



**RÉPUBLIQUE
FRANÇAISE**

*Liberté
Égalité
Fraternité*



FINANCES PUBLIQUES

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES
SERVICE DE LA SÉCURITÉ JURIDIQUE ET DU CONTRÔLE FISCAL
Sous-direction de la sécurité juridique des professionnels
Bureau SJCF-3B
86-92 allée de Bercy
75 574 PARIS cedex 12

Séance n°1 du 24 septembre 2020 : avis rendus par le comité de l'abus de droit fiscal commentés par l'administration (CADF/AC n° 4-1/2020).

➤ **Affaire n° 2019-85 concernant M. X**

La société à responsabilité limitée (SARL) A a été créée le 12 septembre 2007 et a pour objet social la conception d'aménagements d'espaces auprès des entreprises.

Son capital de 20 000 euros, composé de 2 000 parts d'une valeur nominale de 10 euros, est détenu par M. X et M. Y, cogérants, à hauteur respectivement de 700 et 634 parts, les parts restantes étant détenues par la SARL B.

A la suite de divergences entre associés, M. X a été révoqué de ses fonctions de cogérant lors d'une assemblée générale du 21 mai 2014 qui a nommé M. Y en qualité de gérant unique.

Le 7 juillet 2014, un protocole transactionnel a été signé par la SARL A, représentée par M. Y, et M. X. Ce protocole prévoit le dédommagement financier de M. X assorti d'une clause de non-concurrence, ainsi que l'apport prochain de ses 700 parts sociales à la société C en cours de formation et une promesse de vente à M. Y pour le prix convenu de 330 000 euros.

Le 17 juillet 2014, M. X a créé la société par actions simplifiée unipersonnelle (SASU) C au capital de 330 000 euros souscrit par cet associé unique par apport des 700 parts de la SARL A.

Le 14 octobre 2014, la société C a cédé à la société D, créée par M. Y, les 700 parts de la SARL A pour un montant de 330 000 euros.

M. X a déclaré la plus-value d'échange réalisée lors de l'apport des 700 parts de la SARL A comme entrant dans le champ d'application du régime du report d'imposition prévu par l'article 150-0 B ter du code général des impôts, la société C s'étant engagée à remployer au moins 50 % du produit de la cession des 700 parts de la SARL A dans des activités économiques éligibles.

Dans le cadre de la vérification de comptabilité de la société C, l'administration a constaté que l'apport préalable des parts de la SARL A n'avait pas été comptabilisé et a par ailleurs relevé que le principe de la cession à M. Y des parts détenues par M. X dans la société A était acté dès avant la création de la société C.

Par une proposition de rectification en date du 13 décembre 2017, l'administration a estimé, sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, que l'opération d'apport préalable des parts de la SARL A à la société C présentait un caractère fictif et que cette opération avait permis à

M. X de bénéficiaire abusivement du régime du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du code général des impôts.

Elle a en conséquence écarté l'acte d'apport préalable pour taxer immédiatement la plus-value nette de cession des parts détenues par M. X, s'élevant à 113 050 euros compte tenu de l'abattement pour durée de détention, à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des plus-values de cession de valeurs mobilières sur le fondement de l'article 150-0 A du code général des impôts. Cette plus-value a aussi été imposée, sans abattement, aux contributions sociales. Elle a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

Le Comité a entendu ensemble le conseil du contribuable et le représentant de l'administration.

Il relève que la création de la société C et l'apport des 700 parts de la SARL A font suite au différend né entre les associés de cette société et à la révocation de M. X de ses fonctions de cogérant le 21 mai 2014.

Le Comité relève également que, si la cession de ces parts était envisagée dès le 7 juillet 2014, elle s'inscrit dans le cadre du protocole d'accord transactionnel visant à régler le litige entre associés et à organiser le départ de M. X.

Le Comité constate par ailleurs que l'apport envisagé a fait l'objet d'un rapport d'un commissaire aux apports le 19 juin 2014, qui a confirmé la valeur retenue de 330 000 euros, et que la société C a bien été inscrite au registre du commerce et des sociétés le 17 juillet 2014, date à laquelle ont été déposés et enregistrés ses statuts constitutifs. Il relève que ces statuts mentionnent l'apport des 700 parts sociales de la société A évaluées à la somme de 333 000 euros suivant l'acte d'apport du même jour joint en annexe.

