

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

N° 55 DU 21 MAI 2012

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

13 L-4-12

INSTRUCTION DU 4 MAI 2012

AVIS RENDUS PAR LE COMITE DE L'ABUS DE DROIT FISCAL
SEANCES DES 15 ET 16 MARS 2012

(LPF art. L. 64)

NOR : BCR Z 12 00026 J

Bureau JF-2B

PRESENTATION

Dans le cadre de la procédure de l'abus de droit fiscal 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 de l'abus de droit fiscal.

Les avis rendus par le comité de l'abus de droit fiscal 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 séances des 15 et 16 mars 2012.

Le Chef du Service juridique de la fiscalité

Jean-Pierre LIEB

Séances des 15 et 16 mars 2012

1. Affaire 2012-01 concernant la société A

« En 2004, la société X, dont les titres sont cotés, détenait indirectement, via la société anonyme S, sa filiale à 100 %, une participation de 13,5 % dans la société en nom collectif Y, sous-holding du groupe Z, qui détenait elle-même 34,5 % du capital de la société X.

Le groupe a décidé au cours de cette année de permettre à ses dirigeants d'accéder in fine au capital de la société X par la mise en place d'un dispositif devant se traduire par la cession à terme à leur profit de cette boucle d'auto-contrôle. Ce dispositif n'avait, contrairement aux plans de stock-options, aucun effet dilutif pour l'actionnariat constitué par les membres de la famille Z et il permettait d'intéresser les managers à l'appréciation de la valeur des titres de la société X.

A cet effet, le 25 octobre 2004, la société par actions simplifiées C, qui changera en 2006 de dénomination pour devenir A, a été constituée entre les trois principaux dirigeants du groupe afin d'acquérir auprès de la société S une option d'achat sur cette participation de 13,5 % dans la société Y, représentant 569 333 actions.

Le 27 décembre 2004, plusieurs cadres du groupe Z, tous membres du comité opérationnel de la société X, souscrivent au capital de la société A à la valeur nominale des titres. Trois autres cadres souscrivent à une augmentation de capital de la société A à la valeur nominale des titres après leur entrée dans le groupe en 2005 et 2006.

L'administration a relevé que ce dispositif avait donné lieu en 2007 aux opérations suivantes :

- le 3 avril 2007, la société A acquiert auprès de la société X les titres de la société S et procède le même jour à la dissolution de cette dernière société avec transmission universelle de son patrimoine entraînant ainsi l'extinction de l'option d'achat des 569 333 actions de la société Y et la détention directe de 13,5% du capital de cette dernière société ;

- le 3 mai 2007, l'assemblée générale de la société A adopte un ensemble de résolutions ayant pour objet l'agrément du transfert par chacun de ses associés l'ayant demandé de leurs titres de cette société dans des sociétés civiles dont ils détiennent les parts. Cette même assemblée générale décide d'une réduction de capital, non motivée par des pertes, par voie de rachat de titres ;

- le 29 mai 2007, la société A cède à la société Y contre remise d'actions de la société X les titres qu'elle détient dans la société Y ;

- le même jour, l'assemblée générale de la société A décide de procéder à la réduction du capital social par rachat de ses propres titres à chacun de ses associés, à l'exception de M. F, de modifier la date de clôture de son exercice social pour la fixer au 31 mai 2007, d'acter la démission de son président à qui elle donne quitus et de nommer président M. F devenu son unique associé ;

- au terme de ces opérations, l'objet réel de la société A a été dédié à la seule gestion des actifs financiers de M. F et de ceux de son épouse.

Par une proposition de rectification en date du 20 décembre 2010, l'administration a considéré que les différentes décisions prises par l'assemblée générale des actionnaires de la société A en mai 2007 dissimulaient la liquidation anticipée de cette société dans le but exclusif d'écarter l'imposition d'un boni de liquidation. Elle a mis en œuvre les dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales relatives à l'abus de droit pour remettre en cause ce montage.

Le Comité a entendu ensemble M. F, représentant de la société A, ainsi que les représentants de l'administration.

Le Comité relève, au vu des pièces du dossier et des éléments portés à sa connaissance lors de l'audition, que :

- le 3 mai 2007, l'assemblée générale des associés de la société A avait décidé, d'une part, d'agréer le transfert, demandé par chacun des associés à l'exception de M. F, des titres que chacun de ces dirigeants détenait directement ou indirectement, à une société civile qu'il contrôlait et, d'autre part, de procéder à une opération de réduction de capital se traduisant par le rachat auprès de chacun de ces associés, à l'exception de M. F, de la totalité des titres de la société A détenus indirectement au travers de leur société civile ;

- à l'issue du rachat de ses propres titres par la société A, chaque associé disposait de la gestion individuelle, par l'intermédiaire d'une société qu'il contrôlait, de sa part dans l'actif net de la société A et avait ainsi, par cette opération, appréhendé au prorata de ses droits cet actif ;

- la société A avait été créée de manière concertée entre les dirigeants du groupe Z aux seules fins d'acquiescer auprès de la société S l'option d'achat de la participation de 13,5 % détenue par cette société dans la société Y et avait pour seuls associés des membres du comité opérationnel de ce groupe. La société avait ainsi réalisé en 2007 l'objet pour lequel elle avait été constituée. A l'issue de l'opération de réduction de capital, se traduisant par le départ de l'ensemble des associés, à l'exception de M. F, la société A n'a été consacrée qu'à la gestion du patrimoine de M. F, demeuré seul associé, et de celui de son épouse, devenue associée de cette société dès le 5 juin 2007 ;

- l'affectio societatis unissant ces associés avait donc manifestement disparu lors du dénouement en mai 2007 de ce dispositif élaboré en 2004 dès lors que dans l'esprit même de ses promoteurs, la société A ne devait pas survivre au débouclage de l'opération lequel traduisait l'accomplissement définitif de son objet ;

- l'ensemble des associés avait de la sorte décidé en réalité de se répartir l'actif de la société A en organisant un montage ayant pour seule finalité la réalisation de cette répartition en franchise d'impôt.

Le Comité considère ainsi que les décisions prises par l'assemblée générale des associés de la société A en mai 2007 avaient emporté des effets comparables à une dissolution anticipée de cette société et, partant, que l'ensemble de ces décisions procédaient d'un montage artificiel ayant eu pour seul objet et pour seule finalité de répartir l'actif de cette société en dissimulant sa dissolution et sa liquidation anticipée, et en permettant, par suite, en réalité à M. F, qui a logé dans cette société, sous l'apparence du maintien de celle-ci, une activité uniquement dédiée à la gestion de son patrimoine, d'échapper à l'imposition du gain résultant de cette répartition de l'actif.

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

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

2. Affaire 2012-02 concernant M. et Mme F

« En 2004, la société X, dont les titres sont cotés, détenait indirectement, via la société anonyme S, sa filiale à 100 %, une participation de 13,5 % dans la société en nom collectif Y, sous-holding du groupe Z, qui détenait elle-même 34,5 % du capital de la société X.

Le groupe a décidé au cours de cette année de permettre à ses dirigeants d'accéder in fine au capital de la société X par la mise en place d'un dispositif devant se traduire par la cession à terme à leur profit de cette boucle d'auto-contrôle. Ce dispositif n'avait, contrairement aux plans de stock-options, aucun effet dilutif pour l'actionnariat constitué par les membres de la famille Z et il permettait d'intéresser les managers à l'appréciation de la valeur des titres de la société X.

A cet effet, le 25 octobre 2004, la société par actions simplifiées C, qui changera en 2006 de dénomination pour devenir A, a été constituée entre les trois principaux dirigeants du groupe, dont M. F, afin d'acquiescer auprès de la société S une option d'achat sur cette participation de 13,5 % dans la société Y, représentant 569 333 actions.

Le 27 décembre 2004, plusieurs cadres du groupe Z, tous membres du comité opérationnel de la société X, souscrivent au capital de la société A à la valeur nominale des titres. Trois autres cadres souscrivent à une augmentation de capital de la société A à la valeur nominale des titres après leur entrée dans le groupe en 2005 et 2006.

L'administration a relevé que ce dispositif avait donné lieu en 2007 aux opérations suivantes :

- le 3 avril 2007, la société A acquiesce auprès de la société X les titres de la société S et procède le même jour à la dissolution de cette dernière société avec transmission universelle de son patrimoine entraînant ainsi l'extinction de l'option d'achat des 569 333 actions de la société Y et la détention directe de 13,5% du capital de cette dernière société ;

- le 3 mai 2007, l'assemblée générale de la société A adopte un ensemble de résolutions ayant pour objet l'agrément du transfert par chacun de ses associés l'ayant demandé de leurs titres de cette société dans des sociétés civiles dont ils détiennent les parts. Cette même assemblée générale décide d'une réduction de capital, non motivée par des pertes, par voie de rachat de titres ;

- le 29 mai 2007, la société A cède à la société Y contre remise d'actions de la société X les titres qu'elle détient dans la société Y ;

- le même jour, l'assemblée générale de la société A décide de procéder à la réduction du capital social par rachat de ses propres titres à chacun de ses associés, à l'exception de M. F, de modifier la date de clôture de son exercice social pour la fixer au 31 mai 2007, d'acter la démission de son président à qui elle donne quitus et de nommer président M. F devenu son unique associé ;

- au terme de ces opérations, l'objet réel de la société A a été dédié à la seule gestion des actifs financiers de M. F et de ceux de son épouse.

Par une proposition de rectification en date du 22 décembre 2010, l'administration a considéré que les différentes décisions prises par l'assemblée générale des actionnaires de la société A en mai 2007 dissimulaient la liquidation anticipée de cette société dans le but exclusif d'écarter l'imposition d'un boni de liquidation. Elle a mis en œuvre les dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales relatives à l'abus de droit pour remettre en cause ce montage.

Le Comité a entendu ensemble M. F ainsi que les représentants de l'administration.

Le Comité relève, au vu des pièces du dossier et des éléments portés à sa connaissance lors de l'audition, que :

- le 3 mai 2007, l'assemblée générale des associés de la société A avait décidé, d'une part, d'agréer le transfert, demandé par chacun des associés à l'exception de M. F, des titres que chacun de ces dirigeants détenait directement ou indirectement, à une société civile qu'il contrôlait et, d'autre part, de procéder à une opération de réduction de capital se traduisant par le rachat auprès de chacun de ces associés, à l'exception en conséquence de M. F, de la totalité des titres de la société A détenus indirectement au travers de leur société civile ;

- à l'issue du rachat de ses propres titres par la société A, chaque associé disposait de la gestion individuelle, par l'intermédiaire d'une société qu'il contrôlait, de sa part dans l'actif net de la société A et avait ainsi, par cette opération, appréhendé au prorata de ses droits cet actif ;

- la société A avait été créée de manière concertée entre les dirigeants du groupe Z aux seules fins d'acquiescer auprès de la société S l'option d'achat de la participation de 13,5 % détenue par cette société dans la société Y et avait pour seuls associés des membres du comité opérationnel de ce groupe. La société avait ainsi réalisé en 2007 l'objet pour lequel elle avait été constituée. A l'issue de l'opération de réduction de capital, se traduisant par le départ de l'ensemble des associés, à l'exception de M. F, la société A n'a été consacrée qu'à la gestion du patrimoine de M. F, demeuré seul associé, et de celui de son épouse, devenue associée de cette société dès le 5 juin 2007 ;

- l'affectio societatis unissant ces associés avait donc manifestement disparu lors du dénouement en mai 2007 de ce dispositif élaboré en 2004 dès lors que dans l'esprit même de ses promoteurs, la société A ne devait pas survivre au débouclage de l'opération lequel traduisait l'accomplissement définitif de son objet ;

- l'ensemble des associés avait de la sorte décidé en réalité de se répartir l'actif de la société A en organisant un montage ayant pour seule finalité la réalisation de cette répartition en franchise d'impôt.

Le Comité considère ainsi que les décisions prises par l'assemblée générale des associés de la société A en mai 2007 avaient emporté des effets comparables à une dissolution anticipée de cette société et, partant, que l'ensemble de ces décisions procédaient d'un montage artificiel ayant eu pour seul objet et pour seule finalité de répartir l'actif de cette société en dissimulant sa dissolution et sa liquidation anticipée, et en permettant, par suite, en réalité à M. F, qui a logé dans cette société, sous l'apparence du maintien de celle-ci, une activité uniquement dédiée à la gestion de son patrimoine et de celui de son épouse, d'échapper à l'imposition du gain résultant de cette répartition de l'actif.

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

Enfin, le Comité estime que M. F doit être regardé comme ayant eu l'initiative principale du montage constitutif de l'abus de droit et, en outre, en a été le principal bénéficiaire au sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts. Il émet donc l'avis que l'administration est fondée à appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions. »

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

3. Affaire 2012-03 concernant M. et Mme E

« En 2004, la société X, dont les titres sont cotés, détenait indirectement, via la société anonyme S, sa filiale à 100 %, une participation de 13,5 % dans la société en nom collectif Y, sous-holding du groupe Z, qui détenait elle-même 34,5 % du capital de la société X.

Le groupe a décidé au cours de cette année de permettre à ses dirigeants d'accéder in fine au capital de la société X par la mise en place d'un dispositif devant se traduire par la cession à terme à leur profit de cette boucle d'auto-contrôle. Ce dispositif n'avait, contrairement aux plans de stock-options, aucun effet dilutif pour l'actionnariat constitué par les membres de la famille Z et il permettait d'intéresser les dirigeants à l'appréciation de la valeur des titres de la société X.

A cet effet, le 25 octobre 2004, la société par actions simplifiées C, qui changera en 2006 de dénomination pour devenir A, a été constituée entre les trois principaux dirigeants du groupe, dont M. E, afin d'acquérir auprès de la société S une option d'achat sur cette participation de 13,5 % dans la société Y, représentant 569 333 actions.

Le 27 décembre 2004, plusieurs cadres du groupe Z, tous membres du comité opérationnel de la société X, souscrivent au capital de la société A à la valeur nominale des titres. Trois autres cadres souscrivent à une augmentation de capital de la société A à la valeur nominale des titres après leur entrée dans le groupe en 2005 et 2006.

L'administration a relevé que ce dispositif avait donné lieu en 2007 aux opérations suivantes :

- le 3 avril 2007, la société A acquiert auprès de la société X les titres de la société S et procède le même jour à la dissolution de cette dernière société avec transmission universelle de son patrimoine entraînant ainsi l'extinction de l'option d'achat des 569 333 actions de la société Y et la détention directe de 13,5% du capital de cette dernière société ;

- le 27 avril 2007, M. E crée la société civile ES qui opte pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés et à laquelle il fait apport le 3 mai 2007 de ses titres de la société A. La plus-value réalisée à l'occasion de cet apport est placée sous le régime du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts ;

- le 3 mai 2007, l'assemblée générale de la société A adopte un ensemble de résolutions ayant pour objet l'agrément du transfert par chacun de ses associés l'ayant demandé de leurs titres de cette société dans des sociétés civiles dont ils détiennent les parts. Cette même assemblée générale décide d'une réduction de capital, non motivée par des pertes, par voie de rachat de titres ;

- le 29 mai 2007 :

- (i) la société A cède à la société Y contre remise d'actions de la société X les titres qu'elle détient dans la société Y ;

- (ii) l'assemblée générale de la société A décide de procéder à la réduction du capital social par rachat de ses propres titres à tous les associés, à l'exception de l'un d'entre eux, de modifier la date de clôture de son exercice social pour la fixer au 31 mai 2007, d'acter la démission de son président à qui elle donne quitus et de nommer président cet unique associé ;

- (iii) la société civile ES cède ainsi les titres de la société A à cette dernière société pour un prix identique à celui pour lequel M. E en avait fait apport à sa société civile. La société civile ES reçoit en paiement de ce prix des actions de la société X, ainsi que des SICAV monétaires de la société A que celle-ci a préalablement obtenues de la banque W en contrepartie de la cession d'une partie de ses actions de la société X. Cette opération ne génère donc aucune plus-value imposable dans la société civile.

Par une proposition de rectification en date du 22 décembre 2010, l'administration a considéré que l'opération d'apport des titres de la société A à une société civile constituée et contrôlée par M. E, puis le rachat par la société A de ses propres titres en contrepartie de la remise, à proportion des droits de M. E, d'une partie de son actif social constitué par des actions de la société X et des SICAV monétaires, étaient constitutifs d'un montage qui n'avait eu d'autre motif que de permettre au contribuable par l'interposition de cette société civile ayant opté pour l'impôt sur les sociétés, de rechercher abusivement le bénéfice du régime du sursis d'imposition et d'échapper ainsi à l'imposition du gain réalisé lors de cette opération. Elle a mis en œuvre la procédure d'abus de droit sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour remettre en cause ce montage.

Le Comité a entendu ensemble M. E et ses conseils ainsi que les représentants de l'administration.

En premier lieu, sur le plan des principes applicables, le Comité estime que, lorsque l'administration entend remettre en cause les conséquences fiscales d'une opération d'apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés et qui s'est traduite par l'application du sursis d'imposition, prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts, de la plus-value d'apport, au motif que les actes passés par le contribuable ne lui sont pas opposables, elle est fondée à se prévaloir des dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

En second lieu, le Comité relève, au vu des pièces du dossier et des éléments portés à sa connaissance lors de l'audition, que :

- le 3 mai 2007, l'assemblée générale des associés de la société A avait décidé, d'une part, d'agréer le transfert, demandé par chacun des associés à l'exception de l'un d'entre eux, des titres que chacun de ces dirigeants détenait directement ou indirectement, à une société civile qu'il contrôlait et, d'autre part, de procéder à une opération de réduction de capital se traduisant par le rachat auprès de chaque associé, à l'exception de l'un d'entre eux, de la totalité de ses titres de la société A détenus indirectement au travers de sa société civile ;

- à l'issue du rachat de ses propres titres par la société A, chaque associé disposait de la gestion individuelle, par l'intermédiaire d'une société qu'il contrôlait, de sa part dans l'actif net de la société A et avait ainsi, par cette opération, appréhendé au prorata de ses droits cet actif ;

- la société A avait été créée de manière concertée entre les dirigeants du groupe Z aux seules fins d'acquiescer auprès de la société S l'option d'achat de la participation de 13,5 % détenue par cette société dans la société Y et avait pour seuls associés des membres du comité opérationnel de ce groupe. La société avait ainsi réalisé en 2007 l'objet pour lequel elle avait été constituée. A l'issue de l'opération de réduction de capital, se traduisant par le départ de l'ensemble des associés, à l'exception de l'un d'entre eux, la société A n'a été consacrée qu'à la gestion du patrimoine de l'associé restant de cette société et de son épouse ;

- l'affectio societatis unissant ces associés avait donc manifestement disparu lors du dénouement en mai 2007 de ce dispositif élaboré en 2004 dès lors que dans l'esprit même de ses promoteurs, la société A ne devait pas survivre au débouclage de l'opération lequel traduisait l'accomplissement définitif de son objet ;

- l'ensemble des associés avait de la sorte décidé en réalité de se répartir l'actif de la société A en organisant un montage ayant pour seule finalité la réalisation de cette répartition en franchise d'impôt.

M. E n'a à aucun moment produit des éléments permettant d'estimer que l'apport, préalablement à cette répartition, de ses titres de la société A à sa société civile ES avait un autre objet que celui de rechercher le bénéfice du régime du sursis d'imposition prévu par les dispositions de l'article 150-0 B du code général des impôts applicables aux plus-values mobilières réalisées lors d'une opération d'apport.

Le Comité considère ainsi :

- d'une part, que les décisions prises par l'assemblée générale des associés de la société A en mai 2007 avaient emporté des effets comparables à ceux d'une dissolution anticipée de cette société et, partant, que l'ensemble de ces décisions procédaient d'un montage artificiel ayant eu pour seul objet et pour seule finalité de répartir l'actif de cette société en dissimulant sa dissolution et sa liquidation anticipée,

- et, d'autre part, que l'apport des titres de la société A à la société civile ES, ayant opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, participait de ce montage qui a permis en réalité à M. E d'échapper à l'imposition du gain résultant de cette répartition de l'actif en plaçant artificiellement, par l'interposition de cette société civile, les opérations qu'il a réalisées dans le champ de l'article 150-0 B du code général des impôts, à l'encontre des objectifs que le législateur a poursuivis en procédant à son adoption, aux seules fins de permettre l'application de cet article à ce gain qu'il a qualifié de plus-values mobilières.

En conséquence, le Comité émet l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter l'application du régime du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts.

Enfin, le Comité estime que M. E doit être regardé comme ayant eu l'initiative principale du montage constitutif de l'abus de droit et, en outre, en a été le principal bénéficiaire au sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts. Il émet donc l'avis que l'administration est fondée à appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions. »

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

4. Affaire 2012-04 concernant M. T

« En 2004, la société X, dont les titres sont cotés, détenait indirectement, via la société anonyme S, sa filiale à 100 %, une participation de 13,5 % dans la société en nom collectif Y, sous-holding du groupe Z, qui détenait elle-même 34,5 % du capital de la société X.

Le groupe a décidé au cours de cette année de permettre à ses dirigeants d'accéder in fine au capital de la société X par la mise en place d'un dispositif devant se traduire par la cession à terme à leur profit de cette boucle d'auto-contrôle. Ce dispositif n'avait, contrairement aux plans de stock-options, aucun effet dilutif pour l'actionnariat constitué par les membres de la famille Z et il permettait d'intéresser les dirigeants à l'appréciation de la valeur des titres de la société X.

A cet effet, le 25 octobre 2004, la société par actions simplifiées C, qui changera en 2006 de dénomination pour devenir A, a été constituée entre les trois principaux dirigeants du groupe afin d'acquérir auprès de la société S une option d'achat sur cette participation de 13,5 % dans la société Y, représentant 569 333 actions.

Le 27 décembre 2004, plusieurs cadres du groupe Z, tous membres du comité opérationnel de la société X, souscrivent au capital de la société A à la valeur nominale des titres. Trois autres cadres, dont M. T, souscrivent à une augmentation de capital de la société A à la valeur nominale des titres après leur entrée dans le groupe en 2005 et 2006.

L'administration a relevé que ce dispositif avait donné lieu en 2007 aux opérations suivantes :

- le 3 avril 2007, la société A acquiert auprès de la société X les titres de la société S et procède le même jour à la dissolution de cette dernière société avec transmission universelle de son patrimoine entraînant ainsi l'extinction de l'option d'achat des 569 333 actions de la société Y et la détention directe de 13,5% du capital de cette dernière société ;

- le 11 avril 2007, M. T crée la société civile TS qui opte pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés et à laquelle il fait apport le 3 mai 2007 de ses titres de la société A. La plus-value réalisée à l'occasion de cet apport est placée sous le régime du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts ;

- le 3 mai 2007, l'assemblée générale de la société A adopte un ensemble de résolutions ayant pour objet l'agrément du transfert par chacun de ses associés l'ayant demandé de leurs titres de cette société dans des sociétés civiles dont ils détiennent les parts. Cette même assemblée générale décide d'une réduction de capital, non motivée par des pertes, par voie de rachat de titres ;

- le 29 mai 2007 :

- (i) la société A cède à la société Y contre remise d'actions de la société X les titres qu'elle détient dans la société Y ;

- (ii) l'assemblée générale de la société A décide de procéder à la réduction du capital social par rachat de ses propres titres à tous les associés, à l'exception de l'un d'entre eux, de modifier la date de clôture de son exercice social pour la fixer au 31 mai 2007, d'acter la démission de son président à qui elle donne quitus et de nommer président cet unique associé ;

- (iii) la société civile TS cède ainsi les titres de la société A à cette dernière société pour un prix identique à celui pour lequel M. T en avait fait apport à sa société civile. La société civile TS reçoit en paiement de ce prix des SICAV monétaires de la société A que celle-ci a préalablement obtenues de la banque W en contrepartie de la cession d'une partie de ses actions de la société X. Cette opération ne génère donc aucune plus-value imposable dans la société civile ;

- au terme de ces opérations, la banque W prête à M. T les sommes nécessaires afin qu'il acquiert, en propre, le même nombre d'actions de la société X que celui représentant sa quote-part dans l'actif de la société A, ce prêt étant garanti par le nantissement des SICAV monétaires reçues de la société A et inscrites à l'actif de sa société civile.

Par une proposition de rectification en date du 23 décembre 2010, l'administration a considéré que l'opération d'apport des titres de la société A à une société civile constituée et contrôlée par M. T, puis le rachat par la société A de ses propres titres en contrepartie de la remise, à proportion des droits de M. T, d'une partie de son actif social constitué par des actions de la société X et des SICAV monétaires, étaient constitutifs d'un montage qui n'avait eu d'autre motif que de permettre au contribuable par l'interposition de cette société civile ayant opté pour l'impôt sur les sociétés, de rechercher abusivement le bénéfice du régime du sursis d'imposition et d'échapper ainsi à l'imposition du gain réalisé lors de cette opération. Elle a mis en œuvre la procédure d'abus de droit sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour remettre en cause ce montage.

Le Comité a entendu ensemble M. T et ses conseils ainsi que les représentants de l'administration.

