 1 ter 4 du code général des impôts. Le 25 juin 1999, la SARL H... cède à la SA C... la totalité des actions de SA E... conformément à une promesse de cession de titres conclue par les membres de la famille B... le 8 janvier 1999 et à un avenant à cette promesse.

2) Avis rendu

Le Comité a notamment relevé :

- que la cession des actions de la SA E... est intervenue 14 jours seulement après leur apport à la SARL H... ;

- qu'aucun élément relatif à l'utilisation ou la destination précise du produit de la vente desdites actions n'a été présenté, la prise de participation minoritaire dans le capital d'une SARL ainsi que l'achat d'un camion, représentant moins de 1 % du capital de la SARL H..., ne pouvant être sérieusement pris en considération.

Le Comité a donc estimé que l'apport de titres à la SARL H... n'avait eu d'autre but que de permettre à M. et Mme M... de se placer abusivement dans le champ d'application de l'ancien article 160 1 ter 4 du code général des impôts qui permettait, en l'absence de flux financier, le report d'imposition des plus-values d'apport et ainsi de différer, voire d'échapper à l'imposition de la plus-value sur la cession des titres de la SA E....

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2004-54

1) Les faits

La SARL H... a été créée le 11 juin 1999 entre les membres de la famille B..., son capital de 2 439 184 € ayant été constitué par l'apport de l'intégralité des actions de la SA E.... M. et Mme Eric B... ont apporté à cette occasion 1 250 actions de la SA E... en échange desquelles ils ont obtenu 35 724 des 160 000 parts de la SARL H.... La plus-value réalisée lors de l'apport a été placée sous le dispositif du report d'imposition prévu à l'article 160 1 ter 4 du code général des impôts. Le 25 juin 1999, la SARL H... cède à la SA C... la totalité des actions de SA E... conformément à une promesse de cession de titres conclue par les membres de la famille B... le 8 janvier 1999 et à un avenant à cette promesse.

2) Avis rendu

Le Comité a notamment relevé :

- que la cession des actions de la SA E... est intervenue 14 jours seulement après leur apport à la SARL H... ;

- qu'aucun élément relatif à l'utilisation ou la destination précise du produit de la vente desdites actions n'a été présenté, la prise de participation minoritaire dans le capital d'une SARL ainsi que l'achat d'un camion, représentant moins de 1 % du capital de la SARL H..., ne pouvant être sérieusement pris en considération.

Le Comité a donc estimé que l'apport de titres à la SARL H... n'avait eu d'autre but que de permettre à M. et Mme Eric B... de se placer abusivement dans le champ d'application de l'ancien article 160 1 ter 4 du code général des impôts qui permettait, en l'absence de flux financier, le report d'imposition des plus-values d'apport et ainsi de différer, voire d'échapper à l'imposition de la plus-value sur la cession des titres de la SA E....

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2004-55

1) Les faits

La SARL H... a été créée le 11 juin 1999 entre les membres de la famille B..., son capital de 2 439 184 € ayant été constitué par l'apport de l'intégralité des actions de la SA E.... M. et Mme Didier B... ont apporté à cette occasion 1 250 actions de la SA E... en échange desquelles ils ont obtenu 35 724 des 160 000 parts de la SARL H.... La plus-value réalisée lors de l'apport a été placée sous le dispositif du report d'imposition prévu à l'article 160 1 ter 4 du code général des impôts. Le 25 juin 1999, la SARL H... cède à la SA C... la totalité des actions de SA E... conformément à une promesse de cession de titres conclue par les membres de la famille B... le 8 janvier 1999 et à un avenant à cette promesse.

2) Avis rendu

Le Comité a notamment relevé :

- que la cession des actions de la SA E... est intervenue 14 jours seulement après leur apport à la SARL H... ;

- qu'aucun élément relatif à l'utilisation ou la destination précise du produit de la vente desdites actions n'a été présenté, la prise de participation minoritaire dans le capital d'une SARL ainsi

que l'achat d'un camion, représentant moins de 1 % du capital de la SARL H..., ne pouvant être sérieusement pris en considération.

Le Comité a donc estimé que l'apport de titres à la SARL H... n'avait eu d'autre but que de permettre à M. et Mme Didier B... de se placer abusivement dans le champ d'application de l'ancien article 160 1 ter 4 du code général des impôts qui permettait, en l'absence de flux financier, le report d'imposition des plus-values d'apport et ainsi de différer, voire d'échapper à l'imposition de la plus-value sur la cession des titres de la SA E....

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2004-56

1) Les faits

La SARL H... a été créée le 11 juin 1999 entre les membres de la famille B..., son capital de 2 439 184 € ayant été constitué par l'apport de l'intégralité des actions de la SA E.... M. et Mme Lilian B... ont apporté à cette occasion 1 250 actions de la SA E... en échange desquelles ils ont obtenu 35 724 des 160 000 parts de la SARL H.... La plus-value réalisée lors de l'apport a été placée sous le dispositif du report d'imposition prévu à l'article 160 1 ter 4 du code général des impôts. Le 25 juin 1999, la SARL H... cède à la SA C... la totalité des actions de SA E... conformément à une promesse de cession de titres conclue par les membres de la famille B... le 8 janvier 1999 et à un avenant à cette promesse.

2) Avis rendu

Le Comité a notamment relevé :

- que la cession des actions de la SA E... est intervenue 14 jours seulement après leur apport à la SARL H... ;

- qu'aucun élément relatif à l'utilisation ou la destination précise du produit de la vente desdites actions n'a été présenté, la prise de participation minoritaire dans le capital d'une SARL ainsi que l'achat d'un camion, représentant moins de 1 % du capital de la SARL H..., ne pouvant être sérieusement pris en considération.

Le Comité a donc estimé que l'apport de titres à la SARL H... n'avait eu d'autre but que de permettre à M. et Mme Lilian B... de se placer abusivement dans le champ d'application de l'ancien article 160 1 ter 4 du code général des impôts qui permettait, en l'absence de flux financier, le report d'imposition des plus-values d'apport et ainsi de différer, voire d'échapper à l'imposition de la plus-value sur la cession des titres de la SA E....

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2004-61

Le 2 mars 1999 sont enregistrés les statuts de la société civile A... constituée par M. et Mme G..., le capital de 1 271 425 € ayant été constitué à hauteur de 1 269 900 € par l'apport par M. G... de 1 000 actions de la SA A... lui donnant droit à 8 330 parts de la société civile.

La plus-value réalisée lors de cet apport, soit 1 117 451 € a été placée sous le dispositif du report d'imposition prévu à l'article 160 1 ter 4 du code général des impôts.

Ce régime a été mis en place afin de ne pas imposer immédiatement les opérations d'échanges de titres qui ne permettent pas de dégager des liquidités, et de différer, sur demande du contribuable, le paiement de l'impôt jusqu'au moment où s'opèrent la cession ou le rachat des titres reçus lors de l'échange et donc la perception de liquidités.

Le 11 mai 1999, la société civile A... informe l'administration de son option pour l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés et cède à la société S... la totalité des 1 000 actions de la SA A... pour un prix identique à la valeur d'apport, soit 1 269 900 €; le produit de cette cession a notamment été réinvesti dans l'acquisition de parts de la société civile immobilière

(SCI) B..., SCI qui, par acte en date du 30 septembre 1999, a fait l'acquisition d'un immeuble destiné à l'habitation principale de M. G....

L'administration a relevé la concomitance des opérations et a considéré qu'aucun élément ne permettait de justifier l'existence d'un but économique ou professionnel à l'apport des titres de la SA A.... Elle a donc estimé que cet apport à la société civile A... n'avait eu d'autre but que de permettre à M. et Mme G... de se placer abusivement dans le champ d'application de l'ancien article 160 1 ter 4 du code général des impôts, permettant ainsi de différer, voire d'échapper à l'imposition de la plus-value sur la cession des titres de la SA A....

Conformément à ses précédents avis (n^{os} 2003-1, 5, 6, 35 et 38), le Comité a considéré que lorsque des fonds résultant d'une cession de titres ne sont pas immédiatement ou à bref délai réemployés dans le cadre d'un investissement professionnel, ils sont alors appréhendés ou gérés dans le cadre d'une approche purement patrimoniale.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

- ◆ **Avis défavorable**

Affaire n° 2004-33

1) Les faits

M. B... détenait 18 334 actions, soit près de 92 % du capital, de la SA G... G... de la G... dont il était également le dirigeant. Le 11 octobre 1999, M. et Mme B... créent la société civile L... F..., qui opte immédiatement pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, et lui apportent respectivement 10 715 actions de la SA G... G... de la G..., évaluées chacune à 56,86 € et une somme en numéraire de 710 €. La plus-value réalisée lors de l'apport a été placée sous le dispositif du report d'imposition prévu à l'article 160 1 ter 4 du code général des impôts. Le 28 octobre 1999, M. B... et la société civile L... F... cèdent à la SA S... la totalité des titres qu'ils détiennent dans la SA G... G... de la G... pour un prix unitaire de 56,86 €

2) Avis rendu

Le Comité a constaté que les documents présentés établissaient que la société civile L... F... avait réemployé, au cours de l'année 2000, la majeure partie des fonds résultant de la cession des titres de la SA G... G... de la G... en investissements à caractère professionnel.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

- ***Opérations d'apport-cession de titres : sursis d'imposition en cas d'échange de titres (article 150-0B du CGI)***

- ◆ **Avis défavorables**

Affaire n° 2004-35

1) Les faits

M. Alain F... détenait 3 480 actions de la SA F... E.... Le 30 novembre 2000, M. F... crée la société par actions simplifiées (SAS) S... F... A... F... à laquelle il apporte 980 actions de la SA F... E.... La plus-value réalisée lors de l'apport a été placée sous le dispositif du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts. Le 12 décembre 2000, les conjoints F... donnent leur accord de principe sur la cession de la totalité des titres de SA F...

E... à la société I... E.... Le 2 août 2001, la SAS S... F... A... F... cède à la société I... E... la totalité des titres qu'elle détient dans la SA F... E....

2) Avis rendu

Le Comité a constaté que la SAS S... F... A... F... avait remployé, au 31 décembre 2002, la majeure partie des fonds résultant de la cession des titres de la SA F... E... en investissements à caractère professionnel.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2004-36

1) Les faits

M. Gabriel F... détenait 3 480 actions de la SA F... E.... Le 30 novembre 2000, M. F... crée la société par actions simplifiées (SAS) S... F... G... F... à laquelle il apporte 700 actions de la SA F... E.... La plus-value réalisée lors de l'apport a été placée sous le dispositif du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts. Le 12 décembre 2000, les conjoints F... donnent leur accord de principe sur la cession de la totalité des titres de SA F... E... à la société I... E.... Le 2 août 2001, la SAS S... F... G... F... cède à la société I... E... la totalité des titres qu'elle détient dans la SA F... E....

2) Avis rendu

Le Comité a constaté que la SAS S... F... G... F... n'avait pas remployé, au 31 décembre 2002, la majeure partie des fonds résultant de la cession des titres de la SA F... E... en investissements à caractère professionnel.

Mais le Comité a toutefois relevé que cette limitation dans le réinvestissement à caractère professionnel pouvait être justifiée par des considérations de caractère familial et personnel indépendantes de la volonté de M. Gabriel F....

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2004-37

1) Les faits

M. Jean-François F... détenait 3 480 actions de la SA F... E.... Le 30 novembre 2000, M. F... crée la société par actions simplifiées (SAS) S... F... J... F... à laquelle il apporte 840 actions de la SA F... E.... La plus-value réalisée lors de l'apport a été placée sous le dispositif du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts. Le 12 décembre 2000, les conjoints F... donnent leur accord de principe sur la cession de la totalité des titres de SA F... E... à la société I... E.... Le 2 août 2001, la SAS S... F... J... F... cède à la société I... E... la totalité des titres qu'elle détient dans la SA F... E....

2) Avis rendu

Le Comité a constaté que la SAS S... F... J... F... avait remployé, au 31 décembre 2002, la majeure partie des fonds résultant de la cession des titres de la SA F... E... en investissements à caractère professionnel.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2004-38

1) Les faits

M. Yves F... détenait 3 480 actions de la SA F... E.... Le 30 novembre 2000, M. F... crée la société par actions simplifiées (SAS) S... F... Y... F... à laquelle il apporte 840 actions de la SA F... E.... La plus-value réalisée lors de l'apport a été placée sous le dispositif du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts. Le 12 décembre 2000, les

consorts F... donnent leur accord de principe sur la cession de la totalité des titres de SA F... E... à la société I... E.... Le 2 août 2001, la SAS S... F... Y... F... cède à la société I... E... la totalité des titres qu'elle détient dans la SA F... E....

2) Avis rendu

Le Comité a constaté que la SAS S... F... Y... F... avait remployé, au 31 décembre 2002, la majeure partie des fonds résultant de la cession des titres de la SA F... E... en investissements à caractère professionnel.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2004-63

M. et Mme L... ont participé à la constitution, en décembre 1998, de la société A... par apport de titres d'une précédente société. Ils détenaient ainsi 3 740 actions sur 15 000.

La plus-value d'apport réalisée a bénéficié du report d'imposition prévu à l'ancien article 160 1 ter 4 du code général des impôts.

Le 27 septembre 2000, les intéressés ont constitué la société J... P... à laquelle ils ont apporté le 4 octobre suivant des actions de la société A....

A cette occasion, le report d'imposition afférent aux titres apportés en 1998 a été prorogé et la plus-value d'apport à la société J... P... a été placée dans le champ du sursis d'imposition automatique prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts.

Le 5 octobre 2000, l'ensemble des titres A... est cédé à la société N....

Considérant que l'apport effectué à la société J... P..., préalable à la cession des actions apportées, constituait un montage destiné à bénéficier abusivement du sursis et de la prorogation du report d'imposition des plus-values, le service a remis en cause lesdits sursis et report dans le cadre de la procédure de répression des abus de droit.

L'administration estime en effet que la société J... P... n'avait aucun intérêt à conserver pendant seulement deux jours des actions revendues pour leur valeur d'apport et constate l'absence de remploi à bref délai par la société du produit de la cession dans le cadre d'un investissement professionnel, considérant au contraire que les fonds ont été appréhendés ou gérés dans le cadre d'une approche purement patrimoniale.

Le Comité relève que l'article 94 de la loi de finances pour 2000 a remplacé le régime du report d'imposition précédemment applicable sur option du contribuable par un mécanisme de sursis d'imposition automatique (article 150-0 B nouveau du code général des impôts).

Celui-ci ne laisse désormais aucun autre choix au contribuable qui souhaiterait être immédiatement imposé que de procéder à une cession directe des titres, l'opération d'échange étant en effet traitée comme une opération intercalaire ne donnant pas lieu à liquidation de l'impôt sur le revenu, la plus-value d'échange étant imposée ultérieurement, notamment lors de la cession des titres reçus en échange.

Il s'ensuit que le bénéfice de ce dispositif légal n'est pas, dans les circonstances de l'espèce, constitutif d'un abus de droit.

Le Comité a donc émis l'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue à l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2004-64

M. et Mme LE G... ont participé à la constitution, en décembre 1998, de la société A... par apport de titres d'une précédente société. Ils détenaient ainsi 5 160 actions sur 15 000.

La plus-value d'apport réalisée a bénéficié du report d'imposition prévu à l'ancien article 160 1 ter 4 du code général des impôts.

Le 27 septembre 2000, les intéressés ont constitué la société A... P... à laquelle ils ont apporté le 4 octobre suivant des actions de la société A....

A cette occasion, le report d'imposition afférent aux titres apportés en 1998 a été prorogé et la plus-value d'apport à la société A... P... a été placée dans le champ du sursis d'imposition automatique prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts.

Le 5 octobre 2000, l'ensemble des titres A... est cédé à la société N...

Considérant que l'apport effectué à la société A... P..., préalable à la cession des actions apportées, constituait un montage destiné à bénéficier abusivement du sursis et de la prorogation du report d'imposition des plus-values, le service a remis en cause lesdits sursis et report dans le cadre de la procédure de répression des abus de droit.

L'administration estime en effet que la société A... P... n'avait aucun intérêt à conserver pendant seulement deux jours des actions revendues pour leur valeur d'apport et constate l'absence de emploi à bref délai par la société du produit de la cession dans le cadre d'un investissement professionnel, considérant au contraire que les fonds ont été appréhendés ou gérés dans le cadre d'une approche purement patrimoniale.

Le Comité relève que l'article 94 de la loi de finances pour 2000 a remplacé le régime du report d'imposition précédemment applicable sur option du contribuable par un mécanisme de sursis d'imposition automatique (article 150-0 B nouveau du code général des impôts).

Celui-ci ne laisse désormais aucun autre choix au contribuable qui souhaiterait être immédiatement imposé que de procéder à une cession directe des titres, l'opération d'échange étant en effet traitée comme une opération intercalaire ne donnant pas lieu à liquidation de l'impôt sur le revenu, la plus-value d'échange étant imposée ultérieurement, notamment lors de la cession des titres reçus en échange.

Il s'ensuit que le bénéfice de ce dispositif légal n'est pas, dans les circonstances de l'espèce, constitutif d'un abus de droit.

Le Comité a donc émis l'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue à l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

➤ **Transformation d'un GFA de location en une SEA afin de bénéficier d'une exonération des plus values de cession de parts**

◆ **Avis favorable**

Affaire n° 2003-15

1) Les faits

Le 8 novembre 1990, M. R... et sa soeur, Mme M..., constituent le Groupement Foncier Agricole (GFA) Porcherie de T..., M. R... détenant 99 % des parts.

Le même jour, le GFA, qui a pour objet la location de terres, bâtiments agricoles et aménagements à usage de porcherie consent un bail rural à long terme à M. R... qui exploite à titre individuel un élevage de porcins.

Par procès-verbal d'assemblée générale extraordinaire du 30 juin 1997, déposé à la minute du notaire le 8 août 1997, les associés du GFA ont décidé de transformer le GFA en société civile, d'opter pour l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés, d'acquérir des biens mobiliers et des cheptels rattachés à l'exploitation de M. R... avec effet au 1^{er} juin 1997 et enfin de résilier le bail rural consenti à ce dernier.

Par acte du 24 juillet 1997, M. R... et Mme M... cèdent l'intégralité de leurs parts de la société civile Porcherie de T... respectivement aux sociétés C... G... (99 parts) et P... F..., sa société mère (1 part).

S'agissant de la cession de parts d'une société d'exploitation agricole, M. R..., domicilié en Suisse, n'a pas déclaré en France la plus-value réalisée à cette occasion, uniquement imposable en Suisse conformément aux dispositions de l'article 15 § 5 de la convention fiscale franco-suisse.

2) Avis rendu

Le Comité a relevé les éléments suivants :

- le compromis de vente conclu le 29 mai 1997 excluait expressément le cheptel de porcs de la cession ;

- les opérations d'achat et de revente de porcs intervenues entre la société civile et l'exploitation de M. R... entre le 30 juin 1997 et le 21 juillet 1997 ne répondent à aucune logique économique, le stock de porcs acquis par la société civile le 30 juin (avec effet rétroactif au 1^{er} juin) étant revendu à M. R... partiellement le 1^{er} juin et le 21 juillet pour le solde sans aucun bénéfice ;

- entre le 30 juin 1997 et le 7 août 1998, date à laquelle le droit d'exploitation a été officiellement transféré de la société civile agricole à la SA C... G..., la société civile n'a pas poursuivi l'activité exercée précédemment par M. R... ;

Le Comité a en conclu que l'opération de cession d'actifs réalisée par M. R... ne pouvant se justifier sur le plan économique avait donc pour seul but de conférer à la société civile cédée l'apparence d'une société d'exploitation agricole.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales, étant précisé que la question de l'appréciation du seuil de prépondérance immobilière pour l'application des dispositions de l'article 244 bis A du code général des impôts relève de la seule compétence du juge de l'impôt.

➤ **Cession à soi-même d'une activité en exonération de plus-value (article 238 quaterdecies du CGI)**

◆ **Avis favorables**

Affaire n° 2006-08

Le docteur E... D... exerçait à titre personnel l'activité de chirurgien-dentiste. Il a cédé, le 24 septembre 2004, son activité à une société d'exercice libéral unipersonnelle à responsabilité limitée (SELURL) dont il est l'associé unique. Cette cession a été réalisée en exonération de plus-value sur le fondement des dispositions de l'article 238 quaterdecies du code général des impôts en vigueur lors de l'opération.

L'administration a remis en cause l'exonération de la plus-value dans le cadre de la procédure de répression des abus de droit au motif que cette construction juridique méconnaît l'intention du législateur.

Le Comité a relevé particulièrement les éléments suivants :

- le docteur D... a demandé le bénéfice d'un dispositif destiné à favoriser le maintien des activités de proximité, dispositif exonérant la plus-value constatée en cas de cession d'une activité notamment commerciale ou libérale lorsque le repreneur exerce, dans les mêmes locaux, une activité de même nature ;

- il est le cédant et le cessionnaire de l'activité ;

- il est l'associé unique de la SELURL cessionnaire ;

- aucune modification au mode d'activité du docteur D... n'a été constatée postérieurement à la création de la SELURL ;

- aucune justification de l'existence d'un motif autre que fiscal n'a été apporté par le docteur D....

Le Comité en a conclu que la cession de son activité libérale au profit de la société dont il est seul associé et l'exonération de la plus-value qui en découle sont directement contraires aux objectifs poursuivis par le législateur lorsqu'il a mis en place le dispositif d'exonération utilisé par le docteur D....

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2007-01

Le docteur Q... exerçait à titre personnel l'activité de chirurgien spécialisé en chirurgie esthétique et réparatrice. Il a cédé, le 1er octobre 2004, son activité à une société d'exercice libéral anonyme à responsabilité limitée (SELARL) dont, hormis l'unique part détenue par sa fille de 18 ans, il détient la totalité des parts. Cette cession s'est réalisée en exonération de plus-value sur le fondement des dispositions de l'article 238 quaterdecies du code général des impôts en vigueur lors de l'opération.

L'administration a remis en cause l'exonération de la plus-value dans le cadre de la procédure de répression des abus de droit au motif que cette construction juridique méconnaît l'intention du législateur.

Le Comité a relevé particulièrement les éléments suivants :

- le docteur Q... a demandé le bénéfice d'un dispositif destiné à favoriser le maintien des activités de proximité, dispositif exonérant la plus-value constatée en cas de cession d'une activité notamment commerciale ou libérale lorsque le repreneur exerce, dans les mêmes locaux, une activité de même nature ;
- il est le cédant et le cessionnaire de l'activité ;
- il est l'associé quasi-unique de la SELARL cessionnaire, sa fille de 18 ans ne possédant qu'une part ;
- aucune modification au mode d'activité du docteur Q... n'a été constatée postérieurement à la création de la SELARL.
- le motif avancé par le docteur Q... de la préparation de son association future avec sa fille a été écarté au vu des circonstances de l'espèce, la fille du docteur Q... n'ayant commencé au moment des faits sa première année d'études de médecine que depuis quelques semaines, ce qui ne permet pas d'avoir d'assurances raisonnablement étayées sur le devenir de cette association.

Le Comité en a conclu que la cession de son activité libérale au profit de la société dont il est l'associé presque unique et l'exonération de la plus-value qui en découle sont directement contraires aux objectifs poursuivis par le législateur lorsqu'il a mis en place le dispositif d'exonération utilisé par le docteur Q....

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2007-03

Le docteur H... exerçait à titre personnel l'activité d'orthodontiste. Il a cédé, le 30 décembre 2004, son activité à une société d'exercice libéral anonyme à responsabilité limitée (SELARL) dont il est l'associé unique. Cette cession s'est réalisée en exonération de plus-value sur le fondement des dispositions de l'article 238 quaterdecies du code général des impôts en vigueur lors de l'opération.

L'administration a remis en cause l'exonération de la plus-value dans le cadre de la procédure de répression des abus de droit.

Le Comité, au vu des éléments portés à sa connaissance, relève les éléments suivants :

- le docteur H... a demandé le bénéfice d'un dispositif exonérant la plus-value constatée en cas de cession d'une activité notamment commerciale ou libérale lorsque le repreneur exerce, dans les mêmes locaux, une activité de même nature ;
- il est le cédant et l'associé unique de la SELARL cessionnaire ;
- aucune modification au mode d'activité du docteur H... n'a été constatée postérieurement à la création de la SELARL .

Le Comité observe que la cession de son activité libérale par le docteur H... au profit de la société dont il est l'associé unique et l'exonération de la plus-value qui en découle sont directement contraires aux objectifs poursuivis par le législateur lorsqu'il a mis en place le dispositif d'exonération utilisé par le docteur H...

Il en conclut que par cette construction juridique, le docteur H..., recherchant le bénéfice d'une application littérale des articles sus-mentionnés à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, n'a pu être inspiré par un autre motif que celui d'éviter la charge fiscale que, s'il n'avait pas passé cet acte, il aurait normalement supporté.

En conséquence, le Comité émet l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2007-12

Le docteur V... exerçait à titre personnel l'activité de chirurgien dentiste. Il a cédé, le 31 décembre 2004, son activité à une société d'exercice libéral anonyme à responsabilité limitée (SELARL) dont il est l'associé unique. Cette cession s'est réalisée en exonération de plus-value sur le fondement des dispositions de l'article 238 quaterdecies du code général des impôts dans sa rédaction applicable à la date de l'opération.

L'administration a remis en cause l'exonération de la plus-value dans le cadre de la procédure de répression des abus de droit.

Le Comité constate que le dispositif prévu à l'article 238 quaterdecies a pour objet l'exonération d'une plus-value de cession. Il en déduit que ce litige relève de l'article L. 64 du LPF et par suite est compétent pour en connaître.

Le Comité relève que :

- le docteur V... a demandé le bénéfice d'un dispositif exonérant la plus-value constatée en cas de cession d'une activité notamment commerciale ou libérale lorsque le repreneur exerce, dans les mêmes locaux, une activité de même nature ;
- il est le cédant et l'associé unique de la SELARL cessionnaire ;
- aucune modification au mode d'activité du docteur V... n'a été constatée postérieurement à la création de la SELARL .

Le Comité observe, au vu des éléments portés à sa connaissance, que la cession de son activité libérale par le docteur V... au profit de la société dont il est l'associé unique et l'exonération de la plus-value qui en découle sont en l'espèce directement contraires aux objectifs poursuivis par le législateur lorsqu'il a mis en place le dispositif d'exonération utilisé par le contribuable.

Il en conclut que par cette construction juridique, le docteur V..., recherchant le bénéfice d'une application littérale des dispositions sus mentionnées à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, n'a pu être inspiré par un autre motif que celui d'éviter la charge fiscale qu'il aurait normalement supportée s'il n'avait pas passé cet acte.

En conséquence, le Comité émet l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2008-08

M. M... exerçait à titre personnel l'activité d'expert-comptable. Il a cédé, le 28 décembre 2004, son activité à une société d'exercice libéral unipersonnelle à responsabilité limitée (SELURL) enregistrée le même jour mais constituée cinq jours auparavant. Cette cession s'est réalisée en

exonération de plus-value sur le fondement des dispositions de l'article 238 quaterdecies du code général des impôts en vigueur lors de l'opération.

L'administration a remis en cause l'exonération de la plus-value dans le cadre de la procédure de répression des abus de droit.

Le Comité, au vu des éléments portés à sa connaissance, relève que :

- M. M... a demandé le bénéfice d'un dispositif exonérant la plus-value constatée en cas de cession d'une activité libérale lorsque le repreneur exerce, dans les mêmes locaux, une activité de même nature ;

- il est le cédant et l'associé unique de la SELURL cessionnaire ;

- aucune modification au mode d'activité de M. M... n'a été constatée postérieurement à la création de la SELURL .

Le Comité observe que la cession de son activité libérale par M. M... au profit de la société dont il est l'associé unique et l'exonération de la plus-value qui en découle sont directement contraires aux objectifs poursuivis par le législateur lorsqu'il a mis en place le dispositif d'exonération utilisé par M. M....

Il en conclut que, par cette construction juridique, M. M..., recherchant le bénéfice d'une application littérale de l'article 238 quaterdecies du code général des impôts précité à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, n'a pu être inspiré, à la date à laquelle s'est réalisée cette opération, par aucun autre motif que celui d'éluider la charge fiscale que, s'il n'avait pas passé cet acte, il aurait normalement supportée.

En conséquence, le Comité émet l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2008-09

M. L... exerçait à titre personnel l'activité d'avocat. Il a cédé, le 4 octobre 2004, son activité à une société d'exercice libéral à responsabilité limitée (SELARL). Cette cession s'est réalisée en exonération de plus-value sur le fondement des dispositions de l'article 238 quaterdecies du code général des impôts en vigueur lors de l'opération.

L'administration a remis en cause l'exonération de la plus-value dans le cadre de la procédure de répression des abus de droit.

Le Comité, au vu des éléments portés à sa connaissance, relève que :

- M. L... a demandé le bénéfice d'un dispositif exonérant la plus-value constatée en cas de cession d'une activité notamment libérale lorsque le repreneur exerce, dans les mêmes locaux, une activité de même nature ;

- il est le cédant et l'associé majoritaire à 95 % de la SELARL cessionnaire, son épouse détenant le capital restant ;

- la SELARL s'est engagée pendant une durée minimum de cinq ans à exploiter la clientèle du cabinet de M. L... ayant fait l'objet de la cession ;

- aucune modification au mode d'activité de M. L... n'a été constatée postérieurement à la création de la SELARL.

Le Comité observe également que, si la société a été créée le 8 septembre 2004, l'opération réalisée par M. L..., consistant en la vente à lui-même de son cabinet d'avocat est néanmoins contraire aux objectifs poursuivis par le législateur lorsqu'il a mis en place le dispositif d'exonération utilisé par l'intéressé.

En conséquence, le Comité émet l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2008-29

M. E. exerçait à titre personnel l'activité d'avocat. Il a cédé, le 30 décembre 2004, son activité à une société d'exercice libéral à responsabilité limitée (SELARL). Cette cession s'est réalisée en

exonération de plus-value sur le fondement des dispositions de l'article 238 quaterdecies du code général des impôts en vigueur lors de l'opération.

L'administration a remis en cause l'exonération de la plus-value dans le cadre de la procédure de répression des abus de droit.

Après avoir entendu ensemble le contribuable et les représentants de l'administration, le Comité relève que :

- M. E. a demandé le bénéfice d'un dispositif exonérant la plus-value constatée en cas de cession d'une activité notamment libérale lorsque le repreneur exerce, dans les mêmes locaux, une activité de même nature ;
- il est le cédant et l'associé majoritaire de la SELARL cessionnaire, dont il détient 249 parts sur 250, la part restante étant détenue par un avocat dont il est précisé dans les statuts de la société qu'il n'exerce pas sa profession en son sein ;
- aucune modification au mode d'activité de M. E. n'a été constatée postérieurement à la création de la SELARL.

Le Comité remarque également que l'acte de cession prévoyait deux conditions résolutoires en l'absence desquelles il est explicitement précisé que les deux parties n'auraient pas contracté, et que la seconde de ces conditions était celle de l'absence de remise en cause de l'avantage fiscal prévu par la loi du 9 août 2004 d'où est issu l'article 238 quaterdecies du code général des impôts.

Il relève, en outre, que la circonstance que M. E. ait, en 2008, pris sa retraite et transmis la gestion de son cabinet à son associé, ne permet pas d'en déduire que la création de la SELARL en 2004 avait pour objet de réaliser cette transmission, alors que les statuts de la société stipulaient que M. E. était le seul professionnel exerçant en son sein.

Le Comité observe enfin que l'opération réalisée par M. E., consistant en la vente à lui-même de son cabinet d'avocat, est contraire aux objectifs poursuivis par le législateur lorsqu'il a mis en place le dispositif d'exonération utilisé par l'intéressé.

Il en conclut que, par cette construction juridique, M. E., recherchant le bénéfice d'une application littérale de l'article 238 quaterdecies du code général des impôts précité à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur, n'a pu être inspiré, à la date à laquelle s'est réalisée cette opération, par aucun autre motif que celui d'éviter la charge fiscale que, s'il n'avait pas passé cet acte, il aurait normalement supportée.

En conséquence, et au vu des éléments portés à sa connaissance, le Comité émet l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

◆ **Avis défavorables**

Affaire n° 2008-10

M. P... exerçait à titre personnel l'activité de commissaire aux comptes. Il a cédé, le 20 décembre 2004, son activité à une SARL constituée le 22 octobre 2004, inscrite sur la liste des commissaires aux comptes du ressort de la Cour d'Appel de Paris le 9 novembre. Cette cession s'est réalisée en exonération de plus-value sur le fondement des dispositions de l'article 238 quaterdecies du code général des impôts en vigueur lors de l'opération.

L'administration a remis en cause l'exonération de la plus-value dans le cadre de la procédure de répression des abus de droit.

Ainsi, l'administration a relevé les éléments de fait suivants :

- M. P... a demandé le bénéfice d'un dispositif exonérant la plus-value constatée en cas de cession d'une activité notamment commerciale ou libérale lorsque le repreneur exerce, dans les mêmes locaux, une activité de même nature ;

- il est le cédant et l'associé majoritaire à 99,99 % de la SARL cessionnaire ;
- aucune modification au mode d'activité de M. P... n'a été constatée postérieurement à la création de la SARL.

Le Comité observe toutefois qu'en égard aux règles régissant la profession de commissaires aux comptes, l'exercice de cette activité sous forme de société présente, ainsi que le soutient le contribuable, des avantages économiques et juridiques, notamment au regard de la pérennité des mandats de commissaire aux comptes qui restent affectés à la société en cas de modification de ses dirigeants ou en cas d'absorption.

Cette opération n'ayant par conséquent pas un but exclusivement fiscal, le Comité émet l'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en œuvre la procédure de répression des abus de droit.

Affaire n° 2008-13

Les époux A... exerçaient tous deux, sous forme de société de fait, l'activité de chirurgiens-dentistes. Ils ont cédé, par une convention en date du 15 octobre 2004, leur activité à une société d'exercice libéral à responsabilité limitée (SELARL), dont ils étaient les seuls associés. Cette cession a été réalisée en exonération de plus-value sur le fondement des dispositions de l'article 238 quaterdecies du code général des impôts en vigueur lors de l'opération.

L'administration a remis en cause l'exonération de la plus-value dans le cadre de la procédure de répression des abus de droit au motif que cette construction juridique méconnaît l'intention du législateur.

Pour justifier le redressement, l'administration a relevé les éléments de fait suivants :

- les époux A... ont demandé le bénéfice d'un dispositif destiné à favoriser le maintien des activités de proximité, dispositif exonérant la plus-value constatée en cas de cession d'une activité libérale, lorsque le repreneur exerce, dans les mêmes locaux, une activité de même nature ;
- ils sont les cédants et les cessionnaires de l'activité ;
- ils sont les associés uniques de la SELARL cessionnaire;
- aucune modification au mode d'activité des époux A... n'a été constatée postérieurement à la création de la SELARL.

Le Comité relève toutefois que les époux A... ont accompli, dès le mois de janvier 2004, des démarches en vue de la constitution de la société et, notamment, fait réaliser un audit par un cabinet de conseil et ont eu recours à des consultations juridiques portant sur cette transformation.

De plus, ils ont manifesté au mois de mai 2004 auprès du Conseil départemental de l'Ordre des chirurgiens dentistes leur volonté d'exercer sous forme de SELARL, afin de pouvoir accomplir les formalités liées à cette transformation.

