

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

13 L-2-04

N° 51 du 16 MARS 2004

RAPPORT DU COMITE CONSULTATIF POUR LA REPRESSION DES ABUS DE DROIT
ANNEE 2003

(LPF art L 64)

NOR : BUD L 0400039 J

T 1

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

Le service trouvera ci-après la reproduction du rapport adressé par le Président du Comité au Ministre, au titre de l'année 2003.

Le Chef de Service
G. BOURIANE

•

- 1 -

16 mars 2004

3 507051P - C.P. n° 817 A.D. du 7-1-1975

B.O.I.

I.S.S.N. 0982 801 X

DGI - Bureau L 3, 64-70, allée de Bercy - 75574 PARIS CEDEX 12

Directeur de publication : Bruno PARENT

Responsable de rédaction : Sylviane MIROUX

Impression : ACTIS S.A.

Abonnement : 149 €TTC

Prix au N° : 3,50 €TTC

146, rue de la Liberté - 59601 Maubeuge

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

RAPPORT ANNUEL

2 0 0 3

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

R A P P O R T A N N U E L

2 0 0 3

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Activité Le Comité a tenu cinq séances en 2003 au cours desquelles il a examiné 34 affaires (cf. annexe I).

Bilan En 2003, le Président du Comité a été saisi de 39 affaires.

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

En outre, le Comité s'est prononcé à nouveau sur le cas de donation de titres préalablement à leur cession (cf. affaire n° 2003-10 en annexe III) ou encore sur le montage juridique permettant de placer abusivement les plus-values réalisées sous le régime des articles 151 septies et 202 bis du code général des impôts (cf. affaires n° 2003-2 et 2003-16 en annexe III).

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

a) des montages destinés à bénéficier abusivement du report d'imposition prévu par les anciens articles 92 B-II et 160 I ter 4 du CGI (cf. affaires n° 2003-1, 5, 6 et 13 en annexe III)

Les anciens articles 92 B-II et 160 I ter 4 prévoyaient que l'imposition de la plus-value réalisée en cas d'échange de droits sociaux résultant notamment d'apport de titres à une société soumise à l'IS pouvait être reportée.

Dans les quatre affaires susmentionnées, le Comité a estimé que les apporteurs avaient bénéficié indûment du report d'imposition. Il a notamment considéré, pour les trois premières affaires, que lorsque des fonds résultant d'une cession de parts ne sont pas immédiatement ou à bref délai réemployés dans le cadre d'un investissement professionnel ils sont alors appréhendés ou gérés dans le cadre d'une approche purement patrimoniale.

b) indemnités de licenciement (cf. affaires n° 2003-11 et 2003-33 en annexe III)

Dans ces deux affaires, un dirigeant d'entreprise a fait l'objet d'une procédure de licenciement et a perçu, dans le cadre d'un accord transactionnel, une indemnité non déclarée à l'impôt sur le revenu.

Le Comité a considéré que les conventions objet du litige n'avaient été passées que dans le seul but de permettre aux dirigeants de percevoir une rémunération en franchise d'impôt.

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

NATURE DES AFFAIRES	NOMBRE D'AFFAIRES		AVIS	
	Reçues en 2003	Traitées en 2003	Favorables	Défavorables
Droits d'enregistrement	17	19 ⁽¹⁾	18	1
Impôt sur les sociétés	3	3	0	3
Impôt sur le revenu	19	12 ⁽²⁾	12	0
TOTAL	39	34	30	4

(1) dont 3 affaires reçues en 2002.

(2) dont 1 affaire reçue en 2002.

II - Motif des redressements

NATURE DE L'IMPOT	TOTAL DES SAISINES	NOMBRES	MOTIFS
Droits d'enregistrement	17	11	donations déguisées d'immeubles ou de biens mobiliers en ventes
		3	donation déguisée de la nue-proprété d'immeubles sous couvert de parts sociales
		1	donation déguisée de la nue-proprété d'immeubles en ventes
		1	donation déguisée de la nue-proprété de parts de SCI sous couvert de parts sociales
		1	bail rural à long terme ayant pour seul objet de réduire les droits de succession dus
Impôt sur les sociétés	3	3	acquisition des titres d'une société suivie de son absorption dans le but exclusivement fiscal d'imputer la plus-value réalisée sur les déficits fiscaux
Impôt sur le revenu	19	6	Apport de titres à une société suivi de leur revente par celle-ci dans le seul but de bénéficier du report d'imposition de la plus-value prévue par l'article 92 B-II ou 160 I ter.4 du CGI
		5	donation de la pleine propriété ou de la seule nue-proprété de titres ayant pour but d'éluder l'impôt sur le revenu sur la plus-value réalisée
		3	exonération abusive de plus-values professionnelles prévue aux articles 151 septies et 202 bis du CGI
		1	poursuite de l'exploitation d'un complexe hôtelier sous couverts de contrats de location fictifs
		1	requalification en traitements et salaires d'une indemnité de licenciement
		1	requalification en revenus de capitaux mobiliers d'une d'indemnité de licenciement
		1	transformation apparente d'une société civile de location en une société d'exploitation agricole en vue d'échapper à l'imposition de la plus-value réalisée
		1	acquisition de titres à un prix de convenance afin de les loger dans un PEA et de bénéficier des mesures d'exonération prévues par ce dispositif

I - DROITS D'ENREGISTREMENT**A) Avis concernant les donations déguisées****Affaire n° 2002-13****1) Les faits**

M. L..., médecin, a acquis de Mlle P... une maison d'habitation moyennant le prix de 45 734,71 € et avec réserve du droit d'usage et d'habitation au profit de la cédante. Par la suite, Mlle P... a porté plainte contre M. L... et son père puis intenté une action contre eux pour « abus de l'ignorance ou la faiblesse d'une personne vulnérable pour l'obliger à un acte ou une abstention néfaste ».

2) Avis rendu

Le Comité a conclu à la requalification en donation de la vente d'un bien immobilier, le 16 juillet 1992, par Mlle P... à M. L... au motif que l'intention libérale de Mlle P... était manifeste en raison notamment :

- des liens d'affection unissant les parties à l'acte, Mlle P... étant une patiente du docteur L... avec lequel elle noue des relations d'amitié ;
- de la reconnaissance de l'intention libérale par les intéressés dans les procès-verbaux d'audition établis dans le cadre de l'instance introduite devant le tribunal de grande instance ;
- de la situation financière de Mlle P... qui ne l'obligeait pas à vendre sa maison ;
- enfin, de l'absence de contrepartie à la prétendue vente assurée par une opération consistant pour Mlle P... à confier au père de M. L... le 15 juillet 1992, veille de la vente, des bons anonymes pour un montant en capital égal au prix de vente.

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

Affaire n° 2002-33**1) Les faits**

M. G... a acquis de Mme G... un bien immobilier avec réserve du droit d'usage et d'habitation au profit de la cédante. Le prix exprimé à l'acte, soit 83 846,96 € a été converti, à concurrence de la somme de 30 489,80 € en une rente annuelle et viagère payable en douze termes égaux de chacun 304,90 € et, à concurrence de 53 357,16 € en une obligation de soin et d'entretien.