Le Comité constate en outre que la société C avait été expressément agréée en qualité de nouvel associé de la SARL A par une délibération en date du 8 juillet 2014 et que le procès verbal de l'assemblée générale extraordinaire de la SARL A du 21 juillet 2014 mentionne la société C en tant qu'associée à hauteur de 700 parts.

Le Comité estime ainsi que, dans les circonstances de l'espèce, la seule absence de comptabilisation de l'apport par la société C est insuffisante pour permettre de qualifier cet apport de fictif.

Le Comité émet en conséquence l'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en œuvre, en 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 report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du code général des impôts à l'égard de la plus-value réalisée lors de l'apport des parts de la SARL A à la société C.

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

➤ Affaire n° 2020-04 concernant M. X

M. X est le principal associé et le dirigeant de la société A, société holding créée le 30 novembre 2017 dont il détient 16 534 titres représentant 93 % du capital social.

Le 24 octobre 2014, M. X a créé la société de droit belge B au capital de 18 600 euros divisé en 186 parts d'une valeur nominale de 100 euros, dont il est associé unique.

Le 5 décembre 2014, M. X a apporté à la société B les 16 534 actions de la société A valorisées à 17 435 000 euros et a reçu en contrepartie 158 500 titres de la société belge d'une valeur nominale de 100 euros, ainsi qu'une soulte de 1 585 000 euros inscrite au crédit de son compte courant d'associé.

Le capital de la société B est ainsi porté à 15 868 600 euros divisé en 158 686 parts d'une valeur nominale de 100 euros détenues par M. X.

La plus-value nette d'apport réalisée, d'un montant de 8 652 500 euros après abattement de 50 % pour durée de détention, a bénéficié du régime du report d'imposition prévu par l'article 150-0 B ter du code général des impôts, y compris pour la partie correspondant à la soulte dans la mesure où son montant n'excédait pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus.

A l'issue de l'examen de la situation fiscale personnelle de M. X, l'administration a considéré que la soulte versée était dépourvue de justification économique et avait pour seul objectif une appréhension de dividendes en franchise d'impôt, contrairement à l'intention du législateur.

Par une proposition de rectification en date du 15 décembre 2017, l'administration a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. Elle a écarté la qualification de soulte et a remis en cause l'application à la somme versée sous ce libellé du régime du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du code général des impôts.

Elle a taxé, au titre de l'année 2014, la somme de 1 585 000 euros à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, sur le fondement du 3° de l'article 120 du code général des impôts, ainsi qu'aux contributions sociales et a notifié un rappel de contribution exceptionnelle sur les hauts revenus. Elle a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

Le Comité a entendu ensemble le conseil du contribuable et 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 détenues par la société dont les titres sont apportés et faisant ainsi l'objet d'un désinvestissement, faute qu'il soit justifié que la société bénéficiaire de l'apport avait, afin de permettre le dénouement de l'opération, un intérêt économique au versement de cette soulte, alors que, lorsque cette soulte est ainsi financée, elle prive cette société de la possibilité de disposer de ressources nécessairement prises en compte lors de la détermination de la valeur des titres apportés.

Le Comité relève que la soulte a été mise à la disposition de M. X par inscription de son montant au crédit de son compte courant d'associé dans la société B et qu'elle a été appréhendée à hauteur de 1 000 000 d'euros au cours de l'année 2015 grâce à la trésorerie de la société B alimentée par la distribution de dividendes de la société A.

Il 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 effectuée entre des sociétés contrôlées par M. X, la mise à disposition de cette soulte sur le compte courant d'associé ne s'inscrit pas dans le respect du but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration et du développement du groupe de M. 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 à la mise à disposition de la soulte réalisée, à l'occasion d'un apport placé 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 disposer de cette somme en franchise d'imposition.

Enfin, le Comité estime que M. X doit être regardé comme ayant eu l'initiative principale des actes constitutifs de l'abus de droit et, en outre, comme en ayant été le principal bénéficiaire au sens du

b) de l'article 1729 du code général des impôts. Il émet donc l'avis que l'administration est fondée à appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

Nota : l'administration a pris note de l'avis émis par le comité.

