

COMITE DE L'ABUS DE DROIT FISCAL

RAPPORT ANNUEL

2 0 1 2

Rapport établi par le comité de l'abus de droit fiscal composé de :

- M. Gilles BACHELIER, conseiller d'Etat, Président,
- suppléant, M. François LOLOUM ;
- M. Yves GERARD, conseiller à la Cour de cassation,
- suppléant, M. Dominique DULIN ;
- M. Gilles ENTRAYGUES, avocat,
- suppléant, M. Patrick MICHAUD ;
- M. Jean-Pierre COSSIN, conseiller maître à la Cour des comptes,
- suppléante, Mme Catherine DEMIER ;
- M. Axel DEPONDT, notaire,
- suppléant, M. Arnaud HOUIS ;
- M. Jean-François PESTUREAU, expert-comptable,
- suppléante, Mme Tania FOURNAISE ;
- M. Guy GILBERT, professeur des universités,
- suppléant, M. Christophe DE LA MARDIERE.

I. OBSERVATIONS GENERALES

En vertu de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales issu de l'article 35 de la loi de finances rectificative pour 2008, « *Afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'é luder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles.* »

Par ailleurs selon l'article 1729 du code général des impôts,

« Les inexactitudes ou les omissions relevées dans une déclaration ou un acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt ainsi que la restitution d'une créance de nature fiscale dont le versement a été indûment obtenu de l'Etat entraînent l'application d'une majoration de :

a. ... ;

b. 80 % en cas d'abus de droit au sens de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales ; elle est ramenée à 40 % lorsqu'il n'est pas établi que le contribuable a eu l'initiative principale du ou des actes constitutifs de l'abus de droit ou en a été le principal bénéficiaire ;

... ».

Aux termes de l'article 1653 C du code général des impôts

« Le comité prévu à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales comprend :

a. un conseiller d'Etat, président ;

b. un conseiller à la cour de cassation ;

c. un avocat ayant une compétence en droit fiscal ;

d. un conseiller maître à la Cour des comptes ;

e. un notaire ;

f. un expert-comptable ;

g. un professeur des universités, agrégé de droit ou de sciences économiques.

Les membres du comité sont nommés par le ministre chargé du budget sur proposition du Conseil national des barreaux pour la personne mentionnée au c, du Conseil supérieur du notariat pour la personne mentionnée au e et du Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables pour la personne mentionnée au f.

Des suppléants sont nommés dans les mêmes conditions.

Le ministre chargé du budget désigne en outre un ou plusieurs agents de catégorie A de la direction générale des finances publiques pour remplir les fonctions de rapporteur auprès du comité. »

Les membres sont tenus au respect des règles de secret professionnel. Des obligations déontologiques leurs sont imposées.

Ainsi, l'article 1653 D du code général des impôts dispose que :

« I. Tout membre du comité de l'abus de droit fiscal doit informer le président :

1° des intérêts qu'il a détenus au cours des deux ans précédant sa nomination, qu'il détient ou vient à détenir ;

2° des fonctions dans une activité économique ou financière qu'il a exercées au cours des deux ans précédant sa nomination, qu'il exerce ou vient à exercer ;

3° de tout mandat au sein d'une personne morale qu'il a détenu au cours des deux ans précédant sa nomination, qu'il détient ou vient à détenir.

Ces informations ainsi que celles concernant le président sont tenues à la disposition des membres du comité.

Aucun membre du comité ne peut délibérer dans une affaire dans laquelle lui-même ou, le cas échéant, une personne morale au sein de laquelle il a, au cours des deux ans précédant la délibération, exercé des fonctions ou détenu un mandat, a ou a eu un intérêt au cours de la même période. Il ne peut davantage participer à une délibération concernant une affaire dans laquelle lui-même ou, le cas échéant, une personne morale au sein de laquelle il a, au cours des deux ans précédant la délibération, exercé des fonctions ou détenu un mandat, a représenté une des parties intéressées au cours de la même période.

Le président du comité prend les mesures appropriées pour assurer le respect de ces obligations et interdictions.

II. Les membres et les personnels du comité de l'abus de droit fiscal sont tenus au respect des règles de secret professionnel définies à l'article L. 103 du livre des procédures fiscales.

Ce secret n'est pas opposable à l'autorité judiciaire agissant dans le cadre d'une procédure pénale.

III. Nul ne peut être membre de ce comité s'il a été condamné au cours des cinq années passées, selon les modalités prévues à l'article 131-27 du code pénal, à une peine d'interdiction d'exercer une profession commerciale ou industrielle, de diriger, d'administrer, de gérer ou de contrôler à un titre quelconque, directement ou indirectement, pour son propre compte ou pour le compte d'autrui, une entreprise commerciale ou industrielle ou une société commerciale. »

Lorsque le comité de l'abus de droit fiscal est saisi, le contribuable et l'administration sont invités par le président à présenter leurs observations (CGI, art. 1653 E).

II. ACTIVITE DU COMITE DE L'ABUS DE DROIT FISCAL

A. Nombre d'affaires reçues et d'avis rendus au cours de l'année 2012

L'activité particulièrement soutenue du Comité s'est traduite par un accroissement notable du nombre de séances et d'auditions.

TYPOLOGIE DES AFFAIRES (par impôt)	NOMBRE D'AFFAIRES		AVIS RENDUS	
	Reçues en 2012	Traitées en 2012 ⁽¹⁾	Favorables ⁽²⁾	Défavorables ⁽²⁾
Droits d'enregistrement et impôt de solidarité sur la fortune <i>- dont Impôt de solidarité sur la fortune</i>	7 (2)	7 (2)	4 (2)	3 /
Impôt sur le revenu	37	39	30	9
Impôt sur les sociétés	7	7	6	1
Cotisation minimale de taxe professionnelle	/	1	/	1
Taxe sur la valeur ajoutée	1	1	/	1
TOTAL	52	55	40	15

⁽¹⁾ 55 dossiers (au cours de 12 séances) : dont 8 affaires en stock au 31 décembre 2011 et 47 affaires reçues en 2012. Il reste, au 31 décembre 2012, 5 affaires en stock : droits d'enregistrement (1), impôt sur le revenu (4).

⁽²⁾ à la mise en œuvre de la procédure de l'abus de droit fiscal.

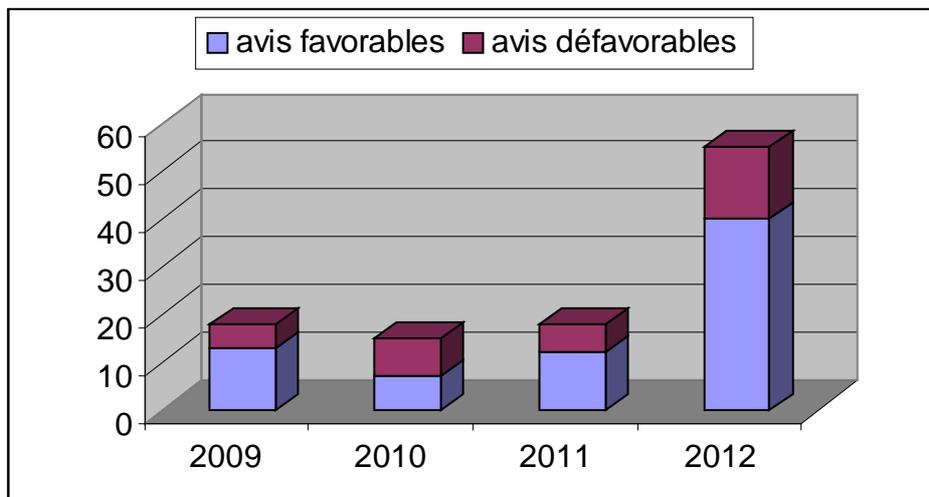
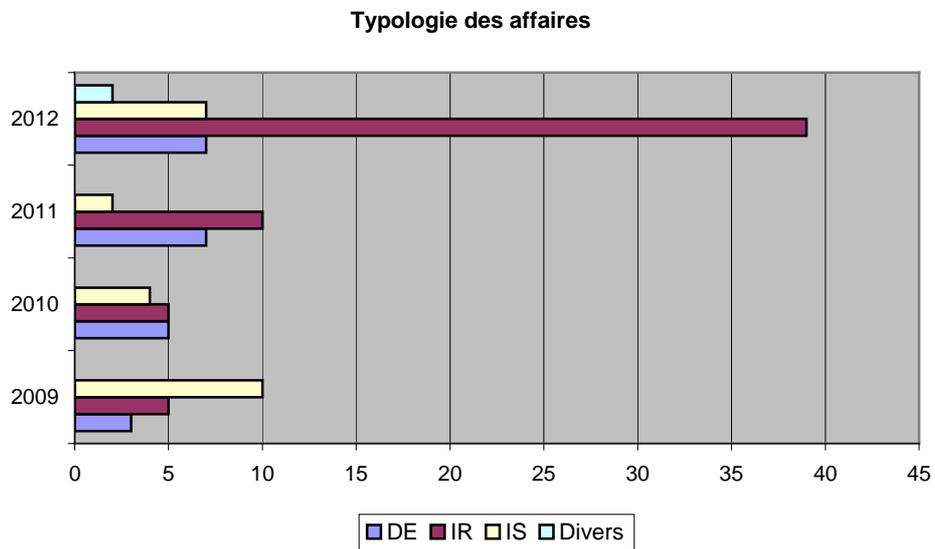
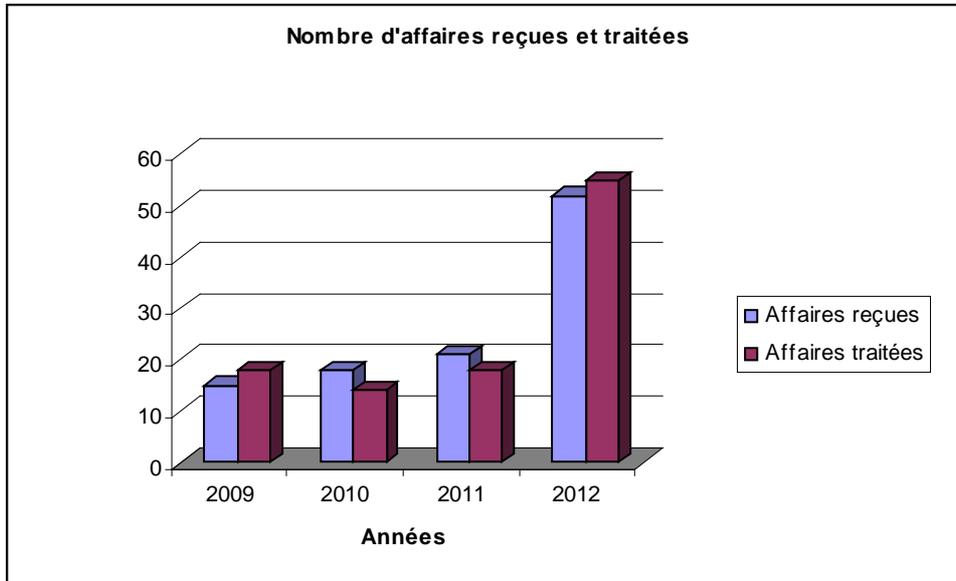
L'augmentation du nombre de saisines du Comité constatée au cours des trois dernières années se poursuit (15 saisines en 2009, 18 en 2010, 21 en 2011 et 52 en 2012). Il en est de même du nombre d'affaires examinées : 14 en 2010, 18 en 2011 et 55 en 2012.

En 2012, 71 % des affaires examinées par le Comité concerne l'impôt sur le revenu (contre 55 % en 2011).

Cette croissance de plus de 100 % des dossiers soumis au Comité s'explique par l'examen d'un même montage portant sur 25 dossiers ayant donné lieu, in fine, à des rappels en matière d'impôt sur le revenu (et contributions sociales). L'avis favorable donné par le Comité dans ces affaires impacte naturellement le pourcentage des avis selon leur sens.

Les graphiques ci-après retracent l'activité du Comité au cours des quatre dernières années :

- graphique 1 : nombre d'affaires reçues et traitées ;
- graphique 2 : typologie des affaires par impôts (*droits d'enregistrement et impôt de solidarité sur la fortune, impôt sur le revenu, impôt sur les sociétés, divers*) ;
- graphique 3 : sens des avis émis par le Comité (*favorables ou défavorables à la mise en œuvre de la procédure de l'abus de droit fiscal*).



B. Motifs des redressements

Le tableau ci-dessous récapitule les dossiers examinés par le Comité au cours de l'année 2012.

NATURE DE L'IMPOT	MOTIFS	Références des affaires
Droits d'enregistrement et impôt de solidarité sur la fortune (7)	<ul style="list-style-type: none"> - Donations déguisées en vente (4) - Apport pur et simple dissimulant un apport à titre onéreux - Impôt de solidarité sur la fortune : usufruit temporaire (2) 	<p>2011-19, 2012-26, 2012-28, 2012-31</p> <p>2012-43</p> <p>2012-27, 2012-29</p>
Impôt sur le revenu (39)	<p><i>Plus-values mobilières</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - Régime du sursis d'imposition (CGI, art. 150-0 B) (8) - Dissimulation d'une dissolution et d'une liquidation anticipée d'une société et sursis d'imposition (25) - Utilisation abusive d'un plan d'épargne en actions (2) - Plus-value mobilière requalifiée en revenus de capitaux mobiliers <p><i>Plus-values immobilières</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - apport-cession de titres (3) 	<p>2011-16, 2011-17, 2011-18, 2011-21, 2012-30, 2012-34, 2012-44, 2012-45</p> <p>2012-01 à 2012-25</p> <p>2011-07, 2012-38</p> <p>2011-20</p> <p>2012-32, 2012-33, 2012-40</p>
Impôt sur les sociétés (7)	<ul style="list-style-type: none"> - Montage permettant d'éviter l'impôt par une application des dispositions des articles 8 et 218 bis du CGI contraire aux objectifs poursuivis par le législateur(2) - Opérations visant à bénéficier de la convention franco-luxembourgeoise et soustraire à l'impôt des plus-values (3) - Opération d'apport suivie d'une réduction de capital et d'une cession d'actifs pour éluder la plus-value sur cession de titres - Placement sous le régime des sociétés mères et filiales d'une distribution par une société liquide venant d'être acquise 	<p>2012-35, 2012-36</p> <p>2012-42, 2012-47, 2012-48</p> <p>2012-41</p> <p>2013-39</p>
Cotisation minimale de taxe professionnelle (1)	- Mise en location-gérance d'un fonds de commerce pour éviter d'atteindre le seuil de chiffre d'affaires déclenchant l'imposition à la CMTF	2011-22
Taxe sur la valeur ajoutée (1)	- Interposition d'une société danoise dans le circuit de facturation pour soumettre des ventes d'avions à la TVA au taux de 0 % applicable au Danemark	2012-37

♦ **En matière de droits d'enregistrement et d'impôt de solidarité sur la fortune**, le nombre d'affaires est stable : 5 en 2010, 7 en 2011 et 7 en 2012.

Quatre affaires concernent des donations déguisées en vente et une affaire est relative à un apport pur et simple dissimulant un apport à titre onéreux.

Dans cette dernière affaire, le montage mis en place consistait à permettre le transfert de dettes entre deux sociétés (B et X) à hauteur de la fraction d'une prime d'apport résultant de l'apport de X vers B de lots immobiliers soumis au seul droit fixe, en échange d'actions nouvelles au profit de X. Le Comité a confirmé le bien-fondé de la mise en œuvre de la procédure de l'abus de droit fiscal, relevant que l'opération critiquée, qui constituait pour B un refinancement de la société X, dissimulait en réalité un apport à titre onéreux.

Deux affaires concernent *l'impôt de solidarité sur la fortune* : le Comité a émis des avis favorables à la mise en œuvre de la procédure de l'abus de droit dans des affaires dans lesquelles un démembrement de propriété a permis aux contribuables d'échapper à l'impôt.

♦ **En matière d'impôt sur le revenu**, huit affaires concernent des contournements abusifs des dispositions de l'article 150-0 B du code général des impôts (dites apport-cession). Dans ces montages, un contribuable apporte à une société X soumise à l'impôt sur les sociétés des titres et reçoit en échange des titres de cette société. La plus-value d'échange réalisée lors de l'apport est ainsi placée en sursis d'imposition jusqu'à la vente des titres reçus en échange. Puis, la société X revend les titres apportés.

Le Comité a notamment admis que la procédure d'abus de droit pouvait être mise en œuvre en présence d'un régime de sursis d'imposition. Le Comité a également précisé que si l'administration entend remettre en cause le régime du sursis d'imposition dont les plus-values réalisées lors de l'apport ont bénéficié à raison de l'interposition de la société soumise à l'impôt sur les sociétés, et qui n'est pas considérée comme fictive, il lui appartient d'en tirer toutes les conséquences sur l'imposition des contribuables au titre de l'année d'apport et non au titre de l'année au cours de laquelle les titres apportés ont été revendus (*avis défavorable : affaire n° 2012-34*).

Il n'a pas confirmé l'abus de droit dans trois autres affaires, l'administration n'ayant pas démontré que le produit de la cession des titres ainsi apportés n'avait pas été significativement réinvesti dans une activité économique au plus tard au 31 décembre de la troisième année suivant leur cession (*n^{os} 2011-17, 2011-18, 2012-44*).

Le Comité a également eu à connaître d'un montage juridique destiné à permettre à certains dirigeants d'accéder au capital d'une société cotée en Bourse (X), par la mise en place d'un dispositif devant se traduire par la cession, à terme, d'une boucle d'auto-contrôle (*n^{os} 2012-01 à 2012-25*).

Le premier volet du montage a consisté, par une série d'opérations ayant des effets comparables à une dissolution anticipée d'une société (A), dont les associés étaient tous membres du comité opérationnel de X, à répartir l'actif de cette société, et, par suite, permettre aux associés d'échapper à l'imposition du gain résultant de cette répartition. L'autre volet a consisté à apporter des titres de la société A que les associés détenaient directement ou

indirectement, à une société soumise à l'impôt sur les sociétés contrôlée par les apporteurs, et placer en sursis d'imposition le gain constaté lors de cette opération.

Le Comité a confirmé le bien-fondé de la procédure de l'abus de droit fiscal pour l'ensemble de ces affaires. Toutefois, il a estimé que la majoration de 80 % n'était applicable que pour cinq contribuables à l'initiative et principaux bénéficiaires du montage (*n^{os} 2012-02, 2012-03, 2012-05, 2012-09 et 2012-13*).

◆ ***En matière d'impôt sur les sociétés***, le Comité a estimé que l'abus de droit était caractérisé dans trois dossiers. Des sociétés françaises ou étrangères, soit par une interposition d'une filiale luxembourgeoise (2012-47), soit en procédant à un transfert de leur siège social au Luxembourg (2012-42 et 2012-48), ont éludé l'imposition en France de plus-values réalisées lors de la cession de biens immobiliers par une application littérale de la convention franco-luxembourgeoise du 1^{er} avril 1958 allant à l'encontre des objectifs poursuivis par ses deux Etats signataires, qui n'ont pas eu l'intention de permettre, par ce texte, une absence totale d'imposition des cessions de biens immobiliers situés en France.