2) Avis rendu

Le Comité a conclu à la requalification en donation de la vente d'un bien immobilier, le 16 décembre 1993, par Mme G... à M. G... au motif que l'intention libérale de Mme G... était manifeste en raison notamment :

- des liens d'affection unissant les parties à l'acte, Mme G... étant la tante par alliance de M. G... ;

- du fait que Mme G... avait donné à son neveu procuration sur un compte d'épargne, souscrit à son bénéfice un contrat d'assurance-vie et, le 7 novembre 1993, l'avait institué légataire universel et lui avait consenti un don manuel de 4 573,47 €;

- de la situation financière et patrimoniale de Mme G... qui ne l'obligeait pas à vendre le bien immobilier ;

- enfin, de l'absence réelle de contrepartie à la prétendue vente en raison du décès de Mme G... le 9 décembre 1994, seules 11 mensualités de la rente ont été versées pour un montant de 3 353,88 € et de l'absence d'exécution de l'obligation de soin et d'entretien.

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

Affaire n° 2003-4

1) Les faits

Mme G..., nièce de l'épouse de M. D..., et M. G... ont acquis de M. D... une propriété rurale. Le prix exprimé à l'acte, soit 91 469 € a été payé comptant à hauteur de 68 602 € et le solde, soit 22 867 €, a été converti en une obligation de soins et d'entretien pouvant être transformée en une rente annuelle de 2 592 €. Par la suite, M. D... a porté plainte pour « abus de faiblesse ou d'ignorance d'une personne particulièrement vulnérable et pour escroqueries ».

2) Avis rendu

Le Comité a conclu à la requalification en donation de la vente d'un bien immobilier, le 5 avril 1995, par M. D... à M. et Mme G... au motif que l'intention libérale de M. D... était manifeste en raison notamment :

- des liens familiaux unissant les parties à l'acte, M. D... étant l'oncle par alliance de Mme G... ;

- du fait que M. D... avait donné à sa nièce procuration sur ses comptes bancaires, souscrit à son bénéfice un contrat d'assurance-vie et l'avait instituée légataire universelle de ses biens ;

- des libéralités dont ont été bénéficiaires M. et Mme G..., tant avant qu'après l'acte du 5 avril 1995 ;

- de la reconnaissance de l'intention libérale par les intéressés dans les procès-verbaux d'audition établis dans le cadre de l'instance introduite devant le tribunal de grande instance ;

- enfin, de l'absence de contrepartie à la prétendue vente dans la mesure où le 15 avril 1995, des retraits d'espèces sur le compte de M. D. ont été constatés pour un total de 68 602 €, l'obligation de soins et d'entretien n'ayant par ailleurs pas été exécutée ;

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

Affaire n° 2003-17

1) Les faits

M. René B..., Mme du B... et les consorts B... ont acquis de M. Michel B... 15 % indivis de 112 actions de la SA I... P... M... donnant vocation à l'attribution d'un appartement. Le prix exprimé à l'acte, soit 68 602 € a été converti en une rente viagère annuelle de 8 918 € payable par termes trimestriels.

2) Avis rendu

Le Comité a conclu à la requalification en donation de la vente des 15 % indivis de 112 actions de la SA I... P... M..., le 16 février 1994, par M. Michel B... à M. René B..., Mme du B... et les consorts B... au motif que l'intention libérale de M. Michel B... était manifeste en raison notamment :

- des liens d'affection unissant les parties à l'acte, M. Michel B... étant le frère de M. René B... et de Mme du B... et l'oncle des consorts B... ;

- de la situation financière de M. Michel B... qui ne l'obligeait pas à vendre les actions ; à cet égard, s'il est soutenu que M. Michel B..., ancien Père blanc, souhaitait affecter le produit de la vente au financement de ses œuvres caritatives en Afrique, ceci n'est pas établi ; la seule échéance trimestrielle de 2 229 € acquittée le jour de l'acte a été conservée par le notaire et n'est jamais parvenue aux œuvres caritatives dont il s'agit ;

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

Affaire n° 2003-18

1) Les faits

MM René, Laurent et Bertrand B..., Mmes Véronique et Sophie B... ont acquis de M. Michel B... 4 parts d'intérêt de la SCI A.... Le prix exprimé à l'acte, soit 53 357 € a été converti en une rente viagère annuelle de 6 708 € payable par termes trimestriels.

2) Avis rendu

Le Comité a conclu à la requalification en donation de la vente des 4 parts d'intérêt de la SCI A..., le 16 février 1994, par M. Michel B... à MM René, Laurent et Bertrand B..., Mmes Véronique et Sophie B... au motif que l'intention libérale de M. Michel B... était manifeste en raison notamment :

- des liens d'affection unissant les parties à l'acte, M. Michel B... étant le frère de M. René B... et l'oncle de MM Laurent et Bertrand B... et de Mmes Véronique et Sophie B... ;

- de la situation financière de M. Michel B... qui ne l'obligeait pas à vendre les parts d'intérêt ; à cet égard, s'il est soutenu que M. Michel B..., ancien Père blanc, souhaitait affecter le produit de la vente au financement de ses œuvres caritatives en Afrique, ceci n'est pas établi ; la seule échéance trimestrielle de 1 677 € acquittée le jour de l'acte a été conservée par le notaire et n'est jamais parvenue aux œuvres caritatives dont il s'agit ;

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

Affaire n° 2003-19

1) Les faits

M. Laurent B... a acquis de M. Michel B... une propriété rurale. Le prix exprimé à l'acte, soit 30 490 €, a été converti en une rente viagère annuelle de 3 355 € payable par termes trimestriels.

2) Avis rendu

Le Comité a conclu à la requalification en donation de la vente de la propriété rurale, le 28 mars 1991, par M. Michel B... à M. Laurent B... au motif que l'intention libérale de M. Michel B... était manifeste en raison notamment :

- des liens d'affection unissant les parties à l'acte, M. Michel B... étant l'oncle de M. Laurent B... ;

- de la situation financière de M. Michel B... qui ne l'obligeait pas à vendre la propriété rurale ;

- enfin de l'absence de contrepartie à la prétendue vente dont le prix, converti en une rente viagère annuelle, n'a pas été payé ; à cet égard, s'il est soutenu que certains paiements avaient été faits « à un compte de bienfaisance » distinct du compte personnel de M. Michel B... et que les Pères blancs faisaient fonctionner, ceci n'est pas établi ;

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

Affaire n° 2003-21

1) Les faits

M. C... a acquis de M. D... une propriété rurale. Le prix exprimé à l'acte, soit 63 266 € a été déclaré acquitté comptant par l'acquéreur, hors la vue du notaire.

2) Avis rendu

Le Comité a conclu à la requalification en donation de la vente de la propriété rurale, le 5 juin 1996, par M. D... à M. C... au motif que l'intention libérale de M. D... était manifeste en raison notamment :

- des liens d'amitié unissant les parties à l'acte ; M. D..., qui n'avait plus aucun parent, avait institué M. C..., qui exploitait la propriété rurale objet de la transaction dans le cadre d'un bail à long terme, comme l'un de ses trois légataires universels ;

- de la situation financière de M. D... qui ne l'obligeait pas à vendre la propriété rurale ;

- enfin de l'absence de contrepartie à la prétendue vente dont M. C... n'établissait pas avoir acquitté le prix.