➤ **Affaire n° 2020-02 concernant M. ou Mme X**

M. X est le fondateur de la société A, créée en 1998, spécialisée dans la vente de produits informatiques et high-tech, qu'il détient majoritairement par l'intermédiaire de diverses sociétés holding dont la société par actions simplifiée (SAS) B.

Le 14 octobre 2013, dans le cadre d'une restructuration de son groupe, M. X a apporté à la SAS B 26 000 actions de la société à responsabilité limitée (SARL) C pour un montant de 28 925 000 euros et a reçu en contrepartie 289 250 actions de la société B d'une valeur nominale de 100 euros. La plus-value brute d'apport de 28 921 880 euros réalisée a bénéficié du régime du report d'imposition prévu par l'article 150-0 B ter du code général des impôts.

Le 6 mai 2014, M. X a fait donation à chacune de ses deux filles de la nue-propiété de 1 500 actions de la société B. A l'issue de cette opération, il détenait 286 260 actions en pleine propriété et 3 000 actions en usufruit de cette société.

Le 15 mai 2014, M. X a apporté à la SARL D, en cours de création, 271 500 actions en pleine propriété de la SAS B, d'une valeur unitaire de 107 euros, et 3 000 actions en usufruit, tandis que ses deux filles apportaient chacune la nue-propiété de 1 500 actions de la SAS B. Le capital de la SARL D est ainsi fixé à 27 871 500 euros réparti en 278 715 parts d'une valeur nominale de 100 euros.

En contrepartie de cet apport, M. X a reçu 275 505 actions en pleine propriété et 3 210 actions en usufruit de la SARL D, ainsi qu'une soulte de 1 500 000 euros inscrite au crédit de son compte courant d'associé, ses deux filles recevant chacune la nue-propiété de 1 605 actions de la SARL D.

A l'occasion de cette nouvelle opération d'apport, M. X a réalisé une plus-value nette de 1 921 500 euros qui a également bénéficié du régime du report d'imposition prévu par l'article 150-0 B ter du code général des impôts, y compris pour la partie correspondant à la soulte dans la mesure où son montant n'excédait pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus.

A l'issue de l'examen de la situation fiscale personnelle de M. et Mme X, l'administration a considéré que la soulte versée était dépourvue de justification économique et avait pour seul objectif d'éviter l'imposition immédiate d'une partie de la plus-value constatée lors de l'apport des parts de la SAS B, contrairement à l'intention du législateur.

Par une proposition de rectification en date du 12 décembre 2017, l'administration a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. Elle a écarté la qualification de soulte et a remis en cause l'application à la somme versée sous ce libellé du régime du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du code général des impôts.

Elle a taxé, au titre de l'année 2014, la somme de 1 500 000 euros à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des plus-values de cession de valeurs mobilières sur le fondement de l'article 150-0 A du code général des impôts, ainsi qu'aux contributions sociales et a notifié un rappel de contribution exceptionnelle sur les hauts revenus. Elle a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

Le Comité a entendu ensemble le contribuable et son conseil 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 détenues par la société dont les titres sont apportés et faisant ainsi l'objet d'un désinvestissement, faute qu'il soit justifié que la société bénéficiaire de l'apport avait, afin de permettre le dénouement de l'opération, un intérêt économique au versement de cette soulte, alors que, lorsque cette soulte est ainsi financée, elle prive cette société de la possibilité de disposer de ressources nécessairement prises en compte lors de la détermination de la valeur des titres apportés.

Le Comité relève que la soulte a été mise à la disposition de M. X par inscription de son montant au crédit de son compte courant d'associé dans la SARL D.

Il relève par ailleurs, selon les propres déclarations de M. X, que la totalité de cette soulte a été appréhendée par des prélèvements sur ce compte courant effectués jusqu'au mois de septembre 2018 et financés par les dividendes perçus par la SARL D.

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 effectuée entre des sociétés contrôlées par M. X, la mise à disposition de cette soulte sur le compte courant d'associé ne s'inscrit pas dans le respect du but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration et du développement du groupe de M. X mais caractérise une appréhension des liquidités en franchise d'impôt.

