

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 7 février 2020 : avis rendus par le comité de l'abus de droit fiscal commentés par l'administration (CADF/AC n° 2/2020).

➤ **Affaire n° 2019-73 concernant M. ou Mme X**

M. et Mme X ont créé le 14 février 2015 la société à responsabilité limitée (SARL) A, dont ils sont les uniques associés, qui exerce une activité de holding.

Le 14 février 2015, M. et Mme X ont apporté à la SARL A la totalité des parts sociales de la SARL B (respectivement 7 800 et 7 700 parts sociales sur un total de 15 500). Les apports ont été évalués au total à 1 750 000 euros.

En rémunération de leurs apports, M. et Mme X ont reçu respectivement 83 028 et 81 972 parts sociales d'une valeur unitaire de 10 euros chacune ainsi qu'une soulte de 50 320 euros et 49 680 euros (soit un total de 100 000 euros) inscrite le 6 mars 2015 au crédit de leurs comptes courants d'associés ouverts à leurs noms dans les livres de la SARL A bénéficiaire de l'apport.

La plus-value d'apport a été placée par M. et Mme X sous le régime du report d'imposition, prévu par les dispositions de l'article 150-0 B ter du code général des impôts, y compris pour la partie correspondant à la soulte dès lors que 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 les soultes versées au profit des époux X étaient dépourvues de justification économique et dissimulaient en réalité, sous couvert d'une opération d'échange de droits sociaux, la perception de dividendes en franchise d'impôt.

Par une proposition de rectification en date du 17 juillet 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 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 2015, la somme de 100 000 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 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 M. X et son conseil, représentant également Mme X, 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 bénéficiait 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'entreprises 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 des comptes courants d'associés ouverts respectivement à leurs noms dans les livres de la SARL A dont ils détiennent l'intégralité 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 des soultes afin de rendre possible la réalisation de l'opération de restructuration, la mise à disposition de ces soultes ne s'inscrit pas dans le respect du but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration des entreprises détenues par M. et Mme X mais caractérise une appréhension de liquidités en franchise d'impôt, sans qu'ait d'incidence à cet égard la circonstance alléguée par les contribuables que le versement des soultes a permis de diminuer la valeur de la société bénéficiaire des apports en vue de faciliter la cession ultérieure de parts sociales à leurs enfants.

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 reçues 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 même code. Il émet donc l'avis que l'administration est fondée à leur appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

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

➤ **Affaire n° 2019-81 concernant Mme X**

La société par actions simplifiée (SAS) A, société de travaux publics, était constituée le 1^{er} octobre 2014 d'un capital de 214 200 euros réparti en 1871 actions d'une valeur unitaire de 200 euros. Ce capital était détenu à hauteur de 189 actions par Mme X, également de 189 actions par son frère et de 693 actions par son père qui en est le dirigeant.

Le 24 décembre 2014, ce groupe familial a créé la société civile (SC) B par apport de la totalité des titres de la SAS A. Cet apport a été valorisé à la somme globale de 4 200 000 euros, soit une valeur unitaire de l'action égale à 3921,50 euros.

En contrepartie de l'apport de ses 189 actions, valorisé à 741 176, 47 euros, Mme X a reçu 6 750 parts sociales de la SC B, d'une valeur unitaire de 100 euros, soit une valeur totale de 675 000 euros représentant 17,6 % du capital de cette société ainsi qu'une soulte d'un montant de

66 176,47 euros inscrite au crédit du compte courant d'associé ouvert à son nom dans les livres de la société SC B bénéficiaire de l'apport.

La plus-value d'apport a été placée par Mme X 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 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 dissimulait en réalité, sous couvert d'une opération d'échange de droits sociaux, la perception d'un dividende en franchise d'impôt.

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 prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et a écarté la qualification de soulte et 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 66 176 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 code général des impôts ainsi qu'aux contributions sociales et a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

Le Comité a entendu le conseil de la 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 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 d'une opération de restructuration d'entreprises 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 Mme X doit être regardée 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 dans la SC B, détenue intégralement par son groupe familial.

