Liberté • Égalité • Fraternité
RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GENERALE DES FINANCES PUBLIQUES

13 L-5-08

N° 51 du 16 MAI 2008

AVIS RENDUS PAR LE COMITE CONSULTATIF POUR LA REPRESSION DES ABUS DE DROIT ANNEE 2007

(LPF art L.64)

NOR : BUD L 08 00019 J

Bureau T 2

Dans le cadre de la procédure de répression des abus de droit prévue par l'article L. 64 du LPF, le litige peut être soumis, à la demande du contribuable ou de l'administration, à l'avis du Comité consultatif pour la répression des abus de droit.

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

Afin d'assurer une information plus complète et plus rapide, les avis rendus par ce comité sont publiés régulièrement, l'administration indiquant sur chacune de ces affaires quelle est la position qu'elle entend adopter.

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

Le présent BOI porte sur les avis rendus lors des séances qui se sont déroulées au second semestre de l'année 2007.

Le Chef de Service

JP. LIEB

•

3 507051 P - C.P. n° 817 A.D. du 7-1-1975 **B.O.I.** **I.S.S.N. 0982 801 X**
DGFIP - Bureau L 3, 64-70, allée de Bercy - 75574 PARIS CEDEX 12
Directeur de publication : Philippe PARINI **Responsable de rédaction : Christian MIRANDOL**
Impression : S.D.N.C.
82, rue du Maréchal Lyautey – BP 3045 – 78103 Saint-Germain-en-Laye cedex

MINISTÈRE DU BUDGET
DES COMPTES PUBLICS
ET DE LA FONCTION PUBLIQUE

Séance n°4-2007 du 7 septembre 2007

Affaire n° 2007-02– Madame W...

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

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

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

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

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

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

- 1er versement à la SCI d'H... du 22/08/03 pour 134 504,09 € ;
- Virement par la SCI d'H... à Mme W... le 26/08/03 de 134 000 €.

- Transfert de fonds d'un compte ouvert à l'étranger vers le compte marchand de biens le 16/09/03 pour 420 000 € ;
- 2nd versement à la SCI d'H... le 17/09/03 pour 420 000 € ;
- Virement par la SCI d'H... à Mme W... le 23/09/03 de 420 000 €.

- 3ème versement à la SCI d'H... le 23/09/03 pour 342 250,98 € ;
- Virement par la SCI d'H... à Mme W... le 01/10/03 pour 342 250 €.

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

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

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

Nota : *L'administration prend note de l'avis favorable du Comité.*

Affaire n° 2007-03 - Docteur H...

« Le docteur H... exerçait à titre personnel l'activité d'orthodontiste. Il a cédé, le 30 décembre 2004, son activité à une société d'exercice libéral anonyme à responsabilité limité (SELARL) dont il est l'associé unique. Cette cession s'est réalisée en exonération de plus-value sur le fondement des dispositions de l'article 238 quaterdecies du code général des impôts en vigueur lors de l'opération.

L'administration a remis en cause l'exonération de la plus-value dans le cadre de la procédure de répression des abus de droit.

Le Comité, au vu des éléments portés à sa connaissance, relève les éléments suivants :

- Le docteur Hubert a demandé le bénéfice d'un dispositif exonérant la plus-value constatée en cas de cession d'une activité notamment commerciale ou libérale lorsque le repreneur exerce, dans les mêmes locaux, une activité de même nature ;
- Il est le cédant et l'associé unique de la SELARL cessionnaire ;
- Aucune modification au mode d'activité du docteur Hubert n'a été constatée postérieurement à la création de la SELARL .
-

Le Comité observe que la cession de son activité libérale par le docteur Hubert au profit de la société dont il est l'associé unique et l'exonération de la plus-value qui en découle sont directement contraires aux objectifs poursuivis par le législateur lorsqu'il a mis en place le dispositif d'exonération utilisé par le docteur Hubert.

Il en conclut que par cette construction juridique, le docteur H..., recherchant le bénéfice d'une application littérale des articles sus-mentionnés à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, n'a pu être inspiré par un autre motif que celui d'éluder la charge fiscale que, s'il n'avait pas passé cet acte, il aurait normalement supporté.

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

Nota : *L'administration prend note de l'avis favorable du Comité.*

Affaire n° 2007-13 - SAS F...

« La société F... exerce, à Vallauris, l'activité d'organisations de campagnes de vente par correspondance d'objets ésotériques. Son principal client est une société suisse, P..., qui se présente comme son donneur d'ordre.

L'administration a réintégré, dans le cadre de la procédure de répression des abus de droit, les recettes et les bénéfices taxables qu'elle a regardés comme étant externalisés par la SAS F... en Suisse. Elle a en effet considéré que la société P... était fictive, ainsi que les relations économiques et commerciales qui l'unissent à F....

Le Comité, au vu des éléments qui lui sont présentés, constate que la fictivité de la société P... n'est pas avérée.

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

Nota : L'administration a décidé de ne pas suivre l'avis défavorable du Comité.

Séance n°5-2007 du 16 novembre 2007

Affaire n° 2006-02 SA W...

En matière d'impôt sur les sociétés

« La SARL W..., créée en 1990 à égalité d'apports entre la SARL M... et M. G... et contrôlée, au cours des exercices 2001 et 2002, par M. G..., son gérant, à hauteur de plus de 98% de son capital, a passé dans sa comptabilité à la clôture de ces exercices des écritures constatant le débit du compte fournisseur SARL M... par un crédit équivalent du compte courant de son gérant.

La société entendait ainsi traduire au plan comptable le transfert du solde du compte fournisseur SARL M... au compte courant de M. G... à la suite de cessions au bénéfice de ce dernier de créances détenues par la société M... sur la société W.... M. G... a retiré ultérieurement de son compte courant les sommes en cause.

L'administration a relevé que ces cessions avaient été consenties sans prix exprimé et qu'elles avaient été annulées dans la comptabilité de la société M... avec comme seule contrepartie le débit du compte courant de M. M..., son associé et gérant.

Elle a encore noté que la prétendue contrepartie à ces cessions constituée par des reconnaissances de dettes de M. G... au profit du gérant de la société M... était dépourvue de force probante dès lors que ces documents non enregistrés mais acceptés formellement par le créancier prévoyaient un remboursement sans intérêts à la seule discrétion du débiteur.

L'administration a considéré que les cessions de créances devaient être regardées comme fictives et n'avaient eu d'autre objet que de permettre à M. G... de procéder à des prélèvements sur les fonds sociaux de la société W... en franchise d'impôt. Elle a en conséquence réintégré les sommes en cause au titre de 2001 et 2002 dans le bénéfice imposable de la société sur le fondement de l'article L. 64 du LPF.

Le Comité relève que les créances en cause correspondent à des prestations diverses de la société M... au profit de la société W..., ainsi qu'à des avances de trésorerie et note que ces prestations et avances n'ont fait l'objet respectivement d'aucun paiement et d'aucun remboursement .

