



**RÉPUBLIQUE  
FRANÇAISE**

*Liberté  
Égalité  
Fraternité*



FINANCES PUBLIQUES

**DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES**

SERVICE DE LA SECURITE JURIDIQUE ET

DU CONTRÔLE FISCAL

Sous-direction de la sécurité juridique des professionnels

Bureau SJCF 3 B

86, allée de Bercy - Teledoc 944

75572 PARIS cedex 12

**Séance du 12 février 2021 : avis rendus par le comité de l'abus de droit fiscal commentés par l'administration (CADF/AC n° 3/2021).**

➤ **Affaire n° 2020-34 concernant M. ou Mme X**

Les époux X ont créé le 19 décembre 2014, la société civile A en la dotant d'un capital de 2 643 000 euros composé de 2 643 parts d'une valeur nominale de 1 000 euros.

Le 15 janvier 2015, M. X a apporté à la société A, créée à cet effet, les 1 660 actions de la société par actions simplifiée B qu'il détenait représentant 83 % du capital de cette dernière et dont il est le dirigeant.

En contrepartie de son apport, valorisé à 2 905 000 euros, M. X a reçu 2 642 parts, d'une valeur nominale de 1 000 euros, de la société A, pour une valeur globale de 2 642 000 euros, ainsi qu'une soulte de 263 000 euros, représentant 9,95 % de la valeur nominale des titres reçus, inscrite au crédit du compte courant d'associé ouvert à son nom dans cette société.

Mme X a apporté 1 000 euros en espèce et a reçu en contrepartie une part de la société A.

A l'issue de l'opération, les époux X détiennent 100 % du capital de la SC A ayant pour activité la détention des titres de la société B et M. X en est le dirigeant.

La plus-value d'apport a été placée 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 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 toute justification économique et avait eu pour seul objectif une appréhension de liquidités en franchise d'impôt, contraire à l'intention du législateur.

Par une proposition de rectification en date du 21 décembre 2018, l'administration a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue par 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 par l'article 150-0 B ter du code général des impôts.

Elle a taxé, au titre de l'année 2015, la somme de 263 000 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 et aux contributions sociales. Elle a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

Le Comité rappelle, en premier lieu, qu'il est seulement saisi pour avis sur l'existence d'un abus de droit et qu'il ne lui appartient donc pas de se prononcer sur la question de l'année au titre de laquelle la soulte doit être imposée.

Le Comité relève, en second lieu, 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 A.

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 le contribuable, 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 la 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° 2021-01 concernant Mme X**

La société anonyme (SA) A a été créée le 18 juillet 1975 par M. X et exerce notamment une activité de fabrication et de vente de tous produits de revêtement de façades et de sols ainsi que de tous produits de revêtements muraux. M. X a eu, avec son épouse, deux enfants, M. Y né le 7 juin 1964, et Mme Z née le 11 janvier 1971. Il est décédé le 7 juin 2009.

Au 1<sup>er</sup> janvier 2015, le capital de la société A, composé de 21 760 actions, était détenu par Mme X, née le 13 décembre 1939, à hauteur de 111 actions en pleine propriété, soit 0,51 % du capital

social, et de 11 304 titres en usufruit, soit 52,16 % du capital social. Elle possédait ainsi 52,67 % des droits de vote financiers. Son fils, M. Y, qui a poursuivi l'activité de son père, détenait 6 037 titres en pleine propriété et 5 842 titres en usufruit et sa fille, Mme Z, 4 217 titres en pleine propriété et 5 462 titres en usufruit.

A la même date, le capital, composé de 2 500 actions, de la société par actions simplifiée (SAS) B, créée le 28 janvier 1993 et ayant pour activité notamment la commercialisation de tous produits de revêtement, de tous matériaux de construction ainsi que de tous produits se rapportant à l'activité du bâtiment, était détenu en particulier par Mme X à hauteur de 40 actions, par son fils M. Y à hauteur de 2 006 actions et par sa fille Mme Z à hauteur de 225 actions.

Le 10 juin 2015, la société par actions simplifiée (SAS) C a été créée avec un capital de 1 000 euros composé de 10 actions d'une valeur nominale de 100 euros. Ce capital est détenu par M. Y (7 actions), son épouse (1 action) et leurs deux enfants (1 action chacun). Cette société exerce une activité de holding.

Le 9 octobre 2015, la société A a acquis auprès de Mme Z 4 216 de ses propres actions pour un somme de 27 867 860 euros.