En premier lieu, sur le plan des principes applicables, le Comité estime que, lorsque l'administration entend remettre en cause les conséquences fiscales d'une opération d'apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés et qui s'est traduite par l'application du sursis d'imposition, prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts, de la plus-value d'apport, au motif que les actes passés par le contribuable ne lui sont pas opposables, elle est fondée à se prévaloir des dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

En second lieu, le Comité relève, au vu des pièces du dossier et des éléments portés à sa connaissance lors de l'audition, que :

- le 3 mai 2007, l'assemblée générale des associés de la société A avait décidé, d'une part, d'agréer le transfert, demandé par chacun des associés à l'exception de l'un d'entre eux, des titres que chacun de ces dirigeants détenait directement ou indirectement, à une société civile qu'il contrôlait et, d'autre part, de procéder à une opération de réduction de capital se traduisant par le rachat auprès de chaque associé, à l'exception de l'un d'entre eux, de la totalité de ses titres de la société A détenus indirectement au travers de sa société civile ;

- à l'issue du rachat de ses propres titres par la société A, chaque associé disposait de la gestion individuelle, par l'intermédiaire d'une société qu'il contrôlait, de sa part dans l'actif net de la société A et avait ainsi, par cette opération, appréhendé au prorata de ses droits cet actif ;

- la société A avait été créée de manière concertée entre les dirigeants du groupe Z aux seules fins d'acquiescer auprès de la société S l'option d'achat de la participation de 13,5 % détenue par cette société dans la société Y et avait pour seuls associés des membres du comité opérationnel de ce groupe. La société avait ainsi réalisé en 2007 l'objet pour lequel elle avait été constituée. A l'issue de l'opération de réduction de capital, se traduisant par le départ de l'ensemble des associés, à l'exception de l'un d'entre eux, la société A n'a été consacrée qu'à la gestion du patrimoine de l'associé restant de cette société et de son épouse ;

- l'affectio societatis unissant ces associés avait donc manifestement disparu lors du dénouement en mai 2007 de ce dispositif élaboré en 2004 dès lors que dans l'esprit même de ses promoteurs, la société A ne devait pas survivre au débouclage de l'opération lequel traduisait l'accomplissement définitif de son objet ;

- l'ensemble des associés avait de la sorte décidé en réalité de se répartir l'actif de la société A en organisant un montage ayant pour seule finalité la réalisation de cette répartition en franchise d'impôt.

M. T n'a à aucun moment produit des éléments permettant d'estimer que l'apport, préalablement à cette répartition, de ses titres de la société A à sa société civile TS avait un autre objet que celui de rechercher le bénéfice du régime du sursis d'imposition prévu par les dispositions de l'article 150-0 B du code général des impôts applicables aux plus-values mobilières réalisées lors d'une opération d'apport.

Le Comité considère ainsi :

- d'une part, que les décisions prises par l'assemblée générale des associés de la société A en mai 2007 avaient emporté des effets comparables à ceux d'une dissolution anticipée de cette société et, partant, que l'ensemble de ces décisions procédaient d'un montage artificiel ayant eu pour seul objet et pour seule finalité de répartir l'actif de cette société en dissimulant sa dissolution et sa liquidation anticipée,

- et, d'autre part, que l'apport des titres de la société A à la société civile TS, ayant opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, participait de ce montage qui a permis en réalité à M. T d'échapper à l'imposition du gain résultant de cette répartition de l'actif en plaçant artificiellement, par l'interposition de cette société civile, les opérations qu'il a réalisées dans le champ de l'article 150-0 B du code général des impôts, à l'encontre des objectifs que le législateur a poursuivis en procédant à son adoption, aux seules fins de permettre l'application de cet article à ce gain qu'il a qualifié de plus-values mobilières.

En conséquence, le Comité émet l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter l'application du régime du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts.

Enfin, le Comité estime que M. T n'a pas eu l'initiative principale du montage dont il n'est par ailleurs pas le principal bénéficiaire au sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts. Il émet donc l'avis que la majoration de 40% prévue par ces dispositions est seule applicable. »

Nota : l'administration a pris note de l'avis favorable du Comité sur le bien-fondé de la mise en œuvre de la procédure de l'abus de droit fiscal. S'agissant de la majoration, l'administration s'est rangée à l'avis émis par le Comité.

5. Affaire 2012-05 concernant M. et Mme G

« En 2004, la société X, dont les titres sont cotés, détenait indirectement, via la société anonyme S, sa filiale à 100 %, une participation de 13,5 % dans la société en nom collectif Y, sous-holding du groupe Z, qui détenait elle-même 34,5 % du capital de la société X.

Le groupe a décidé au cours de cette année de permettre à ses dirigeants d'accéder in fine au capital de la société X par la mise en place d'un dispositif devant se traduire par la cession à terme à leur profit de cette boucle d'auto-contrôle. Ce dispositif n'avait, contrairement aux plans de stock-options, aucun effet dilutif pour l'actionnariat constitué par les membres de la famille Z et il permettait d'intéresser les dirigeants à l'appréciation de la valeur des titres de la société X.

A cet effet, le 25 octobre 2004, la société par actions simplifiées C, qui changera en 2006 de dénomination pour devenir A, a été constituée entre les trois principaux dirigeants du groupe, dont M. G, afin d'acquérir auprès de la société S une option d'achat sur cette participation de 13,5 % dans la société Y, représentant 569 333 actions.

Le 27 décembre 2004, plusieurs cadres du groupe Z, tous membres du comité opérationnel de la société X, souscrivent au capital de la société A à la valeur nominale des titres. Trois autres cadres souscrivent à une augmentation de capital de la société A à la valeur nominale des titres après leur entrée dans le groupe en 2005 et 2006.

L'administration a relevé que ce dispositif avait donné lieu en 2007 aux opérations suivantes :

- le 3 avril 2007, la société A acquiert auprès de la société X les titres de la société S et procède le même jour à la dissolution de cette dernière société avec transmission universelle de son patrimoine entraînant ainsi l'extinction de l'option d'achat des 569 333 actions de la société Y et la détention directe de 13,5% du capital de cette dernière société ;

- le 3 mai 2007, l'assemblée générale de la société A adopte un ensemble de résolutions ayant pour objet l'agrément du transfert par chacun de ses associés l'ayant demandé de leurs titres de cette société dans des sociétés civiles dont ils détiennent les parts. Cette même assemblée générale décide d'une réduction de capital, non motivée par des pertes, par voie de rachat de titres ;

- le même jour, M. G fait apport de ses titres de la société A à la société civile GS qu'il a créée le 1^{er} septembre 2006 et qui a opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés. La plus-value réalisée à l'occasion de cet apport est placée sous le régime du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts ;

- le 29 mai 2007 :

- (i) la société A cède à la société Y contre remise d'actions de la société X les titres qu'elle détient dans la société Y ;

- (ii) l'assemblée générale de la société A décide de procéder à la réduction du capital social par rachat de ses propres titres à tous les associés, à l'exception de l'un d'entre eux, de modifier la date de clôture de son exercice social pour la fixer au 31 mai 2007, d'acter la démission de son président à qui elle donne quitus et de nommer président cet unique associé ;

- (iii) la société civile GS cède ainsi les titres de la société A à cette dernière société pour un prix identique à celui pour lequel M. G en avait fait apport à sa société civile. La société civile GS reçoit en paiement de ce prix des actions de la société X, ainsi que des SICAV monétaires de la société A que celle-ci a préalablement obtenues de la banque W en contrepartie de la cession d'une partie de ses actions de la société X. Cette opération ne génère donc aucune plus-value imposable dans la société civile.

Par une proposition de rectification en date du 22 décembre 2010, l'administration a considéré que l'opération d'apport des titres de la société A à une société civile constituée le 1^{er} septembre 2006 et contrôlée par M. G, puis le rachat par la société A de ses propres titres en contrepartie de la remise, à proportion des droits de M. G, d'une partie de son actif social constitué par des actions de la société X et des SICAV monétaires, étaient constitutifs d'un montage qui n'avait eu d'autre motif que de permettre au contribuable par l'interposition de cette société civile ayant opté pour l'impôt sur les sociétés, de rechercher abusivement le bénéfice du régime du sursis d'imposition et d'échapper ainsi à l'imposition du gain réalisé lors de cette opération. Elle a mis en œuvre la procédure d'abus de droit sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour remettre en cause ce montage.

Le Comité a entendu ensemble M. G et son conseil ainsi que les représentants de l'administration.

En premier lieu, sur le plan des principes applicables, le Comité estime que, lorsque l'administration entend remettre en cause les conséquences fiscales d'une opération d'apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés et qui s'est traduite par l'application du sursis d'imposition, prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts, de la plus-value d'apport, au motif que les actes passés par le contribuable ne lui sont pas opposables, elle est fondée à se prévaloir des dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

En second lieu, le Comité relève, au vu des pièces du dossier et des éléments portés à sa connaissance lors de l'audition, que :

- le 3 mai 2007, l'assemblée générale des associés de la société A avait décidé, d'une part, d'agréer le transfert, demandé par chacun des associés à l'exception de l'un d'entre eux, des titres que chacun de ces dirigeants détenait directement ou indirectement, à une société civile qu'il contrôlait et, d'autre part, de procéder à une opération de réduction de capital se traduisant par le rachat auprès de chaque associé, à l'exception de l'un d'entre eux, de la totalité de ses titres de la société A détenus indirectement au travers de sa société civile ;

- à l'issue du rachat de ses propres titres par la société A, chaque associé disposait de la gestion individuelle, par l'intermédiaire d'une société qu'il contrôlait, de sa part dans l'actif net de la société A et avait ainsi, par cette opération, appréhendé au prorata de ses droits cet actif ;

- la société A avait été créée de manière concertée entre les dirigeants du groupe Z aux seules fins d'acquiescer auprès de la société S l'option d'achat de la participation de 13,5 % détenue par cette société dans la société Y et avait pour seuls associés des membres du comité opérationnel de ce groupe. La société avait ainsi réalisé en 2007 l'objet pour lequel elle avait été constituée. A l'issue de l'opération de réduction de capital, se traduisant par le départ de l'ensemble des associés, à l'exception de l'un d'entre eux, la société A n'a été consacrée qu'à la gestion du patrimoine de l'associé restant de cette société et de son épouse ;

- l'affectio societatis unissant ces associés avait donc manifestement disparu lors du dénouement en mai 2007 de ce dispositif élaboré en 2004 dès lors que dans l'esprit même de ses promoteurs, la société A ne devait pas survivre au débouclage de l'opération lequel traduisait l'accomplissement définitif de son objet ;

- l'ensemble des associés avait de la sorte décidé en réalité de se répartir l'actif de la société A en organisant un montage ayant pour seule finalité la réalisation de cette répartition en franchise d'impôt.

M. G n'a à aucun moment produit des éléments permettant d'estimer que l'apport, préalablement à cette répartition, de ses titres de la société A à sa société civile GS avait un autre objet que celui de rechercher le bénéfice du régime du sursis d'imposition prévu par les dispositions de l'article 150-0 B du code général des impôts applicables aux plus-values mobilières réalisées lors d'une opération d'apport.

Le Comité considère ainsi :

- d'une part, que les décisions prises par l'assemblée générale des associés de la société A en mai 2007 avaient emporté des effets comparables à ceux d'une dissolution anticipée de cette société et, partant, que l'ensemble de ces décisions procédaient d'un montage artificiel ayant eu pour seul objet et pour seule finalité de répartir l'actif de cette société en dissimulant sa dissolution et sa liquidation anticipée,

- et, d'autre part, que l'apport des titres de la société A à la société civile GS, ayant opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, participait de ce montage qui a permis en réalité à M. G d'échapper à l'imposition du gain résultant de cette répartition de l'actif en plaçant artificiellement, par l'interposition de cette société civile, les opérations qu'il a réalisées dans le champ de l'article 150-0 B du code général des impôts, à l'encontre des objectifs que le législateur a poursuivis en procédant à son adoption, aux seules fins de permettre l'application de cet article à ce gain qu'il a qualifié de plus-values mobilières.

En conséquence, le Comité émet l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter l'application du régime du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts.

Enfin, le Comité estime que M. G doit être regardé comme ayant eu l'initiative principale du montage constitutif de l'abus de droit et, en outre, en a été le principal bénéficiaire au sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts. Il émet donc l'avis que l'administration est fondée à appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

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

6. Affaire 2012- 06 concernant la société civile DR

« En 2004, la société X, dont les titres sont cotés, détenait indirectement, via la société anonyme S, sa filiale à 100 %, une participation de 13,5 % dans la société en nom collectif Y, sous-holding du groupe Z, qui détenait elle-même 34,5 % du capital de la société X.

Le groupe a décidé au cours de cette année de permettre à ses dirigeants d'accéder in fine au capital de la société X par la mise en place d'un dispositif devant se traduire par la cession à terme à leur profit de cette boucle d'auto-contrôle. Ce dispositif n'avait, contrairement aux plans de stock-options, aucun effet dilutif pour l'actionnariat constitué par les membres de la famille Z et il permettait d'intéresser les dirigeants à l'appréciation de la valeur des titres de la société X.

A cet effet, le 25 octobre 2004, la société par actions simplifiées C, qui changera en 2006 de dénomination pour devenir A, a été constituée entre les trois principaux dirigeants du groupe afin d'acquérir auprès de la société S une option d'achat sur cette participation de 13,5 % dans la société Y, représentant 569 333 actions.

Le 27 décembre 2004, plusieurs cadres du groupe Z, tous membres du comité opérationnel de la société X, souscrivent au capital de la société A à la valeur nominale des titres. Trois autres cadres souscrivent à une augmentation de capital de la société A à la valeur nominale des titres après leur entrée dans le groupe en 2005 et 2006.

L'administration a relevé que ce dispositif avait donné lieu en 2007 aux opérations suivantes :

- le 3 avril 2007, la société A acquiert auprès de la société X les titres de la société S et procède le même jour à la dissolution de cette dernière société avec transmission universelle de son patrimoine entraînant ainsi l'extinction de l'option d'achat des 569 333 actions de la société Y et la détention directe de 13,5% du capital de cette dernière société ;

- le 26 mars 2007, Mme D crée une première société civile DR relevant du régime de l'article 8 du code général des impôts à laquelle elle cède le 3 mai 2007 une partie de ses titres de la société A pour une valeur nominale de 0,10 € par action ;

- le 24 avril 2007, Mme D crée une seconde société civile, DS, qui opte pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés et à laquelle elle fait apport le 3 mai 2007 de ses titres de la société A, qu'elle détient directement ou par l'intermédiaire de la société civile DR, pour une valeur de 19,17 € par action. La plus-value réalisée à l'occasion de cet apport est placée sous le régime du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts ;

- le 3 mai 2007, l'assemblée générale de la société A adopte un ensemble de résolutions ayant pour objet l'agrément du transfert par chacun de ses associés l'ayant demandé de leurs titres de cette société dans des sociétés civiles dont ils détiennent les parts. Cette même assemblée générale décide d'une réduction de capital, non motivée par des pertes, par voie de rachat de titres ;

- le 29 mai 2007 :

- (i) la société A cède à la société Y contre remise d'actions de la société X les titres qu'elle détient dans la société Y ;

- (ii) l'assemblée générale de la société A décide de procéder à la réduction du capital social par rachat de ses propres titres à tous les associés, à l'exception de l'un d'entre eux, de modifier la date de clôture de son exercice social pour la fixer au 31 mai 2007, d'acter la démission de son président à qui elle donne quitus et de nommer président cet unique associé ;

- (iii) la société civile DS cède ainsi les titres de la société A à cette dernière société pour un prix identique à celui pour lequel Mme D et sa société civile DR en avaient fait apport à la société civile DS. Cette dernière reçoit en paiement de ce prix des SICAV monétaires de la société A que celle-ci a préalablement obtenues de la banque W en contrepartie de la cession d'une partie de ses actions de la société X. Cette opération ne génère donc aucune plus-value imposable dans la société civile DS ;

- au terme de ces opérations, la banque W prête les sommes nécessaires à Mme D afin qu'elle acquiert, en propre, le même nombre d'actions de la société X que celui représentant sa quote-part dans l'actif de la société A, ce prêt étant garanti par le nantissement des SICAV monétaires reçues de la société A et inscrites à l'actif de la société civile DS.

Par une proposition de rectification en date du 23 décembre 2010, l'administration a considéré que l'opération d'apport des titres de la société A par la société civile DR à la société civile DS, toutes deux constituées et contrôlées par Mme D, puis le rachat par la société A de ses propres titres en contrepartie de la remise, à proportion des droits de Mme D, d'une partie de son actif social constitué par des actions de la société X et des SICAV monétaires, étaient constitutifs d'un montage qui n'avait eu d'autre motif que de permettre à la société DR par l'interposition de cette société civile ayant opté pour l'impôt sur les sociétés, de rechercher abusivement le bénéfice du régime du sursis d'imposition et d'échapper ainsi à l'imposition du gain réalisé lors de cette opération. Elle a mis en œuvre la procédure d'abus de droit sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour remettre en cause ce montage.

Le Comité a entendu ensemble Mme D, représentant la société civile DR, et son conseil ainsi que les représentants de l'administration.

En premier lieu, sur le plan des principes applicables, le Comité estime que, lorsque l'administration entend remettre en cause les conséquences fiscales d'une opération d'apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés et qui s'est traduite par l'application du sursis d'imposition, prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts, de la plus-value d'apport, au motif que les actes passés par le contribuable ne lui sont pas opposables, elle est fondée à se prévaloir des dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

En second lieu, le Comité relève, au vu des pièces du dossier et des éléments portés à sa connaissance lors de l'audition, que :

- le 3 mai 2007, l'assemblée générale des associés de la société A avait décidé, d'une part, d'agréer le transfert, demandé par chacun des associés à l'exception de l'un d'entre eux, des titres, que chacun de ces dirigeants détenait directement ou indirectement, à une société civile qu'elle contrôlait et, d'autre part, de procéder à une opération de réduction de capital se traduisant par le rachat auprès de chaque associé, à l'exception de l'un d'entre eux, de la totalité de ses titres de la société A détenus indirectement au travers de sa société civile ;

- à l'issue du rachat de ses propres titres par la société A, chaque associé disposait de la gestion individuelle, par l'intermédiaire d'une société qu'il contrôlait, de sa part dans l'actif net de la société A et avait ainsi, par cette opération, appréhendé au prorata de ses droits cet actif ;

- la société A avait été créée de manière concertée entre les dirigeants du groupe Z aux seules fins d'acquiescer auprès de la société S l'option d'achat de la participation de 13,5 % détenue par cette société dans la société Y et avait pour seuls associés des membres du comité opérationnel de ce groupe. La société avait ainsi réalisé en 2007 l'objet pour lequel elle avait été constituée. A l'issue de l'opération de réduction de capital, se traduisant par le départ de l'ensemble des associés, à l'exception de l'un d'entre eux, la société A n'a été consacrée qu'à la gestion du patrimoine de l'associé restant de cette société et de son épouse ;

- l'affectio societatis unissant ces associés avait donc manifestement disparu lors du dénouement en mai 2007 de ce dispositif élaboré en 2004 dès lors que dans l'esprit même de ses promoteurs, la société A ne devait pas survivre au débouclage de l'opération lequel traduisait l'accomplissement définitif de son objet ;

- l'ensemble des associés avait de la sorte décidé en réalité de se répartir l'actif de la société A en organisant un montage ayant pour seule finalité la réalisation de cette répartition en franchise d'impôt.

Mme D n'a à aucun moment produit des éléments permettant d'estimer que, préalablement à cette répartition, l'apport à sa société civile DS par la société civile DR des titres de la société A, acquis le même jour auprès de Mme D, avait un autre objet que celui de rechercher le bénéfice du régime du sursis d'imposition prévu par les dispositions de l'article 150-0 B du code général des impôts applicables aux plus-values mobilières réalisées lors d'une opération d'apport.

Le Comité considère ainsi :

- d'une part, que les décisions prises par l'assemblée générale des associés de la société A en mai 2007 avaient emporté des effets comparables à ceux d'une dissolution anticipée de cette société et, partant, que l'ensemble de ces décisions procédaient d'un montage artificiel ayant eu pour seul objet et pour seule finalité de répartir l'actif de cette société en dissimulant sa dissolution et sa liquidation anticipée,

- et, d'autre part, que l'apport des titres de la société A à la société civile DS, ayant opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, participait de ce montage qui a permis en réalité à la société DR et, in fine à Mme D, d'échapper à l'imposition du gain résultant de cette répartition de l'actif en plaçant artificiellement, par l'interposition de la société civile DS, les opérations qu'elle a réalisées dans le champ de l'article 150-0 B du code général des impôts, à l'encontre des objectifs que le législateur a poursuivis en procédant à son adoption, aux seules fins de permettre l'application de cet article à ce gain qu'elle a qualifié de plus-values mobilières.

En conséquence, le Comité émet l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter l'application du régime du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts. »

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

7. Affaire 2012-07 concernant M. et Mme D

« En 2004, la société X, dont les titres sont cotés, détenait indirectement, via la société anonyme S, sa filiale à 100 %, une participation de 13,5 % dans la société en nom collectif Y, sous-holding du groupe Z, qui détenait elle-même 34,5 % du capital de la société X.

Le groupe a décidé au cours de cette année de permettre à ses dirigeants d'accéder in fine au capital de la société X par la mise en place d'un dispositif devant se traduire par la cession à terme à leur profit de cette boucle d'auto-contrôle. Ce dispositif n'avait, contrairement aux plans de stock-options, aucun effet dilutif pour l'actionnariat constitué par les membres de la famille Z et il permettait d'intéresser les dirigeants à l'appréciation de la valeur des titres de la société X.

A cet effet, le 25 octobre 2004, la société par actions simplifiées C, qui changera en 2006 de dénomination pour devenir A, a été constituée entre les trois principaux dirigeants du groupe afin d'acquérir auprès de la société S une option d'achat sur cette participation de 13,5 % dans la société Y, représentant 569 333 actions.

Le 27 décembre 2004, plusieurs cadres du groupe Z, dont Mme D, tous membres du comité opérationnel de la société X, souscrivent au capital de la société A à la valeur nominale des titres. Trois autres cadres souscrivent à une augmentation de capital de la société A à la valeur nominale des titres après leur entrée dans le groupe en 2005 et 2006.

L'administration a relevé que ce dispositif avait donné lieu en 2007 aux opérations suivantes :

- le 3 avril 2007, la société A acquiert auprès de la société X les titres de la société S et procède le même jour à la dissolution de cette dernière société avec transmission universelle de son patrimoine entraînant ainsi l'extinction de l'option d'achat des 569 333 actions de la société Y et la détention directe de 13,5% du capital de cette dernière société ;

- le 24 avril 2007, Mme D crée la société civile DS qui opte pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés et à laquelle elle fait apport le 3 mai 2007 de ses titres de la société A qu'elle détient directement ou par l'intermédiaire d'une seconde société civile, DR, créée le 26 mars 2007. La plus-value réalisée à l'occasion de cet apport est placée sous le régime du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts ;

- le 3 mai 2007, l'assemblée générale de la société A adopte un ensemble de résolutions ayant pour objet l'agrément du transfert par chacun de ses associés l'ayant demandé de leurs titres de cette société dans des sociétés civiles dont ils détiennent les parts. Cette même assemblée générale décide d'une réduction de capital, non motivée par des pertes, par voie de rachat de titres ;

- le 29 mai 2007 :

- (i) la société A cède à la société Y contre remise d'actions de la société X les titres qu'elle détient dans la société Y ;

- (ii) l'assemblée générale de la société A décide de procéder à la réduction du capital social par rachat de ses propres titres à tous les associés, à l'exception de l'un d'entre eux, de modifier la date de clôture de son exercice social pour la fixer au 31 mai 2007, d'acter la démission de son président à qui elle donne quitus et de nommer président cet unique associé ;

- (iii) la société civile DS cède ainsi les titres de la société A à cette dernière société pour un prix identique à celui pour lequel Mme D et sa société civile DR en avaient fait apport à la société civile DS. Cette dernière reçoit en paiement de ce prix des SICAV monétaires de la société A que celle-ci a préalablement obtenues de la banque W en contrepartie de la cession d'une partie de ses actions de la société X. Cette opération ne génère donc aucune plus-value imposable dans la société civile DS ;

- au terme de ces opérations, la banque W prête à Mme D les sommes nécessaires afin qu'elle acquiert, en propre, le même nombre d'actions de la société X que celui représentant sa quote-part dans l'actif de la société A, ce prêt étant garanti par le nantissement des SICAV monétaires reçues de la société A et inscrites à l'actif de la société civile DS.

Par une proposition de rectification en date du 23 décembre 2010, l'administration a considéré que l'opération d'apport des titres de la société A à une société civile constituée et contrôlée par Mme D, puis le rachat par la société A de ses propres titres en contrepartie de la remise, à proportion des droits de Mme D, d'une partie de son actif social constitué par des actions de la société X et des SICAV monétaires, étaient constitutifs d'un montage qui n'avait eu d'autre motif que de permettre au contribuable par l'interposition de cette société civile ayant opté pour l'impôt sur les sociétés, de rechercher abusivement le bénéfice du régime du sursis d'imposition et d'échapper ainsi à l'imposition du gain réalisé lors de cette opération. Elle a mis en œuvre la procédure d'abus de droit sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour remettre en cause ce montage.

Le Comité a entendu ensemble Mme D et son conseil ainsi que les représentants de l'administration.

En premier lieu, sur le plan des principes applicables, le Comité estime que, lorsque l'administration entend remettre en cause les conséquences fiscales d'une opération d'apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés et qui s'est traduite par l'application du sursis d'imposition, prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts, de la plus-value d'apport, au motif que les actes passés par le contribuable ne lui sont pas opposables, elle est fondée à se prévaloir des dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

En second lieu, le Comité relève, au vu des pièces du dossier et des éléments portés à sa connaissance lors de l'audition, que :

- le 3 mai 2007, l'assemblée générale des associés de la société A avait décidé, d'une part, d'agréer le transfert, demandé par chacun des associés à l'exception de l'un d'entre eux, des titres que chacun de ces dirigeants détenait directement ou indirectement, à une société civile qu'il contrôlait et, d'autre part, de procéder à une opération de réduction de capital se traduisant par le rachat auprès de chaque associé, à l'exception de l'un d'entre eux, de la totalité de ses titres de la société A détenus indirectement au travers de sa société civile ;

- à l'issue du rachat de ses propres titres par la société A, chaque associé disposait de la gestion individuelle, par l'intermédiaire d'une société qu'il contrôlait, de sa part dans l'actif net de la société A et avait ainsi, par cette opération, appréhendé au prorata de ses droits cet actif ;

- la société A avait été créée de manière concertée entre les dirigeants du groupe Z aux seules fins d'acquiescer auprès de la société S l'option d'achat de la participation de 13,5 % détenue par cette société dans la société Y et avait pour seuls associés des membres du comité opérationnel de ce groupe. La société avait ainsi réalisé en 2007 l'objet pour lequel elle avait été constituée. A l'issue de l'opération de réduction de capital, se traduisant par le départ de l'ensemble des associés, à l'exception de l'un d'entre eux, la société A n'a été consacrée qu'à la gestion du patrimoine de l'associé restant de cette société et de son épouse ;

- l'affectio societatis unissant ces associés avait donc manifestement disparu lors du dénouement en mai 2007 de ce dispositif élaboré en 2004 dès lors que dans l'esprit même de ses promoteurs, la société A ne devait pas survivre au débouclage de l'opération lequel traduisait l'accomplissement définitif de son objet ;

- l'ensemble des associés avait de la sorte décidé en réalité de se répartir l'actif de la société A en organisant un montage ayant pour seule finalité la réalisation de cette répartition en franchise d'impôt.