Il constate également, au vu des pièces qui lui ont été soumises, l'absence de toute contrepartie aux cessions par la société M... de ces créances à M. G... .

Il considère que ces opérations s'analysent ainsi comme des actes anormaux de gestion et qu'il appartenait à l'administration de tirer toutes les conséquences fiscales de cette qualification dans le cadre de l'application des règles de droit commun.

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

Nota : L'administration a décidé de ne pas suivre l'avis défavorable du Comité en matière d'impôt sur les sociétés.

En matière de droits d'enregistrement

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

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

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

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

Le Comité relève que la société W... avait transféré son siège social et son activité principale dans l'immeuble placé sous le bénéfice du régime de faveur dès l'acquisition de celui-ci et qu'elle y est demeurée après cette cession. Il relève encore que, peu de temps avant l'expiration du délai de revente, la SCI H... a été créée entre les mêmes personnes physiques ayant la qualité d'associés de la société venderesse qu'elles contrôlent et que la revente n'est intervenue que deux jours avant le terme de ce délai.

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

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

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

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

Nota : *L'administration prend note de l'avis favorable du Comité en matière de droits d'enregistrement*

Affaire n° 2007-06 Monsieur C...T...

« La société P... W... S... (devenue P...) a procédé, le 27 octobre 1999 (avec effet rétroactif au 1er janvier 1999), à l'apport partiel d'actif de sa branche complète et autonome d'activité de fabrication et commercialisation de plats cuisinés auprès de sa filiale (sans activité) C..., dont la dénomination est devenue W... S....

L'apport a été valorisé à 99,5 millions de francs correspondant à la valeur comptable sous déduction de dépréciations complémentaires des actifs amortissables.

Le 28 avril 2000, la société P... a cédé à un groupe d'investisseurs, composé de ses principaux actionnaires indirects (ci-après « les investisseurs »), sa participation majoritaire dans le capital de la société W... S... soit 994 802 titres représentant 99,75% du capital, pour un prix de 29,9 MF, soit 30,08 F par titre.

En octobre 2000, les investisseurs ont cédé 34% de W... S... à onze cadres dirigeants du groupe, dont M. T..., à hauteur du prix de cession retenu en avril 2000, soit 30,08 F par titre.

5

Par la suite, la totalité des titres W… S… a été cédée le 29 juin 2001 à la société F… T… L… pour un prix unitaire de 246,64 F.

L'administration a considéré que la cession de titres W… S… à M. T… avait été effectuée à un prix minoré et a estimé la valeur réelle du titre à 111 F par combinaison de trois méthodes. La minoration, d'un montant de 80,92 F par titre, a été considérée fiscalement comme un revenu imposable dans la catégorie des traitements et salaires au titre de l'année 2000.

Par ailleurs, l'administration a remis en cause, dans le cadre de la procédure de répression des abus de droit, l'exonération dans un PEA de la plus-value constatée en 2001 par M. T…, au motif qu'en plaçant ces titres à un prix minoré dans son PEA, le contribuable avait contourné abusivement les conditions de fonctionnement de ce plan et notamment la règle de plafonnement des versements à 600 000 F. Elle a notifié à ce titre un rappel en droits de 89 379 € au titre de 2001.

Le Comité constate que les éléments de faits présents au dossier confirment l'existence d'une minoration de prix pour la cession des titres W… S… à M. T….

Eu égard à cette minoration et aux relations d'intérêts liant M. T… au groupe W… S…, le Comité en conclut que cette cession a été réalisée pour une valeur de convenance qui a permis de loger les titres correspondants dans le PEA dans le but d'exonérer la plus-value future et qu'elle traduit ainsi la poursuite d'un but exclusivement fiscal par application littérale des textes régissant le PEA à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur lorsqu'il a conçu ce dispositif d'épargne.

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

Nota : *L'administration prend note de l'avis favorable du Comité*

Affaire n° 2007-07 M. M… S…

« La société P… W… S… (devenue P…) a procédé, le 27 octobre 1999 (avec effet rétroactif au 1er janvier 1999), à l'apport partiel d'actif de sa branche complète et autonome d'activité de fabrication et commercialisation de plats cuisinés auprès de sa filiale (sans activité) C…, dont la dénomination est devenue W… S….

L'apport a été valorisé à 99,5 millions de francs correspondant à la valeur comptable sous déduction de dépréciations complémentaires des actifs amortissables.

Le 28 avril 2000, la société P… a cédé à un groupe d'investisseurs, composé de ses principaux actionnaires indirects (ci-après « les investisseurs »), sa participation majoritaire dans le capital de la société W… S… soit 994 802 titres représentant 99,75% du capital, pour un prix de 29,9 MF, soit 30,08 F par titre.

En octobre 2000, les investisseurs ont cédé 34% de W... S... à onze cadres dirigeants du groupe, dont M. S…, à hauteur du prix de cession retenu en avril 2000, soit 30,08 F par titre.

Par la suite, la totalité des titres W... S... a été cédée le 29 juin 2001 à la société F…T… L… pour un prix unitaire de 246,64 F.

L'administration a considéré que la cession de titres W... S... à M. S… avait été effectuée à un prix minoré et a estimé la valeur réelle du titre à 111 F par combinaison de trois méthodes. La minoration, d'un montant de 80,92 F par titre, a été considérée fiscalement comme un revenu imposable dans la catégorie des traitements et salaires au titre de l'année 2000.

Par ailleurs, l'administration a remis en cause, dans le cadre de la procédure de répression des abus de droit, l'exonération dans un PEA de la plus-value constatée en 2001 par M. S…, au motif qu'en plaçant ces titres à un prix minoré dans son PEA, le contribuable avait contourné abusivement les conditions de fonctionnement de ce plan et notamment la règle de plafonnement des versements à 600 000 F. Elle a notifié à ce titre un rappel en droits de 35 752 € au titre de 2001.

Le Comité constate que les éléments de faits présents au dossier confirment l'existence d'une minoration de prix pour la cession des titres W... S... à M. S....

Eu égard à cette minoration et aux relations d'intérêts liant M. S... au groupe W... S..., le Comité en conclut que cette cession a été réalisée pour une valeur de convenance qui a permis de loger les titres correspondants dans le PEA dans le but d'exonérer la plus-value future et qu'elle traduit ainsi la poursuite d'un but exclusivement fiscal par application littérale des textes régissant le PEA à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur lorsqu'il a conçu ce dispositif d'épargne.

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

Nota : *L'administration prend note de l'avis favorable du Comité*

Affaire n° 2007-08 M. A... T...

« La société P... W... S... (devenue P...) a procédé, le 27 octobre 1999 (avec effet rétroactif au 1er janvier 1999), à l'apport partiel d'actif de sa branche complète et autonome d'activité de fabrication et commercialisation de plats cuisinés auprès de sa filiale (sans activité) C..., dont la dénomination est devenue W... S....

L'apport a été valorisé à 99,5 millions de francs correspondant à la valeur comptable sous déduction de dépréciations complémentaires des actifs amortissables.