Il constate que le montant de cette soulte a été prélevé en totalité en 2015 et 2016 grâce à la trésorerie de la SC B alimentée par la distribution de dividendes de la SAS A s'élevant à 300 000 euros au titre de l'exercice clos en 2015 et à 399 483 euros au titre de l'exercice clos en 2016.

Le Comité 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 intégralement détenues par le même groupe familial, la mise à disposition de la 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 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 fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour restituer le véritable caractère de distribution au versement de la soulte réalisé, 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 percevoir ces sommes en franchise d'imposition.

Enfin, le Comité estime que Mme X doit être regardée comme ayant eu, pour la part lui revenant, 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.

➤ **Affaire n° 2019-78 concernant M. Y**

La société par actions simplifiée (SAS) A, société de travaux publics, était constituée le 1^{er} octobre 2014 d'un capital de 214 200 euros réparti en 1871 actions d'une valeur unitaire de 200 euros. Ce capital était détenu à hauteur de 693 actions par M. Y qui en est le dirigeant, de 189 actions par sa fille et également de 189 actions par son fils.

Le 24 décembre 2014, ce groupe familial a créé la société civile (SC) B par apport de la totalité des titres de la SAS A. Cet apport a été valorisé à la somme globale de 4 200 000 euros, soit une valeur unitaire de l'action égale à 3921,50 euros.

En contrepartie de l'apport de ses 693 actions, valorisé à 2 717 647,06 euros, M. Y a reçu 24 710 parts sociales de la SC B, d'une valeur unitaire de 100 euros, soit une valeur totale de 2 471 000 euros représentant 64,7 % du capital de cette société ainsi qu'une soulte d'un montant de 246 647,06 euros inscrite au crédit du compte courant d'associé ouvert à son nom dans les livres de la société SC B bénéficiaire de l'apport.

La plus-value d'apport a été placée par M. Y 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 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 dissimulait en réalité, sous couvert d'une opération d'échange de droits sociaux, la perception d'un dividende en franchise d'impôt.

Par une proposition de rectification en date du 27 novembre 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 et a écarté la qualification de soulte et 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 246 647 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 code général des impôts ainsi qu'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 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 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 d'une opération de restructuration d'entreprises 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. Y 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 dans la SC B, détenue intégralement par son groupe familial.

Il constate que le montant de cette soulte a été prélevé en totalité en 2015 et 2016 grâce à la trésorerie de la SC B alimentée par la distribution de dividendes de la SAS A s'élevant à 300 000 euros au titre de l'exercice clos en 2015 et à 399 483 euros au titre de l'exercice clos en 2016.

Le Comité 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 intégralement détenues par le même groupe familial, la mise à disposition de la 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 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 fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour restituer le véritable caractère de distribution au versement de la soulte réalisé, 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 percevoir ces sommes en franchise d'imposition.

Enfin, le Comité estime que M. Y doit être regardé comme ayant eu, pour la part lui revenant, 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° 2019-79 concernant M. Z**

La société par actions simplifiée (SAS) A, société de travaux publics, était constituée le 1^{er} octobre 2014 d'un capital de 214 200 euros réparti en 1871 actions d'une valeur unitaire de 200 euros. Ce capital était détenu à hauteur de 189 actions par M. Z, également de 189 actions par sa sœur et de 693 actions par son père qui en est le dirigeant.

Le 24 décembre 2014, ce groupe familial a créé la société civile (SC) B par apport de la totalité des titres de la SAS A. Cet apport a été valorisé à la somme globale de 4 200 000 euros, soit une valeur unitaire de l'action égale à 3921,50 euros.

