



**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 6 mai 2021 : avis rendus par le comité de l'abus de droit fiscal commentés par l'administration (CADF/AC n° 4/2021).

➤ **Affaire n° 2020-38 concernant M. ou Mme X**

M. X a créé, le 6 mai 2016, la société de droit luxembourgeois A SA en la dotant d'un capital de 31 000 euros composé de 3 100 actions d'une valeur nominale de 10 euros. M. X est l'associé unique et président du conseil d'administration de la société A SA.

Lors de l'assemblée générale extraordinaire de la société A SA en date du 6 décembre 2016, le capital social a été augmenté de 51 687 630 euros par émission de 5 168 763 actions.

M. X a fait apport de 398 097 parts de la société à responsabilité limitée (SARL) B, société de droit français, représentant 99,9992 % de son capital social, et 310 actions de la société de droit luxembourgeois C SA, représentant 100 % du capital de cette société.

Mme X a reçu 13 titres de la société A SA en contrepartie de son apport d'une part de la SARL B.

En contrepartie de ses apports, M. X a reçu 5 168 750 actions, d'une valeur nominale de 10 euros, de la société A SA, pour une valeur globale de 51 687 500 euros, ainsi qu'une soulte de 1 312 500 euros, représentant 2,54 % de la valeur nominale des titres reçus, inscrite au crédit du compte courant d'associé ouvert à son nom dans cette société.

Au terme de l'opération d'apport, M. X détient 99,9997 % des titres de la société A SA.

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 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 était dépourvue de toute justification économique et avait été stipulée dans le seul but d'appréhender des liquidités en franchise d'impôt, contrairement à l'intention du législateur.

Par une proposition de rectification en date du 20 décembre 2019, 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 à l'article 150-0 B ter du code général des impôts.

Elle a taxé, au titre de l'année 2016, la somme de 1 312 500 euros à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, sur le fondement du 3° de l'article 120 du même code ainsi qu'aux contributions sociales. Cette somme a également été 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 au taux de 80 %.

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

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

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

Le Comité considère que ce but n'est pas respecté si l'octroi de la soulte ne s'inscrit pas dans le cadre de l'opération de restructuration d'entreprise mais est en réalité uniquement motivé par la volonté de l'apporteur des titres d'appréhender en franchise immédiate d'impôt des liquidités détenues par la société dont les titres sont apportés et faisant ainsi l'objet d'un désinvestissement faute qu'il soit justifié que la société bénéficiaire de l'apport avait, afin de permettre le dénouement de l'opération, un intérêt économique au versement de cette soulte, alors que, lorsque cette soulte est ainsi financée, elle prive cette société de la possibilité de disposer de ressources nécessairement prises en compte lors de la détermination de la valeur des titres apportés.

Le Comité relève que la soulte a été mise à la disposition de M. X par inscription de son montant sur son compte courant d'associé dans la société de droit luxembourgeois A SA.

Il considère que, si M. X fait valoir que la convention de garantie d'actif et de passif en date du 6 décembre 2016 qu'il a conclue avec cette société, consistant en un blocage du compte courant d'associé à hauteur de la soulte de 1 312 500 euros jusqu'au 31 décembre 2019, ne permet pas l'appréhension de cette somme, cette circonstance ne peut être prise en compte dès lors que cette décision a été prise par M. X lui-même, en tant qu'actionnaire majoritaire détenant 99,99 % du capital et président du conseil d'administration de la société A SA.

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'aient d'incidence à cet égard ni le fait par lui-même que la soulte ne représenterait qu'un faible pourcentage de la valeur nominale des titres reçus ni 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 à la mise à disposition de la soulte réalisée, à l'occasion d'un apport placé sous le régime du report d'imposition prévu par les dispositions de l'article 150-0 B ter du code général des impôts, au bénéfice d'une application littérale de ces dispositions allant à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur, dans le seul but de disposer de cette somme en franchise d'imposition.

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

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

➤ **Affaire n° 2021-04 concernant M. ou Mme X**

Le groupe A a été créé par le père de M. X en 1977 et est spécialisé dans la fabrication de matériel chirurgical et dentaire.

Ce groupe est dirigé depuis 2008 par M. X par l'intermédiaire de la société par actions simplifiée (SAS) B, créée le 10 septembre 2007, qu'il préside et dont il détient la totalité du capital avec ses trois enfants.