Le même jour, Mme Z a cédé à la SAS C la nue-propriété de 2 800 actions de la société A au prix de 12 955 600 euros.

Le même jour, la SAS C a souscrit un emprunt de 14 568 000 euros auprès d'un établissement bancaire, amortissable sur une durée de 7 ans avec une échéance annuelle de 2 182 229 euros.

Le même jour, la SAS C a procédé à une augmentation de capital de 66 434 600 euros et a émis, au nominal de 100 euros, 413 166 actions ordinaires et 251 180 actions de préférence conférant un droit de vote double. Le capital de cette société s'établit ainsi à 66 435 600 euros divisé en 664 356 actions au nominal de 100 euros. A cette occasion et en contrepartie de ses apports, M. Y a reçu notamment la pleine propriété de 49 017 actions ordinaires et de 251 180 actions de préférence ainsi que la nue-propriété de 364 156 actions ordinaires de la SAS C.

Le même jour, Mme X a fait apport à la SAS C de l'usufruit de 5 842 actions de la SA A évalué à 11 584 686 euros. En contrepartie de cet apport, elle a reçu l'usufruit de 364 156 actions ordinaires de la SAS C ainsi que le quasi-usufruit d'une soulte en numéraire de 2 200 020 euros inscrite au compte courant d'associé ouvert à son nom dans les livres de cette société.

A l'issue de ces opérations d'apport, M. Y possède 99,99 % des actions de la SAS C qui lui confère, compte tenu des actions de préférence, 60,22 % des droits de vote financiers et 99,99 % des droits de vote non financiers. Mme X détient pour sa part l'usufruit de 364 156 titres de la SAS C, soit 54,81 % du capital social. Compte tenu des actions de préférence avec droit de vote double détenues par son fils, elle possède 39,78 % des droits de vote financiers de cette société.

La plus-value réalisée en 2015 par Mme X lors de l'apport des actions de la SA 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 de son contrôle, l'administration a considéré que la soulte versée était dépourvue de justification économique et avait eu pour seul objectif une appréhension de liquidités en franchise d'impôt, contraire à l'intention du législateur.

Par une proposition de rectification en date du 12 décembre 2018, 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 2015, la somme de 770 007 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 les représentants dûment mandatés de la contribuable 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'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 considère qu'il en va différemment et que ce but est respecté si, au vu de l'ensemble des circonstances, l'octroi de la soulte s'inscrit dans le cadre de l'opération de restructuration d'entreprises dès lors que le dénouement de cette opération, appréciée dans sa globalité, n'a pu avoir lieu que du fait de l'attribution d'une telle soulte, laquelle doit alors être regardée comme ayant présenté le caractère d'une contrepartie contraignante à l'opération.

Le Comité relève que Mme X doit être regardée comme ayant bénéficié de la mise à disposition de la soulte de 2 200 020 euros par inscription de son montant au crédit de son compte courant d'associé ouvert dans la SAS C 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 en l'espèce qu'elle ait été inscrite à un compte courant d'associé ultérieurement bloqué à concurrence de 2 200 000 euros par une convention du 7 janvier 2016.

Le Comité constate que les opérations de restructuration du groupe réalisées en 2015 s'inscrivent dans un schéma global ayant pour finalité la transmission de son contrôle à M. Y ayant contribué au développement de ce groupe industriel qu'il dirige et, corrélativement, le désengagement au sein de celui-ci de Mme Z, sa sœur.

Le Comité relève qu'avant les opérations de restructuration, Mme X disposait de 52,67 % des droits de vote financiers de la SA A et qu'après la réalisation de ces opérations, elle ne disposait plus que 15,89 % des titres de la SA A et n'avait acquis que 39,78 % des droits de vote financiers de la SAS C de sorte qu'elle a subi ainsi une perte de son pouvoir de décision sur l'affectation des résultats financiers du groupe dont elle ne maîtrise plus les décisions de distribution.

Il relève que Mme X fait valoir sans être utilement contredite par l'administration que, compte tenu de l'importance de ses droits dans la SA A avant la restructuration proposée, son consentement à ce schéma global et l'apport de ses titres à la SAS C, qui étaient indispensables à la réalisation de ce schéma et s'inscrivaient dans le cadre de la réorganisation du groupe, étaient subordonnés à son exigence financière tenant à la mise à sa disposition de liquidités correspondant à la soulte de 2 200 020 euros. Il considère que, par suite, cette soulte doit être regardée comme ayant présenté le caractère d'une contrepartie contraignante à l'opération de restructuration et que, dès lors, son octroi par la SAS C respecte le but que le législateur a entendu poursuivre.