Au vu de ces éléments, le Comité considère qu'il doit être tenu pour établi que les époux A... avaient conçu le projet de la création d'une SELARL et du transfert à cette société de leur activité, et entrepris les démarches utiles à cette création, avant l'entrée en vigueur de la loi du 9 août 2004. Ils poursuivaient ainsi nécessairement, à travers cette transformation de la forme de leur exploitation, des objectifs autres que ceux exclusivement fiscaux dont l'administration s'est prévalu, même si le transfert d'activité n'a été effectivement opéré qu'après l'entrée en vigueur de la loi.

Par conséquent, le Comité émet l'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en œuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2008-14

M. L... exerçait à titre personnel l'activité d'ophtalmologiste. Il a cédé, par acte enregistré le 22 décembre 2004, son activité à une société d'exercice libéral à responsabilité limitée (SELARL)

dont, hormis l'unique part détenue par son père, il détient la totalité des parts. Cette cession a été réalisée en exonération de plus-value sur le fondement des dispositions de l'article 238 quaterdecies du code général des impôts en vigueur lors de l'opération.

L'administration a remis en cause l'exonération de la plus-value dans le cadre de la procédure de répression des abus de droit au motif que cette construction juridique méconnaît l'intention du législateur.

Pour justifier le redressement, l'administration a relevé les éléments de fait suivants :

- M. L... a demandé le bénéfice d'un dispositif destiné à favoriser le maintien des activités de proximité, dispositif exonérant la plus-value constatée en cas de cession d'une activité notamment libérale lorsque le repreneur exerce, dans les mêmes locaux, une activité de même nature ;

- il est le cédant et le cessionnaire de l'activité ;

- il est l'associé quasi unique de la SELARL cessionnaire, son père ne possédant qu'une part.

Le Comité relève toutefois que M. L... précise qu'il avait conçu le projet de transférer son activité à une société créée à cet effet bien avant le vote de la loi du 9 août 2004.

Il constate que, d'une part, la réalité de ce projet peut être tenue pour établie à la fois par les consultations juridiques auxquelles M. L... a procédé et qui ont notamment donné lieu à la rédaction d'un audit datant du mois d'avril 2004 et par les démarches accomplies afin d'élargir l'activité de son cabinet et que, d'autre part, ce projet professionnel s'est effectivement concrétisé par le recrutement d'un orthoptiste salarié et des investissements d'un montant significatif.

Le Comité estime que, même si le transfert de l'activité à la société constituée à cet effet et l'extension de cette activité ont eu lieu postérieurement au vote de la loi du 9 août 2004, les démarches accomplies en vue de ce transfert démontrent que le projet professionnel de M. L... avait été formé avant le vote de cette loi.

Ainsi, la cession de l'activité individuelle de M. L... à la SELARL s'inscrivant dans un projet de développement professionnel, ne poursuivait pas un objectif exclusivement fiscal.

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

Affaire n° 2008-28

MM F. et G. exerçaient sous la forme d'une société de fait l'activité d'ingénieurs-conseils. Ils ont cédé, le 27 octobre 2004, avec effet au 1er novembre 2004, leur activité à une société à responsabilité limitée (SARL). Cette cession s'est réalisée en exonération de plus-value sur le fondement des dispositions de l'article 238 quaterdecies du code général des impôts en vigueur lors de l'opération.

L'administration a remis en cause l'exonération de la plus-value dans le cadre de la procédure de répression des abus de droit, au motif que cette construction juridique méconnaît l'intention du législateur. Pour justifier le redressement, l'administration a pris en compte les éléments suivants :

- MM F. et G. avaient demandé le bénéfice d'un dispositif destiné à favoriser le maintien des activités de proximité, dispositif exonérant la plus-value constatée en cas de cession d'une activité notamment libérale, lorsque le repreneur exerce, dans les mêmes locaux, une activité de même nature ;

- ils étaient les cédants et les cessionnaires de l'activité, dans la mesure où ils détiennent chacun 50% du capital de la société nouvellement créée ;

- aucune modification au mode d'activité du cabinet de MM F. et G. n'a été constatée postérieurement à la création de la SARL.

Après avoir entendu ensemble les contribuables et leur conseil ainsi que les représentants de l'administration, le Comité relève que MM F. et G. exerçaient ensemble leur activité

d'ingénieurs-conseils depuis 1974 et que l'âge de l'un des associés, qui avait 60 ans au moment de la cession, rendait l'éventualité d'une cessation d'activité suffisamment probable. La poursuite de l'exploitation du cabinet par l'autre associé, plus jeune de cinq ans, alors que ce cabinet était jusqu'alors exploité sous forme de société de fait, aurait été rendue difficile sans la constitution d'une structure juridique mieux adaptée à une transmission.

De plus, il n'a pas été contesté que MM F. et G. avaient, dès avant le vote de la loi du 9 août 2004, au mois de juin de la même année, consulté des professionnels du droit afin d'étudier la solution la mieux adaptée à une transformation de la forme de leur exploitation. Ces consultations ont abouti à la remise d'une étude, finalisée après le vote de la loi du 9 août 2004 et qui a préconisé la création d'une SARL.

En conséquence, le Comité considère qu'il doit être tenu pour établi que MM F. et G. avaient conçu le projet de la création de la société et du transfert à cette société de leur activité, et entrepris les démarches utiles à cette création, avant l'entrée en vigueur de la loi du 9 août 2004. Ils poursuivaient nécessairement, à travers cette transformation de la forme de leur exploitation, d'autres objectifs qu'exclusivement fiscaux, même si le transfert d'activité n'a été effectivement opéré qu'après l'entrée en vigueur de la loi.

Par conséquent, et au vu des éléments portés à sa connaissance, le Comité émet l'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en œuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2008-30

M. F. exerçait à titre personnel l'activité de maçon. Il a cédé, le 23 novembre 2004, son activité à une société à responsabilité limitée (SARL) constituée le même jour. Cette cession s'est réalisée en exonération de plus-value sur le fondement des dispositions de l'article 238 quaterdecies du code général des impôts en vigueur lors de l'opération.

L'administration a remis en cause l'exonération de la plus-value dans le cadre de la procédure de répression des abus de droit.

Pour justifier cette rectification, l'administration a relevé les éléments de fait suivants :

M. F. a demandé le bénéfice d'un dispositif exonérant la plus-value constatée en cas de cession d'une activité notamment commerciale ou libérale lorsque le repreneur exerce, dans les mêmes locaux, une activité de même nature ;

il est le cédant unique du fond et de l'outillage, et l'actionnaire unique avec son épouse de la SARL cessionnaire ;

aucune modification au mode d'activité de M. F. n'a été constatée postérieurement à la création de la SARL.

Invités à présenter des observations orales devant le Comité, le contribuable et l'administration n'ont pas souhaité être entendus.

Le Comité relève que la création de la société s'inscrivait dans le projet conçu par M. F., afin de préparer sa retraite et sa succession, de céder son entreprise à des entrepreneurs. Ceux-ci, au nombre desquels figurait son fils, ont manifesté par écrit le 3 septembre 2004 leur volonté d'acquérir la totalité des parts de la SARL et ont fixé une valeur maximale pour la reprise du fonds de commerce. Par lettre du 10 septembre suivant, M. F. a donné son accord pour la valeur de reprise ainsi déterminée.

Au vu des éléments ainsi portés à sa connaissance, le Comité a estimé que M. F. poursuivait à travers la transformation de la forme de son exploitation des objectifs autres que ceux exclusivement fiscaux dont l'administration s'est prévaluée, même si et en l'espèce l'engagement d'acquisition des parts ne s'est pas finalement réalisé.

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

➤ **Location-gérance suivie d'une cession du fonds de commerce dans le but de bénéficier de l'exonération des plus-values professionnelles prévue à l'article 238 quinquies du CGI**

◆ **Avis défavorable**

Affaire n° 2009-08

M. B., qui exploitait depuis 1971 à titre individuel un fonds de commerce de vente de tissus et de confection a, en 2004, donné ce fonds en location gérance à son épouse.

Le 28 septembre 2007, par un acte enregistré le 5 octobre 2007, il a cédé ce fonds de commerce à la SARL CL. Cette société avait auparavant, par un acte du même jour mais enregistré le 4 octobre 2007, acquis auprès de Mme B. les droits résultant du contrat de location gérance dont cette dernière était titulaire depuis 2004.

La plus-value réalisée lors de cette cession a été déclarée par M. B. comme exonérée sur le fondement des dispositions du VII 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, sous la condition notamment que la transmission soit réalisée au profit du locataire.

L'administration, qui a admis que les autres conditions prévues par ce texte étaient par ailleurs satisfaites, a néanmoins considéré que l'acte par lequel la SARL CL était devenue locataire gérante du fonds de commerce de M. B. ne lui était pas opposable, dans la mesure où cet acte n'avait eu d'autre but que de permettre le respect formel de la condition relative à la qualité de l'acquéreur et n'avait donc été passé 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 les époux B. et leur conseil ainsi que le représentant de l'administration fiscale, le Comité note que l'acte de cession du contrat de location gérance passé entre Mme B. et la SARL CL a pris effet le même jour que l'acte de cession du fonds de commerce et que l'administration avait constaté qu'ainsi, cette société avait acquis sa qualité de locataire pour la perdre aussitôt, de façon concomitante lors de la passation de cession du fonds de commerce.

Cependant, le Comité relève que le fonds de commerce était exploité, jusqu'en 2004 par M. et Mme B., cette dernière en tant que conjoint collaborateur, et que les deux conjoints avaient organisé leur départ à la retraite de façon échelonnée, compte tenu des circonstances qui étaient propres à la situation de chacun des deux époux au regard de leurs droits à la retraite et qui faisaient obstacle à une cessation simultanée de leur activité.

Par ailleurs, il résulte des éléments apportés lors de l'audition de M. et Mme B. et non contredits sur ce point par l'administration, que Mme B., exploitant le fonds en location gérance au moment où ce fonds a été mis en vente, avait, pendant la période comprise entre la promesse de vente et la signature de l'acte authentique, procédé à la transmission de son savoir-faire professionnel au bénéfice de la société, laquelle exerçait antérieurement son activité dans un secteur entièrement distinct. Ainsi qu'il a été exposé dans les écritures du contribuable, complétées sur ce point par les observations présentées lors de la séance du Comité, cette transmission a pris la forme de la présentation de la SARL CL aux fournisseurs, à une représentation commune de l'entreprise, par l'ancien et le nouvel exploitant, à un salon professionnel ainsi que par des conseils actifs prodigués par Mme B. dans la gestion quotidienne de l'exploitation. Enfin, il est constant que Mme B. s'est abstenue de procéder à

une vente massive du stock avant la cessation de son activité, ce qui a permis au repreneur de poursuivre l'exploitation du fonds dans des conditions commerciales normales. Ces circonstances établissent que cette transmission du savoir-faire de l'ancien locataire au futur acquéreur a bien commencé antérieurement à la vente du fonds, dès la signature de la promesse de vente, et s'est poursuivie après la réalisation de cette transmission, ce qui a permis d'assurer la pérennité du fonds de commerce cédé.

Le Comité observe que l'intention du législateur, qui a instauré l'exonération codifiée à l'article 238 quinquies du code général des impôts en faveur d'opérations de cession d'entreprises individuelles, était, précisément, de favoriser la pérennité de petites et moyennes entreprises commerciales, notamment lors du départ à la retraite de l'ancien exploitant.

Ainsi, au vu des circonstances très particulières de l'affaire, les actes passés lors de la cession de l'entreprise de M. B. ne peuvent être regardés comme ayant été passés en vue d'une application littérale du texte de l'article 238 quinquies du code général des impôts à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur, nonobstant la concomitance des actes par lesquels la SARL CL est devenue successivement locataire, puis propriétaire du fonds de commerce qui, en l'espèce, n'est pas de nature à révéler, à elle seule, l'existence d'un abus de droit.

En conséquence, le Comité émet l'avis qu'au cas particulier, 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.

➤ **Inscription sur un plan d'épargne en actions de titres à un prix de convenance**

◆ **Avis favorables**

Affaire n° 2003-40

1) Les faits

Le 18 juillet 1997, M. de T..., PDG de la SA R... R..., a acquis avec cinq autres personnes, dont quatre occupaient également des fonctions de direction au sein du groupe R... F..., les 500 000 titres composant le capital de la SA D... I..., holding détenant diverses sociétés de travaux publics, jusqu'alors filiale à 100 % du groupe R... F....

Suite à cette transaction, conclue au prix d'un franc, M. de T... a logé sa participation, soit 20 % du capital de la SA D... I..., dans un plan d'épargne en actions (PEA), son prix d'acquisition étant inférieur au plafond légal de 600 000 F.

Le 15 juin 2000, les actionnaires de la SA D... I... cèdent leur participation à la SA C... pour 265 318 302 F, dont 53 063 660 F pour M. de T....

Aucune plus-value de cession n'a été déclarée par M. de T..., au motif que la cession a été réalisée en franchise d'impôt dans le cadre d'un PEA.

Préalablement à l'acquisition du 18 juillet 1997, les opérations suivantes ont pu être relevées :

- le 27 juin 1997, le groupe R... F... consent un abandon de créances de 219 000 000 F à sa filiale la SA R... R... ;

- le 17 juillet 1997, la SA D... I... achète la SA R... R... pour un franc et fait l'objet d'une recapitalisation par son actionnaire unique, le groupe R... F..., pour un montant de 49 750 000 F.

2) Avis rendu

Le Comité a constaté que la transaction du 18 juillet 1997 avait bien été réalisée pour le prix de un franc.

Toutefois, il a considéré que l'inscription sur un PEA des titres de la SA D... I... acquis un franc a été faite intentionnellement dans le but d'exonérer la plus-value future en dehors du contexte et de l'esprit dans lequel le législateur a conçu ce dispositif d'épargne.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2004-15

1) Les faits

Le 16 novembre 1998, M. B... acquiert de M. R..., actionnaire et administrateur de la société E..., 3 400 actions de cette dernière, au prix unitaire de 37 € soit 125 923 € au total.

Les actions en cause sont inscrites par M. B... dans son PEA, en emploi d'actifs de ce plan mobilisés pour l'acquisition.

Le 31 décembre 1998, la société E... est absorbée par la société M... C... sur la base d'une valeur de l'action de 135 €

Le 17 mai 1999, soit 6 mois après l'acquisition, M. B... cède les actions M C... reçues en échange sur la base d'un prix de 135 € pour chaque action E... apportée, réalisant une plus-value de près de 332 000 €

Aucune plus-value de cession n'a été déclarée par M. B..., au motif que la cession a été réalisée en franchise d'impôt dans le cadre d'un PEA.

2) Avis rendu

Le Comité a constaté que la transaction du 16 novembre 1998 avait bien été réalisée au prix unitaire de 37 €

Toutefois, il a considéré que MM B... et R... ne pouvaient ignorer que la valeur de l'action à cette date était bien de 135 € et que M. B... n'apportait aucune justification, tirée par exemple de la situation du marché ou de circonstances particulières propres à la société E..., de nature à expliquer qu'une négociation intervenue entre lui-même et M. R... ait pu aboutir à un prix unitaire de 37 €

Le Comité en a conclu que le prix payé de 37 € est un prix de convenance ayant permis de loger l'acquisition des actions de la société E... dans le PEA dans le but d'exonérer la plus-value future en dehors du contexte et de l'esprit dans lequel le législateur a conçu ce dispositif d'épargne.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2006-16

La société P... W... S... (devenue P...) a procédé, le 27 octobre 1999 (avec effet rétroactif au 1er janvier 1999), à l'apport partiel d'actif de sa branche complète et autonome d'activité de fabrication et commercialisation de plats cuisinés auprès de sa filiale (sans activité) C..., dont la dénomination est devenue W....

L'apport a été valorisé à 99,5 millions de francs correspondant à la valeur comptable sous déduction de dépréciations complémentaires des actifs amortissables.

Le 28 avril 2000, la société P... a cédé à un groupe d'investisseurs, composé de ses principaux actionnaires indirects (ci-après « les investisseurs »), sa participation majoritaire dans le capital de la société W... soit 994 802 titres représentant 99,75% du capital, pour un prix de 29,9 MF, soit 30,08 F par titre.

En octobre 2000, les investisseurs ont cédé 34% de W... à onze cadres dirigeants du groupe, dont M. T... , à hauteur du prix de cession retenu en avril 2000, soit 30,08 F par titre.

Par la suite, la totalité des titres W... a été cédée le 29 juin 2001 à la société F... T... L... pour un prix unitaire de 246,64 F.

L'administration a considéré que la cession de titres W... à M. T... avait été effectuée à un prix minoré et a estimé la valeur réelle du titre à 111 F par combinaison de trois méthodes. La minoration, d'un montant de 80,92 F par titre, a été considérée fiscalement comme un revenu imposable dans la catégorie des traitements et salaires au titre de l'année 2000.

Par ailleurs, l'administration a remis en cause, dans le cadre de la procédure de répression des abus de droit, l'exonération dans un PEA de la plus-value constatée en 2001 par M. T... , estimant que le contribuable avait contourné abusivement les conditions de fonctionnement de ce plan et notamment la règle de plafonnement des versements à 600 000 F. Elle a notifié à ce titre un rappel en droits de 78 569 € au titre de 2001.

Le Comité constate que les éléments de faits présents au dossier confirment l'existence d'une minoration de prix pour la cession des titres W... à M. T....

Eu égard à cette minoration et aux relations d'intérêts liant M. T... au groupe W..., le Comité en conclut que cette cession a été réalisée pour une valeur de convenance qui a permis de loger les titres correspondants dans le PEA dans le but d'exonérer la plus-value future en dehors du contexte et de l'esprit dans lequel le législateur a conçu ce dispositif d'épargne.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure de répression des abus de droit prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2007-06

La société P... W... S... (devenue P...) a procédé, le 27 octobre 1999 (avec effet rétroactif au 1er janvier 1999), à l'apport partiel d'actif de sa branche complète et autonome d'activité de fabrication et commercialisation de plats cuisinés auprès de sa filiale (sans activité) C..., dont la dénomination est devenue W... S....

L'apport a été valorisé à 99,5 millions de francs correspondant à la valeur comptable sous déduction de dépréciations complémentaires des actifs amortissables.

Le 28 avril 2000, la société P... a cédé à un groupe d'investisseurs, composé de ses principaux actionnaires indirects (ci-après « les investisseurs »), sa participation majoritaire dans le capital de la société W... S... soit 994 802 titres représentant 99,75% du capital, pour un prix de 29,9 MF, soit 30,08 F par titre.

En octobre 2000, les investisseurs ont cédé 34% de W... S... à onze cadres dirigeants du groupe, dont M. T..., à hauteur du prix de cession retenu en avril 2000, soit 30,08 F par titre.

Par la suite, la totalité des titres W... S... a été cédée le 29 juin 2001 à la société F... T... L... pour un prix unitaire de 246,64 F.

L'administration a considéré que la cession de titres W... S... à M. T... avait été effectuée à un prix minoré et a estimé la valeur réelle du titre à 111 F par combinaison de trois méthodes. La minoration, d'un montant de 80,92 F par titre, a été considérée fiscalement comme un revenu imposable dans la catégorie des traitements et salaires au titre de l'année 2000.

Par ailleurs, l'administration a remis en cause, dans le cadre de la procédure de répression des abus de droit, l'exonération dans un PEA de la plus-value constatée en 2001 par M. T..., au motif qu'en plaçant ces titres à un prix minoré dans son PEA, le contribuable avait contourné abusivement les conditions de fonctionnement de ce plan et notamment la règle de plafonnement des versements à 600 000 F. Elle a notifié à ce titre un rappel en droits de 89 379 € au titre de 2001.

Le Comité constate que les éléments de faits présents au dossier confirment l'existence d'une minoration de prix pour la cession des titres W... S... à M. T....

Eu égard à cette minoration et aux relations d'intérêts liant M. T... au groupe W... S..., le Comité en conclut que cette cession a été réalisée pour une valeur de convenance qui a permis de loger les titres correspondants dans le 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 lorsqu'il a conçu ce dispositif d'épargne.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure de répression des abus de droit prévue par l'article L.64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2007-07

La société P... W... S... (devenue P...) a procédé, le 27 octobre 1999 (avec effet rétroactif au 1er janvier 1999), à l'apport partiel d'actif de sa branche complète et autonome d'activité de fabrication et commercialisation de plats cuisinés auprès de sa filiale (sans activité) C..., dont la dénomination est devenue W... S....

L'apport a été valorisé à 99,5 millions de francs correspondant à la valeur comptable sous déduction de dépréciations complémentaires des actifs amortissables.

Le 28 avril 2000, la société P... a cédé à un groupe d'investisseurs, composé de ses principaux actionnaires indirects (ci-après « les investisseurs »), sa participation majoritaire dans le capital de la société W... S... soit 994 802 titres représentant 99,75% du capital, pour un prix de 29,9 MF, soit 30,08 F par titre.

En octobre 2000, les investisseurs ont cédé 34% de W... S... à onze cadres dirigeants du groupe, dont M. S..., à hauteur du prix de cession retenu en avril 2000, soit 30,08 F par titre.

Par la suite, la totalité des titres W... S... a été cédée le 29 juin 2001 à la société F...T... L... pour un prix unitaire de 246,64 F.

L'administration a considéré que la cession de titres W... S... à M. S... avait été effectuée à un prix minoré et a estimé la valeur réelle du titre à 111 F par combinaison de trois méthodes. La minoration, d'un montant de 80,92 F par titre, a été considérée fiscalement comme un revenu imposable dans la catégorie des traitements et salaires au titre de l'année 2000.

Par ailleurs, l'administration a remis en cause, dans le cadre de la procédure de répression des abus de droit, l'exonération dans un PEA de la plus-value constatée en 2001 par M. S..., au motif qu'en plaçant ces titres à un prix minoré dans son PEA, le contribuable avait contourné abusivement les conditions de fonctionnement de ce plan et notamment la règle de plafonnement des versements à 600 000 F. Elle a notifié à ce titre un rappel en droits de 35 752 € au titre de 2001.

Le Comité constate que les éléments de faits présents au dossier confirment l'existence d'une minoration de prix pour la cession des titres W... S... à M. S....

Eu égard à cette minoration et aux relations d'intérêts liant M. S... au groupe W... S..., le Comité en conclut que cette cession a été réalisée pour une valeur de convenance qui a permis de loger les titres correspondants dans le 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 lorsqu'il a conçu ce dispositif d'épargne.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure de répression des abus de droit prévue par l'article L.64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2007-08

La société P... W... S... (devenue P...) a procédé, le 27 octobre 1999 (avec effet rétroactif au 1er janvier 1999), à l'apport partiel d'actif de sa branche complète et autonome d'activité de fabrication et commercialisation de plats cuisinés auprès de sa filiale (sans activité) C..., dont la dénomination est devenue W... S....

L'apport a été valorisé à 99,5 millions de francs correspondant à la valeur comptable sous déduction de dépréciations complémentaires des actifs amortissables.

Le 28 avril 2000, la société P... a cédé à un groupe d'investisseurs, composé de ses principaux actionnaires indirects (ci-après « les investisseurs »), sa participation majoritaire dans le capital de la société W... S... soit 994 802 titres représentant 99,75% du capital, pour un prix de 29,9 MF, soit 30,08 F par titre.

En octobre 2000, les investisseurs ont cédé 34% de W... S... à onze cadres dirigeants du groupe, dont M. T..., à hauteur du prix de cession retenu en avril 2000, soit 30,08 F par titre.

Par la suite, la totalité des titres W... S... a été cédée le 29 juin 2001 à la société F... T... L... pour un prix unitaire de 246,64 F.

L'administration a considéré que la cession de titres W... S... à M. T... avait été effectuée à un prix minoré et a estimé la valeur réelle du titre à 111 F par combinaison de trois méthodes. La minoration, d'un montant de 80,92 F par titre, a été considérée fiscalement comme un revenu imposable dans la catégorie des traitements et salaires au titre de l'année 2000.

Par ailleurs, l'administration a remis en cause, dans le cadre de la procédure de répression des abus de droit, l'exonération dans un PEA de la plus-value constatée en 2001 par M. T..., au motif qu'en plaçant ces titres à un prix minoré dans son PEA, le contribuable avait contourné abusivement les conditions de fonctionnement de ce plan et notamment la règle de plafonnement des versements à 600 000 F. Elle a notifié à ce titre un rappel en droits de 178 742 € au titre de 2001.

Le Comité constate que les éléments de faits présents au dossier confirment l'existence d'une minoration de prix pour la cession des titres W... S... à M. T...

Eu égard à cette minoration et aux relations d'intérêts liant M. T... au groupe W... S..., le Comité en conclut que cette cession a été réalisée pour une valeur de convenance qui a permis de loger les titres correspondants dans le 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 lorsqu'il a conçu ce dispositif d'épargne.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure de répression des abus de droit prévue par l'article L.64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2007-09

La société P...W... S... (devenue P...) a procédé, le 27 octobre 1999 (avec effet rétroactif au 1er janvier 1999), à l'apport partiel d'actif de sa branche complète et autonome d'activité de fabrication et commercialisation de plats cuisinés auprès de sa filiale (sans activité) C..., dont la dénomination est devenue W... S....

L'apport a été valorisé à 99,5 millions de francs correspondant à la valeur comptable sous déduction de dépréciations complémentaires des actifs amortissables.

Le 28 avril 2000, la société P... a cédé à un groupe d'investisseurs, composé de ses principaux actionnaires indirects (ci-après « les investisseurs »), sa participation majoritaire dans le capital de la société W... S... soit 994 802 titres représentant 99,75% du capital, pour un prix de 29,9 MF, soit 30,08 F par titre.

En octobre 2000, les investisseurs ont cédé 34% de W... S... à onze cadres dirigeants du groupe, dont M. K..., à hauteur du prix de cession retenu en avril 2000, soit 30,08 F par titre.

Par la suite, la totalité des titres W... S... a été cédée le 29 juin 2001 à la société F... T... L... pour un prix unitaire de 246,64 F.

L'administration a considéré que la cession de titres W... S... à M. K... avait été effectuée à un prix minoré et a estimé la valeur réelle du titre à 111 F par combinaison de trois méthodes. La minoration, d'un montant de 80,92 F par titre, a été considérée fiscalement comme un revenu imposable dans la catégorie des traitements et salaires au titre de l'année 2000.

Par ailleurs, l'administration a remis en cause, dans le cadre de la procédure de répression des abus de droit, l'exonération dans un PEA de la plus-value constatée en 2001 par M. K..., au motif qu'en plaçant ces titres à un prix minoré dans son PEA, le contribuable avait contourné abusivement les conditions de fonctionnement de ce plan et notamment la règle de plafonnement des versements à 600 000 F. Elle a notifié à ce titre un rappel en droits de 33 001 € au titre de 2001.

Le Comité constate que les éléments de faits présents au dossier confirment l'existence d'une minoration de prix pour la cession des titres W... S... à M. K....

Eu égard à cette minoration et aux relations d'intérêts liant M. K... au groupe W... S..., le Comité en conclut que cette cession a été réalisée pour une valeur de convenance qui a permis de loger les titres correspondants dans le 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 lorsqu'il a conçu ce dispositif d'épargne.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure de répression des abus de droit prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2007-10

La société P... W... S... (devenue P...) a procédé, le 27 octobre 1999 (avec effet rétroactif au 1er janvier 1999), à l'apport partiel d'actif de sa branche complète et autonome d'activité de fabrication et commercialisation de plats cuisinés auprès de sa filiale (sans activité) C..., dont la dénomination est devenue W... S....

L'apport a été valorisé à 99,5 millions de francs correspondant à la valeur comptable sous déduction de dépréciations complémentaires des actifs amortissables.

Le 28 avril 2000, la société P... a cédé à un groupe d'investisseurs, composé de ses principaux actionnaires indirects (ci-après « les investisseurs »), sa participation majoritaire dans le capital de la société W... S... soit 994 802 titres représentant 99,75% du capital, pour un prix de 29,9 MF, soit 30,08 F par titre.

En octobre 2000, les investisseurs ont cédé 34% de W... S... à onze cadres dirigeants du groupe, dont M. M..., à hauteur du prix de cession retenu en avril 2000, soit 30,08 F par titre.

Par la suite, la totalité des titres W... S... a été cédée le 29 juin 2001 à la société F...T...L... pour un prix unitaire de 246,64 F.

L'administration a considéré que la cession de titres W... S... à M. M... avait été effectuée à un prix minoré et a estimé la valeur réelle du titre à 111 F par combinaison de trois méthodes. La minoration, d'un montant de 80,92 F par titre, a été considérée fiscalement comme un revenu imposable dans la catégorie des traitements et salaires au titre de l'année 2000.

Par ailleurs, l'administration a remis en cause, dans le cadre de la procédure de répression des abus de droit, l'exonération dans un PEA de la plus-value constatée en 2001 par M. M..., au motif qu'en plaçant ces titres à un prix minoré dans son PEA, le contribuable avait contourné abusivement les conditions de fonctionnement de ce plan et notamment la règle de plafonnement des versements à 600 000 F. Elle a notifié à ce titre un rappel en droits de 89 378 € au titre de 2001.

Le Comité constate que les éléments de faits présents au dossier confirment l'existence d'une minoration de prix pour la cession des titres W... S... à M. M....

Eu égard à cette minoration et aux relations d'intérêts liant M. M... au groupe W... S..., le Comité en conclut que cette cession a été réalisée pour une valeur de convenance qui a permis de loger les titres correspondants dans le 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 lorsqu'il a conçu ce dispositif d'épargne.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure de répression des abus de droit prévue par l'article L.64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2007-11

La société P... W... S... (devenue P...) a procédé, le 27 octobre 1999 (avec effet rétroactif au 1er janvier 1999), à l'apport partiel d'actif de sa branche complète et autonome d'activité de fabrication et commercialisation de plats cuisinés auprès de sa filiale (sans activité) C..., dont la dénomination est devenue W... S....

L'apport a été valorisé à 99,5 millions de francs correspondant à la valeur comptable sous déduction de dépréciations complémentaires des actifs amortissables.

Le 28 avril 2000, la société P... a cédé à un groupe d'investisseurs, composé de ses principaux actionnaires indirects (ci-après « les investisseurs »), sa participation majoritaire dans le capital de la société W... S... soit 994 802 titres représentant 99,75% du capital, pour un prix de 29,9 MF, soit 30,08 F par titre.

En octobre 2000, les investisseurs ont cédé 34% de W... S... à onze cadres dirigeants du groupe, dont M. P..., à hauteur du prix de cession retenu en avril 2000, soit 30,08 F par titre.

Par la suite, la totalité des titres W... S... a été cédée le 29 juin 2001 à la société F... T... L... pour un prix unitaire de 246,64 F.

L'administration a considéré que la cession de titres W... S... à M. P... avait été effectuée à un prix minoré et a estimé la valeur réelle du titre à 111 F par combinaison de trois méthodes. La minoration, d'un montant de 80,92 F par titre, a été considérée fiscalement comme un revenu imposable dans la catégorie des traitements et salaires au titre de l'année 2000.

Par ailleurs, l'administration a remis en cause, dans le cadre de la procédure de répression des abus de droit, l'exonération dans un PEA de la plus-value constatée en 2001 par M. P..., au motif qu'en plaçant ces titres à un prix minoré dans son PEA, le contribuable avait contourné abusivement les conditions de fonctionnement de ce plan et notamment la règle de plafonnement des versements à 600 000 F. Elle a notifié à ce titre un rappel en droits de 107 247 € au titre de 2001.

Le Comité constate que les éléments de faits présents au dossier confirment l'existence d'une minoration de prix pour la cession des titres W... S... à M. P....

Eu égard à cette minoration et aux relations d'intérêts liant M. P... au groupe W... S..., le Comité en conclut que cette cession a été réalisée pour une valeur de convenance qui a permis de loger les titres correspondants dans le 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 lorsqu'il a conçu ce dispositif d'épargne.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure de répression des abus de droit prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2007-25

La société P... W... S... (devenue P...) a procédé, le 27 octobre 1999 (avec effet rétroactif au 1er janvier 1999), à l'apport partiel d'actif de sa branche complète et autonome d'activité de fabrication et commercialisation de plats cuisinés auprès de sa filiale (sans activité) C..., dont la dénomination est devenue W... S....

L'apport a été valorisé à 99,5 millions de francs correspondant à la valeur comptable sous déduction de dépréciations complémentaires des actifs amortissables.

Le 28 avril 2000, la société P... a cédé à un groupe d'investisseurs, composé de ses principaux actionnaires indirects (ci-après « les investisseurs »), sa participation majoritaire dans le capital de la société W... S... soit 994 802 titres représentant 99,75% du capital, pour un prix de 29,9 MF, soit 30,08 F par titre.

En octobre 2000, les investisseurs ont cédé 34% de W... S... à onze cadres dirigeants du groupe, dont M. C..., à hauteur du prix de cession retenu en avril 2000, soit 30,08 F par titre.

Par la suite, la totalité des titres W... S... a été cédée le 29 juin 2001 à la société F... T... L... pour un prix unitaire de 246,64 F.

L'administration a considéré que la cession de titres W... S... à M. C... avait été effectuée à un prix minoré et a estimé la valeur réelle du titre à 111 F par combinaison de trois méthodes. La minoration, d'un montant de 80,92 F par titre, a été considérée fiscalement comme un revenu imposable dans la catégorie des traitements et salaires au titre de l'année 2000.

Par ailleurs, l'administration a remis en cause, dans le cadre de la procédure de répression des abus de droit, l'exonération dans un PEA de la plus-value constatée en 2001 par M. C..., au motif qu'en plaçant ces titres à un prix minoré dans son PEA, le contribuable avait contourné abusivement les conditions de fonctionnement de ce plan et notamment la règle de plafonnement des versements à 600 000 F. Elle a notifié à ce titre un rappel en droits de 156 843 € au titre de 2001.

Le Comité constate que les éléments de faits présents au dossier confirment l'existence d'une minoration de prix pour la cession des titres W... S... à M. C....

Eu égard à cette minoration et aux relations d'intérêts liant M. C... au groupe W... S..., le Comité en conclut que cette cession a été réalisée pour une valeur de convenance qui a permis de loger les titres correspondants dans le 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 lorsqu'il a conçu ce dispositif d'épargne.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure de répression des abus de droit prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2009-15

Au cours du second trimestre 2001, le groupe S, par l'intermédiaire de ses filiales F et I, a engagé des négociations avec Z qui ont abouti, par contrat signé le 17 décembre 2001, à la cession de trois actifs détenus par sa filiale I, pour un montant total de 44,2 M€ à savoir :

- 5.500 actions, soit l'intégralité du capital de la société de gestion de parking X, dirigée depuis 1998 par M. R., pour un montant de 20,6 M€;
- 750.000 actions, soit l'intégralité du capital de la société V exerçant l'activité de syndic de copropriété, pour un montant de 9,1 M€;
- un ensemble de bureaux situés en Ile-de-France pour un montant de 14,5 M€ acquis par la société M1.

Les parties ont décidé que cette acquisition serait réalisée par la société holding SAS E, constituée le 28 mars 2002 à la suite de la transformation en société par actions simplifiée de la société anonyme M2, filiale de la société C.