III. AVIS RENDUS PAR LE COMITE DE L'ABUS DE DROIT FISCAL

A. DROITS D'ENREGISTREMENT ET IMPOT DE SOLIDARITE SUR LA FORTUNE

a) Donations déguisées en vente

➤ Affaire n° 2011-19

Aux termes de seize actes de cession sous-seing privé en date du 23 février 2007 et enregistrés pour la plupart d'entre eux en février 2008, M. E K a fait l'acquisition, auprès de ses deux frères, M et C K et de son père, M. H K, de 600 parts de la société A, de 900 parts de la société B, de 710 parts de la société P, de 960 parts de la société E, 24 000 parts de S et enfin, 200 parts de W. Toutes ces cessions ont été réalisées au prix de 1 €.

Considérant que ces ventes étaient fictives en raison d'un défaut de paiement du prix, l'administration a, dans une proposition de rectification du 7 décembre 2010, mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal pour requalifier l'ensemble de ces cessions en donations en prenant pour assiette de taxation la valeur vénale des titres qu'elle avait déterminée. Elle a estimé que ces cessions caractérisaient une donation déguisée dont la preuve résultait des liens d'affection et de parenté unissant les parties, de l'inexécution de l'obligation de faire, de l'absence de contrepartie réelle à la vente et de la disproportion existant entre le prix et la valeur des biens cédés.

Le Comité observe en premier lieu que le caractère symbolique du prix a été admis par le contribuable, lequel fait par ailleurs état d'une étude d'expert valorisant les titres à 1 757 222 euros.

Il note ensuite que les cessions ont été effectuées deux jours avant le décès de M. H K dans le but de restructurer le capital du groupe familial en réunissant toutes les parts dans le patrimoine de M. E K.

Il estime, au regard des faits portés à sa connaissance, que ce prix symbolique a été fixé par les vendeurs en toute connaissance de cause, sans être justifié par la situation économique des sociétés en cause ou par une autre contrepartie matérielle.

Il en déduit que les cédants ont consenti un avantage sans contrepartie à M. E K traduisant, dans le contexte familial de ces cessions, leur intention libérale à son égard.

Le Comité observe toutefois que la donation indirecte et la donation déguisée relèvent de qualifications juridiques distinctes et qu'en l'espèce, ni le prix, ni son paiement effectif ne sont entachés de simulation par fictivité.

Il estime en conséquence qu'en l'absence de simulation dans les actes litigieux, l'administration n'était pas fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal.

➤ Affaire n° 2012-26

Par acte des 30 et 31 juillet 2003, Mme M a cédé à M. V, en se réservant le droit d'usage et d'habitation, sa maison sise à la Celle-saint-Cloud.

Le prix, compte tenu de la réserve du droit d'usage et d'habitation, a été fixé à 152 000 euros, ses modalités de paiement consistant :

- à hauteur de 91 000 euros, en une rente viagère mensuelle de 1.000 euros payable à compter du 1^{er} août 2003 ;

- et pour le solde, soit 61 000 euros, en une obligation viagère de soins et d'entretien.

Mme H est décédée le 13 janvier 2006.

Par une proposition de rectification du 22 juin 2009, l'administration a considéré que la vente dissimulait en réalité une donation et, faisant usage des dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, a recalculé les droits exigibles sur la base des droits de mutation à titre gratuit entre personnes non parentes.

Après avoir entendu ensemble M. V et son conseil ainsi que les représentants de l'administration, le Comité relève qu'il est établi par les éléments du dossier et les affirmations de M. V, non contredites par l'administration, que celui-ci a assuré une présence et des soins constants, jours et nuits, auprès de Mme H dès la signature de l'acte litigieux et jusqu'au jour de son décès.

Le Comité estime que, si seulement une partie des arrérages de la rente viagère exigibles sur la période a effectivement été versée, l'ampleur des soins prodigués, excédant la charge normale découlant de l'obligation de soins et d'entretien, a largement compensé le défaut partiel de paiement de la rente.

Il relève également que la tutrice de Mme H n'a entrepris aucune action propre à mettre en cause la sincérité de l'acte litigieux, et a, au contraire, manifesté sa confiance en M. V en le confortant dans son rôle d'auxiliaire de vie de Mme H.

Au vu de ces éléments, il estime que, dans les circonstances de l'espèce, la preuve de l'intention libérale de Mme H n'est pas rapportée par l'administration qui, dès lors, n'était pas fondée à remettre en cause la sincérité de l'acte des 30 et 31 juillet 2003.

Il émet donc l'avis que l'administration n'était donc pas fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

➤ **Affaire n° 2012-28**

Par acte du 4 juin 2007, M. J a acquis la nue-propiété d'un appartement sis X, bd Port Royal à Paris (5^{ème} ardt.) auprès de Mme P pour un prix de 400 000 euros, converti en une rente viagère d'un montant annuel de 19 200 euros, accompagnée d'une prise en charge de certains travaux à effectuer dans l'appartement et d'une obligation de soins et d'entretien.

Cette dernière est décédée le 4 mai 2009 après avoir quitté son appartement quatre mois après la vente pour une maison de retraite.

Par une proposition de rectification en date du 31 août 2010, l'administration a considéré, sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, que l'acte en cause dissimulait une donation.

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

Le Comité relève que si les travaux prévus au contrat ont été effectués pour un montant de 52 638,93 euros et la rente payée à hauteur de 30 400 euros, la venderesse a transféré entre le 13 juillet 2007 et le 18 décembre 2008 la somme de 247 931 euros au profit de la SCI M, co-détenue par M. J et son épouse, somme excédant largement les prestations en nature et en espèces de M. J envers Mme P.

Il note que si M. J soutient que ces sommes ont financé la rénovation complète de l'appartement acquis à laquelle il aurait été contraint eu égard à la vétusté des lieux, aucun élément soumis à l'appréciation du Comité ne vient justifier de l'affectation de cette somme au financement de tels travaux, dont la charge incombait en tout état de cause, eu égard à leur nature et leur ampleur, au seul nu-propriétaire du bien et non à son usufruitière.

Il constate de surcroît qu'après le départ de Mme P en maison de retraite et l'interruption prématurée du service de l'obligation de soins prévue au contrat qui en est résultée, M. J n'a pas pris l'initiative de convertir l'obligation de soins en rente viagère ainsi que le contrat l'y autorisait.

Il note enfin que M. J avait été institué légataire universel de Mme P.

Le Comité considère, au vu des éléments portés à sa connaissance, que l'intention libérale de Mme P envers M. J est dès lors suffisamment établie et que le contrat du 4 juin 2007 doit s'analyser en réalité en une libéralité.

Il émet ainsi l'avis que l'administration est fondée en l'espèce 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. J était le principal bénéficiaire au sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts du montage ainsi mis en œuvre. Il émet donc l'avis que l'administration est fondée à appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

➤ **Affaire n° 2012-31**

Par acte du 25 juin 2008, M. R et Mme R son épouse, cèdent à M. F, neveu de M. R, la nue-propriété des 2 800 parts composant le capital de la société A au prix de 54 835,20 euros.

Par deux propositions de rectification en date du 1^{er} février 2011, l'administration a, d'une part, rehaussé la base taxable en considérant que la valeur vénale réelle de la nue-propriété cédée s'établissait à 1 500 800 euros et, d'autre part, considéré que cette cession dissimulait en réalité, eu égard à l'extrême modicité du prix exprimé, une donation déguisée. Elle a replacé en conséquence l'opération dans le champ d'application des droits de mutation à titre gratuit en prenant pour assiette des droits la valeur rehaussée des titres cédés.

En réponse à l'évaluation des titres réalisée par le service, le cessionnaire des titres a fait valoir que l'actif de la société A était composé essentiellement de constructions édifiées sur des terrains loués à la SCI B en vertu d'un bail devant s'achever le 31 décembre 2012, et qu'eu égard aux travaux de désamiantage nécessaires sur ces constructions, leur démolition aux frais du preneur apparaissait comme probable conformément aux dispositions de l'article 555 du code civil, ce qui rend nulle voire potentiellement négative la valeur des titres cédés.

Le Comité a entendu ensemble le conseil de M. F et les représentants de l'administration fiscale.

Il relève que l'administration a admis que la SCI B devra, après l'extinction des baux, verser à la société A en application de l'article 555 du code civil une indemnité à raison des améliorations apportées et des constructions édifiées.

Il note cependant qu'au regard des éléments portés à sa connaissance, il n'est pas en mesure de déterminer l'importance de cette indemnité, pas plus qu'il ne lui est possible d'apprécier si le prix de cession des parts de la société A exprimé dans l'acte du 25 juin 2008 était manifestement sous-évalué au regard de la valeur vénale réelle de ces titres.

Le Comité observe qu'en tout état de cause, ni le prix en cause, ni son paiement effectif ne sont en l'espèce entachés de simulation par fictivité.

Il estime en conséquence qu'en l'absence de simulation dans l'acte litigieux, l'administration n'était pas fondée à regarder celui-ci comme déguisant une donation, et partant, à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal.

b) Apport pur et simple dissimulant un apport à titre onéreux

➤ Affaire n° 2012-43

Le groupe S détient la société M.

Le 20 février 2006, la société M crée la SAS B .

Le 12 avril 2006, la société M rachète 100 % des titres de l'EURL X propriétaire de 142 lots dans la tour F, au prix de 17 855 190 euros.

Le 12 avril 2006, la société B achète 3 lots dans la tour au prix de 880 000 euros.

Le 12 avril 2006, la banque C accorde à la société B un prêt de 750 000 euros et à la société X un prêt de 17 615 000 euros pour financer ces opérations.

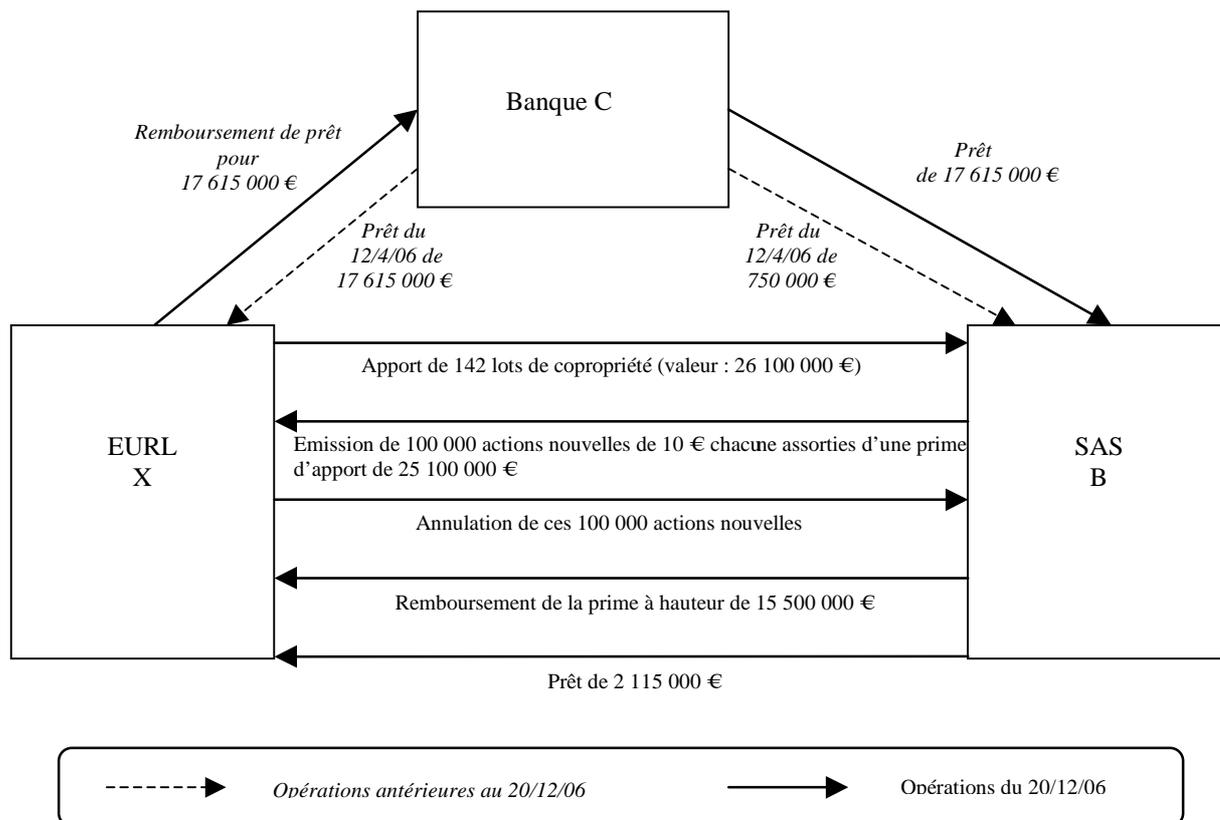
Le 12 avril 2006, la société X rachète la société B à la société M au prix de 37 000 euros.

Le 20 décembre 2006, la société X apporte à la société B à titre pur et simple les 142 lots de la tour qui lui appartiennent. La valeur de l'apport est fixée à 26,1 millions d'euros. En contrepartie, la société B attribue 100 000 actions nouvelles d'une valeur de 10 euros à X et émet une prime de fusion de 25 100 000 euros. Cet acte d'apport a donc donné ouverture au seul droit fixe de 500 euros prévu au I de l'article 810 du code général des impôts.

Le 20 décembre 2006, la société B annule les 100 000 parts nouvelles et réduit d'autant son capital social, rembourse à la société X 15,5 millions d'euros sur la prime d'apport et lui prête la somme de 2 115 000 euros. Pour financer ces opérations, la société B obtient de la banque C un prêt de 17 615 000 euros.

Le 20 décembre 2006, la banque C prélève sur le compte de la société X la somme de 17 615 000 euros en remboursement du prêt consenti le 12 avril 2006 pour un montant identique.

En définitive, l'ensemble des opérations réalisées le 20 décembre 2006 peut être schématisé comme suit :



Considérant que ces opérations permettaient de regarder l'apport du 20 décembre 2006 portant sur les 142 lots de la tour F comme ayant été réalisé à titre onéreux et non à titre pur et simple, l'administration a adressé le 8 juillet 2011 à la société B sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales une proposition de rectification au titre de la taxe de publicité foncière et des taxes additionnelles communales et départementales prévus respectivement par les articles 683 bis, 1584 et 1595 du code général des impôts.

Après avoir entendu ensemble le représentant de la société B et ses conseils et le représentant de l'administration, le Comité relève que l'opération réalisée opérerait en réalité un transfert de dette entre les sociétés B et X à hauteur de la fraction de la prime d'apport (15,5 millions d'euros) remboursée par la première à la seconde. Il note que la société B a d'ailleurs elle-même admis que cette opération constituait de sa part un refinancement de la société X de sorte que, sous couvert d'un apport à titre pur et simple, le montage ainsi mis en œuvre dissimulait en réalité un apport à titre onéreux.

Il considère qu'une telle appréciation est confortée par la concomitance, sur la même journée du 20 décembre 2006, d'une série d'opérations participant du même montage, et notamment la création et l'annulation simultanées des actions émises en contrepartie de l'apport.

En conséquence, le Comité estime que la SAS B a poursuivi un but exclusivement fiscal en recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur et que l'administration était ainsi fondée à mettre en œuvre les dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Enfin, le Comité estime que la SAS B doit être regardée comme ayant eu l'initiative principale du montage constitutif de l'abus de droit et, en outre, en a été la principale 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.

c) Impôt de solidarité sur la fortune : usufruit temporaire

➤ Affaire n° 2012-27

La SARL Z, ayant initialement pour objet social la location de tous matériels de travaux publics, a étendu celui-ci le 2 décembre 2005 à la réalisation de travaux d'assainissement ainsi que l'acquisition et la gestion immobilière.

Par acte du 28 décembre 2005, M. et Mme C ont donné à leurs cinq enfants l'usufruit temporaire pour 5 ans de 183 530 parts de la SARL Z leur appartenant.

Par une proposition de rectification en date du 22 février 2010, l'administration fiscale a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal au motif que la donation de l'usufruit temporaire était fictive et que cette opération n'avait été inspirée que par des préoccupations fiscales visant à atténuer leur impôt de solidarité sur la fortune. Elle a donc recalculé l'impôt des époux C exigible au titre des années 2006 à 2008 en réintégrant dans l'actif taxable la valeur en pleine propriété des titres démembrés.

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

Le Comité observe en premier lieu que la société Z a été constamment déficitaire entre 2003 et 2008 et que les acquisitions immobilières réalisées immédiatement après la donation litigieuse ont aggravé cette situation.

Il relève ensuite que les donataires ont peu ou pas participé à la vie de la société dont la gestion et la conduite de la politique d'investissement demeuraient entre les mains de son gérant, par ailleurs donateur des titres.

Il considère également que l'absence de toute perspective de bénéfices de la société Z sur la période d'exercice de l'usufruit temporaire était, eu égard aux conditions d'exploitation et à l'état du marché, connue des nus-proprétaires qui, par ailleurs, n'ont procédé à aucune restructuration du capital par absorption du report à nouveau afin de permettre la distribution de dividendes.

Il observe en outre que la donation a été réalisée le 28 décembre 2005, soit 3 jours avant l'entrée en vigueur de l'article 8 de la loi de finances pour 2006 ayant réduit de dix à six ans le délai de rapport fiscal des donations antérieures prévu à l'article 784 du code général des impôts, ce qui aurait fait bénéficier les donataires d'un régime fiscal plus avantageux pour la liquidation des droits de donation. Il note que le choix d'une telle date a permis au

démembrement de produire immédiatement ses effets pour la taxation au titre de l'impôt de solidarité sur la fortune de l'année 2006 des époux C.

Le Comité estime que la circonstance que l'usufruit temporaire ainsi constitué n'a pas été de nature à produire des fruits sur la période considérée n'établit pas à elle seule la fictivité du démembrement.

Il considère en revanche que l'ensemble des circonstances rappelées ci-dessus démontre que l'acte du 28 décembre 2005 n'a pu être inspiré par aucun autre motif que celui d'atténuer l'imposition au titre de l'impôt de solidarité sur la fortune que les époux C, si cet acte n'avait pas été passé, aurait normalement dû supporter eu égard à leur situation réelle.

Il note qu'en matière d'assiette de l'impôt de solidarité sur la fortune, si l'article 885 E du code général des impôts pose le principe de taxation de l'ensemble des biens, droits et valeurs imposables appartenant au foyer fiscal, l'article 885 G du même code rend, par exception, généralement imposable l'usufruitier sur la valeur en pleine propriété des biens dont il possède l'usufruit. Cette exception est justifiée par le fait que seul l'usufruit est susceptible de procurer des revenus et de conférer ainsi une capacité contributive à son détenteur.

Le Comité estime ainsi qu'en faisant échapper les titres de la société Z au principe de taxation de l'article 885 E pour les placer artificiellement dans le champ de l'exception prévue à l'article 885 G du CGI en les sachant insusceptibles de produire tout revenu sur la période, les conjoints C ont poursuivi un but exclusivement fiscal en recherchant le bénéfice d'une application littérale de ce dernier texte à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur, de sorte que l'administration était fondée à mettre en œuvre, au cas d'espèce, la procédure de l'abus de droit fiscal.

Enfin, le Comité estime que les époux C étaient les principaux bénéficiaires au sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts du montage ainsi mis en œuvre. Il émet donc l'avis que l'administration est fondée à appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

➤ **Affaire n° 2012-29**

M. et Mme A sont propriétaires d'un immeuble de rapport situé à Paris (16^{ème} arrdt.) comprenant 52 appartements, et possèdent la totalité des parts de la société civile agricole (SCA) X dont l'actif unique était constitué par un château et des terres sur la commune de W (Nièvre).