Cette société dispose d'un capital de 2 870 700 euros, divisé en 28 707 actions d'une valeur nominale de 100 euros. M. X détient la pleine propriété de 17 007 actions et l'usufruit de 11 700 actions, chacun de ses trois enfants mineurs étant propriétaire de la nue-propriété de 3 900 actions.

M. et Mme X sont également propriétaires indivis de la totalité des actions de la société anonyme de droit suisse C, administrée et présidée par Mme X.

Dans le cadre de la préparation de la cession du contrôle du groupe A à un fonds d'investissement, une restructuration des détections capitalistiques a été effectuée.

Par acte du 27 juillet 2015, M. et Mme X, agissant en leur nom personnel et au nom et pour le compte de chacun de leur trois enfants mineurs, ont constitué la société à responsabilité limitée (SARL) D. Le capital de cette société holding, qui a opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, s'élève à 300 000 000 euros, divisé en 300 000 parts d'une valeur nominale de 1 000 euros.

Ce capital a été constitué, conformément au contrat d'apport du 20 juillet 2015, avec effet différé au 1^{er} septembre 2015, par les apports de M. X de 12 242 actions de la société B détenues en pleine propriété et de l'usufruit de 11 700 actions de cette société ainsi que de 50 % des droits indivis portant sur la pleine propriété de la totalité des actions de la société C, de Mme X à raison de 50 % des droits indivis portant sur la pleine propriété de la totalité des actions de la société C, et de chacun de leurs trois enfants mineurs de la nue-propriété de 3 900 actions de la société B. L'ensemble des titres ainsi apportés à la société D a été évalué à un montant de 313 275 000 euros.

En contrepartie de son apport, M. X a reçu la pleine propriété de 146 750 parts de la SARL D pour un montant de 146 750 000 euros, l'usufruit de 146 250 parts de cette société, et une soulte de 13 275 000 euros, payable au plus tard au 31 décembre 2015, inscrite le 1^{er} septembre 2015 au crédit du compte courant d'associé ouvert à son nom dans cette société. Mme X a reçu la pleine propriété de 7 000 parts de la société D. Chacun de leurs trois enfants mineurs a reçu la nue-propriété de 48 750 parts de cette société.

Au cours du mois de septembre 2015, la société D a cédé la totalité des titres de la société B et de la société C à une société par actions simplifiée E, holding de reprise créée le 13 juillet 2015 par le fonds d'investissement dans le cadre d'une opération de Leverage Buy Out (LBO), pour un montant de 313 148 682,75 euros. À l'issue de cette opération, la société D détient 45,56 % du capital social de cette société holding.

Les plus-values d'apport ont été placées 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.

M. X a prélevé sur son compte courant d'associé 1 200 000 euros en 2016 et, en plusieurs opérations, un montant global d'environ 9 000 000 euros en 2017.

À 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 avait pour seul objectif une appréhension de liquidités en franchise d'impôt, contrairement à l'intention du législateur.

Par une proposition de rectification en date du 10 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 5 158 997 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 code général des impôts.

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

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

Le Comité estime que, si le législateur a admis, avant la modification législative introduite par la loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016, que l'opération d'apport de titres à une société contrôlée par l'apporteur 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 par inscription de son montant, s'élevant à 13 275 000 euros, au crédit de son compte courant d'associé ouvert dans la société D. Il note au surplus que M. X a prélevé sur ce compte en 2016 et 2017 une somme globale de 10 200 000 euros environ.

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 et du développement des entreprises détenues par M. et Mme X et leurs enfants mais caractérise une appréhension de liquidités en franchise d'impôt.

Il estime ainsi que demeure sans incidence la circonstance alléguée par le contribuable que la soulte aurait permis, dans un contexte de transmission patrimoniale, d'éviter la dilution de ses enfants dans le capital de la société D, dès lors que le versement de cette soulte ne corrige que de manière très marginale le pourcentage de détention des parts de cette société, qui s'établit à 16,25 % de la nue-propriété pour chacun de ses enfants et qui aurait été de 15,56 % sans le versement de la soulte, et qu'il n'est pas établi que, sans cette soulte, l'opération d'apport et la restructuration du groupe d'entreprises n'auraient pas été réalisées.

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 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 appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

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

➤ **Affaire n° 2021-05 concernant M. X**

La société par actions simplifiée (SAS) A, créée en 1992, est une société holding qui détient deux sociétés dont chacune exploite une maison de retraite.