Le 28 avril 2000, la société P... a cédé à un groupe d'investisseurs, composé de ses principaux actionnaires indirects (ci-après « les investisseurs »), sa participation majoritaire dans le capital de la société W... S... soit 994 802 titres représentant 99,75% du capital, pour un prix de 29,9 MF, soit 30,08 F par titre.

En octobre 2000, les investisseurs ont cédé 34% de W... S... à onze cadres dirigeants du groupe, dont M. T..., à hauteur du prix de cession retenu en avril 2000, soit 30,08 F par titre.

Par la suite, la totalité des titres W... S... a été cédée le 29 juin 2001 à la société F... T... L... pour un prix unitaire de 246,64 F.

L'administration a considéré que la cession de titres W... S... à M. T... avait été effectuée à un prix minoré et a estimé la valeur réelle du titre à 111 F par combinaison de trois méthodes. La minoration, d'un montant de 80,92 F par titre, a été considérée fiscalement comme un revenu imposable dans la catégorie des traitements et salaires au titre de l'année 2000.

Par ailleurs, l'administration a remis en cause, dans le cadre de la procédure de répression des abus de droit, l'exonération dans un PEA de la plus-value constatée en 2001 par M. T..., au motif qu'en plaçant ces titres à un prix minoré dans son PEA, le contribuable avait contourné abusivement les conditions de fonctionnement de ce plan et notamment la règle de plafonnement des versements à 600 000 F. Elle a notifié à ce titre un rappel en droits de 178 742 € au titre de 2001.

Le Comité constate que les éléments de faits présents au dossier confirment l'existence d'une minoration de prix pour la cession des titres W... S... à M. T....

Eu égard à cette minoration et aux relations d'intérêts liant M. T... au groupe W... S..., le Comité en conclut que cette cession a été réalisée pour une valeur de convenance qui a permis de loger les titres correspondants dans le PEA dans le but d'exonérer la plus-value future et qu'elle traduit ainsi la poursuite d'un but exclusivement fiscal par application littérale des textes régissant le PEA à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur lorsqu'il a conçu ce dispositif d'épargne.

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

Nota : *L'administration prend note de l'avis favorable du Comité*

Affaire n° 2007-09 M. J... K...

La société P...W... S... (devenue P...) a procédé, le 27 octobre 1999 (avec effet rétroactif au 1er janvier 1999), à l'apport partiel d'actif de sa branche complète et autonome d'activité de fabrication et commercialisation de plats cuisinés auprès de sa filiale (sans activité) C..., dont la dénomination est devenue W... S....

L'apport a été valorisé à 99,5 millions de francs correspondant à la valeur comptable sous déduction de dépréciations complémentaires des actifs amortissables.

Le 28 avril 2000, la société P... a cédé à un groupe d'investisseurs, composé de ses principaux actionnaires indirects (ci-après « les investisseurs »), sa participation majoritaire dans le capital de la société W... S... soit 994 802 titres représentant 99,75% du capital, pour un prix de 29,9 MF, soit 30,08 F par titre.

En octobre 2000, les investisseurs ont cédé 34% de W... S... à onze cadres dirigeants du groupe, dont M. K..., à hauteur du prix de cession retenu en avril 2000, soit 30,08 F par titre.

Par la suite, la totalité des titres W... S... a été cédée le 29 juin 2001 à la société F... T... L... pour un prix unitaire de 246,64 F.

L'administration a considéré que la cession de titres W... S... à M. K... avait été effectuée à un prix minoré et a estimé la valeur réelle du titre à 111 F par combinaison de trois méthodes. La minoration, d'un montant de 80,92 F par titre, a été considérée fiscalement comme un revenu imposable dans la catégorie des traitements et salaires au titre de l'année 2000.

Par ailleurs, l'administration a remis en cause, dans le cadre de la procédure de répression des abus de droit, l'exonération dans un PEA de la plus-value constatée en 2001 par M. K..., au motif qu'en plaçant ces titres à un prix minoré dans son PEA, le contribuable avait contourné abusivement les conditions de fonctionnement de ce plan et notamment la règle de plafonnement des versements à 600 000 F. Elle a notifié à ce titre un rappel en droits de 33 001 € au titre de 2001.

Le Comité constate que les éléments de faits présents au dossier confirment l'existence d'une minoration de prix pour la cession des titres W... S... à M. K....

Eu égard à cette minoration et aux relations d'intérêts liant M. K... au groupe W... S..., le Comité en conclut que cette cession a été réalisée pour une valeur de convenance qui a permis de loger les titres correspondants dans le PEA dans le but d'exonérer la plus-value future et qu'elle traduit ainsi la poursuite d'un but exclusivement fiscal par application littérale des textes régissant le PEA à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur lorsqu'il a conçu ce dispositif d'épargne.

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

Nota : *L'administration prend note de l'avis favorable du Comité*

Affaire n° 2007-10 Monsieur R... M...

« La société P... W... S... (devenue P...) a procédé, le 27 octobre 1999 (avec effet rétroactif au 1er janvier 1999), à l'apport partiel d'actif de sa branche complète et autonome d'activité de fabrication et commercialisation de plats cuisinés auprès de sa filiale (sans activité) C..., dont la dénomination est devenue W... S....

L'apport a été valorisé à 99,5 millions de francs correspondant à la valeur comptable sous déduction de dépréciations complémentaires des actifs amortissables.

Le 28 avril 2000, la société P... a cédé à un groupe d'investisseurs, composé de ses principaux actionnaires indirects (ci-après « les investisseurs »), sa participation majoritaire dans le capital de la société W... S... soit 994 802 titres représentant 99,75% du capital, pour un prix de 29,9 MF, soit 30,08 F par titre.

En octobre 2000, les investisseurs ont cédé 34% de W... S... à onze cadres dirigeants du groupe, dont M. M..., à hauteur du prix de cession retenu en avril 2000, soit 30,08 F par titre.

Par la suite, la totalité des titres W... S... a été cédée le 29 juin 2001 à la société F...T...L... pour un prix unitaire de 246,64 F.

L'administration a considéré que la cession de titres W... S... à M. M... avait été effectuée à un prix minoré et a estimé la valeur réelle du titre à 111 F par combinaison de trois méthodes. La minoration, d'un montant de 80,92 F par titre, a été considérée fiscalement comme un revenu imposable dans la catégorie des traitements et salaires au titre de l'année 2000.

Par ailleurs, l'administration a remis en cause, dans le cadre de la procédure de répression des abus de droit, l'exonération dans un PEA de la plus-value constatée en 2001 par M. M..., au motif qu'en plaçant ces titres à un prix minoré dans son PEA, le contribuable avait contourné abusivement les conditions de fonctionnement de ce plan et notamment la règle de plafonnement des versements à 600 000 F. Elle a notifié à ce titre un rappel en droits de 89 378 € au titre de 2001.

Le Comité constate que les éléments de faits présents au dossier confirment l'existence d'une minoration de prix pour la cession des titres W... S... à M. M....

