

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

13 L-8-08

N° 94 du 23 OCTOBRE 2008

AVIS RENDUS PAR LE COMITE CONSULTATIF POUR LA REPRESSION DES ABUS DE DROIT
SEANCES N°S 1 A 3 DE L'ANNEE 2008

(LPF art. L. 64)

NOR : BUD L 08 00036 J

Bureau JF-2B

P R E S E N T A T I O N

Dans le cadre de la procédure de répression des abus de droit prévue à 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 au Ministre par le Président du comité et qui est reproduit sous la forme d'un BOI.

Afin d'assurer une information plus complète et plus rapide, les avis rendus par ce comité sont également publiés.

La position qu'entend adopter l'administration sur chacun des dossiers soumis à l'avis du comité est indiquée à titre informatif.

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 au cours des trois premières séances de l'année 2008.

Le Chef de Service

Jean-Pierre Lieb

Séance n°1 du 18 janvier 2008

1. Affaire n° 2007-4 concernant M. et Mme R... K...

« Jusqu'au 18 juillet 2002, le capital de la SA D..., dont l'objet est le conseil aux entreprises, se répartissait de la manière suivante :

- M. O... : 2 715 actions ;
- M. K... : 2 714 actions ;
- Mme K... : 1 action.

Par acte authentique du 19 juillet 2002, M. K... a fait donation à chacun de ses deux enfants mineurs de la pleine propriété de 931 actions D..., soit une donation globale de 1 862 actions.

Le même jour, les associés de la société D... ont cédé leurs actions à la SA A... En contrepartie des actions cédées par la famille K..., la société A... remet un chèque de 900 000 € le jour même de la vente et, le 27 février 2003, verse 1 095 846 € sur le compte ouvert au Crédit Agricole ... au nom de M. et Mme K..., soit un prix total de 1 995 846 €.

Par ailleurs, les opérations suivantes sont effectuées :

- le 25 juillet 2002, une somme de 641 865 € est placée sur un compte ouvert au nom de M. K... auprès de la banque M... P... ;
- les 15 et 22 avril 2003, deux plans d'épargne logement de 50 000 € chacun sont ouverts au nom des deux enfants mineurs ;
- le 18 avril 2003, une somme de 1 500 000 € est placée sur un compte ouvert au nom de M. et Mme K... auprès de la banque suisse H...

L'administration a appliqué la procédure de répression des abus de droit en invoquant l'absence d'intention libérale et en considérant que l'acte de donation n'avait eu pour seul objectif que d'éluider l'impôt sur les plus-values. Elle a notifié à ce titre un rappel en droits de 260 093 € au titre de l'année 2002.

Au vu des éléments portés à sa connaissance le Comité, constatant que la donation des actions de la SA D... avait bien été consentie avant que leur cession ne devienne parfaite, a considéré cependant que M. et Mme K... avaient conservé en réalité l'intégralité du produit de la vente, à l'exclusion des sommes placées sur les deux plans d'épargne logement ouverts au nom de chacun des enfants. Par suite, l'acte de donation ne saurait traduire une réelle intention libérale et visait exclusivement à éluder l'impôt sur la plus-value sur cession de titres.

En conséquence, le Comité émet l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de répression des abus de droit. »

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

2. Affaire n°2007-12 concernant M. A... V...

Le docteur V... exerçait à titre personnel l'activité de chirurgien dentiste. Il a cédé, le 31 décembre 2004, son activité à une société d'exercice libéral anonyme à responsabilité limitée (SELARL) dont il est l'associé unique. Cette cession s'est réalisée en exonération de plus-value sur le fondement des dispositions de l'article 238 quaterdecies du code général des impôts dans sa rédaction applicable à la date de l'opération.

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

Le Comité constate que le dispositif prévu à l'article 238 quaterdecies a pour objet l'exonération d'une plus-value de cession. Il en déduit que ce litige relève de l'article L. 64 du LPF et par suite est compétent pour en connaître.

Le Comité relève que :

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

Le Comité observe, au vu des éléments portés à sa connaissance, que la cession de son activité libérale par le docteur V... au profit de la société dont il est l'associé unique et l'exonération de la plus-value qui en découle sont en l'espèce directement contraires aux objectifs poursuivis par le législateur lorsqu'il a mis en place le dispositif d'exonération utilisé par le contribuable.