Le 18 mars 2002, deux promesses d'achat et de cession d'actions sont conclues entre la société C (le promettant) et M. R. (le bénéficiaire), président de la société X. Il y est indiqué :

- que le promettant et le bénéficiaire ont souhaité réaliser ensemble une opération d'acquisition portant sur certains actifs de la société I ;

- que, pour des raisons de confidentialité, le promettant a signé seul, le 17 décembre 2001, le contrat d'acquisition avec I, et qu'ils ont alors décidé que l'acquisition serait réalisée par la société E ;

- qu'afin de respecter l'intention initiale des parties, la société C s'engage à céder à M. R. 1.040 des 2.500 actions composant le capital de la société E au prix de 15,24 € par action.

Le 28 mars 2002, la société E a procédé à deux augmentations de capital pour un montant global de 514.800 € par création de :

- 28.845 actions nouvelles au prix unitaire de 160 € correspondant à un nominal de 16 € et à une prime d'émission de 144 €;

- 3.330 actions nouvelles à bons de souscription d'actions pour un prix unitaire de 176 € correspondant à un nominal de 16 € et à une prime d'émission de 160 €

Le même jour la société C a souscrit l'intégralité de ces actions, cependant que M. R. était nommé membre unique du directoire de E et membre du conseil de surveillance de la société V. Il est chargé de réaliser les acquisitions.

Le 26 juillet 2002, C cède à M. R. :

- 1.040 actions prévues par la promesse d'achat, au prix convenu par les parties de 15,24 € par action ;

- 3.330 actions nouvelles à bons de souscription d'actions au prix unitaire de 16 € pour une valeur unitaire d'émission de 176 €

M. R. a inscrit la totalité de ces titres sur son plan d'épargne en actions (PEA) ouvert le 20 décembre 2001.

Le 31 juillet 2002, les sociétés E et I signent un protocole d'accord qui, conformément à la procédure de révision de prix prévue par les dispositions du contrat d'acquisition du 17 décembre 2001 et de la convention de garantie signée au jour de la réalisation de l'acquisition, le 28 mars 2002, prévoit une réduction définitive du prix de 3 251 968 €

Le 12 décembre 2002, M. R. inscrit 174 nouvelles actions sur son PEA qu'il a acquises au prix unitaire de 160 €

Le montant total des acquisitions s'élève ainsi à 96.970 € pour un montant de plafond du PEA alors fixé à 120.000 €

Le 15 octobre 2004, M. R. cède les titres de la société E inscrits à son PEA soit 1.214 actions pour un montant de 3.213.603 € et 3.330 actions nouvelles à bons de souscription d'actions pour un montant de 8.282.117 € soit un montant global de cession de 11.495.720 € En application des dispositions du 5 bis de l'article 157 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 11.399.000 € réalisée lors de la cession de ces titres.

L'administration a considéré que le prix d'acquisition des titres de la société E par M. R. était manifestement sous-évalué en considération de celui auquel C les avait souscrits trois mois plus tôt et 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 96 970 € tout en respectant formellement le plafond maximal de versement fixé, en 2002, à 120.000 € L'administration a estimé, en retenant les valeurs de souscription, que le prix normal d'acquisition de ces titres s'élevait à 780.320 € L'administration a donc remis en cause, dans le cadre de la procédure de l'abus de droit fiscal, l'exonération de la plus-value constatée en 2004 par M. R., estimant que le contribuable avait contourné abusivement les conditions de fonctionnement de ce plan et notamment la règle de plafonnement des versements à 120 000 € Elle considère, sur le fondement des documents sociaux et juridiques qu'elle invoque, que M. R. ne saurait valablement nier avoir été étroitement associé à la constitution de la société E. Elle observe en outre que le rapport d'audit de la société X, invoqué par M. R. pour justifier l'écart de prix de 90 % obtenu par le contribuable, a été contesté et que les analyses complémentaires entreprises ont abouti en définitive à une réduction de prix de moins de 10%

sans commune mesure avec celle qui aurait résulté de ce rapport. Elle en conclut que ces éléments ne sont pas de nature à établir la juste appréciation de M. R. sur la valorisation de son investissement dans la société E.

Elle relève également que, le 12 décembre 2002, M. R. a acquis des titres de la société E au prix de 160 € correspondant à la valeur de souscription au profit de C. Sur ce dernier point, l'administration observe que cette valeur que M. R. a accepté de payer au 12 décembre rend peu plausible la nouvelle valorisation des titres de la société E proposée par le conseil du contribuable au 31 décembre 2002 pour un prix unitaire de 64,83 €

M. R. expose qu'eu égard aux éléments qu'il produit établissant son absence d'implication dans l'opération et l'absence de prix minoré ou de valeur de convenance du prix des titres dont il a fait l'acquisition, 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 les éléments évoqués par M. R. ne démontraient pas que le prix auquel il a acquis les titres de la société E était conforme au prix de marché ; qu'en particulier, la réduction de prix proposée par le rapport d'audit ne suffit pas à expliquer l'écart de prix constaté par l'administration et, en toute hypothèse, n'a pas été intégralement retenue par les parties au terme de diligences complémentaires ; qu'en outre, en tant que membre unique du directoire de la société E depuis mars 2002, M. R. n'a émis aucune contestation sur le prix définitif d'acquisition des actifs retenu par l'ensemble des parties cinq jours après qu'il a acquis ses propres titres pour un prix très inférieur à la valeur de souscription par C ;

- qu'au contraire, l'existence d'une minoration de prix est confirmée notamment d'une part par un prix unitaire acquitté par M. R. en juillet 2002 sensiblement inférieur à toutes les valeurs acquittées ou estimées au titre de l'exercice 2002, d'autre part par un ajustement du prix des actifs admis par toutes les parties conduisant à une réduction sans commune mesure avec l'écart constaté entre la souscription et l'acquisition des titres et enfin par l'acquisition des titres pour leur valeur nominale, regardant ainsi comme nulle la prime d'émission pour les 3300 actions nouvelles à bons de souscription d'actions, sans prise en compte d'aucun droit sur des réserves ou sur des plus-values latentes ;

- qu'un faisceau d'indices précis et concordants permet de considérer que M. R. disposait, à tout le moins lors de l'acquisition en juillet 2002 des 1.040 actions et des 3.330 actions nouvelles à bons de souscription d'actions, d'une connaissance suffisante de l'opération ;

- que, si le contribuable a, en exécution de la promesse en date du 18 mars 2002, acquis les 1.040 actions prévues par cette promesse au prix convenu par les parties de 15,24 € par action, la prise en compte à son véritable prix de la seule opération d'acquisition des 3.330 actions nouvelles achetées par M. R., alors dirigeant de la société E, au prix de 16 € dont il ne pouvait ignorer, compte tenu de ses responsabilités, qu'il était de convenance, et pour laquelle, contrairement à ce que le contribuable a indiqué lors de la séance du Comité, aucune promesse d'achat ou de vente n'avait été signée, a pour effet de faire passer le PEA au dessus du plafond maximal de versement fixé, en 2002, à 120 000 €

Au vu des éléments ainsi portés à sa connaissance, le Comité a considéré que la cession des titres de la société E a été réalisée pour une valeur de convenance, permettant ainsi à M. R. 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. R. étant l'unique acquéreur auprès de C des titres de la société E 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.

♦ Avis défavorables

Affaire n° 2007-05

M. M... exerçait jusqu'en 1999 au sein de la société L... les fonctions de Directeur des opérations industrielles et du développement et de Pharmacien responsable.

L... a une activité de développement et de fabrication de gammes de produits pharmaceutiques liés aux hormones et de produits biologiques. Elle était, jusqu'en 1999, filiale du groupe H..., intégré désormais dans le groupe A..., et est issue de la filialisation en 1997 par H... de son site d'O....

Le 15 novembre 1999, M. M... et M. L..., ancien Directeur de pôle au sein du groupe H... et PDG de L... depuis la filialisation de 1997, ont créé S.. dont le capital s'élevant à 231 710 € est réparti en un nombre équivalent de titres ayant une valeur nominale de 1 €. Ils ont apporté respectivement 48 781 € et 182 929 € soit 21 % et 79 % du capital .

M. M... a souscrit ces titres par prélèvement de numéraire dans le plan d'épargne en actions qu'il avait ouvert dès 1992 et sur lequel il disposait de 851 000 F (correspondant à des apports en numéraire de 600 000 F et à des plus-values de 251 000 F) et les a inscrits dans le plan à leur valeur nominale.

Le 17 novembre 1999, H... a cédé à la société S... 205 200 actions de la société L... représentant 76% de son capital pour un montant de 227 772 € (soit 1,11 € par action). Les 270 000 actions L... restantes ont été cédées concomitamment à des sociétés et à des fonds communs de placement à risques du groupe A... pour un même prix unitaire.

Le 11 octobre 2002, M. M... a vendu à la société de droit britannique I... sa participation dans S... pour un prix de 6 854 940 €. La plus-value de cession de ces titres, soit 6 809 159 €, a été exonérée dans le cadre du plan d'épargne en actions détenu par M. M....

L'administration a estimé que les titres S... souscrits par M. M... avaient été inscrits à son plan d'épargne en actions pour une valeur de convenance, lui permettant de contourner la règle du plafonnement des versements et de pouvoir ainsi exonérer la plus-value ultérieure.

Elle a donc, dans le cadre de la procédure de répression des abus de droit, imposé la plus-value dégagée par M. M... sur la cession de ses titres de la société S... ainsi que les dividendes perçus en 2002 de cette dernière société. Il en a résulté un rappel de droits de 1 145 964 €

Le Comité a relevé, d'une part, que la concomitance à un prix identique de la cession des titres de la société L... à la société S... et à des tiers ne permettait pas de confirmer l'existence alléguée d'une minoration de prix et, d'autre part, que l'administration ne pouvait regarder la société S... comme dépourvue de toute substance dès lors qu'il n'est pas contesté qu'elle a eu une activité économique réelle et que ses organes ont fonctionné.

Par suite, le Comité a émis l'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en œuvre la procédure de répression des abus de droit.

Affaire n° 2010-02 .

Au cours du second semestre 1999, la société SAS V, dont M. M. était actionnaire à hauteur de 30 % du capital, a acquis 22,06 % du capital de la société D, pour une valeur unitaire des titres de 15,24 €. Le reste du capital de cette société a été acquis au même moment par des investisseurs financiers, pour le même prix unitaire.

Ce rachat s'inscrivait dans le cadre d'une opération de « leverage buy out » (LBO), dans laquelle étaient associés d'une part, les trois détenteurs du capital de la société V, ainsi que les investisseurs financiers ayant acquis 77,94 % du capital de la société D, réparti en 132 362 titres.

Ces mêmes investisseurs ont, de plus, financé l'opération en souscrivant des obligations convertibles en actions auprès de la société D, pour un montant de 10 564 779 €, représentant 404 084 obligations convertibles, dans des conditions prévues par un pacte d'actionnaires unissant les trois associés de la société V, dont M. M., et ces investisseurs.

Le 24 février 2003, la société V a cédé les titres qu'elle détenait dans la société D à ses associés. M. M. a, ainsi, acquis 6 569 titres, au prix unitaire de 16 €

M. M. a inscrit 5 260 de ces titres sur le plan d'épargne en actions (PEA) dont il était titulaire et qui avait été ouvert le 2 février 1999.

Le 13 juillet 2004, l'ensemble des titres de la société D a été acquis par la société SA FD. Le prix de cession unitaire des titres vendus par M. M. a été fixé à 311,61 € alors que le prix obtenu par les investisseurs financiers était de 271,41 €

Au titre des années 2003 et 2004, M. M. exerçait les fonctions de directeur du développement dans la société V et de président de la société D.

En application des dispositions du 5 bis de l'article 157 du code général des impôts (CGI), le contribuable n'a pas pris en compte, pour la détermination du revenu net global de son foyer fiscal, la plus-value résultant de la cession des 5 260 titres de la société D qui avaient été inscrits sur son PEA.

L'administration a considéré que le prix d'acquisition des titres de la société D par M. M. était minoré et que ces titres avaient été acquis pour une valeur de convenance, qui avait été fixée dans le seul but de lui permettre d'apporter ces titres sur son PEA pour un montant de 84 160 € en respectant ainsi formellement le plafond maximal de versement fixé, en 2004, à 132 000 €

L'administration a estimé que le prix normal d'acquisition de ces titres s'élevait à une valeur unitaire de 70 € Elle a donc remis en cause, en appliquant au redressement la procédure de l'abus de droit fiscal, l'exonération de la plus-value réalisée en 2004 à raison de la vente des 5 260 titres de la société D au motif que le contribuable avait contourné abusivement les conditions de fonctionnement du PEA et notamment la règle de plafonnement des versements.

Après avoir entendu ensemble le contribuable et son conseil ainsi que les représentants de l'administration, le Comité constate que la valeur de cession de 16 € à laquelle M. M. avait acquis les actions de la société D en février 2003 était conforme à une expertise réalisée en janvier 2003 pour la société V par un cabinet d'expertise comptable, dont les résultats ont été corroborés par une seconde expertise, réalisée en janvier 2007 par un autre cabinet comptable. Il relève que cette valeur était identique à la valeur des titres cédés par la société V à des tiers, en octobre et décembre 2002.

Le Comité relève en outre que si l'administration soutient qu'il est incohérent que la valeur du titre de la société D n'ait augmenté que de 5% entre octobre 1999 et février 2003, alors que ces titres ont été revendus en juillet 2004 pour une valeur vingt fois supérieure à la valeur d'acquisition, M. M. justifie de cette augmentation par le fait que la société D avait éliminé, au moment de la revente des titres, un foyer de pertes en cédant une société acquise en 2000 et qui était en grande difficulté économique, par la très forte augmentation du résultat d'exploitation de la société D précédant la cession ainsi que par l'augmentation sensible de la valeur des multiplicateurs utilisés pour la valorisation des sociétés non cotées entre 2003 et 2004 et, enfin, par la décote importante pratiquée lors de la valorisation du titre en 2003 et qui n'avait plus lieu de s'appliquer lors de la sortie de l'opération de LBO.

Le Comité constate aussi que, selon l'administration, les estimations proposées par le contribuable sont inexactes dans la mesure où seule l'hypothèse d'un capital constitué par les 132 362 titres existant à la date du 24 février 2003 pouvait être valablement retenue, et non

celle d'un capital constitué de 536 446 titres, dès lors que la conversion des obligations en actions, totale ou partielle, bien qu'intéressante économiquement, était devenue juridiquement impossible à la date de la cession par application des accords contractuels limitant le droit à conversion des investisseurs dès que le taux de rendement interne dépassait 15 %. Mais le Comité relève, d'une part, que le raisonnement de l'administration se fonde sur l'exactitude sur la base d'un capital non dilué de sa propre évaluation de la valeur unitaire du titre de la société D et qui, selon ses écritures mêmes, est justifiée par le faible niveau de risque de conversion des obligations à la date de la cession, et, d'autre part, que, compte tenu également des explications développées en séance par M. M., les investisseurs financiers pouvaient, potentiellement, convertir leurs obligations en actions de la société D, de sorte que cette circonstance relative à la portée du risque de dilution du capital de la société D doit être prise en compte dans le calcul de la valeur du titre.

Il résulte de tout ce qui précède que l'existence alléguée d'une minoration de prix et, donc, celle d'un prix de convenance dont l'objet aurait été de permettre au contribuable de contourner les règles de plafonnement des versements autorisés sur un PEA, ne peut être regardée comme établie.

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

Affaire n° 2010-03

Au cours du second semestre 1999, la société SAS V, dont Mme G. était actionnaire à hauteur de 40 % du capital, a acquis 22,06 % du capital de la société D, pour une valeur unitaire des titres de 15,24 € Le reste du capital de cette société a été acquis au même moment par des investisseurs financiers, pour le même prix unitaire.

Ce rachat s'inscrivait dans le cadre d'une opération de « leverage buy out » (LBO), dans laquelle étaient associés d'une part, les trois détenteurs du capital de la société V, ainsi que les investisseurs financiers ayant acquis 77,94 % du capital de la société D, réparti en 132 362 titres.

Ces mêmes investisseurs ont, de plus, financé l'opération en souscrivant des obligations convertibles en actions auprès de la société D, pour un montant de 10 564 779 € représentant 404 084 obligations convertibles, dans des conditions prévues par un pacte d'actionnaires unissant les trois associés de la société V, dont Mme G., et ces investisseurs.

Le 24 février 2003, la société V a cédé les titres qu'elle détenait dans la société D à ses associés. Mme G. a, ainsi, acquis 8 759 titres, au prix unitaire de 16 €

Mme G. a inscrit 8 650 de ces titres sur le plan d'épargne en actions (PEA) dont elle était titulaire et qui avait été ouvert en 1996.

Le 13 juillet 2004, l'ensemble des titres de la société D a été acquis par la société SA FD. Le prix de cession unitaire des titres vendus par Mme G. a été fixé à 311,61 € alors que le prix obtenu par les investisseurs financiers était de 271,41 €

Au titre des années 2003 et 2004, le mari de Mme G. exerçait les fonctions de gérant de la SAS V et de directeur général de la société D.

En application des dispositions du 5 bis de l'article 157 du code général des impôts (CGI), le contribuable n'a pas pris en compte, pour la détermination du revenu net global de son foyer fiscal, la plus-value résultant de la cession des 8 650 titres de la société D qui avaient été inscrits sur son PEA.

L'administration a considéré que le prix d'acquisition des titres de la société D par Mme G. était minoré et que ces titres avaient été acquis pour une valeur de convenance, qui avait été fixée dans le seul but de lui permettre d'apporter ces titres sur son PEA pour un montant de 131 999,41 € en respectant ainsi formellement le plafond maximal de versement fixé, en 2004, à 132 000 €

L'administration a estimé que le prix normal d'acquisition de ces titres s'élevait à une valeur unitaire de 70 €. Elle a donc remis en cause, en appliquant au redressement la procédure de l'abus de droit fiscal, l'exonération de la plus-value réalisée en 2004 à raison de la vente des 8 650 titres de la société D, au motif que la contribuable avait contourné abusivement les conditions de fonctionnement du PEA et notamment la règle de plafonnement des versements. Après avoir entendu ensemble M. G. et son conseil ainsi que les représentants de l'administration, le Comité constate que la valeur de cession de 16 € à laquelle Mme G. avait acquis les actions de la société D en février 2003 était conforme à une expertise réalisée en janvier 2003 pour la société V par un cabinet d'expertise comptable, dont les résultats ont été corroborés par une seconde expertise, réalisée en janvier 2007 par un autre cabinet comptable. Il relève que cette valeur était identique à la valeur des titres cédés par la société V à des tiers, en octobre et décembre 2002.

Le Comité relève en outre que si l'administration soutient qu'il est incohérent que la valeur du titre de la société D n'ait augmenté que de 5% entre octobre 1999 et février 2003, alors que ces titres ont été revendus en juillet 2004 pour une valeur vingt fois supérieure à la valeur d'acquisition, Mme G. justifie de cette augmentation par le fait que la société D avait éliminé, au moment de la revente des titres, un foyer de pertes en cédant une société acquise en 2000 et qui était en grande difficulté économique, par la très forte augmentation du résultat d'exploitation de la société D précédant la cession ainsi que par l'augmentation sensible de la valeur des multiplicateurs utilisés pour la valorisation des sociétés non cotées entre 2003 et 2004 et, enfin, par la décote importante pratiquée lors de la valorisation du titre en 2003 et qui n'avait plus lieu de s'appliquer lors de la sortie de l'opération de LBO.

Le Comité constate aussi que, selon l'administration, les estimations proposées par la contribuable sont inexactes dans la mesure où seule l'hypothèse d'un capital constitué par les 132 362 titres existant à la date du 24 février 2003 pouvait être valablement retenue, et non celle d'un capital constitué de 536 446 titres, dès lors que la conversion des obligations en actions, totale ou partielle, bien qu'intéressante économiquement, était devenue juridiquement impossible à la date de la cession par application des accords contractuels limitant le droit à conversion des investisseurs dès que le taux de rendement interne dépassait 15%. Mais le Comité relève, d'une part, que le raisonnement de l'administration se fonde sur l'exactitude sur la base d'un capital non dilué de sa propre évaluation de la valeur unitaire du titre de la société D et qui, selon ses écritures mêmes, est justifiée par le faible niveau de risque de conversion des obligations à la date de la cession, et, d'autre part, que, compte tenu également des explications développées en séance par M. G., les investisseurs financiers pouvaient, potentiellement, convertir leurs obligations en actions de la société D, de sorte que cette circonstance relative à la portée du risque de dilution du capital de la société D doit être prise en compte dans le calcul de la valeur du titre.

Il résulte de ce qui précède que l'existence alléguée d'une minoration de prix et, donc, celle d'un prix de convenance dont l'objet aurait été de permettre au contribuable de contourner les règles de plafonnement des versements autorisés sur un PEA, ne peut être regardée comme établie.

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

Chapitre 6 Requalifications

➤ *Plus-value de cession de titres requalifiée en une distribution de dividendes*

◆ *Avis favorable*

Affaire n° 2001-11

1) Monsieur T... dirigeait la société T... F... dont il possédait 99 % du capital. Le 20 mars 1995, Monsieur et Madame T... ont créé la SARL T... qui avait pour vocation d'absorber la SA T... F... et une de ses filiales. La fusion de ces sociétés décidée le 25 juillet 1995 est intervenue le 30 septembre 1995 avec effet rétroactif au 1^{er} avril 1995.

Le 25 juillet 1995, Monsieur T... a cédé 330 des titres qu'il détenait dans la SA T... F... à la SARL T... pour un prix de 4 950 000 F. Après la fusion, il détenait 98 % de la nouvelle société avec son épouse.

2) Le Comité a relevé les éléments suivants :

- l'acquisition des titres par la SARL T... ne présentait aucun intérêt économique ou financier dans la mesure où elle avait été créée pour absorber la SA T... F... et qu'elle ne pouvait donc ignorer que ces titres devaient disparaître de son actif sans contrepartie à l'issue de la fusion ;

- la faible incidence de la cession des titres sur la répartition des droits dans le groupe puisque la part des dirigeants des filiales devant être absorbées à terme n'a été augmentée que de 1,43 % passant de 13,69 % à 15,12 % ;

- la société T..., nouvellement créée au capital de 50 000 F, ne pouvait financer l'inscription du prix de vente au crédit du compte courant du dirigeant dans la société qu'à l'issue des opérations de fusion au moyen des actifs apportés par la SA T... F... .

Le Comité en a conclu que la cession des titres par Monsieur T..., le 25 juillet 1995, n'a été réalisée que dans le but exclusivement fiscal de dissimuler une distribution de dividendes taxable au taux plein de l'impôt sur le revenu sous couvert d'une cession de titres taxable au taux proportionnel ce qui a permis à l'intéressé de réaliser une économie d'impôt substantielle.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du Livre des procédures fiscales.

➤ *Plus-value de cession de titres requalifiée en boni de cession*

◆ *Avis favorable*

Affaire n°2000-21

1) M. C... détenait 30 % du capital de la SARL A, société ayant une activité d'entreprise générale du bâtiment et dont il était le gérant.

En janvier 1996, il a créé une nouvelle société, la SARL A... C... ayant le même objet social qu'A et dont il détenait 50 % du capital.

Le 23 octobre 1996, il a cédé les parts qu'il détenait dans A à la société A... C... pour le prix de 1,2 MF.

Le 4 décembre 1996, la société A a racheté à la société A... C... ses propres titres au prix de 1,2 MF réglé immédiatement. Le même jour la société A a procédé à une réduction de capital égale à la valeur nominale des titres rachetés.

2) Le Comité a conclu que la cession préalable par M. C... à la société A... C... des titres A qu'il détenait, suivie dans un délai rapproché de la cession (au même prix) des mêmes titres par la société A... C... à la société A devait être requalifiée en une opération de rachat direct de ses titres par la société A à son actionnaire M. C... aux motifs suivants :

- la société A... C... n'avait pas la trésorerie suffisante pour régler le prix des actions A, ce prix n'a pu être effectivement acquitté qu'après paiement du rachat par A de ses propres titres ;
- la société A... C... n'avait aucun intérêt économique à acquérir les titres A qu'elle n'a d'ailleurs conservés que pendant 42 jours. La société A... C... n'avait donc à l'évidence pas l'intention de prendre le contrôle d'une société qui exerçait la même activité qu'elle ;
- cette opération n'avait pas non plus de motivation financière puisque les opérations d'achats des titres A à M. C..., puis de rachat des mêmes titres par la société A se sont faites au même prix ne dégageant aucune plus-value au profit d'A... C... .

Par contre, pour M. C... l'intérêt fiscal était évident.

En effet, la cession de ses titres à une tierce société lui permettait de bénéficier du régime d'imposition des plus-values de cession de droits sociaux nettement plus favorable que la taxation au taux progressif du boni de cession prévu par l'article 161-2 du code général des impôts.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du Livre des procédures fiscales.

Le Comité a estimé par ailleurs que la question de savoir si, au cas particulier, la procédure d'imposition était irrégulière et faisait obstacle à la mise en oeuvre de la procédure de l'abus de droit relève de la seule appréciation du juge de l'impôt.

➤ **Indemnité de licenciement requalifiée en traitements et salaires**

◆ **Avis favorables**

Affaire n° 2003-11

1) Les faits

M. G... était directeur général salarié de la société à responsabilité limitée (SARL) T... dont il détenait 40 % des parts jusqu'au 5 juin 1999.

Le 2 janvier 1997, une transaction est signée entre M. G... et son employeur mentionnant son licenciement à compter du 22 novembre 1996 et le versement d'une somme à titre de dommages et intérêts.

Cette somme n'a pas été déclarée par M. G... à l'impôt sur le revenu.

2) Avis rendu

Le Comité a relevé les éléments suivants :

- la vérification de comptabilité de la SARL T... ainsi que le contrôle effectué par l'URSSAF ont mis en évidence le rôle déterminant de M. G... dans les affaires de la SARL T... bien après la date déclarée de son licenciement, et ont conclu à sa gérance de fait ;
- la transaction du 2 janvier 1997 a été signée, pour la société, par le seul directeur financier ;
- la somme versée à M. G... a été payée mensuellement sur une période de 18 mois.

Le Comité a en conclu que la convention du 2 janvier 1997 n'avait été passée que dans le seul but de permettre à M. G... de continuer à percevoir une rémunération en franchise d'impôt. En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2003-33

1) Les faits

M. et Mme J... ont cédé le 23 juillet 1999 la totalité de leurs actions de la SA S..., société dont ils étaient respectivement dirigeant et directrice commerciale.

La SA S... a continué à employer Mme J... jusqu'au 1er décembre 1999, date à laquelle elle a été licenciée pour faute grave.

Au terme d'un accord transactionnel signé le 23 décembre 1999, Mme J... a renoncé à contester le bien-fondé de ce licenciement devant le conseil des Prud'hommes, en contrepartie d'une indemnité de 76 224 €.

Cette somme n'a pas été comprise dans les revenus déclarés par les époux J... pour l'établissement de l'impôt sur le revenu.

2) Avis rendu

Le Comité a relevé les éléments suivants :

- des documents examinés dans le cadre de la vérification de comptabilité font apparaître qu'il existait une collusion entre la société S... et Mme J... et que la procédure de licenciement, clôturée par un accord transactionnel, revêtait un caractère fictif ;

- dès la signature du protocole d'accord de cession des actions de la SA S..., les modalités de rupture du contrat de travail de Mme J... avaient été abordées de façon approfondie ; Mme J... avait, en effet, signé en faveur des repreneurs de la société S..., avant même que la procédure de licenciement n'ait été engagée, une clause de non-concurrence de deux ans prenant effet à compter de la date de son départ de la société.

Le Comité en a conclu que la convention du 23 décembre 1999 n'avait été passée que dans le seul but de permettre à Mme J... de percevoir une rémunération en franchise d'impôt.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

➤ **Indemnité de licenciement requalifiée en commissions**

◆ **Avis défavorable**

Affaire n° 2005-01

L'EURL F... est créée le 7 janvier 1998 par M. D.... Son capital initial de 50 000 F a été porté à 40 000 € le 16 novembre 2001, date à laquelle elle s'est transformée en société par actions simplifiée universelle (SASU).

Le 18 février 2002, M. D... actionnaire unique, cède 249 des 500 actions à Mme B... épouse C..., la SASU devenant société par actions simplifiée (SAS) dont la présidence est assurée par M. D....

Le 2 mars 1998, la société F... embauche M. C... en qualité de directeur technique et commercial. Le contrat de travail prévoit les clauses suivantes :

« La société F... s'engage à maintenir l'emploi de M. C... pendant une durée minimale de 7 années à compter de la date d'embauche. Pendant cette période de garantie d'emploi, la société s'engage à ne pas procéder au licenciement de M. C... hormis le cas de faute lourde. En cas de non-respect de cet engagement, une clause de sauvegarde prévoit :

- le versement d'une indemnité complémentaire par rapport à l'indemnité conventionnelle, ayant pour effet de porter le montant total indemnisé à l'équivalent de deux années de salaire théorique brut au moment du départ ;

- la mise en place d'une action « d'out-placement » afin de permettre à M. C... de retrouver au sein d'une autre entreprise un niveau de responsabilités et de rémunération équivalent ».

Par lettre du 19 octobre 1999, M. D... convoque M. C... à un entretien préalable à son licenciement.

Constatant la démobilisation totale de M. C... et les propos critiques tenus sur son employeur auprès de son principal client, la société D..., la société F... informe son employé le 28 octobre 1999 que son licenciement pour faute grave prendrait effet le 30 octobre 1999 et que son solde de tout compte serait arrêté à cette date sans indemnité de préavis ni de licenciement.

Dès le 1^{er} juin 1999, M. C... avait été embauché en qualité d'ingénieur système administratif par la société D... dans laquelle il deviendra chef de groupe en 2000 et 2001, puis directeur des services informatiques en 2002.

Les termes du licenciement sont corrigés le 5 novembre 1999 par la signature d'un protocole entre M. C... et la société F... qui précise dans son article 1 :

« Sans que la signature du présent protocole d'accord puisse être assimilée à une quelconque reconnaissance du bien fondé de la position de M. C..., la société F... admet que la rupture des relations contractuelles est susceptible de causer un préjudice d'ordre moral et familial à M. C.... Elle accepte en conséquence de lui verser une indemnité transactionnelle calculée comme suit :

- une indemnité forfaitaire de 105 190 € devant être soldée au plus tard le 31/12/1999 ;

- une indemnité variable, fonction du chiffre d'affaires réalisé au cours de l'année 2000 avec la société D... (principal client de F...) devant être soldée au plus tard le 30/06/2001 ».

Dans l'article 2, M. C... s'engage à ne pas dénigrer la société F... et à faire en sorte que la société D... maintienne ses relations commerciales avec elle dans le respect de la libre concurrence et des conditions du marché.

Compte tenu du chiffre d'affaires réalisé en 2000 avec la société D..., M. C... a bénéficié d'une indemnité de 609 796 € qui lui a été versée le 4 janvier 2000 et le 5 juin 2001 respectivement à hauteur de 445 514 € et 164 282 €

Estimant cette somme non imposable, M. C... s'est borné à mentionner sur sa déclaration de revenus de l'année 2002 avoir perçu une indemnité de licenciement de 600 000 €

L'administration, considérant que la somme de 609 796 € versée à M. C... ne constituait pas une indemnité de licenciement mais une commission versée en vue d'accroître et de pérenniser l'actif de la société F..., imposable dans sa totalité en application de l'article 92 du code général des impôts, a notifié des redressements en droits de 281 442 € et 87 727 € au titre de l'impôt sur le revenu des années 2000 et 2001.

Elle a, en premier lieu, fait valoir que le versement d'une telle indemnité ne s'imposait pas. En effet, en application du contrat de travail du 2 mars 1998, M. C..., en cas de licenciement, ne pouvait exiger une quelconque indemnisation, en cas de faute lourde, et devait limiter ses prétentions à deux années de salaire brut (soit 109 763 €) en cas de faute grave.

Par ailleurs, elle a considéré que la société F... et M. C... avaient un intérêt à pérenniser leurs relations économiques, la société F..., qui réalise les 90 % de son chiffre d'affaires avec la société D..., ne pouvant que se satisfaire d'avoir au sein de cette société un allié lui assurant la quasi-totalité de son chiffre d'affaires ; M. D... était également bien informé que M. C... était depuis le 1^{er} juin 1999 cadre supérieur dans la société D...

En outre, M. C... était intéressé aux bons résultats de la société F... via les parts détenues par son épouse depuis le 18 février 2002.

Enfin, l'administration relève que M. C... avait un intérêt fiscal à la qualification retenue par le protocole litigieux dès lors qu'en application des dispositions de l'article 80 duodecies du code général des impôts l'indemnité perçue était exonérée à hauteur de 304 898 €

Le Comité a considéré que les dispositions mêmes du protocole d'accord du 5 novembre 1999 permettaient de qualifier l'indemnité transactionnelle versée de commission dans le cadre de la procédure contradictoire de droit commun, l'interprétation d'actes non fictifs auxquels le contribuable donne une qualification impropre ne nécessitant pas le recours à la procédure de répression des abus de droit.

Le Comité a donc émis l'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

➤ **Prêt requalifié en contrat d'exclusivité**

◆ **Avis favorable**

Affaire n°2001-03

1) Monsieur P... a signé le 19 janvier 1996 un protocole d'accord complété d'un contrat d'exclusivité le liant aux sociétés SA P... et SARL P... E... . Aux termes de ce protocole, la société P... consent à Monsieur P... un prêt d'un montant de 10 MF.

2) Le Comité a notamment relevé :

- l'absence de déclaration du contrat de prêt ;
- l'absence de toutes modalités pratiques de remboursement ;
- la prorogation pour 10 ans de ce contrat sans aucune garantie ;
- l'existence d'un lien direct entre l'octroi de ce prêt et l'exercice d'une activité artistique ;
- le caractère d'avance sur recettes à hauteur de 2 millions de francs par album.

Le Comité en a conclu que le contrat de prêt dissimulait, en réalité, la rémunération allouée à Monsieur P... en contrepartie du contrat d'exclusivité conclu par celui-ci avec la société P..., rémunération taxable tant en matière d'impôt sur le revenu que de taxe sur la valeur ajoutée.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du Livre des procédures fiscales.

➤ **Plus-value de cession de valeurs mobilières requalifiée en revenus de capitaux mobiliers**

◆ **Avis favorables**

Affaire n° 2007-16

La SA R... D..., dont l'activité était principalement la gestion immobilière, était détenue par les membres de la famille D..., dont M et Mme R... D....

Cette famille a procédé, en 1997, à la vente de 49,9 % des actions de la société R...D... à la société C.... Cette société a acquis en avril 2002 auprès des membres de cette famille la totalité des actions qu'ils détenaient encore. Elle détient donc l'intégralité du capital social de la SA R...D....

Les anciens actionnaires, dont M. et Mme R... D..., ont déclaré la plus value résultant de cette seconde cession qui a été imposée à l'impôt sur le revenu au taux proportionnel de 16% et aux contributions sociales.

L'administration a remis en cause cette imposition. Elle a constaté que les actifs opérationnels de la société R... D... avaient été transférés à une société créée par les membres de cette famille et a estimé que, compte tenu des conditions dans lesquelles les opérations étaient intervenues, la vente des actions de la société R... D... n'avait aucun intérêt économique et n'avait eu pour objet que de permettre aux actionnaires d'appréhender la totalité des sommes disponibles dans la société et de déguiser ainsi une distribution à leur profit de bénéfices normalement imposables en tant que revenus de capitaux mobiliers au taux progressif de l'impôt sur le revenu en une plus-value mobilière imposable au taux proportionnel.