Le Comité en déduit au vu de l'ensemble des éléments soumis à son appréciation que, dans les circonstances de l'espèce, l'octroi de la soulte ne peut être regardé comme ayant été uniquement

inspiré par la volonté de Mme X de percevoir des liquidités en franchise d'impôt en méconnaissance de l'intention poursuivie par le législateur.

Le Comité émet en conséquence l'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal.

Nota : l'administration a décidé de suivre l'avis du Comité.

➤ **Affaire n° 2021-02 concernant M. ou Mme Y**

La société anonyme (SA) A a été créée le 18 juillet 1975 par M. X et exerce notamment une activité de fabrication et de vente de tous produits de revêtement de façades et de sols ainsi que de tous produits de revêtements muraux. M. X a eu, avec son épouse, deux enfants, M. Y, né le 7 juin 1964, et Mme Z, née le 11 janvier 1971. Il est décédé le 7 juin 2009.

Au 1<sup>er</sup> janvier 2015, le capital de la société A, composé de 21 760 actions, était détenu par Mme X, née le 13 décembre 1939, à hauteur de 111 actions en pleine propriété, soit 0,51 % du capital social, et de 11 304 titres en usufruit, soit 52,16 % du capital social. Elle possédait ainsi 52,67 % des droits de vote financiers. Son fils, M. Y, qui a poursuivi l'activité de son père, détenait 6 037 titres en pleine propriété et 5 842 titres en usufruit et sa fille, Mme Z, 4 217 titres en pleine propriété et 5 462 titres en usufruit.

A la même date, le capital, composé de 2 500 actions, de la société par actions simplifiée (SAS) B, créée le 28 janvier 1993 et ayant pour activité notamment la commercialisation de tous produits de revêtement, de tous matériaux de construction ainsi que de tous produits se rapportant à l'activité du bâtiment, était détenu en particulier par Mme X à hauteur de 40 actions, par son fils, M. Y, à hauteur de 2 006 actions et par sa fille, Mme Z, à hauteur de 225 actions.

Le 10 juin 2015, M. et Mme Y ont créé avec leurs deux enfants la société par actions simplifiée (SAS) C qui exerce une activité de holding. Le capital de 1 000 euros de cette société est composé de 10 actions d'une valeur nominale de 100 euros et ce capital est détenu à concurrence de 70 % par M. Y et de 10 % respectivement par son épouse et chacun de ses deux enfants.

Le 9 octobre 2015, la société A a acquis auprès de Mme Z 4 216 de ses propres actions pour un somme de 27 867 860 euros.

Le même jour, Mme Z a cédé à la SAS C la nue-propiété de 2 800 actions de la société A au prix de 12 955 600 euros.

Le même jour, la SAS C a souscrit un emprunt de 14 568 000 euros auprès d'un établissement bancaire, amortissable sur une durée de 7 ans avec une échéance annuelle de 2 182 229 euros.

Le même jour, la SAS C a procédé à une augmentation de capital de 66 434 600 euros et a émis, au nominal de 100 euros, 413 166 actions ordinaires et 251 180 actions de préférence conférant un droit de vote double. Le capital de cette société s'établit ainsi à 66 435 600 euros divisé en 664 356 actions au nominal de 100 euros. A cette occasion, M. Y a fait apport, d'une part, de 3 800 actions détenues en pleine propriété et de la nue propriété de 5 842 actions de la SA A pour une valeur fixée respectivement à 25 118 000 euros et à 27 030 934 euros et, d'autre part, de 1 000 actions de la SAS B pour une somme de 7 101 000 euros. En contrepartie de ces apports, M. Y a reçu la pleine propriété de 49 017 actions ordinaires et de 251 180 actions de préférence ainsi que la nue-propiété de 364 156 actions ordinaires de la SAS C et une soulte de 2 200 000 euros.

Le même jour, Mme X a fait apport à la SAS C de l'usufruit de 5 842 actions de la SA A évalué à 11 584 686 euros. En contrepartie de cet apport, elle a reçu notamment l'usufruit de 364 156 actions ordinaires de la SAS C.

A l'issue de ces opérations d'apport, M. Y possède 99,99 % des actions de la SAS C qui lui confère, compte tenu des actions de préférence, 60,22 % des droits de vote financiers et 99,99 % des droits de vote non financiers. Mme X détient pour sa part l'usufruit de 364 156 titres de la SAS C soit 54,81 % du capital social. Compte tenu des actions de préférence avec droit de vote double détenues par son fils, elle possède 39,78 % des droits de vote financiers de cette société. M. Y est, par ailleurs, président de la SAS C.