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

En conséquence, le Comité émet l'avis que l'administration était fondée à mettre en 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.

3. Affaire 2007-15 concernant Mme M... B... veuve D...

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

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

- divers virements entre janvier 1999 et février 2000 au compte du vendeur (560 000 F) ;
- un paiement comptant (200 000 F) ;
- le solde (240 000 F) converti en une rente viagère annuelle payable à terme échu chaque année à la date du 1^{er} juillet jusqu'au décès du vendeur.

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

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

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

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

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

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

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

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

4. Affaire n° 2007-26 concernant M. et Mme L...

« Mme A... L... a consenti le 26 juin 2003 à ses enfants, S... et T..., une donation de la nue-propiété d'un immeuble à Menton qu'elle avait elle-même reçu de ses parents à la suite d'une donation en date du 24 novembre 1994.

Ladite nue-propiété a été évaluée à la somme de 738 000 € (valeur en pleine propriété de 820 000 € sous déduction de l'usufruit de Mme Y... G..., mère de A... L..., évalué à 1/10ème de la pleine propriété, soit 82 000 €).

Le même jour, l'immeuble dont il s'agit est cédé par Mme Y... G. à la société B... pour l'usufruit, et pour la nue-propiété par S... et T.... Le prix de cession est de 820 000 €.

Aucune plus-value de cession n'est dégagée à cette occasion en raison, s'agissant de la nue-propiété, de l'identité entre la valeur du bien donné et le prix de cession, et pour l'usufruit de la durée de détention des droits par Mme G....

Constatant que Mme L... avait encaissé personnellement le produit de la cession devant revenir aux nus-propiétaires, l'administration a mis en œuvre, par une proposition de rectification du 4 décembre 2006, la procédure de répression des abus de droit, afin d'écarter comme ayant été passé dans un but exclusivement fiscal l'acte de donation du 26 juin 2003 et de rétablir l'imposition sur la plus-value qui aurait été exigible en son absence.

Le Comité constate que c'est Mme G... et non Mme L... qui exerçait à la date de la cession un droit d'usufruit sur le bien cédé. En l'absence de toute convention attribuant ce droit à Mme L..., le prix de cession devait être partagé entre Mme G..., l'usufruitière, et les nus-propiétaires, S... et T... L....

Il note que Mme L... a encaissé personnellement les sommes devant revenir aux nus-propiétaires et les a utilisées entre 2003 et 2006. Les éléments produits devant le Comité ne permettent pas de regarder comme établi que ces sommes ont été attribuées en temps utile aux nus-propiétaires.

Il estime ainsi que cette appropriation a eu pour conséquence de priver de tous effets la donation qui doit être regardée comme n'ayant été consentie que dans le but exclusivement fiscal d'effacer la plus-value de cession.

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

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

Séance n°2 du 27 mars 2008

5. Affaire n° 2007-05 concernant M. D... M...

« M. M... exerçait jusqu'en 1999 au sein de la société L... les fonctions de Directeur des opérations industrielles et du développement et de Pharmacien responsable.

L... a une activité de développement et de fabrication de gammes de produits pharmaceutiques liés aux hormones et de produits biologiques. Elle était, jusqu'en 1999, filiale du groupe H..., intégré désormais dans le groupe A..., et est issue de la filialisation en 1997 par H... de son site d'O....

Le 15 novembre 1999, M. M... et M. L..., ancien Directeur de pôle au sein du groupe H... et PDG de L... depuis la filialisation de 1997, ont créé S.. dont le capital s'élevant à 231 710 € est réparti en un nombre équivalent de titres ayant une valeur nominale de 1 €. Ils ont apporté respectivement 48 781 € et 182 929 € soit 21 % et 79 % du capital .

M. M... a souscrit ces titres par prélèvement de numéraire dans le plan d'épargne en actions qu'il avait ouvert dès 1992 et sur lequel il disposait de 851 000 F (correspondant à des apports en numéraire de 600 000 F et à des plus-values de 251 000 F) et les a inscrits dans le plan à leur valeur nominale.

