

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

SERVICE JURIDIQUE DE LA FISCALITE

Sous-direction du contentieux des impôts des professionnels

Bureau JF 2 B

86, allée de Bercy - Teledoc 944

75572 PARIS cedex 12

Séance n°1 du 28 septembre 2018 : avis rendus par le comité de l'abus de droit fiscal commentés par l'administration (CADF/AC n° 6-1/2018).

➤ **Affaire n° 2018-09 concernant M ou Mme X**

M. X était l'associé unique et le dirigeant de la société par actions simplifiée unipersonnelle (SASU) A. Cette société, créée en 1994, a pour activité la gestion de portefeuilles pour le compte de tiers.

Le 26 octobre 2012, M. X crée la société de droit luxembourgeois B dont l'objet est identique.

En contrepartie de son apport de la totalité des parts de la SASU A valorisé à 40 millions d'euros, il reçoit 36 400 000 actions de la société B d'une valeur nominale de 1 euro ainsi qu'une soulte de 3 600 000 euros inscrite au crédit de son compte courant d'associé dans la société luxembourgeoise.

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

Constatant à l'issue d'un examen de la situation fiscale personnelle du contribuable que la somme ainsi inscrite en compte courant avait fait l'objet d'un remboursement partiel à M. X au moyen des distributions effectuées par la société SASU A, l'administration a considéré que la soulte était dépourvue de toute justification économique et avait été stipulée dans le seul but d'appréhender les dividendes en franchise d'impôt, contrairement à l'intention du législateur.

L'administration a mis en conséquence en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et, par une proposition de rectification en date du 21 décembre 2015, a écarté la qualification de soulte et l'application du régime du sursis d'imposition prévu par l'article 150-0 B du code général des impôts. Elle a taxé au titre de l'année 2012 la somme de 3 600 000 euros à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers sur le fondement du 3° de l'article 120 du code général des impôts et de l'article 18 de la convention franco-luxembourgeoise du 1^{er} avril 1958 modifiée.

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

Le Comité relève que le dispositif du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts poursuit l'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 sursis d'imposition, dès lors que le montant de la soulte appréhendée par le contribuable n'excède pas 10 % de la valeur nominale

des titres reçus, l'octroi d'une telle soulte doit s'inscrire dans le respect du but qu'il a entendu poursuivre.

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

Le Comité relève que M. X doit être regardé comme ayant bénéficié de la mise à disposition de la soulte litigieuse par inscription de son montant au crédit du compte courant d'associé ouvert à son nom dans la société B dont il est l'associé unique.

Il estime que, compte tenu de l'ensemble des éléments ainsi portés à sa connaissance, et en l'absence de toute justification probante de l'intérêt économique pour la société bénéficiaire de l'apport de prévoir le versement d'une soulte afin de rendre possible la réalisation de l'opération de restructuration effectuée entre des sociétés intégralement détenues par le même associé unique, 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 A mais caractérise une appréhension de liquidités en franchise d'impôt, sans qu'ait d'incidence à cet égard la circonstance alléguée par le contribuable que seul un prélèvement temporaire de la soulte 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 sursis d'imposition prévu par les dispositions de l'article 150-0 B 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° 2018-05 concernant M ou Mme X**

M. X était associé de la SARL A qui exploite un supermarché.

Le capital de 39 000 euros, divisé en 2 559 parts, est détenu à 90 % directement par M. X et à hauteur de 10 % par la société par actions simplifiée unipersonnelle (SASU) B dont le président et unique associé est M. X.

Le 25 octobre 2013, le capital de la SARL A est porté à 1 250 000 euros par incorporation de réserves par création de 9 941 parts attribués aux associés à proportion de leurs droits. Le capital est ainsi divisé, après cette opération, en 12 500 parts de 100 euros.

Le 12 décembre 2014, M. X crée la société de droit luxembourgeois C par apport des 11 250 parts qu'il détient dans la SARL A et qui sont évaluées 7 290 000 euros.

En contrepartie de son apport, M. X reçoit l'ensemble des 66 300 parts de la société C évaluées 6 630 000 euros ainsi qu'une soulte de 660 000 euros inscrite au crédit de son compte courant d'associé dans la société luxembourgeoise.

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

Considérant à l'issue du contrôle sur pièces de la déclaration des revenus du contribuable que la soulte ainsi inscrite en compte courant était dépourvue de toute justification économique et qu'elle avait été stipulée dans le seul but d'appréhender les dividendes en franchise d'impôt, contrairement à l'intention du législateur, l'administration a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et, par une proposition de rectification en date du 23 mai 2017, a écarté la qualification de soulte et l'application du régime du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du code général des impôts. Elle a taxé au titre de l'année 2014 la somme de 660 000 euros à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers sur le fondement du 3° de l'article 120 du code général des impôts.

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

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

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

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

Le Comité relève que M. X doit être regardé comme ayant bénéficié de la mise à disposition de la soulte litigieuse par inscription de son montant au crédit du compte courant d'associé ouvert à son nom dans la société C dont il est l'associé unique.

Il estime que, compte tenu de l'ensemble des éléments ainsi portés à sa connaissance, et en l'absence de toute justification probante de l'intérêt économique pour la société bénéficiaire de l'apport de prévoir le versement d'une soulte afin de rendre possible la réalisation de l'opération de restructuration effectuée entre des sociétés intégralement détenues par le même associé unique, 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 C mais caractérise une appréhension de liquidités en franchise d'impôt, sans qu'ait d'incidence à cet égard la circonstance alléguée par le contribuable qu'aucun remboursement de cette soulte ne serait en réalité intervenu.

Le Comité émet en conséquence l'avis que, dans les circonstances de l'espèce, l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour restituer son véritable caractère de distribution à la mise à disposition de la soulte réalisée, à l'occasion d'un apport placé sous le régime de report d'imposition prévu par les dispositions de l'article 150-0 B ter du code général des impôts, au bénéfice d'une application littérale de ces dispositions allant à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur, dans le seul but de disposer de 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.