En contrepartie de l'apport de ses 189 actions, valorisé à 741 176, 47 euros, valorisé à 741 176 euros, M. Z a reçu 6 750 parts sociales de la SC B, d'une valeur unitaire de 100 euros, soit une valeur totale de 675 000 euros représentant 17,6 % du capital de cette société ainsi qu'une soulte d'un montant de 66 176, 47 euros inscrite au crédit du compte courant d'associé ouvert à son nom dans les livres de la société SC B bénéficiaire de l'apport.

La plus-value d'apport a été placée par M. Z 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 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 dissimulait en réalité, sous couvert d'une opération d'échange de droits sociaux, la perception d'un dividende en franchise d'impôt.

Par une proposition de rectification en date du 27 novembre 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 et a

écarté la qualification de soulte et 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 66 176 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 code général des impôts ainsi qu'aux contributions sociales et a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

Le Comité a entendu 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 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 d'une opération de restructuration d'entreprises 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. Z 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 dans la SC B, détenue intégralement par son groupe familial.

Il constate que le montant de cette soulte a été prélevé en totalité en 2015 et 2016 grâce à la trésorerie de la SC B alimentée par la distribution de dividendes de la SAS A s'élevant à 300 000 euros au titre de l'exercice clos en 2015 et à 399 483 euros au titre de l'exercice clos en 2016.

Le Comité 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 intégralement détenues par le même groupe familial, la mise à disposition de la 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 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 fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour restituer le véritable caractère de distribution au versement de la soulte réalisé, 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 percevoir ces sommes en franchise d'imposition.

Enfin, le Comité estime que M. Z doit être regardé comme ayant eu, pour la part lui revenant, 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° 2019-75 concernant M. X**

M. X détenait 50 % du capital, constitué de 1500 parts sociales, de la société à responsabilité limitée (SARL) A, créée en 2003 et ayant pour activité le commerce de gros de matériels et de produits de nettoyage. Il en est le gérant. L'autre moitié du capital est détenu par son frère également gérant de cette société.

Le 2 juillet 2014, les deux frères ont créé, par apport, évalué à 2 600 000 euros, de la totalité de leurs titres de cette société, la SARL B, société qui exerce une activité de holding dont ils sont co-gérants et détiennent à parité l'intégralité du capital social.

M. X a ainsi apporté à la SARL B ses 750 parts sociales de la SARL A. L'apport a été évalué à 1 300 000 euros.

En rémunération de son apport, M. X a reçu 750 parts sociales de la SARL B, soit 50 % du capital, d'une valeur unitaire de 1 600 euros chacune, ainsi qu'une soulte de 100 000 euros inscrite au crédit de son compte courant d'associé le 2 juillet 2014.

La plus-value d'apport a été placée par M. X sous le régime du report d'imposition, prévu par les dispositions de l'article 150-0 B ter du code général des impôts, y compris pour la partie correspondant à la soulte dès lors que 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 au profit de M. X était dépourvue de justification économique et dissimulait en réalité, sous couvert d'une opération d'échange de droits sociaux, la perception d'un dividende en franchise d'impôt.

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 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 100 000 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 code général des impôts ainsi qu'aux contributions sociales et 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 bénéficiait 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'entreprises 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 les livres de la SARL B.

Il constate que des prélèvements ont été effectués à hauteur de 67 133 euros en 2015 et 2016 grâce à la trésorerie de la SARL B alimentée par la distribution de dividendes de la SARL A s'élevant à 100 000 euros au titre de chacun des exercices clos en 2015 et en 2016.

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 de la soulte afin de rendre possible la réalisation de l'opération de restructuration, la mise à disposition de cette soulte ne s'inscrit pas dans le respect du but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration des entreprises détenues par 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 reçue 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, pour la part lui revenant, 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 même code. Il émet donc l'avis que l'administration est fondée à lui appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

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

➤ **Affaire n° 2019-76 concernant M. Y**

M. Y détenait 50 % du capital, constitué de 1500 parts sociales, de la société à responsabilité limitée (SARL) A, créée en 2003 et ayant pour activité le commerce de gros de matériels et de produits de nettoyage. Il en est le gérant. L'autre moitié du capital est détenu par son frère, également gérant de cette société.

