

**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 du 14 février 2019 : avis rendus par le comité de l'abus de droit fiscal commentés par l'administration (CADF/AC n° 2/2019).**

➤ ***Affaire n° 2018-23 concernant la société A***

La société A, constituée en 1998, a pour activité la fabrication, la vente et le négoce de supports publicitaires, l'impression sérigraphique et numérique ainsi que le marquage sur tout support publicitaire. M. X, associé et gérant, en détient depuis 2008 l'intégralité de son capital. Il détient également, depuis le partage de la communauté qu'il constituait avec son épouse, l'intégralité du capital de la société civile immobilière (SCI) B, société soumise à l'impôt sur les sociétés, propriétaire, dès sa constitution en 2001, d'un ensemble immobilier composé, d'une part, d'un local à usage d'atelier et de bureaux avec parking attenant pris à bail le 1<sup>er</sup> novembre 2008 par la société A et, d'autre part, d'une maison à usage d'habitation donnée en location depuis le 1<sup>er</sup> avril 2002 à un tiers.

Le 23 décembre 2013, la SCI B a procédé au démembrement de cet ensemble immobilier et en a cédé l'usufruit temporaire pour une durée de 17 ans à la société à responsabilité limitée (SARL) C, société créée six mois auparavant et détenue à hauteur de 99,9 % par la société A et de 0,1 % par M. X. La cession de cet usufruit temporaire a été réalisée au prix de 587 400 euros, payée immédiatement et financée par la société C au moyen d'un emprunt bancaire.

La SCI B a ensuite procédé à une distribution de dividendes à son associé unique, M. X, en deux temps :

- le 26 décembre 2013, distribution d'un dividende de 97 000 euros ;
- le 27 mars 2014, distribution d'un dividende de 142 600 euros, payé en nature par l'attribution de la nue-propiété des biens immobiliers précédemment démembres.

Le 30 juin 2014, M. X a fait apport de 199 titres sur 200 (99,5 %) de la SCI B à la société A pour une valeur de 357 000 euros. En rémunération de cet apport, il s'est vu attribuer 357 parts sociales de la société A, nouvellement émises d'une valeur nominale unitaire de 32 euros (soit une augmentation de capital de 11 424 euros) et une prime d'émission de 345 576 euros. La plus-value d'apport chez M. X a bénéficié du régime du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du code général des impôts.

Le 1<sup>er</sup> juillet 2014, les associés de la SCI B ont décidé de la distribution par cette dernière d'un dividende global de 225 000 euros, dont 223 875 euros (99,5 %) au profit de la société A et 1 125 euros (0,5 %) au profit de M. X.

Le dividende de 223 875 euros perçu par la société A a été soumis au régime des sociétés mères et filiales prévu aux articles 145 et 216 du code général des impôts, avec taxation d'une seule quote-part de frais et charges de 5 %.

Après ces opérations, le bilan de la société B, dont les titres ont été conservés par la société A, est principalement composé d'actifs financiers (trésorerie, valeurs mobilières de placement) pour un montant d'environ 75 000 euros.

Par la suite, la société A a attribué à M. X deux primes exceptionnelles, en sus de sa rémunération courante au titre de sa gérance fixée le 1<sup>er</sup> avril 2014 à 3 200 euros par mois outre la prise en charge des cotisations fiscales et sociales relatives à cette rémunération : une première prime de 150 000 euros le 30 septembre 2014 et une seconde prime de 125 350 euros décidée le 1<sup>er</sup> avril 2015 et payée en 6 versements entre le 1<sup>er</sup> avril 2015 et le 31 mars 2016.

L'administration a, à l'issue de son contrôle de la société A, considéré que la mise en place de cette série d'opérations rapprochées dans le temps, consistant dans la cession de l'outil d'exploitation de la SCI B puis l'acquisition de ses parts par la société A suivie d'une distribution de dividendes le lendemain, n'avait été réalisée que dans le but exclusivement fiscal de dégager des liquidités en franchise d'impôt grâce à l'application du régime des sociétés mères, à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur.

Par une proposition de rectification du 29 août 2017, elle a, sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, écarté l'application du régime des sociétés mères dont a bénéficié la société A et imposé le dividende versé par la SCI B à son profit.