Au 31 décembre 2014, date de clôture de l'exercice, le capital social de cette société s'élevait à 37 000 euros, divisé en 3 700 actions d'une valeur nominale de 10 euros. M. X, président de la société, détenait 2 960 actions (soit 80 % du capital), et son fils, M. Y, directeur général de la société, 740 actions (soit 20 % du capital).

Le 28 janvier 2015, M. X et son fils ont constitué la SAS B au capital social de 10 700 000 euros, divisé en 10 700 000 actions d'une valeur nominale d'un euro. M. X en est le directeur général, et son fils, le président.

Par acte du même jour, M. X a apporté à la société B 2 590 actions des 2 960 actions de la société A qu'il détenait. Son fils a, pour sa part, fait apport à cette société de ses 740 actions de la SAS A. Ces apports ont été évalués à un montant total de 11 700 000 euros, soit une valeur unitaire de l'action de la société A égale à 3 513,51 euros.

En contrepartie de cet apport, M. X a reçu 8 325 000 actions de la société B et une soulte de 775 000 euros inscrite au crédit du compte courant d'associé ouvert à son nom dans les livres de la société.

Le 1^{er} juin 2015, M. X a cédé les 370 actions de la société A qu'il détenait encore à la société B pour un montant de 1 300 000 euros.

À l'issue de ces opérations, M. X et son fils détiennent respectivement 77,8 % et 22,2 % du capital de la société B, société qui possède 90 % des actions de la société A.

Le 30 juin 2015, M. X a prélevé 170 000 euros sur le compte courant d'associé ouvert à son nom dans les livres de la société B. Il a procédé ensuite à trois prélèvements de 98 066 euros en octobre, novembre et décembre 2016, somme correspondant à l'euro près au règlement de chacune de ses trois dernières échéances d'impôt sur le revenu de l'année 2015.

Le 28 février 2019, la société A a été dissoute sans liquidation, entraînant transmission universelle de son patrimoine au profit de la société B.

Le 3 juillet 2019, un engagement collectif de conservation (pacte « Dutreil ») a été signé entre M. X et son fils sur les actions de la société B.

Par acte du 25 juillet 2019, M. X a procédé à la donation à son fils de la nue-propriété de 2 140 000 actions et de la pleine propriété de 1 905 000 actions de la société B. À l'issue de cette opération, M. X et son fils possèdent chacun 40 % des actions en pleine propriété tandis que M. Y possède en outre la nue-propriété du solde soit 20 % des actions dont son père possède l'usufruit.

La plus-value d'apport réalisée en 2015 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.

À 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 avait pour seul objectif une appréhension de liquidités en franchise d'impôt, contrairement à l'intention du législateur.

Par une proposition de rectification en date du 21 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 115 746 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 code général des impôts.

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

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

Le Comité estime que, si le législateur a admis, avant la modification législative introduite par la loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016, que l'opération d'apport de titres à une société contrôlée par l'apporteur 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 par inscription de son montant, s'élevant à 775 000 euros, au crédit de son compte courant d'associé dans la société B. Il note au surplus que M. X a prélevé sur ce compte en 2015 et 2016 une somme globale de 464 000 euros environ.

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 et du développement des entreprises détenues par M. X et son fils, M. Y, mais caractérise une appréhension de liquidités en franchise d'impôt.

Il estime ainsi que demeure sans incidence la circonstance alléguée par le contribuable, sans être étayée, que la perception de la soulte en 2015 aurait été une condition déterminante de la réalisation de la transmission patrimoniale telle qu'elle a été effectuée en 2019.

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 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 appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

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

➤ **Affaire n° 2021-06 concernant M. Y**

La société par actions simplifiée (SAS) A, créée en 1992, est une société holding qui détient deux sociétés dont chacune exploite une maison de retraite.

Au 31 décembre 2014, date de clôture de l'exercice, le capital social de cette société s'élevait à 37 000 euros, divisé en 3 700 actions d'une valeur nominale de 10 euros. M. Y, directeur général de la société, détient 740 actions (soit 20 % du capital), et son père, M. X, président de la société, 2 960 actions (soit 80 % du capital).

Le 28 janvier 2015, M. Y et son père constituent la SAS B au capital social de 10 700 000 euros, divisé en 10 700 000 actions d'une valeur nominale d'un euro. M. Y en est le Président, et son père, le directeur général.

Par acte du même jour, M. Y a apporté à la société B ses 740 actions de la SAS A. Son père a, pour sa part, fait apport à cette société de 2 590 actions des 2 960 actions de la société A qu'il détenait. Ces apports ont été évalués à un montant total de 11 700 000 euros, soit une valeur unitaire de l'action de la société A égale à 3 513,51 euros.