Par un acte du 21 décembre 2001, qui suivait deux actes de 1981, puis 1991 ayant mis en place un mécanisme identique, M. et Mme A ont apporté à la SCA l'usufruit temporaire pour une durée de 10 ans de l'immeuble situé à Paris. Cet usufruit a été estimé à 2/10^{ème} de la valeur de la propriété entière en application des dispositions du II de l'article 762 du code général des impôts alors en vigueur.

En raison de cet apport d'usufruit temporaire, et en application des dispositions de l'article 885 G du même code selon lesquelles au titre de l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) les biens grevés d'un usufruit sont compris dans le patrimoine de l'usufruitier pour leur valeur en pleine propriété, M. et Mme A, pris en leur qualité de nu-propriétaire, n'avaient pas à déclarer cet immeuble dans la déclaration qu'ils ont souscrite à raison de cet impôt. Par ailleurs, dès lors que l'usufruit de l'immeuble situé à Paris appartient, pendant cette période temporaire à la SCA X, personne morale, il a été pris en compte par celle-ci dans son bilan pour sa valeur

économique. Par suite, seules les parts de la SCA, tenant compte de cette valeur de l'usufruit, ont été comprises dans l'assiette de l'ISF dû par M. et Mme A.

Considérant que cet apport n'avait eu d'autre but que de permettre de soustraire l'essentiel de la valeur de l'immeuble à l'ISF, l'administration a, au titre des années 2004 à 2010 et sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, estimé que cet acte ne lui était pas opposable et, en conséquence, pour le calcul de cet impôt, réintégré la valeur en pleine propriété de cet immeuble dans le patrimoine de M. et Mme A tout en revoyant à la baisse la valeur des parts sociales de la SCA désormais déterminée sur la seule valeur de l'actif constitué par le château de ... et ses terres.

Après avoir entendu ensemble les conseils de M. et Mme A et le représentant de l'administration, le Comité relève que, selon les mentions de l'acte du 21 décembre 2001, l'apport à la SCA X de l'usufruit temporaire de l'immeuble situé à Paris était impératif afin que cette société puisse bénéficier de ressources, devant être procurées par cet immeuble, après l'extinction le 30 décembre 2001 de l'usufruit constitué en 1991, en raison de travaux importants restant à effectuer dans le château de ..., du remboursement de l'ouverture de crédit remboursable en totalité au 15 juillet 2003 pour un montant de 500 000 francs et de la nécessité, pour poursuivre les travaux, de solliciter en 2003 une nouvelle ouverture de crédit d'un montant substantiel, lequel ne pourra être octroyé que si la SCA justifie de ressources propres lui permettant de rembourser les intérêts et le capital. Il relève également que cet acte mentionne aussi la poursuite de la réalisation de l'objet social de la SCA, indépendamment de l'ouverture de successions au sein des familles des associés.

Le Comité constate cependant, en l'état du dossier qu'il a examiné, qu'aucun élément concret ne vient étayer le lien ainsi établi entre l'obtention de prêts et la détention de l'usufruit temporaire. En particulier, il n'est nullement justifié que ce démembrement aurait correspondu à une exigence du prêteur.

Il note également que les recettes nettes tirées de l'immeuble démembré étaient, sur la période couverte par les redressements, plus de trois fois supérieures au montant des travaux payés dans le château de

Le Comité observe au surplus que s'il est soutenu que le démembrement pouvait protéger les intérêts du conjoint survivant lors du prédécès de l'un des associés, l'usufruit temporaire, fût-il constitué pour dix ans, ne constitue pas un moyen efficace de protéger le conjoint survivant en raison précisément de son caractère éphémère, alors de surcroît que les statuts de la SCA protégeaient déjà suffisamment l'associé survivant en lui attribuant toutes les parts de son co-associé, au cas où il décéderait, et que M. et Mme A avaient adopté le régime de la communauté universelle, notamment en ce qui concerne l'immeuble situé à Paris.

Enfin, il note qu'en matière d'assiette de l'ISF, si l'article 885 E du code général des impôts pose le principe de taxation de l'ensemble des biens, droits et valeurs imposables appartenant au foyer fiscal, l'article 885 G du même code rend, par exception, généralement imposable l'usufruitier sur la valeur en pleine propriété des biens dont il possède l'usufruit. Cette exception est justifiée par le fait que seul l'usufruit est susceptible de procurer des revenus et ainsi conférer une capacité contributive à son détenteur. Il relève aussi que toutefois ce principe ne s'applique pas lorsque le détenteur de l'usufruit est une personne morale, laquelle

ne fait pas partie des personnes soumises à l'ISF au sens de l'article 885 A du code général des impôts.

Le Comité considère que le démembrement temporaire de la propriété de l'immeuble situé à Paris n'était, au cas d'espèce, justifié par aucune considération économique ou patrimoniale, mais répondait à la seule préoccupation d'exclure sa valeur en toute propriété dans le calcul de l'assiette de l'ISF.

Le Comité estime ainsi qu'en faisant échapper cet immeuble de rapport au principe de taxation de l'article 885 E, pour le placer artificiellement dans le champ de l'exception prévue à l'article 885 G du code général des impôts en conférant l'usufruit à une personne non visée par l'article 885 A, M. et Mme A ont poursuivi un but exclusivement fiscal en recherchant le bénéfice d'une application littérale de ces textes à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur.

Enfin, le Comité estime que M. et Mme A doivent être regardés comme ayant eu l'initiative principale du montage constitutif de l'abus de droit et, en outre, en ont été les principaux bénéficiaires 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.

B. IMPÔTS DIRECTS

1. Impôt sur le revenu

a) Plus-values mobilières : régime du sursis d'imposition (CGI, art. 150-0 B)

➤ **Affaire n° 2011-16**

Le 14 mars 2008, M. et Mme M ont constitué la société civile Z, et ont respectivement apporté 61 parts de la SARL V pour une somme estimée 146 400 € et 100 € en numéraire. Le capital social de cette société s'élève à 146 500 euros et a été divisé en 1 465 parts sociales. En contrepartie de leurs apports, ils ont ainsi respectivement reçu 1 464 parts et une part. La société a opté, dès sa création, pour l'assujettissement de ses bénéfices à l'impôt sur les sociétés.

Le 31 mars 2008, la société SA A acquiert l'ensemble des titres de la SARL V, et notamment les 61 parts détenues par la société Z. Cette cession n'a généré pour cette dernière société aucune plus-value dès lors que le prix de cession était identique au prix d'acquisition.

La plus-value d'apport réalisée par M. M a bénéficié du régime du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts.

Par une proposition de rectification en date du 14 janvier 2011, l'administration a considéré que l'opération d'apport des titres à une société constituée et contrôlée par M. et Mme M suivie de leur cession par cette société, laquelle a été soumise par option au régime de l'impôt sur les sociétés, n'avait pas eu d'autre motif que de permettre aux intéressés de placer abusivement la plus-value d'apport dans le champ d'application du sursis d'imposition prévu à cet article et elle a mis en œuvre la procédure d'abus de droit sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

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

En premier lieu, sur le plan des principes applicables, le Comité estime que le législateur a entendu réserver le régime du sursis d'imposition prévu par l'article 150-0 B du code général des impôts aux seules opérations d'apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés lorsque cet apport a été suivi d'un réinvestissement par cette société du produit de la cession des titres apportés dans des activités économiques.

Le Comité considère que, lorsque l'administration entend remettre en cause les conséquences fiscales d'une opération d'apport de titres à une telle société et qui s'est traduite par le sursis d'imposition, prévu à cet article, 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. Certes, dans le régime du sursis d'imposition, le contribuable ne dispose pas du choix, qui existait sous le régime antérieur du report d'imposition, entre la taxation immédiate de la plus-value et son imposition ultérieure, dès lors qu'aucune plus-value ne doit être déclarée lors de l'apport des titres, lequel constitue une opération intercalaire. Cependant, cette circonstance ne saurait faire échec à l'application de la procédure de l'abus de droit fiscal dès lors que l'opération d'apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés, dont l'intérêt fiscal est de différer l'imposition de la plus-value, a nécessairement pour effet de minorer l'assiette de l'année au titre de laquelle l'impôt est normalement dû à raison de la situation et des activités réelles du contribuable si celui-ci n'avait pas fait le choix, à seule fin de bénéficier du régime du sursis d'imposition, de faire apport de ses titres à une telle société qu'il contrôle avant qu'elle ne les cède.

Le Comité estime que le placement en sursis d'imposition d'une plus-value réalisée par un contribuable lors de l'apport de titres à une telle société qu'il contrôle et qui a été suivi de leur cession par cette société, est constitutif d'un abus de droit s'il s'agit d'un montage ayant pour seule finalité de mettre en mesure le contribuable, en interposant cette société, de disposer des liquidités obtenues lors de la cession de ces titres tout en restant détenteur des titres de la société reçus en échange lors de l'apport. Le contribuable poursuit alors un but exclusivement fiscal et recherche le bénéfice d'une application littérale de l'article 150-0 B du code général des impôts à l'encontre des objectifs, rappelés ci-dessus, que le législateur a entendu poursuivre. L'abus de droit n'est pas caractérisé s'il ressort de l'ensemble de l'opération que cette société a effectivement réinvesti pour un montant devant être regardé comme significatif le produit de cette cession dans des activités économiques.

En second lieu, le Comité constate qu'en l'espèce M. et Mme M ont constitué une société civile qu'ils contrôlent et lui ont apporté les titres de la SARL V détenus par M. M. Il relève que cette société a opté, dès sa création, pour l'assujettissement de ses bénéfices à l'impôt sur les sociétés. Il constate que le seul investissement dans une activité économique effectué, près de trois ans après la cession, par la société Z, est la souscription au capital de la société W. Il note cependant que ce réinvestissement représente moins de 3 % du produit de cession des titres de la SARL V. Il estime qu'une part significative du produit de la cession des titres de la SARL V n'a pas ainsi été réinvestie dans des activités économiques.

Il relève en outre que les dires de M. M sur les diligences entreprises pour rechercher de nouveaux investissements ne sont pas étayés de justifications suffisantes, et qu'à les supposer avérées, ces diligences n'ont, en tout état de cause, débouché sur aucun investissement réel

sans que des explications ne soient communiquées sur les raisons qui auraient motivé la décision de ne pas investir.

En conséquence, au vu des éléments en sa possession, 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 à l'égard de la plus value réalisée lors de l'apport des titres de la SARL V à la société Z.

Enfin, le Comité estime que M. et Mme M doivent être regardés comme ayant eu l'initiative principale des actes constitutifs de l'abus de droit et en outre en ont été les principaux bénéficiaires 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.

➤ **Affaire 2011-17**

Par un acte du 5 décembre 2006, M. et Mme G ont constitué la société civile C, qui a opté pour l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés, et lui ont fait apport respectivement de 4 800 et 1 200 actions de la SA B leur appartenant, recevant en échange 4 800 et 1 200 parts de la société C.

La plus-value réalisée lors de l'apport des titres de la SA B à la société C a bénéficié du régime du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts. Le 1er janvier 2007, la société F a acheté tous les titres de la SA B, dont ceux détenues par la société C.

Par une proposition de rectification en date du 16 décembre 2009, l'administration a considéré que l'opération d'apport des titres à une société constituée et contrôlée par M. et Mme G suivie de leur cession par cette société n'avait pas eu d'autre motif que de permettre aux intéressés de placer abusivement la plus-value d'apport dans le champ d'application du sursis d'imposition et elle a mis en œuvre la procédure d'abus de droit sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

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

En premier lieu, sur le plan des principes applicables, le Comité estime que le législateur a entendu réserver le régime du sursis d'imposition prévu par l'article 150-0 B du code général des impôts aux seules opérations d'apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés lorsque cet apport a été suivi d'un réinvestissement par cette société du produit de la cession des titres apportés dans des activités économiques.

Le Comité considère que, lorsque l'administration entend remettre en cause les conséquences fiscales d'une opération d'apport de titres à une telle société et qui s'est traduite par le sursis d'imposition, prévu à cet article, 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. Certes, dans le régime du sursis d'imposition, le contribuable ne dispose pas du choix, qui existait sous le régime antérieur du report d'imposition, entre la taxation immédiate de la plus-value et son imposition ultérieure, dès lors qu'aucune plus-value ne doit être déclarée lors de l'apport des titres, lequel constitue une opération intercalaire. Cependant, cette circonstance ne saurait faire échec à l'application de la

procédure de l'abus de droit fiscal dès lors que l'opération d'apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés, dont l'intérêt fiscal est de différer l'imposition de la plus-value, a nécessairement pour effet de minorer l'assiette de l'année au titre de laquelle l'impôt est normalement dû à raison de la situation et des activités réelles du contribuable si celui-ci n'avait pas fait le choix, à seule fin de bénéficier du régime du sursis d'imposition, de faire apport de ses titres à une telle société qu'il contrôle avant qu'elle ne les cède.

Le Comité estime que le placement en sursis d'imposition d'une plus-value réalisée par un contribuable lors de l'apport de titres à une telle société qu'il contrôle et qui a été suivi de leur cession par cette société, est constitutif d'un abus de droit s'il s'agit d'un montage ayant pour seule finalité de mettre en mesure le contribuable, en interposant cette société, de disposer des liquidités obtenues lors de la cession de ces titres tout en restant détenteur des titres de la société reçus en échange lors de l'apport. Le contribuable poursuit alors un but exclusivement fiscal et recherche le bénéfice d'une application littérale de l'article 150-0 B du code général des impôts à l'encontre des objectifs, rappelés ci-dessus, que le législateur a entendu poursuivre. L'abus de droit n'est pas caractérisé s'il ressort de l'ensemble de l'opération que cette société a effectivement réinvesti pour un montant devant être regardé comme significatif le produit de cette cession dans des activités économiques.

En second lieu, le Comité constate qu'en l'espèce la société C a réalisé des apports dans deux sociétés créées l'une pour une activité de négoce de bijoux (société A), l'autre pour l'exploitation d'une galerie d'art (société P).

Il relève par ailleurs que des avances en compte courant ont été consenties par la société C à la société P et note à cet égard qu'en l'absence d'emprunt, la preuve est apportée par les mentions figurant au bilan que l'acquisition des éléments d'actif de la société P a été financée par les sommes en cause.

Il considère ainsi que les produits de cession des titres de la SA B ont fait l'objet de réinvestissements dans des activités économiques à hauteur d'un quantum de 39 %, non contesté par l'administration, représentant, dans les circonstances de l'espèce, une part significative du produit de cession des titres.

Le Comité émet en conséquence l'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en œuvre, dans les circonstances de l'espèce, 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 à l'égard de la plus-value réalisée lors de l'apport des titres de la SA B à la société C.

➤ **Affaire n° 2011-18**

Le 15 décembre 2007, M. et Mme B ont constitué la SARL Z et lui ont apporté la totalité des actions de la SA P qu'ils détenaient, respectivement à concurrence de 9 220 et 759 titres, et qui représentaient 99,79 % du capital de cette société.

Le capital social de la SARL Z s'élève 3 592 440 euros, constitué de 359 244 parts de 10 euros, et est alors détenu à hauteur de 92,4 % par M. B et 7,6 % par Mme B, M. B étant le gérant de cette société depuis sa création et son épouse en est la co-gérante depuis le 10 mai 2009.

La société Z a pour objet social la prise de participation, la gestion patrimoniale, ainsi que toutes opérations industrielles, commerciales et financières et réalise une activité de prestations de services pour ses filiales (prestations de direction et commerciales, d'assistance administrative, financière et comptable) recevant une redevance en contrepartie, les associés percevant une rémunération mensuelle au titre de leur gérance.

La plus-value réalisée par M. et Mme B lors de l'apport des actions de la SA P à la SARL Z, d'un montant de 3 442 755 euros, a bénéficié du régime du sursis d'imposition prévu par l'article 150-0 B du code général des impôts.

Le 11 février 2008, la SARL Z a cédé l'intégralité des 9 979 actions de la SA P à 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 à une société constituée et contrôlée par M. et Mme B suivie de leur cession par cette société n'avait pas eu d'autre motif que de permettre aux intéressés de placer abusivement les plus-values d'apport dans le champ du sursis d'imposition et elle a mis en œuvre la procédure d'abus de droit sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

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

En premier lieu, sur le plan des principes applicables, le Comité estime que le législateur a entendu réserver le régime du sursis d'imposition prévu par l'article 150-0 B du code général des impôts aux seules opérations d'apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés lorsque cet apport a été suivi d'un réinvestissement par cette société du produit de la cession des titres apportés dans des activités économiques.

Le Comité estime que le placement en sursis d'imposition d'une plus value réalisée par un contribuable lors de l'apport de titres à une telle société qu'il contrôle et qui a été suivi de leur cession par cette société, est constitutif d'un abus de droit s'il s'agit d'un montage ayant pour seule finalité de mettre en mesure le contribuable, en interposant cette société, de disposer des liquidités obtenues lors de la cession de ces titres tout en restant détenteur des titres de la société reçus en échange lors de l'apport. Le contribuable poursuit alors un but exclusivement fiscal et recherche le bénéfice d'une application littérale de l'article 150-0 B du code général des impôts à l'encontre des objectifs, rappelés ci-dessus, que le législateur a entendu poursuivre. L'abus de droit n'est pas caractérisé s'il ressort de l'ensemble de l'opération que cette société a effectivement réinvesti pour un montant devant être regardé comme significatif le produit de cette cession dans des activités économiques.

En second lieu, le Comité constate que la société Z a souscrit au capital des sociétés A, B et C et a consenti des avances en compte courant à ces deux dernières sociétés qui ont permis, au vu des éléments produits devant le Comité, l'acquisition d'éléments d'actif, leur trésorerie étant au demeurant insuffisante pour procéder à un remboursement.

Il relève par ailleurs que la société Z a fait l'acquisition d'un bien immobilier à usage d'hôtel en vue de son exploitation directe.

Le Comité observe que les produits de la cession des titres de la SA P ont ainsi fait l'objet de réinvestissements dans des activités économiques à hauteur d'un quantum d'environ 40 %,

représentant, dans les circonstances de l'espèce, une part significative du produit de la cession des titres.

Le Comité émet en conséquence l'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en œuvre, dans les circonstances de l'espèce, 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 à l'égard des plus-values réalisées lors de l'apport des titres de la SA P à la société Z.

➤ **Affaire n° 2011-21**

Par deux actes sous seing privé en date du 2 décembre 2008, M. P et Mme EP, sa fille, ont apporté à la société civile N, en cours de constitution et qui a opté pour l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés, respectivement 151 parts de la SCI Z et 20 euros en numéraire, recevant en échange 9 999 et 1 parts de la société N.

Par un nouvel acte sous seing privé du 20 décembre 2008, M. P a apporté à la société N 111 parts de la SARL W, qui a été absorbée par la société D le 30 décembre 2008, recevant en échange 7 166 parts de la société N.

A l'issue de ces apports, la société civile N a donc un capital social de 345 642 € divisé en 17 166 parts sociales, dont 17 165 appartiennent à M. P.

Les plus-values d'apport réalisées par M. P ont bénéficié du régime du sursis d'imposition prévu par l'article 150-0 B du code général des impôts.