Mme D n'a à aucun moment produit des éléments permettant d'estimer que l'apport, préalablement à cette répartition, de ses titres de la société A à sa société civile DS avait un autre objet que celui de rechercher le bénéfice du régime du sursis d'imposition prévu par les dispositions de l'article 150-0 B du code général des impôts applicables aux plus-values mobilières réalisées lors d'une opération d'apport.

Le Comité considère ainsi :

- d'une part, que les décisions prises par l'assemblée générale des associés de la société A en mai 2007 avaient emporté des effets comparables à ceux d'une dissolution anticipée de cette société et, partant, que l'ensemble de ces décisions procédaient d'un montage artificiel ayant eu pour seul objet et pour seule finalité de répartir l'actif de cette société en dissimulant sa dissolution et sa liquidation anticipée,

- et, d'autre part, que l'apport des titres de la société A à la société civile DS, ayant opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, participait de ce montage qui a permis en réalité à Mme D d'échapper à l'imposition du gain résultant de cette répartition de l'actif en plaçant artificiellement, par l'interposition de cette société civile, les opérations qu'elle a réalisées dans le champ de l'article 150-0 B du code général des impôts, à l'encontre des objectifs que le législateur a poursuivis en procédant à son adoption, aux seules fins de permettre l'application de cet article à ce gain qu'elle a qualifié de plus-values mobilières.

En conséquence, le Comité émet l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter l'application du régime du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts.

Enfin, le Comité estime que Mme D n'a pas eu l'initiative principale du montage dont elle n'est par ailleurs pas la principale bénéficiaire au sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts. Il émet donc l'avis que la majoration de 40% prévue par ces dispositions est seule applicable. »

Nota : l'administration a pris note de l'avis favorable du Comité sur le bien-fondé de la mise en œuvre de la procédure de l'abus de droit fiscal. S'agissant de la majoration, l'administration s'est rangée à l'avis émis par le Comité.

8. Affaire 2012-08 concernant la société civile HR

« En 2004, la société X, dont les titres sont cotés, détenait indirectement, via la société anonyme S, sa filiale à 100 %, une participation de 13,5 % dans la société en nom collectif Y, sous-holding du groupe Z, qui détenait elle-même 34,5 % du capital de la société X.

Le groupe a décidé au cours de cette année de permettre à ses dirigeants d'accéder in fine au capital de la société X par la mise en place d'un dispositif devant se traduire par la cession à terme à leur profit de cette boucle d'auto-contrôle. Ce dispositif n'avait, contrairement aux plans de stock-options, aucun effet dilutif pour l'actionnariat constitué par les membres de la famille Z et il permettait d'intéresser les dirigeants à l'appréciation de la valeur des titres de la société X.

A cet effet, le 25 octobre 2004, la société par actions simplifiées C, qui changera en 2006 de dénomination pour devenir A, a été constituée entre les trois principaux dirigeants du groupe afin d'acquérir auprès de la société S une option d'achat sur cette participation de 13,5 % dans la société Y, représentant 569 333 actions.

Le 27 décembre 2004, plusieurs cadres du groupe Z, tous membres du comité opérationnel de la société X, souscrivent au capital de la société A à la valeur nominale des titres. Trois autres cadres souscrivent à une augmentation de capital de la société A à la valeur nominale des titres après leur entrée dans le groupe en 2005 et 2006.

L'administration a relevé que ce dispositif avait donné lieu en 2007 aux opérations suivantes :

- le 3 avril 2007, la société A acquiert auprès de la société X les titres de la société S et procède le même jour à la dissolution de cette dernière société avec transmission universelle de son patrimoine entraînant ainsi l'extinction de l'option d'achat des 569 333 actions de la société Y et la détention directe de 13,5% du capital de cette dernière société ;

- le 15 avril 2007, M. H crée une première société civile HR relevant du régime de l'article 8 du code général des impôts à laquelle il cède le 3 mai 2007 une partie de ses titres de la société A pour une valeur nominale de 0,10 € par action ;

- le même jour, M. H crée une seconde société civile HS, qui opte pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés et à laquelle il fait apport le 3 mai 2007 de ses titres de la société A, qu'il détient directement ou par l'intermédiaire de la société civile HR, pour une valeur de 19,17 € par action. La plus-value réalisée à l'occasion de cet apport est placée sous le régime du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts ;

- le 3 mai 2007, l'assemblée générale de la société A adopte un ensemble de résolutions ayant pour objet l'agrément du transfert par chacun de ses associés l'ayant demandé de leurs titres de cette société dans des sociétés civiles dont ils détiennent les parts. Cette même assemblée générale décide d'une réduction de capital, non motivée par des pertes, par voie de rachat de titres ;

- le 29 mai 2007 :

- (i) la société A cède à la société Y contre remise d'actions de la société X les titres qu'elle détient dans la société Y ;

- (ii) l'assemblée générale de la société A décide de procéder à la réduction du capital social par rachat de ses propres titres à tous les associés, à l'exception de l'un d'entre eux, de modifier la date de clôture de son exercice social pour la fixer au 31 mai 2007, d'acter la démission de son président à qui elle donne quitus et de nommer président cet unique associé ;

- (iii) la société civile HS cède ainsi les titres de la société A à cette dernière société pour un prix identique à celui pour lequel M. H et sa société civile HR en avaient fait apport à la société civile HS. Cette dernière reçoit en paiement de ce prix des SICAV monétaires de la société A que celle-ci a préalablement obtenues de la banque W en contrepartie de la cession d'une partie de ses actions de la société X. Cette opération ne génère donc aucune plus-value imposable dans la société civile HS ;

- au terme de ces opérations, la banque W prête les sommes nécessaires à M. H afin qu'il acquiert, en propre, le même nombre d'actions de la société X que celui représentant sa quote-part dans l'actif de la société A, ce prêt étant garanti par le nantissement des SICAV monétaires reçues de la société A et inscrites à l'actif de la société civile HS.

Par une proposition de rectification en date du 22 décembre 2010, l'administration a considéré que l'opération d'apport des titres de la société A par la société civile HR à la société civile HS, toutes deux constituées et contrôlées par M. H, puis le rachat par la société A de ses propres titres en contrepartie de la remise, à proportion des droits de M. H, d'une partie de son actif social constitué par des actions de la société X et des SICAV monétaires, étaient constitutifs d'un montage qui n'avait eu d'autre motif que de permettre à la société HR par l'interposition de cette société civile ayant opté pour l'impôt sur les sociétés, de rechercher abusivement le bénéfice du régime du sursis d'imposition et d'échapper ainsi à l'imposition du gain réalisé lors de cette opération. Elle a mis en œuvre la procédure d'abus de droit sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour remettre en cause ce montage.

Le Comité a entendu ensemble M. H, représentant la société civile HR, et son conseil ainsi que les représentants de l'administration.

En premier lieu, sur le plan des principes applicables, le Comité estime que, lorsque l'administration entend remettre en cause les conséquences fiscales d'une opération d'apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés et qui s'est traduite par l'application du sursis d'imposition, prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts, de la plus-value d'apport, au motif que les actes passés par le contribuable ne lui sont pas opposables, elle est fondée à se prévaloir des dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

En second lieu, le Comité relève, au vu des pièces du dossier et des éléments portés à sa connaissance lors de l'audition, que :

- le 3 mai 2007, l'assemblée générale des associés de la société A avait décidé, d'une part, d'agréer le transfert, demandé par chacun des associés à l'exception de l'un d'entre eux, des titres, que chacun de ces dirigeants détenait directement ou indirectement, à une société civile qu'il contrôlait et, d'autre part, de procéder à une opération de réduction de capital se traduisant par le rachat auprès de chaque associé, à l'exception de l'un d'entre eux, de la totalité de ses titres de la société A détenus indirectement au travers de sa société civile ;

- à l'issue du rachat de ses propres titres par la société A, chaque associé disposait de la gestion individuelle, par l'intermédiaire d'une société qu'il contrôlait, de sa part dans l'actif net de la société A et avait ainsi, par cette opération, appréhendé au prorata de ses droits cet actif ;

- la société A avait été créée de manière concertée entre les dirigeants du groupe Z aux seules fins d'acquiescer auprès de la société S l'option d'achat de la participation de 13,5 % détenue par cette société dans la société Y et avait pour seuls associés des membres du comité opérationnel de ce groupe. La société avait ainsi réalisé en 2007 l'objet pour lequel elle avait été constituée. A l'issue de l'opération de réduction de capital, se traduisant par le départ de l'ensemble des associés, à l'exception de l'un d'entre eux, la société A n'a été consacrée qu'à la gestion du patrimoine de l'unique associé restant de cette société et de son épouse ;

- l'affectio societatis unissant ces associés avait donc manifestement disparu lors du dénouement en mai 2007 de ce dispositif élaboré en 2004 dès lors que dans l'esprit même de ses promoteurs, la société A ne devait pas survivre au débouclage de l'opération lequel traduisait l'accomplissement définitif de son objet ;

- l'ensemble des associés avait de la sorte décidé en réalité de se répartir l'actif de la société A en organisant un montage ayant pour seule finalité la réalisation de cette répartition en franchise d'impôt.

M. H n'a à aucun moment produit des éléments permettant d'estimer que, préalablement à cette répartition, l'apport à sa société civile HS par la société civile HR des titres de la société A, acquis le même jour auprès de ce dernier, avait un autre objet que celui de rechercher le bénéfice du régime du sursis d'imposition prévu par les dispositions de l'article 150-0 B du code général des impôts applicables aux plus-values mobilières réalisées lors d'une opération d'apport.

Le Comité considère ainsi :

- d'une part, que les décisions prises par l'assemblée générale des associés de la société A en mai 2007 avaient emporté des effets comparables à ceux d'une dissolution anticipée de cette société et, partant, que l'ensemble de ces décisions procédaient d'un montage artificiel ayant eu pour seul objet et pour seule finalité de répartir l'actif de cette société en dissimulant sa dissolution et sa liquidation anticipée,

- et, d'autre part, que l'apport des titres de la société A à la société civile HS, ayant opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, participait de ce montage qui a permis en réalité à la société HR et, in fine à M H, d'échapper à l'imposition du gain résultant de cette répartition de l'actif en plaçant artificiellement, par l'interposition de la société civile HS, les opérations qu'il a réalisées dans le champ de l'article 150-0 B du code général des impôts, à l'encontre des objectifs que le législateur a poursuivis en procédant à son adoption, aux seules fins de permettre l'application de cet article à ce gain qu'il a qualifié de plus-values mobilières.

En conséquence, le Comité émet l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter l'application du régime du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts. »

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

9. Affaire 2012-09 concernant M. et Mme H

« En 2004, la société X, dont les titres sont cotés, détenait indirectement, via la société anonyme S, sa filiale à 100 %, une participation de 13,5 % dans la société en nom collectif Y, sous-holding du groupe Z, qui détenait elle-même 34,5 % du capital de la société X.

Le groupe a décidé au cours de cette année de permettre à ses dirigeants d'accéder in fine au capital de la société X par la mise en place d'un dispositif devant se traduire par la cession à terme à leur profit de cette boucle d'auto-contrôle. Ce dispositif n'avait, contrairement aux plans de stock-options, aucun effet dilutif pour l'actionnariat constitué par les membres de la famille Z et il permettait d'intéresser les dirigeants à l'appréciation de la valeur des titres de la société X.

A cet effet, le 25 octobre 2004, la société par actions simplifiées C, qui changera en 2006 de dénomination pour devenir A, a été constituée entre les trois principaux dirigeants du groupe afin d'acquérir auprès de la société S une option d'achat sur cette participation de 13,5 % dans la société Y, représentant 569 333 actions.

Le 27 décembre 2004, plusieurs cadres du groupe Z, dont M. H, tous membres du comité opérationnel de la société X, souscrivent au capital de la société A à la valeur nominale des titres. Trois autres cadres souscrivent à une augmentation de capital de la société A à la valeur nominale des titres après leur entrée dans le groupe en 2005 et 2006.

L'administration a relevé que ce dispositif avait donné lieu en 2007 aux opérations suivantes :

- le 3 avril 2007, la société A acquiert auprès de la société X les titres de la société S et procède le même jour à la dissolution de cette dernière société avec transmission universelle de son patrimoine entraînant ainsi l'extinction de l'option d'achat des 569 333 actions de la société Y et la détention directe de 13,5% du capital de cette dernière société ;

- le 15 avril 2007, M. H crée la société civile HS qui opte pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés et à laquelle il fait apport le 3 mai 2007 de ses titres de la société A qu'il détient directement ou par l'intermédiaire d'une seconde société civile, HR, créée également le 15 avril 2007. La plus-value réalisée à l'occasion de cet apport est placée sous le régime du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts ;

- le 3 mai 2007, l'assemblée générale de la société A adopte un ensemble de résolutions ayant pour objet l'agrément du transfert par chacun de ses associés l'ayant demandé de leurs titres de cette société dans des sociétés civiles dont ils détiennent les parts. Cette même assemblée générale décide d'une réduction de capital, non motivée par des pertes, par voie de rachat de titres ;

- le 29 mai 2007 :

(i) la société A cède à la société Y contre remise d'actions de la société X les titres qu'elle détient dans la société Y ;

(ii) l'assemblée générale de la société A décide de procéder à la réduction du capital social par rachat de ses propres titres à tous les associés, à l'exception de l'un d'entre eux, de modifier la date de clôture de son exercice social pour la fixer au 31 mai 2007, d'acter la démission de son président à qui elle donne quitus et de nommer président cet unique associé ;

(iii) la société civile HS cède ainsi les titres de la société A à cette dernière société pour un prix identique à celui pour lequel M. H et sa société civile HR en avaient fait apport à la société civile HS. Cette dernière reçoit en paiement de ce prix des SICAV monétaires de la société A que celle-ci a préalablement obtenues de la banque W en contrepartie de la cession d'une partie de ses actions de la société X. Cette opération ne génère donc aucune plus-value imposable dans la société civile HS ;

- au terme de ces opérations, la banque W prête à M. H les sommes nécessaires afin qu'il acquiert, en propre, le même nombre d'actions de la société X que celui représentant sa quote-part dans l'actif de la société A, ce prêt étant garanti par le nantissement des SICAV monétaires reçues de la société A et inscrites à l'actif de la société civile HS.

Par une proposition de rectification en date du 22 décembre 2010, l'administration a considéré que l'opération d'apport des titres de la société A à une société civile constituée et contrôlée par M. H, puis le rachat par la société A de ses propres titres en contrepartie de la remise, à proportion des droits de M. H, d'une partie de son actif social constitué par des actions de la société X et des SICAV monétaires, étaient constitutifs d'un montage qui n'avait eu d'autre motif que de permettre au contribuable par l'interposition de cette société civile ayant opté pour l'impôt sur les sociétés, de rechercher abusivement le bénéfice du régime du sursis d'imposition et d'échapper ainsi à l'imposition du gain réalisé lors de cette opération. Elle a mis en œuvre la procédure d'abus de droit sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour remettre en cause ce montage.

Le Comité a entendu ensemble M. H et son conseil ainsi que les représentants de l'administration.

En premier lieu, sur le plan des principes applicables, le Comité estime que, lorsque l'administration entend remettre en cause les conséquences fiscales d'une opération d'apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés et qui s'est traduite par l'application du sursis d'imposition, prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts, de la plus-value d'apport, au motif que les actes passés par le contribuable ne lui sont pas opposables, elle est fondée à se prévaloir des dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

En second lieu, le Comité relève, au vu des pièces du dossier et des éléments portés à sa connaissance lors de l'audition, que :

- le 3 mai 2007, l'assemblée générale des associés de la société A avait décidé, d'une part, d'agréer le transfert, demandé par chacun des associés à l'exception de l'un d'entre eux, des titres que chacun de ces dirigeants détenait directement ou indirectement, à une société civile qu'il contrôlait et, d'autre part, de procéder à une opération de réduction de capital se traduisant par le rachat auprès de chaque associé, à l'exception de l'un d'entre eux, de la totalité de ses titres de la société A détenus indirectement au travers de sa société civile ;

- à l'issue du rachat de ses propres titres par la société A, chaque associé disposait de la gestion individuelle, par l'intermédiaire d'une société qu'il contrôlait, de sa part dans l'actif net de la société A et avait ainsi, par cette opération, appréhendé au prorata de ses droits cet actif ;

- la société A avait été créée de manière concertée entre les dirigeants du groupe Z aux seules fins d'acquiescer auprès de la société S l'option d'achat de la participation de 13,5 % détenue par cette société dans la société Y et avait pour seuls associés des membres du comité opérationnel de ce groupe. La société avait ainsi réalisé en 2007 l'objet pour lequel elle avait été constituée. A l'issue de l'opération de réduction de capital, se traduisant par le départ de l'ensemble des associés, à l'exception de l'un d'entre eux, la société A n'a été consacrée qu'à la gestion du patrimoine de l'associé restant de cette société et de son épouse ;

- l'affectio societatis unissant ces associés avait donc manifestement disparu lors du dénouement en mai 2007 de ce dispositif élaboré en 2004 dès lors que dans l'esprit même de ses promoteurs, la société A ne devait pas survivre au débouclage de l'opération lequel traduisait l'accomplissement définitif de son objet ;

- l'ensemble des associés avait de la sorte décidé en réalité de se répartir l'actif de la société A en organisant un montage ayant pour seule finalité la réalisation de cette répartition en franchise d'impôt.

M. H n'a à aucun moment produit des éléments permettant d'estimer que l'apport, préalablement à cette répartition, de ses titres de la société A à sa société civile HS avait un autre objet que celui de rechercher le bénéfice du régime du sursis d'imposition prévu par les dispositions de l'article 150-0 B du code général des impôts applicables aux plus-values mobilières réalisées lors d'une opération d'apport.

Le Comité considère ainsi :

- d'une part, que les décisions prises par l'assemblée générale des associés de la société A en mai 2007 avaient emporté des effets comparables à ceux d'une dissolution anticipée de cette société et, partant, que l'ensemble de ces décisions procédaient d'un montage artificiel ayant eu pour seul objet et pour seule finalité de répartir l'actif de cette société en dissimulant sa dissolution et sa liquidation anticipée,

- et, d'autre part, que l'apport des titres de la société A à la société civile HS, ayant opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, participait de ce montage qui a permis en réalité à M. H d'échapper à l'imposition du gain résultant de cette répartition de l'actif en plaçant artificiellement, par l'interposition de cette société civile, les opérations qu'il a réalisées dans le champ de l'article 150-0 B du code général des impôts, à l'encontre des objectifs que le législateur a poursuivis en procédant à son adoption, aux seules fins de permettre l'application de cet article à ce gain qu'il a qualifié de plus-values mobilières.

En conséquence, le Comité émet l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter l'application du régime du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts.

Enfin, le Comité estime que M. H doit être regardé comme ayant eu l'initiative principale du montage constitutif de l'abus de droit au sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts. Il émet donc l'avis que l'administration est fondée à appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions. »

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

10. Affaire 2012-10 concernant la société civile LR

« En 2004, la société X, dont les titres sont cotés, détenait indirectement, via la société anonyme S, sa filiale à 100 %, une participation de 13,5 % dans la société en nom collectif Y, sous-holding du groupe Z, qui détenait elle-même 34,5 % du capital de la société X.

Le groupe a décidé au cours de cette année de permettre à ses dirigeants d'accéder in fine au capital de la société X par la mise en place d'un dispositif devant se traduire par la cession à terme à leur profit de cette boucle d'auto-contrôle. Ce dispositif n'avait, contrairement aux plans de stock-options, aucun effet dilutif pour l'actionnariat constitué par les membres de la famille Z et il permettait d'intéresser les dirigeants à l'appréciation de la valeur des titres de la société X.

A cet effet, le 25 octobre 2004, la société par actions simplifiées C, qui changera en 2006 de dénomination pour devenir A, a été constituée entre les trois principaux dirigeants du groupe afin d'acquérir auprès de la société S une option d'achat sur cette participation de 13,5 % dans la société Y, représentant 569 333 actions.

Le 27 décembre 2004, plusieurs cadres du groupe Z, tous membres du comité opérationnel de la société X, souscrivent au capital de la société A à la valeur nominale des titres. Trois autres cadres souscrivent à une augmentation de capital de la société A à la valeur nominale des titres après leur entrée dans le groupe en 2005 et 2006.

L'administration a relevé que ce dispositif avait donné lieu en 2007 aux opérations suivantes :

- le 2 avril 2007, M. L crée une première société civile LR relevant du régime de l'article 8 du code général des impôts à laquelle il cède le 3 mai 2007 une partie de ses titres de la société A pour une valeur nominale de 0,10 € par action ;

- le même jour, M. L crée une seconde société civile, LS, qui opte pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés et à laquelle il fait apport le 3 mai 2007 de ses titres de la société A, qu'il détient directement ou par l'intermédiaire de la société civile LR, pour une valeur de 19,17 € par action. La plus-value réalisée à l'occasion de cet apport est placée sous le régime du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts ;

- le 3 avril 2007, la société A acquiert auprès de la société X les titres de la société S et procède le même jour à la dissolution de cette dernière société avec transmission universelle de son patrimoine entraînant ainsi l'extinction de l'option d'achat des 569 333 actions de la société Y et la détention directe de 13,5% du capital de cette dernière société ;

- le 3 mai 2007, l'assemblée générale de la société A adopte un ensemble de résolutions ayant pour objet l'agrément du transfert par chacun de ses associés l'ayant demandé de leurs titres de cette société dans des sociétés civiles dont ils détiennent les parts. Cette même assemblée générale décide d'une réduction de capital, non motivée par des pertes, par voie de rachat de titres ;

- le 29 mai 2007 :

(i) la société A cède à la société Y contre remise d'actions de la société X les titres qu'elle détient dans la société Y ;

(ii) l'assemblée générale de la société A décide de procéder à la réduction du capital social par rachat de ses propres titres à tous les associés, à l'exception de l'un d'entre eux, de modifier la date de clôture de son exercice social pour la fixer au 31 mai 2007, d'acter la démission de son président à qui elle donne quitus et de nommer président cet unique associé ;

(iii) la société civile LS cède ainsi les titres de la société A à cette dernière société pour un prix identique à celui pour lequel M. L et sa société civile LR en avaient fait apport à la société civile LS. Cette dernière reçoit en paiement de ce prix des SICAV monétaires de la société A que celle-ci a préalablement obtenues de la banque W en contrepartie de la cession d'une partie de ses actions de la société X. Cette opération ne génère donc aucune plus-value imposable dans la société civile LS ;

- au terme de ces opérations, la banque W prête les sommes nécessaires à M. L afin qu'il acquiert, en propre, le même nombre d'actions de la société X que celui représentant sa quote-part dans l'actif de la société A, ce prêt étant garanti par le nantissement des SICAV monétaires reçues de la société A et inscrites à l'actif de la société civile LS.

Par une proposition de rectification en date du 23 décembre 2010, l'administration a considéré que l'opération d'apport des titres de la société A par la société civile LR à la société civile LS, toutes deux constituées et contrôlées par M. L, puis le rachat par la société A de ses propres titres en contrepartie de la remise, à proportion des droits de M. L, d'une partie de son actif social constitué par des actions de la société X et des SICAV monétaires, étaient constitutifs d'un montage qui n'avait eu d'autre motif que de permettre à la société LR par l'interposition de cette société civile ayant opté pour l'impôt sur les sociétés, de rechercher abusivement le bénéfice du régime du sursis d'imposition et d'échapper ainsi à l'imposition du gain réalisé lors de cette opération. Elle a mis en œuvre la procédure d'abus de droit sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour remettre en cause ce montage.

Le Comité a entendu ensemble M. L, représentant la société civile LR, et ses conseils ainsi que les représentants de l'administration.

En premier lieu, sur le plan des principes applicables, le Comité estime que, lorsque l'administration entend remettre en cause les conséquences fiscales d'une opération d'apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés et qui s'est traduite par l'application du sursis d'imposition, prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts, de la plus-value d'apport, au motif que les actes passés par le contribuable ne lui sont pas opposables, elle est fondée à se prévaloir des dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

En second lieu, le Comité relève, au vu des pièces du dossier et des éléments portés à sa connaissance lors de l'audition, que :

- le 3 mai 2007, l'assemblée générale des associés de la société A avait décidé, d'une part, d'agréer le transfert, demandé par chacun des associés à l'exception de l'un d'entre eux, des titres, que chacun de ces dirigeants détenait directement ou indirectement, à une société civile qu'il contrôlait et, d'autre part, de procéder à une opération de réduction de capital se traduisant par le rachat auprès de chaque associé, à l'exception de l'un d'entre eux, de la totalité de ses titres de la société A détenus indirectement au travers de sa société civile ;

- à l'issue du rachat de ses propres titres par la société A, chaque associé disposait de la gestion individuelle, par l'intermédiaire d'une société qu'il contrôlait, de sa part dans l'actif net de la société A et avait ainsi, par cette opération, appréhendé au prorata de ses droits cet actif ;

- la société A avait été créée de manière concertée entre les dirigeants du groupe Z aux seules fins d'acquiescer auprès de la société S l'option d'achat de la participation de 13,5 % détenue par cette société dans la société Y et avait pour seuls associés des membres du comité opérationnel de ce groupe. La société avait ainsi réalisé en 2007 l'objet pour lequel elle avait été constituée. A l'issue de l'opération de réduction de capital, se traduisant par le départ de l'ensemble des associés, à l'exception de l'un d'entre eux, la société A n'a été consacrée qu'à la gestion du patrimoine de l'associé restant de cette société et de son épouse ;

- l'affectio societatis unissant ces associés avait donc manifestement disparu lors du dénouement en mai 2007 de ce dispositif élaboré en 2004 dès lors que dans l'esprit même de ses promoteurs, la société A ne devait pas survivre au débouclage de l'opération lequel traduisait l'accomplissement définitif de son objet ;

- l'ensemble des associés avait de la sorte décidé en réalité de se répartir l'actif de la société A en organisant un montage ayant pour seule finalité la réalisation de cette répartition en franchise d'impôt.