Mme X a, par acte authentique du 20 avril 2016, réalisé une donation partage de l'usufruit viager de 2 800 actions de la SA A d'une valeur de 5 552 400 euros. Cet usufruit a été attribué à M. Y à charge pour lui de payer une soulte de 2 776 200 euros à Mme Z, sa sœur, cette soulte étant payable en une ou plusieurs fois au plus tard le 31 décembre 2022.

La plus-value réalisée en 2015 par M. Y lors de l'apport des actions des sociétés A et B 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 son contrôle, l'administration a considéré que la soulte versée était dépourvue de justification économique et avait eu pour seul objectif une appréhension de liquidités en franchise d'impôt, contraire à l'intention du législateur.

Par une proposition de rectification en date du 18 décembre 2018, 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 2015, la somme de 770 000 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 a entendu ensemble les représentants dûment mandatés 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 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. Y doit être regardé comme ayant bénéficié de la mise à disposition de la soulte de 2 200 000 euros par inscription de son montant au crédit de son compte courant d'associé ouvert dans la SAS C sans qu'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 en l'espèce qu'elle ait été inscrite à un compte courant d'associé bloqué à concurrence de cette somme par une convention du 7 janvier 2016.

Le Comité note que M. Y fait valoir que le versement de la soulte de 2 200 000 euros est inséparable de la cession par Mme Z, sa sœur, à la SAS C le 9 octobre 2015, de la nue-propriété des 2 800 actions de la société A et de la donation-partage du 20 avril 2016, portant sur l'usufruit

viager de ces 2 800 actions qui lui a été attribué par sa mère à charge pour lui de payer une soulte de 2 776 200 euros à sa sœur et qu'il expose que cette donation partage devait intervenir en même temps que les autres opérations réalisées le 9 octobre 2015 mais qu'elle avait dû être différée afin d'éviter un rappel fiscal d'une donation antérieure en date du 10 avril 2001.

Il constate que les opérations de restructuration du groupe réalisées le 9 octobre 2015 s'inscrivent certes dans un schéma global ayant pour finalité la transmission de son contrôle à M. Y ayant contribué au développement de ce groupe industriel qu'il dirige et corrélativement le désengagement au sein de celui-ci de Mme Z, sa sœur.

Le Comité relève toutefois que l'usufruit sur ces 2 800 actions de la société A détenu par Mme X se serait éteint à son décès avec reconstitution de la pleine propriété au profit de la SAS C.

Le Comité considère que la soulte de 2 200 000 euros mise à la charge de la SAS C, créant pour cette société une dette exigible à l'égard de son associé, a permis à M. Y de financer, au moins pour partie, la soulte de 2 776 200 euros dont il était redevable au titre de cette opération patrimoniale et que la réalisation des opérations d'apport des titres des sociétés A et B à l'issue desquelles le contribuable, détenant la quasi-intégralité du capital de la SAS C et ne subissant aucune dilution, a pris le contrôle du groupe, n'était pas subordonnée à l'octroi de cette soulte.

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 des apports de prévoir le versement de cette 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 et son remboursement ultérieur ne s'inscrivent pas dans le but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration et du développement du groupe de 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 le véritable caractère à la mise à disposition de la soulte réalisée, à l'occasion d'apports placés sous le régime du report d'imposition prévu par les dispositions de l'article 150-0 B ter du code général des impôts, au bénéfice d'une application littérale de ces dispositions allant à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur, dans le seul but de percevoir ces sommes en franchise d'imposition.

Enfin, le Comité estime que M. Y 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° 2020-35 concernant M. X**

Le 20 juin 1997, M. Z et ses deux enfants, M. X et Mme Y, ont créé la société à responsabilité (SARL) A. Le capital de cette société, exerçant une activité de restauration, a été fixé à 8 000 euros et divisé en 500 parts, d'une valeur nominale de 16 euros, dont ils détenaient l'intégralité à hauteur respectivement 400, 25 et 75 parts.

La société s'est transformée en société par actions simplifiée le 7 décembre 2013.

A la date du 15 octobre 2015 ont été réalisées plusieurs donations des actions de la société :

- 50 actions données par Mme Y à son père M. Z ;
- 25 actions données par Mme Y à sa mère Mme Z ;
- 42 actions données par M. Z à son épouse Mme Z ;
- 25 actions données par M. X à son père M. Z.