Les 22 et 29 décembre 2008, la SC N a cédé à la SARL T respectivement les 151 parts de la SCI Z et les 111 parts de la SARL W.

Par une proposition de rectification en date du 14 mars 2011, l'administration a considéré que les opérations d'apport des titres à une société constituée et contrôlée par M. P, suivies de leur cession par cette société, n'avait pas eu d'autre motif que de permettre à l'intéressé de placer abusivement les plus-values d'apport dans le champ du sursis d'imposition et elle a mis en œuvre la procédure d'abus de droit sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

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

En premier lieu, sur le plan des principes applicables, le Comité estime que le législateur a entendu réserver le régime du sursis d'imposition prévu par l'article 150-0 B du code général des impôts aux seules opérations d'apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés lorsque cet apport a été suivi d'un réinvestissement par cette société du produit de la cession des titres apportés dans des activités économiques.

Le Comité estime que le placement en sursis d'imposition d'une plus value réalisée par un contribuable lors de l'apport de titres à une telle société qu'il contrôle et qui a été suivi de leur cession par cette société, est constitutif d'un abus de droit s'il s'agit d'un montage ayant pour seule finalité de mettre en mesure le contribuable, en interposant une société, de disposer des liquidités obtenues lors de la cession de ces titres tout en restant détenteur des titres de la société reçus en échange lors de l'apport. Le contribuable poursuit alors un but exclusivement fiscal et recherche le bénéfice d'une application littérale de l'article 150-0 B du code général

des impôts à l'encontre des objectifs, rappelés ci-dessus, que le législateur a entendu poursuivre. L'abus de droit n'est pas caractérisé s'il ressort de l'ensemble de l'opération que cette société a effectivement réinvesti pour un montant devant être regardé comme significatif le produit de cette cession dans des activités économiques.

En second lieu, au vu des éléments portés à sa connaissance, le Comité relève :

- qu'à la suite de la cession des parts de la SCI Z et de la SARL W pour un prix total de 345 633 euros, la société N a mis à la disposition de M. P sur la période du 31 décembre 2008 au 4 mai 2009, au moyen de plusieurs virements sur le compte courant d'associé que celui-ci détenait dans la société, une somme totale de 342 190 euros la privant ainsi de toute trésorerie et donc de la possibilité de procéder à des investissements ;

- que les déclarations souscrites par la société N au titre des exercices clos en 2009 et 2010 font apparaître un actif composé quasi-exclusivement du compte courant débiteur de M. P qui présente le même solde de 342 190 euros, et un compte de résultat limité à quelques charges externes générant un résultat d'exploitation déficitaire ;

- que le réemploi allégué de la somme de 342 190 euros appréhendée par M. P, à savoir le refinancement de la société D, dans laquelle ce dernier est co-gérant minoritaire, par voie d'apport en compte courant bloqué, n'est pas justifié.

Par suite, quelles que soient les circonstances alléguées par M. P, le Comité émet l'avis que l'administration est 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 à l'égard des plus-values réalisées lors de l'apport des titres de la SCI Z et de la SARL W à la société civile N.

Enfin, le Comité estime que M. P doit être regardé comme ayant eu l'initiative principale des actes constitutifs 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.

➤ **Affaire n° 2012-30**

Le 4 juin 2007, Mme H, qui détient 1 929 actions de la SA B, constitue trois sociétés civiles avec comme associée, pour chacune d'entre elles, une de ses trois filleules.

Le capital social de chacune de ces sociétés est de 2 391 317 euros divisé en 3 719 parts sociales de 643 euros chacune, soit 3 718 parts pour Mme H suite à l'apport de 643 actions de la SA B et une part pour chacune des filleules correspondant à un apport en numéraire de 643 euros.

Ces trois sociétés civiles, dont l'objet social est très large, optent pour l'impôt sur les sociétés par courriers en date du 11 juillet 2007, conformément à leurs statuts.

A la suite de ces options, les plus-values d'apport réalisées ont bénéficié du régime du sursis d'imposition prévu par l'article 150-0 B du code général des impôts.

Le 29 septembre 2007, ces trois sociétés civiles cèdent leurs actions de la SA B à la société belge N qui rachète par ailleurs l'intégralité des actions de la SA B à tous les autres actionnaires.

Par une proposition de rectification en date du 16 décembre 2010, l'administration a considéré que les opérations d'apport de titres à des sociétés constituées et contrôlées par Mme H suivies de leur cession par ces sociétés n'avaient pas eu d'autre motif que de permettre à l'intéressée de placer abusivement les plus-values d'apport dans le champ d'application du sursis d'imposition et elle a mis en œuvre la procédure d'abus de droit sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Le Comité a entendu ensemble le conseil de la contribuable ainsi que les représentants de l'administration fiscale.

Il constate que les trois sociétés civiles n'ont procédé à aucun réinvestissement dans une activité économique et que Mme H, qui se borne à invoquer la crise financière, ne justifie pas avoir engagé des démarches relatives à un projet d'investissement.

Le Comité relève également que l'apport des titres de la SA B aux sociétés civiles contrôlées par Mme H ne permet pas d'établir la volonté alléguée de transmission du patrimoine à ses filleules.

Le Comité émet en conséquence l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure prévue par 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 à l'égard des plus-values réalisées lors de l'apport des titres de la SA B aux sociétés civiles.

Enfin, le Comité estime que Mme H doit être regardée comme ayant eu l'initiative principale des actes constitutifs de l'abus de droit et, en outre, en a été la principale 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.

➤ **Affaire n° 2012-34**

Le 12 juillet 2007, un protocole d'accord général est conclu en vue de la cession de la totalité des titres de la société A (soit 178 368 actions) à une société holding de reprise créée à cet effet.

Le 30 octobre 2007, M. et Mme H créent la société privée à responsabilité limitée de droit belge F qui a son siège social à Bruxelles, chacun des époux détenant la moitié du capital.

A cette même date, M. H et la société F créent à la même adresse la société en commandite par actions E qui a pour objet toutes activités et opérations d'une société d'investissement et de holding. La société F, associée commanditée, souscrit une action tandis que M. H, associé commanditaire, se voit attribuer 24 000 actions en rémunération de l'apport en nature de 97 270 actions de la société A.

La plus-value d'apport réalisée a bénéficié du régime du sursis d'imposition prévu par l'article 150-0 B du code général des impôts.

Le 15 janvier 2008, la cession de l'ensemble des actions de la société A à la société holding de reprise est finalisée à travers un contrat d'acquisition d'actions, selon des modalités conformes au protocole précédemment conclu, M. et Mme H cédant à cette occasion en propre 41 032 actions de la société A et la société E cédant ses 97 270 actions préalablement apportées.

Par une proposition de rectification en date du 15 décembre 2010, l'administration a considéré que l'opération d'apport des titres suivie de leur cession après un court délai de détention

n'avait pas eu d'autre motif que de permettre à M. et Mme H de placer abusivement la plus-value réalisée dans le champ d'application du sursis d'imposition prévu par l'article 150-0 B du code général des impôts. Elle a mis en œuvre la procédure d'abus de droit sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et, après avoir écarté l'acte d'apport comme ne lui étant pas opposable, a décidé l'imposition de la plus-value au titre de l'année 2008.

Le Comité a entendu ensemble le contribuable et son conseil ainsi que le représentant de l'administration fiscale.

Il note, ainsi que l'administration l'a confirmé lors de la séance du Comité, que la proposition de rectification se fonde sur la remise en cause du régime du sursis d'imposition prévu par l'article 150-0 B du code général des impôts. Il relève que l'administration a entendu imposer la plus-value réalisée au titre de l'année 2008 du fait de la cession des actions de la société A à la société G.

Le Comité constate toutefois que les actions de la société A ont quitté le patrimoine de M. et Mme H le 30 octobre 2007 à la suite de l'apport effectué par M. H à la société E. Il relève en outre que cette société n'est pas fictive et qu'elle ne peut être regardée en l'espèce comme dépourvue de toute substance. Par suite si l'administration entendait remettre en cause le régime du sursis d'imposition dont les plus-values réalisées lors de cet apport ont bénéficié à raison de l'interposition de cette société, il lui appartenait d'en tirer toutes les conséquences sur l'imposition des contribuables au titre de l'année d'apport, soit l'année 2007, et non au titre de l'année 2008 au cours de laquelle les titres apportés ont été revendus.

Dès lors, le Comité, qui relève qu'en toute hypothèse les modalités de réinvestissement du produit de la cession réalisées par la société E, consistant notamment en la souscription de parts de fonds communs de placement à risques, caractérisaient un réinvestissement significatif dans une activité économique, estime que l'administration n'était pas fondée à mettre en œuvre, dans les circonstances de l'espèce, la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour imposer au nom de M. et Mme H la plus-value en litige au titre de l'année 2008.

➤ **Affaire n° 2012-44**

M. C détient 43,47 % du capital de la SAS H (soit 62 500 titres), société exerçant une activité de holding mixte dont il est par ailleurs directeur général.

Le 7 juillet 2009, M. C a créé la SARL unipersonnelle U en lui apportant 28 200 actions de la société H pour une valeur de 510 000 euros, le capital social étant divisé en 51 000 parts de 10 euros chacune détenues à 100 % par l'intéressé.

La SARL U réalise principalement des activités de prestation de services et de gestion administration des entreprises.

La plus-value d'échange de titres réalisée par M. C lors de cette opération d'apport a bénéficié de plein droit du sursis d'imposition prévu par l'article 150-0 B du code général des impôts.

Le 31 août 2009, la SARL U cède les 28 200 actions de la SAS H qu'elle détient à la société P sise à Singapour, pour un prix de 510 072 euros.

Le même jour, M. C vend à cette même société 16 332 titres de la SAS H puis, le 20 octobre 2010, les 17 968 titres restant lui appartenir. Ces cessions ont été soumises à l'impôt proportionnel sur les plus-values réalisées ainsi qu'aux prélèvements sociaux.

Le 31 août 2009, la SARL U a également conclu avec la SAS H un contrat de services de gestion comprenant des services financiers, de gestion, de développement et commerciaux pour une durée de deux ans et moyennant une rémunération annuelle de 114 241 euros hors taxes qui constitue son unique chiffre d'affaires.

Par une proposition de rectification en date du 10 octobre 2011, l'administration a considéré que l'opération d'apport de titres à une société constituée et contrôlée par M. C suivie de leur cession par cette société n'avait pas eu d'autre motif que de permettre à l'intéressé de placer abusivement la plus-value d'échange dans le champ d'application du sursis d'imposition et elle a mis en œuvre la procédure d'abus de droit sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

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

Il relève, en premier lieu, que depuis le mois de novembre de l'année 2010 M. C a entrepris des démarches en vue de réinvestir le produit de la cession des titres, notamment dans un secteur d'activité correspondant à son expérience professionnelle.

Le Comité constate, en second lieu, selon les derniers éléments apportés, que le projet d'investissement dans une activité immobilière qui présente en l'espèce un caractère économique devrait mobiliser la somme de 534 000 euros soit un montant supérieur au prix de cession des 28 200 actions de la SAS H.

Le Comité émet en conséquence l'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en œuvre, dans les circonstances de l'espèce, la procédure de l'abus de droit fiscal prévue par 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 à l'égard de la plus-value réalisée lors de l'apport des titres de la SAS H à la SARL U.

➤ **Affaire n° 2012-45**

M. W détient 43,47 % du capital de la SAS H (soit 62 500 titres), société exerçant une activité de holding mixte dont il est par ailleurs président.

Le 7 juillet 2009, M. W a créé la SARL unipersonnelle J en lui apportant 28 200 actions de la société H pour une valeur de 510 000 euros, le capital social étant divisé en 51 000 parts de 10 euros chacune détenues à 100 % par l'intéressé.

L'objet social de la SARL J réalise principalement des activités de prestation de services et de gestion administration des entreprises

Par acte sous seing privé du 9 novembre 2010, la société J a procédé à une augmentation de capital, M. W ayant apporté 17 968 nouveaux titres de la société H pour une valeur de 325 000 euros.

Les plus-values d'échange de titres réalisées par M. W lors de ces opérations d'apport ont bénéficié de plein droit du sursis d'imposition prévu par l'article 150-0 B du code général des impôts.

Le 31 août 2009, la SARL J cède 28 200 actions de la SAS H à la société P sise à Singapour pour un prix de 510 072 euros, M. W cédant quant à lui à cette même société les 16 332 titres de la SAS H restant lui appartenir, cette dernière cession ayant été soumise à l'impôt proportionnel sur la plus-value réalisée ainsi qu'aux prélèvements sociaux.

Le même jour, la SARL J a également conclu avec la SAS H un contrat de services de gestion comprenant des services financiers, de gestion, de développement et commerciaux pour une durée de deux ans et moyennant une rémunération annuelle de 114 241 euros hors taxes qui constitue la quasi totalité de son chiffre d'affaires, contrat complété par un avenant en date du 31 décembre 2010 prolongeant notamment sa durée jusqu'au 31 décembre 2012.

Le 20 décembre 2010, la SARL J cède les 17 968 actions de la SAS H à la société P pour un prix identique à leur valeur d'apport du 9 novembre 2010.

Par une proposition de rectification en date du 10 octobre 2011, l'administration a considéré que l'opération d'apport de titres à une société constituée et contrôlée par M. W suivie de leur cession par cette société n'avait pas eu d'autre motif que de permettre à l'intéressé de placer abusivement la plus-value d'apport dans le champ d'application du sursis d'imposition et elle a mis en œuvre la procédure d'abus de droit sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Après avoir entendu ensemble le contribuable et son conseil ainsi que les représentants de l'administration fiscale, le Comité constate que les éléments produits sont insuffisants pour considérer que la SARL J a effectivement réinvesti le produit de la cession des titres de manière suffisamment significative dans une activité économique.

Il relève toutefois que les titres de la société H ayant été cédés par la société J les 31 août 2009 et 20 décembre 2010, à la suite des deux opérations d'apports effectuées les 7 juillet 2009 et 9 novembre 2010, il est toujours loisible à M. W de justifier que le produit de la cession des titres intervenue en 2010 a fait l'objet d'un réinvestissement suffisamment significatif dans une activité économique. Si un tel réinvestissement intervenait avant le 31 décembre 2013, il appartiendrait à l'administration d'en tirer alors toutes les conséquences.

Au vu des éléments portés à sa connaissance, le Comité émet donc, en l'état du dossier qui lui est soumis, l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure prévue par 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 à l'égard des plus-values réalisées lors des deux opérations d'apport des titres de la SAS H à la SARL J.

Enfin, le Comité estime que M. W doit être regardé comme ayant eu l'initiative principale des actes constitutifs 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.

b) Dissimulation d'une dissolution et d'une liquidation anticipée d'une société et sursis d'imposition

➤ **Affaire 2012-01**

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.

➤ **Affaire 2012-02**

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'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 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.

➤ **Affaire 2012-03**

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. »

➤ **Affaire 2012-04**

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.

➤ **Affaire 2012-05**

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 fiscale 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.

➤ **Affaire 2012- 06**

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.

➤ **Affaire 2012-07**

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.

➤ **Affaire 2012-08**

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.

➤ **Affaire 2012-09**

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.

➤ **Affaire 2012-10**

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.

➤ **Affaire 2012-11**

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'acquérir 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.

➤ **Affaire 2012-12**

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 rédisée 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.

➤ **Affaire 2012-13**

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'acquérir 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.

➤ **Affaire 2012-14**

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. »

➤ **Affaire 2012-15**

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.

➤ **Affaire 2012-16**

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 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.

➤ **Affaire 2012-17**

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.

➤ **Affaire 2012-18**

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 rédisée 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.

➤ **Affaire 2012-19**

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.

➤ **Affaire 2012-20**

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'acquérir 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.

➤ **Affaire 2012-21**

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.

➤ **Affaire 2012-22**

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.

➤ **Affaire 2012-23**

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.

➤ **Affaire 2012-24**

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 rédisée 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.

➤ **Affaire 2012-25**

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.

c) Utilisation abusive d'un plan d'épargne en actions

➤ Affaire 2011-07

Mme N S a reçu en donation de son époux, M. E S, en juin 2003, 2 676 titres de la société W SA.

Il résulte des précisions apportées lors de la séance du Comité que Mme N S a ensuite procédé à la vente de la totalité de ces 2 676 titres, pour le prix de 131 124 euros, à sa belle-sœur, Mme B S puis à l'acquisition, auprès de son beau-frère, M. X, d'un même nombre de titres de la même société. Cette acquisition s'est faite à hauteur de 2 625 titres dans le cadre du plan d'épargne en actions (PEA) dont elle était titulaire, pour un prix par titre strictement identique à celui pour lequel elle avait, d'abord, vendu les titres acquis par donation en 2003.

Par un protocole de cession d'actions du 30 mars 2007, ayant pris effet le 15 mai 2007, Mme N S a cédé à la société X, les 2 676 titres de la société W SA. Elle n'a pas déclaré à raison de

2 625 titres la plus-value d'un montant de 323 347 euros réalisée lors de cette cession au motif que celle-ci portait sur des titres investis dans un PEA et bénéficiait en conséquence de l'exonération prévue à l'article 163 quinquies D du code général des impôts.

Selon ces dispositions dans leur rédaction en vigueur en 2003, les versements effectués en numéraire dans la limite d'un plafond fixé à 132 000 euros sont utilisés pour acquérir des titres éligibles au PEA.

M. E S a procédé, le 7 juillet 2006, à la vente de 2 160 titres de la société W Holding qu'il avait acquis en 1984 et, le 10 juillet 2006, à l'acquisition d'un même nombre de titres de la même société. La cession a été réalisée au profit de son frère, M. P S, tandis que l'acquisition était effectuée auprès d'un autre frère, M. J L S. L'acquisition de ces 2 160 titres a été réalisée dans le cadre du PEA dont il était titulaire et elle l'a été pour un prix strictement identique à celui pour lequel il avait cédé, trois jours plus tôt, pour une somme de 131 760 euros le même nombre de titres qu'il détenait depuis 1984.

Le 15 mai 2007, la société W Holding a procédé au rachat de ces 2 160 titres inscrits sur le PEA de M. E S. Les revenus de capitaux mobiliers issus de la cession de ces titres ont été exonérés, dans la limite de 10 % du montant de ces placements, à hauteur de 13 176 euros en application de l'article 157-5 bis du code général des impôts.

Selon cet article, les produits que procurent les placements effectués dans un PEA, en actions ou en parts de sociétés qui ne sont pas admises aux négociations sur un marché réglementé bénéficient de l'exonération d'impôt sur le revenu dans la limite de 10 % du montant de ces placements.

L'administration n'a pas contesté que les opérations réalisées par M. et Mme E S portant sur ces titres étaient éligibles au PEA au regard des conditions posées par ailleurs par la loi, mais elle a estimé que les actes de cession suivis de l'acquisition du même nombre de titres des mêmes sociétés pour le même montant et à des dates rapprochées devaient être écartés comme ne lui étant pas opposables et a notifié à M. et Mme E S, selon la procédure d'abus de droit prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, les rectifications portant, d'une part, sur la plus-value d'un montant de 323 347 euros réalisée par Mme N S et, d'autre part, sur l'imposition dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers de la somme de 13 176 euros.