M. L n'a à aucun moment produit des éléments permettant d'estimer que, préalablement à cette répartition, l'apport à sa société civile LS par la société civile LR des titres de la société A, acquis le même jour auprès de ce dernier, avait un autre objet que celui de rechercher le bénéfice du régime du sursis d'imposition prévu par les dispositions de l'article 150-0 B du code général des impôts applicables aux plus-values mobilières réalisées lors d'une opération d'apport.

Le Comité considère ainsi :

- d'une part, que les décisions prises par l'assemblée générale des associés de la société A en mai 2007 avaient emporté des effets comparables à ceux d'une dissolution anticipée de cette société et, partant, que l'ensemble de ces décisions procédaient d'un montage artificiel ayant eu pour seul objet et pour seule finalité de répartir l'actif de cette société en dissimulant sa dissolution et sa liquidation anticipée,

- et, d'autre part, que l'apport des titres de la société A à la société civile LS, ayant opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, participait de ce montage qui a permis en réalité à la société LR et, in fine à M. L, d'échapper à l'imposition du gain résultant de cette répartition de l'actif en plaçant artificiellement, par l'interposition de la société civile LS, les opérations qu'il a réalisées dans le champ de l'article 150-0 B du code général des impôts, à l'encontre des objectifs que le législateur a poursuivis en procédant à son adoption, aux seules fins de permettre l'application de cet article à ce gain qu'il a qualifié de plus-values mobilières.

En conséquence, le Comité émet l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter l'application du régime du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts. »

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

11. Affaire 2012-11 concernant M. et Mme L

« En 2004, la société X, dont les titres sont cotés, détenait indirectement, via la société anonyme S, sa filiale à 100 %, une participation de 13,5 % dans la société en nom collectif Y, sous-holding du groupe Z, qui détenait elle-même 34,5 % du capital de la société X.

Le groupe a décidé au cours de cette année de permettre à ses dirigeants d'accéder in fine au capital de la société X par la mise en place d'un dispositif devant se traduire par la cession à terme à leur profit de cette boucle d'auto-contrôle. Ce dispositif n'avait, contrairement aux plans de stock-options, aucun effet dilutif pour l'actionnariat constitué par les membres de la famille Z et il permettait d'intéresser les dirigeants à l'appréciation de la valeur des titres de la société X.

A cet effet, le 25 octobre 2004, la société par actions simplifiées C, qui changera en 2006 de dénomination pour devenir A, a été constituée entre les trois principaux dirigeants du groupe afin d'acquérir auprès de la société S une option d'achat sur cette participation de 13,5 % dans la société Y, représentant 569 333 actions.

Le 27 décembre 2004, plusieurs cadres du groupe Z, dont M. L, tous membres du comité opérationnel de la société X, souscrivent au capital de la société A à la valeur nominale des titres. Trois autres cadres souscrivent à une augmentation de capital de la société A à la valeur nominale des titres après leur entrée dans le groupe en 2005 et 2006.

L'administration a relevé que ce dispositif avait donné lieu en 2007 aux opérations suivantes :

- le 2 avril 2007, M. L crée la société civile LS qui opte pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés et à laquelle il fait apport le 3 mai 2007 de ses titres de la société A qu'il détient directement ou par l'intermédiaire de la société civile LR créée également le 2 avril 2007. La plus-value réalisée à l'occasion de cet apport est placée sous le régime du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts ;

- le 3 avril 2007, la société A acquiert auprès de la société X les titres de la société S et procède le même jour à la dissolution de cette dernière société avec transmission universelle de son patrimoine entraînant ainsi l'extinction de l'option d'achat des 569 333 actions de la société Y et la détention directe de 13,5% du capital de cette dernière société ;

- le 3 mai 2007, l'assemblée générale de la société A adopte un ensemble de résolutions ayant pour objet l'agrément du transfert par chacun de ses associés l'ayant demandé de leurs titres de cette société dans des sociétés civiles dont ils détiennent les parts. Cette même assemblée générale décide d'une réduction de capital, non motivée par des pertes, par voie de rachat de titres ;

- le 29 mai 2007 :

(i) la société A cède à la société Y contre remise d'actions de la société X les titres qu'elle détient dans la société Y ;

(ii) l'assemblée générale de la société A décide de procéder à la réduction du capital social par rachat de ses propres titres à tous les associés, à l'exception de l'un d'entre eux, de modifier la date de clôture de son exercice social pour la fixer au 31 mai 2007, d'acter la démission de son président à qui elle donne quitus et de nommer président cet unique associé ;

(iii) la société LS cède ainsi les titres de la société A à cette dernière société pour un prix identique à celui pour lequel M. L et sa société civile LR en avaient fait apport à la société civile LS. Cette dernière reçoit en paiement de ce prix des SICAV monétaires de la société A que celle-ci a préalablement obtenues de la banque W en contrepartie de la cession d'une partie de ses actions de la société X. Cette opération ne génère donc aucune plus-value imposable dans la société civile LS ;

- au terme de ces opérations, la banque W prête à M. L les sommes nécessaires afin qu'il acquiert, en propre, le même nombre d'actions de la société X que celui représentant sa quote-part dans l'actif de la société A, ce prêt étant garanti par le nantissement des SICAV monétaires reçues de la société A et inscrites à l'actif de la société civile LS.

Par une proposition de rectification en date du 23 décembre 2010, l'administration a considéré que l'opération d'apport des titres de la société A à une société civile constituée et contrôlée par M. L, puis le rachat par la société A de ses propres titres en contrepartie de la remise, à proportion des droits de M. L, d'une partie de son actif social constitué par des actions de la société X et des SICAV monétaires, étaient constitutifs d'un montage qui n'avait eu d'autre motif que de permettre au contribuable par l'interposition de cette société civile ayant opté pour l'impôt sur les sociétés, de rechercher abusivement le bénéfice du régime du sursis d'imposition et d'échapper ainsi à l'imposition du gain réalisé lors de cette opération. Elle a mis en œuvre la procédure d'abus de droit sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour remettre en cause ce montage.

Le Comité a entendu ensemble M. L et ses conseils ainsi que les représentants de l'administration.

En premier lieu, sur le plan des principes applicables, le Comité estime que, lorsque l'administration entend remettre en cause les conséquences fiscales d'une opération d'apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés et qui s'est traduite par l'application du sursis d'imposition, prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts, de la plus-value d'apport, au motif que les actes passés par le contribuable ne lui sont pas opposables, elle est fondée à se prévaloir des dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

En second lieu, le Comité relève, au vu des pièces du dossier et des éléments portés à sa connaissance lors de l'audition, que :

- le 3 mai 2007, l'assemblée générale des associés de la société A avait décidé, d'une part, d'agréer le transfert, demandé par chacun des associés à l'exception de l'un d'entre eux, des titres que chacun de ces dirigeants détenait directement ou indirectement, à une société civile qu'il contrôlait et, d'autre part, de procéder à une opération de réduction de capital se traduisant par le rachat auprès de chaque associé, à l'exception de l'un d'entre eux, de la totalité de ses titres de la société A détenus indirectement au travers de sa société civile ;

- à l'issue du rachat de ses propres titres par la société A, chaque associé disposait de la gestion individuelle, par l'intermédiaire d'une société qu'il contrôlait, de sa part dans l'actif net de la société A et avait ainsi, par cette opération, appréhendé au prorata de ses droits cet actif ;

- la société A avait été créée de manière concertée entre les dirigeants du groupe Z aux seules fins d'acquiescer auprès de la société S l'option d'achat de la participation de 13,5 % détenue par cette société dans la société Y et avait pour seuls associés des membres du comité opérationnel de ce groupe. La société avait ainsi réalisé en 2007 l'objet pour lequel elle avait été constituée. A l'issue de l'opération de réduction de capital, se traduisant par le départ de l'ensemble des associés, à l'exception de l'un d'entre eux, la société A n'a été consacrée qu'à la gestion du patrimoine de l'associé restant de cette société et de son épouse ;

- l'affectio societatis unissant ces associés avait donc manifestement disparu lors du dénouement en mai 2007 de ce dispositif élaboré en 2004 dès lors que dans l'esprit même de ses promoteurs, la société A ne devait pas survivre au débouclage de l'opération lequel traduisait l'accomplissement définitif de son objet ;

- l'ensemble des associés avait de la sorte décidé en réalité de se répartir l'actif de la société A en organisant un montage ayant pour seule finalité la réalisation de cette répartition en franchise d'impôt.

M. L n'a à aucun moment produit des éléments permettant d'estimer que l'apport, préalablement à cette répartition, de ses titres de la société A à sa société civile LS avait un autre objet que celui de rechercher le bénéfice du régime du sursis d'imposition prévu par les dispositions de l'article 150-0 B du code général des impôts applicables aux plus-values mobilières réalisées lors d'une opération d'apport.

Le Comité considère ainsi :

- d'une part, que les décisions prises par l'assemblée générale des associés de la société A en mai 2007 avaient emporté des effets comparables à ceux d'une dissolution anticipée de cette société et, partant, que l'ensemble de ces décisions procédaient d'un montage artificiel ayant eu pour seul objet et pour seule finalité de répartir l'actif de cette société en dissimulant sa dissolution et sa liquidation anticipée,

- et, d'autre part, que l'apport des titres de la société A à la société civile LS, ayant opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, participait de ce montage qui a permis en réalité à M. L. d'échapper à l'imposition du gain résultant de cette répartition de l'actif en plaçant artificiellement, par l'interposition de cette société civile, les opérations qu'il a réalisées dans le champ de l'article 150-0 B du code général des impôts, à l'encontre des objectifs que le législateur a poursuivis en procédant à son adoption, aux seules fins de permettre l'application de cet article à ce gain qu'il a qualifié de plus-values mobilières.

En conséquence, le Comité émet l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter l'application du régime du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts.

Enfin, le Comité estime que M. L. n'a pas eu l'initiative principale du montage dont il n'est par ailleurs pas le principal bénéficiaire au sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts. Il émet donc l'avis que la majoration de 40% prévue par ces dispositions est seule applicable. »

Nota : l'administration a pris note de l'avis favorable du Comité sur le bien-fondé de la mise en œuvre de la procédure de l'abus de droit fiscal. S'agissant de la majoration, l'administration s'est rangée à l'avis émis par le Comité.

12. Affaire 2012-12 concernant la société civile RR

« En 2004, la société X, dont les titres sont cotés, détenait indirectement, via la société anonyme S, sa filiale à 100 %, une participation de 13,5 % dans la société en nom collectif Y, sous-holding du groupe Z, qui détenait elle-même 34,5 % du capital de la société X.

Le groupe a décidé au cours de cette année de permettre à ses dirigeants d'accéder in fine au capital de la société X par la mise en place d'un dispositif devant se traduire par la cession à terme à leur profit de cette boucle d'auto-contrôle. Ce dispositif n'avait, contrairement aux plans de stock-options, aucun effet dilutif pour l'actionnariat constitué par les membres de la famille Z et il permettait d'intéresser les dirigeants à l'appréciation de la valeur des titres de la société X.

A cet effet, le 25 octobre 2004, la société par actions simplifiées C, qui changera en 2006 de dénomination pour devenir A, a été constituée entre les trois principaux dirigeants du groupe afin d'acquérir auprès de la société S une option d'achat sur cette participation de 13,5 % dans la société Y, représentant 569 333 actions.

Le 27 décembre 2004, plusieurs cadres du groupe Z, tous membres du comité opérationnel de la société X, souscrivent au capital de la société A à la valeur nominale des titres. Trois autres cadres souscrivent à une augmentation de capital de la société A à la valeur nominale des titres après leur entrée dans le groupe en 2005 et 2006.

L'administration a relevé que ce dispositif avait donné lieu en 2007 aux opérations suivantes :

- le 3 avril 2007, la société A acquiert auprès de la société X les titres de la société S et procède le même jour à la dissolution de cette dernière société avec transmission universelle de son patrimoine entraînant ainsi l'extinction de l'option d'achat des 569 333 actions de la société Y et la détention directe de 13,5% du capital de cette dernière société ;

- le 10 avril 2007, M. R crée une première société civile RR relevant du régime de l'article 8 du code général des impôts à laquelle il cède le 3 mai 2007 une partie de ses titres de la société A pour une valeur nominale de 0,10 € par action ;

- le 11 avril 2007, M. R crée une seconde société civile, RS, qui opte pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés et à laquelle il fait apport le 3 mai 2007 de ses titres de la société A, qu'il détient directement ou par l'intermédiaire de la société civile RR, pour une valeur de 19,17 € par action. La plus-value réalisée à l'occasion de cet apport est placée sous le régime du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts ;

- le 3 mai 2007, l'assemblée générale de la société A adopte un ensemble de résolutions ayant pour objet l'agrément du transfert par chacun de ses associés l'ayant demandé de leurs titres de cette société dans des sociétés civiles dont ils détiennent les parts. Cette même assemblée générale décide d'une réduction de capital, non motivée par des pertes, par voie de rachat de titres ;

- le 29 mai 2007 :

- (i) la société A cède à la société Y contre remise d'actions de la société X les titres qu'elle détient dans la société Y ;

(ii) l'assemblée générale de la société A décide de procéder à la réduction du capital social par rachat de ses propres titres à tous les associés, à l'exception de l'un d'entre eux, de modifier la date de clôture de son exercice social pour la fixer au 31 mai 2007, d'acter la démission de son président à qui elle donne quitus et de nommer président cet unique associé ;

(iii) la société civile RS cède ainsi les titres de la société A à cette dernière société pour un prix identique à celui pour lequel M. R et sa société civile RR en avaient fait apport à la société civile RS. Cette dernière reçoit en paiement de ce prix des SICAV monétaires de la société A que celle-ci a préalablement obtenues de la banque W en contrepartie de la cession d'une partie de ses actions de la société X. Cette opération ne génère donc aucune plus-value imposable dans la société civile RS ;

- au terme de ces opérations, la banque W prête les sommes nécessaires à M. R afin qu'il acquiert, en propre, le même nombre d'actions de la société X que celui représentant sa quote-part dans l'actif de la société A, ce prêt étant garanti par le nantissement des SICAV monétaires reçues de la société A et inscrites à l'actif de la société civile RS.

Par une proposition de rectification en date du 23 décembre 2010, l'administration a considéré que l'opération d'apport des titres de la société A par la société civile RR à la société civile RS, toutes deux constituées et contrôlées par M. R, puis le rachat par la société A de ses propres titres en contrepartie de la remise, à proportion des droits de M. R, d'une partie de son actif social constitué par des actions de la société X et des SICAV monétaires, étaient constitutifs d'un montage qui n'avait eu d'autre motif que de permettre à la société RR par l'interposition de cette société civile ayant opté pour l'impôt sur les sociétés, de rechercher abusivement le bénéfice du régime du sursis d'imposition et d'échapper ainsi à l'imposition du gain réalisé lors de cette opération. Elle a mis en œuvre la procédure d'abus de droit sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour remettre en cause ce montage.

Le Comité a entendu ensemble M. R, représentant la société civile RR, et son conseil ainsi que les représentants de l'administration.

En premier lieu, sur le plan des principes applicables, le Comité estime que, lorsque l'administration entend remettre en cause les conséquences fiscales d'une opération d'apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés et qui s'est traduite par l'application du sursis d'imposition, prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts, de la plus-value d'apport, au motif que les actes passés par le contribuable ne lui sont pas opposables, elle est fondée à se prévaloir des dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

En second lieu, le Comité relève, au vu des pièces du dossier et des éléments portés à sa connaissance lors de l'audition, que :

- le 3 mai 2007, l'assemblée générale des associés de la société A avait décidé, d'une part, d'agréer le transfert, demandé par chacun des associés à l'exception de l'un d'entre eux, des titres, que chacun de ces dirigeants détenait directement ou indirectement, à une société civile qu'il contrôlait et, d'autre part, de procéder à une opération de réduction de capital se traduisant par le rachat auprès de chaque associé, à l'exception de l'un d'entre eux, de la totalité de ses titres de la société A détenus indirectement au travers de sa société civile ;

- à l'issue du rachat de ses propres titres par la société A, chaque associé disposait de la gestion individuelle, par l'intermédiaire d'une société qu'il contrôlait, de sa part dans l'actif net de la société A et avait ainsi, par cette opération, appréhendé au prorata de ses droits cet actif ;

- la société A avait été créée de manière concertée entre les dirigeants du groupe Z aux seules fins d'acquiescer auprès de la société S l'option d'achat de la participation de 13,5 % détenue par cette société dans la société Y et avait pour seuls associés des membres du comité opérationnel de ce groupe. La société avait ainsi réalisé en 2007 l'objet pour lequel elle avait été constituée. A l'issue de l'opération de réduction de capital, se traduisant par le départ de l'ensemble des associés, à l'exception de l'un d'entre eux, la société A n'a été consacrée qu'à la gestion du patrimoine de l'associé restant de cette société et de son épouse ;

- l'affectio societatis unissant ces associés avait donc manifestement disparu lors du dénouement en mai 2007 de ce dispositif élaboré en 2004 dès lors que dans l'esprit même de ses promoteurs, la société A ne devait pas survivre au débouclage de l'opération lequel traduisait l'accomplissement définitif de son objet ;

- l'ensemble des associés avait de la sorte décidé en réalité de se répartir l'actif de la société A en organisant un montage ayant pour seule finalité la réalisation de cette répartition en franchise d'impôt.

M. R n'a à aucun moment produit des éléments permettant d'estimer que, préalablement à cette répartition, l'apport à sa société civile RS par la société civile RR des titres de la société A, acquis le même jour auprès de ce dernier, avait un autre objet que celui de rechercher le bénéfice du régime du sursis d'imposition prévu par les dispositions de l'article 150-0 B du code général des impôts applicables aux plus-values mobilières réalisées lors d'une opération d'apport.

Le Comité considère ainsi :

- d'une part, que les décisions prises par l'assemblée générale des associés de la société A en mai 2007 avaient emporté des effets comparables à ceux d'une dissolution anticipée de cette société et, partant, que l'ensemble de ces décisions procédaient d'un montage artificiel ayant eu pour seul objet et pour seule finalité de répartir l'actif de cette société en dissimulant sa dissolution et sa liquidation anticipée,

- et, d'autre part, que l'apport des titres de la société A à la société civile RS, ayant opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, participait de ce montage qui a permis en réalité à la société RR et, in fine à M. R, d'échapper à l'imposition du gain résultant de cette répartition de l'actif en plaçant artificiellement, par l'interposition de la société civile RS, les opérations qu'il a réalisées dans le champ de l'article 150-0 B du code général des impôts, à l'encontre des objectifs que le législateur a poursuivis en procédant à son adoption, aux seules fins de permettre l'application de cet article à ce gain qu'il a qualifié de plus-values mobilières.

En conséquence, le Comité émet l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter l'application du régime du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts. »

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

13. Affaire 2012-13 concernant M. et Mme R

« En 2004, la société X, dont les titres sont cotés, détenait indirectement, via la société anonyme S, sa filiale à 100 %, une participation de 13,5 % dans la société en nom collectif Y, sous-holding du groupe Z, qui détenait elle-même 34,5 % du capital de la société X.

Le groupe a décidé au cours de cette année de permettre à ses dirigeants d'accéder in fine au capital de la société X par la mise en place d'un dispositif devant se traduire par la cession à terme à leur profit de cette boucle d'auto-contrôle. Ce dispositif n'avait, contrairement aux plans de stock-options, aucun effet dilutif pour l'actionnariat constitué par les membres de la famille Z et il permettait d'intéresser les dirigeants à l'appréciation de la valeur des titres de la société X.

A cet effet, le 25 octobre 2004, la société par actions simplifiées C, qui changera en 2006 de dénomination pour devenir A, a été constituée entre les trois principaux dirigeants du groupe afin d'acquérir auprès de la société S une option d'achat sur cette participation de 13,5 % dans la société Y, représentant 569 333 actions.

Le 27 décembre 2004, plusieurs cadres du groupe Z, dont M. R, tous membres du comité opérationnel de la société X, souscrivent au capital de la société A à la valeur nominale des titres. Trois autres cadres souscrivent à une augmentation de capital de la société A à la valeur nominale des titres après leur entrée dans le groupe en 2005 et 2006.

L'administration a relevé que ce dispositif avait donné lieu en 2007 aux opérations suivantes :

- le 3 avril 2007, la société A acquiert auprès de la société X les titres de la société S et procède le même jour à la dissolution de cette dernière société avec transmission universelle de son patrimoine entraînant ainsi l'extinction de l'option d'achat des 569 333 actions de la société Y et la détention directe de 13,5% du capital de cette dernière société ;

- le 11 avril 2007, M. R crée la société civile RS qui opte pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés et à laquelle il fait apport le 3 mai 2007 de ses titres de la société A qu'il détient directement ou par l'intermédiaire d'une seconde société civile, RR, créée le 10 avril 2007. La plus-value réalisée à l'occasion de cet apport est placée sous le régime du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts ;

- le 3 mai 2007, l'assemblée générale de la société A adopte un ensemble de résolutions ayant pour objet l'agrément du transfert par chacun de ses associés l'ayant demandé de leurs titres de cette société dans des sociétés civiles dont ils détiennent les parts. Cette même assemblée générale décide d'une réduction de capital, non motivée par des pertes, par voie de rachat de titres ;

- le 29 mai 2007 :

(i) la société A cède à la société Y contre remise d'actions de la société X les titres qu'elle détient dans la société Y ;

(ii) l'assemblée générale de la société A décide de procéder à la réduction du capital social par rachat de ses propres titres à tous les associés, à l'exception de l'un d'entre eux, de modifier la date de clôture de son exercice social pour la fixer au 31 mai 2007, d'acter la démission de son président à qui elle donne quitus et de nommer président cet unique associé ;

(iii) la société civile RS cède ainsi les titres de la société A à cette dernière société pour un prix identique à celui pour lequel M. R et sa société civile RR en avaient fait apport à la société civile RS. Cette dernière reçoit en paiement de ce prix des SICAV monétaires de la société A que celle-ci a préalablement obtenues de la banque W en contrepartie de la cession d'une partie de ses actions de la société X. Cette opération ne génère donc aucune plus-value imposable dans la société civile RS ;

- au terme de ces opérations, la banque W prête à M. R les sommes nécessaires afin qu'il acquiert, en propre, le même nombre d'actions de la société X que celui représentant sa quote-part dans l'actif de la société A, ce prêt étant garanti par le nantissement des SICAV monétaires reçues de la société A et inscrites à l'actif de la société civile RS.

Par une proposition de rectification en date du 23 décembre 2010, l'administration a considéré que l'opération d'apport des titres de la société A à une société civile constituée et contrôlée par M. R, puis le rachat par la société A de ses propres titres en contrepartie de la remise, à proportion des droits de M. R, d'une partie de son actif social constitué par des actions de la société X et des SICAV monétaires, étaient constitutifs d'un montage qui n'avait eu d'autre motif que de permettre au contribuable par l'interposition de cette société civile ayant opté pour l'impôt sur les sociétés, de rechercher abusivement le bénéfice du régime du sursis d'imposition et d'échapper ainsi à l'imposition du gain réalisé lors de cette opération. Elle a mis en œuvre la procédure d'abus de droit sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour remettre en cause ce montage.

Le Comité a entendu ensemble M. R et son conseil ainsi que les représentants de l'administration.

En premier lieu, sur le plan des principes applicables, le Comité estime que, lorsque l'administration entend remettre en cause les conséquences fiscales d'une opération d'apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés et qui s'est traduite par l'application du sursis d'imposition, prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts, de la plus-value d'apport, au motif que les actes passés par le contribuable ne lui sont pas opposables, elle est fondée à se prévaloir des dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

En second lieu, le Comité relève, au vu des pièces du dossier et des éléments portés à sa connaissance lors de l'audition, que :

- le 3 mai 2007, l'assemblée générale des associés de la société A avait décidé, d'une part, d'agréer le transfert, demandé par chacun des associés à l'exception de l'un d'entre eux, des titres que chacun de ces dirigeants détenait directement ou indirectement, à une société civile qu'il contrôlait et, d'autre part, de procéder à une opération de réduction de capital se traduisant par le rachat auprès de chaque associé, à l'exception de l'un d'entre eux, de la totalité de ses titres de la société A détenus indirectement au travers de sa société civile ;

- à l'issue du rachat de ses propres titres par la société A, chaque associé disposait de la gestion individuelle, par l'intermédiaire d'une société qu'il contrôlait, de sa part dans l'actif net de la société A et avait ainsi, par cette opération, appréhendé au prorata de ses droits cet actif ;

- la société A avait été créée de manière concertée entre les dirigeants du groupe Z aux seules fins d'acquiescer auprès de la société S l'option d'achat de la participation de 13,5 % détenue par cette société dans la société Y et avait pour seuls associés des membres du comité opérationnel de ce groupe. La société avait ainsi réalisé en 2007 l'objet pour lequel elle avait été constituée. A l'issue de l'opération de réduction de capital, se traduisant par le départ de l'ensemble des associés, à l'exception de l'un d'entre eux, la société A n'a été consacrée qu'à la gestion du patrimoine de l'associé restant de cette société et de son épouse ;

- l'affectio societatis unissant ces associés avait donc manifestement disparu lors du dénouement en mai 2007 de ce dispositif élaboré en 2004 dès lors que dans l'esprit même de ses promoteurs, la société A ne devait pas survivre au débouclage de l'opération lequel traduisait l'accomplissement définitif de son objet ;

- l'ensemble des associés avait de la sorte décidé en réalité de se répartir l'actif de la société A en organisant un montage ayant pour seule finalité la réalisation de cette répartition en franchise d'impôt.