Ces donations ont été révélées et déclarées à l'administration fiscale le même jour pour une valeur unitaire de chaque action de 1 898 euros et les mutations ainsi opérées ont été transcrites dans le registre des mouvements des titres de la société.

A l'issue de ces opérations, M. Z et son épouse détenaient respectivement 433 et 67 actions. Leurs enfants ne possédaient plus aucun titre.

Quinze jours plus tard, le 30 octobre 2015, de nouvelles donations des actions de la société ont été réalisées :

- 50 actions données par M. Z à sa fille Mme Y ;

- 50 actions données par M. Z à son fils M. X.

Ces donations ont été révélées et déclarées à l'administration fiscale le même jour pour une valeur unitaire par action de 1 898 euros et les mutations ainsi opérées ont été transcrites dans le registre des mouvements des titres de la société.

A l'issue de ces nouvelles opérations, M. Z et son épouse détenaient respectivement 333 et 67 actions. Leurs deux enfants détenaient chacun 50 actions.

Par acte du 9 décembre 2015, les conjoints Z, M. X et Mme Y ont conjointement cédé la totalité des actions de la société SAS A pour un prix unitaire de 1 773,76 euros et chacun des cédants a encaissé la fraction du prix lui revenant.

M. X a déclaré une moins-value de cession de 6 200 euros correspondant à la différence entre la valeur des actions fixée par les actes de donation et leur prix de cession.

Par une proposition de rectification en date du 30 octobre 2018, 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 considéré que les donations croisées réalisées les 15 et 30 octobre 2015 entre M. Z et son fils, M. X, à concurrence des 25 actions que ce dernier a initialement données à son père et qui ont presque immédiatement réintégré son patrimoine, étaient fictives dès lors que ces donations ne s'étaient pas traduites, dans cette mesure, par un dépouillement irrévocable du donateur ainsi que l'exige l'article 894 du code civil.

L'administration a écarté ces actes comme ne lui étant pas opposables et, par suite dans le cadre du calcul de la plus-value de cession des titres, pour fixer le prix d'acquisition de ces 25 actions, a remis en cause la valeur de 1 898 euros retenue par M. X et substitué la valeur nominale de 16 euros d'acquisition des parts qu'il possédait depuis la constitution de la société en 1997. L'administration a retenu, pour l'application des articles 150-0 A à 150-0 E du code général des impôts, une plus-value imposable à l'impôt sur le revenu s'élevant après abattement pour durée de détention à 14 297 euros. La plus-value a aussi été imposée sans abattement aux contributions sociales. Les droits rappelés ont été assortis de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

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

Le Comité rappelle que s'il est loisible à toute personne de choisir, pour atteindre un objectif, la voie fiscalement la moins onéreuse, c'est à la condition notamment que les instruments utilisés ne soient pas entachés de simulation.

Le Comité précise que, si les titres d'une société peuvent être transmis par don manuel, ce don manuel n'a d'existence que par la tradition réelle que fait le donateur de la chose donnée, effectuée dans des conditions telles qu'elle assure la déposssession définitive et irrévocable de celui-ci,

Le Comité relève que l'objectif affiché des donations consenties réciproquement entre M. X et son père les 15 et 30 octobre 2015 s'inscrivait dans le cadre d'une opération consistant notamment à égaliser les droits respectifs dans la société des deux enfants de M. et Mme Z et que, selon les indications mêmes du contribuable, ces deux enfants souhaitaient céder leurs participations dans la société SAS A depuis plusieurs années.

Il estime qu'au regard des buts ainsi poursuivis, M. X n'entendait donc pas se dépouiller de manière irrévocable au bénéfice de son père des 25 titres qu'il possédait dans le capital de la société, mais seulement prendre part à un montage familial portant sur la redistribution des titres au terme duquel il pourrait céder à un tiers sa participation.

Le Comité considère dès lors que la tradition du 15 octobre 2015 de 25 titres de la société entre M. X et M. Z, matérialisée par une inscription au registre des mouvements des titres de la société, n'a pas mis ce dernier en possession des actions en cause mais a seulement organisé leur détention



précaire et temporaire par l'intéressé, assortie de l'obligation de les restituer à M. X avant la réalisation de leur cession.

Il estime ainsi que M. X n'était pas animé d'une intention libérale à l'égard de son père et que, sous couvert d'un don manuel et de sa révélation à l'administration fiscale, cette tradition déguisait en réalité un simple dépôt.