Elle a en effet considéré que les titres de la société W SA, que Mme N S possédait depuis juin 2003 à la suite de l'opération de donation, avaient été acquis à titre gratuit et qu'ils n'étaient pas éligibles au PEA dès lors qu'ils ne l'avaient pas été au moyen de fonds versés dans le plan. Elle a estimé que les opérations de cession puis d'acquisition effectuées à peu de temps d'intervalle par Mme N S étaient dénuées de toute justification économique ou patrimoniale. Elle a relevé que les mouvements croisés de cession et d'achat entre les membres d'une même famille ont permis à Mme N S de loger les titres sur son PEA en quantités et en valeurs égales à celles qu'elle détenait préalablement à ces opérations, à savoir à l'issue de la donation. Selon l'administration, ces opérations replacées dans ce contexte ne reflètent aucune activité de gestion patrimoniale mais révèlent la volonté de permettre à leurs initiateurs l'inscription de titres dans un PEA et de reconstituer dans celui-ci le stock de titres détenus antérieurement en direct et de bénéficier ainsi de l'exonération d'impôt sur la plus-value réalisée. Ce montage mis en place par les membres de cette famille effectué dans un but exclusivement fiscal va à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur.

L'administration a fait les mêmes constatations pour les opérations de cession puis d'acquisition effectuées à 3 jours d'intervalle en juillet 2006 par M. E S sur les titres de la société W Holding. Elle a estimé que les mouvements croisés de cession et d'achat entre les membres d'une même famille ont permis à M. E S de loger les titres sur son PEA en quantités et en valeurs égales à celles qu'il détenait préalablement à ces opérations.

Après avoir entendu ensemble le conseil des contribuables ainsi que le représentant de l'administration, le Comité relève que dans chacune des deux opérations d'acquisition réalisées par les époux S par l'intermédiaire de leur PEA a été mis en œuvre le même schéma, basé sur une succession de cessions suivies de nouveaux achats de titres. Dans chacun de ces deux schémas sont intervenus trois membres de la même famille, détenant tous des titres des mêmes sociétés.

Les époux S ont ainsi vendu leurs titres à l'une des deux autres personnes concernées qui, à son tour, a procédé à une cession au profit de la troisième de ces personnes selon le schéma suivant :



Le Comité relève que l'ensemble de ces opérations, prises dans leur globalité, constitue une opération unique présentant un caractère circulaire, au terme de laquelle les cessions et les acquisitions réalisées à des dates très proches par chacune des parties prenantes ont eu pour effet de replacer chacune de ces parties dans la même situation que celle dans laquelle elle se trouvait avant l'engagement de ces opérations, que ce soit au regard tant des droits détenus dans les sociétés W SA et W Holding que de leurs conséquences financières pour chacun des intervenants vendant et rachetant les titres de la même société à des dates très proches et pour le même prix.

Le Comité estime qu'à supposer même que ces opérations ne soient pas regardées comme fictives, elles étaient entièrement dénuées de substance économique, financière ou patrimoniale. Il considère que ces opérations présentaient un caractère artificiel et n'avaient été réalisées que dans le but exclusivement fiscal de permettre à M et Mme E S de bénéficier respectivement de l'exonération de la plus-value réalisée et des revenus de capitaux mobiliers lors de la revente, en 2007, des titres des sociétés W SA et W Holding, par une application littérale des dispositions régissant le PEA mais à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur qui a expressément entendu, dès l'origine et très explicitement à compter du 1er janvier 1993, réserver les avantages fiscaux attachés aux opérations de cession de titres réalisées à travers un PEA aux opérations portant sur des titres souscrits lors d'une constitution de sociétés ou d'une augmentation de capital ou d'une acquisition de titres grâce à un apport de numéraire sur ce plan, à l'exclusion des opérations portant sur des titres transférés depuis le patrimoine préexistant du contribuable vers ce plan.

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

Enfin, le Comité estime que M. et Mme E S doivent être regardés comme ayant eu l'initiative principale des actes constitutifs de l'abus de droit et en outre en ont été les principaux bénéficiaires 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.

➤ **Affaire n°2012-38**

Au cours de l'année 2005, le groupe C, spécialisé dans la distribution de chaussures, a fait l'objet d'un rachat dans le cadre d'une opération de « leverage buy out » (LBO) par l'intermédiaire de la société K, holding ultérieurement dénommée F.

Outre le recours à l'emprunt, le financement de cette opération, décidé lors de l'assemblée générale de la société K le 26 septembre 2005, a été réalisé au moyen d'une augmentation du capital qui a été portée de 38 192 à 7 288 224 d'euros, M. et Mme S ayant souscrit à cette occasion respectivement 42 500 et 18 750 actions pour un prix unitaire de 16 euros, le surplus ayant été souscrit par les investisseurs financiers qui ont également souscrit un emprunt obligataire convertible en actions d'un montant de 6 100 032 €.

Cette assemblée générale a également décidé l'émission de 61 250 bons de souscription d'actions (BSA) au seul profit de M. S, président de la société nouvellement élu, pour un prix unitaire de 0,32 euros soit un prix global de 19 600 euros. Le prix d'exercice de chaque BSA, le nombre de BSA exerçables et le nombre d'actions auquel ils donneront droit sont déterminés conformément aux stipulations du contrat d'émission conclu entre la société et M. S.

Ces BSA, de même qu'une partie des actions (soit 35 555 actions), ont été souscrits par M. S par l'intermédiaire de son plan d'épargne en actions (PEA) qui avait été ouvert en 2001.

M. S devient par ailleurs, à compter du 26 septembre 2005, le directeur du développement de la SA CC qui exploite le réseau de magasins de chaussures.

Le 4 juin 2007, les investisseurs financiers ainsi que M. et Mme S ont cédé l'intégralité de leurs titres de la SAS F à la société V moyennant un prix global de 46 181 000 €, M. S ayant cédé ses 42 500 actions au prix de 3 474 375 euros (soit un prix unitaire de 81,75 euros identique à celui consenti aux investisseurs financiers) et ses 61 250 BSA au prix de 8 944 337,50 euros (soit un prix unitaire de 146,03 euros).

Seule la plus-value réalisée sur la cession de 6 945 actions acquises en dehors du PEA a fait l'objet d'une taxation, les autres titres (35 555 actions et 61 250 BSA) bénéficiant d'une exonération d'impôt du fait de leur inscription sur le PEA.

L'administration a estimé que, sous couvert de la souscription des BSA, M. S avait en réalité bénéficié d'un contrat d'intéressement lié à son activité dans la reprise et le développement du groupe C par la holding F et qui était basé sur l'appréciation de la valeur de la holding de rachat entre sa mise en place et sa cession. Elle a considéré que, par le recours à ce montage juridique présentant une apparence non conforme à la réalité, le contribuable avait entendu déguiser des gains de nature salariale, conditionnée à ses résultats en tant que dirigeant du groupe, en gains de cessions de titres.

Estimant que cette simulation lui avait ainsi permis de loger les BSA sur son PEA et d'échapper, par suite, à toute imposition en le faisant bénéficier indûment du dispositif de

faveur institué par le législateur pour encourager l'investissement en fonds propres dans les entreprises, l'administration a, sur le fondement de l'abus de droit fiscal prévu à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, écarté comme fictif le contrat d'attribution des BSA.

Le Comité a entendu ensemble le contribuable et son conseil ainsi que le représentant de l'administration.

Le Comité note au préalable que le litige qui lui est soumis porte sur le seul point de savoir si, en inscrivant sur son plan d'épargne en actions les bons de souscription d'actions, M. S doit, et alors que cette inscription est admise dans son principe même, être regardé comme ayant commis un abus de droit.

Le Comité a relevé :

- que M. S avait participé à l'augmentation du capital de la société F en souscrivant 42 500 actions, soit un apport de 680 000 euros ;
- que si l'administration s'était prévaluée des particularités du contrat d'émission des BSA, elle ne soutenait pas que, dans le cadre de ce LBO assorti d'une clause de type « ratchet », les bons de souscription attribués à M. S n'avaient pas la nature de BSA ;
- que M. S avait effectivement souscrit des BSA pour un montant total de 19 600 euros, de sorte que le contrat d'émission de ces BSA ne saurait être qualifié de fictif ;
- que son contrat de travail prévoyait des compléments de rémunération dont l'octroi dépendait des performances de l'intéressé ;
- que plusieurs causes, indépendantes de l'implication et des mérites de M. S, avaient, en l'espèce, favorisé la réalisation d'un gain élevé ;
- qu'il ne ressortait pas des pièces soumises à son appréciation que ce gain aurait son origine dans le contrat de travail qui lie M. S à la société ou dans l'octroi de conditions avantageuses liées à ses fonctions de dirigeant salarié et que l'administration ne mettait pas en évidence, par des éléments précis et concordants, le fait que le contribuable n'avait pris aucun risque ;
- que l'administration ne se prévalait pas davantage du fait que l'octroi des BSA, en dépit de leurs conditions d'attribution, lesquelles ne permettent pas de connaître le nombre d'actions auquel ils donnent droit, aurait été de nature à empêcher leur inscription sur le PEA au regard, d'une part, au vu de leur montant, de la condition relative au respect du plafond prévu par la loi et, d'autre part, de la condition de détention maximum du capital de la société non cotée.

Le Comité émet en conséquence l'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en œuvre, dans les circonstances de l'espèce, la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

d) Plus-value mobilière requalifiée en revenus de capitaux mobiliers

➤ Affaire n° 2011-20

Mme G était associée de la SAS G et Cie, holding financier du groupe familial située à Cluses (Haute-Savoie), à hauteur de 33,22 % de son capital, les autres titres étant détenus par plusieurs membres de la famille.

La société G et Cie détient l'intégralité du capital de la SAS G, unique filiale exerçant une activité d'usinage de métaux.

Le 15 janvier 2008, Mme G a cédé à la SAS G les 7 974 titres qu'elle détenait dans la société G et Cie, au prix de 558 180 euros (soit 70 euros par titre).

Elle a réalisé à cette occasion un gain de cession de 438 570 euros, pour laquelle elle a acquitté l'impôt sur le revenu au taux forfaitaire de 18 % en application de l'article 150-0 A du code général des impôts (soit 78 943 euros) ainsi que les contributions sociales y afférentes (soit 53 067 euros).

La société G et Cie a procédé, le 15 avril 2008, au rachat de ses 7 974 titres au prix de 558 180 euros auprès de sa filiale SAS G puis, le 14 mai suivant, à leur annulation par voie de réduction de son capital social à hauteur de 119 610 euros (7 974 x 15 euros) et par prélèvement sur ses réserves facultatives pour le surplus (438 570 euros).

Sur le fondement de l'abus de droit fiscal prévu à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, l'administration a écarté l'interposition et le portage des 7 974 titres par la société SAS G, en considérant que les opérations décrites ci-dessus dissimulaient en réalité un rachat direct de ses titres par la société G et Cie auprès de Mme G, dans le but exclusivement fiscal d'éluider l'impôt au taux progressif qui était normalement dû sur les revenus de capitaux mobiliers générés par ce rachat, conformément aux dispositions des articles 109-1. 2° et 161 du code général des impôts.

Le Comité a relevé que :

- Mme G n'avait pas dissimulé à l'administration le gain de cession réalisé ;
- si les titres avaient été rachetés directement par la société G et Cie, Mme G se serait trouvée en situation d'opter pour le prélèvement forfaitaire libératoire de 18 % prévu à l'article 117 quater du code général des impôts et aurait acquitté les contributions et prélèvements prévus aux articles 1600-O C, 1600-O G, 1600-O F du code précité ainsi que la contribution additionnelle, de sorte que sa charge fiscale n'aurait pas été différente de celle qu'elle a supportée en ayant déclaré le gain réalisé dans la catégorie des plus-values sur titres.

Le Comité en déduit que, quelle que soit la qualification retenue pour le gain de cession réalisé, la charge fiscale de Mme G ne se trouve pas modifiée par les opérations qu'elle a réalisées.

En conséquence, le Comité estime que l'administration n'établit pas, par les éléments qu'elle invoque, que les opérations réalisées par Mme G l'ont été dans un but exclusivement fiscal.

Il émet donc l'avis que l'administration n'était donc pas fondée, en l'espèce, à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

e) Plus-values immobilières : apport-cession de titres

➤ **Affaire n° 2012-32**

Par acte du 16 décembre 2003, la société civile B a été créée entre M. R et ses deux enfants (Y et X) ainsi que ses frères Z et G.

A cette occasion ont notamment été apportés à la société nouvellement créée des titres de sociétés familiales à prépondérance immobilière soumises à l'impôt sur les sociétés (SA P et SCI V). Les plus-values réalisées par M. R lors de cet apport relevaient du régime fiscal des plus-values immobilières des particuliers et ont bénéficié de l'abattement de 5% par année de détention au-delà de la deuxième année, ce qui s'est traduit par une réduction très importante du montant de l'impôt dû à raison de ces plus-values.

Le 18 mars 2004, M. R a fait donation à ses deux enfants de la nue-propriété de ses titres de la société civile B.

Les 31 mai 2006 et 13 décembre 2007, la société B a cédé respectivement l'ensemble de ses titres des sociétés P et V. Les plus-values résultant de ces cessions ont été déclarées en 2006 et 2007 par M. R, usufruitier, en tant que gains de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux taxables au taux de 16 % en application des dispositions de l'article 150-0 A du code général des impôts.

A l'issue des opérations de contrôle de la société B, par une proposition de rectification du 15 décembre 2009, l'administration a, d'une part, estimé que M. R n'était pas le redevable de l'imposition due au titre de la taxation des plus-values de cession déclarées en 2006 et 2007 en l'absence de clause lui attribuant le prix de cession des titres et elle a rétabli cette taxation au nom de chacun de ses deux enfants nu-propriétaires. Ce changement de redevable a été accepté par M. X.

Elle a, d'autre part, observé que ces opérations d'apport avaient été réalisées peu de temps avant l'entrée en vigueur des dispositions de l'article 10 de la loi de finances pour 2004 ayant écarté du bénéfice du régime de taxation des plus-values immobilières les cessions de titres de société à prépondérance immobilière soumises à l'impôt sur les sociétés. L'administration a, sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, remis en cause le montage ayant consisté à créer une société civile, qui a reçu en apport les actions ou les parts de sociétés à prépondérance immobilière soumises à l'impôt sur les sociétés et qui a, par la suite, cédé les titres ainsi reçus au motif que ce montage avait eu pour effet d'exonérer d'impôt sur le revenu la quasi-totalité de la plus-value d'apport, le régime des plus-values immobilières étant encore applicable le 16 décembre 2003, date de réalisation de cet apport.

Elle a en effet estimé que ces apports avaient eu pour seul but de les faire bénéficier notamment du mécanisme de l'abattement pour durée de détention prévu par ce régime fiscal et de minorer ainsi l'impôt afférent aux plus-values d'apport et de cession, et que cette opération était contraire aux objectifs poursuivis par le législateur. L'administration a donc déterminé le montant des plus-values comme si les titres des sociétés P et V n'avaient pas été apportés en 2003, au motif que la création de la société B ne répondait pas à un intérêt patrimonial et juridique, et avaient été cédés par les nu-propriétaires en 2006 et 2007, en

considérant par suite que le démembrement intervenu le 18 mars 2004 avait porté directement sur les titres de ces sociétés.

Le Comité, après avoir entendu ensemble le contribuable et son conseil ainsi que le représentant de l'administration, relève que le service ne remet pas en cause la réalité de la société civile B et il constate qu'en réalisant les opérations en cause, les conjoints « ... » étaient animés, notamment, par des préoccupations patrimoniales tenant à la sécurisation et la continuité dans la gestion du groupe familial, ainsi qu'à l'exclusivité dans le pouvoir de décision.

Le Comité en déduit que les actes d'apport ne peuvent être regardés comme ayant été inspirés par des préoccupations exclusivement fiscales.

Le Comité émet en conséquence l'avis que l'administration n'était pas fondée en l'espèce à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal.

➤ **Affaire n° 2012-33**

Par acte du 16 décembre 2003, la société civile B a été créée entre M. R et ses deux enfants (Y et X) ainsi que ses frères Z et G.

A cette occasion ont notamment été apportés à la société nouvellement créée des titres de sociétés familiales à prépondérance immobilière soumises à l'impôt sur les sociétés (SA P et SCI V). Les plus-values réalisées par M. R lors de cet apport relevaient du régime fiscal des plus-values immobilières des particuliers et ont bénéficié de l'abattement de 5% par année de détention au-delà de la deuxième année, ce qui s'est traduit par une réduction très importante du montant de l'impôt dû à raison de ces plus-values.

Le 18 mars 2004, M. R a fait donation à ses deux enfants de la nue-propriété de ses titres de la société civile B.

Les 31 mai 2006 et 13 décembre 2007, la société B a cédé respectivement l'ensemble de ses titres des sociétés P et V. Les plus-values résultant de ces cessions ont été déclarées en 2006 et 2007 par M. R, usufruitier, en tant que gains de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux taxables au taux de 16 % en application des dispositions de l'article 150-0 A du code général des impôts.

A l'issue des opérations de contrôle de la société B, par une proposition de rectification du 15 décembre 2009, l'administration a, d'une part, estimé que M. R n'était pas le redevable de l'imposition due au titre de la taxation des plus-values de cession déclarées en 2006 et 2007 en l'absence de clause lui attribuant le prix de cession des titres et elle a rétabli cette taxation au nom de chacun de ses deux enfants nu-propriétaires. Ce changement de redevable a été accepté par M. Y.

Elle a, d'autre part, observé que ces opérations d'apport avaient été réalisées peu de temps avant l'entrée en vigueur des dispositions de l'article 10 de la loi de finances pour 2004 ayant écarté du bénéfice du régime de taxation des plus-values immobilières les cessions de titres de société à prépondérance immobilière soumises à l'impôt sur les sociétés. L'administration a, sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, remis en cause le montage ayant consisté à créer une société civile, qui a reçu en apport les actions ou les parts de sociétés à prépondérance immobilière soumises à l'impôt sur les sociétés et qui a, par la suite, cédé les titres ainsi reçus au motif que ce montage avait eu pour effet d'exonérer d'impôt sur

le revenu la quasi-totalité de la plus-value d'apport, le régime des plus-values immobilières étant encore applicable le 16 décembre 2003, date de réalisation de cet apport.

Elle a en effet estimé que ces apports avaient eu pour seul but de les faire bénéficier notamment du mécanisme de l'abattement pour durée de détention prévu par ce régime fiscal et de minorer ainsi l'impôt afférent aux plus-values d'apport et de cession, et que cette opération était contraire aux objectifs poursuivis par le législateur. L'administration a donc déterminé le montant des plus-values comme si les titres des sociétés P et V n'avaient pas été apportés en 2003 au motif que la création de la société B ne répondait pas à un intérêt patrimonial et juridique, et avaient été cédés par les nu-proprétaires en 2006 et 2007, en considérant par suite que le démembrement intervenu le 18 mars 2004 avait porté directement sur les titres de ces sociétés.

Le Comité, après avoir entendu ensemble le contribuable et son conseil ainsi que le représentant de l'administration, relève que le service ne remet pas en cause la réalité de la société civile B et constate qu'en réalisant les opérations en cause, les consorts « ... » étaient animés, notamment, par des préoccupations patrimoniales tenant à la sécurisation et la continuité dans la gestion du groupe familial, ainsi qu'à l'exclusivité dans le pouvoir de décision.

Le Comité en déduit que les actes d'apport ne peuvent être regardés comme ayant été inspirés par des préoccupations exclusivement fiscales.