Il estime ainsi que demeure sans incidence la circonstance alléguée par le contribuable que la soulte aurait permis de constituer un patrimoine pour ses deux filles du fait de leur relation dans le capital de la société D dès lors que le versement de cette soulte ne corrige que de manière très marginale le pourcentage de détention des actions de la SARL D, qui s'établit à 0,58 % de la nue-propriété de la société D pour chacune des filles et qui aurait été de 0,55 % sans le versement de la soulte, et qu'il n'est pas établi que, sans cette soulte, l'opération d'apport n'aurait pas été réalisée.

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 à la mise à disposition de la soulte réalisée, à l'occasion d'un apport placé 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 disposer de cette somme en franchise d'imposition.

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

Nota : l'administration a pris note de l'avis émis par le comité.

➤ **Affaire n° 2020-08 concernant M. ou Mme X**

Le 20 juin 2014, M. X a constitué avec son épouse, Mme X, la société par action simplifiée (SAS) A.

M. X a apporté 793 parts de la société civile d'exploitation agricole (SCEA) B et 723 parts de la SCEA C et a reçu en contrepartie 3 350 211 actions de la SAS A d'une valeur nominale de 1 euro ainsi qu'une soulte de 331 339 euros inscrite au compte courant d'associé ouvert à son nom dans la SAS A. Mme X a apporté une part de la SCEA B et une part de la SCEA C et a reçu en contrepartie 4 414 actions de la SAS A ainsi qu'une soulte de 436 euros inscrite au compte courant d'associé ouvert à son nom.

Les plus-values d'apport réalisées par M. et Mme X ont bénéficié du régime du report d'imposition prévu par l'article 150-0 B ter du code général des impôts, y compris pour la partie correspondant aux soultes dans la mesure où leur montant n'excédait pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus.

A l'issue de son contrôle, l'administration a considéré que les soultes étaient dépourvues de justification économique et avaient eu pour seul objectif d'appréhender des liquidités en franchise immédiate d'impôt, contrairement à l'intention du législateur.

Par une proposition de rectification en date du 13 décembre 2017, l'administration a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévu à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. Elle a écarté la qualification de soulte et a remis en cause 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 taxé, au titre de l'année 2014, la somme de 115 007 euros, correspondant, compte tenu de l'abattement pour durée de détention, à la fraction de la plus-value en report d'imposition sous couvert d'une soulte, à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des plus-values de cession de valeurs mobilières, sur le fondement de l'article 150-0 A du code général des impôts. La fraction de la plus-value en report d'imposition sous couvert d'une soulte a aussi été imposée, sans abattement, aux contributions sociales. Elle a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

Le Comité relève que le dispositif du report d'imposition prévu à 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 détenues par la société dont les titres sont apportés et faisant ainsi l'objet d'un désinvestissement faute qu'il soit justifié que la société bénéficiaire de l'apport avait, afin de permettre le dénouement de l'opération, un intérêt économique au versement de cette soulte, alors que, lorsque cette soulte est ainsi financée, elle prive cette société de la possibilité de disposer de ressources nécessairement prises en compte lors de la détermination de la valeur des titres apportés.

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 à chacun de leur nom dans la SAS A. Il note au surplus que M. X a effectué en 2014 et en 2015 divers retraits pour un montant global de 315 933 euros correspondant à l'essentiel du montant de la soulte qui lui a été octroyé et qui a été financé par la souscription d'un emprunt de 300 000 euros par la SAS A.

Il estime que, compte tenu de l'ensemble des éléments ainsi 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 des soultes afin de rendre possible la réalisation de l'opération de restructuration, la mise à disposition de ces soultes sur le compte courant de chacun des deux associés ne s'inscrit pas dans le respect du but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration et du développement du groupe des époux X mais caractérise une appréhension de 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 à la mise à disposition des soultes réalisée, à l'occasion d'un apport placé sous le régime de 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 disposer de 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.

➤ **Affaire n° 2020-13 concernant M. ou Mme X**

M. X détenait directement 3 720 parts sur 3 800 (soit 97,89 %) de la société à responsabilité limitée (SARL) A. Les 80 autres parts étaient détenues par la société B, dirigée par M. X.