Le Comité observe encore que la tradition effectuée le 30 octobre 2015 de 25 actions de la société entre M. Z et M. X ne procède pas davantage et pour les mêmes motifs d'une intention libérale mais matérialise l'exécution de l'obligation de restitution des titres litigieux découlant de ce dépôt.

Le Comité est en conséquence d'avis qu'entachées de simulation, les donations des 15 et 30 octobre 2015 de 25 actions de la société A comme leur révélation subséquente à l'administration fiscale en tant que don manuel sont inopposables à l'administration qui était en droit de les écarter dans le cadre de la procédure prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et de fixer ainsi pour le calcul de la plus-value de cession la valeur d'acquisition de ces titres à leur valeur initiale définie lors de la constitution de la société.

Enfin, le Comité estime que M. X doit être regardé comme ayant été le principal bénéficiaire des opérations constitutives de l'abus de droit au sens du b) de l'article 1729 du même code. 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° 2020-36 concernant Mme Y**

Le 20 juin 1997, M. Z et ses deux enfants, M. X et Mme Y, ont créé la société à responsabilité (SARL) A. Le capital de cette société, exerçant une activité de restauration, a été fixé à 8 000 euros et divisé en 500 parts, d'une valeur nominale de 16 euros, dont ils détenaient l'intégralité à hauteur respectivement 400, 25 et 75 parts.

La société s'est transformée en société par action simplifiée le 7 décembre 2013.

A la date du 15 octobre 2015 ont été réalisées plusieurs donations des actions de la société :

- 50 actions données par Mme Y à son père M. Z ;
- 25 actions données par Mme Y à sa mère Mme Z ;
- 42 actions données par M. Z à son épouse Mme Z ;
- 25 actions données par M. X à son père M. Z.

Ces donations ont été révélées et déclarées à l'administration fiscale le même jour pour une valeur unitaire par action de 1 898 euros et les mutations ainsi opérées ont été transcrites dans le registre des mouvements des titres de la société.

A l'issue de ces opérations, M. Z et son épouse détenaient respectivement 433 et 67 actions. Leurs enfants ne possédaient plus aucun titre.

Quinze jours plus tard, le 30 octobre 2015, de nouvelles donations des actions de la société ont été réalisées :

- 50 actions données par M. Z à sa fille Mme Y ;
- 50 actions données par M. Z à son fils M. X.

Ces donations ont été révélées et déclarées à l'administration fiscale le même jour pour une valeur unitaire de chaque action de 1 898 euros et les mutations ainsi opérées ont été transcrites dans le registre des mouvements des titres de la société.

A l'issue de ces nouvelles opérations, M. Z et son épouse détenaient respectivement 333 et 67 actions. Leurs deux enfants détenaient chacun 50 actions.

Par acte du 9 décembre 2015, les conjoints Z, M. X et Mme Y ont conjointement cédé la totalité des actions de la société SAS A pour un prix unitaire de 1 773,76 € et chacun des cédants a encaissé la fraction du prix lui revenant.

Mme Y n'a pas déposé la déclaration de plus-value n° 2074.

Par une proposition de rectification en date du 30 octobre 2018, 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 considéré que les donations croisées réalisées les 15 et 30 octobre 2015 entre M. Z et sa fille, Mme Y, portant sur les 50 actions que celle-ci a initialement données à son père et qui ont presque immédiatement réintégré son patrimoine, étaient fictives dès lors que ces donations ne s'étaient pas traduites par un dépouillement irrévocable du donateur ainsi que l'exige l'article 894 du code civil.

L'administration a écarté ces actes comme ne lui étant pas opposables et, par suite dans le cadre du calcul de la plus-value de cession des titres, pour fixer le prix d'acquisition de ces 50 actions, a remis en cause la valeur de 1 898 euros et substitué la valeur nominale de 16 euros d'acquisition des parts qu'elle possédait depuis la constitution de la société en 1997. L'administration a retenu, pour l'application des articles 150-0 A à 150-0 E du code général des impôts, une plus-value imposable à l'impôt sur le revenu s'élevant après abattement pour durée de détention à 30 761 euros. La plus-value a aussi été imposée sans abattement aux contributions sociales. Les droits rappelés ont été assortis de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

Le Comité rappelle que s'il est loisible à toute personne de choisir, pour atteindre un objectif, la voie fiscalement la moins onéreuse, c'est à la condition notamment que les instruments utilisés ne soient pas entachés de simulation.