Le 17 novembre 1999, H... a cédé à la société S... 205 200 actions de la société L... représentant 76% de son capital pour un montant de 227 772 € (soit 1,11 € par action). Les 270 000 actions L... restantes ont été cédées concomitamment à des sociétés et à des fonds communs de placement à risques du groupe A... pour un même prix unitaire.

Le 11 octobre 2002, M. M... a vendu à la société de droit britannique I... sa participation dans S... pour un prix de 6 854 940 €. La plus-value de cession de ces titres, soit 6 809 159 €, a été exonérée dans le cadre du plan d'épargne en actions détenu par M. M....

L'administration a estimé que les titres S... souscrits par M. M... avaient été inscrits à son plan d'épargne en actions pour une valeur de convenance, lui permettant de contourner la règle du plafonnement des versements et de pouvoir ainsi exonérer la plus-value ultérieure.

Elle a donc, dans le cadre de la procédure de répression des abus de droit, imposé la plus-value dégagée par M. M... sur la cession de ses titres de la société S... ainsi que les dividendes perçus en 2002 de cette dernière société. Il en a résulté un rappel de droits de 1 145 964 €.

Le Comité a relevé, d'une part, que la concomitance à un prix identique de la cession des titres de la société L... à la société S... et à des tiers ne permettait pas de confirmer l'existence alléguée d'une minoration de prix et, d'autre part, que l'administration ne pouvait regarder la société S... comme dépourvue de toute substance dès lors qu'il n'est pas contesté qu'elle a eu une activité économique réelle et que ses organes ont fonctionné.

Par suite, le Comité a émis l'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en œuvre la procédure de répression des abus de droit. »

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

6. Affaire n° 2007-27 concernant M. et Mme A... M...

« Par acte notarié du 15 juillet 2003, Monsieur M... a procédé à la donation-partage des 500 parts qu'il détenait dans la S.A.R.L. V... au profit de ses deux enfants mineurs. L'acte prévoyait l'attribution de la nue propriété à chacun des deux enfants, l'usufruit de ces titres étant attribué, à vie, au donateur. L'acte stipulait par ailleurs que, en cas de décès du donateur, l'épouse de celui-ci, Mme M..., lui succéderait en qualité d'usufruitière.

En outre, une clause prévoyait expressément la subordination de toute aliénation du droit de nue propriété au consentement de l'usufruitier.

Le même jour, soit le 15 juillet 2003, une promesse synallagmatique de vente de ces titres a été signée par M. M..., agissant pour lui-même et pour ses enfants mineurs, sous la condition suspensive de l'obtention par le cessionnaire d'un prêt bancaire.

Le 23 septembre 2003, les 500 parts de la S.A.R.L. V... ont été cédées, pour un montant de 305.000 euros (soit une valeur unitaire de 610 €).

Le produit de cette vente a été versé par moitié sur deux comptes indivis dont M. M... était titulaire conjointement avec chacun de ses deux enfants.

Ces sommes ont été réinvesties, le 11 décembre 2003, par souscription de deux contrats de capitalisation ouverts respectivement au nom de Monsieur M... pour le premier de ces contrats et au nom de Mme M... pour le second.

Selon l'administration, le fait que M. et Mme M... étaient chacun les seuls titulaires des deux contrats souscrits a eu pour effet de leur permettre de disposer librement de la totalité du produit de la cession des parts démembrées de la société V..., et qu'ainsi, la donation du 15 juillet 2003, n'avait eu que pour seul but de minorer le montant de la plus value exigible à raison de cette cession.

Le Comité, après avoir constaté que les contrats de capitalisation souscrits le 11 décembre 2003 ne constituaient pas des produits financiers en dépôt sur les comptes indivis, a relevé que si, comme le soutient le contribuable, ces contrats avaient été annulés et remplacés le 23 février 2005, soit à une date antérieure à la notification de redressements du 21 mars 2005, par des contrats de capitalisation démembrés souscrits au profit de M. M... et de chacun de ses enfants, cette modification n'a eu lieu que postérieurement à l'entretien du 9 février 2005 au cours duquel le vérificateur a exposé aux contribuables les raisons pour lesquelles les contrats souscrits le 11 décembre 2003 n'étaient pas conformes à la donation-partage ainsi que les conséquences fiscales de cette analyse.