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

Affaire n° 2003-24

1) Les faits

M. et Mme P... ont acquis de M. et Mme M... un fonds de commerce de garage ainsi que deux bâtiments à usage d'habitation et à usage professionnel. Le prix exprimé à l'acte, soit respectivement 34 301 € et 60 980 €, a été converti en une rente viagère annuelle payable en douze termes égaux de chacun 191 € et 343 €

2) Avis rendu

Le Comité a conclu à la requalification en donation de la vente du fonds de commerce de garage, le 19 juillet 1996, et des deux bâtiments à usage d'habitation et à usage professionnel, le 8 janvier 1997, par M. et Mme M... à M. et Mme P... au motif que l'intention libérale de M. et Mme M... était manifeste en raison notamment :

- des liens d'amitié unissant les parties à l'acte ; M. et Mme M..., qui n'avaient pas de descendance directe, étaient voisins des époux P..., locataires-gérants du fonds transmis, et avaient souscrit à leur profit des contrats d'assurance-vie ; par ailleurs, Mme M... avait institué les époux P... comme légataires universels ;

- de l'absence de besoins financiers de M. et Mme M... qui disposaient d'actifs disponibles liquides alors que les acquéreurs avaient des revenus insuffisants pour s'acquitter des rentes viagères ;

- enfin de l'absence de contrepartie aux prétendues ventes dont le prix, converti en une rente viagère annuelle, n'a pas été payé.

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

Affaire n° 2003-25

1) Les faits

M. et Mme M... ont acquis de Mme M... un immeuble à usage d'habitation, Mme M... s'en réservant le droit d'habitation sa vie durant. Le prix exprimé à l'acte, soit 17 837 € a été converti en une rente viagère annuelle de 3 170 € payable mensuellement.

2) Avis rendu

Le Comité a conclu à la requalification en donation de la vente de l'immeuble à usage d'habitation, le 15 avril 1997, par Mme M... à M. et Mme M... au motif que l'intention libérale de Mme M... était manifeste en raison notamment :

- des liens d'amitié unissant les parties à l'acte, Mme M... ayant institué légataires universels Mme M... ainsi que sa mère ; par ailleurs, Mme M... avait souscrit un contrat d'assurance-vie au profit de Mme M... et lui avait donné procuration sur ses comptes bancaires ;

- de l'âge et de l'état de santé de la venderesse qui est décédée le 24 septembre 1997 ;

- de la situation financière de Mme M... qui ne l'obligeait pas à vendre l'immeuble ;

- enfin de l'absence de contrepartie sérieuse à la prétendue vente compte tenu des conditions de paiement des arrérages de la rente.

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

Affaire n° 2003-26

1) Les faits

Mlle Nadine B... a acquis de M. et Mme S... 3 500 parts de la SCI S.... Cette vente a été consentie moyennant un prix de 53 357 €

2) Avis rendu

Le Comité a conclu à la requalification en donation de la vente des 3 500 parts de la SCI S..., le 15 novembre 1996, par M. et Mme S... à Mlle Nadine B... au motif que l'intention libérale de M. et Mme S... était manifeste en raison notamment :

- des liens d'affection unissant les parties à l'acte, M. et Mme S... étant l'oncle et la tante de Mlle Nadine B... ;

- de l'absence de contrepartie à la prétendue vente, Mlle Nadine B... ne pouvant apporter la preuve du paiement de la somme de 53 357 €

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

Affaire n° 2003-27

1) Les faits

M. Frédéric B... a acquis de M. et Mme S... 3 500 parts de la SCI S.... Cette vente a été consentie moyennant un prix de 53 357 €

2) Avis rendu

Le Comité a conclu à la requalification en donation de la vente des 3 500 parts de la SCI S..., le 15 novembre 1996, par M. et Mme S... à M. Frédéric B... au motif que l'intention libérale de M. et Mme S... était manifeste en raison notamment :

- des liens d'affection unissant les parties à l'acte, M. et Mme S... étant l'oncle et la tante de M. Frédéric B... ;

- de l'absence de contrepartie à la prétendue vente, M. Frédéric B... ne pouvant apporter la preuve du paiement de la somme de 53 357 €

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

Affaire n° 2003-29

1) Les faits

M. et Mme C... ont acquis de M. B... une maison d'habitation. Le prix exprimé à l'acte, soit 60 980 € a été payé comptant à hauteur de 34 301 € et le solde, soit 26 679 €, a été converti en une obligation de soins et d'entretien elle-même convertible en une rente annuelle et viagère de 5 946 €

2) Avis rendu

Le Comité a notamment constaté que :

- M. et Mme C... ont apporté la preuve qu'ils disposaient à la date de l'acte des liquidités nécessaires au paiement de la somme de 34 301 €;

- l'état de santé de M. B... au jour de la mutation ne pouvait laisser présager son décès 12 jours plus tard ;

- si M. B... avait souscrit un contrat d'assurance-vie au bénéfice de Mme C... le jour même de la vente et avait institué cette dernière légataire universelle par testament du 24 novembre 1998, il avait également institué plusieurs légataires particuliers.

- M. B..., âgé de 90 ans et devenu veuf très récemment, avait intérêt à assurer sa prise en charge sous forme d'obligations de logement, de soins et d'entretien par M. et Mme C....

Le Comité en a conclu que la vente de la maison d'habitation ne dissimulait pas une donation.

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

Affaire n° 2003-30

1) Les faits

M. et Mme E... ont acquis de M. H... un ténement immobilier comprenant un chalet et un terrain. Le prix exprimé à l'acte, soit 54 882 € a été converti en une obligation de soins remplacée en cas d'hospitalisation ou de séjour en maison de convalescence ou de postcure de Monsieur H..., par une rente viagère au profit de ce dernier à raison de 6 860 €/an.

2) Avis rendu

Le Comité a conclu à la requalification en donation de la vente du bien immobilier, le 8 décembre 1997, par M. H... à M. et Mme E... au motif que l'intention libérale de M. H... était manifeste en raison notamment :

- des liens d'amitié unissant les parties à l'acte ; M. H..., qui n'avait pas de descendance directe, était voisin des époux E... et avait consenti à Mme E..., qui lui rendait des services d'assistance, diverses libéralités et l'avait également instituée comme sa légataire universelle ;

- de l'état de santé de M. H... qui est décédé trois mois après la vente ;

- enfin de l'absence de réelle contrepartie à la prétendue vente dans la mesure où l'obligation de soins n'a été effective que sur une courte période et qu'aucune rente viagère n'a été payée.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre

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

Affaire n° 2003-20

1) Les faits

M. et Mme Q... ont constitué le 27 janvier 1998, avec trois de leurs neveu et nièces, M. V..., Mme S... et Mme M..., la SCI J... M... dont l'objet est l'acquisition, l'administration et la gestion de biens immobiliers. Le même jour, les époux Q... apportent à la SCI la pleine propriété de parts de société ainsi que la nue-propiété de six immeubles de communauté et font donation à leurs neveu et nièces de la pleine propriété de 1 602 parts, sur les 3 123 leur appartenant, de la SCI.