M. X détenait par ailleurs la totalité des 3 700 actions d'une valeur nominale de 10 euros constituant le capital de 37 000 euros de la société par actions simplifiée (SAS) C, société holding créée en novembre 2006.

Par contrat d'apport du 26 décembre 2014, M. X a apporté à la SAS C la totalité des parts qu'il détenait dans la société A. En contrepartie de cet apport, évalué à la somme de 12 000 000 euros, M. X a reçu 1 091 000 actions de la société C d'une valeur nominale de 10 euros ainsi qu'une soulte de 1 090 000 euros qui a été inscrite au crédit de son compte courant d'associé dans cette société.

La plus-value réalisée par M. X lors de l'apport des titres de la SARL A en 2014 a bénéficié du régime du report d'imposition prévu par l'article 150-0 B ter du code général des impôts, y compris pour la partie correspondant à la soulte dans la mesure où son montant n'excédait pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus.

Le 15 avril 2017, le compte-courant de M. X dans la société C a été incorporé au capital de cette dernière à hauteur de 801 000 euros.

A l'issue d'un contrôle sur pièces, l'administration a considéré que la soulte versée était dépourvue de justification économique et avait pour seul objectif d'éviter l'imposition immédiate d'une partie de la plus-value constatée lors de l'apport des parts de la SARL A, contrairement à l'intention du législateur.

Par une proposition de rectification du 28 novembre 2017, l'administration a mis en œuvre, la procédure de l'abus de droit fiscal sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. Elle a écarté la qualification de soulte et a remis en cause l'application à la somme versée sous ce libellé du régime du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du code général des impôts.

Elle a taxé, au titre de l'année 2014, la somme de 545 000 euros correspondant, compte tenu de l'abattement pour durée de détention, à la fraction de la plus-value placée en report d'imposition sous couvert d'une soulte, à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des plus-values de cession de valeurs mobilières sur le fondement de l'article 150-0 A du code général des impôts. La fraction de la plus-value correspondant à la soulte a également été imposée, sans abattement, aux contributions sociales et prise en compte pour le calcul de la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus. L'ensemble des droits dus a été assorti de la majoration pour abus de droit de 80 %.

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 détenues par la société dont les titres sont apportés et faisant ainsi l'objet d'un désinvestissement, faute qu'il soit justifié que la société bénéficiaire de l'apport avait, afin de permettre le dénouement de l'opération, un intérêt économique au versement de cette soulte, alors que, lorsque cette soulte est ainsi financée, elle prive cette société de la possibilité de disposer de ressources nécessairement prises en compte lors de la détermination de la valeur des titres apportés.

Le Comité relève que la soulte, représentant 9,99 % de la valeur nominale des titres reçus, a été mise à la disposition de M. X par inscription de son montant au crédit de son compte courant d'associé dans la société C dont il détient la totalité du capital.

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, la mise à disposition de cette soulte sur le compte courant d'associé ne s'inscrit pas dans le respect du but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration et du développement du groupe de M. X, mais caractérise une appréhension de liquidités en franchise d'impôt.

En conséquence, le Comité émet l'avis que, dans les circonstances de l'espèce, l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour restituer son véritable caractère à la mise à disposition de la soulte réalisée, à l'occasion d'un apport placé 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 disposer de cette somme en franchise d'imposition.

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

Nota : l'administration a pris note de l'avis émis par le comité.

➤ **Affaire n° 2020-14 concernant M. ou Mme X**

M. X détenait 5 120 parts, soit 99,61 %, de la société par actions simplifiée (SAS) A, société créée en 1967 et holding du groupe B, spécialisé dans l'emballage carton.

Le 10 septembre 2014, M. X et son épouse, Mme X, ont créé la société civile C par un apport par M. X de 1 713 actions de la SAS A et par un apport en numéraire de 100 euros par Mme X.

En contrepartie de l'apport des actions de la SAS A, évalué à la somme 10 331 323 euros, arrondie à 10 300 000 euros, M. X a reçu 93 700 actions de la société C d'une valeur nominale de 100 euros ainsi qu'une soulte de 930 000 euros qui a été inscrite au crédit de son compte courant d'associé dans cette société.