Dès lors, il a estimé que l'erreur invoquée par M et Mme M... ne pouvait être retenue.

Le Comité a constaté que, dans ces conditions, le produit de la vente des titres de la société V... avait été réemployé pour la souscription de contrats de capitalisation dont seuls les parents des donataires étaient juridiquement titulaires. Ainsi, il y a eu réappropriation par l'usufruitier, et son épouse, des biens précédemment transmis.

Par suite, l'acte de donation n'a pas eu d'autre but que celui d'éluider la charge fiscale que le contribuable aurait normalement supportée s'il n'avait pas passé cet acte.

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

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

7. Affaire n° 2007-28 concernant la SCI P...

« La SCI P... , créée le 18 novembre 2004, est détenue à 99,95% par la société S..., elle-même détenue à 80% par Mme A... et à 10% par chacun de ses deux enfants. Mme A... est gérante de ces deux sociétés.

Le 21 décembre 2004, la SCI P... a acquis un appartement de 236 m² boulevard des I... à Paris pour un montant de 2,4 M€. Cette cession d'un bien achevé depuis moins de cinq ans a été soumise à la TVA (soit un montant de TVA de 393 311,04 €).

Le même jour, la SCI P... a consenti deux baux sous seing privé :

- un bail professionnel à la société S... pour une partie de l'appartement (soit 151 m²) comprenant l'entrée privative, la galerie, le grand salon sur le boulevard, la salle à manger, la cuisine, le salon sur jardin et la terrasse ; le loyer annuel est fixé à 204 000 € et les charges annuelles à 12 000 € ;

- un bail à usage d'habitation à Mme A... pour l'autre partie de l'appartement (soit 85 m²) composée d'une grande suite avec salle de bains et WC, de deux chambres avec salle de bains, de la cave et d'une place double de stationnement ; le loyer annuel est fixé à 30 000 € et les charges annuelles à 1 500 €.

La société a opté, le 1^{er} décembre 2004, pour l'imposition à la TVA de la location professionnelle et a souscrit au titre des mois de décembre 2004 à mars 2005 des déclarations de TVA faisant apparaître, compte tenu du pourcentage de déduction, une TVA déductible de 343 466 €. Elle a déposé le 19 avril 2005 une demande de remboursement d'un crédit de TVA s'élevant à 312 000 €. Ce remboursement est intervenu le 21 octobre 2005.

L'administration a, à l'issue du contrôle de la SCI P..., considéré que le bail entre les deux sociétés était fictif et qu'il n'avait été conclu que dans le but de permettre à cette société d'obtenir un remboursement indu du crédit de TVA. L'administration a donc, dans le cadre de la procédure de répression des abus de droit, remis en cause la TVA déductible de la société P... pour un montant de 343 467 €.

Le Comité a relevé que le bail conclu entre les deux sociétés n'avait d'autre finalité que de faire perdre au bien en cause, pour partie, son caractère d'immeuble à usage d'habitation, en donnant une apparence juridique à une activité économique non avérée de la société S.... Il a au surplus relevé que les montants respectifs des loyers faisant l'objet du bail professionnel et du bail à usage d'habitation ne correspondaient pas au prorata des surfaces occupées, mais avaient été arrêtés pour des raisons tenant à la détermination pour la SCI P... du montant de son droit à déduction.

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

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

8. Affaire n° 2007-29 concernant la SC S...

« La société civile S..., créée en 1998 pour gérer la marque « P... », est détenue à 80% par Mme A... et à 10% par chacun de ses deux enfants.

Le 18 novembre 2004, elle a constitué la SCI P... dont elle détient 2199 parts, la part restante étant détenue directement par Mme A....

Mme A... est gérante de ces deux sociétés.

Le 21 décembre 2004, la SCI P... a acquis un appartement de 236 m² boulevard des I... à Paris pour un montant de 2,4 M€. Cette cession d'un bien achevé depuis moins de cinq ans a été soumise à la TVA (soit un montant de TVA de 393 311,04 €).