2) Avis rendu

Le Comité a constaté que la création de la société civile immobilière J... M... était concomitante à l'acte d'apport des époux Q... et à la donation de la pleine propriété des parts de la SCI.

Il a par ailleurs remarqué que, malgré son fonctionnement purement formel, la création de la SCI ne répondait à aucune nécessité économique.

Le Comité a en conclu que l'opération dissimulait la donation directe et partielle de la nue-propiété des immeubles aux neveu et nièces de M. et Mme Q... afin d'éviter l'application du barème légal prévu par l'article 762 du code général des impôts.

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

Affaire n° 2003-23

1) Les faits

M. M... a constitué le 18 juillet 1997, avec ses enfants la SCI F... dont l'objet est l'acquisition et la gestion de tous biens immobiliers. Le même jour, M. M... apporte à la SCI la nue-propiété d'un ensemble immobilier et fait donation en avancement d'hoirie à ses enfants de la pleine propriété des parts de la SCI.

2) Avis rendu

Le Comité a constaté que la création de la société civile immobilière F... était concomitante à l'acte d'apport de M. M... et à la donation de la pleine propriété des parts de la SCI.

Il a par ailleurs remarqué l'absence de fonctionnement réel de la société civile immobilière qui ne dispose d'aucun revenu.

Le Comité a en conclu que l'opération dissimulait la donation directe de la nue-propiété de l'ensemble immobilier aux enfants de M. M... afin d'éviter l'application du barème légal prévu par l'article 762 du code général des impôts.

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

Affaire n° 2003-31

1) Les faits

Par acte notarié en date du 14 avril 1997, la SCI J..., créée le 20 avril 1984, procède à une augmentation de capital à la suite de l'apport par M. et Mme O... de la nue-propiété des 3 200 parts de la SCI C... leur appartenant. Le même jour, les époux O... font donation de la pleine propriété des parts qu'ils possèdent dans la SCI J... à leurs quatre petits enfants, également associés de ladite SCI.

2) Avis rendu

Le Comité a constaté que l'apport de la nue-propiété des parts de la SCI C... était concomitant à la donation de la pleine propriété des parts de la SCI J....

Il a considéré que cet apport ne présentait aucun intérêt, la gérance de la SCI J... ayant été confiée dès le mois de juillet 1997 au père des donataires.

Le Comité en a conclu que l'opération dissimulait la donation directe de la nue-propiété des parts de la SCI C... aux quatre petits enfants de M. et Mme O... afin d'éviter l'application du barème légal prévu par l'article 762 du code général des impôts.

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

Affaire n° 2003-32

1) Les faits

M. D... a constitué le 8 décembre 1997, avec ses deux enfants, la SCI F.... Le même jour, M. D... apporte à la SCI la nue-propiété d'un ensemble immobilier. Le 30 décembre 1998, M. D... fait donation partage à ses deux enfants de la nue-propiété des 1 278 parts, sur les 1 280 lui appartenant, de la SCI.

2) Avis rendu

Le Comité a constaté que la création de la SCI F... était concomitante à l'apport par M. D... à cette société de la nue-propiété de l'ensemble immobilier.

La création de cette société et l'apport de la nue-propiété ont été suivis, le 30 décembre 1998, de la donation-partage par M. D... à ses deux enfants de la nue-propiété de 1 278 parts de la SCI reçues en contrepartie de l'apport.

Le Comité a remarqué que la création de la SCI, qui ne dispose d'aucun revenu, ne répondait à aucune nécessité économique et qu'elle a même conduit, suivant les dispositions statutaires, à priver les associés nus-propiétaires de toutes leurs prérogatives.

Le Comité en a conclu que l'opération dissimulait la donation directe de l'ensemble immobilier aux enfants de M. D... afin d'éviter l'application du barème légal prévu par l'article 762 du code général des impôts.

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

B) Autres avis

Affaire n° 2002-5

1) Les faits

Aux termes d'un acte notarié du 16 février 1999, M. C... a consenti à M. B... un bail rural à long terme (18 ans) portant sur diverses parcelles de terre.

2) Avis rendu

Le Comité a relevé particulièrement les éléments suivants :

- M. C... a désigné M. B... comme légataire universel par testament olographe du 5 février 1998 ;
- M. B... exploitait déjà ces terres agricoles en vertu de baux établis en 1989 et 1991 ;
- M. C... est décédé le 2 avril 1999, soit moins de deux mois après la signature du bail rural à long terme ;
- l'absence d'intérêt financier, économique ou juridique à la conclusion de ce bail.

Le Comité a conclu de ces constatations que le bail rural à long terme n'a été consenti que dans le seul but de faire bénéficier M. B... du régime de faveur prévu par l'article 793-2-3° du code général des impôts permettant une forte réduction de la valeur taxable des biens loués et corrélativement des droits d'enregistrement exigibles sur la succession qu'il a recueillie.

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

Affaire n° 2003-28**1) Les faits**

M. Pierre D... et Mlle Ghislaine D..., sa ~~sœur~~, possédaient en indivision plusieurs parcelles de terres agricoles. M. D... est décédé le 10 septembre 1990, laissant pour lui succéder sa ~~sœur~~ et, comme légataires à titre particulier en nue-propriété de la moitié indivise des parcelles agricoles dépendant de la succession, trois frères et ~~sœur~~ : Mme Thérèse T... et MM Gabriel et Benoît T... Aux termes d'un bulletin de mutation en date du 5 juillet 1990, Mlle Ghislaine D... avait déclaré avoir cédé l'exploitation de ses terres agricoles par bail verbal, à effet du 30 novembre 1990, au profit du Groupement Agricole d'Exploitation en Commun (GAEC) du C... G..., constitué le 1^{er} octobre 1987 entre M. André L..., époux de Mme Thérèse T..., et M. Gabriel T...

Par acte notarié du 25 août 1992, Mlle Ghislaine D..., Mme Thérèse T... et MM Gabriel et Benoît T... consentent un bail rural à long terme à M. André L... et à Mme Laurence H..., épouse de M. Gabriel T..., avec effet rétroactif au 30 novembre 1990.

2) Avis rendu

Le Comité a relevé particulièrement les éléments suivants :

- les preneurs du bail rural à long terme n'exploitant pas directement les terres agricoles, le GAEC du C... G... a été le seul exploitant effectif à compter du 30 novembre 1990 ;

- aucune convention de mise à disposition des biens loués au profit du GAEC n'a été établie et le bailleur n'a pas été avisé dans les conditions pourtant prévues au bail et à l'article L. 411-37 du code rural ;

- eu égard à la situation familiale et professionnelle de Mlle Ghislaine D..., la conclusion d'un bail à long terme était parfaitement inutile pour garantir la stabilité de la location ;

- Mlle Ghislaine D..., décédée le 11 décembre 1996, avait institué, par testament en date du 21 décembre 1990, comme légataires universels Mme Thérèse T... et MM Gabriel et Benoît T...