En contrepartie de cet apport, M. Y a reçu 2 375 000 actions de la société B et une soulte de 225 000 euros inscrite au crédit du compte courant d'associé ouvert à son nom dans les livres de la société

Le 1^{er} juin 2015, M. X a cédé les 370 actions de la société A qu'il détenait encore à la société B pour un montant de 1 300 000 euros.

À l'issue de ces opérations, M. Y et son père détiennent respectivement 22,2 % et 77,8 % de la société B, société qui possède 90 % des actions de la société A.

Le 9 octobre 2017, M. Y a procédé à un prélèvement de 10 000 euros sur le compte courant d'associé ouvert à son nom dans les livres de la société B.

Le 28 février 2019, la société A a été dissoute sans liquidation, entraînant transmission universelle de son patrimoine au profit de la société B.

Le 3 juillet 2019, un engagement collectif de conservation (pacte « Dutreil ») a été signé entre M. Y et son père sur les actions de la société B.

Par acte du 25 juillet 2019, M. X a procédé à la donation à son fils, M. Y, de la nue-propiété de 2 140 000 actions et de la pleine propriété de 1 905 000 actions de la société B. À l'issue de cette opération, M. Y et son père possèdent chacun 40 % des actions en pleine propriété tandis que M. Y possède en outre la nue-propiété des 20 % des actions dont son père possède l'usufruit.

La plus-value d'apport réalisée en 2015 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.

À 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 avait pour seul objectif une appréhension de liquidités en franchise d'impôt, contrairement à l'intention du législateur.

Par une proposition de rectification en date du 21 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 33 199 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 40 % prévue au b) de l'article 1729 du code général des impôts.

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

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

Le Comité estime que, si le législateur a admis, avant la modification législative introduite par la loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016, que l'opération d'apport de titres à une société contrôlée par l'apporteur 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 dans la société B.

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 et du développement des entreprises détenues par M. Y et son père, 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 constate que l'administration a appliqué la majoration de 40 % prévue par le b) de l'article 1729 du code général des impôts comme elle y est fondée dès lors que l'existence d'un abus de droit fiscal au sens de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales est établie.

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

➤ **Affaire n° 2021-03 concernant M. X**

M. X a créé entre 2000 et 2009 plusieurs sociétés (A, B, C et D) formant un groupe exerçant son activité dans le domaine informatique et dont il détenait, directement ou indirectement, entre 81 et 100 % du capital, le reste étant détenu par les cadres du groupe.

Souhaitant investir dans un domaine viticole dans le Vaucluse pour l'exploitation duquel il a constitué le 14 novembre 2012 un groupement foncier agricole dénommé GFA E, M. X a créé le 10 février 2015 la société par actions simplifiée (SAS) F et lui a fait les apports suivants :

	A	B	C	D	TOTAL
Nombre de titres apportés	7 572	920	100	100	8 692
Valeur unitaire des titres	875 €	4 790 €	1 990 €	2 130 €	
Valeur totale des titres apportés	6 625 500 €	4 406 800 €	199 000 €	213 000 €	11 444 300 €

En contrepartie de ses apports, M. X a reçu 103 443 parts de la SAS F d'une valeur nominale de 100 euros ainsi qu'une soulte de 1 034 430 euros inscrite au crédit du compte courant d'associé ouvert à son nom dans les livres de cette société.

Le 10 mai 2015, M. X a cédé pour un euro la totalité des parts du GFA E (devenu société civile d'exploitation agricole (SCEA) E) à la SAS F.

Entre le 10 février 2015 et le 30 avril 2018, il a effectué des prélèvements sur son compte courant d'associé dans la SAS F pour un montant global de 455 000 euros

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 dès lors que son montant n'excédait pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus.

À l'issue de son contrôle, l'administration a considéré que la soulte versée au profit de M. X était dépourvue de justification économique et avait pour seul objectif une appréhension de liquidités en franchise d'impôt, contrairement à l'intention du législateur.

Par une proposition de rectification en date du 13 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 162 592 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 code général des impôts.

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

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

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

Le Comité considère que ce but n'est pas respecté si l'octroi de la soulte ne s'inscrit pas dans le cadre de l'opération de restructuration d'entreprise mais est en réalité uniquement motivé par la volonté de l'apporteur des titres d'appréhender en franchise immédiate d'impôt des liquidités détenues par la société dont les titres sont apportés et faisant ainsi l'objet d'un désinvestissement faute qu'il soit justifié que la société bénéficiaire de l'apport avait, afin de permettre le dénouement de l'opération, un intérêt économique au versement de cette soulte, alors que, lorsque cette soulte est ainsi financée, elle prive cette société de la possibilité de disposer de ressources nécessairement prises en compte lors de la détermination de la valeur des titres apportés.