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

Le Comité relève que les différentes opérations concernant les sociétés A et B s'inscrivent dans le cadre de la restructuration du groupe de sociétés appartenant à M. X et qu'elles sont internes à ce groupe. Il constate qu'elles ont été effectuées notamment pour des raisons patrimoniales et estime qu'ainsi le but exclusivement fiscal n'est pas établi.

Le Comité en déduit que l'administration n'était pas fondée à mettre en œuvre la procédure d'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.

#### ➤ **Affaire n° 2018-29 concernant M. X**

Par acte du 24 mars 2014, M. X a apporté à la société par actions simplifiée (SAS) A 81 250 titres de la société B et 81 250 titres de la société D.

En contrepartie de ces apports valorisés globalement à 11 073 000 euros, M. X a reçu de la société SAS A 11 073 000 actions, d'une valeur nominale d'un euro.

La plus-value résultant de cet apport a été placée en report d'imposition selon les dispositions de l'article 150-0 B ter du code général des impôts.

Le 30 janvier 2015, M. X a apporté à la société C, dont il détient 99 % du capital, 10 422 720 actions de la société SAS A, représentant 94 % de son capital. En rémunération de cet apport, il a reçu de la société C 956 212 parts, d'une valeur nominale de 10 euros par part, émises par cette société dans le cadre d'une augmentation de son capital porté de 1 000 euros à 9 563 120 euros, ainsi qu'une soulte de 860 000 euros représentant 9 % de la valeur nominale des titres reçus. Cette somme a été inscrite au compte courant d'associé de M. X dans la société C.

La plus-value d'apport a été placée en report d'imposition, conformément aux dispositions de l'article 150-0 B ter du code général des impôts pour l'intégralité de son montant dès lors que la soulte ne dépassait pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus.

A l'issue d'un contrôle sur pièces, l'administration a considéré que cette soulte était dépourvue de justification économique et dissimulait en réalité, sous couvert d'une opération d'échange de titres, la perception d'un dividende en franchise d'impôt. Elle a donc mis en œuvre, par une proposition de rectification en date du 9 décembre 2016, la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et a écarté la qualification de soulte et l'application à celle-ci 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 2015, la somme de 860 000 euros à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers sur le fondement du 2° du 1 de l'article 109 du même code ainsi

qu'à la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus et aux contributions sociales et 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 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. X doit être regardé comme ayant bénéficié de la mise à disposition de la soulte litigieuse par inscription de son montant au crédit du compte courant d'associé ouvert à son nom dans la société C dont il détenait 99 % du capital, alors même qu'aucun prélèvement n'a été opéré.

Il note que l'argument selon lequel la soulte visait à indemniser l'apporteur de la perte de valeur liée à une décote de holding est en tout état de cause inopérant dès lors qu'une telle indemnisation ne présentait pas d'intérêt économique pour la société C pas plus qu'elle ne conditionnait la réalisation de l'opération d'échange de titres.

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 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 de liquidités en franchise d'impôt, sans qu'ait d'incidence à cet égard la circonstance alléguée par le contribuable qu'aucun remboursement de cette soulte ne serait en réalité intervenu.

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 de distribution à la mise à disposition de la soulte 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 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° 2018-39 concernant M. X**

Le 30 septembre 2013, M. X a apporté à la société à responsabilité limitée (SARL) A, dont il est l'associé unique, 60 000 titres de la société B évalués à la somme de 12 960 000 euros. Il détient à parts égales avec ses deux sœurs le capital de cette société.

En rémunération de cet apport, il a reçu 11 782 parts, d'une valeur nominale de 1 000 euros par part, de la SARL A, valorisées à la somme de 11 782 000 euros, émises par cette société dans le cadre d'une augmentation de son capital, ainsi qu'une soulte de 1 178 000 euros représentant 9,998 % de la valeur nominale des titres reçus.

Dès le 11 juillet 2013, un compte courant d'associé au nom de M. X avait été ouvert dans la société A sous la dénomination « compte courant M. X bloqué » et la somme de 1 178 000 euros a été portée au crédit de ce compte sous le libellé « apport titres B soulte ».

