

# BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

**13 L-2-05**

**N° 67 du 13 AVRIL 2005**

RAPPORT DU COMITE CONSULTATIF POUR LA REPRESSION DES ABUS DE DROIT  
ANNEE 2004

(LPF art L 64)

NOR : BUD L 05 00070 J

**BUREAU T 1**

---

L'article L 64 du Livre des procédures fiscales prévoit que les avis rendus par le Comité Consultatif pour la répression des abus de droit font l'objet d'un rapport annuel.

Le service trouvera ci-après la reproduction du rapport adressé par le Président du Comité au Ministre, au titre de l'année 2004.

Le Sous-Directeur,  
chargé par interim du  
service juridique

JP. LIEB

•

**COMITE CONSULTATIF POUR  
LA REPRESSION DES ABUS DE DROIT**

---

**RAPPORT ANNUEL**

**2 0 0 4**

**COMITE CONSULTATIF POUR  
LA REPRESSION DES ABUS DE DROIT**

---

**R A P P O R T   A N N U E L**

**2 0 0 4**

Rapport établi par le Comité consultatif pour la répression des abus de droit, composé de :

- M. Robert TOUZERY, Conseiller d'Etat Honoraire, président,
- M. Michel EDIN, Conseiller Honoraire à la Cour de Cassation,
- M. Guy GILBERT, Professeur des universités,
- M. Jean-Pierre COSSIN, Conseiller Maître à la Cour des Comptes.

**Les textes**

(extrait de l'article L 64 du Livre des procédures fiscales).

"Ne peuvent être opposés à l'administration des impôts les actes qui dissimulent la portée véritable d'un contrat ou d'une convention ..."

L'administration est en droit de restituer son véritable caractère à l'opération litigieuse. En cas de désaccord sur les redressements notifiés sur le fondement du présent article, le litige est soumis, à la demande du contribuable, à l'avis du comité consultatif pour la répression des abus de droit. L'administration peut également soumettre le litige à l'avis du comité dont les avis rendus feront l'objet d'un rapport annuel"...

(Article R\* 64-2 du Livre des procédures fiscales - Décret du 26 décembre 1991)

"Lorsque l'administration se prévaut des dispositions du cinquième alinéa de l'article L 64, le contribuable dispose d'un délai de trente jours à compter de la réception de la réponse de l'administration à ses observations pour demander que le litige soit soumis à l'avis du Comité consultatif pour la répression des abus de droit".

**Composition**

La composition du Comité consultatif pour la répression des abus de droit est prévue à l'article 1653 C du code général des impôts. Elle réunit :

- un conseiller d'Etat, Président,
- un conseiller à la cour de cassation,
- un professeur des universités, agrégé de droit ou de sciences économiques,
- un conseiller maître à la cour des comptes.

**Nomination**

M. Jean-Pierre Cossin, conseiller maître à la cour des comptes, a succédé comme membre du Comité à M. Alain Delorme (JO du 13 octobre 2004).

**Activité**

Le Comité a tenu sept séances en 2004 au cours desquelles il a examiné 41 affaires (cf. annexe I).

**Bilan**

En 2004, le Président du Comité a été saisi de 64 affaires.

1) S'agissant des droits d'enregistrement, les ventes d'immeubles dissimulant des donations et les donations déguisées sous couvert de parts sociales représentent un peu moins de la moitié des dossiers examinés (cf. annexe II).

En outre, le Comité s'est prononcé à nouveau sur les cas :

- de donation de titres préalablement à leur cession (cf. affaires n° 2003-14, 22, 36, 39 et 2004-43 en annexe III) en considérant notamment que lorsque la cession des titres était parfaite préalablement à la donation, l'administration était fondée à faire usage de la procédure contradictoire de droit commun mais que la procédure de répression des abus de droit n'apparaissait pas nécessaire s'agissant de l'interprétation d'actes non fictifs auxquels le contribuable donne une qualification impropre ;

- des montages destinés à bénéficier abusivement du report d'imposition prévu par l'ancien article 160 I ter 4 du CGI (cf. affaires n° 2003-35, 38 et 2004-33 en annexe III).

2) Par ailleurs, le Comité a été amené à examiner diverses affaires dont les plus caractéristiques concernent :

**a) l'acquisition de titres à un prix de convenance afin de les loger dans un plan d'épargne en actions (PEA) et de bénéficier des mesures d'exonération prévues par ce dispositif (cf. affaires n°2003-40 et 2004-15 en annexe III)**

Dans la première affaire, les titres inscrits sur le PEA avaient été acquis pour le franc symbolique alors que dans la deuxième affaire, le prix d'acquisition unitaire était de 37 € alors que la valeur de l'action à la date d'acquisition était de 135 €.

Le Comité a estimé que les titres acquis à un prix de convenance avaient été inscrits sur le PEA dans le but d'exonérer la plus-value future en dehors du contexte et de l'esprit dans lequel le législateur avait conçu ce dispositif.