Le Comité relève que la soulte a été mise à la disposition de M. X par inscription de son montant, s'élevant à 1 034 430 euros, sur son compte courant d'associé dans la société F. Il note au surplus que M. X a prélevé sur ce compte entre 2015 et 2018 une somme globale de 455 000 euros.

Le Comité relève également que M. X a indiqué au cours de la séance que le versement de la soulte avait été envisagé comme une opération permettant de disposer des liquidités afin de financer, au moyen de revenus ne supportant aucune imposition, des investissements dans le domaine viticole E.

Il note que, majoritaire dans toutes les sociétés dont les actions ont été apportées et associé unique de la société bénéficiaire de l'apport, la stipulation de cette soulte constitue une décision unilatérale de la part de M. X qui ne s'inscrit pas dans le respect du but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration et du développement de son groupe 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 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 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.

➤ **Affaire n° 2021-08 concernant Mme X**

Par acte notarié du 2 mai 2013, M. et Mme X, mariés le 18 janvier 1997 sous le régime de la séparation de biens, ont acquis en commun un appartement au prix de 610 000 euros ainsi que les biens mobiliers le garnissant pour une somme de 50 000 euros soit une somme globale de 660 000 euros à laquelle viendront s'ajouter une commission de négociation de 33 000 euros et des frais d'acte s'élevant à 41 600 euros. Le coût global de cette acquisition s'élève donc à 734 600 euros.

Cette acquisition a été soumise aux droits de mutation, prévus par l'article 1594 D du code général des impôts, qui se sont élevés, sur une base de 610 000 euros, à 31 049 euros.

Cet acte notarié précise que le financement par les acquéreurs de cette acquisition a été assuré :

- au moyen d'un emprunt bancaire à hauteur de 454 000 euros ;
- au moyen des deniers personnels à concurrence de 280 600 euros.

Cet acte notarié contient un pacte tontinier ainsi rédigé :

« Le présent acte d'acquisition en commun emporte attribution de la propriété intégrale au survivant des acquéreurs.

Cette stipulation est exclusive, sauf en ce qui concerne la jouissance, qui aura lieu, ainsi qu'il sera dit ci-après, en commun.

Il est convenu entre les acquéreurs, à titre de clause aléatoire, que le premier mourant d'entre eux sera considéré comme n'ayant jamais eu la propriété du bien, laquelle sera censée avoir toujours reposé sur la seule tête du survivant.

Aucun des coacquéreurs ne pourra demander le partage ou la licitation du bien acquis, le pacte tontinier étant exclusif de l'indivision.

Par suite :

- Jusqu'au décès du prémourant, leurs droits sont concurrents, chacun des acquéreurs sera donc propriétaire du bien acquis sous condition résolutoire de son prédécès et sous condition suspensive de sa survie, ils en auront la jouissance commune,

- Au décès du prémourant, ses héritiers ne pourront prétendre à aucun droit sur ledit bien et le survivant sera considéré comme ayant été seul propriétaire à compter de la date » de l'acte notarié.

M. X est décédé le 27 juin 2013. Mme X est donc devenue, par l'effet de la clause d'accroissement dite de tontine, l'unique propriétaire du bien immobilier et ce, de manière rétroactive, au 2 mai 2013.

A l'issue d'un contrôle sur pièces, l'administration a considéré que la clause d'accroissement insérée dans l'acte de vente du bien immobilier constituait, dès lors qu'elle était dépourvue de tout aléa, une opération artificielle destinée à dissimuler une donation. Elle a ainsi relevé que l'acquisition de ce bien avait été financée uniquement par M. X privant cette opération d'aléa économique dans la mesure où celui-ci ne pouvait tirer un bénéfice de la clause d'accroissement. Elle a également constaté qu'il était notoire que M. X, qui était médecin avant d'exercer une autre carrière, était atteint d'une longue maladie dont il décédera moins de deux mois après l'acte d'acquisition de ce bien et a estimé que les éléments qu'elle a relevés remettaient en cause la réalité de l'aléa vital. Enfin elle a considéré que les conditions prévues à l'article 894 du code civil relatif à la donation étaient remplies.

