

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

SERVICE JURIDIQUE DE LA FISCALITE

Sous-direction du contentieux des impôts des professionnels

Bureau JF 2 B

86, allée de Bercy - Teledoc 944

75572 PARIS cedex 12

Séance n°2 du 11 avril 2019 : avis rendus par le comité de l'abus de droit fiscal commentés par l'administration (CADF/AC n° 4-2/2019).

➤ ***Affaire n° 2018-41 concernant M. ou Mme X***

M. et Mme X ont créé le 6 décembre 2013 la société à responsabilité limitée (SARL) A dont ils détiennent chacun 49 % des parts et assurent conjointement la gérance, leurs deux enfants détenant chacun 1 %.

La SARL A est une société holding détenant des participations dans le capital des sociétés ayant pour activité la location para-hôtelière, le conseil et l'assistance aux entreprises ou encore l'exploitation d'un hôtel restaurant.

Le 11 juillet 2014, M. et Mme X ont apporté chacun à la société A la totalité des 200 parts de la SARL B qu'ils détenaient et qui représente globalement 40 % du capital de cette société. La SARL B, devenue Hôtel C, a pour activité l'exploitation d'un hôtel restaurant.

En contrepartie de cet apport, évalué globalement à 18 066 000 euros, ils reçoivent chacun 849 550 parts nouvelles de la SARL A, d'une valeur nominale de 10 euros, ainsi qu'une soulte de 537 500 euros, inscrite le 18 juillet 2014 au crédit de leur compte courant d'associé détenu respectivement dans cette société.

La plus-value d'apport réalisée par M. et Mme X, d'un montant de 6 183 100 euros après application d'un abattement pour durée de détention de 65 %, a été placée sous le régime du report d'imposition prévu par l'article 150-0 B ter du code général des impôts, y compris la partie correspondant aux soultes dans la mesure où leur montant n'excédait pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus.

La soulte a été intégralement appréhendée par M. et Mme X par un virement effectué par la SARL A sur leur compte bancaire personnel le 18 juillet 2014.

A l'issue d'un contrôle sur pièces, l'administration a considéré que le versement des soultes était dépourvu de toute justification économique et avait eu pour seul objectif d'appréhender immédiatement en franchise d'impôt une partie de la plus-value d'apport constatée lors de l'apport des titres.

L'administration a donc mis en œuvre, par une proposition de rectification en date du 18 décembre 2017, la procédure de l'abus de droit fiscal sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et a écarté la qualification de soulte et l'application aux sommes versées sous ce libellé du régime du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du code général des impôts. Elle a réintégré dans les revenus imposables une somme de 367 920 euros, correspondant à l'imposition immédiate des soultes placées en report d'imposition. Cette somme a été taxée, au titre de l'année 2014, à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des plus-values de cession de valeurs mobilières en application des dispositions de l'article 150-0 A du même code, ainsi qu'à la

contribution exceptionnelle sur les hauts revenus et aux contributions sociales et l'administration a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

Le Comité a entendu ensemble le conseil des contribuables ainsi que le représentant de l'administration.

Le Comité relève que le dispositif du report d'imposition prévu par l'article 150-0 B ter du code général des impôts poursuit la même finalité que le dispositif du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du même code. Ces dispositifs ont pour objectif de faciliter les opérations de restructuration d'entreprises, en vue de favoriser le développement de celles-ci, en conférant un caractère intercalaire aux opérations d'échange de titres.

Le Comité estime que, si le législateur a admis, avant la modification législative introduite par la loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016, que l'opération d'apport de titres à une société contrôlée par l'apporteur bénéficie intégralement, y compris pour la soulte, du report d'imposition, dès lors que le montant de la soulte appréhendée par le contribuable n'excède pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus, l'octroi d'une telle soulte doit s'inscrire dans le respect du but qu'il a entendu poursuivre.

Le Comité considère que ce but n'est pas respecté si l'octroi de la soulte ne s'inscrit pas dans le cadre de l'opération de restructuration d'entreprise mais est en réalité uniquement motivé par la volonté de l'apporteur des titres d'appréhender en franchise immédiate d'impôt des liquidités versées par la société bénéficiaire de l'apport en remboursement de son montant inscrit au compte courant d'associé, faute qu'il soit justifié que ladite société avait, afin de permettre le dénouement de l'opération, un intérêt économique au versement de cette soulte dont le financement obère ses capacités d'investissement.

Le Comité relève que M. et Mme X doivent être regardés comme ayant bénéficié de la mise à disposition des soultes litigieuses par inscription de leur montant au crédit du compte courant d'associé ouvert respectivement à leur nom dans la société A dont ils détiennent la quasi intégralité du capital. Il note que ces soultes inscrites le 18 juillet 2014 au crédit de chacun de ces comptes, leur ont été remboursées par un virement sur leur compte bancaire personnel effectué le même jour par la société A, bénéficiaire de l'apport, grâce à l'octroi d'un découvert bancaire qui a généré des frais financiers.

Le Comité estime que, compte tenu de l'ensemble des éléments portés à sa connaissance et en l'absence de toute justification probante de l'intérêt économique pour la société bénéficiaire de l'apport de prévoir le versement d'une soulte afin de rendre possible la réalisation de l'opération de restructuration, le paiement de ces soultes ne s'inscrit pas dans le respect du but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration et du développement du groupe détenu par M. et Mme X mais caractérise une appréhension des liquidités en franchise d'impôt.

Le Comité émet en conséquence l'avis que, dans les circonstances de l'espèce, 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 restituer son véritable caractère au versement des soultes réalisé, à l'occasion d'apports placés sous le régime du report d'imposition prévu par les dispositions de l'article 150-0 B ter du code général des impôts, au bénéfice d'une application littérale de ces dispositions allant à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur, dans le seul but de percevoir ces sommes en franchise d'imposition.

Enfin, le Comité estime que M. et Mme X doivent être regardés comme ayant eu l'initiative principale des actes constitutifs de l'abus de droit et, en outre, comme en ayant 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 émis par le comité.