M. R n'a à aucun moment produit des éléments permettant d'estimer que l'apport, préalablement à cette répartition, de ses titres de la société A à sa société civile RS avait un autre objet que celui de rechercher le bénéfice du régime du sursis d'imposition prévu par les dispositions de l'article 150-0 B du code général des impôts applicables aux plus-values mobilières réalisées lors d'une opération d'apport.

Le Comité considère ainsi :

- d'une part, que les décisions prises par l'assemblée générale des associés de la société A en mai 2007 avaient emporté des effets comparables à ceux d'une dissolution anticipée de cette société et, partant, que l'ensemble de ces décisions procédaient d'un montage artificiel ayant eu pour seul objet et pour seule finalité de répartir l'actif de cette société en dissimulant sa dissolution et sa liquidation anticipée,

- et, d'autre part, que l'apport des titres de la société A à la société civile RS, ayant opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, participait de ce montage qui a permis en réalité à M. R d'échapper à l'imposition du gain résultant de cette répartition de l'actif en plaçant artificiellement, par l'interposition de cette société civile, les opérations qu'il a réalisées dans le champ de l'article 150-0 B du code général des impôts, à l'encontre des objectifs que le législateur a poursuivis en procédant à son adoption, aux seules fins de permettre l'application de cet article à ce gain qu'il a qualifié de plus-values mobilières.

En conséquence, le Comité émet l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter l'application du régime du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts.

Enfin, le Comité estime que M. R doit être regardé comme ayant eu l'initiative principale du montage constitutif de l'abus de droit au sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts. Il émet donc l'avis que l'administration est fondée à appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions. »

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

14. Affaire 2012-14 concernant la société civile OR

« En 2004, la société X, dont les titres sont cotés, détenait indirectement, via la société anonyme S, sa filiale à 100 %, une participation de 13,5 % dans la société en nom collectif Y, sous-holding du groupe Z, qui détenait elle-même 34,5 % du capital de la société X.

Le groupe a décidé au cours de cette année de permettre à ses dirigeants d'accéder in fine au capital de la société X par la mise en place d'un dispositif devant se traduire par la cession à terme à leur profit de cette boucle d'auto-contrôle. Ce dispositif n'avait, contrairement aux plans de stock-options, aucun effet dilutif pour l'actionnariat constitué par les membres de la famille Z et il permettait d'intéresser les dirigeants à l'appréciation de la valeur des titres de la société X.

A cet effet, le 25 octobre 2004, la société par actions simplifiées C, qui changera en 2006 de dénomination pour devenir A, a été constituée entre les trois principaux dirigeants du groupe afin d'acquérir auprès de la société S une option d'achat sur cette participation de 13,5 % dans la société Y, représentant 569 333 actions.

Le 27 décembre 2004, plusieurs cadres du groupe Z, tous membres du comité opérationnel de la société X, souscrivent au capital de la société A à la valeur nominale des titres. Trois autres cadres souscrivent à une augmentation de capital de la société A à la valeur nominale des titres après leur entrée dans le groupe en 2005 et 2006.

L'administration a relevé que ce dispositif avait donné lieu en 2007 aux opérations suivantes :

- le 3 avril 2007, la société A acquiert auprès de la société X les titres de la société S et procède le même jour à la dissolution de cette dernière société avec transmission universelle de son patrimoine entraînant ainsi l'extinction de l'option d'achat des 569 333 actions de la société Y et la détention directe de 13,5% du capital de cette dernière société ;

- le 15 avril 2007, M. O crée une première société civile OR relevant du régime de l'article 8 du code général des impôts à laquelle il cède le 3 mai 2007 une partie de ses titres de la société A pour une valeur nominale de 0,10 € par action ;

- le même jour, M. O crée une seconde société civile, OS, qui opte pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés et à laquelle il fait apport le 3 mai 2007 de ses titres de la société A, qu'il détient directement ou par l'intermédiaire de la société civile OR, pour une valeur de 19,17 € par action. La plus-value réalisée à l'occasion de cet apport est placée sous le régime du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts ;

- le 3 mai 2007, l'assemblée générale de la société A adopte un ensemble de résolutions ayant pour objet l'agrément du transfert par chacun de ses associés l'ayant demandé de leurs titres de cette société dans des sociétés civiles dont ils détiennent les parts. Cette même assemblée générale décide d'une réduction de capital, non motivée par des pertes, par voie de rachat de titres ;

- le 29 mai 2007 :

(i) la société A cède à la société Y contre remise d'actions de la société X les titres qu'elle détient dans la société Y ;

(ii) l'assemblée générale de la société A décide de procéder à la réduction du capital social par rachat de ses propres titres à tous les associés, à l'exception de l'un d'entre eux, de modifier la date de clôture de son exercice social pour la fixer au 31 mai 2007, d'acter la démission de son président à qui elle donne quitus et de nommer président cet unique associé ;

(iii) la société civile OS cède ainsi les titres de la société A à cette dernière société pour un prix identique à celui pour lequel M. O et sa société civile OR en avaient fait apport à la société civile OS. Cette dernière reçoit en paiement de ce prix des actions de la société X. Cette opération ne génère donc aucune plus-value imposable dans la société civile OS ;

Par une proposition de rectification en date du 23 décembre 2010, l'administration a considéré que l'opération d'apport des titres de la société A par la société civile OR à la société civile OS, toutes deux constituées et contrôlées par M. O, puis le rachat par la société A de ses propres titres en contrepartie de la remise, à proportion des droits de M. O, d'une partie de son actif social constitué par des actions de la société X et des SICAV monétaires, étaient constitutifs d'un montage qui n'avait eu d'autre motif que de permettre à la société OR par l'interposition de cette société civile ayant opté pour l'impôt sur les sociétés, de rechercher abusivement le bénéfice du régime du sursis d'imposition et d'échapper ainsi à l'imposition du gain réalisé lors de cette opération. Elle a mis en œuvre la procédure d'abus de droit sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour remettre en cause ce montage.

Le Comité a entendu ensemble M. O, représentant la société civile OR, et son conseil ainsi que les représentants de l'administration.

En premier lieu, sur le plan des principes applicables, le Comité estime que, lorsque l'administration entend remettre en cause les conséquences fiscales d'une opération d'apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés et qui s'est traduite par l'application du sursis d'imposition, prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts, de la plus-value d'apport, au motif que les actes passés par le contribuable ne lui sont pas opposables, elle est fondée à se prévaloir des dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

En second lieu, le Comité relève, au vu des pièces du dossier et des éléments portés à sa connaissance lors de l'audition, que :

- le 3 mai 2007, l'assemblée générale des associés de la société A avait décidé, d'une part, d'agréer le transfert, demandé par chacun des associés à l'exception de l'un d'entre eux, des titres, que chacun de ces dirigeants détenait directement ou indirectement, à une société civile qu'il contrôlait et, d'autre part, de procéder à une opération de réduction de capital se traduisant par le rachat auprès de chaque associé, à l'exception de l'un d'entre eux, de la totalité de ses titres de la société A détenus indirectement au travers de sa société civile ;

- à l'issue du rachat de ses propres titres par la société A, chaque associé disposait de la gestion individuelle, par l'intermédiaire d'une société qu'il contrôlait, de sa part dans l'actif net de la société A et avait ainsi, par cette opération, appréhendé au prorata de ses droits cet actif ;

- la société A avait été créée de manière concertée entre les dirigeants du groupe Z aux seules fins d'acquiescer auprès de la société S l'option d'achat de la participation de 13,5 % détenue par cette société dans la société Y et avait pour seuls associés des membres du comité opérationnel de ce groupe. La société avait ainsi réalisé en 2007 l'objet pour lequel elle avait été constituée. A l'issue de l'opération de réduction de capital, se traduisant par le départ de l'ensemble des associés, à l'exception de l'un d'entre eux, la société A n'a été consacrée qu'à la gestion du patrimoine de l'associé restant de cette société et de son épouse ;

- l'affectio societatis unissant ces associés avait donc manifestement disparu lors du dénouement en mai 2007 de ce dispositif élaboré en 2004 dès lors que dans l'esprit même de ses promoteurs, la société A ne devait pas survivre au débouclage de l'opération lequel traduisait l'accomplissement définitif de son objet ;

- l'ensemble des associés avait de la sorte décidé en réalité de se répartir l'actif de la société A en organisant un montage ayant pour seule finalité la réalisation de cette répartition en franchise d'impôt.

M. O n'a à aucun moment produit des éléments permettant d'estimer que, préalablement à cette répartition, l'apport à sa société civile OS par la société civile OR des titres de la société A, acquis le même jour auprès de ce dernier, avait un autre objet que celui de rechercher le bénéfice du régime du sursis d'imposition prévu par les dispositions de l'article 150-0 B du code général des impôts applicables aux plus-values mobilières réalisées lors d'une opération d'apport.

Le Comité considère ainsi :

- d'une part, que les décisions prises par l'assemblée générale des associés de la société A en mai 2007 avaient emporté des effets comparables à ceux d'une dissolution anticipée de cette société et, partant, que l'ensemble de ces décisions procédaient d'un montage artificiel ayant eu pour seul objet et pour seule finalité de répartir l'actif de cette société en dissimulant sa dissolution et sa liquidation anticipée,

- et, d'autre part, que l'apport des titres de la société A à la société civile OS, ayant opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, participait de ce montage qui a permis en réalité à la société OR et, in fine à M. O, d'échapper à l'imposition du gain résultant de cette répartition de l'actif en plaçant artificiellement, par l'interposition de la société civile OS, les opérations qu'il a réalisées dans le champ de l'article 150-0 B du code général des impôts, à l'encontre des objectifs que le législateur a poursuivis en procédant à son adoption, aux seules fins de permettre l'application de cet article à ce gain qu'il a qualifié de plus-values mobilières.

En conséquence, le Comité émet l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter l'application du régime du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts. »

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

15. Affaire 2012-15 concernant M. et Mme O

« En 2004, la société X, dont les titres sont cotés, détenait indirectement, via la société anonyme S, sa filiale à 100 %, une participation de 13,5 % dans la société en nom collectif Y, sous-holding du groupe Z, qui détenait elle-même 34,5 % du capital de la société X.

Le groupe a décidé au cours de cette année de permettre à ses dirigeants d'accéder in fine au capital de la société X par la mise en place d'un dispositif devant se traduire par la cession à terme à leur profit de cette boucle d'auto-contrôle. Ce dispositif n'avait, contrairement aux plans de stock-options, aucun effet dilutif pour l'actionnariat constitué par les membres de la famille Z et il permettait d'intéresser les dirigeants à l'appréciation de la valeur des titres de la société X.

A cet effet, le 25 octobre 2004, la société par actions simplifiées C, qui changera en 2006 de dénomination pour devenir A, a été constituée entre les trois principaux dirigeants du groupe afin d'acquérir auprès de la société S une option d'achat sur cette participation de 13,5 % dans la société Y, représentant 569 333 actions.

Le 27 décembre 2004, plusieurs cadres du groupe Z, dont M. O, tous membres du comité opérationnel de la société X, souscrivent au capital de la société A à la valeur nominale des titres. Trois autres cadres souscrivent à une augmentation de capital de la société A à la valeur nominale des titres après leur entrée dans le groupe en 2005 et 2006.

L'administration a relevé que ce dispositif avait donné lieu en 2007 aux opérations suivantes :

- le 3 avril 2007, la société A acquiert auprès de la société X les titres de la société S et procède le même jour à la dissolution de cette dernière société avec transmission universelle de son patrimoine entraînant ainsi l'extinction de l'option d'achat des 569 333 actions de la société Y et la détention directe de 13,5% du capital de cette dernière société ;

- le 15 avril 2007, M. O crée la société civile OS qui opte pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés et à laquelle il fait apport le 3 mai 2007 de ses titres de la société A qu'il détient directement par l'intermédiaire d'une seconde société civile, OR, créée également le 15 avril 2007. La plus-value réalisée à l'occasion de cet apport est placée sous le régime du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts ;

- le 3 mai 2007, l'assemblée générale de la société A adopte un ensemble de résolutions ayant pour objet l'agrément du transfert par chacun de ses associés l'ayant demandé de leurs titres de cette société dans des sociétés civiles dont ils détiennent les parts. Cette même assemblée générale décide d'une réduction de capital, non motivée par des pertes, par voie de rachat de titres ;

- le 29 mai 2007 :

(i) la société A cède à la société Y contre remise d'actions de la société X les titres qu'elle détient dans la société Y ;

(ii) l'assemblée générale de la société A décide de procéder à la réduction du capital social par rachat de ses propres titres à tous les associés, à l'exception de l'un d'entre eux, de modifier la date de clôture de son exercice social pour la fixer au 31 mai 2007, d'acter la démission de son président à qui elle donne quitus et de nommer président cet unique associé ;

(iii) la société civile OS cède ainsi les titres de la société A à cette dernière société pour un prix identique à celui pour lequel M. O et sa société civile OR en avaient fait apport à la société civile OS. Cette dernière reçoit en paiement de ce prix des actions de la société X. Cette opération ne génère donc aucune plus-value imposable dans la société civile O.

Par une proposition de rectification en date du 23 décembre 2010, l'administration a considéré que l'opération d'apport des titres de la société A à une société civile constituée et contrôlée par M. O, puis le rachat par la société A de ses propres titres en contrepartie de la remise, à proportion des droits de M. O, d'une partie de son actif social constitué par des actions de la société X et des SICAV monétaires, étaient constitutifs d'un montage qui n'avait eu d'autre motif que de permettre au contribuable par l'interposition de cette société civile ayant opté pour l'impôt sur les sociétés, de rechercher abusivement le bénéfice du régime du sursis d'imposition et d'échapper ainsi à l'imposition du gain réalisé lors de cette opération. Elle a mis en œuvre la procédure d'abus de droit sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour remettre en cause ce montage.

Le Comité a entendu ensemble M. O et son conseil ainsi que les représentants de l'administration.

En premier lieu, sur le plan des principes applicables, le Comité estime que, lorsque l'administration entend remettre en cause les conséquences fiscales d'une opération d'apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés et qui s'est traduite par l'application du sursis d'imposition, prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts, de la plus-value d'apport, au motif que les actes passés par le contribuable ne lui sont pas opposables, elle est fondée à se prévaloir des dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

En second lieu, le Comité relève, au vu des pièces du dossier et des éléments portés à sa connaissance lors de l'audition, que :

- le 3 mai 2007, l'assemblée générale des associés de la société A avait décidé, d'une part, d'agréer le transfert, demandé par chacun des associés à l'exception de l'un d'entre eux, des titres que chacun de ces dirigeants détenait directement ou indirectement, à une société civile qu'il contrôlait et, d'autre part, de procéder à une opération de réduction de capital se traduisant par le rachat auprès de chaque associé, à l'exception de l'un d'entre eux, de la totalité de ses titres de la société A détenus indirectement au travers de sa société civile ;

- à l'issue du rachat de ses propres titres par la société A, chaque associé disposait de la gestion individuelle, par l'intermédiaire d'une société qu'il contrôlait, de sa part dans l'actif net de la société A et avait ainsi, par cette opération, appréhendé au prorata de ses droits cet actif ;

- la société A avait été créée de manière concertée entre les dirigeants du groupe Z aux seules fins d'acquiescer auprès de la société S l'option d'achat de la participation de 13,5 % détenue par cette société dans la société Y et avait pour seuls associés des membres du comité opérationnel de ce groupe. La société avait ainsi réalisé en 2007 l'objet pour lequel elle avait été constituée. A l'issue de l'opération de réduction de capital, se traduisant par le départ de l'ensemble des associés, à l'exception de l'un d'entre eux, la société A n'a été consacrée qu'à la gestion du patrimoine de l'associé restant de cette société et de son épouse ;

- l'affectio societatis unissant ces associés avait donc manifestement disparu lors du dénouement en mai 2007 de ce dispositif élaboré en 2004 dès lors que dans l'esprit même de ses promoteurs, la société A ne devait pas survivre au débouclage de l'opération lequel traduisait l'accomplissement définitif de son objet ;

- l'ensemble des associés avait de la sorte décidé en réalité de se répartir l'actif de la société A en organisant un montage ayant pour seule finalité la réalisation de cette répartition en franchise d'impôt.

M. O n'a à aucun moment produit des éléments permettant d'estimer que l'apport, préalablement à cette répartition, de ses titres de la société A à sa société civile OS avait un autre objet que celui de rechercher le bénéfice du régime du sursis d'imposition prévu par les dispositions de l'article 150-0 B du code général des impôts applicables aux plus-values mobilières réalisées lors d'une opération d'apport.

Le Comité considère ainsi :

- d'une part, que les décisions prises par l'assemblée générale des associés de la société A en mai 2007 avaient emporté des effets comparables à ceux d'une dissolution anticipée de cette société et, partant, que l'ensemble de ces décisions procédaient d'un montage artificiel ayant eu pour seul objet et pour seule finalité de répartir l'actif de cette société en dissimulant sa dissolution et sa liquidation anticipée,

- et, d'autre part, que l'apport des titres de la société A à la société civile OS, ayant opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, participait de ce montage qui a permis en réalité à M. O d'échapper à l'imposition du gain résultant de cette répartition de l'actif en plaçant artificiellement, par l'interposition de cette société civile, les opérations qu'il a réalisées dans le champ de l'article 150-0 B du code général des impôts, à l'encontre des objectifs que le législateur a poursuivis en procédant à son adoption, aux seules fins de permettre l'application de cet article à ce gain qu'il a qualifié de plus-values mobilières.

En conséquence, le Comité émet l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter l'application du régime du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts.

Enfin, le Comité estime que M. O n'a pas eu l'initiative principale du montage dont il n'est par ailleurs pas le principal bénéficiaire au sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts. Il émet donc l'avis que la majoration de 40% prévue par ces dispositions est seule applicable. »

Nota : l'administration a pris note de l'avis favorable du Comité sur le bien-fondé de la mise en œuvre de la procédure de l'abus de droit fiscal. S'agissant de la majoration, l'administration s'est rangée à l'avis émis par le Comité.

16. Affaire 2012-16 concernant la société civile MR

« En 2004, la société X, dont les titres sont cotés, détenait indirectement, via la société anonyme S, sa filiale à 100 %, une participation de 13,5 % dans la société en nom collectif Y, sous-holding du groupe Z, qui détenait elle-même 34,5 % du capital de la société X.

Le groupe a décidé au cours de cette année de permettre à ses dirigeants d'accéder in fine au capital de la société X par la mise en place d'un dispositif devant se traduire par la cession à terme à leur profit de cette boucle d'auto-contrôle. Ce dispositif n'avait, contrairement aux plans de stock-options, aucun effet dilutif pour l'actionariat constitué par les membres de la famille Z et il permettait d'intéresser les dirigeants à l'appréciation de la valeur des titres de la société X.

A cet effet, le 25 octobre 2004, la société par actions simplifiées C, qui changera en 2006 de dénomination pour devenir A, a été constituée entre les trois principaux dirigeants du groupe afin d'acquérir auprès de la société S une option d'achat sur cette participation de 13,5 % dans la société Y, représentant 569 333 actions.

Le 27 décembre 2004, plusieurs cadres du groupe Z, tous membres du comité opérationnel de la société X, souscrivent au capital de la société A à la valeur nominale des titres. Trois autres cadres souscrivent à une augmentation de capital de la société A à la valeur nominale des titres après leur entrée dans le groupe en 2005 et 2006.

L'administration a relevé que ce dispositif avait donné lieu en 2007 aux opérations suivantes :

- le 3 avril 2007, la société A acquiert auprès de la société X les titres de la société S et procède le même jour à la dissolution de cette dernière société avec transmission universelle de son patrimoine entraînant ainsi l'extinction de l'option d'achat des 569 333 actions de la société Y et la détention directe de 13,5% du capital de cette dernière société ;

- le 16 avril 2007, M. M crée une première société civile MR relevant du régime de l'article 8 du code général des impôts à laquelle il cède le 3 mai 2007 une partie de ses titres de la société A pour une valeur nominale de 0,10 € par action ;

- le même jour, M. M crée une seconde société civile, MS, qui opte pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés et à laquelle il fait apport le 3 mai 2007 de ses titres de la société A, qu'il détient directement ou par l'intermédiaire de la société civile MR, pour une valeur de 19,17 € par action. La plus-value réalisée à l'occasion de cet apport est placée sous le régime du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts ;

- le 3 mai 2007, l'assemblée générale de la société A adopte un ensemble de résolutions ayant pour objet l'agrément du transfert par chacun de ses associés l'ayant demandé de leurs titres de cette société dans des sociétés civiles dont ils détiennent les parts. Cette même assemblée générale décide d'une réduction de capital, non motivée par des pertes, par voie de rachat de titres ;

- le 29 mai 2007 :

- (i) la société A cède à la société Y contre remise d'actions de la société X les titres qu'elle détient dans la société Y ;

- (ii) l'assemblée générale de la société A décide de procéder à la réduction du capital social par rachat de ses propres titres à tous les associés, à l'exception de l'un d'entre eux, de modifier la date de clôture de son exercice social pour la fixer au 31 mai 2007, d'acter la démission de son président à qui elle donne quitus et de nommer président cet unique associé ;

- (iii) la société civile MS cède ainsi les titres de la société A à cette dernière société pour un prix identique à celui pour lequel M. M et sa société civile MR en avaient fait apport à la société civile MS. Cette dernière reçoit en paiement de ce prix des SICAV monétaires de la société A que celle-ci a préalablement obtenues de la banque W en contrepartie de la cession d'une partie de ses actions de la société X. Cette opération ne génère donc aucune plus-value imposable dans la société civile MS ;

- au terme de ces opérations, la banque W prête les sommes nécessaires à M. M afin qu'il acquiert, en propre, le même nombre d'actions de la société X que celui représentant sa quote-part dans l'actif de la société A, ce prêt étant garanti par le nantissement des SICAV monétaires reçues de la société A et inscrites à l'actif de la société civile MS.

Par une proposition de rectification en date du 23 décembre 2010, l'administration a considéré que l'opération d'apport des titres de la société A par la société civile MR à la société civile MS, toutes deux constituées et contrôlées par M. M, puis le rachat par la société A de ses propres titres en contrepartie de la remise, à proportion des droits de M. M, d'une partie de son actif social constitué par des actions de la société X et des SICAV monétaires, étaient constitutifs d'un montage qui n'avait eu d'autre motif que de permettre à la société MR par l'interposition de cette société civile ayant opté pour l'impôt sur les sociétés, de rechercher abusivement le bénéfice du régime du sursis d'imposition et d'échapper ainsi à l'imposition du gain réalisé lors de cette opération. Elle a mis en œuvre la procédure d'abus de droit sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour remettre en cause ce montage.

Le Comité a entendu ensemble M. M, représentant la société civile MR, et son conseil ainsi que les représentants de l'administration.

En premier lieu, sur le plan des principes applicables, le Comité estime que, lorsque l'administration entend remettre en cause les conséquences fiscales d'une opération d'apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés et qui s'est traduite par l'application du sursis d'imposition, prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts, de la plus-value d'apport, au motif que les actes passés par le contribuable ne lui sont pas opposables, elle est fondée à se prévaloir des dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

En second lieu, le Comité relève, au vu des pièces du dossier et des éléments portés à sa connaissance lors de l'audition, que :

- le 3 mai 2007, l'assemblée générale des associés de la société A avait décidé, d'une part, d'agréer le transfert, demandé par chacun des associés à l'exception de l'un d'entre eux, des titres, que chacun de ces dirigeants détenait directement ou indirectement, à une société civile qu'il contrôlait et, d'autre part, de procéder à une opération de réduction de capital se traduisant par le rachat auprès de chaque associé, à l'exception de l'un d'entre eux, de la totalité de ses titres de la société A détenus indirectement au travers de sa société civile ;

- à l'issue du rachat de ses propres titres par la société A, chaque associé disposait de la gestion individuelle, par l'intermédiaire d'une société qu'il contrôlait, de sa part dans l'actif net de la société A et avait ainsi, par cette opération, appréhendé au prorata de ses droits cet actif ;

- la société A avait été créée de manière concertée entre les dirigeants du groupe Z aux seules fins d'acquiescer auprès de la société S l'option d'achat de la participation de 13,5 % détenue par cette société dans la société Y et avait pour seuls associés des membres du comité opérationnel de ce groupe. La société avait ainsi réalisé en 2007 l'objet pour lequel elle avait été constituée. A l'issue de l'opération de réduction de capital, se traduisant par le départ de l'ensemble des associés, à l'exception de l'un d'entre eux, la société A n'a été consacrée qu'à la gestion du patrimoine de l'associé restant de cette société et de son épouse ;

- l'affectio societatis unissant ces associés avait donc manifestement disparu lors du dénouement en mai 2007 de ce dispositif élaboré en 2004 dès lors que dans l'esprit même de ses promoteurs, la société A ne devait pas survivre au débouclage de l'opération lequel traduisait l'accomplissement définitif de son objet ;

- l'ensemble des associés avait de la sorte décidé en réalité de se répartir l'actif de la société A en organisant un montage ayant pour seule finalité la réalisation de cette répartition en franchise d'impôt.

M. M n'a à aucun moment produit des éléments permettant d'estimer que, préalablement à cette répartition, l'apport à sa société civile MS par la société civile MR des titres de la société A, acquis le même jour auprès de ce dernier, avait un autre objet que celui de rechercher le bénéfice du régime du sursis d'imposition prévu par les dispositions de l'article 150-0 B du code général des impôts applicables aux plus-values mobilières réalisées lors d'une opération d'apport.