Le 16 septembre 2014, M. X a procédé à une donation-partage de la nue-propiété de 15 304 parts sociales de la société C à chacun de ses trois enfants. Concomitamment, il a été également procédé à des donations, à chacun des enfants, de 125 actions en pleine propriété et 98 actions en nue-propiété de la société A.

La plus-value réalisée par M. X lors de l'apport des titres de la société A a bénéficié du régime du report d'imposition prévu par l'article 150-0 B ter du code général des impôts, y compris pour la partie correspondant à la soulte dans la mesure où son montant n'excédait pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus.

A l'issue d'un contrôle sur pièces, l'administration a considéré que la soulte versée était dépourvue de justification économique et avait pour seul objectif d'éviter l'imposition immédiate d'une partie de la plus-value constatée lors de l'apport des actions de la SAS A, contrairement à l'intention du législateur.

Par une proposition de rectification du 7 août 2017, l'administration a mis en œuvre, la procédure de l'abus de droit fiscal sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. Elle a écarté la qualification de soulte et a remis en cause l'application à la somme versée sous ce libellé du régime du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du code général des impôts.

Elle a taxé, au titre de l'année 2014, la somme de 325 500 euros correspondant, compte tenu de l'abattement pour durée de détention, à la fraction de la plus-value placée en report d'imposition sous couvert d'une soulte, à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des plus-values de cession de valeurs mobilières sur le fondement de l'article 150-0 A du code général des impôts. La fraction de la plus-value correspondant à la soulte a également été imposée, sans abattement, aux contributions sociales et prise en compte pour le calcul de la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus. L'ensemble des droits dus a été assorti de la majoration pour abus de droit de 80 %.

Le Comité a entendu ensemble le contribuable et ses conseils, 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 détenues par la société dont les titres sont apportés et faisant ainsi l'objet d'un désinvestissement, faute qu'il soit justifié que la société bénéficiaire de l'apport avait, afin de permettre le dénouement de l'opération, un intérêt économique au versement de cette soulte, alors que, lorsque cette soulte est ainsi financée, elle prive cette société de la possibilité de disposer de ressources nécessairement prises en compte lors de la détermination de la valeur des titres apportés.

Le Comité relève que la soulte, représentant 9,92 % de la valeur nominale des titres reçus, a été mise à la disposition de M. X par inscription de son montant au crédit de son compte courant d'associé dans la société C dont il détient la majorité des parts. Il note au surplus que M. X a effectué un prélèvement sur ce compte de 318 000 euros le 26 septembre 2014.

Le Comité considère, d'une part, que, si le contribuable allègue que la soulte a permis le paiement des droits sur la donation-partage effectuée au profit de ses trois enfants, cette soulte excède en tout état de cause largement le montant de ces droits et, d'autre part, qu'aucun élément probant n'a été apporté de nature à démontrer que le versement de la soulte aurait présenté un intérêt économique pour la société bénéficiaire de l'apport afin de rendre possible la réalisation de l'opération de restructuration.

Le Comité estime ainsi que, compte tenu de l'ensemble des éléments portés à sa connaissance, la mise à disposition de cette soulte sur le compte courant d'associé ne s'inscrit pas dans le respect du but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration et du développement du groupe de M. X, mais caractérise une appréhension de liquidités en franchise d'impôt.

En conséquence, le Comité émet l'avis que, dans les circonstances de l'espèce, l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour restituer son véritable caractère à la mise à disposition de la soulte réalisée, à l'occasion d'un apport placé 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 disposer de cette somme en franchise d'imposition, sans qu'ait d'incidence à cet égard

la circonstance alléguée par le contribuable tirée de ce que la soulte a eu pour effet et pour finalité de diminuer la valeur de la société bénéficiaire des apports et de transmettre une part plus importante aux enfants de M. et Mme X.

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

Nota : l'administration a pris note de l'avis émis par le comité.

➤ **Affaire n° 2020-16 concernant M. ou Mme X**

Le 26 mai 2014, M. X a créé la société anonyme (SA) luxembourgeoise A et lui a fait apport des 7 500 titres sur les 15 000 titres qu'il détenait dans la société par actions simplifiée (SAS) B dont il était le dirigeant et l'associé à 50 % avec son fils.

