

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

13 L-1-07

N° 49 du 3 AVRIL 2007

RAPPORT DU COMITE CONSULTATIF POUR LA REPRESSION DES ABUS DE DROIT
ANNEE 2006

(LPF art L 64)

NOR : BUD L 07 00058 J

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 2006.

Le Chef du Service
Juridique

JP. LIEB

•

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

RAPPORT ANNUEL

2 0 0 6

**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 6

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

- M. Jean-François de VULPILLIÈRES, Conseiller d'Etat, 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 rectifications notifiées 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.

Activité

En 2006, le Président du Comité a été saisi de 24 affaires.

Le Comité a tenu six séances au cours desquelles il a examiné 25 affaires (cf. annexe I).

Bilan

1) S'agissant des droits d'enregistrement, les ventes dissimulant des donations et les donations déguisées sous couvert de parts sociales représentent les deux tiers des affaires examinées (cf. annexe II).

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

- de revendication abusive de l'article 1115 du CGI (cf. affaire n°2005-17) ;
- de donation de titres préalablement à leur cession (cf. affaires n° 2005-8, 2005-21, 2005-22, 2006-1, 2006-11 en annexe III) en considérant notamment que lorsque la donation est réelle et antérieure à la cession, qu'elle participe d'une réelle intention libérale et que les opérations successives ne conduisent pas à une réappropriation des biens par le donateur, l'administration n'est pas fondée à mettre en œuvre la procédure de répression des abus de droit ;
- d'utilisation abusive d'un plan d'épargne entreprise (cf. affaires n°2005-18, 2005-19, 2005-20) en relevant que lorsque le PEE n'avait pas été constitué et ne fonctionnait pas en conformité avec les dispositions du code du travail, la déchéance du régime était encourue selon la procédure de droit commun. Le comité n'avait pas à se prononcer sur l'utilisation abusive du PEE.

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

a) Dissociation artificielle d'une opération pour éluder une partie de la TVA due (affaires n°2005-29 et 30)

Dans ces deux affaires portant sur la construction de maisons individuelles, l'opération de vente future en voie d'achèvement ou à terme a été scindée en deux actes, la vente du terrain d'une part et un contrat de construction de maison individuelle d'autre part. Le comité a estimé que ces opérations ne pouvaient être scindées artificiellement dans la mesure où la vente du terrain était conditionnée à la construction de la maison.

b) utilisation du régime d'intégration fiscale d'un groupe afin d'exonérer les produits issus de l'activité réalisée par un autre groupe (n°2006-12)

Dans cette affaire, une banque développe une activité financière à risques, à très court terme, dégageant d'importants bénéfices imposables à l'impôt sur les sociétés. Après avoir pris une participation minimale au travers d'une filiale dans une société sans activité, membre d'un groupe industriel qui dispose d'importants déficits fiscaux, une série d'opérations juridiques est menée afin de priver le groupe industriel de tout pouvoir de décision et d'affectation des résultats dans cette structure. Le résultat fortement bénéficiaire qui y est logé est imputé fiscalement sur les déficits d'ensemble du groupe industriel permettant ainsi une distribution en franchise d'impôt des produits au bénéfice de la banque, qui dans l'intervalle est devenue le principal actionnaire.

Le comité a considéré que ces opérations juridiques étaient constitutives d'un abus de droit et que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure prévue à l'article L.64 du LPF.

●

ANNEXE I

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

NATURE DES AFFAIRES	NOMBRE D'AFFAIRES		Application de l'article L. 64 du L.P.F. AVIS	
	Reçues en 2006	Traitées en 2006	Favorables	Défavorables
Impôt sur le revenu	7	11 ¹	4	7
Impôt sur le revenu et impôt de solidarité sur la fortune	1	1	1	-
Impôt sur le revenu et droits d'enregistrement	2	2	2	-
Droits d'enregistrement	12	6 ²	4	2
Impôt sur les sociétés	1	2 ³	1	1
Taxe sur la valeur ajoutée	1	3 ⁴	3	-
TOTAL	24	25	15	10