Le Comité a conclu de ces constatations que le bail rural à long terme présentait un caractère fictif et n'avait d'autre utilité que de faire bénéficier Mme Thérèse T... et MM Gabriel et Benoît T... du régime de faveur prévu par l'article 793-2-3° du code général des impôts permettant une forte réduction de la valeur nette taxable des biens loués et corrélativement des droits d'enregistrement exigibles sur la succession qu'ils ont recueillie.

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

II - IMPOTS DIRECTS

A) Impôt sur les sociétés

Affaire n° 2003-7

1) Les faits

La société anonyme I... exerce depuis le 31 décembre 1975, date de sa création, une activité de marchand de biens. Le 30 novembre 1996, alors que sa situation financière est gravement obérée en raison de la crise ayant affecté le secteur de l'immobilier, la société anonyme I... procède à l'acquisition des titres de la société anonyme B... V..., société à prépondérance immobilière qui avait pour activité la location d'un immeuble qu'elle détenait à son actif depuis 1928.

Le 4 décembre 1996, la société anonyme B... V... vend son immeuble et par l'effet d'une convention de trésorerie permet à I... d'acquitter le prix de cession des titres. Le 30 août 1997, l'assemblée générale extraordinaire de la société anonyme I... approuve le traité de fusion entre I... et B... V... avec effet rétroactif au 1^{er} décembre 1996.

L'opération de fusion a ainsi permis à la société anonyme I..., absorbante, d'imputer ses déficits fiscaux en voie de péremption et ses moins-values à long terme sur la plus-value réalisée par la société anonyme B... V..., absorbée, au cours de la période de rétroactivité.

2) Avis rendu

Le Comité a tout d'abord constaté que l'administration ne soutient pas que les opérations litigieuses sont fictives.

Il a par ailleurs relevé que la vente de l'immeuble revêtait un caractère spéculatif et entraînait donc dans le cadre normal de l'activité de marchand de biens.

Le Comité a estimé que les éléments fournis par l'administration ne permettaient pas d'établir que la fusion entre la société anonyme I... et la société anonyme B... V... ne présentait qu'un but exclusivement fiscal.

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

Affaire n° 2003-8**1) Les faits**

La société anonyme I... exerce depuis le 31 décembre 1975, date de sa création, une activité de marchand de biens. Le 12 décembre 1996, alors que sa situation financière est gravement obérée en raison de la crise ayant affecté le secteur de l'immobilier, la société anonyme I... procède à l'acquisition, avec effet rétroactif au 1^{er} novembre 1996, des titres de la société à responsabilité limitée (SARL) D..., société à prépondérance immobilière qui avait pour activité la location d'un appartement, et s'acquitte le jour même du paiement du prix.

Le 16 décembre 1996, la SARL D... vend l'appartement. Le 3 avril 1997, l'assemblée générale extraordinaire de la société anonyme I... approuve le traité de fusion entre I... et D... avec effet rétroactif au 1^{er} novembre 1996.

L'opération de fusion a ainsi permis à la société anonyme I..., absorbante, d'imputer ses déficits fiscaux en voie de péremption et ses moins-values à long terme sur la plus-value réalisée par la SARL D..., absorbée, au cours de la période de rétroactivité.

2) Avis rendu

Le Comité a tout d'abord constaté que l'administration ne soutient pas que les opérations litigieuses sont fictives.

Il a par ailleurs relevé que la vente de l'appartement revêtait un caractère spéculatif et entraînait donc dans le cadre normal de l'activité de marchand de biens.

Le Comité a estimé que les éléments fournis par l'administration ne permettaient pas d'établir que la fusion entre la société anonyme I... et la SARL D... ne présentait qu'un but exclusivement fiscal.

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

Affaire n° 2003-9**1) Les faits**

La société anonyme I... exerce depuis le 31 décembre 1975, date de sa création, une activité de marchand de biens. Le 30 novembre 1996, alors que sa situation financière est gravement obérée en raison de la crise ayant affecté le secteur de l'immobilier, la société anonyme I... procède à l'acquisition des titres de la société anonyme I... Q... A..., société qui avait pour activité la location de son patrimoine immobilier, et s'acquitte le jour même du paiement du prix.

Entre le 29 janvier et le 24 juillet 1997, la société anonyme I... Q... A... vend l'ensemble de ses immeubles. Le 30 août 1997, l'assemblée générale extraordinaire de la société anonyme I... approuve le traité de fusion entre I... et I.. Q... A... avec effet rétroactif au 1^{er} janvier 1997.

L'opération de fusion a ainsi permis à la société anonyme I..., absorbante, d'imputer ses déficits fiscaux en voie de péremption et ses moins-values à long terme sur la plus-value réalisée par la société anonyme I... Q... A..., absorbée, au cours de la période de rétroactivité.

2) Avis rendu

Le Comité a tout d'abord constaté que l'administration ne soutient pas que les opérations litigieuses sont fictives.

Il a par ailleurs relevé que la vente des immeubles revêtait un caractère spéculatif et entraînait donc dans le cadre normal de l'activité de marchand de biens.

Le Comité a estimé que les éléments fournis par l'administration ne permettaient pas d'établir que la fusion entre la société anonyme I... et la société anonyme I... Q... A... ne présentait qu'un but exclusivement fiscal.

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

B) Impôt sur le revenu

Affaire n° 2002-34

1) Les faits

M. G... est le gérant de la SCI de C... dont il détient 10 % des parts, le restant étant détenu par une société holding de droit britannique créée à cet effet. La SCI, créée le 26 mars 1997, a acquis le 30 décembre suivant un ensemble immobilier composé d'un château et de terres, puis l'a rénové en 1998 et 1999 grâce à des fonds mis à sa disposition par la société holding.

2) Avis rendu

A titre liminaire, le Comité a estimé que les moyens soulevés relatifs à l'irrégularité de la procédure ne relèvent pas de sa compétence.

Au fond, le Comité a considéré qu'eu égard aux éléments du dossier, il existe des présomptions précises et concordantes suffisantes permettant de considérer comme établi que la société holding de droit britannique et la SCI n'avaient été créées que dans le seul but fiscal de permettre à M. G... de transférer des fonds tout en échappant aux dispositions de l'article 1649 A du code général des impôts.

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

Affaire n° 2003-2**1) Les faits**

Le 28 février 1990, M. M... crée avec son épouse la société à responsabilité limitée S... M... à laquelle il donne en location-gérance, le jour même, le fonds de commerce de scierie qu'il exploitait jusqu'alors à titre individuel. Le contrat de location-gérance prévoit un loyer annuel de 750 000 F HT, soit 80 000 F HT pour les éléments incorporels, 440 000 F HT pour le matériel et 230 000 F HT pour les biens immobiliers.

Le 1^{er} mars 1997, M. M... cède à cette société l'ensemble du matériel. Le 5 mars 1997, un avenant à la location gérance réduit le loyer annuel à 230 000 F HT, soit 80 000 F pour les éléments incorporels du fonds de commerce et 150 000 F au titre des immeubles.

Le 25 mai 1999, M. M... cède à la société S... M... les éléments incorporels du fonds de commerce donné en location-gérance, ce qui entraîne cessation de son entreprise individuelle de loueur de fonds et transfert dans son patrimoine privé des biens immobiliers. M. M... a considéré que les plus-values réalisées devaient être exonérées en vertu des dispositions des articles 151 septies et 202 bis du code général des impôts.