L'administration a, en effet, relevé que la société C..., appartenant à un groupe spécialisé dans ce type d'opérations et possédant désormais la totalité des actions de la société R... D..., avait déjà acquis, en 1997, près de la moitié du capital social de la société R... D.... Cette acquisition avait été réalisée en exécution d'un protocole d'accord confidentiel conclu en 1997 dont le service a eu connaissance dans le cadre de la mise en oeuvre de l'article L.16 B du livre des procédures fiscales. L'administration a constaté que ce protocole prévoyait le rachat, à son échéance normale quatre ans plus tard, par la société R... D... de ses propres actions, ainsi qu'une diminution à due concurrence de son capital social. Elle a estimé que les stipulations de ce protocole révélaient que cette prise de participation s'inscrivait dans le cadre d'une double opération de portage consistant, d'une part, pour la société C... à porter pendant cette période les titres détenus par la famille D... moyennant une rémunération et, d'autre part, pour cette famille à acquérir des titres d'une autre société du groupe pour un montant sensiblement équivalent à celui du portage, ce contre-portage évitant ainsi une avance de trésorerie du groupe, étant précisé que cette acquisition était assortie d'une promesse unilatérale d'achat par le cédant à la même échéance. Ce protocole contenait une clause prévoyant que, pendant toute cette période, chacun serait un partenaire dormant. Le service a constaté que les opérations financières effectuées en 1997 avaient permis à la famille D... de dissimuler l'appréhension directe de la trésorerie de la SA R... D... moyennant le seul versement d'une commission.

Si à la suite de la saisie de ce protocole, l'opération de rachat par la SA R... D... de ses propres titres n'a pas été réalisée selon le schéma initialement envisagé, l'administration a considéré que les opérations de 2002 traduisaient la réalisation d'un montage poursuivant un but exclusivement fiscal.

Elle a, en conséquence, fait application de la procédure prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et a procédé à la requalification des sommes perçues en distributions taxables dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers sans avoir fiscal à concurrence de l'excédent des droits sociaux annulés sur le prix d'acquisition de ces droits. La plus-value déclarée et imposée a corrélativement été annulée.

Le Comité constate que l'ensemble des titres R... D... a été cédé à la société C... le 29 avril 2002. Le prix acquitté correspondait à l'actif net dont disposait la société R... D..., corrigé d'une commission perçue par la société C.... Il note que la société R... D... dont l'actif n'était plus composé que de liquidités a été dissoute en 2003.

Le Comité constate également qu'immédiatement avant la cession de leurs titres de la SA R... D... le 29 avril 2002, les membres de la famille D... ont créé le 20 mars 2002 la société I..., qui a procédé à l'acquisition le 15 avril 2002 de l'ensemble des actifs opérationnels de la société R... D.... Il relève ainsi que les membres de la famille D... n'avaient pas l'intention de cesser l'activité exercée à travers la société R... D..., laquelle continue à être exercée sous une autre raison sociale dans la nouvelle société qu'ils venaient de créer.

Il relève aussi qu'au regard du protocole de 1997, l'intention de l'acquéreur, dès l'origine, n'était ni la participation à l'exploitation de la société R... D..., ni la conservation de ces titres, qui n'ont été acquis que pour permettre aux membres de la famille D... d'appréhender les réserves et le résultat disponible de cette société à moindre coût fiscal.

La transaction réalisée entre la société C..., qui n'avait aucun intérêt économique à acquérir une société dépourvue de moyens d'exploitation, et les actionnaires de la société R... D... portait ainsi exclusivement sur les réserves et le résultat disponible de cette dernière. En échange d'une commission, la société C... a permis aux actionnaires de R... D... d'appréhender ces liquidités, en déguisant ainsi la distribution réalisée à leur profit.

Le Comité déduit de l'ensemble des éléments portés à sa connaissance que la vente des titres de la société R... D... par ses actionnaires avait un but exclusivement fiscal.

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

Affaire n° 2007-17

La SA R... D... dont l'activité était principalement la gestion immobilière était détenue par les membres de la famille D, dont M. et Mme C... D...

Cette famille a procédé, en 1997, à la vente de 49,9 % des actions de la société R... D... à la société C... Cette société a acquis en avril 2002 auprès des membres de cette famille la totalité des actions qu'ils détenaient encore. Elle détient donc l'intégralité du capital social de la SA R... D....

Les anciens actionnaires, dont M. et Mme C... D..., ont déclaré la plus value résultant de cette seconde cession qui a été imposée à l'impôt sur le revenu au taux proportionnel de 16% et aux contributions sociales.

L'administration a remis en cause cette imposition. Elle a constaté que les actifs opérationnels de la société R...D...avaient été transférés à une société créée par les membres de cette famille et a estimé que, compte des conditions dans lesquelles les opérations étaient intervenues, la vente des actions de la société R...D... n'avait aucun intérêt économique et n'avait eu pour objet que de permettre aux actionnaires d'appréhender la totalité des sommes disponibles dans la société et de déguiser ainsi une distribution à leur profit de bénéfices normalement imposables en tant que revenus de capitaux mobiliers au taux progressif de l'impôt sur le revenu en une plus-value mobilière imposable au taux proportionnel.

L'administration a, en effet, relevé que la société C..., appartenant à un groupe spécialisé dans ce type d'opérations et possédant désormais la totalité des actions de la société R... D..., avait déjà acquis, en 1997, près de la moitié du capital social de R... D... Cette acquisition avait été réalisée en exécution d'un protocole d'accord confidentiel conclu en 1997 dont le service a eu connaissance dans le cadre de la mise en oeuvre de l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales. L'administration a constaté que ce protocole prévoyait le rachat, à son échéance normale quatre ans plus tard, par la société R... D... de ses propres actions, ainsi qu'une diminution à due concurrence de son capital social. Elle a estimé que les stipulations de ce protocole révélaient que cette prise de participation s'inscrivait dans le cadre d'une double opération de portage consistant, d'une part, pour la société C... à porter pendant cette période les titres détenus par la famille D... moyennant une rémunération et, d'autre part, pour cette famille à acquérir des titres d'une autre société du groupe pour un montant sensiblement équivalent à celui du portage, ce contre-portage évitant ainsi une avance de trésorerie du groupe étant précisé que cette acquisition était assortie d'une promesse unilatérale d'achat par le cédant à la même échéance. Ce protocole contenait une clause prévoyant que, pendant toute cette période, chacun serait un partenaire dormant. Le service a constaté que les opérations financières effectuées en 1997 avaient permis à la famille D... de dissimuler l'appréhension directe de la trésorerie de la SA R... D... moyennant le seul versement d'une commission.

Si à la suite de la saisie de ce protocole, l'opération de rachat par la SA R... D... de ses propres titres n'a pas été réalisée selon le schéma initialement envisagé, l'administration a considéré que

les opérations de 2002 traduisaient comme en 1997 la réalisation d'un montage poursuivant un but exclusivement fiscal.

Elle a, en conséquence, fait application de la procédure prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et a procédé à la requalification des sommes perçues en distributions taxables dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers sans avoir fiscal à concurrence de l'excédent des droits sociaux annulés sur le prix d'acquisition de ces droits. La plus-value déclarée et imposée a corrélativement été annulée.

Le Comité constate que l'ensemble des titres R... D... a été cédé à la société C... le 29 avril 2002. Le prix acquitté correspondait à l'actif net dont disposait la société R... D..., corrigé d'une commission perçue par la société C.... Il note que la société R... D... dont l'actif n'était plus composé que de liquidités a été dissoute en 2003.

Le Comité constate également qu'immédiatement avant la cession de leurs titres de la SA R... D... le 29 avril 2002, les membres de la famille D... ont créé le 20 mars 2002 la société I, qui a procédé à l'acquisition le 15 avril 2002 de l'ensemble des actifs opérationnels de la société R... D.... Il relève ainsi que les membres de la famille D... n'avaient pas l'intention de cesser l'activité exercée à travers la société R...D..., laquelle continue à être exercée sous une autre raison sociale dans la nouvelle société qu'ils venaient de créer.

Il relève aussi qu'au regard du protocole de 1997, l'intention de l'acquéreur, dès l'origine, n'était ni la participation à l'exploitation de la société R... D..., ni la conservation de ces titres, qui n'ont été acquis que pour permettre aux membres de la famille D... d'appréhender les réserves et le résultat disponible de cette société à moindre coût fiscal.

La transaction réalisée entre la société C..., qui n'avait aucun intérêt économique à acquérir une société dépourvue de moyens d'exploitation, et les actionnaires de la société R... D... portait ainsi exclusivement sur les réserves et le résultat disponible de cette dernière. En échange d'une commission, la société C... a permis aux actionnaires de R... D... d'appréhender ces liquidités, en déguisant ainsi la distribution réalisée à leur profit.

Le Comité déduit de l'ensemble des éléments portés à sa connaissance que la vente des titres de la société R... D... par ses actionnaires avait un but exclusivement fiscal.

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

Affaire n° 2007-18

La SA R... D... dont l'activité était principalement la gestion immobilière était détenue par les membres de la famille D..., dont M. et Mme C... L....

Cette famille a procédé, en 1997, à la vente de 49,9 % des actions de la société R... D... à la société C.... Cette société a acquis en avril 2002 auprès des membres de cette famille la totalité des actions qu'ils détenaient encore. Elle détient donc l'intégralité du capital social de la SAR... D....

Les anciens actionnaires, dont M. et Mme C... L... ont déclaré la plus value résultant de cette seconde cession qui a été imposée à l'impôt sur le revenu au taux proportionnel de 16% et aux contributions sociales.

L'administration a remis en cause cette imposition. Elle a constaté que les actifs opérationnels de la société R... D... avaient été transférés à une société créée par les membres de cette famille et a estimé que, compte des conditions dans lesquelles les opérations étaient intervenues, la vente des actions de la société R... D... n'avait aucun intérêt économique et n'avait eu pour objet que de permettre aux actionnaires d'appréhender la totalité des sommes disponibles dans la société et de déguiser ainsi une distribution à leur profit de bénéfices normalement imposables en tant que revenus de capitaux mobiliers au taux progressif de l'impôt sur le revenu en une plus-value mobilière imposable au taux proportionnel.

L'administration a, en effet, relevé que la société C..., appartenant à un groupe spécialisé dans ce type d'opérations et possédant désormais la totalité des actions de la société R... D..., avait déjà acquis, en 1997, près de la moitié du capital social de R... D.... Cette acquisition avait été réalisée en exécution d'un protocole d'accord confidentiel conclu en 1997 dont le service a eu connaissance dans le cadre de la mise en oeuvre de l'article L 16 B du livre des procédures fiscales. L'administration a constaté que ce protocole prévoyait le rachat, à son échéance normale quatre ans plus tard, par la société R... D... de ses propres actions, ainsi qu'une diminution à due concurrence de son capital social. Elle a estimé que les stipulations de ce protocole révélaient que cette prise de participation s'inscrivait dans le cadre d'une double opération de portage consistant, d'une part, pour la société C... à porter pendant cette période les titres détenus par la famille D... moyennant une rémunération et, d'autre part, pour cette famille à acquérir des titres d'une autre société du groupe pour un montant sensiblement équivalent à celui du portage, ce contre-portage évitant ainsi une avance de trésorerie du groupe étant précisé que cette acquisition était assortie d'une promesse unilatérale d'achat par le cédant à la même échéance. Ce protocole contenait une clause prévoyant que, pendant toute cette période, chacun serait un partenaire dormant. Le service a constaté que les opérations financières effectuées en 1997 avaient permis à la famille D... de dissimuler l'appréhension directe de la trésorerie de la SAR... D... moyennant le seul versement d'une commission.

Si à la suite de la saisie de ce protocole, l'opération de rachat par la SA R... D... de ses propres titres n'a pas été réalisée selon le schéma initialement envisagé, l'administration a considéré que les opérations de 2002 traduisaient comme en 1997 la réalisation d'un montage poursuivant un but exclusivement fiscal.

Elle a, en conséquence, fait application de la procédure prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et a procédé à la requalification des sommes perçues en distributions taxables dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers sans avoir fiscal à concurrence de l'excédent des droits sociaux annulés sur le prix d'acquisition de ces droits. La plus-value déclarée et imposée a corrélativement été annulée.

Le Comité constate que l'ensemble des titres R... D... a été cédé à la société C... le 29 avril 2002. Le prix acquitté correspondait à l'actif net dont disposait la société R... D..., corrigé d'une commission perçue par la société C.... Il note que la société R... D... dont l'actif n'était plus composé que de liquidités a été dissoute en 2003.

Le Comité constate également qu'immédiatement avant la cession de leurs titres de la SA R... D... le 29 avril 2002, les membres de la famille D... ont créé le 20 mars 2002 la société I..., qui a procédé à l'acquisition le 15 avril 2002 de l'ensemble des actifs opérationnels de la société R... D.... Il relève ainsi que les membres de la famille D... n'avaient pas l'intention de cesser l'activité exercée à travers la société R... D..., laquelle continue à être exercée sous une autre raison sociale dans la nouvelle société qu'ils venaient de créer.

Il relève aussi qu'au regard du protocole de 1997, l'intention de l'acquéreur, dès l'origine, n'était ni la participation à l'exploitation de la société R... D..., ni la conservation de ces titres, qui n'ont été acquis que pour permettre aux membres de la famille D... d'appréhender les réserves et le résultat disponible de cette société à moindre coût fiscal.

La transaction réalisée entre la société C..., qui n'avait aucun intérêt économique à acquérir une société dépourvue de moyens d'exploitation, et les actionnaires de la société R... D... portait ainsi exclusivement sur les réserves et le résultat disponible de cette dernière. En échange d'une commission, la société C... a permis aux actionnaires de R... D... d'appréhender ces liquidités, en déguisant ainsi la distribution réalisée à leur profit.

Le Comité déduit de l'ensemble des éléments portés à sa connaissance que la vente des titres de la société R... D... par ses actionnaires avait un but exclusivement fiscal.

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

Affaire n° 2007-19

M. M..., actionnaire de la SAS J..., dont le capital social était détenu par trois membres de la même famille, a, ainsi que les autres actionnaires, vendu le 1^{er} mars 2001 l'intégralité des actions de cette société qu'il détenait, à la société S....

La plus value résultant de la cession de ces titres a été déclarée et imposée à l'impôt sur le revenu au taux proportionnel de 16% majoré des contributions sociales

L'administration a remis en cause cette imposition. Elle a constaté que dans le contexte dans lequel elle était intervenue, la vente des actions de la société n'avait aucun intérêt économique et n'avait eu pour but que de dissimuler sous la forme d'une vente de titres une appréhension par les actionnaires des liquidités de cette société et de déguiser ainsi une distribution à leur profit de bénéfices normalement imposables en tant que revenus de capitaux mobiliers au taux progressif de l'impôt sur le revenu en une plus-value mobilière imposable au taux proportionnel.

L'administration a, sur le fondement des dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, procédé à la requalification des sommes perçues en distributions taxables dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers sans avoir fiscal à concurrence de l'excédent des droits sociaux annulés sur le prix d'acquisition de ces droits. La plus-value déclarée et imposée a corrélativement été annulée.

Le Comité observe que l'activité de la société J... relevait d'un secteur économique connaissant une grave crise et que cette société avait perdu, en 2000, son principal client. Durant cette même année, elle avait procédé au licenciement de tous ses salariés, avait demandé, le 11 juillet 2000, sa radiation du registre de la chambre des métiers et s'était déclarée au registre du commerce comme n'ayant plus d'activité.

Il remarque que l'ensemble de ses constructions et installations nécessaires à l'activité avait été vendu ou mis au rebut la même année.

Le Comité relève que les actionnaires de la SAS J... avaient tenté en vain de trouver un repreneur pour l'activité de leur entreprise et que les opérations précitées se traduisaient par la liquidation de cette société.

Le Comité note, en outre, que l'acquéreur des titres de la SAS J..., se présentait lui-même, dans des documents publics, comme spécialisé dans le rachat de sociétés n'ayant plus d'activité opérationnelle et destinées à disparaître, mais disposant encore d'importantes liquidités dont l'appréhension, à travers la distribution d'un boni de liquidation, aurait pour effet l'application d'un régime fiscal peu avantageux.

Le Comité estime que la vente par M. M... des titres de la société J... alors que les opérations de liquidation avaient déjà commencé, n'avait donc d'autre objet que de placer la distribution des liquidités de la société, destinée à disparaître, sous un régime fiscal plus avantageux. L'opération se présentant sous la forme de la cession de titres de la société en cours de liquidation avait donc un but exclusivement fiscal.

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

Affaire n° 2007-20

M. M..., actionnaire de la SAS J... dont le capital social était détenu par trois membres de la même famille, a, ainsi que les autres actionnaires, vendu le 1^{er} mars 2001 l'intégralité des actions de cette société qu'il détenait, à la société S....

La plus value résultant de la cession de ces titres a été déclarée et imposée à l'impôt sur le revenu au taux proportionnel de 16% majoré des contributions sociales

L'administration a remis en cause cette imposition. Elle a constaté que dans le contexte dans lequel elle était intervenue, la vente des actions de la société n'avait aucun intérêt économique et n'avait eu pour but que de dissimuler sous la forme d'une vente de titres une appréhension par les actionnaires des liquidités de cette société et de déguiser ainsi une distribution à leur profit de bénéfices normalement imposables en tant que revenus de capitaux mobiliers au taux progressif de l'impôt sur le revenu en une plus-value mobilière imposable au taux proportionnel.

L'administration a, sur le fondement des dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, procédé à la requalification des sommes perçues en distributions taxables dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers sans avoir fiscal à concurrence de l'excédent des droits sociaux annulés sur le prix d'acquisition de ces droits. La plus-value déclarée et imposée a corrélativement été annulée.

Le Comité observe que l'activité de la société J... relevait d'un secteur économique connaissant une grave crise et que cette société avait perdu, en 2000, son principal client. Durant cette même année, elle avait procédé au licenciement de tous ses salariés, avait demandé, le 11 juillet 2000, sa radiation du registre de la chambre des métiers et s'était déclarée au registre du commerce comme n'ayant plus d'activité. Il remarque que l'ensemble de ses constructions et installations nécessaires à l'activité avait été vendu ou mis au rebut la même année.

Le Comité relève que les actionnaires de la SAS J... avaient tenté en vain de trouver un repreneur pour l'activité de leur entreprise et que les opérations précitées se traduisaient par la liquidation de cette société.

Le Comité note, en outre, que l'acquéreur des titres de la SAS J..., se présentait lui-même, dans des documents publics, comme spécialisé dans le rachat de sociétés n'ayant plus d'activité opérationnelle et destinées à disparaître, mais disposant encore d'importantes liquidités dont l'appréhension, à travers la distribution d'un boni de liquidation, aurait pour effet l'application d'un régime fiscal peu avantageux.

Le Comité estime que la vente par M. M... des titres de la société J ... alors que les opérations de liquidation avaient déjà commencé, n'avait donc d'autre objet que de placer la distribution des liquidités de la société, destinée à disparaître, sous un régime fiscal plus avantageux. L'opération se présentant sous la forme de la cession de titres de la société en cours de liquidation avait donc un but exclusivement fiscal.

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

Affaire n° 2007-21

M. M..., actionnaire de la SAS J..., dont le capital social était détenu par trois membres de la même famille, a, ainsi que les autres actionnaires, vendu le 1^{er} mars 2001 l'intégralité des actions de cette société qu'il détenait, à la société S....

La plus value résultant de la cession de ces titres a été déclarée et imposée à l'impôt sur le revenu au taux proportionnel de 16% majoré des contributions sociales

L'administration a remis en cause cette imposition. Elle a constaté que, dans le contexte dans lequel elle était intervenue, la vente des actions de la société n'avait aucun intérêt économique et n'avait eu pour but que de dissimuler sous la forme d'une vente de titres une appréhension par les actionnaires des liquidités de cette société et de déguiser ainsi une distribution à leur profit de bénéfices normalement imposables en tant que revenus de capitaux mobiliers au taux progressif de l'impôt sur le revenu en une plus-value mobilière imposable au taux proportionnel.

L'administration a, sur le fondement des dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, procédé à la requalification des sommes perçues en distributions taxables dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers sans avoir fiscal à concurrence de l'excédent des droits sociaux annulés sur le prix d'acquisition de ces droits. La plus-value déclarée et imposée a corrélativement été annulée.

Le Comité observe que l'activité de la société J... relevait d'un secteur économique connaissant une grave crise et que cette société avait perdu, en 2000, son principal client. Durant cette même année, elle avait procédé au licenciement de tous ses salariés, avait demandé, le 11 juillet 2000, sa radiation du registre de la chambre des métiers et s'était déclarée au registre du commerce comme n'ayant plus d'activité.

Il remarque que l'ensemble de ses constructions et installations nécessaires à l'activité avait été vendu ou mis au rebut la même année.

Le Comité relève que les actionnaires de la SAS J... avaient tenté en vain de trouver un repreneur pour l'activité de leur entreprise et que les opérations précitées se traduisaient par la liquidation de cette société.

Le Comité note, en outre, que l'acquéreur des titres de la SAS J..., se présentait lui-même, dans des documents publics, comme spécialisé dans le rachat de sociétés n'ayant plus d'activité opérationnelle et destinées à disparaître, mais disposant encore d'importantes liquidités dont l'appréhension, à travers la distribution d'un boni de liquidation, aurait pour effet l'application d'un régime fiscal peu avantageux.

Le Comité estime que la vente par M. M... des titres de la société J... alors que les opérations de liquidation avaient déjà commencé, n'avait donc d'autre objet que de placer la distribution des liquidités de la société, destinée à disparaître, sous un régime fiscal plus avantageux. L'opération se présentant sous la forme de la cession de titres de la société en cours de liquidation avait donc un but exclusivement fiscal.

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

Chapitre 7 Transferts de fonds

➤ **Montage mis en place dans le but d'échapper à l'imposition des transferts de fonds de ou vers l'étranger (article 1649 A du CGI)**

◆ **Avis favorables**

Affaire n° 2002-34

1) Les faits

M. G... est le gérant de la SCI de C... dont il détient 10 % des parts, le restant étant détenu par une société holding de droit britannique créée à cet effet. La SCI, créée le 26 mars 1997, a

acquis le 30 décembre suivant un ensemble immobilier composé d'un château et de terres, puis l'a rénové en 1998 et 1999 grâce à des fonds mis à sa disposition par la société holding.

2) Avis rendu

A titre liminaire, le Comité a estimé que les moyens soulevés relatifs à l'irrégularité de la procédure ne relèvent pas de sa compétence.

Au fond, le Comité a considéré qu'en égard aux éléments du dossier, il existe des présomptions précises et concordantes suffisantes permettant de considérer comme établi que la société holding de droit britannique et la SCI n'avaient été créées que dans le seul but fiscal de permettre à M. G... de transférer des fonds tout en échappant aux dispositions de l'article 1649 A du code général des impôts.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2004-05

1) Les faits

M. B..., citoyen britannique, réside en France où il a créé un groupe de sociétés dans lesquelles il détient des participations. A l'issue de diverses vérifications, l'administration a établi que M. B... était fiscalement domicilié en France et a constaté qu'il était titulaire d'un compte bancaire à l'étranger non déclaré sur lequel était portée au débit la somme de 1 500 000 €. Cette somme, empruntée à l'établissement bancaire étranger, a été transférée par la suite sur son compte courant dans la SA E...-H... dont il possède 80 % des titres.

2) Avis rendu

Le Comité a constaté que l'emprunt auprès de l'établissement bancaire étranger avait été préfinancé par un contrat de nantissement portant sur une somme de 1 200 000 £ déposée auprès du même établissement bancaire sur un compte ouvert au nom de M. B....

Le Comité a ainsi considéré que cet emprunt ne correspondait à aucune logique économique ou financière et qu'il n'avait été souscrit que dans le seul but fiscal de permettre à M. B... de transférer des fonds tout en échappant aux dispositions de l'article 1649 A du code général des impôts.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du Livre des procédures fiscales.

TITRE 4 IMPOT SUR LES SOCIETES

- **Acquisition des titres d'une société fiscalement déficitaire suivie de son absorption afin d'y localiser une plus-value**
 - ◆ **Avis défavorables**

Affaire n° 2003-07

1) Les faits

La société anonyme I... exerce depuis le 31 décembre 1975, date de sa création, une activité de marchand de biens. Le 30 novembre 1996, alors que sa situation financière est gravement obérée en raison de la crise ayant affecté le secteur de l'immobilier, la société anonyme I... procède à l'acquisition des titres de la société anonyme B... V..., société à prépondérance immobilière qui avait pour activité la location d'un immeuble qu'elle détenait à son actif depuis 1928.

Le 4 décembre 1996, la société anonyme B... V... vend son immeuble et par l'effet d'une convention de trésorerie permet à I... d'acquitter le prix de cession des titres. Le 30 août 1997, l'assemblée générale extraordinaire de la société anonyme I... approuve le traité de fusion entre I... et B... V... avec effet rétroactif au 1^{er} décembre 1996.

L'opération de fusion a ainsi permis à la société anonyme I..., absorbante, d'imputer ses déficits fiscaux en voie de péremption et ses moins-values à long terme sur la plus-value réalisée par la société anonyme B... V..., absorbée, au cours de la période de rétroactivité.

2) Avis rendu

Le Comité a tout d'abord constaté que l'administration ne soutient pas que les opérations litigieuses sont fictives.

Il a par ailleurs relevé que la vente de l'immeuble revêtait un caractère spéculatif et entrainait donc dans le cadre normal de l'activité de marchand de biens.

Le Comité a estimé que les éléments fournis par l'administration ne permettaient pas d'établir que la fusion entre la société anonyme I... et la société anonyme B... V... ne présentait qu'un but exclusivement fiscal.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2003-08

1) Les faits

La société anonyme I... exerce depuis le 31 décembre 1975, date de sa création, une activité de marchand de biens. Le 12 décembre 1996, alors que sa situation financière est gravement obérée en raison de la crise ayant affecté le secteur de l'immobilier, la société anonyme I...

procède à l'acquisition, avec effet rétroactif au 1^{er} novembre 1996, des titres de la société à responsabilité limitée (SARL) D..., société à prépondérance immobilière qui avait pour activité la location d'un appartement, et s'acquitte le jour même du paiement du prix.

Le 16 décembre 1996, la SARL D... vend l'appartement. Le 3 avril 1997, l'assemblée générale extraordinaire de la société anonyme I... approuve le traité de fusion entre I... et D... avec effet rétroactif au 1^{er} novembre 1996.

L'opération de fusion a ainsi permis à la société anonyme I..., absorbante, d'imputer ses déficits fiscaux en voie de péremption et ses moins-values à long terme sur la plus-value réalisée par la SARL D..., absorbée, au cours de la période de rétroactivité.

2) Avis rendu

Le Comité a tout d'abord constaté que l'administration ne soutient pas que les opérations litigieuses sont fictives.

Il a par ailleurs relevé que la vente de l'appartement revêtait un caractère spéculatif et entrait donc dans le cadre normal de l'activité de marchand de biens.

Le Comité a estimé que les éléments fournis par l'administration ne permettaient pas d'établir que la fusion entre la société anonyme I... et la SARL D... ne présentait qu'un but exclusivement fiscal.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2003-09

1) Les faits

La société anonyme I... exerce depuis le 31 décembre 1975, date de sa création, une activité de marchand de biens. Le 30 novembre 1996, alors que sa situation financière est gravement obérée en raison de la crise ayant affecté le secteur de l'immobilier, la société anonyme I... procède à l'acquisition des titres de la société anonyme I... Q... A..., société qui avait pour activité la location de son patrimoine immobilier, et s'acquitte le jour même du paiement du prix.

Entre le 29 janvier et le 24 juillet 1997, la société anonyme I... Q... A... vend l'ensemble de ses immeubles. Le 30 août 1997, l'assemblée générale extraordinaire de la société anonyme I... approuve le traité de fusion entre I... et I... Q... A... avec effet rétroactif au 1^{er} janvier 1997.

L'opération de fusion a ainsi permis à la société anonyme I..., absorbante, d'imputer ses déficits fiscaux en voie de péremption et ses moins-values à long terme sur la plus-value réalisée par la société anonyme I... Q... A..., absorbée, au cours de la période de rétroactivité.

2) Avis rendu

Le Comité a tout d'abord constaté que l'administration ne soutient pas que les opérations litigieuses sont fictives.

Il a par ailleurs relevé que la vente des immeubles revêtait un caractère spéculatif et entrait donc dans le cadre normal de l'activité de marchand de biens.

Le Comité a estimé que les éléments fournis par l'administration ne permettaient pas d'établir que la fusion entre la société anonyme I... et la société anonyme I... Q... A... ne présentait qu'un but exclusivement fiscal.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

➤ **Cession de fonds de commerce sous couvert d'une indemnité de résiliation**

◆ **Avis favorable**

Affaire n° 2004-34

Par un acte du 25 mars 1999, la SARL So..., ayant pour associés M. et Mme V... et leurs quatre enfants, a résilié de manière anticipée le bail commercial qu'elle avait accordé aux époux D... pour l'exploitation d'un établissement de restauration sous l'enseigne « Miam-Miam ».

Pour cette résiliation anticipée, la société So... a versé aux époux D... une indemnité de 945 184 € non soumise aux droits de mutation prévus à l'article 719 du code général des impôts et comptabilisée en charges en matière d'impôt sur les sociétés.

Cependant, en même temps que leur bail commercial était rompu, les époux D... se voyaient accorder par la société So... une autorisation d'occupation provisoire et poursuivaient ainsi leur exploitation aux mêmes conditions financières que celles prévues dans le bail qui avait été résilié. Cette exploitation s'est maintenue jusqu'au 15 novembre 1999. A cette date, les époux D... ont cédé à la SARL Se..., ayant pour associés les quatre enfants de M. et Mme V..., les matériels et la licence de débit de boissons de l'établissement de restauration. Enfin, le 23 mars 2000, la société So... a accordé à la société Se... un bail commercial sur les locaux précédemment loués aux époux D..., pour une activité de restauration similaire et moyennant un loyer substantiellement supérieur à celui payé par les époux D....

L'administration a relevé, en premier lieu, que la société So... ayant pour associés, ainsi qu'il a été dit, M. et Mme V... et leurs quatre enfants, et la société Se..., ayant pour associés les quatre enfants de M. et Mme V..., sont unies par une communauté d'intérêts, M. V... étant, d'ailleurs, le gérant des deux sociétés.

L'administration a, en second lieu, constaté que les époux D... avaient été autorisés à poursuivre temporairement leur activité de restauration et qu'à l'issue de cette période, le 15 novembre 1999, la société Se..., avant même d'obtenir le bail commercial de l'établissement, s'était comportée comme le futur exploitant de celui-ci, en rachetant ses éléments d'exploitation.

L'administration a donc estimé que les sociétés So... et Se... avaient agi de concert pour procéder à l'acquisition de la clientèle du fonds de commerce de restauration, sous couvert du simple versement d'une indemnité de résiliation, ce qui avait permis à la société So... de ne pas payer les droits de mutation sur cette cession de clientèle (soit 101 455 €) et de déduire de ses résultats l'indemnité versée alors que celle-ci avait permis d'acquérir un élément d'actif (la clientèle du fonds) faisant ainsi une économie d'impôt sur les sociétés de 346 567 €

Compte tenu de l'ensemble de ces éléments, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

➤ **Cession de créance**

◆ **Avis défavorable**

Affaire n° 2006-02

La SARL W..., créée en 1990 à égalité d'apports entre la SARL M... et M. G... et contrôlée, au cours des exercices 2001 et 2002, par M. G..., son gérant, à hauteur de plus de 98% de son capital, a passé dans sa comptabilité à la clôture de ces exercices des écritures constatant le débit du compte fournisseur SARL M... par un crédit équivalent du compte courant de son gérant.

La société entendait ainsi traduire au plan comptable le transfert du solde du compte fournisseur SARL M... au compte courant de M. G... à la suite de cessions au bénéfice de ce dernier de créances détenues par la société M... sur la société W.... M. G... a retiré ultérieurement de son compte courant les sommes en cause.

L'administration a relevé que ces cessions avaient été consenties sans prix exprimé et qu'elles avaient été annulées dans la comptabilité de la société M... avec comme seule contrepartie le débit du compte courant de M. M..., son associé et gérant.

Elle a encore noté que la prétendue contrepartie à ces cessions constituée par des reconnaissances de dettes de M. G... au profit du gérant de la société M... était dépourvue de force probante dès lors que ces documents non enregistrés mais acceptés formellement par le créancier prévoyaient un remboursement sans intérêts à la seule discrétion du débiteur.

L'administration a considéré que les cessions de créances devaient être regardées comme fictives et n'avaient eu d'autre objet que de permettre à M. G... de procéder à des prélèvements sur les fonds sociaux de la société W... en franchise d'impôt. Elle a en conséquence réintégré les sommes en cause au titre de 2001 et 2002 dans le bénéfice imposable de la société sur le fondement de l'article L. 64 du LPF.

Le Comité relève que les créances en cause correspondent à des prestations diverses de la société M... au profit de la société W..., ainsi qu'à des avances de trésorerie et note que ces prestations et avances n'ont fait l'objet respectivement d'aucun paiement et d'aucun remboursement.

Il constate également, au vu des pièces qui lui ont été soumises, l'absence de toute contrepartie aux cessions par la société M... de ces créances à M. G....

Il considère que ces opérations s'analysent ainsi comme des actes anormaux de gestion et qu'il appartenait à l'administration de tirer toutes les conséquences fiscales de cette qualification dans le cadre de l'application des règles de droit commun.

Dès lors, le Comité estime que l'administration n'était pas fondée à mettre en oeuvre la procédure de répression des abus de droit prévue par l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales.

➤ **Création de deux entreprises afin de transférer des bénéfices dans une zone à fiscalité privilégiée**

◆ **Avis défavorable**

Affaire n° 2005-14

La SARL C..., dont l'objet est d'exploiter un centre de formation professionnelle, est détenue à parts égales par M. E... et Mlle H... qui occupent les fonctions respectives de gérant et assistante de direction pour lesquelles ils perçoivent des salaires.

Le 1^{er} novembre 2001, chacun des associés crée une entreprise individuelle domiciliée en Corse et placée sous le régime d'exonération prévu à l'article 44 decies du code général des impôts.

A compter de cette date, M. E... et Mlle H... ont cessé d'être salariés de la SARL C... et ont facturé à cette dernière, conformément à un contrat signé entre les parties, des prestations par l'intermédiaire de leur entreprise individuelle.

L'administration, rejetant les charges comptabilisées par la SARL C... au titre des contrats conclu avec les entreprises individuelles, au motif que ces dernières avaient été créées dans le seul but de réaliser un transfert de bénéfice dans une zone à fiscalité privilégiée et permettre ainsi aux associés d'échapper à l'impôt sur le revenu, a notifié un rappel en droits de 32 519 € au titre de l'impôt sur les sociétés.

Le Comité a considéré que les éléments retenus par l'administration de nature à remettre en cause la validité du régime d'exonération prévu à l'article 44 decies précité, à savoir la condition relative à l'exercice réel et autonome d'activités en Corse, relevaient de la procédure contradictoire de droit commun.