**b) revendication abusive de l'article 1115 du CGI (cf. affaires n° 2004-13, 17 et 26 en annexe II)**

Dans ces trois affaires, le Comité a considéré que la cession, ou l'apport pur et simple, de l'immeuble acquis sous le régime de l'article 1115 du CGI n'avait pas d'autre finalité que de respecter formellement l'obligation de revente dans le délai prévu par l'article précité.

**c) donation d'usufruit temporaire de parts sociales dans le but d'é luder une partie de l'impôt de solidarité sur la fortune (cf. affaire n° 2004-42 en annexe III)**

**I - Nombre d'affaires reçues et d'avis rendus**

NATURE DES AFFAIRES	NOMBRE D'AFFAIRES		AVIS	
	Reçues en 2004	Traitées en 2004	Favorables	Défavorables
Droits d'enregistrement	29	24 <sup>(1)</sup>	19	5
Impôt sur le revenu	28	13 <sup>(2)</sup>	7	6
Impôt de solidarité sur la fortune	2	1	1	-
Taxe sur la valeur ajoutée	2	0	-	-
Taxe sur la valeur vénale des immeubles possédés en France par des personnes morales	2	2	-	2
Impôt sur les sociétés	1	1	1	-
<b>TOTAL</b>	<b>64</b>	<b>41</b>	<b>28</b>	<b>13</b>

(1) dont 1 affaire reçue en 2003.

(2) dont 8 affaires reçues en 2003.

**II - Motif des redressements**

NATURE DE L'IMPOT (nombre de saisines)	MOTIFS	N <sup>OS</sup> DES AFFAIRES *
Droits d'enregistrement (29)	donations déguisées d'immeubles ou de biens mobiliers en ventes	2004-4, 6, 8, 10, 14, 21, 23, <b>50</b> , <b>59</b> et <b>62</b>
	donation déguisée de la nue-proprété d'immeubles sous couvert de parts sociales	2004-9, 16, 20, 22, 25, 27 et <b>60</b>
	vente d'un immeuble n'ayant pas d'autre finalité que de respecter formellement l'obligation de revente dans le délai prévu par l'article 1115 du CGI	2004-13, 26 et <b>67</b>
	donation déguisée de la nue-proprété d'immeubles en ventes	2004-3 et 28
	donation déguisée de la nue-proprété de parts de SARL sous couvert de parts sociales	2004-29 et 30
	donation déguisée de la nue-proprété de parts de SCI et d'un immeuble sous couvert de parts sociales	2004-58
	apport pur et simple d'un immeuble n'ayant pas d'autre finalité que de respecter formellement l'obligation de revente dans le délai prévu par l'article 1115 du CGI	2004-17
	cession d'immeubles sous couvert d'un apport pur et simple afin d'éluder les droits de mutation à titre onéreux	2004-24
	montage destiné à bénéficier de l'exonération partielle des droits de mutation à titre gratuit prévue à l'article 793.2.2° du CGI	2004-32
	montage ayant pour seul objet de d'éluder les droits de mutation à titre onéreux sur la cession d'un fonds de commerce	2004- <b>34</b>
Impôt sur le revenu (28)	apport de titres à une société suivi de leur revente par celle-ci dans le seul but de bénéficier du report d'imposition de la plus-value prévue par l'article 160 I ter.4 du CGI	2004-33, <b>52</b> à <b>56</b> et <b>61</b>
	apport de titres à une société suivi de leur revente par celle-ci dans le seul but de bénéficier du sursis d'imposition de la plus-value prévue par l'article 150-0 B du CGI	2004- <b>35</b> à <b>38</b> , <b>63</b> , <b>64</b> et <b>66</b>
	acquisition de titres à un prix de convenance afin de les loger dans un PEA et de bénéficier des mesures d'exonération prévues par ce dispositif	2004-15, <b>45</b> à <b>49</b>
	donation de la pleine propriété ou de la seule nue-proprété de titres ayant pour but d'éluder l'impôt sur le revenu sur la plus-value réalisée	2004- <b>40</b> , 43, <b>44</b> , <b>57</b> et <b>68</b>

	signature d'une convention de prêt fictive afin d'échapper à l'imposition au titre d'une distribution	2004- <b><u>39</u></b>
	emprunt auprès d'un établissement bancaire dans le seul but d'échapper à l'imposition normalement due à l'occasion d'un transfert de fonds	2004-5
	utilisation abusive d'un plan d'épargne entreprise	2004-31
Impôt de solidarité sur la fortune (2)	donation d'usufruit temporaire de parts sociales dans le but d'éviter une partie de l'ISF	2004-42
	modification de la date de clôture de l'exercice social d'une société de droit luxembourgeois afin de minorer l'ISF dû.	2004- <b><u>51</u></b>
Taxe sur la valeur ajoutée (2)	scission d'activités dans le seul but d'éviter la TVA au taux normal	2004- <b><u>41</u></b>
	création d'un GIE afin de permettre à un redevable partiel de déduire l'intégralité de la TVA afférente à des charges	2004- <b><u>65</u></b>
Taxe sur la valeur vénale des immeubles possédés en France par des personnes morales (2)	détention fictive d'œuvres d'art par une société dans le seul but de faire échec au paiement de la taxe de 3 % prévue à l'article 990 D du CGI	2004-18 et 19
Impôt sur les sociétés (1)	opérations d'achat revente de titres dans le seul but de bénéficier de l'avoir fiscal attaché à la distribution de dividendes	2004-7