Le Comité précise que, si les titres d'une société peuvent être transmis par don manuel, ce don manuel n'a d'existence que par la tradition réelle que fait le donateur de la chose donnée, effectuée dans des conditions telles qu'elle assure la dépossesion définitive et irrévocable de celui-ci,

Le Comité relève que l'objectif affiché des donations consenties réciproquement entre Mme Y et son père les 15 et 30 octobre 2015 s'inscrivait dans le cadre d'une opération consistant notamment à égaliser les droits respectifs dans la société des deux enfants de M. et Mme Z et que, selon les indications mêmes de la contribuable, ces deux enfants souhaitaient céder leurs participations dans la société SAS A depuis plusieurs années.

Il estime qu'au regard des buts ainsi poursuivis, Mme Y n'entendait donc pas se dépouiller de manière irrévocable au bénéfice de son père des 50 titres qu'elle possédait dans le capital de la société, mais seulement prendre part à un montage familial portant sur la redistribution des titres au terme duquel elle pourrait céder à un tiers sa participation.

Le Comité considère dès lors que la tradition du 15 octobre 2015 de 50 titres de la société entre Mme Y et M. Z, matérialisée par une inscription au registre des mouvements des titres de la société, n'a pas mis ce dernier en possession des actions en cause mais a seulement organisé leur détention précaire et temporaire par l'intéressé, assortie de l'obligation de les restituer à Mme Y avant la réalisation de leur cession.

Il estime ainsi que Mme Y n'était pas animée d'une intention libérale à l'égard de son père et que, sous couvert d'un don manuel et de sa révélation à l'administration fiscale, cette tradition déguisait en réalité un simple dépôt.

Le Comité observe encore que la tradition effectuée le 30 octobre 2015 entre M. Z et Mme Y ne procède pas davantage et pour les mêmes motifs d'une intention libérale mais matérialise l'exécution de l'obligation de restitution des titres litigieux découlant de ce dépôt.

Le Comité est en conséquence d'avis qu'entachées de simulation, les donations des 15 et 30 octobre 2015 de 50 actions de la société A comme leur révélation subséquente à l'administration fiscale en tant que don manuel sont inopposables à l'administration qui était en droit de les écarter dans le cadre de la procédure prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et de fixer ainsi pour le calcul de la plus-value de cession la valeur d'acquisition de ces titres à leur valeur initiale définie lors de la constitution de la société.

Enfin, le Comité estime que Mme Y doit être regardée comme ayant été la principale bénéficiaire des opérations constitutives de l'abus de droit au sens du b) de l'article 1729 du même code. 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° 2020-37 concernant M. ou Mme Z**

Le 20 juin 1997, M. Z et ses deux enfants, M. X et Mme Y, ont créé la société à responsabilité (SARL) A. Le capital de cette société, exerçant une activité de restauration, a été fixé à 8 000 euros et divisé en 500 parts, d'une valeur nominale de 16 euros, dont ils détenaient l'intégralité à hauteur respectivement 400, 25 et 75 parts.

La société s'est transformée en société par action simplifiée le 7 décembre 2013.

A la date du 15 octobre 2015 ont été réalisées plusieurs donations des actions de la société :

- 50 actions données par Mme Y à son père M. Z ;
- 25 actions données par Mme Y à sa mère Mme Z ;
- 42 actions données par M. Z à son épouse Mme Z ;
- 25 actions données par M X à son père M. Z.

Ces donations ont été révélées et déclarées à l'administration fiscale le même jour pour une valeur unitaire par action de 1 898 euros et les mutations ainsi opérées ont été transcrites dans le registre des mouvements des titres de la société.

A l'issue de ces opérations, M. Z et son épouse détenaient respectivement 433 et 67 actions. Leurs enfants ne possédaient plus aucun titre.

Quinze jours plus tard, le 30 octobre 2015, de nouvelles donations des actions de la société ont été réalisées :

- 50 actions données par M. Z à sa fille Mme Y ;
- 50 actions données par M. Z à son fils M. X.

Ces donations ont été révélées et déclarées à l'administration fiscale le même jour pour une valeur unitaire de chaque action de 1 898 euros et les mutations ainsi opérées ont été transcrites dans le registre des mouvements des titres de la société.

A l'issue de ces nouvelles opérations, M. Z et son épouse détenaient respectivement 333 et 67 actions. Leurs deux enfants détenaient chacun 50 actions.