L'administration a ainsi considéré que M. et Mme X avaient entendu se soustraire aux dispositions du code général des impôts fixant la tarification des droits de mutation à titre gratuit prévus à l'article 777 du code général des impôts.

Par une proposition de rectification en date du 12 décembre 2019, 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, regardant la transmission par pacte tontinier comme une donation entre époux, a soumis celle-ci à ces droits de mutation. Elle a assorti les droits dus, s'élevant à 103 062 euros, de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

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

Le Comité précise au préalable que si, pour contester l'existence d'un abus de droit fiscal, Mme X fait valoir qu'en sa qualité de conjoint survivant elle était exonérée des droits de mutation par décès en application de l'article 796-0 bis du code général des impôts et que le même résultat fiscal que le pacte tontinier aurait pu être obtenu si M. X avait fait de son épouse sa légataire universelle, cette argumentation est sans incidence sur le litige dont il est saisi.

Le Comité relève, d'une part, que l'administration a constaté que M. X avait vendu respectivement les 25 mars 2013 et 18 juin 2013, pour les sommes de 310 000 et 440 000 euros, deux biens immobiliers constituant des biens propres et que, compte tenu de l'impôt sur les plus-values immobilières qu'il a acquitté, les liquidités dont il a disposé entre mars et juin 2013 se sont élevées à la somme globale de 780 457 euros. Il note que ces opérations étaient concomitantes à l'acquisition de l'appartement intervenue le 2 mai 2013 pour un montant global de 734 600 euros.

Le Comité constate également que, compte tenu des mouvements financiers qui ne sont pas contestés, le remboursement anticipé en juillet 2013 de l'emprunt bancaire de 454 000 euros contracté par les époux X a été effectué intégralement en juillet 2013 grâce au produit retiré de la vente des biens propres de M. X. Il note que l'actif de la succession de celui-ci a été inférieur à 50 000 euros.

Il relève que, si Mme X fait valoir qu'en raison de prélèvements effectués sur le compte joint qu'elle détenait avec son époux, elle aurait, d'une part, participé au remboursement du prêt obtenu par son mari pour le financement de l'un des deux immeubles qui lui appartenait en propre ainsi qu'aux dépenses d'amélioration de ce bien et, d'autre part, également contribué au paiement de telles dépenses concernant le second immeuble constituant également un bien propre, ses allégations ne sont pas assorties d'éléments suffisamment probants.

Le Comité considère au vu des pièces du dossier soumis à son appréciation qu'il existe ainsi un déséquilibre manifeste dans le financement du bien privant M. X de toute espérance de gain de sorte que la clause d'accroissement insérée dans l'acte d'acquisition du 2 mai 2013 doit être regardée comme dépourvue de tout aléa économique.

Le Comité estime, d'autre part, qu'il ressort des éléments du dossier et de la chronologie des événements, un faisceau d'indices concordants permettant de considérer que l'état de santé de M. X était fortement dégradé au moment de la signature de l'acte du 2 mai 2013.

Le Comité en déduit que le prédécès de M. X était probable et ne constituait pas pour les parties un événement aléatoire quand bien même la date du décès de M. X était inconnue au moment de la signature de la clause d'accroissement.

Le Comité rappelle enfin qu'en vertu de l'article 894 du code civil, la donation entre vifs est un acte par lequel le donateur se dépouille actuellement et irrévocablement de la chose donnée, en faveur du donataire qui l'accepte.

Il relève que l'intention libérale de M. X à l'égard de Mme X est établie notamment par les liens unissant, que le dépouillement volontaire et irrévocable de M. X est attesté par l'absence de toute contrepartie dans l'opération financée par la vente de ses biens propres et que l'acceptation par la donataire résulte de sa présence à l'acte d'acquisition auquel elle a concouru et par suite a donné son consentement.

Le Comité considère ainsi au vu de l'ensemble de ces éléments que la clause d'accroissement insérée dans l'acte de vente du 2 mai 2013, qui ne présentait aucun aléa, est entachée de simulation et caractérise une donation déguisée de biens présents à terme soumise aux droits de mutation à titre gratuit prévus à l'article 777 du code général des impôts dès lors que le droit à l'acquisition du bien par Mme X était définitivement acquis au jour de cette donation, seule la date du transfert de propriété étant retardée au décès de M. X.

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.

Enfin, le Comité estime que Mme X doit être regardée comme ayant été la principale bénéficiaire des actes constitutifs de l'abus de droit 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.