De même, la question de la déductibilité des charges engagées par la SARL C... relève des règles fiscales de droit commun.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

➤ **Interposition d'une société fiscalement déficitaire afin d'y localiser une plus-value sur cession d'immeuble**

◆ **Avis favorable**

Affaire n° 2001-07

1) La société civile immobilière X exerce l'activité de marchand de biens. Elle cède le 11 mai 1995 à la société V un immeuble pour le prix de 4 Millions de F. Le 19 mai 1995, la société V, qui exerce l'activité de concessionnaire automobile, revend l'immeuble à la société civile immobilière « J C » au prix de 12 MF. Ce bien fait l'objet d'une opération de promotion immobilière après démolition de l'existant. Les trois sociétés sont contrôlées par les mêmes personnes.

2) Le Comité a relevé particulièrement les éléments suivants :

- le bien était déjà en démolition et le programme commercial était déjà engagé par la société civile immobilière J C, avant la cession du 11 mai 1995 à la société V ;

- l'indemnité d'éviction alléguée au bénéfice de la SA V ne peut expliquer, au cas particulier, le montage retenu qui n'a pas de justification économique ;

- la totale entente entre les trois sociétés dirigées par les mêmes personnes.

Le Comité en a conclu que le montage consistant en l'interposition de la SA V n'avait d'autre objet que de permettre d'imputer sur la plus-value réalisée à l'occasion de la cession du terrain les déficits dont dispose la société V et ainsi de réaliser d'importantes économies d'impôt sur les sociétés ;

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du Livre des procédures fiscales.

➤ **Opération d'achat-revente de titres afin de bénéficier de l'avoir fiscal attaché à la distribution de dividendes**

◆ **Avis favorable**

Affaire n° 2004-07

1) Les faits

Le 19 septembre 2000, la SA S... acquiert la totalité des 8 000 actions de la SA B... E... S... pour le prix de 990 919 €

Le 29 septembre 2000, l'assemblée générale de la SA B... E... S... décide la mise en distribution d'une somme de 297 276 € à laquelle est attaché un avoir fiscal de 148 638 €

Le 30 septembre 2000, la SA S... cède la totalité des 8 000 actions de la SA B... E... S... à la SA O... F... et G..., société en cours de constitution, pour le prix de 701 265 €

Par ces opérations, la SA S... a ainsi réalisé une moins-value sur titre de 289 654 € et a reçu des dividendes nets de 297 276 € auxquels était attaché un avoir fiscal de 79 273 € qu'elle a utilisé au paiement de l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'ensemble de son activité.

2) Avis rendu

Le Comité a relevé particulièrement les éléments suivants :

- des liens d'actionnariat et de direction existaient entre les sociétés S... et O... F... et G... ;

- la durée de détention des titres de la SA B... E... S... par la SAS S... n'est que de onze jours ;

- la société O... F... et G... ne justifie pas de manière probante son impossibilité à financer l'acquisition des titres de la SA B... E... S... pour 990 919 €

Le Comité en a conclu que les opérations d'achat-revente des titres de la SA B... E... S... n'avaient été réalisées que dans le seul but de diminuer la charge fiscale dont la SAS S... aurait été redevable en l'absence de telles opérations.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

➤ **Prise de contrôle d'une société fiscalement déficitaire afin d'y localiser des profits**

◆ **Avis favorable**

Affaire n° 2002-27

1) La société en nom collectif (SNC) V... A..., créée en 1963, a pour objet social la réalisation d'opérations immobilières et de placement de ses capitaux propres. Entre le 2 juillet et 1^{er} décembre 1997, plusieurs opérations sur le capital (apports en nature et en numéraire, fusion, incorporation de primes) vont permettre à MM. G... et D... de prendre le contrôle à 99 % de la société. Par ailleurs, cette prise de contrôle a permis de comptabiliser des profits résultant d'opérations financières dans les écritures de la SNC V... A... qui disposait au 1^{er} janvier 1997 de déficits reportables très importants. Faute de cette localisation, ces déficits, en raison du délai de report maximum de cinq ans institué par l'article 209-I du code général des impôts, seraient tombés en non-valeur.

Enfin, l'abandon de créance assorti d'une clause de retour à meilleure fortune, dont a bénéficié la SNC V... A... en 1996, a conduit à la constatation d'une perte de 3 800 000 F en 1998 suite à la mise en oeuvre de la clause de retour à meilleure fortune.

2) Le Comité a notamment relevé :

- que suite à l'abandon de créance consenti par la SC M... en 1996, la SNC V... A... avait constaté dans ses résultats un profit de 3 800 000 F imputé sur des déficits de l'année 1991 qui, à défaut, ne pouvaient plus être reportés ;

- que la perte de même montant résultant du retour à meilleure fortune constaté en 1998 avait conduit à créer un déficit dans la SNC V... A... imputé sur le bénéfice déclaré au titre de l'exercice 1999 ;

- que la reprise de la SNC V... A... ne présentait aucun intérêt économique compte tenu d'une situation financière très dégradée, l'activité immobilière de la société n'ayant pas été poursuivie ;

- que les profits réalisés sur des opérations financières ont permis à la SNC V... A... d'apurer ses déficits antérieurs reportables.

Le Comité a tout d'abord considéré que les opérations relatives à la créance de 3 800 000 F n'avaient eu d'autre but que de « rajeunir » des déficits et permettre ainsi un nouveau report sur les exercices suivants. Il a en outre conclu que la SNC V... A... n'avait été reprise que dans le seul but d'y localiser des profits afin de les imputer sur les déficits antérieurs reportables.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

➤ **Recettes occultes réalisées par le biais d'une société à l'étranger**

- ◆ **Avis défavorable**

Affaire n° 2007-13

La société F... exerce, à V..., l'activité d'organisations de campagnes de vente par correspondance d'objets ésotériques. Son principal client est une société suisse, P..., qui se présente comme son donneur d'ordre.

L'administration a réintégré, dans le cadre de la procédure de répression des abus de droit, les recettes et les bénéfices taxables qu'elle a regardés comme étant externalisés par la SAS F... en Suisse. Elle a en effet considéré que la société P... était fictive, ainsi que les relations économiques et commerciales qui l'unissent à F....

Le Comité, au vu des éléments qui lui sont présentés, constate que la fictivité de la société P... n'est pas avérée.

En conséquence, le Comité émet l'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales.

➤ **Requalification en actif immobilisé d'une indemnité de licenciement**

- ◆ **Avis défavorable**

Affaire n° 2005-02

L'EURL F... est créée le 7 janvier 1998 par M. D.... Son capital initial de 50 000 F a été porté à 40 000 € le 16 novembre 2001, date à laquelle elle s'est transformée en société par actions simplifiée universelle (SASU).

Le 18 février 2002, M. D... actionnaire unique, cède 249 des 500 actions à Mme B... épouse C..., la SASU devenant société par actions simplifiée (SAS) dont la présidence est assurée par M. D....

Le 2 mars 1998, la société F... embauche M. C... en qualité de directeur technique et commercial. Le contrat de travail prévoit les clauses suivantes :

« La société F... s'engage à maintenir l'emploi de M. C... pendant une durée minimale de 7 années à compter de la date d'embauche. Pendant cette période de garantie d'emploi, la société s'engage à ne pas procéder au licenciement de M. C... hormis le cas de faute lourde. En cas de non-respect de cet engagement, une clause de sauvegarde prévoit :

- le versement d'une indemnité complémentaire par rapport à l'indemnité conventionnelle, ayant pour effet de porter le montant total indemnisé à l'équivalent de deux années de salaire théorique brut au moment du départ ;

- la mise en place d'une action « d'out-placement » afin de permettre à M. C... de retrouver au sein d'une autre entreprise un niveau de responsabilités et de rémunération équivalent ».

Par lettre du 19 octobre 1999, M. D... convoque M. C... à un entretien préalable à son licenciement.

Constatant la démobilitation totale de M. C... et les propos critiques tenus sur son employeur auprès de son principal client, la société D..., la société F... informe son employé le 28 octobre

1999 que son licenciement pour faute grave prendrait effet le 30 octobre 1999 et que son solde de tout compte serait arrêté à cette date sans indemnité de préavis ni de licenciement.

Dès le 1^{er} juin 1999, M. C... avait été embauché en qualité d'ingénieur système administratif par la société D... dans laquelle il deviendra chef de groupe en 2000 et 2001, puis directeur des services informatiques en 2002.

Les termes du licenciement sont corrigés le 5 novembre 1999 par la signature d'un protocole entre M. C... et la société F... qui précise dans son article 1 :

« Sans que la signature du présent protocole d'accord puisse être assimilée à une quelconque reconnaissance du bien fondé de la position de M. C..., la société F... admet que la rupture des relations contractuelles est susceptible de causer un préjudice d'ordre moral et familial à M. C.... Elle accepte en conséquence de lui verser une indemnité transactionnelle calculée comme suit :

- une indemnité forfaitaire de 105 190 € devant être soldée au plus tard le 31/12/1999 ;
- une indemnité variable, fonction du chiffre d'affaires réalisé au cours de l'année 2000 avec la société D... (principal client de F...) devant être soldée au plus tard le 30/06/2001 ».

Dans l'article 2, M. C... s'engage à ne pas dénigrer la société F... et à faire en sorte que la société D... maintienne ses relations commerciales avec elle dans le respect de la libre concurrence et des conditions du marché.

Compte tenu du chiffre d'affaires réalisé en 2000 avec la société D..., M. C... a bénéficié d'une indemnité de 609 796 € qui a été comptabilisée en charges exceptionnelles dans la société F...

L'administration, considérant que la somme de 609 796 € versée à M. C... ne constituait pas une indemnité de licenciement mais une commission versée en vue d'accroître et de pérenniser l'actif de la société F..., et donc non immédiatement déductible, a notifié des redressements en droits de 223 591 € au titre de l'impôt sur les sociétés de l'année 2000.

Elle a, en premier lieu, fait valoir que le versement d'une telle indemnité ne s'imposait pas. En effet, en application du contrat de travail du 2 mars 1998, M. C..., en cas de licenciement, ne pouvait exiger une quelconque indemnisation, en cas de faute lourde, et devait limiter ses prétentions à deux années de salaire brut (soit 109 763 €) en cas de faute grave.

Par ailleurs, elle a considéré que la société F... et M. C... avaient un intérêt à pérenniser leurs relations économiques, la société F..., qui réalise les 90 % de son chiffre d'affaires avec la société D..., ne pouvant que se satisfaire d'avoir au sein de cette société un allié lui assurant la quasi-totalité de son chiffre d'affaires ; M. D... était également bien informé que M. C... était depuis le 1^{er} juin 1999 cadre supérieur dans la société D...

En outre, M. C... était intéressé aux bons résultats de la société F... via les parts détenues par son épouse depuis le 18 février 2002.

Enfin, l'administration relève que la société F... avait un intérêt fiscal à la qualification retenue par le protocole litigieux dès lors qu'elle permettait de diminuer de manière conséquente les bases imposables à l'impôt sur les sociétés.

Considérant que la somme versée à M. C..., qualifiée de commission, était bien déductible car ne conduisant pas à une augmentation de la valeur de l'actif de la société F..., le Comité a émis l'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

➤ **Utilisation du régime de l'intégration fiscale d'un groupe afin d'exonérer d'impôt les produits issus de l'activité d'un autre groupe**

◆ **Avis favorable**

Affaire n° 2006-12

La société S..., membre du groupe fiscal constitué par la SA B..., n'exerçait plus d'activité hormis la détention des titres d'autocontrôle de la SA B...

Ce groupe industriel disposait au 1^{er} janvier 2000 d'un montant de déficits reportables d'environ 285 millions d'euros et d'amortissements réputés différés pour un montant de 300 millions d'euros.

Au cours de l'exercice 2000, la société X... , filiale du groupe bancaire XX... , acquiert 3 % du capital de la SA S.....

Les actionnaires décident lors de l'assemblée générale extraordinaire du 4 août 2000 de la SA S... :

- la modification de l'objet social pour y inclure l'acquisition et la détention de parts de fonds d'investissement pour son propre compte,
- la transformation de la société anonyme en société anonyme simplifiée,
- la nomination de la société X... comme président de la SAS,
- la modification des statuts de manière à prévoir l'accord de la société X... pour toutes les décisions importantes ainsi que la possibilité d'exclure l'associé manifestant une « opposition continue aux décisions proposées par le Président pendant deux exercices successifs »,
- la nécessité de l'accord de la société X... pour les opérations de fusion ou d'apport partiel d'actif ou de scission, la dissolution de la société et la modification de l'article relatif à l'affectation et à la répartition du résultat.

Le même jour, les opérations suivantes sont réalisées :

- la société S... procède à l'émission de 58 000 obligations convertibles en actions entre le 31 janvier 2002 et le 30 juin 2003 au profit exclusif de la SA société X pour un montant de 77 079 680 €
- la société X conclut un contrat de promesse d'achat des actions S... à la société B... pour la somme de 2 686 000 € assortie d'un rendement minimum et majoré d'une performance comprise entre 5 et 7 % de la variation d'actif net de la société S.... constatée en 2000 et 2001. L'option d'achat pourra principalement être levée par la société B... lorsque celle-ci deviendra minoritaire à la suite de la conversion des obligations en actions.

Au cours de l'exercice 2000 :

- la société S... cède les titres d'autocontrôle de B... pour 2 686 000 €.
- la société S... investit 76 970 000 € dans un fonds d'investissement C... domicilié dans l'Etat du Delaware, fonds dont l'administration et le courtage sont assurés par des sociétés membres du groupe XX... .

Les produits financiers distribués par le fonds s'élèvent à 27 193 501 € au titre de l'année 2000 et 35 366 635 € au titre de l'année 2001. Le fonds est liquidé le 15 novembre 2001.

Le 31 janvier 2002, les obligations sont transformées en actions. La société X... détient désormais 95,8 % du capital de la société S....

Le 8 février 2002, la société X... rachète à la société B... sa participation au capital de la SAS S... pour 7 025 550 €

Le bénéfice fiscal de la SAS S... au titre des années 2000 et 2001, essentiellement constitué des profits financiers distribués par le fonds C... , est intégré dans le résultat d'ensemble fortement déficitaire du groupe B...

La société S... sort rétroactivement de l'intégration fiscale du groupe B... à compter du 1 er janvier 2002.

L'administration a considéré que le schéma mis en place avait pour objectif d'utiliser le cadre juridique de l'intégration fiscale du groupe B..., fiscalement déficitaire, pour exonérer les produits financiers réalisés par la SAS S... et permettre la distribution en franchise d'impôts de ces produits à la société X... après que celle-ci soit devenue l'actionnaire majoritaire.

Le montage juridique n'ayant pour effet que de maintenir artificiellement dans le groupe B... la SAS S... afin d'exonérer les profits réalisés économiquement par cette dernière, l'administration a dans le cadre de la procédure de répression des abus de droit, remis en cause le bénéfice du régime d'intégration fiscale sous lequel la SAS S... s'était placée et imposé celle-ci distinctement.

Le comité relève les éléments suivants :

- une banque développe une activité financière à risques, à très court terme, dégageant d'importants bénéfices imposables à l'impôt sur les sociétés,
- elle prend une participation minimale via sa filiale la société X... dans une société sans activité, la SA S..., membre du groupe industriel B..., qui dispose d'importants déficits fiscaux,
- la transformation juridique de la société en SAS, la modification des statuts, la nomination en qualité de président de la SAS de la société X... prive la société B... qui détient pourtant 95 % du capital de la société S... de toute décision de distribution de dividendes et d'affectation des résultats. Au cas présent, le Comité relève que la distribution des résultats de la SAS S... n'interviendra qu'après que la société X soit devenue actionnaire principal,
- le contrôle de la société S... après le 4 août 2000 est entièrement dévolu à la société X tant par ses pouvoirs en tant que président de la SAS que par les modifications statutaires. Le Comité remarque à ce titre que les sommes investies dans le fonds C... ont été apportées par la société X lors de la souscription à l'emprunt obligataire. Le fonds est administré et géré par des filiales de la X... Les sommes reversées par le fonds lors de sa liquidation sont prêtées à la société X... L'emprunt obligataire souscrit par la société X n'est assorti d'aucun intérêt financier.

Le comité relève également que la société XX... a compris dans ses comptes consolidés les résultats de la société S... alors que les résultats fiscaux de cette même société ont été intégrés fiscalement dans le résultat d'ensemble du groupe B... au titre des exercices 2000 et 2001.

Le comité en conclut que les opérations du 4 août 2000 ont eu pour seul objectif d'utiliser le cadre juridique de l'intégration fiscale du groupe B... pour exonérer les produits financiers réalisés par la société XX... au travers de la société S... et permettre ainsi une distribution en franchise d'impôts. Il considère que ces opérations sont constitutives d'une fraude à la loi.

En conséquence, le comité émet l'avis que l'administration était fondée à utiliser la procédure de répression des abus de droit prévue par l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales.

➤ **Montage destiné à transférer dans un pays à fiscalité privilégiée les profits relatifs à une opération immobilière**

◆ **Avis favorable**

Affaire n° 2005-26

Une opération immobilière a été réalisée de décembre 1999 à octobre 2001 consistant en la construction d'un bâtiment à usage de plate-forme de stockage et de bureaux d'accompagnement. Le terrain sur lequel a été édifié ce bâtiment a été acquis au prix de 339 352 €. Le prix de revient du bâtiment a été évalué à 4 354 701 €. L'immeuble a été réceptionné le 24 septembre 2001 et a été vendu le 19 octobre 2001 pour un prix de 7 165 104 €, dégageant ainsi un profit de 2 810 403 €.

L'opération a d'abord été menée par la SARL F..., dont le gérant a été, depuis 1990, année de constitution de la société, jusqu'au 28 juin 2000, M. Jérôme L.... A partir du 28 juin 2000 et jusqu'au 24 mars 2004, les co-gérants de cette société ont été M. Gilles C... et M. Didier H.... C'est, en effet, la société F... qui obtient le 9 décembre 1999 une promesse de vente sur le terrain à bâtir pour le prix de 339 352 €. Et c'est elle qui signe le 26 octobre 2000 un bail commercial avec L... fixant à 630 171 €HT le loyer annuel à percevoir à compter de la date de la réception de l'immeuble.

Mais, à partir du 14 février 2001, une nouvelle société, constituée le 16 juin 2000 sous la forme d'une EURL soumise à l'impôt sur les sociétés, la société B..., va intervenir dans cette opération immobilière. Cette société n'a ni actif ni salarié. Ses co-gérants non-associés et non rémunérés sont, du 16 juin 2000 au 5 septembre 2001, M. Gilles C... et M. Jérôme L.... Son capital social est de 7 623 €. Il est détenu par une société de droit luxembourgeois, M... SA qui a été constituée le 27 avril 2000 avec un capital social de 31 000 €. Cette société M... a elle-même pour actionnaires deux sociétés de droit de l'Etat du Delaware (USA) dont l'une est " représentée en Europe " par M. Didier H... et M. Gilles C... et dont l'autre a pour « directeurs des affaires européennes » M. Jérôme L... et M. Alain F.... Cette société M... ne dispose, elle aussi, d'aucun moyen humain ou matériel. Elle n'a à son actif que sa participation dans la société B....

Le 14 février 2001 la société B... se substitue donc à la SARL F... et achète le terrain à bâtir pour le prix de 339 352 €. Elle a pour cela contracté un prêt avec une hypothèque conventionnelle à première demande auprès d'une banque luxembourgeoise pour un montant de 457 347 €. Le 15 février 2001, la société B... signe un contrat de promotion immobilière avec la SARL F... pour un montant de 3 750 246 € pour la réalisation du bâtiment en cause. Par un avenant du 21 mars 2001 au contrat de promotion immobilière, F... accorde à la société B... un crédit fournisseur de 3 678 991 €. Ce crédit représente 98,10 % du coût de la promotion immobilière. Enfin, par un avenant du 22 mars 2001 au bail commercial du 26 octobre 2000, la société B... se substitue à F... en tant que bailleur.

Mais, dès le 9 mai 2001, la société M... signe en faveur de la SARL F... une promesse de lui céder pour la somme de 2 652 613 € le capital de la société B... dont la valeur était, ainsi qu'il a été dit ci-dessus, de 7 623 € lors de la constitution de cette société le 16 juin 2000. Et effectivement, le 3 septembre 2001, la société M... cède 99,7 % de sa participation dans la société B... à la société F... pour un prix de 2 584 493 €, le reste soit 0,3 % (1 part) étant cédé à la société de droit luxembourgeois, SA K... I.... La société M... réalise ainsi une plus-value de 2 584 010 € (2 591 633 € - 7 623 €). Cette plus-value est exonérée d'impôt au Luxembourg conformément au régime luxembourgeois des Soparfi. Le 12 septembre 2001 la société M... est

dissoute par celui qui est devenu son unique actionnaire, la société F... I... Limited dont le siège est à Tortola (Iles vierges britanniques).

Le dénouement de l'opération se fait de la manière suivante.

Le 5 septembre 2001, l'EURL B... est transformée en société en nom collectif sans option pour l'impôt sur les sociétés. Au titre du premier exercice clos le 31 octobre 2001 la SNC B... déclare un bénéfice fiscal de 2 864 983 € dont 2 825 477 € imposable chez la SARL F..., son associé quasi exclusif. Ce bénéfice correspond au bénéfice réalisé lors de la vente de l'immeuble quelques jours auparavant, le 19 octobre 2001. Mais le 27 décembre 2001, avant la clôture de son propre exercice, la SARL F... vend la quasi-totalité de sa participation dans la SNC B... (elle conserve 1 part) à la société K... I... pour un prix de 16 300 €. Cette participation ne vaut en effet quasiment plus rien puisque l'essentiel du bénéfice de la vente est remonté dans les comptes de la SARL F.... Mais ayant acheté ces titres trois mois plus tôt au prix de 2 584 493 € (ce qui aboutissait à transférer le bénéfice de l'opération à la société M...) la SARL F... constate dans ses comptes une moins-value de 2 568 193 € (2 584 493 - 16 300) qui vient neutraliser dans sa plus grande partie le profit réalisé lors de la vente de l'immeuble, puisque la société F... n'aura qu'un profit résiduel de 264 423 € qui, quant à lui, sera imposé en France.

Le comité a constaté que les différentes sociétés qui sont intervenues dans les opérations financières retracées ci-dessus sont dirigées par les mêmes personnes physiques. Il a constaté aussi que jusqu'au 14 février 2001 seule la société F... est engagée dans l'opération immobilière mais que dès le 9 mai 2001 la plus-value de 2 584 010 € qui sera perçue par la société M... est fixée en vertu de la promesse de cession des parts détenues par cette société dans la société B... signée avec la société F.... Le comité a constaté également que la société M... qui va s'approprier la quasi-totalité du profit n'a joué aucun rôle économique de même que la société B... et que seule, en réalité, la société F... a mené l'opération, pris les risques économiques et assuré le financement. Il apparaît ainsi que la renonciation par la société F... à une grande partie du profit et la localisation de celui-ci dans un pays à fiscalité privilégiée a été dissimulée dans le cadre d'un montage qui a eu pour but exclusif de faire échapper à l'impôt la plus grande partie du bénéfice réalisé.

Le comité a donc émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

➤ **Requalification d'un contrat de prêt en revenus distribués (article 119 bis-2 du CGI)**

◆ **Avis défavorable**

Affaire n° 2007-14

La S... I...M... gère et donne en location un immeuble à usage commercial situé à P.... Son capital est détenu à hauteur de 99,98 % par la société M... BV, société de droit néerlandais, elle-même intégralement détenue par la société M... NV, située dans les Antilles néerlandaises.

Les autres actionnaires de la S... I... M... sont des personnes physiques domiciliées en Suisse.

Le 5 octobre 2001, le conseil d'administration de la S... I... M... a donné son accord pour l'octroi d'un prêt de 427 000 € à l'associé principal, la société M... BV, les sommes ayant été virées le jour même sur un compte bancaire ouvert au Luxembourg par la société néerlandaise. Cette opération a été formalisée par un contrat signé par les deux sociétés le 15 octobre 2001 qui mentionne l'identité du prêteur et de l'emprunteur, le montant du capital prêté et le taux annuel des intérêts servis. Le contrat ne comporte aucune précision sur les modalités de remboursement du prêt.

L'administration a considéré que le contrat de prêt était fictif et a requalifié les sommes attribuées à la société néerlandaise en revenus distribués passibles de la retenue à la source prévue à l'article 119 bis-2 du code général des impôts.

L'administration a donc effectué, dans le cadre de la procédure de répression des abus de droit, des rappels de retenue à la source d'un montant de 106 750 € assorti d'intérêts de retard d'un montant de 28 822 € et de la majoration de 80% égale à 85 400 €, soit un total de 220 972 €

Le Comité relève au préalable que la procédure de répression des abus de droit prévue à l'article L.64 du livre des procédures fiscales est applicable lorsque l'administration entend démontrer qu'un contrat de prêt est fictif et dissimule un transfert de revenus.

Le Comité a, eu égard à la réponse des autorités fiscales néerlandaises à la demande d'assistance administrative effectuée par l'administration française, conclu à l'absence de fictivité du contrat de prêt.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales.

➤ **Placement sous le régime des sociétés mères d'une distribution par une société liquide venant d'être acquise**

◆ **Avis favorables**

Affaire n° 2008-19

La société Ch... a acquis le 29 juillet 2002 la totalité du capital de la société Ca..., entreprise de maçonnerie et couverture, le prix d'acquisition s'élevant à 431 600 €

La société Ch..., qui a entendu se prévaloir du régime des sociétés mères prévu aux articles 145, 146 et 216 du code général des impôts, a pris l'engagement formel, alors exigé par l'article 54 de l'annexe II à ce code, de conserver les titres acquis pendant une durée minimale de deux ans.

Le 31 juillet 2002, la société Ch... a reçu une distribution de la société Ca... d'un montant de 456 544 € et a constitué à la clôture de l'exercice 2002 une provision pour dépréciation des titres de la société Ca... à hauteur de 429 205 €

Le 1er janvier 2004, la société Ca... a été dissoute avec transmission universelle de son patrimoine au profit de la société Ch... qui a été elle-même, à la même date, dissoute avec transmission universelle de son patrimoine au profit de la société C...

Cette distribution, placée sous le régime des sociétés mères, a ainsi été retranchée du bénéfice net total de la société Ch... sous déduction d'une quote-part de frais et charges de 5%.

L'administration a relevé qu'à la date de la cession des titres, la société Ca... ne détenait plus aucun actif corporel ou incorporel, n'exerçait plus aucune activité mais disposait de liquidités importantes. Elle a estimé que sous le couvert d'une acquisition de titres et de la distribution de dividendes, opérations en apparence ordinaires, la société Ch... avait en fait réalisé une opération dont l'objectif était exclusivement fiscal dès lors qu'il était manifeste qu'elle n'avait jamais eu l'intention d'animer la société Ca... pas plus qu'elle n'avait eu l'intention de valoriser sa participation, les titres de cette société ayant été dépréciés par voie de provision compte tenu de la distribution de dividendes dont l'incidence fiscale a été neutralisée grâce au régime des sociétés mères. Elle en a déduit que l'opération appréciée dans sa globalité n'avait pu être inspirée par aucun autre motif que celui de minorer le résultat de la société Ch... et par suite d'éluder l'impôt correspondant.

L'administration a mis en oeuvre la procédure de répression des abus de droit et a ainsi refusé, sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, l'application du régime des

sociétés mères ce qui s'est traduit par une rectification des résultats de la société Ch... de la somme de 456 544 € au titre de l'exercice clos en 2002.

Après avoir entendu ensemble les représentants de la société et de l'administration fiscale, le Comité a relevé :

- que la société Ch... avait souscrit l'engagement formel de garder les titres de la société Ca... pendant deux ans afin de bénéficier du régime des sociétés mères ;
- que la société Ch..., en procédant dès l'acquisition des titres Ca... à la distribution de la quasi totalité des réserves de cette société, avait vidé de toute substance cette filiale qui n'exerçait plus aucune activité ;
- qu'ainsi qu'il a été admis lors de l'audition, cette filiale n'avait eu aucune activité postérieurement à cette distribution.

Par suite, le Comité a déduit de l'ensemble des éléments ainsi portés à sa connaissance, que la société Ch... avait souscrit l'engagement formel de conservation des titres pendant une durée de deux ans dans le but exclusif d'atténuer ses charges fiscales grâce à une application littérale des dispositions fiscales relatives au régime des sociétés mères à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur lorsqu'il a adopté ce régime lequel permet, afin d'éviter une double imposition, de ne pas soumettre à l'impôt sur les sociétés dû par la société mère, sous déduction d'une quote-part de frais et charges de 5%, les dividendes qu'elle a reçus de sa filiale.

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

Affaire n° 2008-20

La SA I... a acquis le 1er août 2002 la totalité du capital de la société B..., le prix d'acquisition s'élevant à 430 000 €

La SA I..., qui a entendu se prévaloir du régime des sociétés mères prévu aux articles 145, 146 et 216 du code général des impôts, a pris l'engagement formel, alors exigé par l'article 54 de l'annexe II à ce code, de conserver les titres acquis pendant une durée minimale de deux ans.

Le 2 août 2002, la société I... a reçu une distribution de la société B... d'un montant de 404 028 € et a constitué à la clôture de l'exercice 2002 une provision pour dépréciation des titres de la société B... pour 379 589 €

Le 31 mars 2003, la société B... a été dissoute avec transmission universelle de son patrimoine au profit de la SA I... qui a été elle-même, à la même date, dissoute avec transmission universelle de patrimoine au profit de la société C..

Cette distribution, placée sous le régime des sociétés mères, a ainsi été retranchée du bénéfice net total de la SA I... sous déduction d'une quote-part de frais et charges de 5%.

L'administration a relevé qu'à la date de la cession des titres, la société B... ne détenait plus aucun actif corporel ou incorporel, n'exerçait plus aucune activité mais disposait de liquidités importantes. Elle a estimé que sous le couvert d'une acquisition de titres et de la distribution de dividendes, opérations en apparence ordinaires, la SA I... avait en fait réalisé une opération dont l'objectif était exclusivement fiscal dès lors qu'il était manifeste qu'elle n'avait jamais eu l'intention d'animer la société B... pas plus qu'elle n'avait eu l'intention de valoriser sa participation, les titres de cette société ayant été dépréciés par voie de provision compte tenu de la distribution de dividendes dont l'incidence fiscale a été neutralisée grâce au régime des sociétés mères. Elle en a déduit que l'opération appréciée dans sa globalité n'avait pu être inspirée par aucun autre motif que celui de minorer le résultat de la SA I... et par suite d'éluder l'impôt correspondant.

L'administration a mis en œuvre la procédure de répression des abus de droit et a ainsi refusé, sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales l'application du régime des

sociétés mères ce qui s'est traduit par une rectification des résultats de la SA I... de la somme de 404 028 € au titre de l'exercice clos en 2002.

Après avoir entendu ensemble les représentants de la société et de l'administration fiscale, le Comité a relevé :

- que la SA I... avait souscrit l'engagement de garder les titres de la société B... pendant deux ans afin de bénéficier du régime des sociétés mères ;
- que la SA I..., en procédant très peu de temps après l'acquisition des titres à la distribution de la quasi totalité des réserves de cette société, avait vidé de toute substance cette filiale qui n'exerçait plus aucune activité ;
- qu'ainsi qu'il a été admis lors de l'audition, cette filiale n'avait eu aucune activité postérieurement à cette distribution.

Par suite, le Comité a déduit de l'ensemble des éléments ainsi portés à sa connaissance, que la SA I... avait souscrit l'engagement formel de conservation des titres pendant une durée de deux ans dans le but exclusif d'atténuer ses charges fiscales grâce à une application littérale des dispositions fiscales relatives au régime des sociétés mères à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur lorsqu'il a adopté ce régime lequel permet, afin d'éviter une double imposition, de ne pas soumettre à l'impôt sur les sociétés dû par la société mère, sous déduction d'une quote-part de frais et charges de 5%, les dividendes qu'elle a reçus de sa filiale.

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

Affaire n° 2008-21

La société U... a acquis le 31 octobre 2002 la totalité du capital de la société S..., ayant pour objet social la location immobilière, le prix d'acquisition s'élevant à 992 000 €

La société U..., qui a entendu se prévaloir du régime des sociétés mères prévu aux articles 145, 146 et 216 du code général des impôts, a pris l'engagement formel, alors exigé par l'article 54 de l'annexe II à ce code, de conserver les titres acquis pendant une durée minimale de deux ans.

Le 4 novembre 2002, la société U... a reçu une distribution de la société S... d'un montant de 815 438 € et a constitué à la clôture de l'exercice 2002 une provision pour dépréciation des titres de la société S... à hauteur de 730 833 €

Cette distribution, placée sous le régime des sociétés mères, a ainsi été retranchée du bénéfice net total de la société U... sous déduction d'une quote-part de frais et charges de 5%.

L'administration a relevé qu'à la date de la cession des titres, la société S... ne détenait plus aucun actif corporel ou incorporel, n'exerçait plus aucune activité mais disposait de liquidités importantes. Elle a estimé que sous le couvert d'une acquisition de titres et de la distribution de dividendes, opérations en apparence ordinaires, la société U... avait en fait réalisé une opération dont l'objectif était exclusivement fiscal dès lors qu'il était manifeste qu'elle n'avait jamais eu l'intention d'animer la société S... pas plus qu'elle n'avait eu l'intention de valoriser sa participation, les titres de cette société ayant été dépréciés par voie de provision compte tenu de la distribution de dividendes dont l'incidence fiscale a été neutralisée grâce au régime des sociétés mères. Elle en a déduit que l'opération appréciée dans sa globalité n'avait pu être inspirée par aucun autre motif que celui de minorer le résultat de la société U... et par suite d'éluder l'impôt correspondant.

L'administration a mis en œuvre la procédure de répression des abus de droit et a ainsi refusé, sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales l'application du régime des sociétés mères ce qui s'est traduit par une rectification des résultats de la société U... de la somme de 815 438 € au titre de l'exercice clos en 2002.

Après avoir entendu ensemble les représentants de la société et de l'administration fiscale, le Comité a relevé :

- que la société U... avait souscrit l'engagement de garder les titres de la société S... pendant deux ans afin de bénéficier du régime des sociétés mères ;
- que la société U..., en procédant dès l'acquisition des titres à la distribution de la quasi totalité des réserves de cette société, avait vidé de toute substance cette filiale qui n'exerçait plus aucune activité ;
- qu'ainsi qu'il a été admis lors de l'audition cette filiale n'avait eu aucune activité postérieurement à cette distribution.

Par suite, le Comité a déduit de l'ensemble des éléments ainsi portés à sa connaissance, que la société U... avait souscrit l'engagement formel de conservation des titres pendant une durée de deux ans dans le but exclusif d'atténuer ses charges fiscales grâce à une application littérale des dispositions fiscales relatives au régime des sociétés mères à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur lorsqu'il a adopté ce régime lequel permet, afin d'éviter une double imposition, de ne pas soumettre à l'impôt sur les sociétés dû par la société mère, sous déduction d'une quote-part de frais et charges de 5%, les dividendes qu'elle a reçus de sa filiale.