Par acte du 9 décembre 2015, les conjoints Z, M. X et Mme Y ont conjointement cédé la totalité des actions de la société SAS A pour un prix unitaire de 1 773,76 euros et chacun des cédants a encaissé la fraction du prix lui revenant.

M. et Mme Z ont souscrit la déclaration de plus-value n° 2074 et ont déclaré pour les actions reçues en donation par M. Z une moins-value de 9 375 euros.

Par une proposition de rectification en date du 30 octobre 2018, 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 considéré que les donations croisées réalisées les 15 et 30 octobre 2015 entre M. Z et ses enfants, Mme Y et M. X, portant sur les 50 et 25 actions que ces derniers possédaient respectivement depuis la constitution de la société, qu'ils avaient données à leur père et qui ont presque immédiatement réintégré leurs patrimoines, étaient fictives dès lors que ces donations ne se s'étaient pas traduites par un dépouillement irrévocable du donateur ainsi que l'exige l'article 894 du code civil.

L'administration a écarté ces actes comme ne lui étant pas opposables et, par suite dans le cadre du calcul de la plus-value de cession des titres, pour fixer le prix d'acquisition de ces 75 actions, a remis en cause la valeur de 1 898 euros et substitué la valeur nominale de 16 euros d'acquisition des parts détenues depuis la constitution de la société en 1997. L'administration a retenu, pour ces titres et pour l'application des articles 150-0 A à 150-0 E du code général des impôts, une plus-value imposable à l'impôt sur le revenu s'élevant à 137 775 euros. Cette plus-value a aussi été imposée aux contributions sociales. Les droits rappelés ont été assortis de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

Le Comité rappelle que s'il est loisible à toute personne de choisir, pour atteindre un objectif, la voie fiscalement la moins onéreuse, c'est à la condition notamment que les instruments utilisés ne soient pas entachés de simulation.

Le Comité précise que, si les titres d'une société peuvent être transmis par don manuel, ce don manuel n'a d'existence que par la tradition réelle que fait le donateur de la chose donnée, effectuée dans des conditions telles qu'elle assure la dépossession définitive et irrévocable de celui-ci,

Le Comité relève que l'objectif affiché des donations consenties réciproquement entre M. Z et ses deux enfants les 15 et 30 octobre 2015 s'inscrivait dans le cadre d'une opération consistant notamment à égaliser les droits respectifs dans la société de ces deux enfants et que, selon les indications mêmes des contribuables, ces deux enfants souhaitaient céder leurs participations dans la société SAS A depuis plusieurs années.

Il estime qu'au regard des buts ainsi poursuivis, ni Mme Y ni M. X n'entendaient donc se dépouiller de manière irrévocable au bénéfice de leur père des 50 et 25 titres qu'ils possédaient respectivement dans le capital de la société, mais seulement prendre part à un montage familial portant sur la redistribution des titres au terme duquel ils pourraient céder à un tiers leurs participations.

Le Comité considère dès lors que les traditions du 15 octobre 2015 de 25 titres de la société entre M. X et M. Z et de 50 titres entre Mme Y et M. Z, matérialisées par des inscriptions au registre des mouvements des titres de la société, n'ont pas mis ce dernier en possession des actions en cause mais ont seulement organisé leur détention précaire et temporaire par l'intéressé, assortie de l'obligation de les restituer à ses enfants avant la réalisation de la cession.

Il estime ainsi que ni M. X ni Mme Y n'étaient animés d'une intention libérale à l'égard de leur père et que, sous couvert de dons manuels et de leur révélation à l'administration fiscale, ces traditions déguisaient en réalité un simple dépôt.

Le Comité observe encore que les traditions effectuées le 30 octobre 2015 de 25 actions de la société entre M. Z et M. X et de 50 actions entre M. Z et Mme Y ne procèdent pas davantage et pour les mêmes motifs d'une intention libérale mais matérialisent l'exécution de l'obligation de restitution des titres litigieux découlant de ce dépôt.

Le Comité est en conséquence d'avis qu'entachées de simulation, les donations des 15 et 30 octobre 2015 de respectivement 25 et 50 actions de la société A comme leur révélation subséquente à l'administration fiscale en tant que don manuel sont inopposables à l'administration qui était en droit de les écarter dans le cadre de la procédure prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et de fixer ainsi pour le calcul de la plus-value de cession la valeur d'acquisition de ces titres à leur valeur initiale définie lors de la constitution de la société.

Enfin, le Comité estime que M. Z doit être regardé comme ayant eu l'initiative principale des opérations constitutives 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 appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

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