En contrepartie de cet apport, valorisé à 13 999 950 euros, il a reçu en échange 12 880 000 titres de la SA A, d'une valeur nominale de 1 euro ainsi qu'une soulte de 1 119 950 euros inscrite au crédit du compte courant d'associé ouvert à son nom dans les livres de la société.

La plus-value d'apport réalisée par M. X 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 pour la partie correspondant à la soulte dans la mesure où son montant n'excédait pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus.

A l'issue d'un examen de la situation fiscale personnelle de M. X, l'administration a considéré que la soulte était dépourvue de justification économique et avait pour seul objectif une appréhension de liquidités en franchise d'impôt, contrairement à l'intention du législateur.

Par une proposition de rectification en date du 20 décembre 2017, 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. Elle a écarté la qualification de soulte et a remis en cause l'application à la somme versée sous ce libellé du régime du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du code général des impôts.

Elle a taxé, au titre de l'année 2014, la somme de 167 873 euros, correspondant, compte tenu de l'abattement pour durée de détention, à la fraction de la plus-value placée en report d'imposition sous couvert d'une soulte, à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des plus-values de cession de valeurs mobilières sur le fondement de l'article 150-0 A du code général des impôts. La fraction de la plus-value correspondant à la soulte a également été imposée, sans abattement, aux contributions sociales et prise en compte pour le calcul de la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus. A la suite du décès de M. X le 16 juin 2018, la majoration pour abus de droit de 80 % a été abandonnée.

Le Comité a entendu ensemble le conseil de Mme X et de l'hoirie de son conjoint décédé 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 reçue 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 détenues par la société dont les titres sont apportés et faisant ainsi l'objet d'un désinvestissement, faute qu'il soit justifié que la société bénéficiaire de l'apport avait, afin de permettre le dénouement de l'opération, un intérêt économique au versement de cette soulte, alors que, lorsque cette soulte

est ainsi financée, elle prive cette société de la possibilité de disposer des ressources nécessairement prises en compte lors de la détermination de la valeur des titres apportés.

Le Comité relève que M. X doit être regardé comme ayant bénéficié de la mise à disposition de la soulte litigieuse par inscription de son montant au crédit de son compte courant d'associé ouvert à son nom dans la SA A.

Il estime que, compte tenu de l'ensemble des éléments ainsi 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, la mise à disposition de cette soulte sur le compte courant d'associé ne s'inscrit pas dans le but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration et du développement du groupe de M. X mais caractérise une appréhension de 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 à la mise à disposition de la soulte réalisée, à l'occasion d'un apport placé 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 disposer de ces sommes en franchise d'imposition.

Nota : l'administration a pris note de l'avis émis par le comité.

➤ **Affaire n° 2020-25 concernant M. ou Mme X**

Le 12 septembre 2006, M. X a créé la société à responsabilité limitée (SARL) A par apport des 1 640 titres qu'il détenait dans la société anonyme (SA) B. En contrepartie de son apport, valorisé pour un montant de 9 348 000 euros, M. X a reçu 9 348 parts sociales de la SARL A d'une valeur nominale de 1 000 euros.

La plus-value réalisée en 2006 lors de cet apport s'est élevée à 9 222 992 euros et a bénéficié du régime du sursis d'imposition prévu par l'article 150-0 B du code général des impôts.

Le 1^{er} juillet 2014, le capital de la SARL A a été réduit d'un montant de 1 453 500 euros par diminution de la valeur nominale des parts sociales. La réduction de capital est opérée par imputation des pertes à hauteur de 426 796 euros et par remboursement en numéraire aux associés de leurs apports à hauteur de 1 026 704 euros, dont 990 467 euros reviennent à M. X.