Le même jour, la SCI P... a consenti deux baux sous seing privé :

- un bail professionnel à la société S... pour une partie de l'appartement (soit 151 m²) comprenant l'entrée privative, la galerie, le grand salon sur le boulevard, la salle à manger, la cuisine, le salon sur jardin et la terrasse ; le loyer annuel est fixé à 204 000 € et les charges annuelles à 12 000 € ;

- un bail à usage d'habitation à Mme A... pour l'autre partie de l'appartement (soit 85 m²) composée d'une grande suite avec salle de bains et WC, de deux chambres avec salle de bains, de la cave et d'une place double de stationnement ; le loyer annuel est fixé à 30 000 € et les charges annuelles à 1 500 €.

La SCI P... a opté le 1^{er} décembre 2004 pour l'imposition à la TVA de la location professionnelle et a souscrit au titre des mois de décembre 2004 à mars 2005 des déclarations de TVA faisant apparaître compte tenu du pourcentage de déduction une TVA déductible de 343 466 €. Elle a déposé le 19 avril 2005 une demande de remboursement d'un crédit de TVA s'élevant à 312 000 €. Ce remboursement est intervenu le 21 octobre 2005.

La société locataire S... a déduit la TVA sur les loyers afférents au bail professionnel consenti par la SCI P....

L'administration a considéré que le bail entre les deux sociétés était fictif et qu'il n'avait été conclu que dans le but de permettre à la SCI P... d'obtenir un remboursement indu du crédit de TVA eu égard au paiement par la société S... de la TVA ayant grevé les loyers facturés.

L'administration a, dans le cadre de la procédure de répression des abus de droit, remis en cause, compte tenu de la participation de la société S... à ce montage, le caractère déductible de la TVA acquittée par cette société pour un montant de 31 752 €.

Le Comité a relevé que le bail conclu entre les deux sociétés n'avait d'autre finalité que de faire perdre au bien en cause, pour partie, son caractère d'immeuble à usage d'habitation, en donnant une apparence juridique à une activité économique non avérée de la société S.... Il a au surplus relevé que les montants respectifs des loyers faisant l'objet du bail professionnel et du bail à usage d'habitation ne correspondaient pas au prorata des surfaces occupées, mais avaient été arrêtés pour des raisons tenant à la détermination pour la SCI P... du montant de son droit à déduction.

Le Comité a donc émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales à l'encontre de la société S....»

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

Séance n° 3 du 15 mai 2008

9. Affaire n° 2006-10 concernant Mme A... N...

« Madame N... a constitué en octobre 2001 avec son fils une SCI dont l'objet est la construction en vue de leur location de logements neufs outre-mer. Cette société a réalisé la construction d'une villa en Guadeloupe, sur un terrain de 1 200 m².

A la constitution de la société, puis lors d'augmentations de capital, Mme N... a apporté un total de 140 375 €. Ces apports, en application des dispositions de l'article 199 undecies A du CGI, ont permis à Mme N... de bénéficier de réductions d'impôt sur le revenu. Le bénéfice de cet avantage est notamment subordonné à la mise en location du bien dans les six mois de l'achèvement des travaux.

L'administration a considéré que le contrat de location était fictif et a remis en cause le bénéfice de ces réductions d'impôt dans le cadre de la procédure de répression des abus de droit.

Le Comité constate que sa compétence est subordonnée à la condition que le litige dont il est saisi soit au nombre de ceux qui entrent dans le champ d'application de l'article L. 64 ou de l'article L. 64 A du livre des procédures fiscales. La remise en cause par l'administration de la portée d'un acte qui, sans déguiser la réalisation ou le transfert d'aucun revenu, tend seulement à permettre le bénéfice d'une réduction d'impôt sur le revenu n'entre pas dans les prévisions, seules applicables au litige, du b) de l'article L. 64.

Le Comité relève que le contrat de bail en litige ne déguise la réalisation ou le transfert d'aucun revenu.

En conséquence, le Comité se déclare incompétent pour se prononcer sur la demande dont il est saisi. »

Nota : l'administration prend note de l'avis du Comité. Cela étant, eu égard aux éléments recueillis par le service, il a été préconisé de procéder à l'envoi d'une nouvelle proposition de rectification selon la procédure contradictoire.