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

Affaire n° 2008-22

La société F... a acquis le 21 novembre 2003 auprès de six personnes physiques la totalité des parts de la SARL E..., ayant pour objet social le conseil pour les affaires et la gestion. Le prix d'acquisition s'élevait à 263 080 € alors que le montant des capitaux propres s'élevait à 306 891 €

La société F..., qui a entendu se prévaloir du régime des sociétés mères prévu aux articles 145, 146 et 216 du code général des impôts, a pris l'engagement formel, alors exigé par l'article 54 de l'annexe II à ce code, de conserver les titres acquis pendant une durée minimale de deux ans.

Le 31 décembre 2003, la société F... a reçu une distribution de la société E... d'un montant de 260 000 € et a constitué à la clôture de l'exercice 2003 une provision pour dépréciation des titres de la société E... à hauteur de 221 420 €

Cette distribution, placée sous le régime des sociétés mères, a ainsi été retranchée du bénéfice net total de la société F... sous déduction d'une quote-part de frais et charges de 5%.

L'administration a relevé qu'à la date de la cession des titres, la société E... ne détenait plus aucun actif corporel ou incorporel, n'exerçait plus aucune activité mais disposait de liquidités importantes. Elle a estimé que sous le couvert d'une acquisition de titres et de la distribution de dividendes, la société F... avait en fait réalisé une opération qui dans son ensemble dissimulait une réalité économique et financière différente. Elle a estimé que la société avait utilisé de manière abusive le mécanisme de distribution des produits des filiales afin de bénéficier du régime des sociétés mères et avait déduit de son résultat une provision pour dépréciation des titres de participation alors qu'il s'agissait en réalité pour la société F... de récupérer immédiatement son investissement de 263 080 €

L'administration a mis en œuvre la procédure de répression des abus de droit et a ainsi refusé, sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, l'application du régime des sociétés mères et filiales ce qui s'est traduit par une rectification des résultats de la société F... de la somme de 208 420 € résultant de la différence entre le montant constitué, d'une part, des dividendes exonérés en application du régime des sociétés mères, soit 247 000 € et d'autre part, de la provision de 221 420 € pour dépréciation des titres, augmentés et la somme de 260 000 € représentant les produits financiers comptabilisés en 2003.

Après avoir entendu ensemble les représentants de la société et de l'administration fiscale, le Comité a relevé :

- que la société F... avait souscrit l'engagement de garder les titres E... pendant deux ans afin de bénéficier du régime des sociétés mères ;
- que la société F..., en procédant dès l'acquisition des titres de la société E... à la distribution de la quasi totalité des réserves de cette société avait vidé de toute substance cette filiale qui n'exerçait plus aucune activité ;
- qu'ainsi qu'il a été admis lors de l'audition cette filiale n'avait eu aucune activité postérieurement à cette distribution.

Par suite, le Comité a déduit de l'ensemble des éléments ainsi portés à sa connaissance, que la société F... avait souscrit l'engagement formel de conservation des titres pendant une durée de deux ans dans le but exclusif d'atténuer ses charges fiscales grâce à une application littérale des dispositions fiscales relatives au régime des sociétés mères à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur lorsqu'il a adopté ce régime lequel permet, afin d'éviter une double imposition, de ne pas soumettre à l'impôt sur les sociétés dû par la société mère, sous déduction d'une quote-part de frais et charges de 5%, les dividendes qu'elle a reçus de sa filiale.

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

Affaire n° 2009-01

La société D. a acquis le 14 décembre 2004 auprès de personnes physiques la totalité des titres de la société A., le prix d'acquisition s'élevant à 232 722 €

La société D., qui a entendu se prévaloir du régime des sociétés mères prévu aux articles 145, 146 et 216 du code général des impôts, a pris l'engagement formel, alors exigé par l'article 54 de l'annexe II à ce code, de conserver les titres acquis pendant une durée minimale de deux ans.

Le 31 décembre 2004, la société D. a reçu une distribution de la société A. d'un montant de 147 450 € et a constitué le 31 décembre 2004, date de clôture de l'exercice 2004, une provision pour dépréciation des titres de la société A. à hauteur de 107 653,90 €

Le 19 septembre 2005, la société D. a reçu une distribution de la société A. d'un montant de 100 000 € et a constitué à la clôture des exercices 2005 et 2006 des provisions complémentaires pour dépréciation des titres de la société A. à hauteur respectivement de 107 573,86 € et de 8 142,59 €

Ces distributions, placées sous le régime des sociétés mères, ont ainsi été retranchées du bénéfice net total de la société D. sous déduction d'une quote-part de frais et charges de 5%.

L'administration a relevé qu'à la date de la cession des titres, la société A. ne détenait plus aucun actif corporel ou incorporel, n'exerçait plus aucune activité mais disposait de liquidités importantes. Elle a estimé que sous le couvert d'une acquisition de titres et de la distribution de dividendes, la société D. avait en fait réalisé une opération qui dans son ensemble dissimulait une réalité économique et financière différente. Elle a estimé que la société avait utilisé de manière abusive le mécanisme de distribution des produits des filiales afin de bénéficier du régime des sociétés mères et avait déduit de son résultat une provision pour dépréciation des titres de participation alors qu'il s'agissait en réalité pour la société D. de récupérer immédiatement son investissement de 232 722 €

L'administration a mis en œuvre la procédure de répression des abus de droit et a ainsi refusé, sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, l'application du régime des sociétés mères et filiales, ce qui s'est traduit par une rectification des résultats de la société D. résultant de la différence entre le montant constitué, d'une part, des dividendes exonérés en application du régime des sociétés mères et, d'autre part, de la provision pour dépréciation des

titres et le montant des produits financiers comptabilisés, soit une rectification de 100 150 € au titre de l'exercice 2004, de 102 754 € au titre de l'exercice 2005 et de 8 142 € au titre de l'exercice 2006.

Après avoir entendu ensemble les représentants de la société et de l'administration fiscale, le Comité a relevé que :

- la société avait souscrit l'engagement de garder les titres de la société A. pendant deux ans afin de bénéficier du régime des sociétés mères ;
- la société D., en procédant à la distribution de la quasi-totalité des réserves de la société A., avait vidé de toute substance cette filiale qui n'exerçait plus aucune activité ;
- cette filiale n'avait eu aucune activité postérieurement à cette distribution.

Par suite, le Comité a déduit de l'ensemble des éléments ainsi portés à sa connaissance, que la société D. avait souscrit l'engagement formel de conservation des titres pendant une durée de deux ans dans le but exclusif d'atténuer ses charges fiscales grâce à une application littérale des dispositions fiscales relatives au régime des sociétés mères à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur lorsqu'il a adopté ce régime lequel permet, afin d'éviter une double imposition, de ne pas soumettre à l'impôt sur les sociétés dû par la société mère, sous déduction d'une quote-part de frais et charges de 5%, les dividendes qu'elle a reçus de sa filiale, mais suppose la poursuite effective de l'activité de celle-ci.

Le Comité estime, en outre, que le fait que l'application du régime des sociétés mères par la société D. à la seconde distribution en date du 19 septembre 2005 n'ait conduit qu'à un accroissement de déficits fiscaux reportables, ne prive pas l'administration du droit d'appliquer la procédure de répression des abus de droit.

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

Affaire n° 2009-02

La SA X. a acquis le 3 mai 2004 la totalité des titres de la société S., le prix d'acquisition s'élevant à 1 100 000 €

La SA X., qui a entendu se prévaloir du régime des sociétés mères prévu aux articles 145, 146 et 216 du code général des impôts, a pris l'engagement formel, alors exigé par l'article 54 de l'annexe II à ce code, de conserver les titres acquis pendant une durée minimale de deux ans.

Le 21 juin 2004, la société X. a reçu une distribution de la société S. d'un montant de 1 066 661 € et a constitué le 30 juin 2004, date de clôture de l'exercice 2004, une provision pour dépréciation des titres de la société S. pour 987 644 € puis à la clôture de l'exercice 2005 une provision complémentaire de 17 979 €

Cette distribution, placée sous le régime des sociétés mères, a ainsi été retranchée du bénéfice net total de la SA X. sous déduction d'une quote-part de frais et charges de 5%.

Par ailleurs, la SA X. a acquis le 1er juin 2005 la totalité du capital de la société D., le prix d'acquisition s'élevant à 6 360 000 €

La SA X., qui a entendu se prévaloir du régime des sociétés mères prévu aux articles 145, 146 et 216 du code général des impôts, a pris l'engagement formel, alors exigé par l'article 54 de l'annexe II à ce code, de conserver les titres acquis pendant une durée minimale de deux ans.

Le 27 juin 2005, la société X. a reçu une distribution de la société D. d'un montant de 3 000 000 € et a constitué le 30 juin 2005, date de clôture de l'exercice 2005, une provision pour dépréciation des titres de la société D. pour 2 651 827 €

Le 30 juin 2006, la société X. a reçu une distribution de la société D. d'un montant de 3 526 000 € et a constitué le 30 juin 2006, date de clôture de l'exercice 2006, une provision complémentaire pour dépréciation des titres de la société D. pour 3 528 462 €

Ces distributions, placées sous le régime des sociétés mères, ont ainsi été retranchées du bénéfice net total de la SA X. sous déduction d'une quote-part de frais et charges de 5%.

L'administration a relevé qu'à la date de la cession des titres, effectuée entre sociétés contrôlées par les mêmes personnes, les sociétés S. et D. ne détenaient plus aucun actif corporel ou incorporel, n'exerçaient plus aucune activité mais disposaient de liquidités importantes. Elle a estimé que sous le couvert d'une acquisition de titres et de la distribution de dividendes, la société X. avait en fait réalisé une opération qui dans son ensemble dissimulait une réalité économique et financière différente. Elle a estimé que la société avait utilisé de manière abusive le mécanisme de distribution des produits des filiales afin de bénéficier du régime des sociétés mères et avait déduit de son résultat une provision pour dépréciation des titres de participation alors qu'il s'agissait en réalité pour la société X. de récupérer immédiatement ses investissements d'un montant respectif de 1 100 000 € et de 6 360 000 €

L'administration a mis en œuvre la procédure de répression des abus de droit et a ainsi refusé, sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, l'application du régime des sociétés mères et filiales ce qui s'est traduit par une rectification des résultats de la société X. de la somme de 1 013 328 € au titre de l'exercice 2004, de 2 850 000 € au titre de l'exercice 2005 et de 3 349 700 € au titre de l'exercice 2006.

Le Comité a relevé, après avoir entendu le représentant de l'administration, la société, après avoir précisé le lundi 16 mars qu'elle présenterait des observations ou en son absence en ferait présenter par son représentant, ayant indiqué le 19 mars 2009 au matin que ni elle ni son représentant n'assisteraient à la séance du Comité, que:

- la société X. avait souscrit l'engagement de garder les titres des sociétés S. et D. pendant deux ans afin de bénéficier du régime des sociétés mères ;
- la société X., en procédant à la distribution de la quasi-totalité des réserves des sociétés S. et D., avait vidé de toute substance ces filiales qui n'exerçaient plus aucune activité ;
- les opérations de cession ont été effectuées entre des sociétés contrôlées par les mêmes personnes ;
- ces filiales n'avaient eu aucune activité postérieurement à ces distributions.

Par suite, le Comité a déduit de l'ensemble des éléments ainsi portés à sa connaissance, que la société X. avait souscrit l'engagement formel de conservation des titres pendant une durée de deux ans, dans le but exclusif d'atténuer ses charges fiscales grâce à une application littérale des dispositions fiscales relatives au régime des sociétés mères à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur lorsqu'il a adopté ce régime lequel permet, afin d'éviter une double imposition, de ne pas soumettre à l'impôt sur les sociétés dû par la société mère, sous déduction d'une quote-part de frais et charges de 5%, les dividendes qu'elle a reçus de sa filiale, mais suppose la poursuite effective de l'activité de celle-ci.

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

Affaire n° 2009-03

La société B. a acquis les 2 juin et 1er décembre 2003, 66,40 % des titres de la société E., le prix d'acquisition s'élevant à 18 500 000 €

La société B., qui a entendu se prévaloir du régime des sociétés mères prévu aux articles 145, 146 et 216 du code général des impôts, a pris l'engagement formel, alors exigé par l'article 54 de l'annexe II à ce code, de conserver les titres acquis pendant une durée minimale de deux ans.

Le 23 décembre 2003, la société B. a reçu une distribution de la société E. d'un montant de 20 584 000 € et a constitué à la clôture de l'exercice 2003 une provision pour dépréciation des titres de la société E. à hauteur de 17 199 660 €

Le 21 mai 2004, la société B. a reçu une distribution de la société E. d'un montant de 454 840 € et a constitué à la clôture de l'exercice 2004 une provision complémentaire pour dépréciation des titres de la société E. à hauteur de 369 676 €

Ces distributions, placées sous le régime des sociétés mères, ont ainsi été retranchées du bénéfice net total de la société B. sous déduction d'une quote-part de frais et charges de 5%.

L'administration a relevé qu'à la date de la cession des titres, effectuée entre sociétés contrôlées par les mêmes personnes, la société E. ne détenait plus aucun actif corporel ou incorporel, n'exerçait plus aucune activité mais disposait de liquidités importantes. Elle a estimé que sous le couvert d'une acquisition de titres et de la distribution de dividendes, la société B. avait en fait réalisé une opération qui dans son ensemble dissimulait une réalité économique et financière différente. Elle a estimé que la société avait utilisé de manière abusive le mécanisme de distribution des produits des filiales afin de bénéficier du régime des sociétés mères et avait déduit de son résultat une provision pour dépréciation des titres de participation alors qu'il s'agissait en réalité pour la société B. de récupérer immédiatement son investissement de 18 500 000 €

L'administration a mis en œuvre la procédure de répression des abus de droit et a ainsi refusé, sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, l'application du régime des sociétés mères et filiales ce qui s'est traduit par une rectification des résultats de la société B. de la somme de 19 554 800 € au titre de l'exercice 2003 et de 432 098 € au titre de l'exercice 2004.

Le Comité a relevé, après avoir entendu le représentant de l'administration, la société, après avoir précisé le lundi 16 mars qu'elle présenterait des observations ou en son absence en ferait présenter par son représentant, ayant indiqué le 19 mars 2009 au matin que ni elle ni son représentant n'assisteraient à la séance du Comité, que:

- la société B. avait souscrit l'engagement de garder les titres de la société E. pendant deux ans afin de bénéficier du régime des sociétés mères ;
- la société B., en procédant dès l'acquisition des titres à la distribution de la quasi-totalité des réserves de la société E., avait vidé de toute substance cette filiale qui n'exerçait plus aucune activité ;
- les opérations de cession ont été effectuées entre des sociétés contrôlées par les mêmes personnes ;
- cette filiale n'avait eu aucune activité postérieurement à cette distribution.

Par suite, le Comité a déduit de l'ensemble des éléments ainsi portés à sa connaissance, que la société B. avait souscrit l'engagement formel de conservation des titres pendant une durée de deux ans dans le but exclusif d'atténuer ses charges fiscales grâce à une application littérale des dispositions fiscales relatives au régime des sociétés mères à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur lorsqu'il a adopté ce régime lequel permet, afin d'éviter une double imposition, de ne pas soumettre à l'impôt sur les sociétés dû par la société mère, sous déduction d'une quote-part de frais et charges de 5%, les dividendes qu'elle a reçus de sa filiale, mais suppose la poursuite effective de l'activité de celle-ci.

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

Affaire n° 2009-04

La société C. a acquis le 2 décembre 2002, 49 % des titres de la société F., le prix d'acquisition s'élevant à 18 718 000 €

La société C., qui a entendu se prévaloir du régime des sociétés mères prévu aux articles 145, 146 et 216 du code général des impôts, a pris l'engagement formel, alors exigé par l'article 54

de l'annexe II à ce code, de conserver les titres acquis pendant une durée minimale de deux ans.

Le 24 décembre 2002 et le 31 mars 2003, la société C. a reçu deux distributions de la société F. d'un montant de 18 125 100 € et 239 904 € et a constitué le 30 juin 2003, date de clôture de l'exercice 2003, une provision pour dépréciation des titres F. à hauteur de 16 049 486 €

Ces distributions, placées sous le régime des sociétés mères, ont ainsi été retranchées du bénéfice net total de la société C. sous déduction d'une quote-part de frais et charges de 5%.

L'administration a relevé qu'à la date de la cession des titres, effectuée entre sociétés contrôlées par les mêmes personnes, la société F. ne détenait plus aucun actif corporel ou incorporel, n'exerçait plus aucune activité mais disposait de liquidités importantes. Elle a estimé que sous le couvert d'une acquisition de titres et de la distribution de dividendes, la société C. avait en fait réalisé une opération qui dans son ensemble dissimulait une réalité économique et financière différente. Elle a estimé que la société avait utilisé de manière abusive le mécanisme de distribution des produits des filiales afin de bénéficier du régime des sociétés mères et avait déduit de son résultat une provision pour dépréciation des titres de participation alors qu'il s'agissait en réalité pour la société C. de récupérer immédiatement son investissement de 18 718 000 €

L'administration a mis en œuvre la procédure de répression des abus de droit et a ainsi refusé, sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, l'application du régime des sociétés mères et filiales ce qui s'est traduit par une rectification des résultats de la société C. de la somme de 17 446 754 €

Le Comité a relevé, après avoir entendu le représentant de l'administration, la société et son représentant n'ayant pas indiqué qu'ils n'entendaient pas formuler d'observations devant le Comité et n'étant pas présents, que :

- la société C. avait souscrit l'engagement de garder les titres de la société F. pendant deux ans afin de bénéficier du régime des sociétés mères ;
- la société C., en procédant dès l'acquisition des titres à la distribution de la quasi-totalité des réserves de la société F., avait vidé de toute substance cette filiale qui n'exerçait plus aucune activité ;
- les opérations de cession ont été effectuées entre des sociétés contrôlées par les mêmes personnes ;
- cette filiale n'avait eu aucune activité postérieurement à cette distribution.

Par suite, le Comité a déduit de l'ensemble des éléments ainsi portés à sa connaissance, que la société C. avait souscrit l'engagement formel de conservation des titres pendant une durée de deux ans dans le but exclusif d'atténuer ses charges fiscales grâce à une application littérale des dispositions fiscales relatives au régime des sociétés mères à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur lorsqu'il a adopté ce régime lequel permet, afin d'éviter une double imposition, de ne pas soumettre à l'impôt sur les sociétés dû par la société mère, sous déduction d'une quote-part de frais et charges de 5%, les dividendes qu'elle a reçus de sa filiale, mais suppose la poursuite effective de l'activité de celle-ci.

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

Affaire n° 2009-05

La société Y. (absorbée le 19 décembre 2003 par la société française Z.) a acquis le 28 octobre 2003, 33,60 % des titres de la société E., le prix d'acquisition s'élevant à 9 500 000 €

La société Y., qui a entendu se prévaloir du régime des sociétés mères prévu aux articles 145, 146 et 216 du code général des impôts, a pris l'engagement formel, alors exigé par l'article 54

de l'annexe II à ce code, de conserver les titres acquis pendant une durée minimale de deux ans.

Le 23 décembre 2003, la société Z. a reçu une distribution de la société E. d'un montant de 10 416 000 € et a constitué à la clôture de l'exercice 2003 une provision pour dépréciation des titres de la société E. à hauteur de 8 841 997 €

Le 21 mai 2004, la société Z. a reçu une distribution de la société E. d'un montant de 230 160 € et a constitué à la clôture de l'exercice 2004 une provision complémentaire pour dépréciation des titres de la société E. pour 187 065 €

Ces distributions, placées sous le régime des sociétés mères, ont ainsi été retranchées du bénéfice net total de la société Z. sous déduction d'une quote-part de frais et charges de 5%.

Par ailleurs, la société Z. a acquis le 21 mai 2004, 15% des titres de la société L., le prix d'acquisition s'élevant à 6 700 000 €

La société Z., qui a entendu se prévaloir du régime des sociétés mères prévu aux articles 145, 146 et 216 du code général des impôts, a pris l'engagement formel, alors exigé par l'article 54 de l'annexe II à ce code, de conserver les titres acquis pendant une durée minimale de deux ans.

Le 7 décembre 2004, la société Z. a reçu une distribution de la société L. d'un montant de 5 950 000 € et a constitué à la clôture de l'exercice 2004 une provision pour dépréciation des titres de la société L. à hauteur de 5 797 168 €

Cette distribution, placée sous le régime des sociétés mères, a ainsi été retranchée du bénéfice net total de la société Z. sous déduction d'une quote-part de frais et charges de 5%.

L'administration a relevé qu'à la date de la cession des titres, effectuée entre sociétés contrôlées par les mêmes personnes, les sociétés E. et L. ne détenaient plus aucun actif corporel ou incorporel, n'exerçaient plus aucune activité mais disposaient de liquidités importantes. Elle a estimé que sous le couvert d'une acquisition de titres et de la distribution de dividendes, la société Z. avait en fait réalisé une opération qui dans son ensemble dissimulait une réalité économique et financière différente. Elle a estimé que la société avait utilisé de manière abusive le mécanisme de distribution des produits des filiales afin de bénéficier du régime des sociétés mères et avait déduit de son résultat une provision pour dépréciation des titres de participation alors qu'il s'agissait en réalité pour la société Z. de récupérer immédiatement ses investissements d'un montant respectif de 9 500 000 € et de 6 700 000 €

L'administration a mis en œuvre la procédure de répression des abus de droit et a ainsi refusé, sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, l'application du régime des sociétés mères et filiales ce qui s'est traduit par une rectification des résultats de la société Z. de la somme de 10 412 351 € au titre de l'exercice 2003 et de 5 871 152 € au titre de l'exercice 2004.

Le Comité a relevé, après avoir entendu le représentant de l'administration, la société, après avoir précisé le lundi 16 mars qu'elle présenterait des observations ou en son absence en ferait présenter par son représentant, ayant indiqué le 19 mars 2009 au matin que ni elle ni son représentant n'assisteraient à la séance du Comité, que:

- la société Z. avait souscrit l'engagement de garder les titres des sociétés E. et L. pendant deux ans afin de bénéficier du régime des sociétés mères ;
- la société Z., en procédant à la distribution de la quasi-totalité des réserves des sociétés E. et L., avait vidé de toute substance ces filiales qui n'exerçaient plus aucune activité ;
- les opérations de cession ont été effectuées entre des sociétés contrôlées par les mêmes personnes ;
- ces filiales n'avaient eu aucune activité postérieurement à ces distributions.

Par suite, le Comité a déduit de l'ensemble des éléments ainsi portés à sa connaissance, que la société Z. avait souscrit l'engagement formel de conservation des titres pendant une durée de deux ans dans le but exclusif d'atténuer ses charges fiscales grâce à une application littérale des

dispositions fiscales relatives au régime des sociétés mères à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur lorsqu'il a adopté ce régime lequel permet, afin d'éviter une double imposition, de ne pas soumettre à l'impôt sur les sociétés dû par la société mère, sous déduction d'une quote-part de frais et charges de 5%, les dividendes qu'elle a reçus de sa filiale, mais suppose la poursuite effective de l'activité de celle-ci.

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

Affaire n° 2009-06

La société F. a acquis le 11 août 2003 la totalité des titres de la société D., le prix d'acquisition s'élevant à 33 250 000 €

La société F., qui a entendu se prévaloir du régime des sociétés mères prévu aux articles 145, 146 et 216 du code général des impôts, a pris l'engagement formel, alors exigé par l'article 54 de l'annexe II à ce code, de conserver les titres acquis pendant une durée minimale de deux ans.

Le 28 octobre 2003, la société F. a reçu une distribution de la société D. d'un montant de 32 000 000 € et a constitué à la clôture de l'exercice 2003 une provision pour dépréciation des titres de la société D. à hauteur de 26 659 815 €

Le 2 mars 2004, la société F. a reçu une distribution de la société D. d'un montant de 6 400 000 € et a constitué à la clôture de l'exercice 2004 une provision complémentaire pour dépréciation des titres de la société D. à hauteur de 6 172 192 €

Ces distributions, placées sous le régime des sociétés mères, ont ainsi été retranchées du bénéfice net total de la société F. sous déduction d'une quote-part de frais et charges de 5%.

L'administration a relevé qu'à la date de la cession des titres, effectuée entre sociétés contrôlées par les mêmes personnes, la société D. ne détenait plus aucun actif corporel ou incorporel, n'exerçait plus aucune activité mais disposait de liquidités importantes. Elle a estimé que sous le couvert d'une acquisition de titres et de la distribution de dividendes, la société F. avait en fait réalisé une opération qui dans son ensemble dissimulait une réalité économique et financière différente. Elle a estimé que la société avait utilisé de manière abusive le mécanisme de distribution des produits des filiales afin de bénéficier du régime des sociétés mères et avait déduit de son résultat une provision pour dépréciation des titres de participation alors qu'il s'agissait en réalité pour la société F. de récupérer immédiatement son investissement de 33 250 000 €

L'administration a mis en œuvre la procédure de répression des abus de droit et a ainsi refusé, sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, l'application du régime des sociétés mères et filiales ce qui s'est traduit par une rectification des résultats de la société F. de la somme de 30 400 000 € au titre de l'exercice 2003 et de 6 080 000 € au titre de l'exercice 2004.

Le Comité a relevé, après avoir entendu le représentant de l'administration, la société et son représentant n'ayant pas indiqué qu'ils n'entendaient pas formuler d'observations devant le Comité et n'étant pas présents, que :

- la société F. avait souscrit l'engagement de garder les titres de la société D. pendant deux ans afin de bénéficier du régime des sociétés mères ;
- la société F., en procédant dès l'acquisition des titres à la distribution de la quasi-totalité des réserves de la société D., avait vidé de toute substance cette filiale qui n'exerçait plus aucune activité ;
- les opérations de cession ont été effectuées entre des sociétés contrôlées par les mêmes personnes ;
- cette filiale n'avait eu aucune activité postérieurement à cette distribution.

Par suite, le Comité a déduit de l'ensemble des éléments ainsi portés à sa connaissance, que la société F. avait souscrit l'engagement formel de conservation des titres pendant une durée de deux ans dans le but exclusif d'atténuer ses charges fiscales grâce à une application littérale des dispositions fiscales relatives au régime des sociétés mères à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur lorsqu'il a adopté ce régime lequel permet, afin d'éviter une double imposition, de ne pas soumettre à l'impôt sur les sociétés dû par la société mère, sous déduction d'une quote-part de frais et charges de 5%, les dividendes qu'elle a reçus de sa filiale, mais suppose la poursuite effective de l'activité de celle-ci.

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

Affaire n° 2009-10

La société L a acquis le 22 décembre 2004 auprès de la société X 25,20 % des titres de la société C, le prix d'acquisition s'élevant à 601 540 €

La société L, qui a entendu se prévaloir du régime des sociétés mères prévu aux articles 145, 146 et 216 du code général des impôts, a pris l'engagement formel, alors exigé par l'article 54 de l'annexe II à ce code, de conserver les titres acquis pendant une durée minimale de deux ans.

Le 28 décembre 2004, la société L a reçu une distribution de la société C d'un montant de 528 611,82 € et a constitué le 31 décembre 2004, date de clôture de l'exercice 2004, une provision pour dépréciation des titres de la société C à hauteur de 547 287 €

Cette distribution a ainsi été placée sous le régime des sociétés mères et a par suite été retranchée du bénéfice net total de la société L à concurrence de la somme de 502 181 € correspondant à la somme perçue sous déduction d'une quote-part de frais et charges de 5%.

L'administration a constaté qu'à la date de l'acquisition par la société L des titres, effectuée entre sociétés contrôlées par les mêmes personnes, la société C, dont l'actif immobilisé était passé de 7 030 188 € au 30 juin 2003, date de clôture de son exercice, à 123 919 € au 30 juin 2004, ne détenait plus aucun actif corporel ou incorporel, n'exerçait plus aucune activité économique mais disposait de liquidités importantes. Elle a estimé que, sous le couvert d'une acquisition de titres de cette société suivie à bref délai de la distribution importante de dividendes par celle-ci, la société L avait en fait réalisé une opération qui, dans son ensemble, dissimulait une réalité économique et financière différente. Elle a relevé, d'une part, que la société L n'ignorait pas que, lors de l'acquisition des titres de la société C, celle-ci n'avait plus d'activité économique, de sorte que cette acquisition ne présentait aucun intérêt économique et que l'objectif poursuivi par la société avait été uniquement de rechercher l'exonération des dividendes en utilisant à cette fin et de manière abusive le régime des sociétés mères ce qui lui a permis d'éluder la soumission à l'impôt sur les sociétés de la somme de 502 181 €. Elle a constaté, d'autre part, que cette distribution massive avait été suivie de la constitution à la clôture de l'exercice d'une provision pour dépréciation des titres de participation, déductible de son résultat et ayant entraîné la création d'un déficit fiscal reportable de 520 586 € au 31 décembre 2004. Elle en a déduit que l'opération d'acquisition des titres de la société C ne correspondait à aucune réalité économique mais visait exclusivement à l'obtention d'un avantage exclusivement fiscal au travers d'une situation artificiellement créée. A cet égard, l'administration a noté que le caractère artificiel des opérations était également révélé par l'absence de mouvement financier autre que la circulation d'actifs à l'intérieur du groupe, constitué par des sociétés contrôlées par les mêmes personnes, dans la mesure où l'achat des titres auprès de la société X avait été enregistré au passif du compte courant de cette société le 22 décembre 2004 et où la société L avait remboursé la société X par l'achat, pour un montant de 561 660 €, d'obligations émises par une société luxembourgeoise.

L'administration a donc mis en œuvre la procédure de répression des abus de droit et a ainsi refusé, sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, l'application du régime des sociétés mères et filiales ce qui s'est traduit par une rectification du résultat de la société L de la somme de 502 181 € au titre de l'exercice clos en 2004.

Après avoir entendu ensemble les représentants de la société et de l'administration fiscale, le Comité a relevé :

- que la société L avait souscrit l'engagement de conserver les titres de la société C pendant deux ans afin de bénéficier du régime des sociétés mères ;
- que les opérations de cession ont été effectuées entre sociétés contrôlées par les mêmes personnes ;
- que la société C, dont les réserves ont été distribuées, était vidée de toute substance et n'avait plus d'activité opérationnelle selon les indications données par l'administration.

Si, en séance, le conseil de la société L s'est prévalu sur ce dernier point du fait, dont le dossier soumis au Comité fait apparaître que la société n'en a jamais fait état antérieurement au cours de la procédure de rectification ou dans ses observations écrites au Comité ainsi qu'il lui était pourtant loisible de le soutenir, que la société C était cotée sur un marché réglementé, qu'elle devait procéder à une distribution de dividendes en novembre 2009 et en a déduit que cette société aurait ainsi poursuivi son activité de manière effective, il n'a toutefois apporté devant le Comité aucun élément de nature à remettre en cause l'appréciation de l'administration selon laquelle cette société, dont l'actif était uniquement composé de trésorerie, n'exerçait plus en 2004 aucune activité économique.

Par suite, le Comité a déduit de l'ensemble des éléments ainsi portés à sa connaissance que, dans le cadre des opérations successives décrites ci-dessus et formant un tout indissociable, la société L avait souscrit l'engagement formel de conservation des titres pendant une durée de deux ans dans le but exclusif d'atténuer ses charges fiscales grâce à une application littérale des dispositions fiscales relatives au régime des sociétés mères à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur lorsqu'il a adopté ce régime lequel permet, afin d'éviter une double imposition, de ne pas soumettre à l'impôt sur les sociétés dû par la société mère, sous déduction d'une quote-part de frais et charges de 5%, les dividendes qu'elle a reçus de sa filiale, mais suppose une poursuite effective de l'activité de la filiale pendant deux ans au moins après son acquisition.

En conséquence, le Comité émet l'avis que l'administration est fondée à mettre en œuvre la procédure de répression des abus de droit prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales dans sa rédaction applicable au litige.

Enfin, le Comité estime que la société L. doit être regardée comme ayant eu l'initiative principale 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.

Affaire n° 2009-12

La société D a acquis le 1er décembre 2003, la totalité des titres de la société A, société de prestations de services pour entreprises, pour un prix de 2 247 126 €

La société D, qui a entendu se prévaloir du régime des sociétés mères prévu aux articles 145, 146 et 216 du code général des impôts, a pris l'engagement formel, alors exigé par l'article 54 de l'annexe II à ce code, de conserver les titres acquis pendant une durée minimale de deux ans.

Le 16 décembre 2003, la société D a reçu une distribution de la société A d'un montant de 1 109 692 € et a constitué à la clôture de l'exercice le 31 décembre 2003 une provision pour dépréciation des titres de cette société à hauteur de 992 208 €

Cette distribution, placée sous le régime des sociétés mères, a été retranchée pour son montant du bénéfice net total de la société D qui a omis d'effectuer une déduction au titre de la quote-part de frais et charges de 5%.

Le 31 mars 2004, la société A a fait l'objet d'une transmission universelle de patrimoine au profit de la société D avec effet rétroactif au 1er janvier 2004. Cette absorption ayant été placée sous le régime fiscal des fusions, la provision pour dépréciation des titres de la société A constatée à la clôture de l'exercice 2003 a fait l'objet d'une reprise à la clôture de l'exercice 2004 et a été déduite extra-comptablement pour la détermination du résultat fiscal de l'exercice. Ces opérations ont conduit à la constatation au 31 décembre 2004 d'un déficit de 967 571 € dont le report en arrière a permis à la société D de devenir titulaire d'une créance sur le Trésor public de 322 524 €

L'administration a relevé qu'à la date de la cession des titres, la société A ne détenait plus aucun actif corporel ou incorporel, n'employait plus de salariés et n'exerçait plus aucune activité économique mais disposait de liquidités importantes nées de la cession antérieure de ses actifs. Elle a estimé que sous le couvert d'une acquisition de titres et de distributions de dividendes, opérations en apparence ordinaires, la société D avait en fait réalisé une opération dont l'objectif était exclusivement fiscal dès lors qu'il était manifeste qu'elle n'avait jamais eu l'intention d'animer la société A pas plus qu'elle n'avait eu l'intention de valoriser sa participation, les titres de cette société ayant été dépréciés par voie de provision compte tenu de la distribution de dividendes dont l'incidence fiscale a été neutralisée grâce au régime des sociétés mères. Elle en a déduit que l'opération appréciée dans sa globalité n'avait pu être inspirée par aucun autre motif que celui de minorer le résultat de la société D et par suite d'éluder l'impôt correspondant.

L'administration a mis en œuvre la procédure de répression des abus de droit et a ainsi, sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, refusé l'application du régime des sociétés mères et filiales. Elle a réintégré au résultat de l'exercice clos en 2003 la somme de 1 109 692 € correspondant aux dividendes regardés comme abusivement déduits de ce résultat par application de ce régime.

Après avoir entendu ensemble les représentants de la société et de l'administration fiscale, le Comité précise, en premier lieu, qu'il ne lui appartient pas dans le cadre de ses attributions de se prononcer sur le régime fiscal de la provision déduite par la société D et sur l'existence d'un avoir fiscal.