Eu égard à cette minoration et aux relations d'intérêts liant M. M... au groupe W... S..., le Comité en conclut que cette cession a été réalisée pour une valeur de convenance qui a permis de loger les titres correspondants dans le PEA dans le but d'exonérer la plus-value future et qu'elle traduit ainsi la poursuite d'un but exclusivement fiscal par application littérale des textes régissant le PEA à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur lorsqu'il a conçu ce dispositif d'épargne.

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

Nota : *L'administration prend note de l'avis favorable du Comité*

Affaire n° 2007-11 Monsieur L... P...

« La société P... W... S... (devenue P...) a procédé, le 27 octobre 1999 (avec effet rétroactif au 1er janvier 1999), à l'apport partiel d'actif de sa branche complète et autonome d'activité de fabrication et commercialisation de plats cuisinés auprès de sa filiale (sans activité) C..., dont la dénomination est devenue W... S....

L'apport a été valorisé à 99,5 millions de francs correspondant à la valeur comptable sous déduction de dépréciations complémentaires des actifs amortissables.

Le 28 avril 2000, la société P... a cédé à un groupe d'investisseurs, composé de ses principaux actionnaires indirects (ci-après « les investisseurs »), sa participation majoritaire dans le capital de la société W... S... soit 994 802 titres représentant 99,75% du capital, pour un prix de 29,9 MF, soit 30,08 F par titre.

En octobre 2000, les investisseurs ont cédé 34% de W... S... à onze cadres dirigeants du groupe, dont M. P..., à hauteur du prix de cession retenu en avril 2000, soit 30,08 F par titre.

Par la suite, la totalité des titres W... S... a été cédée le 29 juin 2001 à la société F... T... L... pour un prix unitaire de 246,64 F.

L'administration a considéré que la cession de titres W... S... à M. P... avait été effectuée à un prix minoré et a estimé la valeur réelle du titre à 111 F par combinaison de trois méthodes. La minoration, d'un montant de 80,92 F par titre, a été considérée fiscalement comme un revenu imposable dans la catégorie des traitements et salaires au titre de l'année 2000.

Par ailleurs, l'administration a remis en cause, dans le cadre de la procédure de répression des abus de droit, l'exonération dans un PEA de la plus-value constatée en 2001 par M. P..., au motif qu'en plaçant ces titres à un prix minoré dans son PEA, le contribuable avait contourné abusivement les conditions de fonctionnement de ce plan et notamment la règle de plafonnement des versements à 600 000 F. Elle a notifié à ce titre un rappel en droits de 107 247 € au titre de 2001.

Le Comité constate que les éléments de faits présents au dossier confirment l'existence d'une minoration de prix pour la cession des titres W... S... à M. P....

Eu égard à cette minoration et aux relations d'intérêts liant M. P... au groupe W... S..., le Comité en conclut que cette cession a été réalisée pour une valeur de convenance qui a permis de loger les titres correspondants dans le PEA dans le but d'exonérer la plus-value future et qu'elle traduit ainsi la poursuite d'un but exclusivement fiscal par application littérale des textes régissant le PEA à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur lorsqu'il a conçu ce dispositif d'épargne.

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

Nota : *L'administration prend note de l'avis favorable du Comité*

Affaire n° 2007-25 Monsieur R... C...

« La société P... W... S... (devenue P...) a procédé, le 27 octobre 1999 (avec effet rétroactif au 1er janvier 1999), à l'apport partiel d'actif de sa branche complète et autonome d'activité de fabrication et commercialisation de plats cuisinés auprès de sa filiale (sans activité) C..., dont la dénomination est devenue W... S....

L'apport a été valorisé à 99,5 millions de francs correspondant à la valeur comptable sous déduction de dépréciations complémentaires des actifs amortissables.

Le 28 avril 2000, la société P... a cédé à un groupe d'investisseurs, composé de ses principaux actionnaires indirects (ci-après « les investisseurs »), sa participation majoritaire dans le capital de la société W... S... soit 994 802 titres représentant 99,75% du capital, pour un prix de 29,9 MF, soit 30,08 F par titre.

En octobre 2000, les investisseurs ont cédé 34% de W... S... à onze cadres dirigeants du groupe, dont M. C..., à hauteur du prix de cession retenu en avril 2000, soit 30,08 F par titre.

Par la suite, la totalité des titres W... S... a été cédée le 29 juin 2001 à la société F... T... L... pour un prix unitaire de 246,64 F.

L'administration a considéré que la cession de titres W... S... à M. C... avait été effectuée à un prix minoré et a estimé la valeur réelle du titre à 111 F par combinaison de trois méthodes. La minoration, d'un montant de 80,92 F par titre, a été considérée fiscalement comme un revenu imposable dans la catégorie des traitements et salaires au titre de l'année 2000.

Par ailleurs, l'administration a remis en cause, dans le cadre de la procédure de répression des abus de droit, l'exonération dans un PEA de la plus-value constatée en 2001 par M. C..., au motif qu'en plaçant ces titres à un prix minoré dans son PEA, le contribuable avait contourné abusivement les conditions de fonctionnement de ce plan et notamment la règle de plafonnement des versements à 600 000 F. Elle a notifié à ce titre un rappel en droits de 156 843 € au titre de 2001.

Le Comité constate que les éléments de faits présents au dossier confirment l'existence d'une minoration de prix pour la cession des titres W... S... à M. C....

Eu égard à cette minoration et aux relations d'intérêts liant M. C... au groupe W... S..., le Comité en conclut que cette cession a été réalisée pour une valeur de convenance qui a permis de loger les titres correspondants dans le PEA dans le but d'exonérer la plus-value future et qu'elle traduit ainsi la poursuite d'un but exclusivement

fiscal par application littérale des textes régissant le PEA à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur lorsqu'il a conçu ce dispositif d'épargne.

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

Nota : *L'administration prend note de l'avis favorable du Comité*

Affaire n° 2007-14 - SA S... I... M...

« La S... I...M... gère et donne en location un immeuble à usage commercial situé à Perpignan. Son capital est détenu à hauteur de 99,98 % par la société M... BV, société de droit néerlandais, elle-même intégralement détenue par la société M... NV, située dans les Antilles néerlandaises.

Les autres actionnaires de la S... I... M... sont des personnes physiques domiciliées en Suisse.

Le 5 octobre 2001, le conseil d'administration de la S... I... M... a donné son accord pour l'octroi d'un prêt de 427 000 € à l'associé principal, la société M... BV, les sommes ayant été virées le jour même sur un compte bancaire ouvert au Luxembourg par la société néerlandaise. Cette opération a été formalisée par un contrat signé par les deux sociétés le 15 octobre 2001 qui mentionne l'identité du prêteur et de l'emprunteur, le montant du capital prêté et le taux annuel des intérêts servis. Le contrat ne comporte aucune précision sur les modalités de remboursement du prêt.

L'administration a considéré que le contrat de prêt était fictif et a requalifié les sommes attribuées à la société néerlandaise en revenus distribués passibles de la retenue à la source prévue à l'article 119 bis-2 du code général des impôts.