La plus-value d'apport a été placée en report d'imposition, conformément aux dispositions de l'article 150-0 B ter du code général des impôts pour l'intégralité de son montant dès lors que la soulte ne dépassait pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus.

A l'issue de son contrôle, l'administration a considéré que cette soulte était dépourvue de justification économique et avait eu pour seul objectif d'éviter l'imposition immédiate d'une partie de la plus-value constatée lors de l'apport des titres de la société B à la SARL A. Elle a donc mis en œuvre, par une proposition de rectification en date du 20 décembre 2016, la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et a écarté la qualification de soulte et l'application à celle-ci 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 dans la catégorie des plus-values de cession de valeurs mobilières, au titre de l'année 2013, en application des dispositions de l'article 150-0 A du même code, une somme de 414 015 euros, correspondant à l'imposition immédiate de la fraction de la plus-value placée en report d'imposition, correspondant à la soulte. Cette somme a été taxée à l'impôt sur le revenu 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 du contribuable et le représentant de l'administration.

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 à raison de l'opération d'apport des titres, 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 versée, 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. X doit être regardé comme ayant bénéficié de la mise à disposition de la soulte litigieuse par inscription de son montant au crédit du compte courant d'associé ouvert à son nom dans la société A dont il était l'associé unique.

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 entreprise, 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 la volonté du contribuable d'appréhender immédiatement en franchise d'impôt une partie de la plus-value constatée lors de l'apport, sans qu'il ait d'incidence à cet égard ni la circonstance alléguée par le contribuable qu'aucun remboursement de cette soulte ne serait en réalité intervenu, ni le fait qu'elle ait été inscrite à un compte courant d'associé bloqué.

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 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 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° 2018-40 concernant Mme X**

Le 22 mai 2014, Mme X a fait apport à la société à responsabilité limitée (SARL) A, dont elle est l'associée unique, de 60 000 titres de la société B évalués à la somme de 12 960 000 euros. Elle détient à parts égales avec son frère et sa sœur le capital de cette société.

En rémunération de cet apport, elle a reçu 11 782 parts, d'une valeur nominale de 1 000 euros par part, de la SARL A, valorisées à la somme de 11 782 000 euros, émises par cette société dans le cadre d'une augmentation de son capital, ainsi qu'une soulte de 1 178 000 euros, représentant 9,998 % de la valeur nominale des titres reçus, inscrite au compte courant d'associé ouvert à son nom dans la société A.

La plus-value d'apport a été placée en report d'imposition, conformément aux dispositions de l'article 150-0 B ter du code général des impôts pour l'intégralité de son montant dès lors que la soulte ne dépassait pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus.

A l'issue d'un contrôle sur pièces, l'administration a considéré que cette soulte était dépourvue de justification économique et avait eu pour seul objectif d'éviter l'imposition immédiate d'une partie de la plus-value constatée lors de l'apport des titres de la société B à la SARL A. Elle a donc mis en œuvre, par une proposition de rectification en date du 9 février 2017, la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et a écarté la qualification de soulte et l'application à celle-ci 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 dans la catégorie des plus-values de cession de valeurs mobilières, au titre de l'année 2014, en application des dispositions de l'article 150-0 A du même code, une somme de 414 015 euros, correspondant à l'imposition immédiate de la fraction de la plus-value placée en report d'imposition, correspondant à la soulte. Cette somme a été taxée à l'impôt sur le revenu 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 de la contribuable et le représentant de l'administration.

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 à raison de l'opération d'apport des titres, 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 versée, 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 Mme X doit être regardée comme ayant bénéficié de la mise à disposition de la soulte litigieuse par inscription de son montant au crédit du compte courant d'associé ouvert à son nom dans la société A dont elle était l'associée unique.

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 entreprise, 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 Mme X mais caractérise la volonté de la contribuable d'appréhender immédiatement en franchise d'impôt une partie de la plus-value constatée lors de l'apport, sans qu'ait d'incidence à cet égard ni la circonstance alléguée par la contribuable qu'aucun remboursement de cette soulte ne serait en réalité intervenu, ni le fait qu'elle ait été inscrite à un compte courant d'associé ultérieurement bloqué.

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 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 cette somme en franchise d'imposition.

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

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