Le Comité a, en second lieu, relevé :

- que la société D a acquis les titres de la société A, société devenue entièrement liquide moyennant une légère décote et ayant fait l'objet trois mois plus tard d'une transmission universelle de patrimoine et que, compte tenu de la rémunération qui lui était servie à raison de l'achat de la société A, l'intérêt économique de cette opération ayant donné lieu à une restructuration repose seulement sur l'avantage fiscal qui peut en résulter à l'issue de cette restructuration ;
- que la société D avait souscrit l'engagement de conserver les titres de la société A pendant deux ans afin de bénéficier de ce régime ;
- que la société D a procédé dès l'acquisition des titres à une distribution ayant porté sur 47 % des fonds propres de la société A et que les apports de la société D ont été remboursés dès le 31 mars 2004, la société A ayant fait l'objet d'une transmission universelle de patrimoine avec effet rétroactif au 1er janvier 2004 ;
- que cette filiale n'a exercé aucune activité entre la date de son acquisition et la date de la transmission universelle de son patrimoine à son actionnaire unique dès l'exercice suivant.

Par suite, le Comité a déduit de l'ensemble des éléments ainsi portés à sa connaissance et des circonstances rappelées ci-dessus que la société D avait souscrit l'engagement formel de conservation des titres pendant une durée de deux ans dans le but exclusif d'atténuer ses

charges fiscales grâce à une application littérale des dispositions fiscales relatives au régime des sociétés mères à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur lorsqu'il a adopté ce régime lequel permet, afin d'éviter une double imposition, de ne pas soumettre à l'impôt sur les sociétés dû par la société mère, sous déduction d'une quote-part de frais et charges de 5%, les dividendes qu'elle a reçus de sa filiale, mais suppose une poursuite effective de l'activité de la filiale pendant deux ans au moins après son acquisition.

En conséquence, le Comité émet l'avis que l'administration est fondée à mettre en œuvre la procédure de répression des abus de droit prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales dans sa rédaction applicable au litige.

Enfin, le Comité estime que la société D doit être regardée comme ayant eu l'initiative principale 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.

Affaire n° 2009-13

La société P a acquis le 20 mars 2003 pour un prix de 2 220 291 € la totalité des titres de la société G, ayant pour objet la gestion de valeurs mobilières. Elle a revendu ces titres pour un prix de 2 220 000 € le 28 avril 2003 à la société Z.

La société Z, qui a entendu se prévaloir du régime des sociétés mères prévu aux articles 145, 146 et 216 du code général des impôts, a pris l'engagement formel, alors exigé par l'article 54 de l'annexe II à ce code, de conserver les titres acquis pendant une durée minimale de deux ans.

Le 5 mai 2003, la société Z a reçu une distribution de la société G d'un montant de 1 674 000 € et a constitué à la clôture de l'exercice le 31 décembre 2003 une provision pour dépréciation des titres de cette société à hauteur de 1 422 058 €. Elle a estimé que cette dotation relevait du régime fiscal des moins-values à long terme et l'a imputée sur une plus-value de 805 820 € retirée de la cession des titres d'une autre société.

Cette distribution, placée sous le régime des sociétés mères, a été retranchée pour son montant du bénéfice net total de la société Z qui a omis d'effectuer une déduction au titre de la quote-part de frais et charges de 5%.

Le 1er janvier 2004, la société G a fait l'objet d'une transmission universelle de patrimoine au profit de la société Z qui a elle-même fait l'objet, le 25 novembre 2004 avec effet rétroactif au 1er janvier 2004, d'une transmission universelle de patrimoine au profit de la société P.

L'administration a relevé qu'à la date de la cession des titres, la société G ne détenait plus aucun actif corporel ou incorporel, n'exerçait plus aucune activité économique mais disposait de liquidités importantes. Elle a estimé que sous le couvert d'une acquisition de titres et de distributions de dividendes, opérations en apparence ordinaires, la société Z avait en fait réalisé une opération dont l'objectif était exclusivement fiscal dès lors qu'il était manifeste qu'elle n'avait jamais eu l'intention d'animer la société G pas plus qu'elle n'avait eu l'intention de valoriser sa participation, les titres de cette société ayant été dépréciés par voie de provision compte tenu de la distribution de dividendes dont l'incidence fiscale a été neutralisée grâce au régime des sociétés mères. Elle en a déduit que l'opération appréciée dans sa globalité n'avait pu être inspirée par aucun autre motif que celui de minorer le résultat de la société Z et par suite d'éluder l'impôt correspondant.

L'administration a mis en œuvre la procédure de répression des abus de droit et a ainsi, sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, refusé l'application du régime des sociétés mères et filiales. Elle a réintégré au résultat de l'exercice clos en 2003 la somme de 1 674 000 € correspondant aux dividendes regardés comme abusivement déduits de ce résultat par application de ce régime. Le solde de la moins-value à long terme, soit 616 238 €, n'ayant fait l'objet d'aucune imputation, l'administration a, compte tenu de l'asymétrie entre la

rectification effectuée sur les dividendes imposés au taux de droit commun de l'impôt sur les sociétés et la constatation d'une charge déductible traitée fiscalement à long terme, décidé de ramener finalement la rectification proposée de 1 674 000 € à 711 257 €, sous réserve que la société s'engage à renoncer à toute utilisation du solde de la moins-value non utilisée.

Après avoir entendu ensemble les représentants de la société et de l'administration fiscale, le Comité précise, en premier lieu, qu'il ne lui appartient pas dans le cadre de ses attributions de se prononcer sur le régime fiscal de la provision déduite par la société Z et sur l'existence d'un avoir fiscal.

Le Comité a, en second lieu, relevé :

- que la société Z a acquis les titres de la société G, société devenue entièrement liquide moyennant une légère décote et ayant fait l'objet sans délai d'une transmission universelle de patrimoine et que, compte tenu de la rémunération qui lui était servie à raison de l'achat de la société G l'intérêt économique de cette opération ayant donné lieu à une restructuration repose seulement sur l'avantage fiscal qui peut en résulter à l'issue de cette restructuration ;
- que la société Z avait souscrit l'engagement de conserver les titres de la société G pendant deux ans afin de bénéficier de ce régime ;
- que la société Z, en procédant dès l'acquisition des titres à la distribution de la quasi-totalité des réserves de la société G, avait vidé de toute substance cette filiale qui n'exerçait plus aucune activité ;
- que cette filiale n'a eu aucune activité après cette distribution et avant la transmission universelle de son patrimoine à son actionnaire unique dès l'exercice suivant.

Par suite, le Comité a déduit de l'ensemble des éléments ainsi portés à sa connaissance et des circonstances rappelées ci-dessus que la société Z avait souscrit l'engagement formel de conservation des titres pendant une durée de deux ans dans le but exclusif d'atténuer ses charges fiscales grâce à une application littérale des dispositions fiscales relatives au régime des sociétés mères à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur lorsqu'il a adopté ce régime lequel permet, afin d'éviter une double imposition, de ne pas soumettre à l'impôt sur les sociétés dû par la société mère, sous déduction d'une quote-part de frais et charges de 5%, les dividendes qu'elle a reçus de sa filiale, mais suppose une poursuite effective de l'activité de la filiale pendant deux ans au moins après son acquisition.

En conséquence, le Comité émet l'avis que l'administration est fondée à mettre en œuvre la procédure de répression des abus de droit prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales dans sa rédaction applicable au litige.

Enfin, le Comité estime que la société Z doit être regardée comme ayant eu l'initiative principale 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.

Affaire n° 2009-14

La société Y a acquis le 30 novembre 2003, 50 % des titres de la société A, le prix d'acquisition s'élevant à 1 700 000 €

La société Y, qui a entendu se prévaloir du régime des sociétés mères prévu aux articles 145, 146 et 216 du code général des impôts, a pris l'engagement formel, alors exigé par l'article 54 de l'annexe II à ce code, de conserver les titres acquis pendant une durée minimale de deux ans.

Le 22 décembre 2003, la société Y a reçu une distribution de la société A d'un montant de 1 500 000 € et a constitué à la clôture de l'exercice 2003 une provision pour dépréciation des titres de la société A à hauteur de 1 489 277 €

Cette distribution a ainsi été placée sous le régime des sociétés mères et a par suite été retranchée du bénéfice net total de la société Y à concurrence de la somme de 1 425 000 € correspondant à la somme perçue sous déduction d'une quote-part de frais et charges de 5%.

L'administration a constaté qu'à la date de la cession des titres, effectuée entre sociétés contrôlées par les mêmes personnes, la société A, ne détenait plus aucun actif corporel ou incorporel, s'était séparée de son personnel et n'exerçait plus aucune activité économique mais disposait de liquidités importantes. Elle a estimé que, sous le couvert d'une acquisition de titres et de la distribution de dividendes, la société Y avait en fait réalisé une opération qui, dans son ensemble, dissimulait une réalité économique et financière différente. Elle a relevé, d'une part, que la société Y n'ignorait pas que, lors de l'acquisition des titres de la société A, celle-ci n'avait plus d'activité économique, de sorte que cette acquisition ne présentait aucun intérêt économique et que l'objectif poursuivi par la société avait été uniquement de rechercher l'exonération des dividendes en utilisant à cette fin et de manière abusive le régime des sociétés mères ce qui lui a permis d'éluder la soumission à l'impôt sur les sociétés de la somme de 1 425 000 €. Elle a constaté, d'autre part, que cette distribution massive avait été suivie de la constitution, à la clôture de l'exercice le 31 décembre 2003, d'une provision pour dépréciation des titres de participation s'élevant à 1 489 277 €, déductible de son résultat et ayant entraîné une majoration du déficit fiscal reportable. Elle en a déduit que l'opération d'acquisition des titres de la société Y ne correspondait à aucune réalité économique mais visait exclusivement à l'obtention d'un avantage exclusivement fiscal au travers d'une situation artificiellement créée.

L'administration a donc mis en œuvre la procédure de répression des abus de droit et a ainsi, sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, refusé l'application du régime des sociétés mères et filiales, d'une part, et rejeté la déduction de la provision de 1 489 277 €, d'autre part ce qui s'est traduit, compte tenu de l'annulation des corrections extra-comptables effectuées par la société, par une rectification du résultat de l'exercice clos en 2003 de la société Y de la somme de 1 414 277 €. Le déficit déclaré au titre de cet exercice a ainsi été ramené de - 1 456 774 € à - 42 497 €.

Après avoir entendu ensemble les représentants de la société et de l'administration fiscale, le Comité a relevé :

- que la société Y avait souscrit l'engagement de conserver les titres de la société A pendant deux ans afin de bénéficier du régime des sociétés mères ;
- que la société A disposait d'importantes réserves à la suite de la cession de son activité de boucherie en gros ;
- que les opérations de cession de titres ont été effectuées entre sociétés contrôlées par les mêmes personnes ;
- que la société A, dont les réserves ont été distribuées, était vidée de toute substance et n'exerçait plus aucune activité ;
- que cette filiale n'avait eu aucune activité postérieurement à cette distribution.

Par suite, le Comité a déduit de l'ensemble des éléments ainsi portés à sa connaissance, que, dans le cadre des opérations successives décrites ci-dessus et formant un tout indissociable, la société Y avait souscrit l'engagement formel de conservation des titres pendant une durée de deux ans dans le but exclusif d'atténuer ses charges fiscales grâce à une application littérale des dispositions fiscales relatives au régime des sociétés mères à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur lorsqu'il a adopté ce régime lequel permet, afin d'éviter une double imposition, de ne pas soumettre à l'impôt sur les sociétés dû par la société mère, sous déduction d'une quote-part de frais et charges de 5%, les dividendes qu'elle a reçus de sa filiale, mais suppose une poursuite effective de l'activité de la filiale pendant deux ans au moins après son acquisition.

En conséquence, le Comité émet l'avis que l'administration est fondée à mettre en œuvre la procédure de répression des abus de droit prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales dans sa rédaction applicable au litige.

Enfin, le Comité estime que la société Y doit être regardée comme ayant eu l'initiative principale 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.

Affaire n° 2010-10

La société A a acquis au cours des exercices clos en 2002, 2003 et 2004 des titres des sociétés C et T pour un prix global de 14 120 040 euros.

La société A, qui a entendu se prévaloir du régime des sociétés mères prévu aux articles 145, 146 et 216 du code général des impôts, a pris l'engagement formel, alors exigé par l'article 54 de l'annexe II à ce code, de conserver les titres acquis pendant une durée minimale de deux ans.

En 2002, la société A a perçu un montant global de dividendes de 12 952 320 euros en provenance de ses deux filiales.

Les 25 juin 2004 et 28 décembre 2004, la société A a reçu des distributions de dividendes provenant de la société T pour un montant de 150 000 euros et de la société C pour un montant de 1 556 512,65 euros.

Ces distributions ont ainsi été placées sous le régime des sociétés mères et ont par suite été retranchées du bénéfice net total de la société A à concurrence de la somme de 1 621 187 euros correspondant à la somme totale perçue sous déduction d'une quote-part de frais et charges de 5%.

Au cours de l'exercice 2004, la société A a cédé les titres des deux filiales pour un prix global de 483 000 euros, réparti à hauteur de 120 000 euros pour les titres de la société T et 363 000 euros pour les titres de la SA C. Ces cessions ont dégagé une moins-value globale de 13 637 040 euros.

Cependant, les distributions antérieures effectuées par les deux sociétés avaient entraîné la dépréciation des titres et donc la constitution d'une provision pour dépréciation par la société A, provision déduite de son résultat fiscal au taux de droit commun pour un montant de 11 592 484,70 euros.

Compte tenu de la reprise totale de cette provision, la perte rattachée à l'exercice 2004 par la société A s'est élevée à 2 044 255 euros.

L'administration a constaté qu'à la date d'acquisition des titres, les sociétés C et T ne détenaient plus aucun actif corporel ou incorporel, n'exerçaient plus aucune activité économique mais disposaient de liquidités importantes. Elle a estimé que sous le couvert d'une acquisition de titres de ces deux sociétés suivie de la distribution importante de dividendes par celles-ci, la société A avait en fait réalisé une opération qui, dans son ensemble dissimulait une réalité économique et financière différente. Elle a relevé, d'une part, que la société A n'ignorait pas que, lors de l'acquisition des titres des sociétés T et C, celles-ci n'avaient plus d'activité économique, de sorte que ces acquisitions ne présentaient aucun intérêt économique et que l'objectif poursuivi par la société avait été uniquement de rechercher l'exonération des dividendes en utilisant à cette fin et de manière abusive le régime des sociétés mères ce qui lui a permis d'éluder la soumission à l'impôt sur les sociétés de la somme de 1 621 187 euros. Elle a constaté d'autre part, que les distributions avaient été suivies de la cession des titres sur l'exercice 2004 dégageant ainsi une moins-value déductible de son résultat et ayant concouru à la formation d'un déficit fiscal reportable au 31 décembre 2004. Elle en a déduit que l'acquisition des titres des deux sociétés C et T, ne correspondait à aucune réalité économique

mais visait exclusivement à l'obtention d'un avantage fiscal au travers d'une situation artificiellement créée.

L'administration a donc mis en œuvre la procédure de répression des abus de droit et a ainsi refusé, sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, l'application du régime des sociétés mères et filiales ce qui s'est traduit par une rectification du résultat de la société A de la somme de 1 621 187 euros au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2004.

Après avoir entendu ensemble les représentants de la société et de l'administration fiscale, le Comité a relevé :

- que la société A avait souscrit l'engagement de garder les titres des sociétés C et T pendant deux ans afin de bénéficier du régime des sociétés mères ;

- que les sociétés C et T, dont les réserves ont été distribuées, étaient vidées de toute substance et n'avaient plus d'activité opérationnelle ;

Par suite, le Comité a déduit de l'ensemble des éléments ainsi portés à sa connaissance, que dans le cadre des opérations successives décrites ci-dessus et formant un tout indissociable, la société A avait souscrit l'engagement formel de conservation des titres pendant une durée de deux ans dans le but exclusif d'atténuer ses charges fiscales grâce à une application littérale des dispositions fiscales relatives au régime des sociétés mères à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur lorsqu'il a adopté ce régime lequel permet, afin d'éviter une double imposition, de ne pas soumettre à l'impôt sur les sociétés dû par la société mère, sous déduction d'une quote-part de frais et charges de 5%, les dividendes qu'elle a reçus de ses filiales, mais suppose une poursuite effective de l'activité des filiales.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de répression des abus de droit prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales dans sa rédaction applicable au litige.

Enfin, le Comité estime que la société A doit être regardée comme ayant eu l'initiative principale 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.

◆ **Avis défavorable**

Affaire n° 2008-18

La société C... a acquis le 30 octobre 2002 la totalité du capital de la société U..., ayant pour objet social l'achat, la souscription et la vente de tous titres de participations dans toutes sociétés ainsi que la gestion de toutes disponibilités lui appartenant. Le prix d'acquisition, s'élevant à 36 400 415 € a été calculé en diminuant le montant de l'actif net réévalué au jour de la cession, soit 37 022 411 €, d'un abattement forfaitaire de 609 796 € et de la somme de 12 200 € correspondant au montant des droits d'enregistrement lié au transfert de titres.

La société C..., qui a entendu se prévaloir du régime des sociétés mères prévu aux articles 145, 146 et 216 du code général des impôts, a pris l'engagement formel, alors exigé par l'article 54 de l'annexe II à ce code, de conserver les titres acquis pendant une durée minimale de deux ans.

Le 31 décembre 2002, la société C... a reçu une distribution de la société U... d'un montant de 10 016 188 € et a constitué à la clôture de l'exercice 2002 une provision pour dépréciation des titres de la société U... à hauteur de 8 969 431 €

Le 31 décembre 2003, la société C... a reçu une distribution de la société U... d'un montant de 1 147 852 € et a constitué à la clôture de l'exercice 2003 une provision complémentaire pour dépréciation des titres de la société U... pour 1 124 724 €

Ces distributions, placées sous le régime des sociétés mères ont ainsi été retranchées du bénéfice net total de la société C... sous déduction d'une quote-part de frais et charges de 5%.

L'administration a relevé qu'à la date de la cession des titres, la société U... ne détenait plus aucun actif corporel ou incorporel, n'exerçait plus aucune activité mais disposait de liquidités importantes résultant de la cession antérieure de ses actifs. Elle a estimé que sous le couvert d'une acquisition de titres et de distributions de dividendes, opérations en apparence ordinaires, la société C... avait en fait réalisé une opération dont l'objectif était exclusivement fiscal dès lors qu'il était manifeste qu'elle n'avait jamais eu l'intention d'animer la société U... pas plus qu'elle n'avait eu l'intention de valoriser sa participation, les titres de cette société ayant été dépréciés par voie de provision au fur et à mesure des distributions de dividendes dont l'incidence fiscale a été neutralisée grâce au régime des sociétés mères. Elle en a déduit que l'opération appréciée dans sa globalité n'avait pu être inspirée par aucun autre motif que celui de minorer le résultat de la société C... et par suite d'éluder l'impôt correspondant.

L'administration a mis en œuvre la procédure de répression des abus de droit et a ainsi refusé, sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, l'application du régime des sociétés mères ce qui s'est traduit par une rectification des résultats de la société C... des sommes de 10 016 188 € et 1 147 852 € au titre des exercices clos le 31 décembre respectivement des années 2002 et 2003.

Après avoir entendu les représentants de la société et de l'administration fiscale, le Comité a relevé :

- que la société U..., qui était initialement une société holding, détenait déjà des liquidités depuis près de deux ans au moment de la cession ;
- que la société C..., en se plaçant sous le régime des sociétés mères, s'était engagée formellement à conserver pendant deux ans les titres de la société U... laquelle continuait à exercer une activité conformément à son objet social ;
- que l'acquisition avait été suivie des deux distributions précitées lesquelles n'avaient porté que sur une partie de l'ensemble des actifs de la société ;
- qu'il n'était pas établi que la société C... avait procédé aux remboursements des apports.

Le Comité a déduit de l'ensemble des éléments ainsi portés à sa connaissance, que la société C... n'avait pas fait une application abusive du régime des sociétés mères.

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

➤ ***Revendication abusive des régimes de marchands de biens, des mères et filiales et de l'intégration fiscale dans le but d'éluder des plus-values immobilières***

◆ **Avis favorable**

Affaire n° 2010-08

M. L, domicilié en Suisse, détenait les titres de la société X, dénommée « X », créée en 2002. Cette société détenait les titres de la société française Y, dénommée « Y », également créée en 2002. La société française détenait la totalité des parts de trois sociétés civiles immobilières (SCI) et d'une société en nom collectif (SNC), toutes situées à la même adresse, et ayant pris comme dénomination sociale l'adresse du seul immeuble que chacune d'entre elles possédait à son actif. Ces trois SCI et la SNC ont opté pour l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés et formaient un groupe intégré avec la société Y, tête de groupe.

Au cours du mois de décembre 2005, trois sociétés ont été créées :

- M. L. a créé le 23 décembre 2005 une nouvelle société luxembourgeoise « PL », holding du groupe et qui sera détenue à compter du 26 décembre suivant par la société luxembourgeoise A ;

- le 15 décembre avait été créée la société luxembourgeoise SARL T qui sera détenue par la nouvelle holding mentionnée ci-dessus ;

- le 19 décembre 2005 la société par actions simplifiées (SAS) de droit français T est créée et déclarée comme marchand de biens. Elle est détenue par la société luxembourgeoise SARL T.

Le 23 décembre 2005, la SAS T a acquis, pour un prix de 13 150 362 € les titres de la société française « Y ». Les titres ont été inscrits en comptabilité dans les stocks de la SAS T.

A compter du 1^{er} janvier 2006, la SAS T s'est constituée nouvelle tête du groupe fiscal intégré formé par elle-même, la société Y, les trois sociétés immobilières et la société en nom collectif.

En mars 2006, les trois SCI et la SNC ont cédé leurs immeubles à quatre sociétés luxembourgeoises, constituées sous les mêmes dénominations sociales et appartenant au même groupe international. Elles ont réalisé à cette occasion une plus-value globale de 15 614 229 € et constaté une dette d'impôt à l'égard de la SAS T.

Le 25 septembre 2006, les sociétés qui détenaient les immeubles ont réalisé, après la vente desdits immeubles, des distributions de dividendes pour un montant global de 5 980 014 € au profit de la société Y (associée à 99,90 % de leur capital) et de 5 986 € au profit de la SAS T (associée à 0,10 % de leur capital).

Le 25 octobre 2006, la société Y a procédé à son tour à une distribution de dividendes de 5 370 000 € au profit de sa société mère, la SAS T.

Ces distributions ont été effectuées en franchise d'impôt, les sociétés s'étant placées sous le régime des sociétés mères et filiales prévu aux articles 145 et 216 du code général des impôts et sous celui de l'intégration fiscale.

A la clôture de son exercice le 31 décembre 2006, la SAS T a comptabilisé une provision pour dépréciation des titres de la société Y détenus en stock (régime des marchands de biens) depuis le 23 décembre 2005. Cette provision, immédiatement déductible à hauteur de 12 915 729 €, a concouru à la formation d'un déficit fiscal propre de 13 248 894 € qui va s'imputer, pour la détermination du résultat d'ensemble du groupe fiscal intégré, sur les résultats bénéficiaires déclarés par les quatre sociétés qui détenaient les immeubles et s'élevant à 14 464 831 €

L'impôt constaté par les quatre filiales n'a donc pas été payé au Trésor Public par la SAS T, alors que la charge a concouru à la justification de la dépréciation de titres Y par cette société.

L'administration a considéré que le groupe avait élaboré un montage artificiel, consistant dans l'interposition de la SAS T déclarée comme marchand de biens et l'utilisation combinée de régimes de faveur (régimes des sociétés mères et de l'intégration), dans le but exclusivement fiscal d'éluider l'imposition résultant des plus-values de cession des quatre immeubles, qui aurait été normalement exigible en l'absence de montage.

Mettant en œuvre la procédure de l'abus de droit prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, l'administration a, par la proposition de rectification du 12 février 2009, refusé à la SAS T la déduction de la provision pour dépréciation des titres de la société Y dans le cadre du régime de marchand de biens, ainsi que la déduction de la quote-part de frais et charges relatives aux distributions reçues dans le cadre des régimes de groupe et des sociétés mères.

Au vu des éléments portés à sa connaissance, le Comité relève :

- que la SAS T a certes déclaré avoir pour objet social l'activité de marchand de biens mais que, depuis sa création en 2005, elle n'a réalisé aucune opération d'achat et de revente, à titre habituel, d'immeubles ou de titres de sociétés immobilières de nature à caractériser l'exercice effectif d'une telle activité ;

- que la SAS T s'est placée avec les trois SCI et la SNC sous le régime de l'intégration fiscale en vue de compenser les bénéfices et les pertes des sociétés intégrées, tout en évitant la

neutralisation des provisions sur les titres des filiales du groupe, alors que cette neutralisation a été voulue par le législateur pour assurer l'équilibre de ce régime ;

- qu'à supposer même que la nécessité de refinancement alléguée par la SAS T soit établie, elle n'impliquait pas le recours à l'activité de marchand de biens.

Le Comité déduit de l'ensemble de ces éléments qu'en se constituant en qualité de marchand de biens sans exercer réellement cette activité, et en procédant à la distribution du bénéfice réalisé par sa filiale sur l'exercice même de sa réalisation, la SAS T n'a recherché que l'intérêt fiscal lié à l'inscription des titres de la société Y dans ses stocks pour pouvoir ensuite les déprécier par voie de provision déductible dans les conditions de droit commun, et se créer ainsi un déficit venant s'imputer sur les bénéfices des quatre sociétés qui ont vendu les immeubles dans le cadre de la détermination du résultat d'ensemble du groupe fiscal intégré.

En conséquence, le Comité émet l'avis que les opérations constituent dans leur ensemble un abus de droit et que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Enfin, le Comité estime que la SAS T doit être regardée comme ayant eu l'initiative principale des actes constitutifs de l'abus de droit et, en outre, en a été la principale 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.

➤ *Montage visant à permettre la déduction de charges d'intérêts d'un emprunt participatif*

◆ **Avis favorable**

Affaire n° 2010-13

A la fin de l'année 2002, le groupe américain Z a réorganisé son groupe au niveau européen. Il a ainsi créé deux sociétés holdings au Luxembourg : la société Z Luxembourg SNC qui détient l'intégralité des parts de la société Z Luxembourg Holdings SARL. Outre son activité de holding, la société Z Luxembourg SNC gère la trésorerie d'une vingtaine de sociétés européennes du groupe Z.

Après avoir créé ces deux sociétés luxembourgeoises, la société mère Z Corporation a transféré, le 2 février 2003, l'intégralité des titres qu'elle détenait de la société Z France Holdings à la société Z Luxembourg Holdings SARL.

A la suite de ces opérations, la société Z France holdings a procédé à trois opérations de réduction de capital par rachat de ses propres titres les 2 juin 2003, 9 juillet 2004 et 14 novembre 2005, pour une valeur respective de 110, 147 et 150 millions d'euros.

La première opération de rachat de ses titres opérée par la société Z France holdings a été financée dans un premier temps par son actionnaire unique, la société Z Luxembourg Holdings SARL, par une avance en compte courant rémunérée au taux de 4,5%. Le 26 mai 2004, la société Z France Holdings a souscrit auprès de la société Z Luxembourg SNC un prêt participatif de 111 812 164 d'euros environ. Le montant de ce prêt correspond en grande partie au solde du compte courant de la société Z Luxembourg Holdings SARL.

Ce prêt participatif, dont le remboursement du capital et des intérêts est fixé en 2012, est rémunéré à la fois par un intérêt fixe de 1% et une part variable fixée à 80 % des bénéfices consolidés de la société Z France Holdings. Par ailleurs, le contrat de prêt stipule que le montant de cet intérêt composé est plafonné à 50 % des cash flow consolidés de la société Z France Holdings, que le taux de cet intérêt composé ne peut excéder 6 % par an et que les intérêts ainsi dus sont capitalisés au nominal.

Les deux autres opérations de rachat de ses propres titres par la société Z France Holdings ont été financées pour une majeure partie sur sa trésorerie et ont été suivies de deux avenants au contrat de prêt participatif ayant conduit à une augmentation du montant de ce prêt à hauteur de 50 millions d'euros le 9 août 2004 et de 80 millions d'euros le 19 décembre 2005.

L'administration a estimé que ces trois opérations de réduction du capital parallèlement à la signature d'un contrat de prêt participatif et de deux avenants à ce contrat, qui n'ont fait intervenir aucun tiers au groupe, ne répondaient à aucune logique d'arbitrage entre fonds propres et endettement, dès lors que l'article L. 313-4 du code monétaire et financier assimile les prêts participatifs à des quasi fonds propres pour l'appréciation de la situation financière des entreprises et n'aboutissaient, compte tenu des conditions de rémunération de ce prêt, qu'à une présentation comptable provisoirement différente du bilan de la société Z France Holdings, dont le seul effet était de permettre à cette société la déduction fiscale d'intérêts qui, en l'absence de ce montage purement artificiel, prendraient nécessairement la forme de dividendes non déductibles.

L'administration a relevé que ces opérations avaient eu pour effet de réduire le résultat fiscal de la société Z France Holdings dans un but exclusivement fiscal et que ces mêmes intérêts n'avaient pas été soumis effectivement à l'impôt, ni au Luxembourg, ni au niveau de la société mère du groupe Z sise aux Etats-Unis.

Estimant que ce montage caractérisait une fraude à la loi, elle a en conséquence remis en cause sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, la déduction des intérêts dus au titre de ce prêt participatif pendant les exercices clos en 2004 et 2005.

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

- les opérations de rachat par la société de ses propres titres et leur financement par un prêt participatif s'étaient bien traduites par des mouvements financiers et non par de simples jeux d'écritures comptables. En effet, la société Z France Holdings a effectivement payé le rachat de ses propres titres à la société Z Luxembourg Holdings SARL pour partie grâce à ses excédents de trésorerie et a remboursé l'avance en compte courant initialement accordée par cette société pour financer le premier rachat de titres ;
- la souscription de ce prêt participatif en mai 2004 avait permis, ainsi qu'il vient d'être dit, le remboursement de l'avance en compte courant, et avait ainsi eu pour conséquence de substituer à cette avance, qui a la nature d'une dette à court terme, une dette à plus long terme, ce qui s'est traduit par une amélioration de la structure financière de la société ainsi que de ses capacités d'endettement ;
- le rachat de ses propres titres par la société Z France Holdings avait eu pour effet de réduire le montant de ses capitaux propres. En effet, ces trois réductions successives de son capital n'avaient pas été compensées par la souscription du contrat de prêt participatif et de ses avenants, qui ont eu pour conséquence d'augmenter son endettement, les prêts participatifs ayant la nature sur le plan juridique et comptable d'une dette devant être classée comme telle au passif du bilan et non parmi les fonds propres de la société.

Par suite, le Comité a estimé, au regard de l'ensemble des éléments ainsi portés à sa connaissance, que les décisions prises par la société Z France Holdings de rachat de ses titres et de souscription d'un prêt participatif, appréciées dans leur ensemble, n'étaient pas constitutives d'un montage purement artificiel effectué dans un but exclusivement fiscal allant à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur lorsqu'il a autorisé, par le 1 de l'article 39 du code général des impôts, la déduction des charges financières, lesquelles doivent avoir été supportées à raison d'opérations d'endettement réel.

En conséquence, et alors que, de manière surabondante, le prêt participatif a fait l'objet d'un remboursement anticipé en 2007, le Comité a émis l'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en œuvre la procédure de répression des abus de droit prévue à l'article L. 64

du livre des procédures fiscales dans sa rédaction antérieure à la loi de finances rectificative pour 2008.

- *Requalification de charges d'intérêts d'ORA en distributions de dividendes (IS et retenue à la source)*
- ◆ **Avis favorable en IS et défavorable pour la retenue à la source**

Affaire n° 2010-12

Au cours de l'année 2003, le groupe X a procédé à plusieurs restructurations de nature différente. Ainsi, la société de droit américain, tête de groupe, X Inc., a décidé de créer au Danemark une société holding au niveau européen, la société X Europe Holdings, pour gérer et coordonner les opérations de ses différentes filiales.

Dans ce cadre, la société X Inc. lui a apporté en décembre 2003 les titres de sa filiale française X France Holding, dont elle détenait 99,31 % du capital. Cet apport a été réalisé pour partie à titre onéreux pour une somme de 315 millions d'euros et le surplus a été rémunéré par des titres de sa filiale danoise.

Le 29 décembre 2003, l'assemblée générale ordinaire et extraordinaire de la société X France Holding a décidé de procéder à une distribution exceptionnelle de dividendes d'un montant de 317 millions d'euros par prélèvement sur le poste « autres réserves », dont environ 315 millions d'euros au profit de son nouvel actionnaire, la société X Europe Holdings.

Au cours de la même assemblée générale, les actionnaires de la société X France Holding ont souscrit à l'émission par la société d'obligations remboursables en actions (ORA) pour une valeur de 317 millions d'euros dont ils ont libéré l'intégralité de la valeur nominale par compensation avec la créance détenue sur la société au titre de la distribution des dividendes qui venait d'être décidée.

Ces obligations, émises pour une durée de sept ans, sont rémunérées, conformément au contrat d'émission, par un intérêt fixé à un taux de marché (Euribor majoré de 50 points de base). Toutefois, le montant des intérêts courus dus par l'émetteur est plafonné pour chaque exercice à la somme algébrique des résultats comptables de la société X France Holding et de ses filiales détenues à plus de 95 % avant impôts et intérêts dus au titre des ORA. La première échéance pour le paiement de ces intérêts est fixée au 29 décembre 2006, date du troisième anniversaire du contrat.

Le 31 décembre 2003, les obligations détenues par la société X Europe Holdings sont cédées à la société X Inc. en compensation de sa dette de même montant résultant de l'apport à titre onéreux des titres de la société X France Holding.

Le 21 décembre 2004, la société X France Holding procède à une nouvelle distribution exceptionnelle d'un montant de 277 millions d'euros.

L'administration a considéré que ces opérations étaient constitutives, sur le fondement de l'article L 64 du livre des procédures fiscales, de deux abus de droit distincts.

Le premier abus de droit est fondé sur la fraude à la loi. L'administration a estimé que, par le biais des décisions prises lors de l'assemblée générale du 29 décembre 2003, l'ensemble de ces opérations de distribution de réserves et d'endettement révélaient, compte tenu notamment des conditions de remboursement des ORA, un montage purement artificiel ayant eu pour but exclusivement fiscal de permettre à la société X France Holding de déduire de ses résultats les sommes correspondant aux intérêts dus au titre des ORA souscrites par ses actionnaires, alors

que ces sommes constituent en réalité des dividendes et correspondent ainsi à une distribution de bénéfices non déductible.

L'administration a ainsi requalifié les intérêts dus au titre des ORA en dividendes. Elle a en conséquence rehaussé le résultat imposable à l'impôt sur les sociétés de la société X France Holding du montant de ces intérêts, s'élevant globalement à plus de 38,5 millions d'euros au titre des exercices clos respectivement en 2004, 2005, 2006 et 2007.

L'administration a en effet constaté que cette opération avait produit, de manière différée, les mêmes effets qu'une incorporation de réserves au capital social, tout en permettant la déduction d'intérêts.