L'administration a donc effectué, dans le cadre de la procédure de répression des abus de droit, des rappels de retenue à la source d'un montant de 106 750 € assorti d'intérêts de retard d'un montant de 28 822 € et de la majoration de 80% égale à 85 400 € soit un total de 220 972 €.

Le Comité relève au préalable que la procédure de répression des abus de droit prévue à l'article L.64 du livre des procédures fiscales est applicable lorsque l'administration entend démontrer qu'un contrat de prêt est fictif et dissimule un transfert de revenus.

Le Comité a, eu égard à la réponse des autorités fiscales néerlandaises à la demande d'assistance administrative effectuée par l'administration française, conclu à l'absence de fictivité du contrat de prêt.

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

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

Séance n°6-2007 du 6 décembre 2007

Affaire n° 2007-16 M. et Mme R...D...

« La SA R... D...., dont l'activité était principalement la gestion immobilière, était détenue par les membres de la famille D..., dont M et Mme R... D....

Cette famille a procédé, en 1997, à la vente de 49,9 % des actions de la société R...D... à la société C.... Cette société a acquis en avril 2002 auprès des membres de cette famille la totalité des actions qu'ils détenaient encore. Elle détient donc l'intégralité du capital social de la SA R...D....

Les anciens actionnaires, dont M. et Mme R... D..., ont déclaré la plus value résultant de cette seconde cession qui a été imposée à l'impôt sur le revenu au taux proportionnel de 16% et aux contributions sociales.

L'administration a remis en cause cette imposition. Elle a constaté que les actifs opérationnels de la société R... D... avaient été transférés à une société créée par les membres de cette famille et a estimé que, compte tenu des conditions dans lesquelles les opérations étaient intervenues, la vente des actions de la société R... D... n'avait aucun intérêt économique et n'avait eu pour objet que de permettre aux actionnaires d'appréhender la totalité des sommes disponibles dans la société et de déguiser ainsi une distribution à leur profit de bénéfices normalement imposables en tant que revenus de capitaux mobiliers au taux progressif de l'impôt sur le revenu en une plus-value mobilière imposable au taux proportionnel.

L'administration a, en effet, relevé que la société C..., appartenant à un groupe spécialisé dans ce type d'opérations et possédant désormais la totalité des actions de la société R... D..., avait déjà acquis, en 1997, près de la moitié du capital social de la société R... D.... Cette acquisition avait été réalisée en exécution d'un protocole d'accord confidentiel conclu en 1997 dont le service a eu connaissance dans le cadre de la mise en œuvre de l'article L 16 B du livre des procédures fiscales. L'administration a constaté que ce protocole prévoyait le rachat, à son échéance normale quatre ans plus tard, par la société R... D... de ses propres actions, ainsi qu'une diminution à due concurrence de son capital social. Elle a estimé que les stipulations de ce protocole révélaient que cette prise de participation s'inscrivait dans le cadre d'une double opération de portage consistant, d'une part, pour la société C... à porter pendant cette période les titres détenus par la famille D... moyennant une rémunération et, d'autre part, pour cette famille à acquérir des titres d'une autre société du groupe pour un montant sensiblement équivalent à celui du portage, ce contre-portage évitant ainsi une avance de trésorerie du groupe, étant précisé que cette acquisition était assortie d'une promesse unilatérale d'achat par le cédant à la même échéance. Ce protocole contenait une clause prévoyant que, pendant toute cette période, chacun serait un partenaire dormant. Le service a constaté que les opérations financières effectuées en 1997 avaient permis à la famille D... de dissimuler l'appréhension directe de la trésorerie de la SA R... D... moyennant le seul versement d'une commission.

Si à la suite de la saisie de ce protocole, l'opération de rachat par la SA R... D... de ses propres titres n'a pas été réalisée selon le schéma initialement envisagé, l'administration a considéré que les opérations de 2002 traduisaient la réalisation d'un montage poursuivant un but exclusivement fiscal.

Elle a, en conséquence, fait application de la procédure prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et a procédé à la requalification des sommes perçues en distributions taxables dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers sans avoir fiscal à concurrence de l'excédent des droits sociaux annulés sur le prix d'acquisition de ces droits. La plus-value déclarée et imposée a corrélativement été annulée.

Le Comité constate que l'ensemble des titres R... D... a été cédé à la société C... le 29 avril 2002. Le prix acquitté correspondait à l'actif net dont disposait la société R... D..., corrigé d'une commission perçue par la société C.... Il note que la société R.... D... dont l'actif n'était plus composé que de liquidités a été dissoute en 2003.

Le Comité constate également qu'immédiatement avant la cession de leurs titres de la SA RD le 29 avril 2002, les membres de la famille D... ont créé le 20 mars 2002 la société I..., qui a procédé à l'acquisition le 15 avril 2002 de l'ensemble des actifs opérationnels de la société R... D.... Il relève ainsi que les membres de la famille D... n'avaient pas l'intention de cesser l'activité exercée à travers la société R... D..., laquelle continue à être exercée sous une autre raison sociale dans la nouvelle société qu'ils venaient de créer.

Il relève aussi qu'au regard du protocole de 1997, l'intention de l'acquéreur, dès l'origine, n'était ni la participation à l'exploitation de la société R... D..., ni la conservation de ces titres, qui n'ont été acquis que pour permettre aux membres de la famille D... d'appréhender les réserves et le résultat disponible de cette société à moindre coût fiscal.

La transaction réalisée entre la société C..., qui n'avait aucun intérêt économique à acquérir une société dépourvue de moyens d'exploitation, et les actionnaires de la société R... D... portait ainsi exclusivement sur les réserves et le résultat disponible de cette dernière. En échange d'une commission, la société C... a permis aux actionnaires de R... D... d'appréhender ces liquidités, en déguisant ainsi la distribution réalisée à leur profit.

Le Comité déduit de l'ensemble des éléments portés à sa connaissance que la vente des titres de la société R... D... par ses actionnaires avait un but exclusivement fiscal.

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

Nota : *L'administration prend note de l'avis favorable du Comité.*

Affaire n° 2007-17 M. et Mme C... D...

« La SA R... D... dont l'activité était principalement la gestion immobilière était détenue par les membres de la famille D, dont M. et Mme C... D...

Cette famille a procédé, en 1997, à la vente de 49,9 % des actions de la société R... D... à la société C... Cette société a acquis en avril 2002 auprès des membres de cette famille la totalité des actions qu'ils détenaient encore. Elle détient donc l'intégralité du capital social de la SA R... D....

Les anciens actionnaires, dont M. et Mme C... D..., ont déclaré la plus value résultant de cette seconde cession qui a été imposée à l'impôt sur le revenu au taux proportionnel de 16% et aux contributions sociales.