Son foyer fiscal n'ayant déclaré aucune plus-value imposable sur ce montant, l'administration l'a, en vertu des articles L. 10 et L. 16 du livre des procédures fiscales, invité, par lettre du 24 avril 2017, après avoir indiqué qu'elle estimait que la somme de 990 467 euros correspondait à une cession de droits sociaux ne lui permettant plus de bénéficier de ce régime, à souscrire une déclaration de plus-values de cession de valeurs mobilières ainsi que la déclaration annexe et à lui fournir l'ensemble des différents actes d'acquisition des 1 640 actions de la SA B. M. X a produit dans sa réponse les documents demandés et a indiqué que la plus-value constatée était demeurée sous le régime du sursis d'imposition dans la mesure où il avait conservé la totalité des parts sociales reçues en contrepartie de son apport.

A l'issue d'un contrôle sur pièces, l'administration a considéré que l'opération de réduction de capital de la SARL A ne présentait aucune justification économique ou financière pour le montant excédant l'apurement des pertes d'un montant de 426 796 euros et n'avait eu pour seul objectif, contrairement à l'intention du législateur, qu'une appréhension par M. X de liquidités de la SARL A en franchise d'impôt, ces liquidités provenant de l'apport en 2006 des titres de la SA B, apport placé sous le 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 7 décembre 2017, 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. Elle a écarté l'opération de réduction de capital non motivée par des pertes à hauteur du remboursement en numéraire effectué au profit de M. X.

Elle a taxé au titre de l'année 2014 la fraction de la plus-value correspondant au montant de la réduction de capital s'élevant à 977 222 euros, soit une somme nette de 342 028 euros après abattement pour durée de détention, à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des plus-values de

cession de valeurs mobilières sur le fondement de l'article 150-0 A du code général des impôts. La fraction de la plus-value correspondant à la soultte a également été imposée, sans abattement, aux contributions sociales et prise en compte pour le calcul de la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus. Les droits dus ont été assortis de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

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

Le Comité constate que la réduction du capital de la SARL A opérée par la réduction de la valeur nominale des titres de la société est sans conséquence sur l'existence et le calcul de la plus-value placée en 2006 en sursis d'imposition.

Le Comité rappelle qu'en adoptant les dispositions de l'article 150-0 B du code général des impôts, le législateur a entendu faciliter les opérations de restructuration d'entreprises, en vue de favoriser la création et le développement de celles-ci, par l'octroi automatique d'un sursis d'imposition pour les plus-values résultant de certaines de ces opérations, notamment d'échanges de titres. Il a, pour ce faire, entendu assurer la neutralité au plan fiscal de ces opérations d'échanges de titres et, à cette fin, sauf lorsqu'il en a disposé autrement, regarder de telles opérations comme des opérations intercalaires. Il en résulte qu'eu égard à cet objectif et en l'absence de dispositions contraires, lorsque les titres d'une société sont apportés par un contribuable soumis à l'impôt sur le revenu qui reçoit, en échange, des titres de la société bénéficiaire de l'apport et bénéficie, s'agissant du gain le cas échéant réalisé à cette occasion, du régime du sursis automatique d'imposition prévu par l'article 150-0 B, les titres reçus en rémunération de l'apport doivent être réputés entrés dans le patrimoine de l'apporteur aux conditions dans lesquelles y étaient entrés les titres dont il a fait apport.

Le Comité précise que si la société bénéficiaire de l'apport procède à une réduction de son capital social, non motivée par des pertes, par réduction de la valeur nominale de ses titres, les sommes mises en conséquence à la disposition d'un associé qui a acquis ces titres en rémunération de l'apport de titres d'une autre société constituent des remboursements d'apports non constitutifs de revenus distribués, au sens du 1° de l'article 112 du CGI et sous réserve du respect des conditions auxquelles ces dispositions subordonnent leur application, dans la limite des apports initialement consentis par cet associé à la société dont il a apporté les titres et, pour le surplus, des revenus distribués au sens du 2° du 1 de l'article 109 du code général des impôts, imposables à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers.

Le Comité estime que, dans les circonstances de l'espèce, l'administration n'établit pas, par les seuls éléments dont elle se prévaut, que l'opération de réduction de capital de la SARL A pour le montant excédant l'apurement des pertes a eu pour seul objectif, contrairement à l'intention du législateur, une appréhension par M. X de liquidités de la société en franchise d'impôt tout en maintenant abusivement le sursis d'imposition de la plus-value réalisée en 2006 lors de l'apport à cette société des actions de la SA B.

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

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