10. Affaire n° 2008-01 concernant M. et Mme D...

« M. D... a créé, en 1987, une SARL dénommée F... A la création de cette société, qui exerçait son activité dans le secteur de la télématique, il détenait 80% de son capital social, qui s'élevait alors à 10.000 F, soit 80 parts d'une valeur nominale de 100 F.

Cette société s'est transformée, en 1994, en SA puis, en 1998, a changé sa raison sociale, pour devenir I... S.A..

M. D... est demeuré propriétaire de 50% du capital de cette société jusqu'en 1996, année à partir de laquelle, il a entrepris de céder sa participation, ce qu'il a fait en deux étapes.

D'une part, entre 1996 et 1998, il a cédé 25% du capital de la société I... à M. N...

Puis, en 1998, à une date indéterminée, il a cédé le reste de sa participation à la société F..., société de droit suisse. La même année, cette société de droit suisse a revendu sa participation dans la société I... à la société W... SA, société de droit belge, elle-même détenue par deux sociétés de participation financière (Soparfi) de droit luxembourgeois créées par M. D....

A son tour, la société W... a cédé les titres de la société I... qu'elle détenait, en deux étapes, en 2000 d'abord, à M. X... N... ainsi qu'à Mme V... N..., puis, en 2002, à la société I..., dans le cadre d'une opération de réduction de capital de cette dernière.

L'administration, estimant que la société W... était entièrement contrôlée par M. D..., a analysé les deux cessions des titres I... intervenues en 1998 comme des cessions réalisées par le contribuable à lui-même avec le concours de la société de droit suisse et au travers de la société de droit belge et les a regardées comme étant constitutives d'un montage, dont le seul but était de permettre à l'intéressé, au terme de l'ensemble de ces opérations, d'échapper à l'imposition de la plus-value réalisée lors de la véritable cession de ces titres.

Considérant qu'il était demeuré le véritable propriétaire des titres I... détenus par W..., elle a donc imposé entre ses mains la plus-value réalisée lors de la cession de ces titres en 2002, en mettant en œuvre la procédure prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Le Comité relève que, pour démontrer la réalité de ce montage, l'administration, qui ne conteste ni l'existence juridique des différentes sociétés interposées ni leurs modalités de fonctionnement, se fonde principalement sur les déclarations faites par M. D... lors de la procédure judiciaire dont l'intéressé a fait l'objet en 2004.

Pendant, le Comité constate que ces déclarations, intervenues plusieurs années après les faits en litige et désormais contestées par le contribuable, ne traduisent pas, par elles seules eu égard à leurs termes, la reconnaissance par l'intéressé de l'existence d'un montage organisé autour d'une opération de portage des titres l... par la société de droit suisse et dont le but exclusif aurait été d'éviter l'imposition de la plus-value de cession de ces titres.

Par ailleurs et alors au surplus que l'opération d'achat-revente réalisée par la société F... en 1998 était conforme à l'objet de cette société, qui était la gestion patrimoniale, l'administration n'apporte aucun élément sur les conditions dans lesquelles la vente, par M. D..., des titres l... au profit de cette société a été réalisée. Ainsi, aucun élément n'est fourni quant à la durée exacte de la détention des titres par la société F... ni quant aux prix d'acquisition ou de cession ni quant à la date exacte à laquelle la transaction a eu lieu.

En outre, si l'administration considère que l'intervention de la société de droit suisse avait seulement pour objet de permettre à M. D... de transmettre ces titres à une société de droit belge dont le contribuable aurait eu le contrôle et qu'elle a été rémunérée pour ce service par une commission, elle ne produit aucun élément permettant d'établir la réalité d'une telle commission.

Ainsi, le Comité estime que, contrairement à ce que soutient l'administration, il ne peut être regardé comme établi que les opérations effectuées en 1998 s'inscrivaient dans le cadre d'une opération de portage et qu'elles n'ont été inspirées que par un motif exclusivement fiscal permettant à M. D... de ne pas être soumis à l'imposition de la plus-value réalisée en 2002 lors de la cession des titres en cause.

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

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

11. Affaire n° 2008-02 concernant M. L...

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

12. Affaire n° 2008-03 concernant Mme L...

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

13. Affaire n° 2008-04 concernant Mme B... D...

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

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

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

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

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

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

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

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

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