2) Avis rendu

Le Comité a notamment constaté :

- que la réduction du loyer des biens immobiliers consentie par avenant du 5 mars 1997 est intervenue quatre jours après la cession du matériel ;

- que cette réduction ne se justifie par aucune considération économique ou financière, la mise aux normes des bâtiments ne réduisant pas la valeur d'utilité de l'immeuble dont le loyer a par ailleurs été augmenté après le transfert dans le patrimoine privé de M. M... ;

- que la cession du fonds de commerce a été consentie à la société à responsabilité limitée S... M... dont les associés sont M. et Mme M....

Le Comité a conclu de ces différents éléments que même si la cession du matériel est en elle-même peu critiquable, la réduction du loyer des immeubles n'a eu pour objet exclusif que de placer abusivement les plus-values réalisées sous le régime des articles 151 septies et 202 bis du code général des impôts et ainsi d'é luder l'impôt sur les plus-values professionnelles réalisées en 1999.

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

Affaire n° 2003-3

1) Les faits

Mme G... exploitait depuis 1981 un motel-village de vacances sous l'enseigne « M... V... ». Le 6 juillet 1987, le redressement judiciaire de l'entreprise est prononcé, converti en liquidation judiciaire par jugement du 7 septembre 1998.

Le 15 septembre 1998, M. G... a conclu avec la société de droit belge T... I... deux baux commerciaux et un bail de location foncière portant sur le complexe hôtelier « M... V... ».

2) Avis rendu

Le Comité a notamment relevé :

- qu'aucun loyer ni dépôt de garantie, pourtant prévus dans les baux commerciaux conclus avec la société T... I..., n'ont en réalité été versés ;

- que la société T... I... n'a aucune existence juridique et n'a déposé aucune déclaration fiscale ou sociale ;

- que les recettes provenant de l'exploitation du complexe hôtelier étaient encaissées sur un compte bancaire ouvert au nom de la fille de M. et Mme G..., sur lequel M. G... avait procuration ;

- que la plupart des factures présentées ont été établies au nom de M. ou Mme G... ou sous le libellé « M... V... » ;

- enfin, que les intéressés ont poursuivi l'exploitation du complexe hôtelier après la mise en liquidation judiciaire de l'entreprise de Mme G....

Le Comité a en conclu que les baux contractés avec la société de droit belge T... I... étaient fictifs et que l'exploitation du complexe hôtelier a en réalité été poursuivie par M. et Mme G....

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

Affaire n° 2003-10

1) Les faits

Par acte de donation-partage en date du 4 mai 2000, M. B... a transmis à ses trois enfants la nue-propriété de 4 229 titres de la société du J... M... L....

Parmi les charges et conditions particulières énoncées à cet acte, il est précisé que les donataires copartagés :

- donnent mandat express et irrévocable à M. B..., usufruitier, à l'effet de remployer, en cas de cession des valeurs mobilières objets des présentes, le produit de la cession sur un support ou actif financier de son choix, dans les mêmes proportions des attributions en nue-propriété et usufruit. L'usufruitier bénéficiera des revenus ;

- s'engagent irrévocablement à signer les statuts de toute société civile, rédigés par l'usufruitier, servant de support au remploi des cessions éventuelles des titres donnés.

Ces conditions, obligations et engagement étant des éléments essentiels à la présente donation, leur inexécution totale ou même partielle entraînera la résolution dudit acte vis-à-vis du donataire qui n'aura pas respecté ses engagements.

Le 12 juillet, M. B... et ses enfants ont vendu, en pleine propriété, les 4 229 titres objets de la donation-partage à la société en nom collectif P... P... M....

Les 30 et 31 octobre 2000, M. et Mme B... et leur fille B... épouse D... créent la société civile de portefeuille B... en apportant pour l'essentiel des valeurs mobilières démembrées acquises en réemploi des titres ayant fait l'objet de la donation à Mme D... M. B... est nommé premier gérant, sans limitation de durée, de cette société dont l'article 28 des statuts prévoit que l'ensemble des revenus affectés aux parts sera imposé dans les bénéfices de l'usufruitier, peu importe l'origine de ses bénéfices, y compris les plus-values dégagées.

2) Avis rendu

Le Comité a constaté que la donation des titres est antérieure à la vente consentie par le père usufruitier et les enfants nus-propriétaires.

Toutefois, il a considéré que les conditions, obligations et engagement énoncés dans l'acte de donation-partage devaient être regardés comme restrictifs des droits et prérogatives normalement dévolus au nu-propriétaire.

La création de la société civile B..., ou éventuellement d'autres sociétés civiles par les autres enfants de M. B..., s'inscrit ainsi dans l'engagement particulier pris par chacun des donataires copartagés dans l'acte du 4 mai 2000.

La preuve est ainsi rapportée que cette donation a été faite, en période de négociation de vente, dans le but exclusif d'éviter l'impôt sur la plus-value que la cession aurait générée.

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

Affaire n° 2003-11

1) Les faits

M. G... était directeur général salarié de la société à responsabilité limitée (SARL) T... dont il détenait 40 % des parts jusqu'au 5 juin 1999.

Le 2 janvier 1997, une transaction est signée entre M. G... et son employeur mentionnant son licenciement à compter du 22 novembre 1996 et le versement d'une somme à titre de dommages et intérêts.

Cette somme n'a pas été déclarée par M. G... à l'impôt sur le revenu.

2) Avis rendu

Le Comité a relevé les éléments suivants :

- la vérification de comptabilité de la SARL T... ainsi que le contrôle effectué par l'URSSAF ont mis en évidence le rôle déterminant de M. G... dans les affaires de la SARL T... bien après la date déclarée de son licenciement, et ont conclu à sa gérance de fait ;

- la transaction du 2 janvier 1997 a été signée, pour la société, par le seul directeur financier ;

- la somme versée à M. G... a été payée mensuellement sur une période de 18 mois.

Le Comité a en conclu que la convention du 2 janvier 1997 n'avait été passée que dans le seul but de permettre à M. G... de continuer à percevoir une rémunération en franchise d'impôt.

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

Affaire n° 2003-15

1) Les faits

Le 8 novembre 1990, M. R... et sa sœur, Mme M..., constituent le Groupement Foncier Agricole (GFA) Porcherie de T..., M. R... détenant 99 % des parts.

Le même jour, le GFA, qui a pour objet la location de terres, bâtiments agricoles et aménagements à usage de porcherie consent un bail rural à long terme à M. R... qui exploite à titre individuel un élevage de porcs.

Par procès-verbal d'assemblée générale extraordinaire du 30 juin 1997, déposé à la minute du notaire le 8 août 1997, les associés du GFA ont décidé de transformer le GFA en société civile, d'opter pour l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés, d'acquérir des biens mobiliers et des cheptels rattachés à l'exploitation de M. R... avec effet au 1^{er} juin 1997 et enfin de résilier le bail rural consenti à ce dernier.

Par acte du 24 juillet 1997, M. R... et Mme M... cèdent l'intégralité de leurs parts de la société civile Porcherie de T... respectivement aux sociétés C... G... (99 parts) et P... F..., sa société mère (1 part).