Le Comité considère ainsi :

- d'une part, que les décisions prises par l'assemblée générale des associés de la société A en mai 2007 avaient emporté des effets comparables à ceux d'une dissolution anticipée de cette société et, partant, que l'ensemble de ces décisions procédaient d'un montage artificiel ayant eu pour seul objet et pour seule finalité de répartir l'actif de cette société en dissimulant sa dissolution et sa liquidation anticipée,

- et, d'autre part, que l'apport des titres de la société A à la société civile MS, ayant opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, participait de ce montage qui a permis en réalité à la société MR et, in fine à M. M, d'échapper à l'imposition du gain résultant de cette répartition de l'actif en plaçant artificiellement, par l'interposition de la société civile MS, les opérations qu'il a réalisées dans le champ de l'article 150-0 B du code général des impôts, à l'encontre des objectifs que le législateur a poursuivis en procédant à son adoption, aux seules fins de permettre l'application de cet article à ce gain qu'il a qualifié de plus-values mobilières.

En conséquence, le Comité émet l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter l'application du régime du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts. »

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

17. Affaire 2012-17 concernant M. et Mme M

« En 2004, la société X, dont les titres sont cotés, détenait indirectement, via la société anonyme S, sa filiale à 100 %, une participation de 13,5 % dans la société en nom collectif Y, sous-holding du groupe Z, qui détenait elle-même 34,5 % du capital de la société X.

Le groupe a décidé au cours de cette année de permettre à ses dirigeants d'accéder in fine au capital de la société X par la mise en place d'un dispositif devant se traduire par la cession à terme à leur profit de cette boucle d'auto-contrôle. Ce dispositif n'avait, contrairement aux plans de stock-options, aucun effet dilutif pour l'actionnariat constitué par les membres de la famille Z et il permettait d'intéresser les dirigeants à l'appréciation de la valeur des titres de la société X.

A cet effet, le 25 octobre 2004, la société par actions simplifiées C, qui changera en 2006 de dénomination pour devenir A, a été constituée entre les trois principaux dirigeants du groupe afin d'acquérir auprès de la société S une option d'achat sur cette participation de 13,5 % dans la société Y, représentant 569 333 actions.

Le 27 décembre 2004, plusieurs cadres du groupe Z, tous membres du comité opérationnel de la société X, souscrivent au capital de la société A à la valeur nominale des titres. Trois autres cadres, dont M. M, souscrivent à une augmentation de capital de la société A à la valeur nominale des titres après leur entrée dans le groupe en 2005 et 2006.

L'administration a relevé que ce dispositif avait donné lieu en 2007 aux opérations suivantes :

- le 3 avril 2007, la société A acquiert auprès de la société X les titres de la société S et procède le même jour à la dissolution de cette dernière société avec transmission universelle de son patrimoine entraînant ainsi l'extinction de l'option d'achat des 569 333 actions de la société Y et la détention directe de 13,5% du capital de cette dernière société ;

- le 16 avril 2007, M. M crée la société civile MS qui opte pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés et à laquelle il fait apport le 3 mai 2007 de ses titres de la société A qu'il détient directement ou par l'intermédiaire d'une seconde société civile, MR, créée également le 16 avril 2007. La plus-value réalisée à l'occasion de cet apport est placée sous le régime du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts ;

- le 3 mai 2007, l'assemblée générale de la société A adopte un ensemble de résolutions ayant pour objet l'agrément du transfert par chacun de ses associés l'ayant demandé de leurs titres de cette société dans des sociétés civiles dont ils détiennent les parts. Cette même assemblée générale décide d'une réduction de capital, non motivée par des pertes, par voie de rachat de titres ;

- le 29 mai 2007 :

(i) la société A cède à la société Y contre remise d'actions de la société X les titres qu'elle détient dans la société Y ;

(ii) l'assemblée générale de la société A décide de procéder à la réduction du capital social par rachat de ses propres titres à tous les associés, à l'exception de l'un d'entre eux, de modifier la date de clôture de son exercice social pour la fixer au 31 mai 2007, d'acter la démission de son président à qui elle donne quitus et de nommer président cet unique associé ;

(iii) la société civile MS cède ainsi les titres de la société A à cette dernière société pour un prix identique à celui pour lequel M. M et sa société civile MR en avaient fait apport à la société civile MS. Cette dernière reçoit en paiement de ce prix des SICAV monétaires de la société A que celle-ci a préalablement obtenues de la banque W en contrepartie de la cession d'une partie de ses actions de la société X. Cette opération ne génère donc aucune plus-value imposable dans la société civile MS ;

- au terme de ces opérations, la banque W prête à M. M les sommes nécessaires afin qu'il acquiert, en propre, le même nombre d'actions de la société X que celui représentant sa quote-part dans l'actif de la société A, ce prêt étant garanti par le nantissement des SICAV monétaires reçues de la société A et inscrites à l'actif de la société civile MS.

Par une proposition de rectification en date du 23 décembre 2010, l'administration a considéré que l'opération d'apport des titres de la société A à une société civile constituée et contrôlée par M. M, puis le rachat par la société A de ses propres titres en contrepartie de la remise, à proportion des droits de M. M, d'une partie de son actif social constitué par des actions de la société X et des SICAV monétaires, étaient constitutifs d'un montage qui n'avait eu d'autre motif que de permettre au contribuable par l'interposition de cette société civile ayant opté pour l'impôt sur les sociétés, de rechercher abusivement le bénéfice du régime du sursis d'imposition et d'échapper ainsi à l'imposition du gain réalisé lors de cette opération. Elle a mis en œuvre la procédure d'abus de droit sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour remettre en cause ce montage.

Le Comité a entendu ensemble M. M et son conseil ainsi que les représentants de l'administration.

En premier lieu, sur le plan des principes applicables, le Comité estime que, lorsque l'administration entend remettre en cause les conséquences fiscales d'une opération d'apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés et qui s'est traduite par l'application du sursis d'imposition, prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts, de la plus-value d'apport, au motif que les actes passés par le contribuable ne lui sont pas opposables, elle est fondée à se prévaloir des dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

En second lieu, le Comité relève, au vu des pièces du dossier et des éléments portés à sa connaissance lors de l'audition, que :

- le 3 mai 2007, l'assemblée générale des associés de la société A avait décidé, d'une part, d'agréer le transfert, demandé par chacun des associés à l'exception de l'un d'entre eux, des titres que chacun de ces dirigeants détenait directement ou indirectement, à une société civile qu'il contrôlait et, d'autre part, de procéder à une opération de réduction de capital se traduisant par le rachat auprès de chaque associé, à l'exception de l'un d'entre eux, de la totalité de ses titres de la société A détenus indirectement au travers de sa société civile ;

- à l'issue du rachat de ses propres titres par la société A, chaque associé disposait de la gestion individuelle, par l'intermédiaire d'une société qu'il contrôlait, de sa part dans l'actif net de la société A et avait ainsi, par cette opération, appréhendé au prorata de ses droits cet actif ;

- la société A avait été créée de manière concertée entre les dirigeants du groupe Z aux seules fins d'acquiescer auprès de la société S l'option d'achat de la participation de 13,5 % détenue par cette société dans la société Y et avait pour seuls associés des membres du comité opérationnel de ce groupe. La société avait ainsi réalisé en 2007 l'objet pour lequel elle avait été constituée. A l'issue de l'opération de réduction de capital, se traduisant par le départ de l'ensemble des associés, à l'exception de l'un d'entre eux, la société A n'a été consacrée qu'à la gestion du patrimoine de l'associé restant de cette société et de son épouse ;

- l'affectio societatis unissant ces associés avait donc manifestement disparu lors du dénouement en mai 2007 de ce dispositif élaboré en 2004 dès lors que dans l'esprit même de ses promoteurs, la société A ne devait pas survivre au débouclage de l'opération lequel traduisait l'accomplissement définitif de son objet ;

- l'ensemble des associés avait de la sorte décidé en réalité de se répartir l'actif de la société A en organisant un montage ayant pour seule finalité la réalisation de cette répartition en franchise d'impôt.

M. M n'a à aucun moment produit des éléments permettant d'estimer que l'apport, préalablement à cette répartition, de ses titres de la société A à sa société civile MS avait un autre objet que celui de rechercher le bénéfice du régime du sursis d'imposition prévu par les dispositions de l'article 150-0 B du code général des impôts applicables aux plus-values mobilières réalisées lors d'une opération d'apport.

Le Comité considère ainsi :

- d'une part, que les décisions prises par l'assemblée générale des associés de la société A en mai 2007 avaient emporté des effets comparables à ceux d'une dissolution anticipée de cette société et, partant, que l'ensemble de ces décisions procédaient d'un montage artificiel ayant eu pour seul objet et pour seule finalité de répartir l'actif de cette société en dissimulant sa dissolution et sa liquidation anticipée,

- et, d'autre part, que l'apport des titres de la société A à la société civile MS, ayant opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, participait de ce montage qui a permis en réalité à M. M d'échapper à l'imposition du gain résultant de cette répartition de l'actif en plaçant artificiellement, par l'interposition de cette société civile, les opérations qu'il a réalisées dans le champ de l'article 150-0 B du code général des impôts, à l'encontre des objectifs que le législateur a poursuivis en procédant à son adoption, aux seules fins de permettre l'application de cet article à ce gain qu'il a qualifié de plus-values mobilières.

En conséquence, le Comité émet l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter l'application du régime du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts.

Enfin, le Comité estime que M. M n'a pas eu l'initiative principale du montage dont il n'est par ailleurs pas le principal bénéficiaire au sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts. Il émet donc l'avis que la majoration de 40% prévue par ces dispositions est seule applicable. »

Nota : l'administration a pris note de l'avis favorable du Comité sur le bien-fondé de la mise en œuvre de la procédure de l'abus de droit fiscal. S'agissant de la majoration, l'administration s'est rangée à l'avis émis par le Comité.

18. Affaire 2012-18 concernant la société civile KR

« En 2004, la société X, dont les titres sont cotés, détenait indirectement, via la société anonyme S, sa filiale à 100 %, une participation de 13,5 % dans la société en nom collectif Y, sous-holding du groupe Z, qui détenait elle-même 34,5 % du capital de la société X.

Le groupe a décidé au cours de cette année de permettre à ses dirigeants d'accéder in fine au capital de la société X par la mise en place d'un dispositif devant se traduire par la cession à terme à leur profit de cette boucle d'auto-contrôle. Ce dispositif n'avait, contrairement aux plans de stock-options, aucun effet dilutif pour l'actionnariat constitué par les membres de la famille Z et il permettait d'intéresser les dirigeants à l'appréciation de la valeur des titres de la société X.

A cet effet, le 25 octobre 2004, la société par actions simplifiées C, qui changera en 2006 de dénomination pour devenir A, a été constituée entre les trois principaux dirigeants du groupe afin d'acquérir auprès de la société S une option d'achat sur cette participation de 13,5 % dans la société Y, représentant 569 333 actions.

Le 27 décembre 2004, plusieurs cadres du groupe Z, tous membres du comité opérationnel de la société X, souscrivent au capital de la société A à la valeur nominale des titres. Trois autres cadres souscrivent à une augmentation de capital de la société A à la valeur nominale des titres après leur entrée dans le groupe en 2005 et 2006.

L'administration a relevé que ce dispositif avait donné lieu en 2007 aux opérations suivantes :

- le 15 février 2007, M. K crée une première société civile KR relevant du régime de l'article 8 du code général des impôts à laquelle il cède le 3 mai 2007 une partie de ses titres de la société A pour une valeur nominale de 0,10 € par action ;

- le 3 avril 2007, la société A acquiert auprès de la société X les titres de la société S et procède le même jour à la dissolution de cette dernière société avec transmission universelle de son patrimoine entraînant ainsi l'extinction de l'option d'achat des 569 333 actions de la société Y et la détention directe de 13,5% du capital de cette dernière société ;

- le 25 avril 2007, M. K crée une seconde société civile, KS, qui opte pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés et à laquelle il fait apport le 3 mai 2007 de ses titres de la société A, qu'il détient directement ou par l'intermédiaire de la société civile KR, pour une valeur de 19,17 € par action. La plus-value réalisée à l'occasion de cet apport est placée sous le régime du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts ;

- le 3 mai 2007, l'assemblée générale de la société A adopte un ensemble de résolutions ayant pour objet l'agrément du transfert par chacun de ses associés l'ayant demandé de leurs titres de cette société dans des sociétés civiles dont ils détiennent les parts. Cette même assemblée générale décide d'une réduction de capital, non motivée par des pertes, par voie de rachat de titres ;

- le 29 mai 2007 :

- (i) la société A cède à la société Y contre remise d'actions de la société X les titres qu'elle détient dans la société Y ;

- (ii) l'assemblée générale de la société A décide de procéder à la réduction du capital social par rachat de ses propres titres à tous les associés, à l'exception de l'un d'entre eux, de modifier la date de clôture de son exercice social pour la fixer au 31 mai 2007, d'acter la démission de son président à qui elle donne quitus et de nommer président cet unique associé ;

(iii) la société civile KS cède ainsi les titres de la société A à cette dernière société pour un prix identique à celui pour lequel M. K et sa société civile KR en avaient fait apport à la société civile KS. Cette dernière reçoit en paiement de ce prix des SICAV monétaires de la société A que celle-ci a préalablement obtenues de la banque W en contrepartie de la cession d'une partie de ses actions de la société X. Cette opération ne génère donc aucune plus-value imposable dans la société civile KS ;

- au terme de ces opérations, la banque W prête les sommes nécessaires à M. K afin qu'il acquiert, en propre, le même nombre d'actions de la société X que celui représentant sa quote-part dans l'actif de la société A, ce prêt étant garanti par le nantissement des SICAV monétaires reçues de la société A et inscrites à l'actif de la société civile KS.

Par une proposition de rectification en date du 23 décembre 2010, l'administration a considéré que l'opération d'apport des titres de la société A par la société civile KR à la société civile KS, toutes deux constituées et contrôlées par M. K, puis le rachat par la société A de ses propres titres en contrepartie de la remise, à proportion des droits de M. K, d'une partie de son actif social constitué par des actions de la société X et des SICAV monétaires, étaient constitutifs d'un montage qui n'avait eu d'autre motif que de permettre à la société KR par l'interposition de cette société civile ayant opté pour l'impôt sur les sociétés, de rechercher abusivement le bénéfice du régime du sursis d'imposition et d'échapper ainsi à l'imposition du gain réalisé lors de cette opération. Elle a mis en œuvre la procédure d'abus de droit sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour remettre en cause ce montage.

Le Comité a entendu ensemble M. K, représentant la société civile KR, et son conseil ainsi que les représentants de l'administration.

En premier lieu, sur le plan des principes applicables, le Comité estime que, lorsque l'administration entend remettre en cause les conséquences fiscales d'une opération d'apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés et qui s'est traduite par l'application du sursis d'imposition, prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts, de la plus-value d'apport, au motif que les actes passés par le contribuable ne lui sont pas opposables, elle est fondée à se prévaloir des dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

En second lieu, le Comité relève, au vu des pièces du dossier et des éléments portés à sa connaissance lors de l'audition, que :

- le 3 mai 2007, l'assemblée générale des associés de la société A avait décidé, d'une part, d'agréer le transfert, demandé par chacun des associés à l'exception de l'un d'entre eux, des titres, que chacun de ces dirigeants détenait directement ou indirectement, à une société civile qu'il contrôlait et, d'autre part, de procéder à une opération de réduction de capital se traduisant par le rachat auprès de chaque associé, à l'exception de l'un d'entre eux, de la totalité de ses titres de la société A détenus indirectement au travers de sa société civile ;

- à l'issue du rachat de ses propres titres par la société A, chaque associé disposait de la gestion individuelle, par l'intermédiaire d'une société qu'il contrôlait, de sa part dans l'actif net de la société A et avait ainsi, par cette opération, appréhendé au prorata de ses droits cet actif ;

- la société A avait été créée de manière concertée entre les dirigeants du groupe Z aux seules fins d'acquiescer auprès de la société S l'option d'achat de la participation de 13,5 % détenue par cette société dans la société Y et avait pour seuls associés des membres du comité opérationnel de ce groupe. La société avait ainsi réalisé en 2007 l'objet pour lequel elle avait été constituée. A l'issue de l'opération de réduction de capital, se traduisant par le départ de l'ensemble des associés, à l'exception de l'un d'entre eux, la société A n'a été consacrée qu'à la gestion du patrimoine de l'associé restant de cette société et de son épouse ;

- l'affectio societatis unissant ces associés avait donc manifestement disparu lors du dénouement en mai 2007 de ce dispositif élaboré en 2004 dès lors que dans l'esprit même de ses promoteurs, la société A ne devait pas survivre au débouclage de l'opération lequel traduisait l'accomplissement définitif de son objet ;

- l'ensemble des associés avait de la sorte décidé en réalité de se répartir l'actif de la société A en organisant un montage ayant pour seule finalité la réalisation de cette répartition en franchise d'impôt.

M. K n'a à aucun moment produit des éléments permettant d'estimer que, préalablement à cette répartition, l'apport à sa société civile KS par la société civile KR des titres de la société A, acquis le même jour auprès de ce dernier, avait un autre objet que celui de rechercher le bénéfice du régime du sursis d'imposition prévu par les dispositions de l'article 150-0 B du code général des impôts applicables aux plus-values mobilières réalisées lors d'une opération d'apport.

Le Comité considère ainsi :

- d'une part, que les décisions prises par l'assemblée générale des associés de la société A en mai 2007 avaient emporté des effets comparables à ceux d'une dissolution anticipée de cette société et, partant, que l'ensemble de ces décisions procédaient d'un montage artificiel ayant eu pour seul objet et pour seule finalité de répartir l'actif de cette société en dissimulant sa dissolution et sa liquidation anticipée,

- et, d'autre part, que l'apport des titres de la société A à la société civile KS, ayant opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, participait de ce montage qui a permis en réalité à la société KR et, in fine à M. K, d'échapper à l'imposition du gain résultant de cette répartition de l'actif en plaçant artificiellement, par l'interposition de la société civile KS, les opérations qu'il a réalisées dans le champ de l'article 150-0 B du code général des impôts, à l'encontre des objectifs que le législateur a poursuivis en procédant à son adoption, aux seules fins de permettre l'application de cet article à ce gain qu'il a qualifié de plus-values mobilières.

En conséquence, le Comité émet l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter l'application du régime du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts. »

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

19. Affaire 2012-19 concernant M. et Mme K

« En 2004, la société X, dont les titres sont cotés, détenait indirectement, via la société anonyme S, sa filiale à 100 %, une participation de 13,5 % dans la société en nom collectif Y, sous-holding du groupe Z, qui détenait elle-même 34,5 % du capital de la société X.

Le groupe a décidé au cours de cette année de permettre à ses dirigeants d'accéder in fine au capital de la société X par la mise en place d'un dispositif devant se traduire par la cession à terme à leur profit de cette boucle d'auto-contrôle. Ce dispositif n'avait, contrairement aux plans de stock-options, aucun effet dilutif pour l'actionnariat constitué par les membres de la famille Z et il permettait d'intéresser les dirigeants à l'appréciation de la valeur des titres de la société X.

A cet effet, le 25 octobre 2004, la société par actions simplifiées C, qui changera en 2006 de dénomination pour devenir A, a été constituée entre les trois principaux dirigeants du groupe afin d'acquérir auprès de la société S une option d'achat sur cette participation de 13,5 % dans la société Y, représentant 569 333 actions.

Le 27 décembre 2004, plusieurs cadres du groupe Z, dont M. K, tous membres du comité opérationnel de la société X, souscrivent au capital de la société A à la valeur nominale des titres. Trois autres cadres souscrivent à une augmentation de capital de la société A à la valeur nominale des titres après leur entrée dans le groupe en 2005 et 2006.

L'administration a relevé que ce dispositif avait donné lieu en 2007 aux opérations suivantes :

- le 3 avril 2007, la société A acquiert auprès de la société X les titres de la société S et procède le même jour à la dissolution de cette dernière société avec transmission universelle de son patrimoine entraînant ainsi l'extinction de l'option d'achat des 569 333 actions de la société Y et la détention directe de 13,5% du capital de cette dernière société ;

- le 25 avril 2007, M. K crée la société civile KS qui opte pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés et à laquelle il fait apport le 3 mai 2007 de ses titres de la société A qu'il détient directement ou par l'intermédiaire d'une seconde société civile, KR, créée le 15 février 2007. La plus-value réalisée à l'occasion de cet apport est placée sous le régime du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts ;

- le 3 mai 2007, l'assemblée générale de la société A adopte un ensemble de résolutions ayant pour objet l'agrément du transfert par chacun de ses associés l'ayant demandé de leurs titres de cette société dans des sociétés civiles dont ils détiennent les parts. Cette même assemblée générale décide d'une réduction de capital, non motivée par des pertes, par voie de rachat de titres ;

- le 29 mai 2007 :

(i) la société A cède à la société Y contre remise d'actions de la société X les titres qu'elle détient dans la société Y ;

(ii) l'assemblée générale de la société A décide de procéder à la réduction du capital social par rachat de ses propres titres à tous les associés, à l'exception de l'un d'entre eux, de modifier la date de clôture de son exercice social pour la fixer au 31 mai 2007, d'acter la démission de son président à qui elle donne quitus et de nommer président cet unique associé ;

(iii) la société civile KS cède ainsi les titres de la société A à cette dernière société pour un prix identique à celui pour lequel M. K et sa société civile KR en avaient fait apport à la société civile KS. Cette dernière reçoit en paiement de ce prix des SICAV monétaires de la société A que celle-ci a préalablement obtenues de la banque W en contrepartie de la cession d'une partie de ses actions de la société X. Cette opération ne génère donc aucune plus-value imposable dans la société civile KS ;

- au terme de ces opérations, la banque W prête à M. K les sommes nécessaires afin qu'il acquiert, en propre, le même nombre d'actions de la société X que celui représentant sa quote-part dans l'actif de la société A, ce prêt étant garanti par le nantissement des SICAV monétaires reçues de la société A et inscrites à l'actif de la société civile KS.

Par une proposition de rectification en date du 23 décembre 2010, l'administration a considéré que l'opération d'apport des titres de la société A à une société civile constituée et contrôlée par M. K, puis le rachat par la société A de ses propres titres en contrepartie de la remise, à proportion des droits de M. K, d'une partie de son actif social constitué par des actions de la société X et des SICAV monétaires, étaient constitutifs d'un montage qui n'avait eu d'autre motif que de permettre au contribuable par l'interposition de cette société civile ayant opté pour l'impôt sur les sociétés, de rechercher abusivement le bénéfice du régime du sursis d'imposition et d'échapper ainsi à l'imposition du gain réalisé lors de cette opération. Elle a mis en œuvre la procédure d'abus de droit sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour remettre en cause ce montage.

Le Comité a entendu ensemble M. K et son conseil ainsi que les représentants de l'administration.

En premier lieu, sur le plan des principes applicables, le Comité estime que, lorsque l'administration entend remettre en cause les conséquences fiscales d'une opération d'apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés et qui s'est traduite par l'application du sursis d'imposition, prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts, de la plus-value d'apport, au motif que les actes passés par le contribuable ne lui sont pas opposables, elle est fondée à se prévaloir des dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

En second lieu, le Comité relève, au vu des pièces du dossier et des éléments portés à sa connaissance lors de l'audition, que :

- le 3 mai 2007, l'assemblée générale des associés de la société A avait décidé, d'une part, d'agréer le transfert, demandé par chacun des associés à l'exception de l'un d'entre eux, des titres que chacun de ces dirigeants détenait directement ou indirectement, à une société civile qu'il contrôlait et, d'autre part, de procéder à une opération de réduction de capital se traduisant par le rachat auprès de chaque associé, à l'exception de l'un d'entre eux, de la totalité de ses titres de la société A détenus indirectement au travers de sa société civile ;

- à l'issue du rachat de ses propres titres par la société A, chaque associé disposait de la gestion individuelle, par l'intermédiaire d'une société qu'il contrôlait, de sa part dans l'actif net de la société A et avait ainsi, par cette opération, appréhendé au prorata de ses droits cet actif ;

- la société A avait été créée de manière concertée entre les dirigeants du groupe Z aux seules fins d'acquiescer auprès de la société S l'option d'achat de la participation de 13,5 % détenue par cette société dans la société Y et avait pour seuls associés des membres du comité opérationnel de ce groupe. La société avait ainsi réalisé en 2007 l'objet pour lequel elle avait été constituée. A l'issue de l'opération de réduction de capital, se traduisant par le départ de l'ensemble des associés, à l'exception de l'un d'entre eux, la société A n'a été consacrée qu'à la gestion du patrimoine de l'associé restant de cette société et de son épouse ;

- l'affectio societatis unissant ces associés avait donc manifestement disparu lors du dénouement en mai 2007 de ce dispositif élaboré en 2004 dès lors que dans l'esprit même de ses promoteurs, la société A ne devait pas survivre au débouclage de l'opération lequel traduisait l'accomplissement définitif de son objet ;

- l'ensemble des associés avait de la sorte décidé en réalité de se répartir l'actif de la société A en organisant un montage ayant pour seule finalité la réalisation de cette répartition en franchise d'impôt.

M. K n'a à aucun moment produit des éléments permettant d'estimer que l'apport, préalablement à cette répartition, de ses titres de la société A à sa société civile KS avait un autre objet que celui de rechercher le bénéfice du régime du sursis d'imposition prévu par les dispositions de l'article 150-0 B du code général des impôts applicables aux plus-values mobilières réalisées lors d'une opération d'apport.

Le Comité considère ainsi :

- d'une part, que les décisions prises par l'assemblée générale des associés de la société A en mai 2007 avaient emporté des effets comparables à ceux d'une dissolution anticipée de cette société et, partant, que l'ensemble de ces décisions procédaient d'un montage artificiel ayant eu pour seul objet et pour seule finalité de répartir l'actif de cette société en dissimulant sa dissolution et sa liquidation anticipée,

- et, d'autre part, que l'apport des titres de la société A à la société civile KS, ayant opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, participait de ce montage qui a permis en réalité à M. K d'échapper à l'imposition du gain résultant de cette répartition de l'actif en plaçant artificiellement, par l'interposition de cette société civile, les opérations qu'il a réalisées dans le champ de l'article 150-0 B du code général des impôts, à l'encontre des objectifs que le législateur a poursuivis en procédant à son adoption, aux seules fins de permettre l'application de cet article à ce gain qu'il a qualifié de plus-values mobilières.

En conséquence, le Comité émet l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter l'application du régime du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts.