Le Comité émet en conséquence l'avis que l'administration n'était pas fondée en l'espèce à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal.

➤ **Affaire n° 2012-40**

Par acte du 16 décembre 2003, la société civile A a été créée entre M. Z et ses quatre enfants (N, D, J et E) ainsi que ses frères R et G.

A cette occasion ont notamment été apportés à la société nouvellement créée des titres de sociétés familiales à prépondérance immobilière soumises à l'impôt sur les sociétés (SA P et SCI V). Les plus-values réalisées par M. Z lors de cet apport relevaient du régime fiscal des plus-values immobilières des particuliers et ont bénéficié de l'abattement de 5% par année de détention au-delà de la deuxième année, ce qui s'est traduit par une réduction très importante du montant de l'impôt dû à raison de ces plus-values.

Le 18 mars 2004, M. Z a fait donation à ses quatre enfants de la nue-proprété de ses titres de la société civile A.

Les 31 mai 2006 et 13 décembre 2007, la société A a cédé respectivement l'ensemble de ses titres des sociétés P et V. Les plus-values résultant de ces cessions ont été déclarées en 2006 et 2007 par M. Z, usufruitier, en tant que gains de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux taxables au taux de 16 % en application des dispositions de l'article 150-0 A du code général des impôts.

A l'issue des opérations de contrôle de la société A, l'administration a, par une proposition de rectification du 18 décembre 2009, observé que ces opérations d'apport avaient été réalisées peu de temps avant l'entrée en vigueur des dispositions de l'article 10 de la loi de finances pour 2004 ayant écarté du bénéfice du régime de taxation des plus-values immobilières les cessions de titres de société à prépondérance immobilière soumises à l'impôt sur les sociétés.

L'administration a, sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, remis en cause le montage ayant consisté à créer une société civile, qui a reçu en apport les actions ou les parts de sociétés à prépondérance immobilière soumises à l'impôt sur les sociétés et qui a, par la suite, cédé les titres ainsi reçus au motif que ce montage avait eu pour effet d'exonérer d'impôt sur le revenu la quasi-totalité de la plus-value d'apport, le régime des plus-values immobilières étant encore applicable le 16 décembre 2003, date de réalisation de cet apport.

Elle a en effet estimé que ces apports avaient eu pour seul but de les faire bénéficier notamment du mécanisme de l'abattement pour durée de détention prévu par ce régime fiscal et de minorer ainsi l'impôt afférent aux plus-values d'apport et de cession, et que cette opération était contraire aux objectifs poursuivis par le législateur. L'administration a considéré qu'en 2006 et 2007, M. Z, représentant légal de ses enfants mineurs, comptés à charge de son foyer fiscal, avait cédé la propriété des titres des sociétés P et V, abstraction faite de l'apport de 2003 au motif que la création de la société A ne répondait pas à un intérêt patrimonial et juridique. Elle a donc déterminé le montant des plus-values comme si les titres des sociétés P et V n'avaient pas été apportés en 2003 et avaient été cédés par les nu-propriétaires en 2006 et 2007, en considérant par suite que le démembrement intervenu le 18 mars 2004 avait porté directement sur les titres de ces sociétés.

Le Comité, après avoir entendu ensemble le conseil du contribuable ainsi que le représentant de l'administration, relève que le service ne remet pas en cause la réalité de la société civile A et constate qu'en réalisant les opérations en cause les conjoints « ... » étaient animés, notamment, par des préoccupations patrimoniales tenant à la sécurisation et la continuité dans la gestion du groupe familial, ainsi qu'à l'exclusivité dans le pouvoir de décision.

Le Comité en déduit que les actes d'apport ne peuvent être regardés comme ayant été inspirés par des préoccupations exclusivement fiscales.

Le Comité émet en conséquence l'avis que l'administration n'était pas fondée en l'espèce à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal.

2. Impôt sur les sociétés

a) Montage permettant d'éluder l'impôt par application des dispositions des articles 8 et 218 bis du code général des impôts contrairement aux objectifs poursuivis par le législateur

➤ Affaire n° 2012-35 (connexe au n° 2012-36)

La société en nom collectif (SNC) X, créée en février 2006 et dont le capital s'élevait, avant l'augmentation de capital intervenue le 15 mars 2006, à 1 000 000 d'euros était détenue à hauteur de 90 % de ses parts par la société par actions simplifiée (SAS) Z, filiale du groupe P. La clôture de l'exercice de cette SNC est fixée pour le premier exercice au 30 novembre 2006.

La société E France a souscrit à cette augmentation de capital, d'un montant de 204 millions d'euros, portant le capital social à 205 millions d'euros, divisé en 2 050 parts sociales au nominal de 100 000 euros.

La société E France s'est vue attribuer 110 parts (soit 5,37 % du capital) tandis que la société Z détenait le solde, soit 1 940 parts (soit 94,63 % du capital). A cette occasion, le capital a été partiellement libéré à hauteur d'un montant de 11 388 000 euros : la société E France a libéré la totalité de la valeur nominale de ses 110 parts sociales, soit 11 millions d'euros, tandis que la société Z ne libérait la valeur de ses 1 940 parts qu'à hauteur de 388 000 euros.

Aux termes de ses statuts mis à jour au 15 mars 2006, la société X a pour objet exclusif en France :

- l'acquisition auprès de P, de contrats optionnels au sens du 5 de l'article L. 211-1-II du code monétaire et financier sur l'indice CAC 40 dès lors qu'ils n'ont pas pour effet d'engager la société pour un montant total supérieur à 200 millions d'euros ;
- la conclusion avec P d'un contrat d'échange au sens du 3 de l'article L. 211-1-II du code monétaire et financier destiné à couvrir l'endettement financier contracté par la société ;
- la conclusion, en qualité d'emprunteur, d'un emprunt nominal de 189 millions d'euros auprès de la société E N, à échéance au 29 novembre 2006, dont le remboursement du nominal varie en fonction de l'évolution de l'indice CAC 40 ;
- et plus généralement, la conclusion de tout contrat et la réalisation de toutes autres opérations courantes strictement nécessaires à la réalisation de cet objet.

Conformément aux clauses statutaires, un prêt de 189 millions d'euros, pour une durée allant du 15 mars 2006 au 29 novembre 2006, a été consenti par la société E N à la SNC X. Selon les termes du contrat de prêt, le prêteur souhaitait faciliter l'activité de l'emprunteur et lui permettre ainsi la réalisation d'investissements dans des instruments financiers à terme conformément à son objet social selon des conditions financières adaptées. Ce prêt était rémunéré au taux Euribor 8/9 mois majoré de 3 points et visait à offrir une rentabilité supérieure au marché monétaire en contrepartie d'un risque en capital en cas de réalisation d'un événement de marché lié à l'évolution de l'indice CAC 40.

Pour le groupe E, l'investissement dans la SNC s'élevait donc à 200 millions d'euros, répartis entre un prêt de 189 millions d'euros par la société E N et une souscription au capital à hauteur de 11 millions d'euros par la société E France.

Au moyen des fonds ainsi apportés, la SNC X a conclu avec la société P neuf contrats d'options indexées sur le niveau de l'indice CAC 40 à la date de leur commencement le 15 mars 2006 et à chacune de leurs échéances s'échelonnant entre le 18 avril et le 24 novembre 2006.

L'administration a relevé que cet investissement avait donné lieu également aux opérations suivantes :

- au 15 mars 2006, la société E France s'était engagée, au terme de cette opération, à la cession des parts de la SNC X à la société Z par le biais de promesses croisées de vente et d'achat de ces titres. Selon la promesse de vente, la société E France s'engageait à céder l'intégralité de sa participation à la société Z, laquelle pouvait lever cette promesse du 1^{er} décembre 2006 au 4 décembre 2006 pour un prix calculé sur un montant correspondant à la plus faible des deux valeurs suivantes : 13 217 000 euros ou la part de l'actif net réévalué à la date du 24 novembre 2006 correspondant au nombre de parts détenues par le promettant, cette dernière valeur pouvant être révisée au vu des conclusions du rapport des commissaires aux

comptes sur les comptes de l'exercice clos le 30 novembre 2006 dans le cas où ce rapport ferait apparaître un montant d'actif net réévalué supérieur. Selon la promesse d'achat, la société Z s'engageait à acheter à la société E France l'intégralité de sa participation en une seule fois. La société E France pouvait lever la promesse d'achat à sa seule option soit le 27 ou le 28 novembre 2006, soit le 5 ou le 6 décembre 2006. L'option pouvait être exercée le 27 ou le 28 novembre, soit avant la clôture de l'exercice de la SNC X, seulement dans le cas où à la date de levée de la promesse, la valeur par part de la SNC X est inférieure au prix de souscription initial par part. Dans cette hypothèse, le prix est fixé au plus élevé de 8 813 000 euros ou la quote-part de l'actif net de la SNC X revenant à la société E France. La société E France pouvait lever la promesse le 5 ou le 6 décembre quelle que soit la valeur par part de la SNC X à la date de la levée. La date de cession ou d'acquisition de ces titres, ainsi que leur prix d'acquisition ou de cession étaient ainsi déterminés par ces promesses de manière à s'assurer du transfert de ces titres, avant la clôture de l'exercice social de la SNC X arrêté au 30 novembre 2006, uniquement en cas de déficit ;

- au 15 mars 2006, la SNC X avait conclu avec la société P un contrat portant pour la période allant du 15 mars 2006 au 29 novembre 2006 sur un montant notionnel de 189 millions d'euros. La société P verse un taux d'intérêt fixe de 3%. La SNC X verse à la société P un montant variable qui est égal au produit du montant notionnel, d'un taux fixe de 1,36 %, du nombre de jours de bourse au cours duquel l'évènement de marché a été constaté et du nombre de jours de l'opération ;

- au terme des contrats d'options sur indice, le 24 novembre 2006, la SNC X a réalisé, du fait de l'exercice de l'option prévue dans les contrats d'option sur indice, un gain net d'environ 208 millions d'euros, conduisant après imputation des charges, notamment d'intérêts, à la réalisation d'un bénéfice de 204 millions d'euros ;

- à la clôture de son exercice au 30 novembre 2006, le résultat bénéficiaire de la SNC X a été affecté, sur le plan fiscal, à hauteur d'un montant d'environ 197 millions d'euros à la société E France et le solde d'un montant d'environ 7 millions d'euros à la société Z, dès lors que la répartition du bénéfice entre les associés était fixée par les clauses statutaires de cette SNC à proportion du seul capital libéré ;

- au 1er décembre 2006, soit après la clôture de l'exercice de la SNC X, la société E France a cédé à la société Z les titres de cette société en exécution de la promesse de vente conclue le 15 mars 2006. Cette cession a conduit à la constatation d'une plus-value comptable de 2,217 millions d'euros par la société E France et d'une moins-value fiscale à court terme d'un montant de 195 millions d'euros. Cette moins-value a, conformément aux règles applicables en la matière, été imputée immédiatement sur sa quote-part de bénéfice de la SNC X (197 millions d'euros), laissant à la société E France un résultat imposable d'environ 2 200 000 euros correspondant à la plus-value économique.

Par une proposition de rectification en date du 22 décembre 2009, l'administration a considéré que ces différentes opérations dissimulaient, sous une apparence juridique complexe, une simple opération de placement sans risque à court terme de la trésorerie du groupe E et que ce montage conduisait à l'application de manière littérale des règles d'imposition prévues pour les sociétés de personnes aboutissant à un résultat contraire aux objectifs poursuivis par le législateur dans la mesure où il a eu pour but exclusif de permettre à la société SNC X d'affecter partiellement à la société Z son résultat déclaré et, par suite, a conduit à une non-

imposition d'une fraction de ce résultat à hauteur d'une somme d'environ 197 millions d'euros. L'administration 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 et a estimé que le bénéfice de 204 millions d'euros de la SNC X devait être intégralement attribué à la société Z.

Le Comité, qui n'a pu être éclairé davantage dès lors que la société X n'a pas souhaité être présente, relève, au vu des pièces du dossier qui lui ont été soumis, que :

- dès l'entrée de la société E France dans le capital de la société X, le 15 mars 2006, le bénéfice devant être effectivement retiré par la société E France de cette opération était fixé à un montant forfaitaire, indépendant du résultat de la SNC. En effet, les modalités de répartition des bénéfices, prévues par les statuts de la SNC X, conduisant à affecter plus de 96 % de son résultat à la société E France, étaient neutralisées par le jeu des promesses d'achat et de vente croisées, dès lors que l'application de ces dernières aboutissait, en cas de résultat bénéficiaire, à attribuer, dès l'origine, à la société E France une fraction du bénéfice égale à 2 217 000 euros (1,08 % du résultat de cette SNC), soit la différence entre le montant de 13 217 000 euros et les 11 millions d'euros représentant le remboursement des apports ;
- sur le plan financier, le produit résultant de cette opération pour le groupe E n'était pas directement lié au résultat de la société X ;
- par suite, le groupe E avait manifestement souhaité par cette opération réaliser le placement de ses excédents de trésorerie à court terme dans un produit financier proposé par la société P et dont le rendement était pour partie lié à la réalisation d'un événement de marché ;
- les conditions de ces promesses d'achat et de vente ne laissaient d'autre choix, sur le plan économique, à la société E France que de céder à la société Z les parts détenues dans la SNC X, avant la clôture de son exercice social, en cas de résultat déficitaire de cette dernière, et après la clôture, en cas de bénéfice ;
- les modalités juridiques utilisées pour le placement des fonds apportés par le groupe E, notamment la souscription à l'augmentation de capital de la SNC X, n'étaient motivées par aucun autre but que fiscal, la société X n'ayant pas apporté dans ses observations écrites transmises au Comité de justificatif probant.

Le Comité constate ainsi que l'entrée de la société E France dans le capital de la SNC X, les modalités de souscription à l'augmentation de capital de cette SNC, les clauses statutaires de répartition de son résultat, ainsi que les conditions fixées dans les promesses croisées d'achat et de vente de ses parts permettaient d'attribuer artificiellement à la société E France la quasi-totalité du bénéfice de cette SNC au titre de l'exercice clos en 2006, tout en neutralisant l'imposition apparente par application des règles applicables en cas de cession de titres d'une société de personnes, du fait de la cession des parts de la SNC prévue dès l'origine.

Il estime que l'ensemble de ces opérations caractérise un montage qui, sous l'apparence d'opérations présentant un intérêt autre que fiscal, a été inspiré, en réalité, par des motifs allant à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur lors de l'adoption des dispositions des articles 8 et 218 bis du code général des impôts, lesquels tendent à l'imposition effective au nom des associés d'une société de personnes des bénéfices réalisés à la date de clôture de l'exercice. En effet, ce montage artificiel a eu pour but exclusif de ne soumettre à une imposition effective qu'une part très marginale du bénéfice déclaré par la SNC X eu égard aux

clauses statutaires de répartition du bénéfice fondées sur le capital libéré et à la rédaction des promesses d'achat et de vente qui, ainsi que cela était prévu dès l'origine, permettaient d'affecter à la société E France la quasi-totalité de son résultat déclaré en cas de réalisation d'un bénéfice et en évitant, par suite, l'imposition effective de ce bénéfice dès la clôture de l'exercice.

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.

➤ **Affaire n° 2012-36 (connexe au 2012-35)**

La société par actions simplifiée (SAS) Z, filiale du groupe P, ayant pour objet statutaire la prise de participations, était associée de la société en nom collectif (SNC) X, créée en février 2006, et détenait 90 % des parts de cette société dont le capital s'élevait, avant l'augmentation de capital intervenue le 15 mars 2006, à 1 000 000 d'euros. La clôture de l'exercice de la SNC est fixée pour le premier exercice au 30 novembre 2006.

La société E France a souscrit à cette augmentation de capital, d'un montant de 204 millions d'euros, portant le capital social à 205 millions d'euros, divisé en 2 050 parts sociales au nominal de 100 000 euros.

La société E France s'est vue attribuer 110 parts (soit 5,37 % du capital) tandis que la société Z détenait le solde, soit 1 940 parts (soit 94,63 % du capital). A cette occasion, le capital a été partiellement libéré à hauteur d'un montant de 11 388 000 euros : la société E France a libéré la totalité de la valeur nominale de ses 110 parts sociales, soit 11 millions d'euros, tandis que la société Z ne libérait la valeur de ses 1 940 parts qu'à hauteur de 388 000 euros.

Aux termes de ses statuts mis à jour au 15 mars 2006, la société X a pour objet exclusif en France :

- l'acquisition auprès de P, de contrats optionnels au sens du 5 de l'article L. 211-1-II du code monétaire et financier sur l'indice CAC 40 dès lors qu'ils n'ont pas pour effet d'engager la société pour un montant total supérieur à 200 millions d'euros ;
- la conclusion avec P d'un contrat d'échange au sens du 3 de l'article L. 211-1-II du code monétaire et financier destiné à couvrir l'endettement financier contracté par la société ;
- la conclusion, en qualité d'emprunteur, d'un emprunt nominal de 189 millions d'euros auprès de la société E N, à échéance au 29 novembre 2006, dont le remboursement du nominal varie en fonction de l'évolution de l'indice CAC 40 ;
- et plus généralement, la conclusion de tout contrat et la réalisation de toutes autres opérations courantes strictement nécessaires à la réalisation de cet objet.

Conformément aux clauses statutaires, un prêt de 189 millions d'euros, pour une durée allant du 15 mars 2006 au 29 novembre 2006, a été consenti par la société E N à la SNC X. Selon les termes du contrat de prêt, le prêteur souhaitait faciliter l'activité de l'emprunteur et lui permettre ainsi la réalisation d'investissements dans des instruments financiers à terme conformément à son objet social selon des conditions financières adaptées. Ce prêt était rémunéré au taux Euribor 8/9 mois majoré de 3 points et visait à offrir une rentabilité supérieure au marché monétaire en contrepartie d'un risque en capital en cas de réalisation d'un événement de marché lié à l'évolution de l'indice CAC 40.

Pour le groupe E, l'investissement dans la SNC s'élevait donc à 200 millions d'euros, répartis entre un prêt de 189 millions d'euros par la société E N et une souscription au capital à hauteur de 11 millions d'euros par la société E France.

Au moyen des fonds ainsi apportés, la SNC X a conclu avec la société P neuf contrats d'options indexées sur le niveau de l'indice CAC 40 à la date de leur commencement le 15 mars 2006 et à chacune de leurs échéances s'échelonnant entre le 18 avril et le 24 novembre 2006.

L'administration a relevé que cet investissement avait donné lieu également aux opérations suivantes :

- au 15 mars 2006, la société E France s'était engagée, au terme de cette opération, à la cession des parts de la SNC X à la société Z par le biais de promesses croisées de vente et d'achat de ces titres. Selon la promesse de vente, la société E France s'engageait à céder l'intégralité de sa participation à la société Z, laquelle pouvait lever cette promesse du 1^{er} décembre 2006 au 4 décembre 2006 pour un prix calculé sur un montant correspondant à la plus faible des deux valeurs suivantes : 13 217 000 euros ou la part de l'actif net réévalué à la date du 24 novembre 2006 correspondant au nombre de parts détenues par le promettant, cette dernière valeur pouvant être révisée au vu des conclusions du rapport des commissaires aux comptes sur les comptes de l'exercice clos le 30 novembre 2006 dans le cas où ce rapport ferait apparaître un montant d'actif net réévalué supérieur. Selon la promesse d'achat, la société Z s'engageait à acheter à la société E France l'intégralité de sa participation en une seule fois. La société E France pouvait lever la promesse d'achat à sa seule option soit le 27 ou le 28 novembre 2006, soit le 5 ou le 6 décembre 2006. L'option pouvait être exercée le 27 ou le 28 novembre, soit avant la clôture de l'exercice de la SNC X, seulement dans le cas où à la date de levée de la promesse, la valeur par part de la SNC X est inférieure au prix de souscription initial par part. Dans cette hypothèse, le prix est fixé au plus élevé de 8 813 000 euros ou la quote-part de l'actif net de la SNC X revenant à la société E France. La société E France pouvait lever la promesse le 5 ou le 6 décembre quelle que soit la valeur par part de la SNC X à la date de la levée. La date de cession ou d'acquisition de ces titres, ainsi que leur prix d'acquisition ou de cession étaient ainsi déterminés par ces promesses de manière à s'assurer du transfert de ces titres, avant la clôture de l'exercice social de la SNC X arrêté au 30 novembre 2006, uniquement en cas de déficit ;

- au 15 mars 2006, la SNC X avait conclu avec la société P un contrat portant pour la période allant du 15 mars 2006 au 29 novembre 2006 sur un montant notionnel de 189 millions d'euros. La société P verse un taux d'intérêt fixe de 3%. La SNC X verse à la société P un montant variable qui est égal au produit du montant notionnel, d'un taux fixe de 1,36 %, du nombre de jours de bourse au cours duquel l'évènement de marché a été constaté et du nombre de jours de l'opération ;

- au terme des contrats d'options sur indice, le 24 novembre 2006, la SNC X a réalisé, du fait de l'exercice de l'option prévue dans les contrats d'option sur indice, un gain net d'environ 208 millions d'euros, conduisant après imputation des charges, notamment d'intérêts, à la réalisation d'un bénéfice de 204 millions d'euros ;

- à la clôture de son exercice au 30 novembre 2006, le résultat bénéficiaire de la SNC X a été affecté, sur le plan fiscal, à hauteur d'un montant d'environ 197 millions d'euros à la société

E France et le solde d'un montant d'environ 7 millions d'euros à la société Z, dès lors que la répartition du bénéfice entre les associés était fixée par les clauses statutaires de cette SNC à proportion du seul capital libéré ;

- au 1er décembre 2006, soit après la clôture de l'exercice de la SNC X, la société E France a cédé à la société Z les titres de cette société en exécution de la promesse de vente conclue le 15 mars 2006. Cette cession a conduit à la constatation d'une plus-value comptable de 2,217 millions d'euros par la société E France et d'une moins-value fiscale à court terme d'un montant de 195 millions d'euros. Cette moins-value a, conformément aux règles applicables en la matière, été imputée immédiatement sur sa quote-part de bénéfice de la SNC X (197 millions d'euros), laissant à la société E France un résultat imposable d'environ 2 200 000 euros correspondant à la plus-value économique.

Par une proposition de rectification en date du 22 décembre 2009, l'administration a considéré que ces différentes opérations dissimulaient, sous une apparence juridique complexe, une simple opération de placement sans risque à court terme de la trésorerie du groupe E par la société Z et que ce montage conduisait à l'application de manière littérale des règles d'imposition prévues pour les sociétés de personnes aboutissant à un résultat contraire aux objectifs poursuivis par le législateur dans la mesure où il a eu pour but exclusif de permettre à la société Z la non-imposition d'une somme d'environ 197 millions d'euros. L'administration 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 et a estimé que le bénéfice de 204 millions d'euros de la SNC X devait être intégralement attribué à la société Z.

Le Comité, qui n'a pu être éclairé davantage dès lors que la société Z n'a pas souhaité être présente, relève, au vu des pièces du dossier qui lui ont été soumis, que :

- dès l'entrée de la société E France dans le capital de la SNC X, le 15 mars 2006, le bénéfice devant être effectivement retiré par la société E France de cette opération était fixé à un montant forfaitaire, indépendant du résultat de la SNC. En effet, les modalités de répartition des bénéfices, prévues par les statuts de la SNC X, conduisant à affecter plus de 96 % de son résultat à la société E France, étaient neutralisées par le jeu des promesses d'achat et de vente croisées, dès lors que l'application de ces dernières aboutissait, en cas de résultat bénéficiaire, à attribuer, dès l'origine, à la société E France une fraction du bénéfice égale à 2 217 000 euros (1,08 % du résultat de cette SNC), soit la différence entre le montant de 13 217 000 euros et les 11 millions d'euros représentant le remboursement des apports ;

- sur le plan financier, le produit résultant de cette opération pour le groupe E n'était pas directement lié au résultat de la société X ;

- par suite, le groupe E avait manifestement souhaité par cette opération réaliser le placement de ses excédents de trésorerie à court terme dans un produit financier proposé par la société P et dont le rendement était pour partie lié à la réalisation d'un événement de marché ;

- les conditions de ces promesses d'achat et de vente ne laissaient d'autre choix, sur le plan économique, à la société E France que de céder à la société Z les parts détenues dans la SNC X, avant la clôture de son exercice social, en cas de résultat déficitaire de cette dernière, et après la clôture, en cas de bénéfice ;

- les modalités juridiques utilisées pour le placement des fonds apportés par le groupe E, notamment la souscription à l'augmentation de capital de la SNC X proposée à ce groupe par

la société Z, n'étaient motivées par aucun autre but que fiscal. En effet, si dans ses écritures, la société Z a fait valoir que ces opérations présentaient pour elle un intérêt économique, justifiant par suite l'impossibilité de retenir la qualification d'abus de droit, au motif qu'elles répondent à des objectifs financiers aussi bien pour le groupe P que pour le groupe E, le Comité relève que, parallèlement au montage remis en cause par l'administration, une seconde SNC détenue par la société Z avait conclu avec P des contrats d'options sur indice symétriques, à hauteur également de 200 millions d'euros, financés suivant les mêmes modalités et par la conclusion d'actes similaires à ceux adoptés pour ce montage, garantissant ainsi à la société Z, quelle que soit l'évolution de l'indice CAC 40, la réalisation d'une opération globalement équilibrée sur le plan financier et sans risque réel sur le plan économique, mais permettant dans toutes les hypothèses d'atténuer sa charge fiscale.

Le Comité constate ainsi que l'entrée de la société E France dans le capital de la SNC X, les modalités de souscription à cette augmentation de capital par la société Z, les clauses statutaires de répartition du résultat de cette SNC, ainsi que les conditions fixées dans les promesses croisées d'achat et de vente de ses parts permettaient d'attribuer artificiellement à la société E France la quasi-totalité du bénéfice de cette SNC au titre de l'exercice clos en 2006, tout en neutralisant l'imposition apparente par application des règles applicables en cas de cession de titres d'une société de personnes, du fait de la cession des parts de la SNC prévue dès l'origine.

Il estime que l'ensemble de ces opérations caractérise un montage qui, sous l'apparence d'opérations présentant un intérêt autre que fiscal, a été inspiré, en réalité, par des motifs allant à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur lors de l'adoption des dispositions des articles 8 et 218 bis du code général des impôts, lesquels tendent à l'imposition effective au nom des associés d'une société de personnes des bénéfices réalisés à la date de clôture de l'exercice. En effet, la société Z doit être regardée comme ayant poursuivi le but exclusivement fiscal de ne soumettre à une imposition effective à son nom qu'une part très marginale de ce bénéfice eu égard, d'une part, aux clauses statutaires de répartition du bénéfice fondées sur le capital libéré et, d'autre part, à la rédaction des promesses d'achat et de vente qui, ainsi que cela était prévu dès l'origine, conduisaient cette société à lever l'option concernant les titres de la SNC X, avant ou après la clôture de l'exercice, suivant la situation de cette dernière société et permettaient ainsi, du fait de la répartition du bénéfice, par une option exercée postérieurement à la clôture de l'exercice, la fiscalisation apparente de ce bénéfice attribué à l'autre associé et en évitant, par suite, compte tenu de ce montage, l'imposition effective du bénéfice réalisé dès la clôture de l'exercice.

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 la société Z doit être regardée comme ayant eu l'initiative principale du montage constitutif de l'abus de droit et, en outre, en a été la principale 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.

b) Opérations visant à bénéficier de la convention franco-luxembourgeoise et soustraire à l'impôt des plus-values

➤ **Affaire n° 2012-42**

La société italienne R, dont l'objet social était la gestion d'immeubles, possédait en France une villa, mise à la disposition de son associé unique. Elle n'avait, par ailleurs, aucune autre activité que la détention passive de ce bien.

En décembre 2003, la société a transféré son siège social d'Italie au Luxembourg, puis, en octobre 2004, elle a procédé à la vente de la villa dont elle était propriétaire.

Elle a fait, en 2010, l'objet d'une vérification de comptabilité portant sur les bénéfices imposables à l'impôt sur les sociétés au titre de l'année 2004. A l'issue de ce contrôle, une proposition de rectification lui a été notifiée le 8 décembre 2010.

L'administration a en effet constaté que la société R, faisant application des stipulations de la convention franco-luxembourgeoise du 1^{er} avril 1958, n'avait pas déclaré la plus-value résultant de cette cession en France.

L'administration a, cependant, estimé que le transfert au Luxembourg du siège social de la société n'était motivé que par sa seule volonté d'éviter l'imposition en France de cette plus-value, qui était en revanche imposable par application de la convention franco-italienne.

Par suite, après avoir écarté le transfert du siège vers le Luxembourg comme ne lui étant pas opposable, elle a soumis à l'impôt sur les sociétés le bénéfice réalisé lors de la vente de 2004 entre les mains de la société R sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et a réclamé à la société le paiement de l'impôt qui avait été éludé.

Le Comité a entendu ensemble les conseils de la société ainsi que le représentant de l'administration.

Le Comité rappelle qu'il n'entre pas dans ses attributions de se prononcer sur la question de la prescription invoquée par la société dans ses observations écrites.

Il relève que l'application à la cession immobilière réalisée en France par la société R en 2004 des stipulations de la convention fiscale franco-luxembourgeoise du 1^{er} avril 1958 conduisait, par les interprétations divergentes que les deux pays faisaient de ces stipulations, à l'absence d'imposition, dans l'un ou l'autre de ces pays, de la plus-value résultant de cette vente.

Le Comité constate que si la société R a procédé au transfert de son siège social en décembre 2003, soit dix mois avant la vente, les opérations qui ont conduit à cette vente avaient déjà été engagées avant ce transfert. Ainsi, en septembre 2003 le futur acquéreur de l'immeuble a versé un acompte de deux millions d'euros. Il a également versé un deuxième acompte de quatre millions d'euros, après avoir été informé du transfert du siège de la société italienne au Luxembourg, deux jours seulement après cette opération.

En outre, le gérant statutaire a lui-même indiqué, par une lettre du 14 juillet 2003, à l'avocat de la société que les conséquences fiscales de la vente par la société italienne seraient particulièrement lourdes et imposaient la recherche d'une solution moins onéreuse. La

solution, retenue à l'issue d'une consultation fiscale effectuée sur ce point, consistait en un transfert du siège social au Luxembourg.

Ainsi, ce n'est que dans le cadre de la vente de la villa et du fait des conséquences fiscales de celle-ci que la société R a procédé au transfert de son siège au Luxembourg, pour se placer dans le champ d'application de la convention franco-luxembourgeoise.

Le Comité considère, en conséquence, que le transfert du siège social de la société italienne R au Luxembourg n'a été inspiré par aucun autre motif que celui d'éviter la plus-value réalisée lors de cette cession immobilière et que cette opération de transfert a été réalisée à l'encontre des objectifs poursuivis par les deux Etats signataires de la convention fiscale franco-luxembourgeoise du 1^{er} avril 1958, qui n'ont pas eu l'intention de permettre une telle absence totale d'imposition du seul fait du transfert au Luxembourg du siège social d'une société établie en Italie, dans le cas où ce transfert n'est justifié, comme en l'espèce, par aucune considération autre que fiscale.

Le Comité estime, en outre, que le débat portant sur le choix, qui était offert à l'associé unique, entre une cession directe du bien par la société ou une cession par cet associé de l'ensemble des parts de la société R est inopérant, dès lors que l'imposition a été établie au nom de la société, laquelle ne pouvait effectuer aucun choix de cette nature.

Le Comité émet, en conséquence, l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour soumettre à l'impôt sur les sociétés le bénéfice réalisé par la société R lors de la vente, en 2004, de la villa dont elle était propriétaire en France.

Enfin, le Comité estime que la société R doit être regardée comme ayant eu l'initiative principale du montage constitutif de l'abus de droit et, en outre, en a été la principale 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.

➤ **Affaire n° 2012-47 (impôt sur les sociétés et taxe sur la valeur ajoutée)**

La société à responsabilité limitée (SARL) L, créée le 28 juin 2005, était détenue à parts égales par deux sociétés luxembourgeoises, les sociétés R et H, créées également toutes les deux en 2005 et détenues elles-mêmes par des sociétés domiciliées dans l'Etat du Delaware aux Etats-Unis. La société L avait pour activité principale la promotion immobilière, ainsi qu'une activité de marchand de biens.

Au cours des années 2005 à 2007, la société R a créé au Luxembourg plusieurs filiales et pris des participations dans trois sociétés luxembourgeoises. Toutes ces filiales avaient le même objet : l'acquisition et la cession de biens immobiliers, plus particulièrement des terrains à bâtir. Elles étaient toutes domiciliées à la même adresse et administrées par deux salariés d'une société fiduciaire luxembourgeoise.

Ces filiales luxembourgeoises, ne disposant pas de personnel, ont fait appel à la société L pour réaliser ces opérations d'achat et revente de terrains à bâtir ou d'immeubles. A cette fin, elles ont chacune conclu un contrat de commercialisation et de gestion avec la société L aux termes duquel cette dernière société était chargée de rechercher des vendeurs et acquéreurs potentiels d'immeubles en France, plus particulièrement des terrains à bâtir, et de réaliser les travaux de

viabilité et de lotissement, moyennant une rémunération égale à 10 % du prix de vente de ces terrains.

A l'occasion de la vérification de comptabilité de la société L portant sur la période du 1^{er} juillet 2005 au 31 décembre 2008, l'administration a constaté que la plus-value résultant de la vingtaine de cessions immobilières réalisées par ces sociétés luxembourgeoises n'avait pas été imposée sur le fondement des stipulations de la convention fiscale franco-luxembourgeoise du 1^{er} avril 1958.

Par des propositions de rectification en date des 19 et 20 juillet 2010, l'administration a considéré, d'une part, que l'interposition des filiales luxembourgeoises, dénuées de toute substance, dans ces opérations immobilières n'obéissait à aucun objectif économique, et que d'autre part, ce montage n'avait qu'un but exclusivement fiscal, consistant à faire bénéficier de la convention fiscale franco-luxembourgeoise les opérations immobilières réalisées par la société L. L'administration a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales en vue de soumettre ces cessions immobilières à l'impôt sur les sociétés et à la taxe sur la valeur ajoutée.

Le Comité a entendu ensemble le représentant de la société et son conseil, ainsi que le représentant de l'administration.

Le Comité relève que, jusqu'à l'entrée en vigueur de l'avenant en date du 24 novembre 2006 de la convention fiscale franco-luxembourgeoise du 1^{er} avril 1958, l'application aux cessions immobilières réalisées par les sociétés sœurs luxembourgeoises de la société L de cette convention conduisait, par des interprétations divergentes que les deux pays faisaient de ces stipulations, à l'absence d'imposition, dans l'un ou l'autre de ces pays, de la plus-value résultant de ces ventes.

Par ailleurs, le Comité constate :

- que ces sociétés luxembourgeoises n'ont joué aucun rôle économique dans ces transactions immobilières. Toutes les étapes nécessaires à la réalisation de ces opérations immobilières, allant de la recherche de biens immobiliers à acquérir jusqu'aux démarches auprès des notaires en vue de leur cession ultérieure, étaient intégralement diligentées par la société L, les sociétés luxembourgeoises n'intervenant que lors de la signature des actes authentiques, et postérieurement à la conclusion des promesses d'acquisition conclues par la société L ;
- que le gérant statutaire de la société L a lui-même reconnu, à l'occasion d'auditions dans le cadre d'une instruction judiciaire, qu'il avait mis en place avec un investisseur, un schéma d'évasion fiscale se fondant sur l'application des stipulations de la convention fiscale franco-luxembourgeoise et consistant à faire réaliser les transactions immobilières, initiées par la société L, par des sociétés luxembourgeoises créées pour mettre en œuvre ce schéma et ce, dans le but de ne pas faire apparaître dans le chiffre d'affaires de la SARL L ces opérations immobilières et, par suite, de diminuer les impôts dus sur ces opérations.

Le Comité considère en conséquence que ce montage artificiel consistant en la réalisation de ces acquisitions puis cessions immobilières par des sociétés luxembourgeoises n'a été inspiré par aucun autre motif que celui d'éviter les impositions dues sur ces opérations immobilières, dont la société L était à l'origine, par une application littérale de la convention fiscale franco-luxembourgeoise du 1^{er} avril 1958 allant à l'encontre des objectifs poursuivis par ses deux Etats signataires, qui n'ont pas eu l'intention de permettre par ce texte une absence

d'imposition des cessions de biens immobiliers situés en France, lorsque les acquisitions et les cessions sont, en réalité, effectuées par une société ayant son siège social en France et agissant dans le cadre de son objet social d'aménageur, tel qu'il est reconnu par son gérant, sous l'apparence d'un mandat dont aucune reddition de comptes n'atteste la réalité.

Le Comité émet en conséquence l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour soumettre aux impôts commerciaux les revenus provenant de la cession des biens immobiliers acquis entre la date de constitution de la société L et l'entrée en vigueur de l'avenant du 24 novembre 2006 à la convention fiscale franco-luxembourgeoise.

Enfin, le Comité estime que la société L doit être regardée comme ayant eu l'initiative principale du montage constitutif de l'abus de droit et, en outre, en a été la principale 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.

➤ **Affaire n° 2012-48**

La société suisse A, possédait en France, depuis 1969, une villa sise à Saint-Jean-Cap-Ferrat.

Lors de l'assemblée générale de la société, qui s'est tenue le 30 octobre 2006, il a été décidé le transfert du siège de cette société, devenue alors la SA W, au Luxembourg. Ce transfert a été confirmé par une seconde assemblée générale, le 2 novembre 2006.

Le 7 novembre 2006, la société a procédé à la vente de la villa dont elle était propriétaire en France. L'acte de vente précisait que le vendeur était une société de droit luxembourgeois en cours d'immatriculation, dont le siège était sis à Luxembourg.

Elle a fait, en 2008, l'objet d'une vérification de comptabilité portant sur les bénéfices imposables à l'impôt sur les sociétés ainsi que sur le prélèvement sur les plus-values immobilières prévu à l'article 244 bis du code général des impôts, au titre de l'année 2006. A l'issue de ce contrôle, une proposition de rectification lui a été notifiée le 9 mars 2009.

L'administration a en effet constaté que la société W, faisant application des stipulations de la convention franco-luxembourgeoise du 1^{er} avril 1958 n'avait pas déclaré la plus-value résultant de cette cession en France.

L'administration a, cependant, estimé que le transfert au Luxembourg du siège social de la société n'était motivé que par sa seule volonté d'éviter l'imposition en France de cette plus-value, qui était en revanche imposable par l'application de la convention franco-suisse.

Par suite, après avoir écarté le transfert du siège vers le Luxembourg comme ne lui étant pas opposable, elle a soumis à l'impôt sur les sociétés le bénéfice réalisé lors de la vente de 2006 entre les mains de la SA W sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et a réclamé à la société le paiement de l'impôt qui avait été éludé.

Le Comité rappelle qu'il n'entre pas dans ses attributions de se prononcer sur la question portant sur les modalités de calcul des rappels des droits.

Le Comité, qui n'a pu être éclairé davantage dès lors que la société W n'a pas souhaité être présente ni représentée, relève, au vu des pièces du dossier qui lui ont été soumises, que l'application à la cession immobilière réalisée en France par la société W en 2006 des stipulations de la convention fiscale franco-luxembourgeoise du 1^{er} avril 1958 conduisait, par

les interprétations divergentes que les deux pays faisaient de ces stipulations, à l'absence d'imposition, dans l'un ou l'autre de ces pays, de la plus value résultant de cette vente.

Le Comité estime que, compte tenu du délai nécessaire entre les opérations ayant conduit à la vente de l'immeuble et la signature de l'acte de vente, intervenue le 7 novembre 2006, ce n'est que dans le cadre de cette vente du bien immobilier que la société W détenait en France que cette société a décidé, le 30 octobre 2006, de procéder au transfert de son siège au Luxembourg pour se placer dans le champ de la convention franco-luxembourgeoise du 1^{er} avril 1958.

Le Comité relève d'ailleurs que l'acte de vente fait état d'éléments tels que la situation de l'immeuble au regard du diagnostic de performance énergétique, d'un diagnostic technique, d'une note de renseignement d'urbanisme ou de l'état parasitaire de l'immeuble et que ces précisions incluses dans le contrat de vente ont nécessité des études et des rapports réalisés entre le mois de septembre et le mois de novembre 2006, soit antérieurement à la décision de transfert du siège de la société.

Le Comité considère, en conséquence, que le transfert du siège de la société suisse précédemment dénommée A, devenue alors W, au Luxembourg, n'a été inspiré par aucun autre motif que celui d'éluder la plus-value réalisée lors de cette cession immobilière et que cette opération de transfert a été réalisée à l'encontre des objectifs poursuivis par les deux Etats signataires de la convention fiscale franco-luxembourgeoise du 1^{er} avril 1958, qui n'ont pas eu l'intention de permettre une telle absence totale d'imposition du seul fait du transfert au Luxembourg du siège social d'une société établie en Suisse, dans le cas où ce transfert n'est justifié, comme en l'espèce, par aucune considération autre que fiscale.

Le Comité émet, en conséquence, l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour soumettre à l'impôt sur les sociétés le bénéfice réalisé par la société W lors de la vente, en 2006, de la villa dont elle était propriétaire en France.

Enfin, le Comité estime que la société W doit être regardée comme ayant eu l'initiative principale du montage constitutif de l'abus de droit et, en outre, en a été la principale 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.

c) Opération d'apport suivie d'une réduction de capital et d'une cession d'actifs pour éluder la plus-value réalisée sur cession de titres

➤ **Affaire n° 2012-41**

La SAS T a été constituée le 21 juin 2000 entre M. R (7 961 parts) et son épouse, Mme I (39 parts). Cette société a principalement pour objet la gestion de participations financières qu'elle détient dans les sociétés suivantes :

- SAS X (99,99 % du capital) ;
- SARL Y (99,37% du capital) ;
- SCI Z (60 % du capital) ;

- SARL W (33,33 % du capital);
- SAS K (10 % du capital).

Au cours de l'année 2006, la société A, filiale du groupe G, propose à M. R de racheter les parts des seules sociétés X et Y.

M. R a donné son accord à condition que la cession porte sur les titres de la société T.

Afin de réaliser cette cession, M. R crée le 6 décembre 2006 la société Tb dont l'objet social consiste en la gestion de participations financières. Il apporte au capital de cette société 1 163 actions de la SAS T, estimées à 771 173 euros, ainsi que 827 euros en numéraire. La société Tb détient dès lors 14,54% du capital de la société T.

Par décisions de ses associés en date des 14 décembre 2006 et 6 janvier 2007, la société T décide de procéder à une réduction de son capital. Cette réduction de capital se fera pour un montant de 90 714 euros par rachat des 1 163 actions détenues par la société Tb.

En paiement du rachat de ses 1 163 actions, la société T transfère à la société Tb l'ensemble des éléments de son actif et de son passif qui ne sont pas en relation avec les sociétés X et Y.

Enfin, le 8 janvier 2007, les époux R et leurs trois enfants mineurs cèdent l'ensemble de leurs parts dans la SAS T à la SAS A. L'actif cédé ne comprend alors, après les opérations visées ci-dessus, que les parts des sociétés X et Y pour un montant global de 4 498 746 euros.

L'administration a relevé que :

- M. R avait constitué le 6 décembre 2006 la SAS Tb en vue de recueillir les éléments d'actif et de passif de la société T non cédés à la société A ;
- la société T, au moyen d'une réduction de son capital social et du rachat de ses propres actions détenues au sein de la société Tb, avait procédé au redéploiement de son activité. Ces opérations ont conduit, d'une part, à isoler les biens destinés à être vendus à la société A et, d'autre part, ceux devant rester la propriété de la famille R ;
- les opérations menées ont été source de complexité liée à l'évaluation des biens à céder à la société A, à la constitution d'une nouvelle société, aux transferts d'actifs de la société T à la société Tb et l'annulation des titres T correspondants et au transfert du contrat de crédit-bail conclu entre la société T et la société U.

L'administration a mis en œuvre la procédure d'abus de droit prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales en considérant que la création de la SAS Tb suivie de la réduction de capital de la société T par rachat de ses propres parts dans le but de céder les parts de la société T à la société A, procédait d'un montage mis en place par M. R dans le seul but de limiter la charge fiscale de la société T en lui permettant d'éviter l'imposition de la plus-value résultant de la cession des titres de participation détenus dans les sociétés X et Y.

Par proposition de rectification en date du 1^{er} décembre 2010, l'administration a redressé le bénéfice imposable de l'exercice clos en 2007, sur le fondement de l'article 219-I a quinquièmes du code général des impôts, pour un montant de 184 942 euros correspondant à 5 % du résultat net de la plus-value qui s'élevait à 3 698 846 euros.

Les rappels d'impôt sur les sociétés ont été proposés pour 61 648 euros en droits, assortis de l'intérêt de retard pour 7 891 euros et de la majoration pour abus de droit limitée à 40 %, soit

24 659 euros, dès lors qu'il a été considéré que la société A n'était pas l'instigatrice principale du montage.

Après avoir entendu ensemble M. R et son conseil ainsi que les représentants de l'administration fiscale, le Comité relève :

- qu'il n'est pas allégué par l'administration que la société Tb serait dénuée de toute substance. Sa constitution répond à une réalité économique qui consiste en la reprise de certains actifs, contrats et personnels précédemment localisés dans la société T ;
- que la réalité de la cession des titres de la société T, par ses actionnaires, à la société A et la réduction de capital de la société T suivie de l'attribution d'éléments d'actifs à la société Tb ne sont pas contestées par l'administration ;
- que ces deux opérations n'ont pas entraîné la disparition de la personnalité morale de la société T et sa liquidation et ne peuvent à elles seules motiver le retrait des titres des sociétés X et Y de l'actif de la société T ;
- que la société T n'a pas décidé la cession de ses participations dans les sociétés X et Y à la société A ;
- que les plus-values auraient été imposables au taux de 0% prévu de l'article 219-I a quinquies du code général des impôts.

Le Comité déduit de ces constatations que la cession, par les associés, des droits sociaux détenus dans la société T reste sans incidence sur la détermination du résultat fiscal de cette dernière société. Il émet en conséquence l'avis que l'administration n'établit pas, par les éléments qu'elle invoque, que les opérations réalisées par la société T l'ont été dans un but exclusivement fiscal. Par suite, l'administration n'était pas fondée à mettre en œuvre la procédure d'abus de droit prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour rectifier le résultat de la société T.

d) Placement sous le régime des sociétés mères et filiales d'une distribution par une société liquide venant d'être acquise

➤ **Affaire n° 2012-39**

La société A a acquis le 24 juin 2008, la totalité des titres de la société R pour un prix 775 039 euros. A cette date, la société R ne détenait plus aucun actif corporel ou incorporel, n'avait plus d'activité opérationnelle et son actif n'était composé que de liquidités s'élevant à 796 447 euros.

La société A, qui a entendu se prévaloir du régime des sociétés mères prévu aux articles 145 et 216 du code général des impôts, a pris l'engagement formel de conserver les titres acquis pendant une durée minimale de deux ans, conformément aux dispositions de l'article 54 de l'annexe II à ce code.

Le 8 septembre 2008, la société A a perçu de la société R un dividende de 522 074 euros.

Cette distribution, comptabilisée en produits financiers, a été retranchée du résultat fiscal de la société A à concurrence de la somme de 495 970 euros compte tenu de la retenue de la quote-part de frais et charges de 5% en application de l'article 216 du code général des impôts.

A la clôture de l'exercice au 31 décembre 2008, la société A a comptabilisé une provision pour dépréciation des titres de la société R, s'élevant à 512 600 euros, qu'elle a déduite de son résultat.

L'administration a constaté qu'à la date d'acquisition des titres, la société R ne détenait plus aucun actif corporel ou incorporel, n'exerçait plus aucune activité économique mais disposait de liquidités importantes nées de la cession antérieure de ses actifs. Elle a estimé que sous le couvert d'une acquisition de titres et de distribution de dividendes, la société A avait en fait réalisé une opération dont l'objectif était exclusivement fiscal, dès lors qu'il était manifeste qu'elle n'avait jamais eu l'intention d'animer la société R, pas plus qu'elle n'avait eu l'intention de valoriser sa participation. Ainsi la distribution de dividendes, dont l'incidence a été neutralisée grâce au régime des sociétés mères, a été suivie de la constatation d'une provision pour dépréciation des titres de la société R ayant concouru à la formation d'un déficit fiscal reportable de 273 991 euros au titre de l'exercice clos en 2008.

L'administration a donc mis en œuvre la procédure de l'abus de droit et a ainsi refusé, sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, l'application du régime des sociétés mères et filiales ce qui s'est traduit par une rectification du résultat de la société A de la somme de 495 970 euros au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2008.

Après avoir entendu ensemble le conseil de la société et le représentant de l'administration fiscale, le Comité a relevé :

- que la société A avait pris l'engagement de conserver les titres de la société R pendant une durée minimale de deux ans afin de bénéficier du régime des sociétés mères et filiales prévu aux articles 145 et 216 du code général des impôts ;
- que la société R, dont les réserves ont été distribuées, était vidée de toute substance et n'avait plus d'activité opérationnelle.

Par suite, le Comité a déduit de l'ensemble des éléments ainsi portés à sa connaissance, que dans le cadre des opérations successives décrites ci-dessus, la société A avait souscrit l'engagement formel de conservation des titres pendant une durée de deux ans dans le but exclusif d'atténuer ses charges fiscales grâce à une application littérale des dispositions fiscales relatives au régime des sociétés mères à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur.

En effet, ce régime permet, afin d'éviter une double imposition, de ne pas soumettre à l'impôt sur les sociétés dû par la société mère, sous déduction d'une quote-part de frais et charges de 5%, les dividendes qu'elle a reçus de ses filiales, mais il exige la détention des titres pendant deux ans, ce qui suppose, conformément à l'intention du législateur, une poursuite effective de l'activité des filiales pendant au moins cette même durée.

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

Enfin, le Comité estime que la société A doit être regardée comme ayant eu l'initiative principale des actes constitutifs 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.

3. Cotisation minimale de taxe professionnelle

➤ Affaire 2011-22

La société à responsabilité limitée X, située à V, est une société de travail temporaire spécialisée dans le secteur du bâtiment et des travaux publics. Cette société est gérée par M. D, propriétaire de 50% des parts. Ses fils, MM. A et B détiennent, à parts égales, le capital restant.

En 2003, la société X a créé un établissement secondaire à C et contracté à cet effet un bail commercial le 21 juillet 2003.

Le 28 novembre 2005, lors d'une assemblée générale ordinaire, les associés de la SARL X ont décidé la mise en location-gérance du fonds de commerce de C.

Le 14 décembre 2005, le fonds de commerce de C est pris en location-gérance par la société X2, créée à cette même date. La société X2 est gérée par M. D associé à hauteur de 70 % du capital, la société X en détenant 30 %.

Aux termes de ce contrat, la SARL X2, reprend le contrat de travail de la secrétaire de l'agence exploitée à C, déclare avoir pris connaissance de la liste de l'ensemble des personnes employées dans le cadre de contrats de travail temporaire et s'engage à poursuivre le contrat de mandat de l'agent commercial.

Un nouveau bail commercial relatif à l'établissement de C est conclu le 1er décembre 2005, entre le bailleur et la société X, aux fins de permettre l'usage des locaux par la société X2.

L'administration a relevé que :

- le 30 novembre 2005, le chiffre d'affaires de la SARL X s'établissait à 7 597 349,86 € ;
- la société X n'avait pas comptabilisé les produits correspondant aux prestations de services du mois de décembre 2005 et avait procédé à des écritures de régularisation sous formes d'avoirs ou avoirs à établir ;
- le chiffre d'affaires réalisé par les deux entités en 2006, et sur les exercices suivants la mise en location gérance, demeurait sous le seuil de 7 600 000 €, alors même que le chiffre d'affaires cumulé des deux sociétés dépassait ce seuil ;
- la société X2 n'avait pas contracté de bail commercial pour l'établissement de C, ce local lui étant sous-loué par la société X ;
- l'établissement de C était toujours géré avec l'unique salariée permanente et le dialogue commercial n'avait pas changé au plan local ;
- les partenaires financiers de la société X2 étaient les mêmes que ceux de la société X ;
- la gestion comptable de la société X2 était assurée depuis le siège de la SARL X par un comptable salarié de cette dernière société avant d'être refacturée à la société X2 ;
- les frais généraux de la SARL X2 étaient pris en charge par la SARL X avant d'être refacturés à la première société ;
- la société X s'était portée caution solidaire de la société X2 auprès de l'organisme de caution des entreprises de travail temporaire.

L'administration a estimé que la création de la société X2 et la reprise de l'exploitation du fonds de commerce de C par cette même société par voie de location-gérance avait permis à la société X de réduire artificiellement son chiffre d'affaires, dans le but exclusivement fiscal de rester sous le seuil de 7 600 000 € déclenchant l'assujettissement à la cotisation minimale de taxe professionnelle prévue à l'article 1647 E du code général des impôts alors en vigueur. Elle a mis en œuvre les dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales relatives à l'abus de droit.

Le Comité estime que la décision de filialisation d'une activité qui était exercée antérieurement sous la forme d'une succursale n'est pas par elle-même de nature à caractériser un abus de droit.

Le Comité a relevé, au vu des éléments portés à sa connaissance, que :

- l'administration n'avait pas contesté l'existence d'un fonds de commerce dans le local de C, fonds qui avait été développé avec l'intermédiation d'un agent commercial et d'une salariée de l'agence située dans cette ville ;
- l'administration n'avait pas plus contesté la réalité juridique de la société X2 et du contrat de location gérance ;
- le maintien du bail commercial sur le local de C au nom de la société X, la reprise du contrat de travail de la salariée de l'agence de C par la société X2 ainsi que la poursuite du contrat de représentation commerciale sur le secteur de C, étaient des effets réguliers et normaux de la mise en location-gérance du fonds ;
- les frais engagés par la société X pour les besoins de l'activité du fonds de C avaient été régulièrement refacturés à la société X2 ;
- si la société X s'était portée caution de la société X2 et si les deux sociétés, appartenant à la même communauté d'intérêts, avaient eu recours aux mêmes établissements financiers, ces circonstances n'étaient pas de nature à démontrer l'absence totale d'autonomie de la société X2 dans l'exploitation du fonds de C.

Par suite, le Comité déduit de l'ensemble de ces circonstances, que l'administration n'avait pas démontré que les opérations réalisées par la société X étaient constitutives d'un montage artificiel dans le but exclusif de se soustraire au paiement de la cotisation minimale de taxe professionnelle prévue à l'article 1647 E du code général des impôts.

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

C. IMPÔT INDIRECT

Taxe sur la valeur ajoutée

➤ Affaire n° 2012-37

La société A, qui exerce notamment l'activité de commercialisation d'avions destinés à l'aviation générale, a fait l'objet d'une vérification de comptabilité engagée en 2008 et portant en matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) sur la période allant du 1er janvier 2006 au 30 novembre 2007. A l'issue de ce contrôle une proposition de rectification lui a été notifiée le 28 décembre 2009.

L'administration a constaté que les avions de marque X achetés par des clients résidant en France et n'ayant pas la qualité d'assujettis à la TVA ne faisaient pas l'objet d'une facturation directe entre la société et ses clients. En effet, elle a relevé que ces clients passaient commande de ces avions auprès de la société A, laquelle donnait un ordre de fabrication, soit à un intermédiaire établi aux Pays-Bas jusqu'en septembre 2007, soit ultérieurement directement auprès de leur constructeur américain. Ces avions étaient ensuite livrés sur le territoire danois à la société danoise B. Cette société danoise procédait à l'acquisition de ces avions qui lui étaient vendus par la société A. La société danoise établissait ensuite les factures de vente pour un prix toutes taxes comprises sans mention de la TVA aux clients résidant en France, qui prenaient livraison des avions qu'ils avaient commandés.

L'administration a estimé que l'interposition dans le circuit de facturation de la société danoise était artificielle, non justifiée économiquement, et motivée par la seule volonté de soumettre ces ventes à la TVA au taux de 0% alors applicable au Danemark. Par suite, après avoir écarté les opérations d'achat-revente réalisées par la société danoise comme ne lui étant pas opposables, elle a soumis à la TVA ces ventes entre les mains de la société A sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et a réclamé à la société le paiement de la taxe qui avait été éludée.

Le Comité a entendu ensemble le représentant de la société et son conseil ainsi que le représentant de l'administration fiscale.

Le Comité relève qu'il est constant que les avions étaient acheminés depuis les Etats-Unis jusqu'au Danemark, où ils étaient dédouanés par les soins de la société danoise, et que les contrats de vente conclus entre la société danoise et ses clients résidant en France prévoyaient que les acheteurs devaient en prendre possession à l'aéroport de Roskilde (Danemark).

Il note que l'administration, qui avait initialement admis que les livraisons avaient matériellement eu lieu au Danemark, affirme désormais que les avions étaient acheminés jusqu'en France, où les clients en prenaient possession, le passage au Danemark ne constituant qu'une « escale technique ».

Cependant le Comité constate qu'en procédant à cette affirmation sans apporter, à l'appui de ses dires, le moindre élément probant de nature à établir que les livraisons n'auraient pas eu lieu au Danemark au regard de la réglementation communautaire, l'administration n'établit

pas, en tout état de cause, qu'elle était en droit de soumettre ces opérations à la TVA en France.

Par conséquent, le Comité émet l'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en œuvre la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour soumettre à la TVA les ventes qui auraient été réalisées en France par la société A.