L'administration a remis en cause cette imposition. Elle a constaté que les actifs opérationnels de la société R...D...avaient été transférés à une société créée par les membres de cette famille et a estimé que, compte des conditions dans lesquelles les opérations étaient intervenues, la vente des actions de la société R...D... n'avait aucun intérêt économique et n'avait eu pour objet que de permettre aux actionnaires d'appréhender la totalité des sommes disponibles dans la société et de déguiser ainsi une distribution à leur profit de bénéfices normalement imposables en tant que revenus de capitaux mobiliers au taux progressif de l'impôt sur le revenu en une plus-value mobilière imposable au taux proportionnel.

L'administration a, en effet, relevé que la société C..., appartenant à un groupe spécialisé dans ce type d'opérations et possédant désormais la totalité des actions de la société R... D..., avait déjà acquis, en 1997, près de la moitié du capital social de R... D... Cette acquisition avait été réalisée en exécution d'un protocole d'accord confidentiel conclu en 1997 dont le service a eu connaissance dans le cadre de la mise en œuvre de l'article L 16 B du livre des procédures fiscales. L'administration a constaté que ce protocole prévoyait le rachat, à son échéance normale quatre ans plus tard, par la société R... D... de ses propres actions, ainsi qu'une diminution à due concurrence de son capital social. Elle a estimé que les stipulations de ce protocole révélaient que cette prise de participation s'inscrivait dans le cadre d'une double opération de portage consistant, d'une part, pour la société C... à porter pendant cette période les titres détenus par la famille D... moyennant une rémunération et, d'autre part, pour cette famille à acquérir des titres d'une autre société du groupe pour un montant sensiblement équivalent à celui du portage, ce contre-portage évitant ainsi une avance de trésorerie du groupe étant précisé que cette acquisition était assortie d'une promesse unilatérale d'achat par le cédant à la même échéance. Ce protocole contenait une clause prévoyant que, pendant toute cette période, chacun serait un partenaire dormant. Le service a constaté que les opérations financières effectuées en 1997 avaient permis à la famille D... de dissimuler l'appréhension directe de la trésorerie de la SA R.... D... moyennant le seul versement d'une commission.

Si à la suite de la saisie de ce protocole, l'opération de rachat par la SA R... D... de ses propres titres n'a pas été réalisée selon le schéma initialement envisagé, l'administration a considéré que les opérations de 2002 traduisaient comme en 1997 la réalisation d'un montage poursuivant un but exclusivement fiscal.

Elle a, en conséquence, fait application de la procédure prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et a procédé à la requalification des sommes perçues en distributions taxables dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers sans avoir fiscal à concurrence de l'excédent des droits sociaux annulés sur le prix d'acquisition de ces droits. La plus-value déclarée et imposée a corrélativement été annulée.

Le Comité constate que l'ensemble des titres R... D... a été cédé à la société C... le 29 avril 2002. Le prix acquitté correspondait à l'actif net dont disposait la société R... D..., corrigé d'une commission perçue par la société C.... Il note que la société R.... D... dont l'actif n'était plus composé que de liquidités a été dissoute en 2003.

Le Comité constate également qu'immédiatement avant la cession de leurs titres de la SA RD le 29 avril 2002, les membres de la famille D... ont créé le 20 mars 2002 la société I, qui a procédé à l'acquisition le 15 avril 2002 de l'ensemble des actifs opérationnels de la société R.... D.... Il relève ainsi que les membres de la famille D...

n'avaient pas l'intention de cesser l'activité exercée à travers la société R... .D..., laquelle continue à être exercée sous une autre raison sociale dans la nouvelle société qu'ils venaient de créer.

Il relève aussi qu'au regard du protocole de 1997, l'intention de l'acquéreur, dès l'origine, n'était ni la participation à l'exploitation de la société R.... D..., ni la conservation de ces titres, qui n'ont été acquis que pour permettre aux membres de la famille D... d'appréhender les réserves et le résultat disponible de cette société à moindre coût fiscal.

La transaction réalisée entre la société C..., qui n'avait aucun intérêt économique à acquérir une société dépourvue de moyens d'exploitation, et les actionnaires de la société R... D... portait ainsi exclusivement sur les réserves et le résultat disponible de cette dernière. En échange d'une commission, la société C... a permis aux actionnaires de R... D... d'appréhender ces liquidités, en déguisant ainsi la distribution réalisée à leur profit.

Le Comité déduit de l'ensemble des éléments portés à sa connaissance que la vente des titres de la société R... D... par ses actionnaires avait un but exclusivement fiscal.

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

Nota : *L'administration prend note de l'avis favorable du Comité.*

Affaire n° 2007-18 M. et Mme C... L...

« La SA R... D... dont l'activité était principalement la gestion immobilière était détenue par les membres de la famille D..., dont M. et Mme C... L....

Cette famille a procédé, en 1997, à la vente de 49,9 % des actions de la société R... D... à la société C.... Cette société a acquis en avril 2002 auprès des membres de cette famille la totalité des actions qu'ils détenaient encore. Elle détient donc l'intégralité du capital social de la SA R... D....

Les anciens actionnaires, dont M. et Mme C... L... ont déclaré la plus value résultant de cette seconde cession qui a été imposée à l'impôt sur le revenu au taux proportionnel de 16% et aux contributions sociales.

L'administration a remis en cause cette imposition. Elle a constaté que les actifs opérationnels de la société R... D... avaient été transférés à une société créée par les membres de cette famille et a estimé que, compte des conditions dans lesquelles les opérations étaient intervenues, la vente des actions de la société R... D... n'avait aucun intérêt économique et n'avait eu pour objet que de permettre aux actionnaires d'appréhender la totalité des sommes disponibles dans la société et de déguiser ainsi une distribution à leur profit de bénéfices normalement imposables en tant que revenus de capitaux mobiliers au taux progressif de l'impôt sur le revenu en une plus-value mobilière imposable au taux proportionnel.

L'administration a, en effet, relevé que la société C..., appartenant à un groupe spécialisé dans ce type d'opérations et possédant désormais la totalité des actions de la société R... D..., avait déjà acquis, en 1997, près de la moitié du capital social de R... D.... Cette acquisition avait été réalisée en exécution d'un protocole d'accord confidentiel conclu en 1997 dont le service a eu connaissance dans le cadre de la mise en œuvre de l'article L 16 B du livre des procédures fiscales. L'administration a constaté que ce protocole prévoyait le rachat, à son échéance normale quatre ans plus tard, par la société R... D... de ses propres actions, ainsi qu'une diminution à due concurrence de son capital social. Elle a estimé que les stipulations de ce protocole révélaient que cette prise de participation s'inscrivait dans le cadre d'une double opération de portage consistant, d'une part, pour la société C... à porter pendant cette période les titres détenus par la famille D... moyennant une rémunération et, d'autre part, pour cette famille à acquérir des titres d'une autre société du groupe pour un montant sensiblement équivalent à celui du portage, ce contre-portage évitant ainsi une avance de trésorerie du groupe étant précisé que cette acquisition était assortie d'une promesse unilatérale d'achat par le cédant à la même échéance. Ce protocole contenait une clause prévoyant que, pendant toute cette période, chacun serait un partenaire dormant. Le service a constaté que les opérations financières effectuées en 1997 avaient permis à la famille D... de dissimuler l'appréhension directe de la trésorerie de la SA R... D... moyennant le seul versement d'une commission.