Enfin, le Comité estime que M. K n'a pas eu l'initiative principale du montage dont il n'est par ailleurs pas le principal bénéficiaire au sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts. Il émet donc l'avis que la majoration de 40% prévue par ces dispositions est seule applicable. »

Nota : l'administration a pris note de l'avis favorable du Comité sur le bien-fondé de la mise en œuvre de la procédure de l'abus de droit fiscal. S'agissant de la majoration, l'administration s'est rangée à l'avis émis par le Comité.

20. Affaire 2012-20 concernant la société civile JR

« En 2004, la société X, dont les titres sont cotés, détenait indirectement, via la société anonyme S, sa filiale à 100 %, une participation de 13,5 % dans la société en nom collectif Y, sous-holding du groupe Z, qui détenait elle-même 34,5 % du capital de la société X.

Le groupe a décidé au cours de cette année de permettre à ses dirigeants d'accéder in fine au capital de la société X par la mise en place d'un dispositif devant se traduire par la cession à terme à leur profit de cette boucle d'auto-contrôle. Ce dispositif n'avait, contrairement aux plans de stock-options, aucun effet dilutif pour l'actionnariat constitué par les membres de la famille Z et il permettait d'intéresser les dirigeants à l'appréciation de la valeur des titres de la société X.

A cet effet, le 25 octobre 2004, la société par actions simplifiées C, qui changera en 2006 de dénomination pour devenir A, a été constituée entre les trois principaux dirigeants du groupe afin d'acquérir auprès de la société S une option d'achat sur cette participation de 13,5 % dans la société Y, représentant 569 333 actions.

Le 27 décembre 2004, plusieurs cadres du groupe Z, tous membres du comité opérationnel de la société X, souscrivent au capital de la société A à la valeur nominale des titres. Trois autres cadres souscrivent à une augmentation de capital de la société A à la valeur nominale des titres après leur entrée dans le groupe en 2005 et 2006.

L'administration a relevé que ce dispositif avait donné lieu en 2007 aux opérations suivantes :

- le 3 avril 2007, la société A acquiert auprès de la société X les titres de la société S et procède le même jour à la dissolution de cette dernière société avec transmission universelle de son patrimoine entraînant ainsi l'extinction de l'option d'achat des 569 333 actions de la société Y et la détention directe de 13,5% du capital de cette dernière société ;

- le 10 avril 2007, M. J crée une première société civile JR relevant du régime de l'article 8 du code général des impôts à laquelle il cède le 3 mai 2007 une partie de ses titres de la société A pour une valeur nominale de 0,10 € par action ;

- le même jour, M. J crée une seconde société civile, JS, qui opte pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés et à laquelle il fait apport le 3 mai 2007 de ses titres de la société A, qu'il détient directement ou par l'intermédiaire de la société civile JR, pour une valeur de 19,17 € par action. La plus-value réalisée à l'occasion de cet apport est placée sous le régime du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts ;

- le 3 mai 2007, l'assemblée générale de la société A adopte un ensemble de résolutions ayant pour objet l'agrément du transfert par chacun de ses associés l'ayant demandé de leurs titres de cette société dans des sociétés civiles dont ils détiennent les parts. Cette même assemblée générale décide d'une réduction de capital, non motivée par des pertes, par voie de rachat de titres ;

- le 29 mai 2007 :

(i) la société A cède à la société Y contre remise d'actions de la société X les titres qu'elle détient dans la société Y ;

(ii) l'assemblée générale de la société A décide de procéder à la réduction du capital social par rachat de ses propres titres à tous les associés, à l'exception de l'un d'entre eux, de modifier la date de clôture de son exercice social pour la fixer au 31 mai 2007, d'acter la démission de son président à qui elle donne quitus et de nommer président cet unique associé ;

(iii) la société civile JS cède ainsi les titres de la société A à cette dernière société pour un prix identique à celui pour lequel M. J et sa société civile JR en avaient fait apport à la société civile JS. Cette dernière reçoit en paiement de ce prix des SICAV monétaires de la société A que celle-ci a préalablement obtenues de la banque W en contrepartie de la cession d'une partie de ses actions de la société X. Cette opération ne génère donc aucune plus-value imposable dans la société civile JS ;

- au terme de ces opérations, la banque W prête les sommes nécessaires à M. J afin qu'il acquiert, en propre, le même nombre d'actions de la société X que celui représentant sa quote-part dans l'actif de la société A, ce prêt étant garanti par le nantissement des SICAV monétaires reçues de la société A et inscrites à l'actif de la société civile JS.

Par une proposition de rectification en date du 23 décembre 2010, l'administration a considéré que l'opération d'apport des titres de la société A par la société civile JR à la société civile JS, toutes deux constituées et contrôlées par M. J, puis le rachat par la société A de ses propres titres en contrepartie de la remise, à proportion des droits de M. J, d'une partie de son actif social constitué par des actions de la société X et des SICAV monétaires, étaient constitutifs d'un montage qui n'avait eu d'autre motif que de permettre à la société JR par l'interposition de cette société civile ayant opté pour l'impôt sur les sociétés, de rechercher abusivement le bénéfice du régime du sursis d'imposition et d'échapper ainsi à l'imposition du gain réalisé lors de cette opération. Elle a mis en œuvre la procédure d'abus de droit sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour remettre en cause ce montage.

Le Comité a entendu ensemble M. J, représentant la société civile JR, et son conseil ainsi que les représentants de l'administration.

En premier lieu, sur le plan des principes applicables, le Comité estime que, lorsque l'administration entend remettre en cause les conséquences fiscales d'une opération d'apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés et qui s'est traduite par l'application du sursis d'imposition, prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts, de la plus-value d'apport, au motif que les actes passés par le contribuable ne lui sont pas opposables, elle est fondée à se prévaloir des dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

En second lieu, le Comité relève, au vu des pièces du dossier et des éléments portés à sa connaissance lors de l'audition, que :

- le 3 mai 2007, l'assemblée générale des associés de la société A avait décidé, d'une part, d'agréer le transfert, demandé par chacun des associés à l'exception de l'un d'entre eux, des titres, que chacun de ces dirigeants détenait directement ou indirectement, à une société civile qu'il contrôlait et, d'autre part, de procéder à une opération de réduction de capital se traduisant par le rachat auprès de chaque associé, à l'exception de l'un d'entre eux, de la totalité de ses titres de la société A détenus indirectement au travers de sa société civile ;

- à l'issue du rachat de ses propres titres par la société A, chaque associé disposait de la gestion individuelle, par l'intermédiaire d'une société qu'il contrôlait, de sa part dans l'actif net de la société A et avait ainsi, par cette opération, appréhendé au prorata de ses droits cet actif ;

- la société A avait été créée de manière concertée entre les dirigeants du groupe Z aux seules fins d'acquiescer auprès de la société S l'option d'achat de la participation de 13,5 % détenue par cette société dans la société Y et avait pour seuls associés des membres du comité opérationnel de ce groupe. La société avait ainsi réalisé en 2007 l'objet pour lequel elle avait été constituée. A l'issue de l'opération de réduction de capital, se traduisant par le départ de l'ensemble des associés, à l'exception de l'un d'entre eux, la société A n'a été consacrée qu'à la gestion du patrimoine de l'associé restant de cette société et de son épouse ;

- l'affectio societatis unissant ces associés avait donc manifestement disparu lors du dénouement en mai 2007 de ce dispositif élaboré en 2004 dès lors que dans l'esprit même de ses promoteurs, la société A ne devait pas survivre au débouclage de l'opération lequel traduisait l'accomplissement définitif de son objet ;

- l'ensemble des associés avait de la sorte décidé en réalité de se répartir l'actif de la société A en organisant un montage ayant pour seule finalité la réalisation de cette répartition en franchise d'impôt.

M. J n'a à aucun moment produit des éléments permettant d'estimer que, préalablement à cette répartition, l'apport à sa société civile JS par la société civile JR des titres de la société A, acquis le même jour auprès de ce dernier, avait un autre objet que celui de rechercher le bénéfice du régime du sursis d'imposition prévu par les dispositions de l'article 150-0 B du code général des impôts applicables aux plus-values mobilières réalisées lors d'une opération d'apport.

Le Comité considère ainsi :

- d'une part, que les décisions prises par l'assemblée générale des associés de la société A en mai 2007 avaient emporté des effets comparables à ceux d'une dissolution anticipée de cette société et, partant, que l'ensemble de ces décisions procédaient d'un montage artificiel ayant eu pour seul objet et pour seule finalité de répartir l'actif de cette société en dissimulant sa dissolution et sa liquidation anticipée,

- et, d'autre part, que l'apport des titres de la société A à la société civile JS, ayant opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, participait de ce montage qui a permis en réalité à la société JR et, in fine à M. J, d'échapper à l'imposition du gain résultant de cette répartition de l'actif en plaçant artificiellement, par l'interposition de la société civile JS, les opérations qu'il a réalisées dans le champ de l'article 150-0 B du code général des impôts, à l'encontre des objectifs que le législateur a poursuivis en procédant à son adoption, aux seules fins de permettre l'application de cet article à ce gain qu'il a qualifié de plus-values mobilières.

En conséquence, le Comité émet l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter l'application du régime du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts. »

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

21. Affaire 2012-21 concernant M. et Mme J

« En 2004, la société X, dont les titres sont cotés, détenait indirectement, via la société anonyme S, sa filiale à 100 %, une participation de 13,5 % dans la société en nom collectif Y, sous-holding du groupe Z, qui détenait elle-même 34,5 % du capital de la société X.

Le groupe a décidé au cours de cette année de permettre à ses dirigeants d'accéder in fine au capital de la société X par la mise en place d'un dispositif devant se traduire par la cession à terme à leur profit de cette boucle d'auto-contrôle. Ce dispositif n'avait, contrairement aux plans de stock-options, aucun effet dilutif pour l'actionnariat constitué par les membres de la famille Z et il permettait d'intéresser les dirigeants à l'appréciation de la valeur des titres de la société X.

A cet effet, le 25 octobre 2004, la société par actions simplifiées C, qui changera en 2006 de dénomination pour devenir A, a été constituée entre les trois principaux dirigeants du groupe afin d'acquérir auprès de la société S une option d'achat sur cette participation de 13,5 % dans la société Y, représentant 569 333 actions.

Le 27 décembre 2004, plusieurs cadres du groupe Z, dont M. J, tous membres du comité opérationnel de la société X, souscrivent au capital de la société A à la valeur nominale des titres. Trois autres cadres souscrivent à une augmentation de capital de la société A à la valeur nominale des titres après leur entrée dans le groupe en 2005 et 2006.

L'administration a relevé que ce dispositif avait donné lieu en 2007 aux opérations suivantes :

- le 3 avril 2007, la société A acquiert auprès de la société X les titres de la société S et procède le même jour à la dissolution de cette dernière société avec transmission universelle de son patrimoine entraînant ainsi l'extinction de l'option d'achat des 569 333 actions de la société Y et la détention directe de 13,5% du capital de cette dernière société ;

- le 10 avril 2007, M. J crée la société civile JS qui opte pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés et à laquelle il fait apport le 3 mai 2007 de ses titres de la société A qu'il détient directement ou par l'intermédiaire d'une seconde société civile, JR, créée également le 10 avril 2007. La plus-value réalisée à l'occasion de cet apport est placée sous le régime du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts ;

- le 3 mai 2007, l'assemblée générale de la société A adopte un ensemble de résolutions ayant pour objet l'agrément du transfert par chacun de ses associés l'ayant demandé de leurs titres de cette société dans des sociétés civiles dont ils détiennent les parts. Cette même assemblée générale décide d'une réduction de capital, non motivée par des pertes, par voie de rachat de titres ;

- le 29 mai 2007 :

(i) la société A cède à la société Y contre remise d'actions de la société X les titres qu'elle détient dans la société Y ;

(ii) l'assemblée générale de la société A décide de procéder à la réduction du capital social par rachat de ses propres titres à tous les associés, à l'exception de l'un d'entre eux, de modifier la date de clôture de son exercice social pour la fixer au 31 mai 2007, d'acter la démission de son président à qui elle donne quitus et de nommer président cet unique associé ;

(iii) la société civile JS cède ainsi les titres de la société A à cette dernière société pour un prix identique à celui pour lequel M. J et sa société civile JR en avaient fait apport à la société civile JS. Cette dernière reçoit en paiement de ce prix des SICAV monétaires de la société A que celle-ci a préalablement obtenues de la banque W en contrepartie de la cession d'une partie de ses actions de la société X. Cette opération ne génère donc aucune plus-value imposable dans la société civile JS ;

- au terme de ces opérations, la banque W prête à M. J les sommes nécessaires afin qu'il acquiert, en propre, le même nombre d'actions société X que celui représentant sa quote-part dans l'actif de la société A, ce prêt étant garanti par le nantissement des SICAV monétaires reçues de la société A et inscrites à l'actif de la société civile JS.

Par une proposition de rectification en date du 23 décembre 2010, l'administration a considéré que l'opération d'apport des titres de la société A à une société civile constituée et contrôlée par M. J, puis le rachat par la société A de ses propres titres en contrepartie de la remise, à proportion des droits de M. J, d'une partie de son actif social constitué par des actions de la société X et des SICAV monétaires, étaient constitutifs d'un montage qui n'avait eu d'autre motif que de permettre au contribuable par l'interposition de cette société civile ayant opté pour l'impôt sur les sociétés, de rechercher abusivement le bénéfice du régime du sursis d'imposition et d'échapper ainsi à l'imposition du gain réalisé lors de cette opération. Elle a mis en œuvre la procédure d'abus de droit sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour remettre en cause ce montage.

Le Comité a entendu ensemble M. J et son conseil ainsi que les représentants de l'administration.

En premier lieu, sur le plan des principes applicables, le Comité estime que, lorsque l'administration entend remettre en cause les conséquences fiscales d'une opération d'apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés et qui s'est traduite par l'application du sursis d'imposition, prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts, de la plus-value d'apport, au motif que les actes passés par le contribuable ne lui sont pas opposables, elle est fondée à se prévaloir des dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

En second lieu, le Comité relève, au vu des pièces du dossier et des éléments portés à sa connaissance lors de l'audition, que :

- le 3 mai 2007, l'assemblée générale des associés de la société A avait décidé, d'une part, d'agréer le transfert, demandé par chacun des associés à l'exception de l'un d'entre eux, des titres que chacun de ces dirigeants détenait directement ou indirectement, à une société civile qu'il contrôlait et, d'autre part, de procéder à une opération de réduction de capital se traduisant par le rachat auprès de chaque associé, à l'exception de l'un d'entre eux, de la totalité de ses titres de la société A détenus indirectement au travers de sa société civile ;

- à l'issue du rachat de ses propres titres par la société A, chaque associé disposait de la gestion individuelle, par l'intermédiaire d'une société qu'il contrôlait, de sa part dans l'actif net de la société A et avait ainsi, par cette opération, appréhendé au prorata de ses droits cet actif ;

- la société A avait été créée de manière concertée entre les dirigeants du groupe Z aux seules fins d'acquiescer auprès de la société S l'option d'achat de la participation de 13,5 % détenue par cette société dans la société Y et avait pour seuls associés des membres du comité opérationnel de ce groupe. La société avait ainsi réalisé en 2007 l'objet pour lequel elle avait été constituée. A l'issue de l'opération de réduction de capital, se traduisant par le départ de l'ensemble des associés, à l'exception de l'un d'entre eux, la société A n'a été consacrée qu'à la gestion du patrimoine de l'associé restant de cette société et de son épouse ;

- l'affectio societatis unissant ces associés avait donc manifestement disparu lors du dénouement en mai 2007 de ce dispositif élaboré en 2004 dès lors que dans l'esprit même de ses promoteurs, la société A ne devait pas survivre au débouclage de l'opération lequel traduisait l'accomplissement définitif de son objet ;

- l'ensemble des associés avait de la sorte décidé en réalité de se répartir l'actif de la société A en organisant un montage ayant pour seule finalité la réalisation de cette répartition en franchise d'impôt.

M. J n'a à aucun moment produit des éléments permettant d'estimer que l'apport, préalablement à cette répartition, de ses titres de la société A à sa société civile JS avait un autre objet que celui de rechercher le bénéfice du régime du sursis d'imposition prévu par les dispositions de l'article 150-0 B du code général des impôts applicables aux plus-values mobilières réalisées lors d'une opération d'apport.

Le Comité considère ainsi :

- d'une part, que les décisions prises par l'assemblée générale des associés de la société A en mai 2007 avaient emporté des effets comparables à ceux d'une dissolution anticipée de cette société et, partant, que l'ensemble de ces décisions procédaient d'un montage artificiel ayant eu pour seul objet et pour seule finalité de répartir l'actif de cette société en dissimulant sa dissolution et sa liquidation anticipée,

- et, d'autre part, que l'apport des titres de la société A à la société civile JS, ayant opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, participait de ce montage qui a permis en réalité à M. J d'échapper à l'imposition du gain résultant de cette répartition de l'actif en plaçant artificiellement, par l'interposition de cette société civile, les opérations qu'il a réalisées dans le champ de l'article 150-0 B du code général des impôts, à l'encontre des objectifs que le législateur a poursuivis en procédant à son adoption, aux seules fins de permettre l'application de cet article à ce gain qu'il a qualifié de plus-values mobilières.

En conséquence, le Comité émet l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter l'application du régime du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts.

Enfin, le Comité estime que M. J n'a pas eu l'initiative principale du montage dont il n'est par ailleurs pas le principal bénéficiaire au sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts. Il émet donc l'avis que la majoration de 40% prévue par ces dispositions est seule applicable. »

Nota : l'administration a pris note de l'avis favorable du Comité sur le bien-fondé de la mise en œuvre de la procédure de l'abus de droit fiscal. S'agissant de la majoration, l'administration s'est rangée à l'avis émis par le Comité.

22. Affaire 2012-22 concernant la société civile BR

« En 2004, la société X, dont les titres sont cotés, détenait indirectement, via la société anonyme S, sa filiale à 100 %, une participation de 13,5 % dans la société en nom collectif Y, sous-holding du groupe Z, qui détenait elle-même 34,5 % du capital de la société X.

Le groupe a décidé au cours de cette année de permettre à ses dirigeants d'accéder in fine au capital de la société X par la mise en place d'un dispositif devant se traduire par la cession à terme à leur profit de cette boucle d'auto-contrôle. Ce dispositif n'avait, contrairement aux plans de stock-options, aucun effet dilutif pour l'actionnariat constitué par les membres de la famille Z et il permettait d'intéresser les dirigeants à l'appréciation de la valeur des titres de la société X.

A cet effet, le 25 octobre 2004, la société par actions simplifiées C, qui changera en 2006 de dénomination pour devenir A, a été constituée entre les trois principaux dirigeants du groupe afin d'acquérir auprès de la société S une option d'achat sur cette participation de 13,5 % dans la société Y, représentant 569 333 actions.

Le 27 décembre 2004, plusieurs cadres du groupe Z, tous membres du comité opérationnel de la société X, souscrivent au capital de la société A à la valeur nominale des titres. Trois autres cadres souscrivent à une augmentation de capital de la société A à la valeur nominale des titres après leur entrée dans le groupe en 2005 et 2006.

L'administration a relevé que ce dispositif avait donné lieu en 2007 aux opérations suivantes :

- le 3 avril 2007, la société A acquiert auprès de la société X les titres de la société S et procède le même jour à la dissolution de cette dernière société avec transmission universelle de son patrimoine entraînant ainsi l'extinction de l'option d'achat des 569 333 actions de la société Y et la détention directe de 13,5% du capital de cette dernière société ;

- le 15 avril 2007, M. B crée une première société civile BR relevant du régime de l'article 8 du code général des impôts à laquelle il cède le 3 mai 2007 une partie de ses titres de la société A pour une valeur nominale de 0,10 € par action ;

- le même jour, M. B crée une seconde société civile, BS, qui opte pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés et à laquelle il fait apport le 3 mai 2007 de ses titres de la société A, qu'il détient directement ou par l'intermédiaire de la société civile BR, pour une valeur de 19,17 € par action. La plus-value réalisée à l'occasion de cet apport est placée sous le régime du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts ;

- le 3 mai 2007, l'assemblée générale de la société A adopte un ensemble de résolutions ayant pour objet l'agrément du transfert par chacun de ses associés l'ayant demandé de leurs titres de cette société dans des sociétés civiles dont ils détiennent les parts. Cette même assemblée générale décide d'une réduction de capital, non motivée par des pertes, par voie de rachat de titres ;

- le 29 mai 2007 :

- (i) la société A cède à la société Y contre remise d'actions de la société X les titres qu'elle détient dans la société Y ;

(ii) l'assemblée générale de la société A décide de procéder à la réduction du capital social par rachat de ses propres titres à tous les associés, à l'exception de l'un d'entre eux, de modifier la date de clôture de son exercice social pour la fixer au 31 mai 2007, d'acter la démission de son président à qui elle donne quitus et de nommer président cet unique associé ;

(iii) la société civile BS cède ainsi les titres de la société A à cette dernière société pour un prix identique à celui pour lequel M. B et sa société civile BR en avaient fait apport à la société civile BS. Cette dernière reçoit en paiement de ce prix des SICAV monétaires de la société A que celle-ci a préalablement obtenues de la banque W en contrepartie de la cession d'une partie de ses actions de la société X. Cette opération ne génère donc aucune plus-value imposable dans la société civile BS ;

- au terme de ces opérations, la banque W prête les sommes nécessaires à M. B afin qu'il acquiert, en propre, le même nombre d'actions de la société X que celui représentant sa quote-part dans l'actif de la société A, ce prêt étant garanti par le nantissement des SICAV monétaires reçues de la société A et inscrites à l'actif de la société civile BS.

Par une proposition de rectification en date du 23 décembre 2010, l'administration a considéré que l'opération d'apport des titres de la société A par la société civile BR à la société civile BS, toutes deux constituées et contrôlées par M. B, puis le rachat par la société A de ses propres titres en contrepartie de la remise, à proportion des droits de M. B, d'une partie de son actif social constitué par des actions de la société X et des SICAV monétaires, étaient constitutifs d'un montage qui n'avait eu d'autre motif que de permettre à la société BR par l'interposition de cette société civile ayant opté pour l'impôt sur les sociétés, de rechercher abusivement le bénéfice du régime du sursis d'imposition et d'échapper ainsi à l'imposition du gain réalisé lors de cette opération. Elle a mis en œuvre la procédure d'abus de droit sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour remettre en cause ce montage.

Le Comité a entendu ensemble le conseil de la société civile BR ainsi que les représentants de l'administration.

En premier lieu, sur le plan des principes applicables, le Comité estime que, lorsque l'administration entend remettre en cause les conséquences fiscales d'une opération d'apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés et qui s'est traduite par l'application du sursis d'imposition, prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts, de la plus-value d'apport, au motif que les actes passés par le contribuable ne lui sont pas opposables, elle est fondée à se prévaloir des dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

En second lieu, le Comité relève, au vu des pièces du dossier et des éléments portés à sa connaissance lors de l'audition, que :

- le 3 mai 2007, l'assemblée générale des associés de la société A avait décidé, d'une part, d'agréer le transfert, demandé par chacun des associés à l'exception de l'un d'entre eux, des titres, que chacun de ces dirigeants détenait directement ou indirectement, à une société civile qu'il contrôlait et, d'autre part, de procéder à une opération de réduction de capital se traduisant par le rachat auprès de chaque associé, à l'exception de l'un d'entre eux, de la totalité de ses titres de la société A détenus indirectement au travers de sa société civile ;

- à l'issue du rachat de ses propres titres par la société A, chaque associé disposait de la gestion individuelle, par l'intermédiaire d'une société qu'il contrôlait, de sa part dans l'actif net de la société A et avait ainsi, par cette opération, appréhendé au prorata de ses droits cet actif ;

- la société A avait été créée de manière concertée entre les dirigeants du groupe Z aux seules fins d'acquiescer auprès de la société S l'option d'achat de la participation de 13,5 % détenue par cette société dans la société Y et avait pour seuls associés des membres du comité opérationnel de ce groupe. La société avait ainsi réalisé en 2007 l'objet pour lequel elle avait été constituée. A l'issue de l'opération de réduction de capital, se traduisant par le départ de l'ensemble des associés, à l'exception de l'un d'entre eux, la société A n'a été consacrée qu'à la gestion du patrimoine de l'associé restant de cette société et de son épouse ;

- l'affectio societatis unissant ces associés avait donc manifestement disparu lors du dénouement en mai 2007 de ce dispositif élaboré en 2004 dès lors que dans l'esprit même de ses promoteurs, la société A ne devait pas survivre au débouclage de l'opération lequel traduisait l'accomplissement définitif de son objet ;

- l'ensemble des associés avait de la sorte décidé en réalité de se répartir l'actif de la société A en organisant un montage ayant pour seule finalité la réalisation de cette répartition en franchise d'impôt.

M. B n'a à aucun moment produit des éléments permettant d'estimer que, préalablement à cette répartition, l'apport à sa société civile BS par la société civile BR des titres de la société A, acquis le même jour auprès de ce dernier, avait un autre objet que celui de rechercher le bénéfice du régime du sursis d'imposition prévu par les dispositions de l'article 150-0 B du code général des impôts applicables aux plus-values mobilières réalisées lors d'une opération d'apport.

Le Comité considère ainsi :

- d'une part, que les décisions prises par l'assemblée générale des associés de la société A en mai 2007 avaient emporté des effets comparables à ceux d'une dissolution anticipée de cette société et, partant, que l'ensemble de ces décisions procédaient d'un montage artificiel ayant eu pour seul objet et pour seule finalité de répartir l'actif de cette société en dissimulant sa dissolution et sa liquidation anticipée,

- et, d'autre part, que l'apport des titres de la société A à la société civile BS, ayant opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, participait de ce montage qui a permis en réalité à la société BR et, in fine à M. B, d'échapper à l'imposition du gain résultant de cette répartition de l'actif en plaçant artificiellement, par l'interposition de la société civile BS, les opérations qu'il a réalisées dans le champ de l'article 150-0 B du code général des impôts, à l'encontre des objectifs que le législateur a poursuivis en procédant à son adoption, aux seules fins de permettre l'application de cet article à ce gain qu'il a qualifié de plus-values mobilières.