S'agissant de la cession de parts d'une société d'exploitation agricole, M. R..., domicilié en Suisse, n'a pas déclaré en France la plus-value réalisée à cette occasion, uniquement imposable en Suisse conformément aux dispositions de l'article 15 § 5 de la convention fiscale franco-suisse.

2) Avis rendu

Le Comité a relevé les éléments suivants :

- le compromis de vente conclu le 29 mai 1997 excluait expressément le cheptel de porcs de la cession ;

- les opérations d'achat et de revente de porcs intervenues entre la société civile et l'exploitation de M. R... entre le 30 juin 1997 et le 21 juillet 1997 ne répondent à aucune logique économique, le stock de porcs acquis par la société civile le 30 juin (avec effet rétroactif au 1^{er} juin) étant revendu à M. R... partiellement le 1^{er} juin et le 21 juillet pour le solde sans aucun bénéfice ;

- entre le 30 juin 1997 et le 7 août 1998, date à laquelle le droit d'exploitation a été officiellement transféré de la société civile agricole à la SA C... G..., la société civile n'a pas poursuivi l'activité exercée précédemment par M. R... ;

Le Comité a en conclu que l'opération de cession d'actifs réalisée par M. R... ne pouvant se justifier sur le plan économique avait donc pour seul but de conférer à la société civile cédée l'apparence d'une société d'exploitation agricole.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure prévue par l'article L 64 du livre des procédures fiscales, étant précisé que la question de l'appréciation du seuil de prépondérance immobilière pour l'application des dispositions de l'article 244 bis A du code général des impôts relève de la seule compétence du juge de l'impôt.

Affaire n° 2003-16

1) Les faits

En 1979, M. R... crée un fonds de commerce de vente et réparation de véhicules automobiles qu'il exploite directement puis, en 1989, il prend à bail, en tant que garagiste, auprès d'une commune un immeuble pour une durée de douze ans, l'acte comportant en sa faveur une promesse unilatérale de vente.

Le 26 mars 1993, M. R... constitue avec plusieurs membres de sa famille la SARL R... R... A... dont il est le dirigeant. Par acte du même jour, il donne son fonds de commerce en location-gérance à la SARL moyennant une redevance annuelle, et prévoit aussi la refacturation à la SARL des loyers commerciaux qu'il verse à la commune.

Jusqu'à l'exercice clos le 31 mars 1997, le chiffre d'affaires annuel réalisé par M. R..., loueur de fonds, comprend à la fois les redevances de location-gérance, soit 252 000 F HT, et les refacturations du loyer commercial, soit 213 600 F HT.

Par acte du 9 mai 1997, les époux R... constituent la société civile immobilière du P... N..., qui se substitue à M. R... dans le droit de lever l'option d'achat et acquiert ainsi l'immeuble commercial auprès de la commune.

Le 1^{er} juillet 1997, l'immeuble est donné à bail par la SCI du P... N... à la SARL R... R... A... moyennant un loyer annuel de 240 000 F HT. Le même jour, M. R... et la SARL R... R... A... passent un avenant au contrat de location-gérance ramenant la redevance annuelle à 204 000 F HT.

Enfin, par acte du 29 janvier 1999 M. R... cède son fonds de commerce à la SARL R... R... A... et réalise une plus-value qu'il considère exonérée d'impôt sur le revenu en application des dispositions des articles 151 septies et 202 bis du code général des impôts.

2) Avis rendu

Le Comité a notamment constaté :

- que l'intérêt patrimonial de la SCI du P... N... n'est pas établi et que sa création avait permis de transformer un revenu industriel et commercial en un revenu foncier ;

- que la réduction de la redevance de location-gérance ne se justifie par aucune considération économique ou financière, M. R..., en tant que dirigeant de la SCI du P... N..., ayant dans le même temps augmenté le loyer commercial réclamé à la SARL R... R... A... ;

- que la SCI du P... N... et la SARL R... R... A... sont des entités juridiques dirigées par M. R....

Le Comité a conclu de ces différents éléments que la création de la SCI du P... N... et la réduction de la redevance de location-gérance n'ont eu pour objet exclusif que de placer abusivement la plus-value réalisée sous le régime des articles 151 septies et 202 bis du code général des impôts et ainsi d'éluider l'impôt sur la plus-value professionnelle réalisée en 1999.

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

Affaire n° 2003-33

1) Les faits

M. et Mme J... ont cédé le 23 juillet 1999 la totalité de leurs actions de la SA S..., société dont ils étaient respectivement dirigeant et directrice commerciale.

La SA S... a continué à employer Mme J... jusqu'au 1^{er} décembre 1999, date à laquelle elle a été licenciée pour faute grave.

Au terme d'un accord transactionnel signé le 23 décembre 1999, Mme J... a renoncé à contester le bien-fondé de ce licenciement devant le conseil des Prud'hommes, en contrepartie d'une indemnité de 76 224 €.

Cette somme n'a pas été comprise dans les revenus déclarés par les époux J... pour l'établissement de l'impôt sur le revenu.

2) Avis rendu

Le Comité a relevé les éléments suivants :

- des documents examinés dans le cadre de la vérification de comptabilité font apparaître qu'il existait une collusion entre la société S... et Mme J... et que la procédure de licenciement, clôturée par un accord transactionnel, revêtait un caractère fictif ;

- dès la signature du protocole d'accord de cession des actions de la SA S..., les modalités de rupture du contrat de travail de Mme J... avaient été abordées de façon approfondie ; Mme J... avait, en effet, signé en faveur des repreneurs de la société S..., avant même que la procédure de licenciement n'ait été engagée, une clause de non-concurrence de deux ans prenant effet à compter de la date de son départ de la société.

Le Comité en a conclu que la convention du 23 décembre 1999 n'avait été passée que dans le seul but de permettre à Mme J... de percevoir une rémunération en franchise d'impôt.

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

Affaires n°s 2003-1, 5, 6, et 13 (Report abusif d'imposition sur plus-value)

Affaire n° 2003-1

1) Les faits

M. et Mme B... détenaient 2 994 actions sur 3 000 de la société anonyme S..., société exploitant un supermarché dont M. B... était Président directeur général et Mme B... directrice générale. Le 23 décembre 1999, les intéressés créent la société anonyme B... à laquelle ils apportent 1 497 actions de la société anonyme S.... La plus-value réalisée lors de l'apport a été placée sous le dispositif du report d'imposition prévu à l'article 160 1 ter 4 du code général des impôts. Suite à un protocole d'accord conclu le 28 octobre 1999, la société anonyme P... acquiert la totalité des titres de la société anonyme S... le 31 décembre 1999.

2) Avis rendu

Le Comité a notamment relevé :

- que la cession des titres de la société anonyme S... est intervenue 8 jours seulement après leur apport à la société anonyme B... ;

- que si la société anonyme B... a réalisé l'acquisition d'un actif professionnel en remploi des liquidités dégagées par la vente des actions S..., une telle acquisition n'a eu lieu qu'au début de l'année 2003, soit trois ans après les opérations ci-dessus décrites et postérieurement à l'envoi de la notification de redressements ;

- qu'aucun autre élément permettant de justifier l'existence d'un but économique ou professionnel à l'apport des titres de la société anonyme S... n'est allégué.