\* les numéros en caractère gras et soulignés correspondent à des affaires qui n'ont pas encore été examinées



**ANNEXE II****I - DROITS D'ENREGISTREMENT****A) Avis concernant les donations déguisées****Donations déguisées en ventes****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 œuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

**Affaire n° 2004-3****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 œuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

#### **Affaire n° 2004-4**

##### **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<sup>er</sup> juillet 1993.

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° 2004-6**

##### **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 œuvre 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° 2004-8****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 œuvre 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 cette 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 œuvre 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<sup>ème</sup> 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 œuvre 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 œuvre 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 œuvre 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 sœur 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 œuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

**Donations déguisées sous couvert de parts sociales**

**Affaire n° 2004-9**

**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-propiété 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-propiété 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 œuvre 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 -propriété de biens immobiliers.

La création de cette société et l'apport de la nue-proprété 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-proprété 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 œuvre 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 -propriété 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-proprété 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-proprété 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 œuvre 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 -propriété 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 -propriété 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 pourraient 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 œuvre 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 œuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

#### **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-propiété des parts qu'ils possèdent dans la SCI.

##### **2) Avis rendu**

Le Comité a constaté que la donation de la nue-propiété 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-propiété des parts.



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.

#### **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-propriété 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<sup>er</sup> septembre 1999, M. L... fait donation à sa fille de la nue-propriété 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-propriété 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 au poste de réserves qui sont ensuite distribués aux propriétaires et nus-propriétaires).

Le Comité en a conclu que l'opération dissimulait la donation directe de la nue-propriété 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 œuvre 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-propriété 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<sup>er</sup> septembre 1999, M. et Mme C... font donation à leurs enfants de la nue-propriété 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-propriété 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 au poste de réserves qui sont ensuite distribués aux propriétaires et nus-propriétaires).

Le Comité en a conclu que l'opération dissimulait la donation directe de la nue-propriété 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 œuvre 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-proprété de parts de sociétés civiles immobilières ainsi que la nue-proprété indivise d'un immeuble. Le 1<sup>er</sup> décembre 1998, Mme H... fait donation à ses enfants de la nue-proprété de 2 310 parts, sur les 2 330 lui appartenant, de la société civile H... P... ainsi que de la pleine proprété 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-proprété de parts de sociétés civiles immobilières ainsi que la nue-proprété indivise d'un immeuble.

La création de cette société et les apports en nue-proprété ont été suivis, en décembre 1998, de la donation par Mme H... à ses enfants de la seule nue-proprété 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-proprété 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 œuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

**B) Autres avis**

**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 œuvre 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 œuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

#### **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 vendeuse, 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 œuvre 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 vendeuse.

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 œuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

### **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 œuvre 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.

**II - IMPOTS DIRECTS****A) Impôt sur le revenu****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<sup>er</sup> janvier 1994, le donne en location-gérance à 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'é luder 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 œuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

**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 œuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

## **Affaire n° 2004-5**

### **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 œuvre 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 œuvre 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 œuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

### **Affaires n°s 2003-14, 22, 36, 39 et 2004- 43 (Donation de titres préalablement à leur cession)**

#### **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 œuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

**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-propriété 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'usu fruit et, en qualité de représentant légal de son fils, la nue-propriété des 1 000 actions de la SA C....

**2) Avis rendu**

Le Comité a constaté que la donation de la nue-propriété 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 œuvre 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 agrée 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-propriété de 4 250 actions de la SA M....

Le 1<sup>er</sup> 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<sup>er</sup> octobre 1999 ainsi que l'avait prévu le protocole du 25 mai 1999.

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 œuvre 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 œuvre 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-propriété 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 œuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

### **Affaires n°s 2003-35 et 38, 2004-33 (Report abusif d'imposition sur plus-value)**

#### **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 œuvre 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 d'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 œuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

### **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 I 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 œuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

### **B) Impôt sur les sociétés**

#### **Affaire n° 2004-7**

#### **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 œuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

## **C) Impôt de solidarité sur la fortune**

### **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 œuvre 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.

**ANNEXE IV****III – TAXE SUR LA VALEUR VENALE DES IMMEUBLES POSSEDES EN FRANCE PAR DES PERSONNES MORALES****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'œuvres 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 œuvres 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 œuvre 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'œuvres 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 œuvres 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 œuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales.