

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

N° 8 DU 30 JANVIER 2012

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

13 L-1-12

INSTRUCTION DU 23 JANVIER 2012

AVIS RENDUS PAR LE COMITE DE L'ABUS DE DROIT FISCAL
SEANCES DU SECOND SEMESTRE DE L'ANNEE 2011

(LPF art. L. 64)

NOR : BCR Z 12 00005 J

Bureau JF-2B

PRESENTATION

Dans le cadre de la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du LPF, le litige peut être soumis, à la demande du contribuable ou de l'administration, à l'avis du comité de l'abus de droit fiscal.

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

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

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

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

Le présent BOI porte sur les avis rendus au cours des séances du second semestre de l'année 2011.

Le Chef du Service juridique de la fiscalité

Jean-Pierre LIEB

Séance n° 5 du 22 septembre 2011

1. Affaire n° 2011-03 concernant la société X

« La société X a acquis le 11 décembre 2006, la totalité des titres de la société S pour un prix de 6 737 500 €. La société S n'avait plus d'activité opérationnelle et son actif n'était composé que de liquidités.

La société X, qui a entendu se prévaloir du régime des sociétés mères prévu aux articles 145, 146 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 au code général des impôts.

Le 7 juillet 2007, la société X a reçu une distribution de la société S d'un montant de 6 833 560 €.

Cette distribution, placée sous le régime des sociétés mères, a été retranchée du résultat fiscal de la société X au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2007 après déduction de la quote-part de frais et charges de 5%.

Le 16 décembre 2007, la société S a fait l'objet d'une transmission universelle de patrimoine au profit de la société X avec effet rétroactif au 1er janvier 2007.

Cette absorption, placée sous le régime fiscal de faveur des fusions, a dégagé un mali de confusion de 6 632 666 € qui est à l'origine d'un déficit fiscal de 6 157 650 € au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2007.

L'administration a relevé qu'à la date d'acquisition des titres, la société S ne détenait plus aucun actif corporel ou incorporel et n'exerçait plus d'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 distributions de dividendes, la société X avait en fait réalisé une opération qui, dans son ensemble, dissimulait une réalité économique et financière différente et dont l'objectif était exclusivement fiscal dès lors qu'il était manifeste qu'elle n'avait jamais eu l'intention d'animer la société S, pas plus qu'elle n'avait eu l'intention de valoriser sa participation, l'absorption de cette société ayant dégagé une moins-value compte tenu de la distribution de dividendes dont l'incidence fiscale a été neutralisée grâce au régime des sociétés mères. Elle en a déduit que l'opération appréciée dans sa globalité n'avait pu être inspirée par aucun autre motif que celui de minorer le résultat de la société X et par suite d'éluider l'impôt correspondant.

L'administration a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal et a ainsi, sur le fondement de l'article L.64 du livre des procédures fiscales, refusé l'application du régime des sociétés mères et filiales. Elle a réintégré au résultat de l'exercice clos en 2007 la somme de 6 491 882 € (soit 95% de 6 833 560 €) correspondant aux dividendes abusivement déduits de ce résultat par application de ce régime.

Le Comité a entendu ensemble le dirigeant de la société et le représentant de l'administration fiscale.

Les éléments versés au dossier font apparaître que :

- le 16 décembre 2007, la société S a fait l'objet d'une transmission universelle de patrimoine au profit de la société X avec effet rétroactif au 1er janvier 2007 ;

- la société confondante, X, est substituée à la société confondue, S, au titre des liquidités apportées à la date d'effet rétroactif, soit le 1er janvier 2007 ;

- la transmission du patrimoine de la société confondue s'effectue au plan fiscal pour sa valeur à cette même date d'effet rétroactif ;

- l'annulation de la participation de la société confondante, X, dans la société absorbée, S, est réputée intervenir, pour la détermination des résultats imposables de l'exercice clos en 2007, à la date d'effet rétroactif.

Par suite, le Comité déduit de l'ensemble de ces éléments que la distribution litigieuse, réalisée le 7 juillet 2007 par la société absorbée, S, au profit de la société absorbante, X, est intervenue pendant la période intercalaire, et ne pouvait ainsi être prise en compte pour la détermination du résultat fiscal de la société absorbante au titre de 2007, les titres de la société S étant présumés, au plan fiscal, sortis de l'actif de la société X au 1er janvier 2007.

En conséquence, compte tenu de la rétroactivité attachée aux effets fiscaux de la confusion de patrimoine, 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 pour réintégrer la somme litigieuse au résultat de la société. »

Nota : l'administration s'est rangé à l'avis émis par le comité.

2. Affaire n° 2011-04 concernant la société Y

« Au cours des exercices 2004, 2005 et 2006, la société Y a acquis directement les titres des sociétés, A, G, K et indirectement les titres des sociétés D et P pour un prix global de 7 335 170 €.

La société Y, qui a entendu se prévaloir du régime des sociétés mères prévu aux articles 145, 146 et 216 du code général des impôts, a pris l'engagement formel, prévu par l'article 54 de l'annexe II à ce code, de conserver les titres acquis pendant une durée minimale de deux ans.

Le 22 avril 2005, la société Y a perçu un montant global de dividendes de 1 000 000 € en provenance de la société P.

Le 23 novembre et le 22 décembre 2006, la société Y a reçu des distributions de dividendes provenant de la société A pour un montant de 837 401 €, de la société G pour un montant de 1 291 301 € et de la société K pour un montant de 332 687 €.

Le 1er décembre 2006, la société Y a perçu un montant global de dividendes de 4 339 440 € en provenance de la société D.

Ces distributions ont ainsi été placées sous le régime des sociétés mères et ont par suite été retranchées du bénéfice net total de la société Y à concurrence de la somme de 7 410 787 € correspondant à la somme totale perçue sous déduction d'une quote-part de frais et charges de 5%.

Le 31 août 2005, la société P a fait l'objet d'une transmission universelle de patrimoine au profit de la société Y. Cette absorption, placée sous le régime fiscal des fusions, a conduit à la constatation d'un mali de confusion de 968 126 € déduite du résultat de l'exercice clos le 31 décembre 2005 au taux de droit commun de l'impôt sur les sociétés.

Le 30 décembre 2006, la société Y a cédé les titres des sociétés A, G et K pour un prix global de 141 360 €, réparti à hauteur de 53 000 € pour les titres de la société A, 43 560 € pour les titres de la société G et 44 800 € pour les titres de la société K. Ces cessions ont dégagé une moins-value qui a été déduite du résultat fiscal de l'exercice 2006 pour un montant de 1 890 900 €.

A la clôture de l'exercice le 31 décembre 2006, la société Y a constitué une provision pour dépréciation des titres de la société D à hauteur de 4 183 019 € qu'elle a déduit de son résultat fiscal au taux de droit commun de l'impôt sur les sociétés.

L'administration a constaté qu'à la date d'acquisition des titres, les sociétés P, A, G, K et D ne détenaient plus aucun actif corporel ou incorporel, n'exerçaient plus aucune activité économique mais disposaient de liquidités importantes. Elle a estimé que sous le couvert d'une acquisition de titres de ces cinq sociétés suivie de la distribution importante de dividendes par celles-ci, la société Y avait en fait réalisé une opération qui, dans son ensemble, dissimulait une réalité économique et financière différente. Elle a relevé, d'une part, que la société Y, n'ignorait pas que, lors de l'acquisition des titres des sociétés P, A, G, K et D, celles-ci n'avaient plus d'activité économique, de sorte que ces acquisitions ne présentaient aucun intérêt économique, et que l'objectif poursuivi par la société avait été uniquement de rechercher l'exonération des dividendes en utilisant à cette fin, et de manière abusive, le régime des sociétés mères, ce qui lui a permis d'éviter la soumission à l'impôt sur les sociétés de la somme de 7 410 787 €. Elle a constaté d'autre part, que les distributions avaient été suivies, soit de l'absorption de la filiale, soit de la cession des titres ou enfin de la constatation d'une provision sur les exercices 2005 et 2006 dégageant ainsi une moins-value déductible de son résultat et ayant concouru à la formation d'un déficit fiscal reportable de 1 227 018 € au titre de l'exercice clos en 2005 et de 5 722 471 € au titre de l'exercice clos en 2006. Elle en a déduit que l'acquisition des titres des cinq sociétés P, A, G, K et D ne correspondait à aucune réalité économique, mais visait exclusivement à l'obtention d'un avantage fiscal au travers d'une situation artificiellement créée.

L'administration a donc mis en œuvre les procédures de répression des abus de droit au titre de l'exercice 2005 et de l'abus de droit fiscal au titre de l'exercice 2006, 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 Y de la somme de 950 000 € au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2005 et de la somme de 6 460 787 € au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2006.

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

- que la société Y avait souscrit l'engagement de garder les titres des sociétés P, A, G, K et D pendant deux ans afin de bénéficier du régime des sociétés mères ;

- que les sociétés P, A, G, K et D, dont les réserves ont été distribuées, étaient vidées de toute substance et n'avaient 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 Y 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 lorsqu'il a adopté ce régime lequel 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 suppose une poursuite effective de l'activité des filiales pendant au moins deux ans.

En conséquence, le Comité a émis l'avis que l'administration est fondée à mettre en œuvre les procédures de répression des abus de droit et de l'abus de droit fiscal prévues par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales dans sa rédaction applicable au litige.

Enfin, le Comité estime que la société Y 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. »

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

Séance n° 6 du 24 novembre 2011

3. Affaire n° 2011-06 concernant M. H

« Par acte du 2 novembre 2004, M. P. a cédé à son neveu, M. H, la nue propriété d'un immeuble lui appartenant sis à Z. Le prix exprimé dans l'acte pour la nue propriété (91 500 €) a été immédiatement et intégralement converti en une rente viagère mensuelle de 475 € par mois.

Considérant que cette vente constituait en réalité une donation, l'administration a notifié le 26 novembre 2010 à M. H un redressement liquidant les droits de mutation au tarif applicable aux donations entre vifs.

Le Comité a entendu ensemble le conseil de M. H les représentants de l'administration.

Le Comité relève que M. P était âgé de 57 ans au moment de la vente, et que si l'administration a soutenu qu'il avait été longuement hospitalisé dans les mois ayant précédé son décès, la durée exacte de cette hospitalisation a été contestée sans que l'administration puisse produire un élément de preuve à l'appui de ses dires fixant à 43 jours consécutifs la durée de cette hospitalisation.

Le Comité estime ainsi que la preuve de l'absence d'aléa du contrat de rente viagère n'a pas été apportée et considère, en l'état des informations portées à sa connaissance, que la circonstance que M. P ait donné en deux chèques, remis en juillet et novembre 2004, l'équivalent de plus de 36 mois de service de la rente à son neveu, n'établit pas, compte tenu des éléments soumis à son appréciation, son intention libérale s'agissant de la cession de sa maison.

Il estime en conséquence que l'administration n'était 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. »

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

4. Affaire n° 2011-14 concernant Mme Y

« Par un acte de cession en date du 29 juin 2007, Mme B a cédé 1 657 actions de la SA S qu'elle possédait à sa mère, Mme Y, pour le prix de 1 €.

Considérant cette cession comme consentie à vil prix, l'administration a estimé qu'elle dissimulait en réalité une donation et a en conséquence notifié, le 25 octobre 2010, à Mme Y, un redressement rétablissant d'une part, la valeur vénale réelle des titres cédés, et liquidant d'autre part les droits de mutation au tarif applicable aux donations.

Le Comité a entendu ensemble le conseil de Mme Y, Mme B et les représentants de l'administration.

Le Comité observe que si l'administration a établi une évaluation valorisant les titres de la société S à 61 € l'action, elle ne démontrait pas qu'en acceptant de céder ses titres pour un prix global symbolique de 1 €, Mme B avait été animée d'une intention libérale.

Il relève en effet que Mme B a justifié un tel prix par ses craintes liées aux infractions fiscales répétées commises par la société S et une autre société du groupe familial, infractions sanctionnées par l'administration à l'issue de différentes procédures de vérification, et qu'elle estimait susceptibles de déclencher des poursuites pénales et d'entraîner de graves difficultés pour la société.

Le Comité note que l'administration n'apporte aucun élément susceptible d'établir que Mme B ait ainsi manqué de sincérité dans la détermination du prix des titres cédés.

Il considère en conséquence que si l'administration était fondée à rechercher la valeur vénale réelle des titres de la société S pour fixer l'assiette des droits de mutation à titre onéreux, elle n'établit pas en revanche, par les seuls éléments dont elle s'est prévaluée, le caractère de libéralité de cette cession.

Il estime en conséquence que l'administration n'était 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. »

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

5. Affaire n° 2011-15 concernant M. Z

« Par un acte de cession en date du 29 juin 2007, Mme B a cédé 2 844 actions de la SA S qu'elle possédait à son frère, M. Z, pour le prix de 1 €.

Considérant cette cession comme consentie à vil prix, l'administration a estimé qu'elle dissimulait en réalité une donation et a en conséquence notifié, le 25 octobre 2010, à M. Z, un redressement rétablissant d'une part la valeur vénale réelle des titres cédés, et liquidant d'autre part les droits de mutation au tarif applicable aux donations.

Le Comité a entendu ensemble le conseil de M. Z, Mme B et les représentants de l'administration.

Le Comité observe que si l'administration a établi une évaluation valorisant les titres de la société S à 61 € l'action, elle ne démontrait pas qu'en acceptant de céder ses titres pour un prix global symbolique de 1 €, Mme B avait été animée d'une intention libérale.

Il relève en effet que Mme B a justifié un tel prix par ses craintes liées aux infractions fiscales répétées commises par la société S et une autre société du groupe familial, infractions sanctionnées par l'administration à l'issue de différentes procédures de vérification, et qu'elle estimait susceptibles de déclencher des poursuites pénales et d'entraîner de graves difficultés pour la société.

Le Comité note que l'administration n'apporte aucun élément susceptible d'établir que Mme B ait ainsi manqué de sincérité dans la détermination du prix des titres cédés.

Il considère en conséquence que si l'administration était fondée à rechercher la valeur vénale réelle des titres de la société S pour fixer l'assiette des droits de mutation à titre onéreux, elle n'établit pas en revanche, par les seuls éléments dont elle s'est prévaluée, le caractère de libéralité de cette cession.

Il estime en conséquence que l'administration n'était 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. »

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

Séance n° 7 du 8 décembre 2011

6. Affaire n° 2011-12 concernant M. et Mme JL S

« Mme B S a reçu en donation de son époux, M. JL S, par un acte en date du 14 juin 2003, 2 676 titres de la société W SA.

Le 9 décembre 2004, elle a procédé à la vente de la totalité de ces 2 676 titres et, le 11 décembre 2004, à l'acquisition d'un même nombre de titres de la même société. La cession a été réalisée au profit de son beau-frère, M. X, tandis que l'acquisition était effectuée auprès de sa belle-sœur, Mme N S, épouse de M. E S. 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 et elle l'a été pour un prix strictement identique à celui pour lequel elle avait cédé, deux jours plus tôt, pour une somme de 131 124 euros les actions qu'elle détenait depuis juin 2003.

Par un protocole de cession d'actions du 30 mars 2007, ayant pris effet le 15 mai 2007, Mme B 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 quinquiés 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. JL S a procédé, le 10 juillet 2006, à la vente de 2 160 titres de la société W Holding qu'il avait acquis en 1984 et, le 2 août 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. E S, tandis que l'acquisition était effectuée auprès d'un autre frère, M. P 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 semaines 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. JL 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.

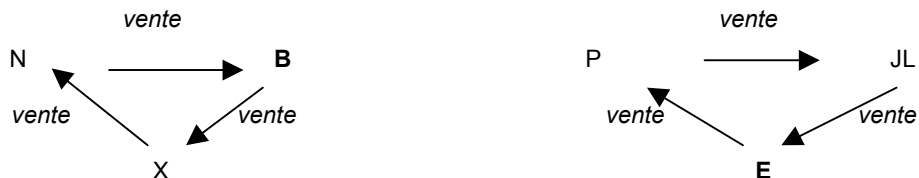
Selon cet article, les produits que procurent les placements effectués dans un PEA, en actions ou en parts de sociétés qui ne sont pas admises aux négociations sur un marché réglementé bénéficient de l'exonération d'impôt sur le revenu dans la limite de 10 % du montant de ces placements.

L'administration n'a pas contesté que les opérations réalisées par M. et Mme JL 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 JL 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 B 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 B 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 deux jours d'intervalle en décembre 2004 par Mme B 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 B 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 23 jours d'intervalle en juillet et août 2006 par M. JL 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. JL 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 les représentants 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 JL 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 est 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 JL 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. »

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

7. Affaire 2011-08 concernant Mlle C S

« Mlle C S a reçu de ses parents, M. et Mme X par un acte de donation-partage en date du 17 juin 2003, 2 808 titres de la société W SA.

Le 30 décembre 2003, elle a procédé à la vente de la totalité de ces 2 808 titres et, le même jour, à l'acquisition d'un même nombre de titres de la même société. La cession a été réalisée au profit de sa cousine, Mlle H S, tandis que l'acquisition était effectuée auprès de son frère, M. F S. L'acquisition de ces 2 808 titres a été réalisée dans le cadre du plan d'épargne en actions (PEA) dont elle était titulaire et elle l'a été pour un prix strictement identique à celui pour lequel elle avait cédé, le même jour, pour une somme de 131 976 euros les actions qu'elle détenait depuis juin 2003.

Par un protocole de cession d'actions du 30 mars 2007, ayant pris effet le 15 mai 2007, Mlle C S, a cédé à la société X, les 2 808 titres de la société W SA inscrits sur son PEA depuis le 30 décembre 2003. Elle a réalisé une plus-value d'un montant de 351 505 euros.

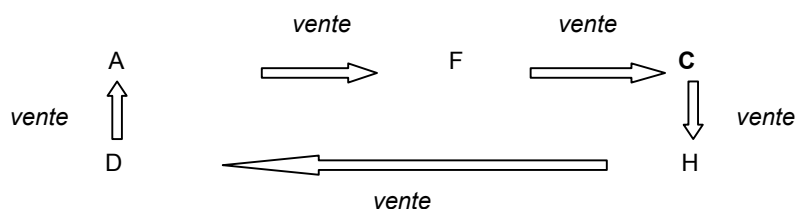
Mlle C S n'a pas déclaré cette plus-value au motif que cette cession portait sur des titres investis dans un PEA et bénéficiait en conséquence de l'exonération prévue à l'article 163 quinquies D du code général des impôts.

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.

L'administration n'a pas contesté que les opérations 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 de la même société pour le même montant et le même jour devaient être écartés comme ne lui étant pas opposables et, après avoir mis en demeure Mlle C S de déclarer la plus-value réalisée en 2007 lors de la cession de ces titres, a procédé au rappel correspondant en mettant en œuvre la procédure d'abus de droit prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Elle a en effet considéré que les titres de la société W SA que Mlle C S possédait depuis juin 2003 à la suite de l'opération de donation-partage, 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 en décembre 2003 par Mlle C 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 Mlle C 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-partage. 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.

Après avoir entendu ensemble le conseil de la contribuable ainsi que les représentants de l'administration, le Comité relève que le 30 décembre 2003, cinq membres de la famille S, dont Mlle C S, ayant chacun reçu, en juin 2003, 2 808 actions de la société W SA, ont tous procédé à la vente de ces actions. Chacune de ces ventes a été réalisée au profit d'une des personnes composant ce groupe familial, le prix de vente étant identique pour chacune de ces cinq cessions. Chacune de ces cinq personnes a ainsi, le même jour, vendu à l'un des membres de ce groupe 2 808 actions W SA et acquis, pour le même prix, le même nombre d'actions auprès d'un autre membre du groupe que celui à qui elle avait vendu les titres initialement détenus 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 de façon concomitante 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 la société W SA que de leurs conséquences financières pour chacun des intervenants vendant et rachetant les titres de la même société le même jour 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 Mlle C S de bénéficier de l'exonération de la plus-value réalisée lors de la revente, en 2007, des titres de la société W SA, 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 1^{er} 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 est 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 Mlle C S doit être regardée comme ayant été la principale bénéficiaire 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. »

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

8. Affaire n° 2011-09 concernant M. F S

« M. F S a reçu de ses parents, M. et Mme X, par un acte de donation-partage en date du 17 juin 2003, 2 808 titres de la société W SA.

Le 30 décembre 2003, il a procédé à la vente de la totalité de ces 2 808 titres et, le même jour, à l'acquisition d'un même nombre de titres de la même société. La cession a été réalisée au profit de sa sœur, Mlle C S, tandis que l'acquisition était effectuée auprès de sa cousine, Mlle A S. L'acquisition de ces 2 808 titres a été réalisée dans le cadre du plan d'épargne en actions (PEA) dont il était titulaire et elle l'a été pour un prix strictement identique à celui pour lequel il avait cédé, le même jour, pour une somme de 131 976 euros les actions qu'il détenait depuis juin 2003.

Par un protocole de cession d'actions du 30 mars 2007, ayant pris effet le 15 mai 2007, M. F S, a cédé à la société X, les 2 808 titres de la société W SA inscrits sur son PEA depuis le 30 décembre 2003. Il a réalisé une plus-value d'un montant de 351 505 euros.

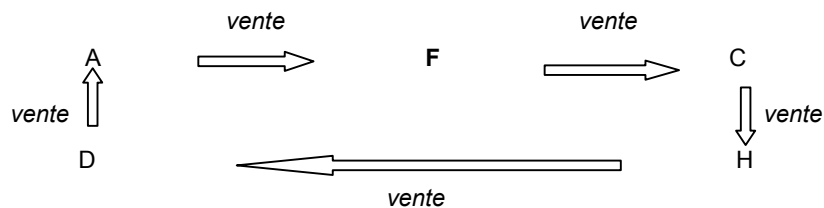
M. F S n'a pas déclaré cette plus-value au motif que cette cession portait sur des titres investis dans un PEA et bénéficiait en conséquence de l'exonération prévue à l'article 163 quinquies D du code général des impôts.

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.

L'administration n'a pas contesté que les opérations 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 de la même société pour le même montant et le même jour devaient être écartés comme ne lui étant pas opposables et, après avoir mis en demeure M. F S de déclarer la plus-value réalisée en 2007 lors de la cession de ces titres, a procédé au rappel correspondant en mettant en œuvre la procédure d'abus de droit prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Elle a en effet considéré que les titres de la société W SA que M. F S possédait depuis juin 2003 à la suite de l'opération de donation-partage, 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 en décembre 2003 par M. F 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 M. F S de loger les titres sur son PEA en quantités et en valeurs égales à celles qu'il détenait préalablement à ces opérations, à savoir à l'issue de la donation-partage. 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 bénéficiaire 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.

Après avoir entendu ensemble le conseil du contribuable ainsi que les représentants de l'administration, le Comité relève que le 30 décembre 2003, cinq membres de la famille S, dont M. F S, ayant chacun reçu, en juin 2003, 2 808 actions de la société W SA, ont tous procédé à la vente de ces actions. Chacune de ces ventes a été réalisée au profit d'une des personnes composant ce groupe familial, le prix de vente étant identique pour chacune de ces cinq cessions. Chacune de ces cinq personnes a ainsi, le même jour, vendu à l'un des membres de ce groupe 2 808 actions W SA et acquis, pour le même prix, le même nombre d'actions auprès d'un autre membre du groupe que celui à qui elle avait vendu les titres initialement détenus 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 de façon concomitante 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 la société W SA que de leurs conséquences financières pour chacun des intervenants vendant et rachetant les titres de la même société le même jour 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. F S de bénéficier de l'exonération de la plus-value réalisée lors de la revente, en 2007, des titres de la société W SA, 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 est 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. F S doit être regardé comme ayant été le principal bénéficiaire 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. »

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

9. Affaire n° 2011-10 concernant Mlle A S

« Mlle A S a reçu de ses parents, M. et Mme JL S, par un acte de donation-partage en date du 14 juin 2003, 2 808 titres de la société W SA.

Le 30 décembre 2003, elle a procédé à la vente de la totalité de ces 2 808 titres et, le même jour, à l'acquisition d'un même nombre de titres de la même société. La cession a été réalisée au profit de son cousin, M. F S, tandis que l'acquisition était effectuée auprès de sa cousine Mlle D S. L'acquisition de ces 2 808 titres a été réalisée dans le cadre du plan d'épargne en actions (PEA) dont elle était titulaire et elle l'a été pour un prix strictement identique à celui pour lequel elle avait cédé, le même jour, pour une somme de 131 976 euros les actions qu'elle détenait depuis juin 2003.

Par un protocole de cession d'actions du 30 mars 2007, ayant pris effet le 15 mai 2007, Mlle A S, a cédé à la société X, les 2 808 titres de la société W SA inscrits sur son PEA depuis le 30 décembre 2003. Elle a réalisé une plus-value d'un montant de 351 505 euros.

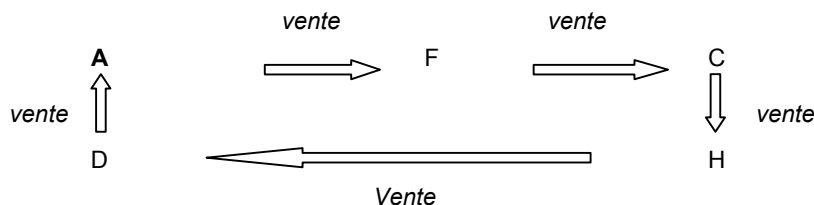
Mlle A S n'a pas déclaré cette plus-value au motif que cette cession portait sur des titres investis dans un PEA et bénéficiait en conséquence de l'exonération prévue à l'article 163 quinquies D du code général des impôts.

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.

L'administration n'a pas contesté que les opérations 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 de la même société pour le même montant et le même jour devaient être écartés comme ne lui étant pas opposables et, après avoir mis en demeure Mlle A S de déclarer la plus-value réalisée en 2007 lors de la cession de ces titres, a procédé au rappel correspondant en mettant en œuvre la procédure d'abus de droit prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Elle a en effet considéré que les titres de la société W SA que Mlle A S possédait depuis juin 2003 à la suite de l'opération de donation-partage, 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 en décembre 2003 par Mlle A 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 Mlle A 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-partage. 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.

Après avoir entendu ensemble le conseil de la contribuable ainsi que les représentants de l'administration, le Comité relève que le 30 décembre 2003, cinq membres de la famille S, dont Mlle A S, ayant chacun reçu, en juin 2003, 2 808 actions de la société W SA, ont tous procédé à la vente de ces actions. Chacune de ces ventes a été réalisée au profit d'une des personnes composant ce groupe familial, le prix de vente étant identique pour chacune de ces cinq cessions. Chacune de ces cinq personnes a ainsi, le même jour, vendu à l'un des membres de ce groupe 2 808 actions W SA et acquis, pour le même prix, le même nombre d'actions auprès d'un autre membre du groupe que celui à qui elle avait vendu les titres initialement détenus 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 de façon concomitante 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 la société W SA que de leurs conséquences financières pour chacun des intervenants vendant et rachetant les titres de la même société le même jour 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 Mlle A S de bénéficier de l'exonération de la plus-value réalisée lors de la revente, en 2007, des titres de la société W SA, 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 est 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 Mlle A S doit être regardée comme ayant été la principale bénéficiaire 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. »

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

10. Affaire n° 2011-11 concernant Mlle H S

« Mlle H S a reçu de ses parents, M. et Mme JL S, par un acte de donation-partage en date du 14 juin 2003, 2 808 titres de la société W SA.

Le 30 décembre 2003, elle a procédé à la vente de la totalité de ces 2 808 titres et, le même jour, à l'acquisition d'un même nombre de titres de la même société. La cession a été réalisée au profit de sa cousine, Mlle D S, tandis que l'acquisition était effectuée auprès d'une autre cousine, Mlle C S. L'acquisition de ces 2 808 titres a été réalisée dans le cadre du plan d'épargne en actions (PEA) dont elle était titulaire et elle l'a été pour un prix strictement identique à celui pour lequel elle avait cédé, le même jour, pour une somme de 131 976 euros les actions qu'elle détenait depuis juin 2003.

Par un protocole de cession d'actions du 30 mars 2007, ayant pris effet le 15 mai 2007, Mlle H S, a cédé à la société X, les 2 808 titres de la société W SA inscrits sur son PEA depuis le 30 décembre 2003. Elle a réalisé une plus-value d'un montant de 351 505 euros.

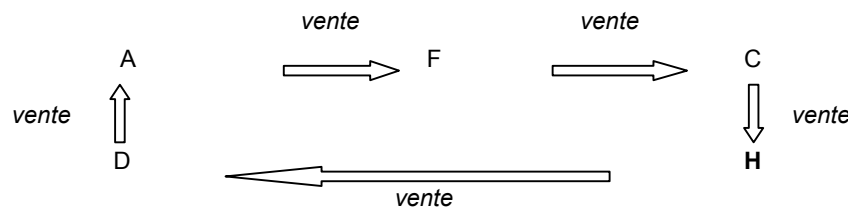
Mlle H S n'a pas déclaré cette plus-value au motif que cette cession portait sur des titres investis dans un PEA et bénéficiait en conséquence de l'exonération prévue à l'article 163 quinquies D du code général des impôts.

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.

L'administration n'a pas contesté que les opérations 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 de la même société pour le même montant et le même jour devaient être écartés comme ne lui étant pas opposables et, après avoir mis en demeure Mlle H S de déclarer la plus-value réalisée en 2007 lors de la cession de ces titres, a procédé au rappel correspondant en mettant en œuvre la procédure d'abus de droit prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Elle a en effet considéré que les titres de la société W SA que Mlle H S possédait depuis juin 2003 à la suite de l'opération de donation-partage, 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 en décembre 2003 par Mlle H 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 Mlle H 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-partage. 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 bénéficiaire 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.

Après avoir entendu ensemble le conseil de la contribuable ainsi que les représentants de l'administration, le Comité relève que le 30 décembre 2003, cinq membres de la famille S, dont Mlle H S, ayant chacun reçu, en juin 2003, 2 808 actions de la société W SA, ont tous procédé à la vente de ces actions. Chacune de ces ventes a été réalisée au profit d'une des personnes composant ce groupe familial, le prix de vente étant identique pour chacune de ces cinq cessions. Chacune de ces cinq personnes a ainsi, le même jour, vendu à l'un des membres de ce groupe 2 808 actions W SA et acquis, pour le même prix, le même nombre d'actions auprès d'un autre membre du groupe que celui à qui elle avait vendu les titres initialement détenus 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 de façon concomitante 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 la société W SA que de leurs conséquences financières pour chacun des intervenants vendant et rachetant les titres de la même société le même jour 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 Mlle H S de bénéficier de l'exonération de la plus-value réalisée lors de la revente, en 2007, des titres de la société W SA, 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 Mlle H S doit être regardée comme ayant été la principale bénéficiaire 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. »

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

11. Affaire n° 2011-13 concernant Mlle D S

« Mlle D S a reçu de ses parents, M. et Mme X, par un acte de donation-partage en date du 17 juin 2003, 2 808 titres de la société W SA.

Le 30 décembre 2003, elle a procédé à la vente de la totalité de ces 2 808 titres et, le même jour, à l'acquisition d'un même nombre de titres de la même société. La cession a été réalisée au profit de sa cousine, Mlle A S, tandis que l'acquisition était effectuée auprès d'une autre cousine, Mlle H S. L'acquisition de ces 2 808 titres a été réalisée dans le cadre du plan d'épargne en actions (PEA) dont elle était titulaire et elle l'a été pour un prix strictement identique à celui pour lequel elle avait cédé, le même jour, pour une somme de 131 976 euros les actions qu'elle détenait depuis juin 2003.

Par un protocole de cession d'actions du 30 mars 2007, ayant pris effet le 15 mai 2007, Mlle D S, a cédé à la société X, les 2 808 titres de la société W SA inscrits sur son PEA depuis le 30 décembre 2003. Elle a réalisé une plus-value d'un montant de 351 505 euros.

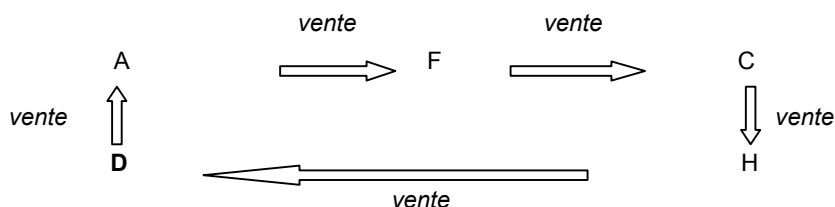
Mlle D S n'a pas déclaré cette plus-value au motif que cette cession portait sur des titres investis dans un PEA et bénéficiait en conséquence de l'exonération prévue à l'article 163 quinquies D du code général des impôts.

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.

L'administration n'a pas contesté que les opérations 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 de la même société pour le même montant et le même jour devaient être écartés comme ne lui étant pas opposables et, après avoir mis en demeure Mlle D S de déclarer la plus-value réalisée en 2007 lors de la cession de ces titres, a procédé au rappel correspondant en mettant en œuvre la procédure d'abus de droit prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Elle a en effet considéré que les titres de la société W SA que Mlle D S possédait depuis juin 2003 à la suite de l'opération de donation-partage, 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 en décembre 2003 par Mlle D 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 Mlle D 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-partage. 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.

Après avoir entendu ensemble le conseil de la contribuable ainsi que les représentants de l'administration, le Comité relève que le 30 décembre 2003, cinq membres de la famille S, dont Mlle D S, ayant chacun reçu, en juin 2003, 2 808 actions de la société W SA, ont tous procédé à la vente de ces actions. Chacune de ces ventes a été réalisée au profit d'une des personnes composant ce groupe familial, le prix de vente étant identique pour chacune de ces cinq cessions. Chacune de ces cinq personnes a ainsi, le même jour, vendu à l'un des membres de ce groupe 2 808 actions W SA et acquis, pour le même prix, le même nombre d'actions auprès d'un autre membre du groupe que celui à qui elle avait vendu les titres initialement détenus 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 de façon concomitante 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 la société W SA que de leurs conséquences financières pour chacun des intervenants vendant et rachetant les titres de la même société le même jour 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 Mlle D S de bénéficier de l'exonération de la plus-value réalisée lors de la revente, en 2007, des titres de la société W SA, 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 est 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 Mlle D S doit être regardée comme ayant été la principale bénéficiaire 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. »

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