Considérant que lorsque des fonds résultant d'une cession de titres ne sont pas immédiatement ou à bref délai réemployés dans le cadre d'un investissement professionnel ils sont alors appréhendés ou gérés dans le cadre d'une approche purement patrimoniale, le Comité a estimé que l'apport de titres à la société anonyme B... n'avait eu d'autre but que de permettre à M. et Mme B... de se placer abusivement dans le champ d'application de l'ancien article 160 I ter 4 du code général des impôts qui permettait, en l'absence de flux financier, le report d'imposition des plus-values d'apport et ainsi de différer, voire d'échapper à l'imposition de la plus-value due sur la cession des titres de la société anonyme S....

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

Affaire n° 2003-5

1) Les faits

Mme C... détenait 2 480 parts sur 2 500 de la société à responsabilité limitée L... D..., société exploitant un restaurant, bar, brasserie dans laquelle elle occupait les fonctions de gérante. Le 11 juin 1997, Mme C... crée la société civile L... R... à laquelle elle apporte 1 850 parts de la société à responsabilité limitée L... D.... La société civile L... R... a opté dès sa création pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés. La plus-value réalisée lors de l'apport a été placée sous le dispositif du report d'imposition prévu à l'article 160 I ter 4 du code général des impôts. Le 1^{er} juillet 1997, la société civile L... R... cède à la société anonyme N... D... 1 830 parts de la société à responsabilité limitée L... D..., les 20 parts restantes étant cédées le 1^{er} juillet 1999.

2) Avis rendu

Le Comité a notamment relevé :

- que la cession des titres de la société à responsabilité limitée L... D... est intervenue 20 jours seulement après leur apport à la société civile L... R... ;

- que le réinvestissement dans deux sociétés constituées par les enfants de Mme C..., limité à 15 % du produit de la cession, n'est pas suffisant pour conférer à l'opération d'apport un intérêt économique, 85 % dudit produit ayant été employés dans l'acquisition de valeurs mobilières de placement ou ont fait l'objet d'avances en compte courant dans les deux sociétés ;

- que dès lors aucun élément décisif permettant de justifier l'existence d'un but économique ou professionnel à l'apport des parts de la société à responsabilité limitée L... D... n'est établi.

Considérant que lorsque des fonds résultant d'une cession de parts ne sont pas immédiatement ou à bref délai réemployés dans le cadre d'un investissement professionnel ils sont alors appréhendés ou gérés dans le cadre d'une approche purement patrimoniale, le Comité a estimé que l'apport de titres à la société civile L... R... n'avait eu d'autre but que de permettre à Mme C... de se placer abusivement dans le champ d'application de l'ancien article 160 I ter 4 du code général des impôts qui permettait, en l'absence de flux financier, le report d'imposition des plus-values d'apport et ainsi de différer, voire d'échapper à l'imposition de la plus-value due sur la cession des titres de la société à responsabilité limitée L... D....

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

Affaire n° 2003-6

1) Les faits

M. et Mme B... détenaient chacun 925 parts de la société à responsabilité limitée C..., société exploitant un supermarché. Le 20 juillet 1998, les intéressés créent la société civile M..., qui opte le même jour pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, et lui apportent chacun 462 parts de la société à responsabilité limitée C.... La plus-value réalisée lors de l'apport a été placée sous le dispositif du report d'imposition prévu à l'article 160 I ter 4 du code général des impôts. A la suite d'un protocole en date du 19 octobre 1998, l'ensemble des titres de la société à responsabilité limitée C... a été cédé le 3 novembre 1998 à la société A....

2) Avis rendu

Le Comité a notamment relevé :

- que la cession des titres de la société à responsabilité limitée C... est intervenue 43 jours seulement après leur apport à la société civile M... ;

- que si la société civile M... a réalisé l'acquisition d'un actif professionnel en remploi des liquidités dégagées par la vente des parts C..., une telle acquisition n'a eu lieu qu'en décembre 2001, soit plusieurs années après les opérations ci-dessus décrites et postérieurement à l'envoi de la notification de redressements ;

- qu'aucun autre élément décisif permettant de justifier l'existence d'un but économique ou professionnel à l'apport des parts de la société à responsabilité limitée C... n'est établi.

Considérant que lorsque des fonds résultant d'une cession de parts ne sont pas immédiatement ou à bref délai réemployés dans le cadre d'un investissement professionnel ils sont alors appréhendés ou gérés dans le cadre d'une approche purement patrimoniale, le Comité a estimé que l'apport de titres à la société civile M... n'avait eu d'autre but que de permettre à M. et Mme B... de se placer abusivement dans le champ d'application de l'ancien article 160 I ter 4 du code général des impôts qui permettait, en l'absence de flux financier, le report d'imposition des plus-values d'apport et ainsi de différer, voire d'échapper à l'imposition de la plus-value due sur la cession des titres de la société à responsabilité limitée C....

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

Affaire n° 2003-13

1) Les faits

Mme N... détenait 270 000 actions de la société D.... Le 22 mai 1997, M. et Mme N... créent la Société Civile Financière W..., société soumise à l'impôt sur les sociétés, à laquelle ils apportent respectivement 152 € en numéraire et 25 000 actions de la société D.... La plus-value réalisée lors de l'apport a été placée sous le dispositif du report d'imposition prévu à l'article 92 B-II du code général des impôts. Le 4 juin 1997, la Société Civile Financière W... donne un mandat de gestion de son portefeuille à une banque qui, le lendemain, procède à la cession des 25 000 actions de la société D.... Le produit de cette cession est réemployé dans des parts de Fonds Communs de Placement puis en parts de SICAV. Le 23 juin 1997, par donation partage, Mlle Laurence N... reçoit la nue-propriété de 23 200 parts, sur 23 201, de la Société Civile Financière W.... Les autres enfants de Madame N..., Mlle Stéphane N..., MM David et Emmanuel N... reçoivent chacun la nue-propriété de 24 167 actions de la société D....

2) Avis rendu

Le Comité a notamment relevé :

- que la cession des titres de la société D... est intervenue 14 jours seulement après leur apport à la Société Civile Financière W... ;

- que la Société Civile Financière W... n'avait aucun intérêt à détenir pendant 14 jours les titres de la société D... et que sa création n'est pas davantage justifiée par l'existence d'un but économique, financier ou professionnel ;

- que l'argument relatif à la protection des intérêts patrimoniaux de Mlle Laurence N..., résidente française mais de nationalité américaine, au regard du droit fiscal américain, n'est pas démontré et ne saurait, en toute hypothèse permettre d'échapper à l'imposition de la plus-value réalisée.

Le Comité a en conclu que la création de la Société Civile Financière W... par apport de titres de la société D... n'avait eu d'autre but que de permettre à M. et Mme N... de se placer abusivement dans le champ d'application de l'ancien article 92 B-II du code général des impôts qui permettait, en l'absence de flux financier, le report d'imposition des plus-values d'apport et ainsi d'échapper à l'imposition de la plus-value due sur la cession des titres.

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