En conséquence, le Comité émet l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter l'application du régime du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts. »

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

23. Affaire 2012-23 concernant M. et Mme B

« En 2004, la société X, dont les titres sont cotés, détenait indirectement, via la société anonyme S, sa filiale à 100 %, une participation de 13,5 % dans la société en nom collectif Y, sous-holding du groupe Z, qui détenait elle-même 34,5 % du capital de la société X.

Le groupe a décidé au cours de cette année de permettre à ses dirigeants d'accéder in fine au capital de la société X par la mise en place d'un dispositif devant se traduire par la cession à terme à leur profit de cette boucle d'auto-contrôle. Ce dispositif n'avait, contrairement aux plans de stock-options, aucun effet dilutif pour l'actionnariat constitué par les membres de la famille Z et il permettait d'intéresser les dirigeants à l'appréciation de la valeur des titres de la société X.

A cet effet, le 25 octobre 2004, la société par actions simplifiées C, qui changera en 2006 de dénomination pour devenir A, a été constituée entre les trois principaux dirigeants du groupe afin d'acquérir auprès de la société S une option d'achat sur cette participation de 13,5 % dans la société Y, représentant 569 333 actions.

Le 27 décembre 2004, plusieurs cadres du groupe Z, tous membres du comité opérationnel de la société X, souscrivent au capital de la société A à la valeur nominale des titres. Trois autres cadres, dont M. B, souscrivent à une augmentation de capital de la société A à la valeur nominale des titres après leur entrée dans le groupe en 2005 et 2006.

L'administration a relevé que ce dispositif avait donné lieu en 2007 aux opérations suivantes :

- le 3 avril 2007, la société A acquiert auprès de la société X les titres de la société S et procède le même jour à la dissolution de cette dernière société avec transmission universelle de son patrimoine entraînant ainsi l'extinction de l'option d'achat des 569 333 actions de la société Y et la détention directe de 13,5% du capital de cette dernière société ;

- le 15 avril 2007, M. B crée la société civile BS qui opte pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés et à laquelle il fait apport le 3 mai 2007 de ses titres de la société A qu'il détient directement ou par l'intermédiaire d'une seconde société civile, BR, créée également le 15 avril 2007. La plus-value réalisée à l'occasion de cet apport est placée sous le régime du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts ;

- le 3 mai 2007, l'assemblée générale de la société A adopte un ensemble de résolutions ayant pour objet l'agrément du transfert par chacun de ses associés l'ayant demandé de leurs titres de cette société dans des sociétés civiles dont ils détiennent les parts. Cette même assemblée générale décide d'une réduction de capital, non motivée par des pertes, par voie de rachat de titres ;

- le 29 mai 2007 :

(i) la société A cède à la société Y contre remise d'actions de la société X les titres qu'elle détient dans la société Y ;

(ii) l'assemblée générale de la société A décide de procéder à la réduction du capital social par rachat de ses propres titres à tous les associés, à l'exception de l'un d'entre eux, de modifier la date de clôture de son exercice social pour la fixer au 31 mai 2007, d'acter la démission de son président à qui elle donne quitus et de nommer président cet unique associé ;

(iii) la société civile BS cède ainsi les titres de la société A à cette dernière société pour un prix identique à celui pour lequel M. B et sa société civile BR en avaient fait apport à la société civile BS. Cette dernière reçoit en paiement de ce prix des SICAV monétaires de la société A que celle-ci a préalablement obtenues de la banque W en contrepartie de la cession d'une partie de ses actions de la société X. Cette opération ne génère donc aucune plus-value imposable dans la société civile BS ;

- au terme de ces opérations, la banque W prête à M. B les sommes nécessaires afin qu'il acquiert, en propre, le même nombre d'actions de la société X que celui représentant sa quote-part dans l'actif de la société A, ce prêt étant garanti par le nantissement des SICAV monétaires reçues de la société A et inscrites à l'actif de la société civile BS.

Par une proposition de rectification en date du 23 décembre 2010, l'administration a considéré que l'opération d'apport des titres de la société A à une société civile constituée et contrôlée par M. B, puis le rachat par la société A de ses propres titres en contrepartie de la remise, à proportion des droits de M. B, d'une partie de son actif social constitué par des actions de la société X et des SICAV monétaires, étaient constitutifs d'un montage qui n'avait eu d'autre motif que de permettre au contribuable par l'interposition de cette société civile ayant opté pour l'impôt sur les sociétés, de rechercher abusivement le bénéfice du régime du sursis d'imposition et d'échapper ainsi à l'imposition du gain réalisé lors de cette opération. Elle a mis en œuvre la procédure d'abus de droit sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour remettre en cause ce montage.

Le Comité a entendu ensemble le conseil de M. B ainsi que les représentants de l'administration.

En premier lieu, sur le plan des principes applicables, le Comité estime que, lorsque l'administration entend remettre en cause les conséquences fiscales d'une opération d'apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés et qui s'est traduite par l'application du sursis d'imposition, prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts, de la plus-value d'apport, au motif que les actes passés par le contribuable ne lui sont pas opposables, elle est fondée à se prévaloir des dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

En second lieu, le Comité relève, au vu des pièces du dossier et des éléments portés à sa connaissance lors de l'audition, que :

- le 3 mai 2007, l'assemblée générale des associés de la société A avait décidé, d'une part, d'agréer le transfert, demandé par chacun des associés à l'exception de l'un d'entre eux, des titres que chacun de ces dirigeants détenait directement ou indirectement, à une société civile qu'il contrôlait et, d'autre part, de procéder à une opération de réduction de capital se traduisant par le rachat auprès de chaque associé, à l'exception de l'un d'entre eux, de la totalité de ses titres de la société A détenus indirectement au travers de sa société civile ;

- à l'issue du rachat de ses propres titres par la société A, chaque associé disposait de la gestion individuelle, par l'intermédiaire d'une société qu'il contrôlait, de sa part dans l'actif net de la société A et avait ainsi, par cette opération, appréhendé au prorata de ses droits cet actif ;

- la société A avait été créée de manière concertée entre les dirigeants du groupe Z aux seules fins d'acquiescer auprès de la société S l'option d'achat de la participation de 13,5 % détenue par cette société dans la société Y et avait pour seuls associés des membres du comité opérationnel de ce groupe. La société avait ainsi réalisé en 2007 l'objet pour lequel elle avait été constituée. A l'issue de l'opération de réduction de capital, se traduisant par le départ de l'ensemble des associés, à l'exception de l'un d'entre eux, la société A n'a été consacrée qu'à la gestion du patrimoine de l'associé restant de cette société et de son épouse ;

- l'affectio societatis unissant ces associés avait donc manifestement disparu lors du dénouement en mai 2007 de ce dispositif élaboré en 2004 dès lors que dans l'esprit même de ses promoteurs, la société A ne devait pas survivre au débouclage de l'opération lequel traduisait l'accomplissement définitif de son objet ;

- l'ensemble des associés avait de la sorte décidé en réalité de se répartir l'actif de la société A en organisant un montage ayant pour seule finalité la réalisation de cette répartition en franchise d'impôt.

M. B n'a à aucun moment produit des éléments permettant d'estimer que l'apport, préalablement à cette répartition, de ses titres de la société A à sa société civile BS avait un autre objet que celui de rechercher le bénéfice du régime du sursis d'imposition prévu par les dispositions de l'article 150-0 B du code général des impôts applicables aux plus-values mobilières réalisées lors d'une opération d'apport.

Le Comité considère ainsi :

- d'une part, que les décisions prises par l'assemblée générale des associés de la société A en mai 2007 avaient emporté des effets comparables à ceux d'une dissolution anticipée de cette société et, partant, que l'ensemble de ces décisions procédaient d'un montage artificiel ayant eu pour seul objet et pour seule finalité de répartir l'actif de cette société en dissimulant sa dissolution et sa liquidation anticipée,

- et, d'autre part, que l'apport des titres de la société A à la société civile BS, ayant opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, participait de ce montage qui a permis en réalité à M. B d'échapper à l'imposition du gain résultant de cette répartition de l'actif en plaçant artificiellement, par l'interposition de cette société civile, les opérations qu'il a réalisées dans le champ de l'article 150-0 B du code général des impôts, à l'encontre des objectifs que le législateur a poursuivis en procédant à son adoption, aux seules fins de permettre l'application de cet article à ce gain qu'il a qualifié de plus-values mobilières.

En conséquence, le Comité émet l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter l'application du régime du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts.

Enfin, le Comité estime que M. B n'a pas eu l'initiative principale du montage dont il n'est par ailleurs pas le principal bénéficiaire au sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts. Il émet donc l'avis que la majoration de 40% prévue par ces dispositions est seule applicable. »

Nota : l'administration a pris note de l'avis favorable du Comité sur le bien-fondé de la mise en œuvre de la procédure de l'abus de droit fiscal. S'agissant de la majoration, l'administration s'est rangée à l'avis émis par le Comité.

24. Affaire 2012-24 concernant la société civile PR

« En 2004, la société X, dont les titres sont cotés, détenait indirectement, via la société anonyme S, sa filiale à 100 %, une participation de 13,5 % dans la société en nom collectif Y, sous-holding du groupe Z, qui détenait elle-même 34,5 % du capital de la société X.

Le groupe a décidé au cours de cette année de permettre à ses dirigeants d'accéder in fine au capital de la société X par la mise en place d'un dispositif devant se traduire par la cession à terme à leur profit de cette boucle d'auto-contrôle. Ce dispositif n'avait, contrairement aux plans de stock-options, aucun effet dilutif pour l'actionnariat constitué par les membres de la famille Z et il permettait d'intéresser les dirigeants à l'appréciation de la valeur des titres de la société X.

A cet effet, le 25 octobre 2004, la société par actions simplifiées C, qui changera en 2006 de dénomination pour devenir A, a été constituée entre les trois principaux dirigeants du groupe afin d'acquérir auprès de la société S une option d'achat sur cette participation de 13,5 % dans la société Y, représentant 569 333 actions.

Le 27 décembre 2004, plusieurs cadres du groupe Z, tous membres du comité opérationnel de la société X, souscrivent au capital de la société A à la valeur nominale des titres. Trois autres cadres souscrivent à une augmentation de capital de la société A à la valeur nominale des titres après leur entrée dans le groupe en 2005 et 2006.

L'administration a relevé que ce dispositif avait donné lieu en 2007 aux opérations suivantes :

- le 3 avril 2007, la société A acquiert auprès de la société X les titres de la société S et procède le même jour à la dissolution de cette dernière société avec transmission universelle de son patrimoine entraînant ainsi l'extinction de l'option d'achat des 569 333 actions de la société Y et la détention directe de 13,5% du capital de cette dernière société ;

- le 10 avril 2007, M. P crée une première société civile PR relevant du régime de l'article 8 du code général des impôts à laquelle il cède le 3 mai 2007 une partie de ses titres de la société A pour une valeur nominale de 0,10 € par action ;

- le 11 avril 2007, M. P crée une seconde société civile, PS, qui opte pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés et à laquelle il fait apport le 3 mai 2007 de ses titres de la société A, qu'il détient directement ou par l'intermédiaire de la société civile PR, pour une valeur de 19,17 € par action. La plus-value réalisée à l'occasion de cet apport est placée sous le régime du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts ;

- le 3 mai 2007, l'assemblée générale de la société A adopte un ensemble de résolutions ayant pour objet l'agrément du transfert par chacun de ses associés l'ayant demandé de leurs titres de cette société dans des sociétés civiles dont ils détiennent les parts. Cette même assemblée générale décide d'une réduction de capital, non motivée par des pertes, par voie de rachat de titres ;

- le 29 mai 2007 :

- (i) la société A cède à la société Y contre remise d'actions de la société X les titres qu'elle détient dans la société Y ;

(ii) l'assemblée générale de la société A décide de procéder à la réduction du capital social par rachat de ses propres titres à tous les associés, à l'exception de l'un d'entre eux, de modifier la date de clôture de son exercice social pour la fixer au 31 mai 2007, d'acter la démission de son président à qui elle donne quitus et de nommer président cet unique associé ;

(iii) la société civile PS cède ainsi les titres de la société A à cette dernière société pour un prix identique à celui pour lequel M. P et sa société civile PR en avaient fait apport à la société civile PS. Cette dernière reçoit en paiement de ce prix des SICAV monétaires de la société A que celle-ci a préalablement obtenues de la banque W en contrepartie de la cession d'une partie de ses actions de la société X. Cette opération ne génère donc aucune plus-value imposable dans la société civile PS ;

- au terme de ces opérations, la société PS acquiert, auprès de la banque W, le même nombre d'actions de la société X que celui représentant la quote-part de M. P dans l'actif de la société A, cette acquisition étant financée par la cession d'une partie des SICAV monétaires reçues de la société A.

Par une proposition de rectification en date du 23 décembre 2010, l'administration a considéré que l'opération d'apport des titres de la société A par la société civile PR à la société civile PS, toutes deux constituées et contrôlées par M. P, puis le rachat par la société A de ses propres titres en contrepartie de la remise, à proportion des droits de M. P, d'une partie de son actif social constitué par des actions de la société X et des SICAV monétaires, étaient constitutifs d'un montage qui n'avait eu d'autre motif que de permettre à la société PR par l'interposition de cette société civile ayant opté pour l'impôt sur les sociétés, de rechercher abusivement le bénéfice du régime du sursis d'imposition et d'échapper ainsi à l'imposition du gain réalisé lors de cette opération. Elle a mis en œuvre la procédure d'abus de droit sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour remettre en cause ce montage.

Le Comité a entendu ensemble M. P, représentant la société civile PR, et son conseil ainsi que les représentants de l'administration.

En premier lieu, sur le plan des principes applicables, le Comité estime que, lorsque l'administration entend remettre en cause les conséquences fiscales d'une opération d'apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés et qui s'est traduite par l'application du sursis d'imposition, prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts, de la plus-value d'apport, au motif que les actes passés par le contribuable ne lui sont pas opposables, elle est fondée à se prévaloir des dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

En second lieu, le Comité relève, au vu des pièces du dossier et des éléments portés à sa connaissance lors de l'audition, que :

- le 3 mai 2007, l'assemblée générale des associés de la société A avait décidé, d'une part, d'agréer le transfert, demandé par chacun des associés à l'exception de l'un d'entre eux, des titres, que chacun de ces dirigeants détenait directement ou indirectement, à une société civile qu'il contrôlait et, d'autre part, de procéder à une opération de réduction de capital se traduisant par le rachat auprès de chaque associé, à l'exception de l'un d'entre eux, de la totalité de ses titres de la société A détenus indirectement au travers de sa société civile ;

- à l'issue du rachat de ses propres titres par la société A, chaque associé disposait de la gestion individuelle, par l'intermédiaire d'une société qu'il contrôlait, de sa part dans l'actif net de la société A et avait ainsi, par cette opération, appréhendé au prorata de ses droits cet actif ;

- la société A avait été créée de manière concertée entre les dirigeants du groupe Z aux seules fins d'acquiescer auprès de la société S l'option d'achat de la participation de 13,5 % détenue par cette société dans la société Y et avait pour seuls associés des membres du comité opérationnel de ce groupe. La société avait ainsi réalisé en 2007 l'objet pour lequel elle avait été constituée. A l'issue de l'opération de réduction de capital, se traduisant par le départ de l'ensemble des associés, à l'exception de l'un d'entre eux, la société A n'a été consacrée qu'à la gestion du patrimoine de l'associé restant de cette société et de son épouse ;

- l'affectio societatis unissant ces associés avait donc manifestement disparu lors du dénouement en mai 2007 de ce dispositif élaboré en 2004 dès lors que dans l'esprit même de ses promoteurs, la société A ne devait pas survivre au débouclage de l'opération lequel traduisait l'accomplissement définitif de son objet ;

- l'ensemble des associés avait de la sorte décidé en réalité de se répartir l'actif de la société A en organisant un montage ayant pour seule finalité la réalisation de cette répartition en franchise d'impôt.

M. P n'a à aucun moment produit des éléments permettant d'estimer que, préalablement à cette répartition, l'apport à sa société civile PS par la société civile PR des titres de la société A, acquis le même jour auprès de ce dernier, avait un autre objet que celui de rechercher le bénéfice du régime du sursis d'imposition prévu par les dispositions de l'article 150-0 B du code général des impôts applicables aux plus-values mobilières réalisées lors d'une opération d'apport.

Le Comité considère ainsi :

- d'une part, que les décisions prises par l'assemblée générale des associés de la société A en mai 2007 avaient emporté des effets comparables à ceux d'une dissolution anticipée de cette société et, partant, que l'ensemble de ces décisions procédaient d'un montage artificiel ayant eu pour seul objet et pour seule finalité de répartir l'actif de cette société en dissimulant sa dissolution et sa liquidation anticipée,

- et, d'autre part, que l'apport des titres de la société A à la société civile PS, ayant opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, participait de ce montage qui a permis en réalité à la société PR et, in fine à M. P, d'échapper à l'imposition du gain résultant de cette répartition de l'actif en plaçant artificiellement, par l'interposition de la société civile PS, les opérations qu'il a réalisées dans le champ de l'article 150-0 B du code général des impôts, à l'encontre des objectifs que le législateur a poursuivis en procédant à son adoption, aux seules fins de permettre l'application de cet article à ce gain qu'il a qualifié de plus-values mobilières.

En conséquence, le Comité émet l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter l'application du régime du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts. »

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

25. Affaire 2012-25 concernant M. et Mme P

« En 2004, la société X, dont les titres sont cotés, détenait indirectement, via la société anonyme S, sa filiale à 100 %, une participation de 13,5 % dans la société en nom collectif Y, sous-holding du groupe Z, qui détenait elle-même 34,5 % du capital de la société X.

Le groupe a décidé au cours de cette année de permettre à ses dirigeants d'accéder in fine au capital de la société X par la mise en place d'un dispositif devant se traduire par la cession à terme à leur profit de cette boucle d'auto-contrôle. Ce dispositif n'avait, contrairement aux plans de stock-options, aucun effet dilutif pour l'actionnariat constitué par les membres de la famille Z et il permettait d'intéresser les dirigeants à l'appréciation de la valeur des titres de la société X.

A cet effet, le 25 octobre 2004, la société par actions simplifiées C, qui changera en 2006 de dénomination pour devenir A, a été constituée entre les trois principaux dirigeants du groupe afin d'acquérir auprès de la société S une option d'achat sur cette participation de 13,5 % dans la société Y, représentant 569 333 actions.

Le 27 décembre 2004, plusieurs cadres du groupe Z, dont M. P, tous membres du comité opérationnel de la société X, souscrivent au capital de la société A à la valeur nominale des titres. Trois autres cadres souscrivent à une augmentation de capital de la société A à la valeur nominale des titres après leur entrée dans le groupe en 2005 et 2006.

L'administration a relevé que ce dispositif avait donné lieu en 2007 aux opérations suivantes :

- le 3 avril 2007, la société A acquiert auprès de la société X les titres de la société S et procède le même jour à la dissolution de cette dernière société avec transmission universelle de son patrimoine entraînant ainsi l'extinction de l'option d'achat des 569 333 actions de la société Y et la détention directe de 13,5% du capital de cette dernière société ;

- le 11 avril 2007, M. P crée la société civile PS qui opte pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés et à laquelle il fait apport le 3 mai 2007 de ses titres de la société A qu'il détient directement ou par l'intermédiaire d'une seconde société civile, PR, créée le 10 avril 2007. La plus-value réalisée à l'occasion de cet apport est placée sous le régime du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts ;

- le 3 mai 2007, l'assemblée générale de la société A adopte un ensemble de résolutions ayant pour objet l'agrément du transfert par chacun de ses associés l'ayant demandé de leurs titres de cette société dans des sociétés civiles dont ils détiennent les parts. Cette même assemblée générale décide d'une réduction de capital, non motivée par des pertes, par voie de rachat de titres ;

- le 29 mai 2007 :

(i) la société A cède à la société Y contre remise d'actions de la société X les titres qu'elle détient dans la société Y ;

(ii) l'assemblée générale de la société A décide de procéder à la réduction du capital social par rachat de ses propres titres à tous les associés, à l'exception de l'un d'entre eux, de modifier la date de clôture de son exercice social pour la fixer au 31 mai 2007, d'acter la démission de son président à qui elle donne quitus et de nommer président cet unique associé ;

(iii) la société civile PS cède ainsi les titres de la société A à cette dernière société pour un prix identique à celui pour lequel M. P et sa société civile PR en avaient fait apport à la société civile PS. Cette dernière reçoit en paiement de ce prix des SICAV monétaires de la société A que celle-ci a préalablement obtenues de la banque W en contrepartie de la cession d'une partie de ses actions de la société X. Cette opération ne génère donc aucune plus-value imposable dans la société civile PS ;

- au terme de ces opérations, la société PS acquiert, auprès de la banque W, le même nombre d'actions de la société X que celui représentant la quote-part de M. P dans l'actif de la société A, cette acquisition étant financée par la cession d'une partie des SICAV monétaires reçues de la société A.

Par une proposition de rectification en date du 23 décembre 2010, l'administration a considéré que l'opération d'apport des titres de la société A à une société civile constituée et contrôlée par M. P, puis le rachat par la société A de ses propres titres en contrepartie de la remise, à proportion des droits de M. P, d'une partie de son actif social constitué par des actions de la société X et des SICAV monétaires, étaient constitutifs d'un montage qui n'avait eu d'autre motif que de permettre au contribuable par l'interposition de cette société civile ayant opté pour l'impôt sur les sociétés, de rechercher abusivement le bénéfice du régime du sursis d'imposition et d'échapper ainsi à l'imposition du gain réalisé lors de cette opération. Elle a mis en œuvre la procédure d'abus de droit sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour remettre en cause ce montage.

Le Comité a entendu ensemble M. P et son conseil ainsi que les représentants de l'administration.

En premier lieu, sur le plan des principes applicables, le Comité estime que, lorsque l'administration entend remettre en cause les conséquences fiscales d'une opération d'apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés et qui s'est traduite par l'application du sursis d'imposition, prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts, de la plus-value d'apport, au motif que les actes passés par le contribuable ne lui sont pas opposables, elle est fondée à se prévaloir des dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

En second lieu, le Comité relève, au vu des pièces du dossier et des éléments portés à sa connaissance lors de l'audition, que :

- le 3 mai 2007, l'assemblée générale des associés de la société A avait décidé, d'une part, d'agréer le transfert, demandé par chacun des associés à l'exception de l'un d'entre eux, des titres que chacun de ces dirigeants détenait directement ou indirectement, à une société civile qu'il contrôlait et, d'autre part, de procéder à une opération de réduction de capital se traduisant par le rachat auprès de chaque associé, à l'exception de l'un d'entre eux, de la totalité de ses titres de la société A détenus indirectement au travers de sa société civile ;

- à l'issue du rachat de ses propres titres par la société A, chaque associé disposait de la gestion individuelle, par l'intermédiaire d'une société qu'il contrôlait, de sa part dans l'actif net de la société A et avait ainsi, par cette opération, appréhendé au prorata de ses droits cet actif ;

- la société A avait été créée de manière concertée entre les dirigeants du groupe Z aux seules fins d'acquiescer auprès de la société S l'option d'achat de la participation de 13,5 % détenue par cette société dans la société Y et avait pour seuls associés des membres du comité opérationnel de ce groupe. La société avait ainsi réalisé en 2007 l'objet pour lequel elle avait été constituée. A l'issue de l'opération de réduction de capital, se traduisant par le départ de l'ensemble des associés, à l'exception de l'un d'entre eux, la société A n'a été consacrée qu'à la gestion du patrimoine de l'associé restant de cette société et de son épouse ;

- l'affectio societatis unissant ces associés avait donc manifestement disparu lors du dénouement en mai 2007 de ce dispositif élaboré en 2004 dès lors que dans l'esprit même de ses promoteurs, la société A ne devait pas survivre au débouclage de l'opération lequel traduisait l'accomplissement définitif de son objet ;

- l'ensemble des associés avait de la sorte décidé en réalité de se répartir l'actif de la société A en organisant un montage ayant pour seule finalité la réalisation de cette répartition en franchise d'impôt.

M. P n'a à aucun moment produit des éléments permettant d'estimer que l'apport, préalablement à cette répartition, de ses titres de la société A à sa société civile PS avait un autre objet que celui de rechercher le bénéfice du régime du sursis d'imposition prévu par les dispositions de l'article 150-0 B du code général des impôts applicables aux plus-values mobilières réalisées lors d'une opération d'apport.

Le Comité considère ainsi :

- d'une part, que les décisions prises par l'assemblée générale des associés de la société A en mai 2007 avaient emporté des effets comparables à ceux d'une dissolution anticipée de cette société et, partant, que l'ensemble de ces décisions procédaient d'un montage artificiel ayant eu pour seul objet et pour seule finalité de répartir l'actif de cette société en dissimulant sa dissolution et sa liquidation anticipée,

- et, d'autre part, que l'apport des titres de la société A à la société civile PS, ayant opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, participait de ce montage qui a permis en réalité à M. P d'échapper à l'imposition du gain résultant de cette répartition de l'actif en plaçant artificiellement, par l'interposition de cette société civile, les opérations qu'il a réalisées dans le champ de l'article 150-0 B du code général des impôts, à l'encontre des objectifs que le législateur a poursuivis en procédant à son adoption, aux seules fins de permettre l'application de cet article à ce gain qu'il a qualifié de plus-values mobilières.

En conséquence, le Comité émet l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter l'application du régime du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts.

Enfin, le Comité estime que M. P n'a pas eu l'initiative principale du montage dont il n'est par ailleurs pas le principal bénéficiaire au sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts. Il émet donc l'avis que la majoration de 40% prévue par ces dispositions est seule applicable. »

Nota : l'administration a pris note de l'avis favorable du Comité sur le bien-fondé de la mise en œuvre de la procédure de l'abus de droit fiscal. S'agissant de la majoration, l'administration s'est rangée à l'avis émis par le Comité.