Le 2 juillet 2014, les deux frères ont créé, par apport, évalué à 2 600 000 euros, de la totalité de leurs titres de cette société, la SARL B, société qui exerce une activité de holding dont ils sont co-gérants et détiennent à parité l'intégralité du capital social.

M. Y a ainsi apporté à la SARL B ses 750 parts sociales de la SARL A. L'apport a été évalué à 1 300 000 euros.

En rémunération de son apport, M. Y a reçu 750 parts sociales de la SARL B, soit 50 % du capital, d'une valeur unitaire de 1 600 euros chacune, ainsi qu'une soulte de 100 000 euros inscrite au crédit de son compte courant d'associé le 2 juillet 2014.

La plus-value d'apport a été placée par M. Y sous le régime du report d'imposition, prévu par les dispositions de l'article 150-0 B ter du code général des impôts, y compris pour la partie correspondant à la soulte dès lors que 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 au profit de M. Y était dépourvue de justification économique et dissimulait en réalité, sous couvert d'une opération d'échange de droits sociaux, la perception d'un dividende en franchise d'impôt.

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 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 100 000 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 code général des impôts ainsi qu'aux contributions sociales et 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 bénéficiait 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'entreprises 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. Y 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 les livres de la SARL B.

Il constate que des prélèvements ont été effectués à hauteur de 67 133 euros en 2015 et 2016 grâce à la trésorerie de la SARL B alimentée par la distribution de dividendes de la SARL A s'élevant à 100 000 euros au titre de chacun des exercices clos en 2015 et en 2016.

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 de la soulte afin de rendre possible la réalisation de l'opération de restructuration, la mise à disposition de cette soulte ne s'inscrit pas dans le respect du but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration des entreprises détenues par M. Y 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 reçue 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. Y doit être regardé comme ayant eu, pour la part lui revenant, 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 même code. Il émet donc l'avis que l'administration est fondée à lui appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

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

➤ **Affaire n° 2019-80 concernant M. ou Mme X**

M. X a créé, le 16 février 2014, la société de participation financière des professions libérales de biologistes médicaux à responsabilité limitée (SPFPL) A par apport de la totalité des titres qu'il détenait dans la société d'exercice libéral par actions simplifiée (SELAS) B dont il détenait 99,95 % du capital et il était le dirigeant.

En contrepartie de cet apport, valorisé à 24 180 000 euros, M. X a reçu 22 000 parts sociales de la SPFPL A, d'une valeur unitaire de 1 000 euros, soit une valeur totale de 22 000 000 euros représentant 100 % du capital ainsi qu'une soulte d'un montant de 2 180 000 euros inscrite au

crédit du compte courant d'associé ouvert à son nom dans les livres de la société SPFPL A bénéficiaire de l'apport.

La plus-value d'apport a été placée par M. X 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 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 contradictoire de situation personnelle dont M. X a fait l'objet, l'administration a considéré que la soulte versée était dépourvue de justification économique et avait eu pour seul objectif d'appréhender des liquidités en franchise d'impôt, contrairement à l'intention du législateur.

Par une proposition de rectification en date du 18 décembre 2017, l'administration a donc mis en œuvre 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 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 763 000 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 placée en report d'imposition sous couvert d'une soulte a aussi été imposée, sans abattement, aux contributions sociales. Elle a également 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% prévue au b) de l'article 1729 du CGI.

Le Comité a entendu ensemble le contribuable et son conseil 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 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 d'une opération de restructuration d'entreprises 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 dans la société SPFPL A.

Le Comité 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 intégralement ou quasi- intégralement détenues par le même associé unique, la mise à disposition de la 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.

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 fiscal prévue à l'article L. 64 du livre

des procédures fiscales pour restituer le véritable caractère de distribution au versement de la soulte réalisé, 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 percevoir ces sommes 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.