¹ Dont 9 affaires reçues en 2005

² dont 4 affaires reçues en 2005

³ dont 1 affaire reçue en 2005

⁴ dont 2 affaires reçues en 2005

II - Motif des redressements

NATURE DE L'IMPOT (nombre de saisines)	MOTIFS	N ^{os} DES AFFAIRES *
Impôt sur le revenu (7)	Donation de la pleine propriété ou de la seule nue-propriété de titres ayant pour but d'éviter l'impôt sur le revenu sur la plus-value réalisée	2006-1 et <u>7</u> et 11 et <u>18</u>
	Utilisation abusive d'un plan d'épargne en actions	2006- <u>16</u>
	Cession d'une clientèle dans le seul but de bénéficier de l'exonération de la plus-value réalisée prévue à l'article 238 quaterdecies du CGI	2006- <u>8</u>
	Bail fictif dans le seul but de bénéficier de la réduction d'impôt prévue par l'article 199 undecies A du CGI	2006- <u>10</u>
Impôt sur le revenu et impôt de solidarité sur la fortune (1)	Cession de l'usufruit temporaire de titres à un trust situé à Jersey afin d'échapper à la taxation des revenus distribués et diminuer temporairement la base imposable à l'ISF.	2006-13
Impôt sur le revenu et droits d'enregistrement (2)	Création d'une société écran en Tunisie afin d'exonérer des prestations de services effectuées en France ainsi qu'une plus value de cession de titres et de dissimuler une donation de titres	2006-14 et 15
Droits d'enregistrement (12)	Donations d'immeubles déguisées en ventes	2006-3 et <u>17 et 22 et 23 et 24</u>
	Donation de la nue-propriété de parts sociales déguisée en vente	2006-4
	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	2006- <u>2</u> et <u>9</u>
	Contrat d'assurance vie dissimulant une donation déguisée	2006- <u>6</u>
	Donations fictives afin de majorer le passif successoral pour réduire les DMTG entre collatéraux	2006- <u>19</u> à <u>21</u>
Impôt sur les sociétés (1)	Exonération de produits financiers par l'utilisation abusive d'un régime d'intégration	2006-12
Taxe sur la valeur ajoutée (1)	Scission d'activités dans le seul but d'éviter la TVA au taux normal	2006-5

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

•

I - DROITS D'ENREGISTREMENT**Donations déguisées en vente****Affaire n° 2006-3**

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

Affaire n° 2006-4

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-propiété 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-propiété 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 œuvre 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.

Donations déguisées de la nue-propiété d'immeubles sous couvert de parts sociales

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 œuvre 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 œuvre 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-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.

Il relève également qu'en 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 œuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Montages destinés au respect des conditions de délais prévu par l'article 1115 du CGI

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

Donations en vue de bénéficiaire d'une réduction des droits de mutation à titre gratuit

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

•

II - IMPOTS DIRECTS**A – Impôt sur le revenu****Exonération des plus-values professionnelles****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 œuvre la procédure prévue à l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

Déficits fonciers issus de l'utilisation d'une résidence principale

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

Donation de titres préalablement à leur cession

Affaire n° 2005-8

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-propiété 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 remploi 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-propiétaire puis crédité sur un compte joint ouvert au nom de chaque nu-propiétaire 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 œuvre 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-propiété 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-propiété de la moitié de ladite somme et reçoit 760 637 parts en nue-propiété.

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 œuvre 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-propriété 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-propiété de la moitié de ladite somme et reçoit 760 637 parts en nue-propiété.

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

Affaire n° 2006-1

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 œuvre 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-propiété 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 réappropriier 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-propiété de ces titres.

Qu'il s'ensuit qu'en l'absence d'intérêt fiscal à l'opération, la donation de la nue-propiété 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-propiété entre elles et qu'en outre, eu égard au montant des droits d'enregistrement acquittés, la donation avant cession de la nue-propiété des titres X... présentait un intérêt fiscal. Qu'il s'ensuit que la sincérité de la libéralité portant sur la nue-propiété 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-propiétaires donataires.

Dans ces conditions, le Comité estime que les clauses de remploi et de rachat n'ont pas restreint les droits des nus-propiétaires 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 œuvre la procédure de répression des abus de droit prévue par l'article L. 64 du LPF

Utilisation abusive d'un plan d'épargne entreprise (PEE)

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

Création d'une société écran en Tunisie afin d'exonérer d'impôt des bénéfices non commerciaux et une plus value de cession de titres

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'éluder 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 œuvre 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 œuvre la procédure de répression des abus de droit prévue par l'article L 64 du Livre des procédures fiscales.

B - Impôt sur le revenu et impôt de solidarité sur la fortune

Cession de l'usufruit temporaire de titres afin d'échapper à la taxation des dividendes et de diminuer la base imposable à l'ISF

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 œuvre la procédure de répression des abus de droit prévue par l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales.

C - Impôt sur les sociétés

Création de deux entreprises afin de transférer des bénéfices dans une zone à fiscalité privilégiée

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

Utilisation du régime d'intégration fiscale d'un groupe afin d'exonérer d'impôt les produits issus de l'activité d'un autre groupe

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, dégagant 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.

•

III - TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE**Dissociation artificielle d'une opération de cession de terrain et de construction pour éluder une partie de la TVA immobilière****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 1^{er} 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 entrainait 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'éluder 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 œuvre 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 entrait 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 œuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Dissociation artificielle d'une seule opération économique afin de faire bénéficier des opérations de ventes à consommer sur place du taux réduit de TVA

Affaire n° 2006 -5

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