Si à la suite de la saisie de ce protocole, l'opération de rachat par la SA R... D... de ses propres titres n'a pas été réalisée selon le schéma initialement envisagé, l'administration a considéré que les opérations de 2002 traduisaient comme en 1997 la réalisation d'un montage poursuivant un but exclusivement fiscal.

Elle a, en conséquence, fait application de la procédure prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et a procédé à la requalification des sommes perçues en distributions taxables dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers sans avoir fiscal à concurrence de l'excédent des droits sociaux annulés sur le prix d'acquisition de ces droits. La plus-value déclarée et imposée a corrélativement été annulée.

Le Comité constate que l'ensemble des titres R... D... a été cédé à la société C... le 29 avril 2002. Le prix acquitté correspondait à l'actif net dont disposait la société R... D..., corrigé d'une commission perçue par la société C.... Il note que la société R... D... dont l'actif n'était plus composé que de liquidités a été dissoute en 2003.

Le Comité constate également qu'immédiatement avant la cession de leurs titres de la SA R... D... le 29 avril 2002, les membres de la famille D... ont créé le 20 mars 2002 la société I..., qui a procédé à l'acquisition le 15 avril 2002 de l'ensemble des actifs opérationnels de la société R... D.... Il relève ainsi que les membres de la famille D... n'avaient pas l'intention de cesser l'activité exercée à travers la société R... D..., laquelle continue à être exercée sous une autre raison sociale dans la nouvelle société qu'ils venaient de créer.

Il relève aussi qu'au regard du protocole de 1997, l'intention de l'acquéreur, dès l'origine, n'était ni la participation à l'exploitation de la société R... D..., ni la conservation de ces titres, qui n'ont été acquis que pour permettre aux membres de la famille D... d'appréhender les réserves et le résultat disponible de cette société à moindre coût fiscal.

La transaction réalisée entre la société C..., qui n'avait aucun intérêt économique à acquérir une société dépourvue de moyens d'exploitation, et les actionnaires de la société R... D... portait ainsi exclusivement sur les réserves et le résultat disponible de cette dernière. En échange d'une commission, la société C... a permis aux actionnaires de R... D... d'appréhender ces liquidités, en déguisant ainsi la distribution réalisée à leur profit.

Le Comité déduit de l'ensemble des éléments portés à sa connaissance que la vente des titres de la société R... D... par ses actionnaires avait un but exclusivement fiscal.

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

Nota : *L'administration prend note de l'avis favorable du Comité*

Affaire n°2007- 19 M. et Mme JC... M...

« M. M..., actionnaire de la SAS J..., dont le capital social était détenu par trois membres de la même famille, a, ainsi que les autres actionnaires, vendu le 1er mars 2001 l'intégralité des actions de cette société qu'il détenait, à la société S....

La plus value résultant de la cession de ces titres a été déclarée et imposée à l'impôt sur le revenu au taux proportionnel de 16% majoré des contributions sociales

L'administration a remis en cause cette imposition. Elle a constaté que dans le contexte dans lequel elle était intervenue, la vente des actions de la société n'avait aucun intérêt économique et n'avait eu pour but que de dissimuler sous la forme d'une vente de titres une appréhension par les actionnaires des liquidités de cette société et de déguiser ainsi une distribution à leur profit de bénéfices normalement imposables en tant que revenus de capitaux mobiliers au taux progressif de l'impôt sur le revenu en une plus-value mobilière imposable au taux proportionnel.

L'administration a, sur le fondement des dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, procédé à la requalification des sommes perçues en distributions taxables dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers sans avoir fiscal à concurrence de l'excédent des droits sociaux annulés sur le prix d'acquisition de ces droits. La plus-value déclarée et imposée a corrélativement été annulée.

Le Comité observe que l'activité de la société J... relevait d'un secteur économique connaissant une grave crise et que cette société avait perdu, en 2000, son principal client. Durant cette même année, elle avait procédé au licenciement de tous ses salariés, avait demandé, le 11 juillet 2000, sa radiation du registre de la chambre des métiers et s'était déclarée au registre du commerce comme n'ayant plus d'activité.

Il remarque que l'ensemble de ses constructions et installations nécessaires à l'activité avait été vendu ou mis au rebut la même année.

Le Comité relève que les actionnaires de la SAS J... avaient tenté en vain de trouver un repreneur pour l'activité de leur entreprise et que les opérations précitées se traduisaient par la liquidation de cette société.

Le Comité note, en outre, que l'acquéreur des titres de la SAS J..., se présentait lui-même, dans des documents publics, comme spécialisé dans le rachat de sociétés n'ayant plus d'activité opérationnelle et destinées à disparaître, mais disposant encore d'importantes liquidités dont l'appréhension, à travers la distribution d'un boni de liquidation, aurait pour effet l'application d'un régime fiscal peu avantageux.

Le Comité estime que la vente par M. M... des titres de la société J... alors que les opérations de liquidation avaient déjà commencé, n'avait donc d'autre objet que de placer la distribution des liquidités de la société, destinée à disparaître, sous un régime fiscal plus avantageux. L'opération se présentant sous la forme de la cession de titres de la société en cours de liquidation avait donc un but exclusivement fiscal.

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

Nota : *L'administration prend note de l'avis favorable du Comité.*

Affaire n°2007- 20 M. et Mme A... M...

« M. M..., actionnaire de la SAS J... dont le capital social était détenu par trois membres de la même famille, a, ainsi que les autres actionnaires, vendu le 1er mars 2001 l'intégralité des actions de cette société qu'il détenait, à la société S....

La plus value résultant de la cession de ces titres a été déclarée et imposée à l'impôt sur le revenu au taux proportionnel de 16% majoré des contributions sociales

L'administration a remis en cause cette imposition. Elle a constaté que dans le contexte dans lequel elle était intervenue, la vente des actions de la société n'avait aucun intérêt économique et n'avait eu pour but que de dissimuler sous la forme d'une vente de titres une appréhension par les actionnaires des liquidités de cette société et de déguiser ainsi une distribution à leur profit de bénéfices normalement imposables en tant que revenus de capitaux mobiliers au taux progressif de l'impôt sur le revenu en une plus-value mobilière imposable au taux proportionnel.

L'administration a, sur le fondement des dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, procédé à la requalification des sommes perçues en distributions taxables dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers sans avoir fiscal à concurrence de l'excédent des droits sociaux annulés sur le prix d'acquisition de ces droits. La plus-value déclarée et imposée a corrélativement été annulée.

Le Comité observe que l'activité de la société J... relevait d'un secteur économique connaissant une grave crise et que cette société avait perdu, en 2000, son principal client. Durant cette même année, elle avait procédé au licenciement de tous ses salariés, avait demandé, le 11 juillet 2000, sa radiation du registre de la chambre des métiers et s'était déclarée au registre du commerce comme n'ayant plus d'activité. Il remarque que l'ensemble de ses constructions et installations nécessaires à l'activité avait été vendu ou mis au rebut la même année.