Elle a considéré que la société X France Holding avait, par les deux décisions prises par l'assemblée générale du 29 décembre 2003, réalisé deux opérations de même montant et contradictoires : une distribution exceptionnelle et une émission d'ORA, réalisée en définitive, compte tenu de la cession immédiate des ORA par la filiale danoise, au profit de la même société, la société tête de groupe X Inc.. Elle a notamment relevé que ces opérations ne s'étaient traduites par aucun mouvement financier, les sommes prêtées n'ayant pas été versées dès lors qu'elles sont issues de la conversion de réserves en dettes, et que, dans la mesure où les intérêts dus au titre des ORA ne pouvaient excéder la somme algébrique des résultats comptables des sociétés du groupe français constitué par la société X France Holding et ses filiales détenues à plus de 95 %, ces intérêts présentaient les caractéristiques d'un dividende.

Elle a également relevé que la société de droit américain X Inc. avait opté pour le régime de la transparence fiscale dans le cadre d'un « partnership » (application du dispositif « Check the Box ») à raison des résultats de la société X France Holding de sorte que les intérêts qui lui ont été versés à raison des ORA n'étaient pas imposés aux Etats-Unis.

L'administration en a conclu que ce montage purement artificiel ayant un but exclusivement fiscal caractérisait un abus de droit dès lors qu'il allait à l'encontre de l'intention du législateur d'admettre, en matière de déduction des charges financières, la seule déduction des charges supportées pour le financement d'opérations d'endettement réel.

Le second abus de droit est fondé sur la fictivité. L'administration a estimé que l'interposition de la société danoise X Europe Holdings avait eu pour seule finalité d'éviter l'application de la retenue à la source sur la distribution exceptionnelle de dividendes effectuée le 21 décembre 2004 par la société X France Holding alors que cette retenue aurait été due si ces dividendes avaient été versés directement à la société X Inc.

L'administration a, au vu des renseignements obtenus dans le cadre de la procédure d'assistance administrative avec l'administration fiscale danoise, considéré que, si elle existait formellement et si ses organes sociaux se réunissaient effectivement, la société danoise devait être regardée comme fictive dès lors qu'elle était dépourvue de substance en l'absence d'activité réelle et de personnel. Elle a noté que cette société était gérée par une tierce personne et que son chiffre d'affaires ainsi que son résultat opérationnel étaient nuls. Elle a ainsi estimé que l'absence de substance de la société danoise mettait à elle seule en évidence le fait que le transfert des titres des sociétés européennes du groupe X était purement formel et ne correspondait à aucune réorganisation fonctionnelle au sein des différentes entités du groupe mais servait uniquement les intérêts particuliers de son associé unique.

L'administration a constaté par ailleurs que la création de la société danoise était intervenue après la signature d'un protocole additionnel à la convention entre le Danemark et les Etats-Unis d'où il résulte qu'aucune retenue à la source n'est due au titre des dividendes versés à des sociétés américaines détenant au moins 80 % des droits de la société danoise distributrice.

L'administration a ainsi soumis la distribution opérée en décembre 2004 à la retenue à la source.

Après avoir entendu ensemble le représentant de la société et son conseil, ainsi que les représentants de l'administration, le Comité a relevé les éléments suivants.

S’agissant de l’abus de droit en matière d’impôt sur les sociétés :

- la distribution exceptionnelle réalisée en 2003 et l’émission d’ORA n’ont généré aucun flux financier mais ont donné lieu à un simple jeu d’écritures comptables ;
- ces deux décisions prises le 29 décembre 2003 par l’assemblée générale ordinaire et extraordinaire n’ont pas réellement modifié la situation financière de la société X France Holding, dès lors que les obligations remboursables en actions auxquelles les actionnaires de la société X France Holding avaient souscrit et dont le remboursement s’effectue obligatoirement par l’émission d’actions de la société émettrice, font partie de ses autres fonds propres ;
- ces opérations effectuées entre sociétés liées, qui caractérisent la conversion d’une réserve pendant une période provisoire en dettes, ne se sont traduites en définitive par aucun changement dans l’actionnariat, dans l’activité et dans la trésorerie de la société X France Holding.

Par suite, le Comité a déduit de l’ensemble des éléments ainsi portés à sa connaissance que les deux décisions prises le 29 décembre 2003 par l’assemblée générale ordinaire et extraordinaire de la société X France Holding forment un tout indissociable et sont constitutives d’un montage purement artificiel dont le but est exclusivement fiscal, en permettant la déduction, sous la forme d’intérêts versés à raison des ORA, de sommes ayant en réalité la nature de dividendes, et que ce montage va à l’encontre des objectifs poursuivis par le législateur lorsqu’il a autorisé par le 1 de l’article 39 du code général des impôts la déduction des charges financières, lesquelles doivent avoir été supportées à raison d’opérations d’endettement réel.

En conséquence, le Comité émet l’avis que l’administration est fondée à mettre en œuvre, pour les propositions de rectifications adressées au titre des exercices clos en 2004 et 2005, la procédure de répression des abus de droit prévue à l’article L. 64 du livre des procédures fiscales dans sa rédaction antérieure à la loi de finances rectificative pour 2008 et, pour les propositions de rectifications adressées au titre des exercices clos en 2006 et 2007, la procédure d’abus de droit prévue à l’article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Le Comité estime que la société X France Holding doit être regardée comme ayant été à l’initiative principale 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.

S’agissant de l’abus de droit en matière de retenue à la source :

- la création de la société danoise X Europe Holdings s’inscrit dans le cadre de la politique de la société mère de droit américain, X Inc., de disposer d’une société holding au niveau européen ayant pour objet de gérer les filiales du groupe dans plus de 20 pays ;
- la société danoise détient directement et indirectement plus de 140 filiales réparties dans 20 pays ;
- l’installation de cette société holding au Danemark résulte d’une décision de la société X Inc. ;
- la société danoise est une société holding qui fonctionne conformément à son objet.

Par suite, le Comité estime que les éléments portés à sa connaissance ne permettent pas de considérer que la société X Europe Holdings est dépourvue de substance et devrait ainsi être regardée comme fictive.

En conséquence, le Comité émet l’avis que l’administration n’est pas fondée à mettre en œuvre la procédure de répression des abus de droit prévue à l’article L. 64 du livre des procédures fiscales dans sa rédaction antérieure à la loi de finances rectificative pour 2008.

TITRE 5 TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

- **Conclusion d'un bail commercial afin de bénéficier du régime de location immobilière permettant de récupérer la TVA sur des travaux engagés**
 - ◆ **Avis favorable**

Affaire n° 2005-11

La SCI C..., créée le 11 décembre 1995 et dont l'objet social est notamment l'acquisition et l'exploitation de tout bien immobilier, acquiert un immeuble en cours de construction le 30 juin 1997 pour un prix de 680 258 €TTC, l'utilisation envisagée de cet immeuble par le vendeur étant personnelle suivant le permis de construire du 28 avril 1997.

Le même jour, la SCI opte pour le paiement de la TVA sur la location de cet immeuble ce qui lui permettra de facturer la taxe mais aussi de la récupérer sur les éléments constitutifs du prix de revient de la location.

Le 4 janvier 1999, un premier bail est signé par la SCI et a pour objet la location d'une seule pièce à usage de bureau. Un second bail est conclu le 1^{er} octobre 2002 qui prévoit la location de l'ensemble de l'immeuble, y compris le terrain et ses dépendances. Par ces actes, le même preneur a la charge d'exécuter les travaux de construction et d'aménagement, les travaux de gros oeuvre ainsi que ceux à la charge normale du propriétaire devant être refacturés à la SCI.

Dans l'intervalle, le 19 décembre 2001, la SCI dépose une demande de permis de construire modificative conférant une nouvelle destination aux locaux, à savoir des chambres d'hôtes.

La SCI C... a présenté plusieurs demandes de remboursements de crédits de TVA au titre des travaux d'aménagement de l'immeuble donné en location, considérant que l'immeuble, achevé, était affecté à une activité imposée à la TVA ouvrant droit à la déduction de la taxe (location immobilière avec option).

L'administration, considérant que le bail conclu était un bail fictif dans le but de permettre la récupération de la TVA, a remis en cause les crédits de TVA dont le remboursement était demandé en notifiant à ce titre un rappel en droits de 297 350 €

Elle a, en premier lieu, fait valoir que la première affectation de l'immeuble était à destination privative, qu'aucun loyer n'avait été versé et que des travaux ont été réalisés par la SCI qui a ainsi conservé la maîtrise de la situation et la jouissance des locaux.

Par ailleurs, elle a constaté, suivant procès-verbal de description des locaux dressé lors du contrôle sur place, que l'immeuble n'était pas loué et n'était pas en l'état de l'être. De même, il résulte des droits de communication exercés que, contrairement aux prétentions de la SCI,

aucune déclaration d'achèvement des travaux n'a été souscrite et aucune autorisation n'a été demandée en vue d'exercer une activité hôtelière ou para-hôtelière.

Elle a ainsi conclu que l'ensemble des démarches effectuées a posteriori des opérations de vérification ne l'ont été que pour apporter une apparence d'activité économique.

Le Comité, pour sa part, a constaté qu'il n'était pas démontré par un ensemble d'éléments objectifs que la SCI C... entendait affecter véritablement l'immeuble à un usage commercial au moment où elle a sollicité les remboursements de crédits de TVA. Il a ensuite considéré que le bail souscrit n'avait pas d'autre finalité que de donner une apparence juridique à une activité économique non avérée, soulignant l'intérêt financier de l'opération consistant pour une personne physique, à travers sa participation dans une société qu'elle contrôle, à édifier une propriété en détaxation complète de TVA.

Le Comité a donc émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

➤ **Conclusion d'un bail professionnel dans le but de bénéficier d'un remboursement de crédit de TVA**

◆ **Avis favorable**

Affaire n° 2007-28

La SCI P... , créée le 18 novembre 2004, est détenue à 99,95% par la société S..., elle-même détenue à 80% par Mme A... et à 10% par chacun de ses deux enfants. Mme A... est gérante de ces deux sociétés.

Le 21 décembre 2004, la SCI P... a acquis un appartement de 236 m² boulevard des I... à Paris pour un montant de 2,4 M€ Cette cession d'un bien achevé depuis moins de cinq ans a été soumise à la TVA (soit un montant de TVA de 393 311,04 €).

Le même jour, la SCI P... a consenti deux baux sous seing privé :

- un bail professionnel à la société S... pour une partie de l'appartement (soit 151 m²) comprenant l'entrée privative, la galerie, le grand salon sur le boulevard, la salle à manger, la cuisine, le salon sur jardin et la terrasse ; le loyer annuel est fixé à 204 000 € et les charges annuelles à 12 000 €;

- un bail à usage d'habitation à Mme A... pour l'autre partie de l'appartement (soit 85 m²) composée d'une grande suite avec salle de bains et WC, de deux chambres avec salle de bains, de la cave et d'une place double de stationnement ; le loyer annuel est fixé à 30 000 € et les charges annuelles à 1 500 €

La société a opté, le 1^{er} décembre 2004, pour l'imposition à la TVA de la location professionnelle et a souscrit au titre des mois de décembre 2004 à mars 2005 des déclarations de TVA faisant apparaître, compte tenu du pourcentage de déduction, une TVA déductible de 343 466 € Elle a déposé le 19 avril 2005 une demande de remboursement d'un crédit de TVA s'élevant à 312 000 € Ce remboursement est intervenu le 21 octobre 2005.

L'administration a, à l'issue du contrôle de la SCI P..., considéré que le bail entre les deux sociétés était fictif et qu'il n'avait été conclu que dans le but de permettre à cette société d'obtenir un remboursement indu du crédit de TVA. L'administration a donc, dans le cadre de la procédure de répression des abus de droit, remis en cause la TVA déductible de la société P... pour un montant de 343 467 €

Le Comité a relevé que le bail conclu entre les deux sociétés n'avait d'autre finalité que de faire perdre au bien en cause, pour partie, son caractère d'immeuble à usage d'habitation, en donnant une apparence juridique à une activité économique non avérée de la société S.... Il a

au surplus relevé que les montants respectifs des loyers faisant l'objet du bail professionnel et du bail à usage d'habitation ne correspondaient pas au prorata des surfaces occupées, mais avaient été arrêtés pour des raisons tenant à la détermination pour la SCI P... du montant de son droit à déduction.

Le Comité a donc émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2007-29

La société civile S..., créée en 1998 pour gérer la marque « P... », est détenue à 80% par Mme A... et à 10% par chacun de ses deux enfants.

Le 18 novembre 2004, elle a constitué la SCI P... dont elle détient 2199 parts, la part restante étant détenue directement par Mme A....

Mme A... est gérante de ces deux sociétés.

Le 21 décembre 2004, la SCI P... a acquis un appartement de 236 m² boulevard des I... à Paris pour un montant de 2,4 M€ Cette cession d'un bien achevé depuis moins de cinq ans a été soumise à la TVA (soit un montant de TVA de 393 311,04 €).

Le même jour, la SCI P... a consenti deux baux sous seing privé :

- un bail professionnel à la société S... pour une partie de l'appartement (soit 151 m²) comprenant l'entrée privative, la galerie, le grand salon sur le boulevard, la salle à manger, la cuisine, le salon sur jardin et la terrasse ; le loyer annuel est fixé à 204 000 € et les charges annuelles à 12 000 €;

- un bail à usage d'habitation à Mme A... pour l'autre partie de l'appartement (soit 85 m²) composée d'une grande suite avec salle de bains et WC, de deux chambres avec salle de bains, de la cave et d'une place double de stationnement ; le loyer annuel est fixé à 30 000 € et les charges annuelles à 1 500 €

La SCI P... a opté le 1^{er} décembre 2004 pour l'imposition à la TVA de la location professionnelle et a souscrit au titre des mois de décembre 2004 à mars 2005 des déclarations de TVA faisant apparaître compte tenu du pourcentage de déduction une TVA déductible de 343 466 € Elle a déposé le 19 avril 2005 une demande de remboursement d'un crédit de TVA s'élevant à 312 000 € Ce remboursement est intervenu le 21 octobre 2005.

La société locataire S... a déduit la TVA sur les loyers afférents au bail professionnel consenti par la SCI P....

L'administration a considéré que le bail entre les deux sociétés était fictif et qu'il n'avait été conclu que dans le but de permettre à la SCI P... d'obtenir un remboursement indu du crédit de TVA eu égard au paiement par la société S... de la TVA ayant grevé les loyers facturés.

L'administration a, dans le cadre de la procédure de répression des abus de droit, remis en cause, compte tenu de la participation de la société S... à ce montage, le caractère déductible de la TVA acquittée par cette société pour un montant de 31 752 €

Le Comité a relevé que le bail conclu entre les deux sociétés n'avait d'autre finalité que de faire perdre au bien en cause, pour partie, son caractère d'immeuble à usage d'habitation, en donnant une apparence juridique à une activité économique non avérée de la société S.... Il a au surplus relevé que les montants respectifs des loyers faisant l'objet du bail professionnel et du bail à usage d'habitation ne correspondaient pas au prorata des surfaces occupées, mais avaient été arrêtés pour des raisons tenant à la détermination pour la SCI P... du montant de son droit à déduction.

Le Comité a donc émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales à l'encontre de la société S....

➤ **Création d'un GIE permettant à un redevable partiel de déduire l'intégralité de la TVA afférente à des charges**

◆ **Avis défavorable**

Affaire n° 2004-65

Le 27 décembre 1996, la société C... F... et sa filiale belge créent le GIE E..., à hauteur respectivement de 90 % et 10 %, dont l'objet est de promouvoir la notoriété de ses membres et particulièrement la marque C... par le biais d'actions de promotion et de publicité.

L'intégralité de la TVA afférente aux charges de publicité engagées pour son activité est ainsi déduite par le GIE.

Avant la création du groupement, les charges de publicité liées à la marque C... étaient directement prises en charge par la société C... F... qui, en tant que redevable partiel, ne pouvait déduire la TVA afférente à ces dépenses qu'à hauteur de 1 %.

L'administration a relevé que le GIE ne dispose d'aucun moyen propre et fonctionne grâce aux mises à disposition de locaux et de personnels effectués par la société C... F..., et perçoit en contrepartie des prestations réalisées en faveur de ses membres une rémunération qui est toutefois insuffisante pour couvrir ses charges ; structurellement déficitaire, le GIE est ainsi régulièrement conduit à réaliser des appels de fonds auprès de ses membres et les sommes versées sous forme d'avance en compte courant sont consolidées dans le mois qui suit la clôture et l'approbation des comptes ; ainsi en matière de taxe sur la valeur ajoutée, le GIE est en situation de crédit permanente.

L'administration a donc requalifié les avances en compte courant en recettes entrant dans le champ d'application de la TVA en estimant que la mise en place du GIE avait permis en définitive à un redevable partiel de déduire l'intégralité de la TVA afférente aux charges de publicité engagées pour son activité, soit un rappel de droits de 3 497 792 €

Considérant que le litige relatif à l'imposition à la TVA de compléments de prix ne nécessitait pas le recours à la procédure de répression des abus de droit, le Comité a émis l'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

➤ **Dissociation d'une opération de cession de terrain et de construction afin d'éviter l'application du régime des ventes d'immeubles à construire (article 257-7° du CGI)**

◆ **Avis favorables**

Affaire n° 2005-29

La SARL N... a été constituée le 6 mars 1999 avec pour objet social la construction de maisons individuelles.

La SARL N... a acheté le 1er août 2000 un terrain à bâtir. Le 12 octobre 2000, la société fait signer à son client une promesse unilatérale d'achat de terrain et un contrat de construction d'une maison individuelle (CCMI).

La vente du terrain à bâtir est conclue le 1er février 2001 par la rédaction d'un acte enregistré auprès de la conservation des hypothèques le 2 mars 2001.

Ainsi, la SARL N... prend en compte isolément la vente du terrain et l'opération de construction. Dès lors, seule la partie du prix relative au coût du CCMI a été soumise à la TVA immobilière. En revanche, estimant que la cession du terrain à un particulier en vue de la construction affectée à un usage d'habitation entrainé dans le champ d'application de l'article 40 de la loi n° 98-1266 du 30 décembre 1998 portant exonération en matière de TVA, la vente du terrain à bâtir a été soumise aux droits d'enregistrement.

L'administration a considéré que la distinction opérée par la SARL N... entre la cession du terrain et le contrat de construction n'avait d'autre objectif que de masquer la véritable nature de chacune des opérations constitutives en réalité d'une vente unique en l'état futur d'achèvement ou à terme. Son argumentation repose sur les éléments suivants :

- la promesse unilatérale d'achat du terrain est signée le même jour que le CCMI ;
- le CCMI est signé avant même que l'acte authentique de vente n'ait été établi ;
- la condition suspensive relative à l'obtention du prêt destiné à financer l'opération de construction est d'un montant supérieur à celui de la construction proprement dite, englobant également le prix du terrain ;
- la demande du permis de construire a été effectuée par la société N... elle-même et a été accordée avant la réalisation de la vente du terrain par acte authentique.

L'administration a dès lors notifié un rappel en droits de 6 245 € en matière de TVA en considérant que la société réalisait en réalité une vente d'immeuble à construire, passible de la TVA en vertu de l'article 257-7° du code général des impôts sur le prix de vente total de l'immeuble, terrain compris.

Par ailleurs, selon les dispositions des articles 1594 F quinquies A et 1594-0 G du code général des impôts, les mutations à titre onéreux d'immeubles qui donnent lieu au paiement de la TVA sont soumises à la taxe de publicité foncière au taux de 0,60 % (ainsi qu'au frais d'assiette et de recouvrement au taux de 2,50 % du montant de la taxe de publicité foncière) liquidée sur le prix total de l'opération. Le rappel correspondant en droits s'élève à 551 €

Le Comité, pour sa part, a constaté qu'en procédant ainsi, la SARL N... a manifestement dissimulé la portée réelle d'un acte, en lui donnant une apparence trompeuse dans le but exclusif d'éluider une partie de la TVA due.

Il a notamment relevé que la SARL N... ne pouvait dissocier artificiellement l'opération de cession de terrain et de construction par des actes juridiques distincts dans la mesure où la vente du terrain était conditionnée à la construction de la maison.

Le Comité a donc émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2005-30

La SA D... a été constituée le 20 décembre 1982 avec pour objet social la construction de maisons individuelles avec fourniture de plans. Lors de l'assemblée générale extraordinaire du 19 juin 1996, l'objet social a été étendu aux activités de marchands de biens.

La SA D... a acheté des terrains en sa qualité de marchand de biens. Dans le délai de quatre ans de cette acquisition, la société fait signer à ses clients, le même jour, une promesse unilatérale d'achat de terrain et un contrat de construction d'une maison individuelle (CCMI) avec fourniture du plan.

Les ventes des terrains à bâtir sont conclues postérieurement par la rédaction d'un acte enregistré auprès des conservations des hypothèques.

Ainsi, la SA D... prend en compte isolément la vente des terrains et les opérations de construction. Dès lors, seule la partie du prix relative au coût des CCMI a été soumise à la TVA immobilière. En revanche, estimant que la cession des terrains à des particuliers en vue de constructions affectées à un usage d'habitation entrainé dans le champ d'application de l'article 40

de la loi n° 98-1266 du 30 décembre 1998 portant exonération en matière de TVA, la vente du terrain à bâtir a été soumise aux droits d'enregistrement.

L'administration a considéré que la distinction opérée par la SA D... entre la cession du terrain et le contrat de construction n'avait d'autre objectif que de masquer la véritable nature de chacune des opérations constitutives en réalité d'une vente unique en l'état futur d'achèvement ou à terme. Son argumentation repose sur les éléments suivants :

- la promesse unilatérale d'achat du terrain est signée le même jour, ou postérieurement, à la signature du CCMI ;
- le CCMI est signé avant même que l'acte authentique de vente n'ait été établi ;
- la condition suspensive de la promesse d'achat du terrain porte sur un financement supérieur au prix du terrain lui-même et la condition suspensive relative à l'obtention de prêts destinés à financer l'opération de construction est d'un montant supérieur à celui de la construction proprement dite, montant pouvant aller dans certains cas jusqu'à englober le prix du terrain ;
- les demandes de permis de construire sont effectuées par la société D... elle-même et sont accordées avant la réalisation de la vente des terrains par acte authentique.

L'administration a dès lors notifié un rappel en droits de 117 217 € en matière de TVA en considérant que la société réalisait en réalité une vente d'immeuble à construire, passible de la TVA en vertu de l'article 257-7° du code général des impôts sur le prix de vente total de l'immeuble, terrain compris.

Par ailleurs, selon les dispositions des articles 1594 F quinquies A et 1594-0 G du code général des impôts, les mutations à titre onéreux d'immeubles qui donnent lieu au paiement de la TVA sont soumises à la taxe de publicité foncière au taux de 0,60 % (ainsi qu'au frais d'assiette et de recouvrement au taux de 2,50 % du montant de la taxe de publicité foncière) liquidée sur le prix total de l'opération. Les rappels correspondants en droits s'élèvent à 11 523 €

Le Comité, pour sa part, a constaté qu'en procédant ainsi, la SA D... a manifestement dissimulé la portée réelle d'un acte, en lui donnant une apparence trompeuse dans le but exclusif d'éluder une partie de la TVA due.

Il a notamment relevé que la SA D... ne pouvait dissocier artificiellement l'opération de cession de terrain et de construction par des actes juridiques distincts dans la mesure où la vente du terrain était conditionnée à la construction de la maison.

Le Comité a donc émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

➤ **Scission d'activités afin de faire bénéficier des opérations de ventes à consommer sur place du taux réduit de TVA**

◆ **Avis favorables**

Affaire n° 2004-41

1) Les faits

La SARL B... T..., SARL de famille créée le 1^{er} avril 1995, a pour objet la charcuterie, pâtisserie, vente au détail de produits divers, le service traiteur et plats cuisinés à emporter.

Le 23 juillet 1997, est constituée la SARL A..., dont le siège et le principal établissement sont à la même adresse que ceux de la SARL B... T..., et qui a pour objet l'organisation de manifestations, réceptions, réunions et séminaires.

Les associés des deux SARL sont identiques et regroupe les membres d'une même famille ; la gérante de la SARL A... était également gérante de la SARL B... T... jusqu'au 15 décembre 1997.

2) Avis rendu

Le Comité a relevé particulièrement les éléments suivants :

- la SARL B... T... et la SARL A... sont contrôlées par les mêmes personnes ;
- au cours de la période vérifiée, la quasi-totalité de l'activité de la SARL A... a été réalisée en partenariat avec la SARL B... T..., cette dernière n'ayant travaillé avec aucun autre organisateur de manifestation ;
- l'unicité de la démarche commerciale des deux sociétés à l'égard des clients notamment au moyen de devis communs.

Le Comité en a conclu que l'existence de deux structures juridiques distinctes, sans véritable autonomie, visait uniquement à soustraire une partie importante de l'activité de la SARL B... T... au taux normal de la TVA pour l'imposer artificiellement au taux réduit de 5,5 % applicable à la vente et à la livraison de produits alimentaires à emporter.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

Affaire n° 2006-05

M. A... a exercé à partir du 1er juillet 1986, une activité de traiteur sous le nom commercial « D... ». A compter du 1er octobre 1987, cette entreprise individuelle a déclaré une adjonction d'activité de location de matériel pour réceptions.

Le 6 juin 1997, Mme S..., domiciliée à la même adresse que M. Francisque A..., a créé l'EURL L... grâce à une avance de fonds sans intérêt consentie par ce dernier. L'EURL a une activité de location de matériel et de mobilier liée aux activités de restauration culinaire et à l'organisation de réceptions.

Le 30 novembre 2000, Mme S... cède les parts de l'EURL à M. Armel A..., fils de M. A....

Le 19 décembre 2000 est constituée la SARL D..., détenue intégralement par Mme S.... Cette société reprend, dans le cadre d'une location gérance, l'activité de traiteur exercée auparavant par l'entreprise individuelle de M. A....

L'administration a considéré que, grâce à la création de deux structures juridiquement distinctes, les ventes réalisées par la SARL D... avaient pu bénéficier du taux réduit de TVA des ventes à emporter alors qu'elles constituent en réalité, compte tenu des prestations rendues concomitamment par l'EURL L..., des ventes à consommer sur place normalement passibles de la TVA au taux normal.

L'administration a estimé dès lors qu'il y avait eu une mise en place d'actes ayant pour seule finalité une dissimulation et qu'elle était en droit de restituer son véritable caractère à l'opération litigieuse.

L'administration a donc remis en cause, dans le cadre de la procédure de répression des abus de droit, l'application du taux réduit de la TVA aux opérations de livraisons de plats cuisinés effectuées à l'occasion de réceptions organisées conjointement avec l'EURL L.... Il en a résulté des rappels de TVA s'élevant pour les deux années à 70 763 € assortis d'un montant d'intérêts de retard et de pénalités de 63 145 €

Le Comité a relevé particulièrement les éléments suivants :

- l'EURL L... et la SARL D... sont contrôlées par des personnes appartenant à la même communauté d'intérêts ;
- la quasi-totalité du chiffre d'affaires des deux sociétés a été réalisée avec des clients communs ;
- la démarche commerciale des deux sociétés à l'égard des clients est unique.

Le Comité a considéré que la facturation distincte, par les deux structures juridiques, d'une seule opération économique conclue avec les mêmes clients dans le cadre d'une démarche commerciale unique a permis d'appliquer le taux réduit sur une partie du prix de ladite opération qui relevait en réalité du taux normal.

En conséquence, le Comité a émis l'avis, qu'au cas particulier, l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

◆ **Avis défavorable**

Affaire n° 2001-21

1) La SARL C... exerçait, à l'origine, deux activités : la livraison de plats cuisinés taxable au taux réduit de la TVA, d'une part, et l'organisation de réceptions - incluant la livraison de plats, la mise à disposition du matériel et du personnel - taxable au taux normal, d'autre part.

Suite à la création de la société coopérative ouvrière de production (SCOP) S... par certains salariés de la SARL, la SCOP s'occupe de l'organisation matérielle des réceptions et facture ses prestations au taux normal de la TVA, tandis que la SARL prépare les plats cuisinés et facture ses livraisons au taux réduit.

2) Le Comité a constaté que l'administration ne soutient pas que la SCOP S... est fictive (elle a une existence réelle et dispose du personnel nécessaire à son activité) ni que cette société coopérative, dont l'existence se justifie par des raisons familiales et économiques, a été créée pour des raisons exclusivement fiscales.

Ses associés ne sont pas tous les mêmes que ceux de la SARL C..., la SCOP réalise une partie de son chiffre d'affaires avec une société tierce et la SARL a travaillé également avec une autre société que la SCOP.

Le Comité a estimé que l'unicité de la démarche commerciale et les devis communs sont insuffisants, à eux seuls, pour établir, au cas particulier, l'existence d'un abus de droit qui ne peut résulter de la seule facturation distincte de prestations réellement rendues.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du Livre des procédures fiscales.

➤ **Ventes dissimulant des remises de cadeaux afin de contourner l'exclusion du droit à déduction de TVA (article 238-1° ancien de l'annexe II au CGI)**

◆ **Avis favorable**

Affaire n° 2000-28

1) La société E... a pour objet social le commerce en gros et demi-gros d'articles de fumeurs, d'horlogerie et gadgets divers. Le groupement d'achat auquel elle appartient édite un catalogue où figurent les cadeaux et primes auxquels ses clients peuvent prétendre en fonction de leur volume d'achat. La société E... acquiert à ce titre des biens de consommation étrangers à son objet social qu'elle revend à ses clients avec une faible marge. Ces ventes sont facturées distinctement mais concomitamment à celles des marchandises constituant son négoce. Le même jour elle émet un avoir d'un montant correspondant à la valeur des biens de consommation, à valoir sur la facture d'achat des marchandises.

2) Le Comité a relevé particulièrement les éléments suivants :

- la vente des biens de consommation (scooter, magnétoscope, télévision ...) ne correspond pas à l'activité de la société ;
- ces biens sont également étrangers à l'activité des clients qui n'ont pas de motifs d'acquiescer ces biens à des fins professionnelles ;
- la marge constatée est très faible ;

- il y a une correspondance entre le montant facturé et le montant de l'avoir correspondant aux marchandises.

Le Comité en a conclu que ces factures et les avoirs correspondants constituaient un montage destiné à permettre à la société E... de dissimuler, sous couvert de ventes, des remises de cadeaux dans le seul but de contourner l'exclusion du droit à déduction de la taxe ayant grevé les acquisitions de biens destinés à être cédés sans rémunération prévue par l'article 238-1° de l'annexe II au code général des impôts.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en oeuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

TITRE 6 TAXE PROFESSIONNELLE

Chapitre 1 Cotisation minimale de taxe professionnelle

- *Transfert de clientèle vers une autre société dans le but de rester sous le seuil de 7 600 000 € de chiffre d'affaires déclenchant l'assujettissement à la cotisation minimale de taxe professionnelle*
- ◆ **Avis favorable**

Affaire n° 2008-15

La SAS X., dont le siège est situé à S... (Bas-Rhin), est une société de travail temporaire spécialisée dans le bâtiment.

La SAS Y, sise à M... (Bas-Rhin), a été constituée le 16 septembre 2004 et exerce également une activité de travail temporaire, mais spécialisée dans le second œuvre et l'industrie. Elle était, au titre de l'année de sa création, non soumise à la taxe professionnelle.

M. L... est le président de ces deux sociétés qui appartiennent à la même communauté d'intérêts.

En 2004, quatre clients de la société X ont fait l'objet de facturations par la société Y au titre des mois de novembre et décembre.

Ainsi, le chiffre d'affaires réalisé avec ces clients s'est élevé pour la SAS X au titre de la période du 1er janvier au 31 octobre 2004 à 498 807 € HT, et pour la société Y au titre de novembre et décembre 2004 à 112 172 € HT.

A compter du 1er janvier 2005, la facturation pour ces quatre clients a été à nouveau réalisée par la société X.

Au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2004, la société X a déclaré un chiffre d'affaires de 7.554.165 € et elle a acquitté une cotisation de taxe professionnelle pour l'année 2004 de 3.669 €

Dans le cadre de la vérification de comptabilité de la société X portant sur la période du 1er janvier 2003 au 31 décembre 2005, l'administration a estimé qu'un montage conduisant à transférer le chiffre d'affaires de X au bénéfice de Y par des contrats de mise à disposition de personnel avait été mis en place, et avait pour seul objet de permettre à la société X de ne pas dépasser le seuil de chiffre d'affaires de 7 600 000 € et ainsi d'éviter le paiement de la « cotisation minimum » de taxe professionnelle mentionnée à l'article 1647 E du code général des impôts.

L'administration a donc fait application de la procédure de répression des abus de droit prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, rendue applicable à la taxe professionnelle par l'article L. 64 A du même livre, et a rappelé un supplément d'imposition à la taxe professionnelle de 105 569 €. Elle a également tiré les conséquences de ces constatations en matière d'impôt sur les sociétés et mis à la charge de la société des cotisations supplémentaires d'un montant de 10 556 €.

Le Comité relève que la société Y a, au titre des seuls mois de novembre et décembre 2004, encaissé les produits et supporté les charges liés aux contrats conclus avec les quatre clients en cause en rectifiant les contrats initiaux établis au nom de la société X, et que ces clients ont à nouveau été facturés par la société X à compter du 1er janvier 2005. Il constate qu'aucune justification plausible n'a pu être donnée quant aux changements ainsi effectués.

Il en conclut que ce transfert de clientèle à la société Y n'avait pour seul but que d'éviter à la société X d'atteindre le seuil d'assujettissement à la « cotisation minimum » de la taxe professionnelle prévue à l'article 1647 E du code général des impôts.

Le Comité a donc émis l'avis que l'administration était fondée, en ce qui concerne le supplément d'imposition à la taxe professionnelle, à mettre en œuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

En revanche, il estime que le montage auquel il a été procédé n'a pas été réalisé dans le but exclusif de minorer la cotisation d'impôt sur les sociétés. L'administration n'était donc pas fondée à mettre en œuvre la procédure de répression des abus de droit au titre de cet impôt.

TITRE 7 DIVERS

Chapitre 1 Incompétence du Comité

➤ *réduction d'impôt (l'article 199 undecies du CGI)*

Affaire n° 2006-10

Madame N... a constitué en octobre 2001 avec son fils une SCI dont l'objet est la construction en vue de leur location de logements neufs outre-mer. Cette société a réalisé la construction d'une villa en Guadeloupe, sur un terrain de 1 200 m².

A la constitution de la société, puis lors d'augmentations de capital, Mme N... a apporté un total de 140 375 €. Ces apports, en application des dispositions de l'article 199 undecies A du CGI, ont permis à Mme N... de bénéficier de réductions d'impôt sur le revenu. Le bénéfice de cet avantage est notamment subordonné à la mise en location du bien dans les six mois de l'achèvement des travaux.

L'administration a considéré que le contrat de location était fictif et a remis en cause le bénéfice de ces réductions d'impôt dans le cadre de la procédure de répression des abus de droit.

Le Comité constate que sa compétence est subordonnée à la condition que le litige dont il est saisi soit au nombre de ceux qui entrent dans le champ d'application de l'article L. 64 ou de l'article L. 64 A du livre des procédures fiscales. La remise en cause par l'administration de la portée d'un acte qui, sans déguiser la réalisation ou le transfert d'aucun revenu, tend seulement à permettre le bénéfice d'une réduction d'impôt sur le revenu n'entre pas dans les prévisions, seules applicables au litige, du b) de l'article L. 64.

Le Comité relève que le contrat de bail en litige ne déguise la réalisation ou le transfert d'aucun revenu.

En conséquence, le Comité se déclare incompétent pour se prononcer sur la demande dont il est saisi.