Le Comité relève que les actionnaires de la SAS J... avaient tenté en vain de trouver un repreneur pour l'activité de leur entreprise et que les opérations précitées se traduisaient par la liquidation de cette société.

Le Comité note, en outre, que l'acquéreur des titres de la SAS J..., se présentait lui-même, dans des documents publics, comme spécialisé dans le rachat de sociétés n'ayant plus d'activité opérationnelle et destinées à

disparaître, mais disposant encore d'importantes liquidités dont l'appréhension, à travers la distribution d'un boni de liquidation, aurait pour effet l'application d'un régime fiscal peu avantageux.

Le Comité estime que la vente par M. M... des titres de la société J ... alors que les opérations de liquidation avaient déjà commencé, n'avait donc d'autre objet que de placer la distribution des liquidités de la société, destinée à disparaître, sous un régime fiscal plus avantageux. L'opération se présentant sous la forme de la cession de titres de la société en cours de liquidation avait donc un but exclusivement fiscal.

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

Nota : *L'administration prend note de l'avis favorable du Comité.*

Affaire n°2007- 21 M. et Mme M... M...

« M. M..., actionnaire de la SAS J..., dont le capital social était détenu par trois membres de la même famille, a, ainsi que les autres actionnaires, vendu le 1er mars 2001 l'intégralité des actions de cette société qu'il détenait, à la société S....

La plus value résultant de la cession de ces titres a été déclarée et imposée à l'impôt sur le revenu au taux proportionnel de 16% majoré des contributions sociales

L'administration a remis en cause cette imposition. Elle a constaté que, dans le contexte dans lequel elle était intervenue, la vente des actions de la société n'avait aucun intérêt économique et n'avait eu pour but que de dissimuler sous la forme d'une vente de titres une appréhension par les actionnaires des liquidités de cette société et de déguiser ainsi une distribution à leur profit de bénéfices normalement imposables en tant que revenus de capitaux mobiliers au taux progressif de l'impôt sur le revenu en une plus-value mobilière imposable au taux proportionnel.

L'administration a, sur le fondement des dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, procédé à la requalification des sommes perçues en distributions taxables dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers sans avoir fiscal à concurrence de l'excédent des droits sociaux annulés sur le prix d'acquisition de ces droits. La plus-value déclarée et imposée a corrélativement été annulée.

Le Comité observe que l'activité de la société J... relevait d'un secteur économique connaissant une grave crise et que cette société avait perdu, en 2000, son principal client. Durant cette même année, elle avait procédé au licenciement de tous ses salariés, avait demandé, le 11 juillet 2000, sa radiation du registre de la chambre des métiers et s'était déclarée au registre du commerce comme n'ayant plus d'activité.

Il remarque que l'ensemble de ses constructions et installations nécessaires à l'activité avait été vendu ou mis au rebut la même année.

Le Comité relève que les actionnaires de la SAS J... avaient tenté en vain de trouver un repreneur pour l'activité de leur entreprise et que les opérations précitées se traduisaient par la liquidation de cette société.

Le Comité note, en outre, que l'acquéreur des titres de la SAS J..., se présentait lui-même, dans des documents publics, comme spécialisé dans le rachat de sociétés n'ayant plus d'activité opérationnelle et destinées à disparaître, mais disposant encore d'importantes liquidités dont l'appréhension, à travers la distribution d'un boni de liquidation, aurait pour effet l'application d'un régime fiscal peu avantageux.

Le Comité estime que la vente par M. M... des titres de la société J... alors que les opérations de liquidation avaient déjà commencé, n'avait donc d'autre objet que de placer la distribution des liquidités de la société, destinée à disparaître, sous un régime fiscal plus avantageux. L'opération se présentant sous la forme de la cession de titres de la société en cours de liquidation avait donc un but exclusivement fiscal.

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

Nota : *L'administration prend note de l'avis favorable du Comité.*

Affaire n°2007-23 SA F... F...

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Nota : *L'administration prend note de l'avis favorable du Comité.*

Affaire n°2007-24 M. M... R...

« En 1987, M. M... R... crée une entreprise individuelle de pompes funèbres, puis deux établissements secondaires, en 1990 et 1995.

En octobre 1997, M. R... constitue avec son épouse une SARL « A... » dont il devient le gérant.

Par acte du 1er février 1998, M. R... donne ses fonds de commerce en location gérance à la société A... pour une période de 8 ans. La redevance initiale d'un montant hors taxe de 350 000 F pour les deux premières années est ensuite dégressive pour atteindre 210 000 F au titre de 2005.

Le contrat comporte en outre des clauses prévoyant :

- la révision annuelle du montant de la location des matériels au prorata des matériels cédés et renouvelés apparaissant pour leur valeur nette comptable au bilan du loueur;

- la révision du prix en cas de reconduction de la gérance en fonction des fluctuations économiques et de la consistance du fonds ;

- la charge du renouvellement du matériel pour le bailleur et celle de l'achat de matériels neufs pour le preneur.

M. R... cède le 31 mars 2003 ses fonds à la société A....

Il a estimé que la plus value professionnelle constatée à cette occasion était exonérée d'impôt sur le revenu en application des articles 151 septies et 202 bis du CGI.

Par une proposition de rectification en date du 13 août 2004 (réitérée le 12 octobre 2004), l'administration a notifié à M. R... dans le cadre de la procédure de répression des abus de droit prévue à l'article L 64 du livre des procédures fiscales un redressement remettant en cause cette exonération au motif que le caractère dégressif des redevances ayant permis de passer sous le seuil d'imposition était dépourvu de justification financière, économique ou commerciale.

Sur le même terrain, le service a rapporté en outre aux résultats imposables de la SARL au titre des années 2001 à 2003 la différence constatée entre la redevance comptabilisée et celle prévue pour les deux premières années du contrat.

Le Comité relève que le passage sous le seuil d'imposition des plus values professionnelles en 2003 résulte d'une modification de la législation applicable à compter du 1er janvier 1999 et résultant de la loi n° 98-1266 du 30 décembre 1998 portant loi de finances pour 1999 qui ne pouvait être anticipée à la date de la conclusion du contrat (1er février 1998).

Il note que le montant des redevances initialement fixé dans le contrat de bail n'a pas été modifié par des avenants passés en cours de contrat.

Il relève encore que les sommes effectivement déclarées à ce titre par M. R... ont évolué en fonction de paramètres comptables et qu'elles ont dépassé au titre de 2000, 2001 et 2003 le montant prévisionnel inscrit dans le contrat.

Il en déduit que les modalités fixées dans le contrat du 1er février 1998 de calcul des redevances ne pouvaient être regardées comme constitutives d'un montage artificiel mis en œuvre dans le seul but d'éluder tant l'impôt normalement dû au titre de l'année 2003 sur la plus value de cession du fonds de commerce, que l'impôt exigible sur les recettes de locations gérance encaissées au titre des années 2001 à 2003.

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

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

20