

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

SERVICE JURIDIQUE DE LA FISCALITE

Sous-direction du contentieux des impôts des professionnels

Bureau JF 2 B

86, allée de Bercy - Teledoc 944

75572 PARIS cedex 12

Séance du 5 avril 2018 : avis rendus par le comité de l'abus de droit fiscal commentés par l'administration (CADF/AC n° 3/2018).

➤ **Affaire n° 2017-41 concernant M. Mme A**

M. A a constitué le 6 mars 2013 la société X, société de droit luxembourgeois.

Cette société a pour objet social la réalisation de toutes opérations se rapportant directement ou indirectement à la prise de participations dans toute entreprise ainsi que l'administration, la gestion, le contrôle et le développement de ces participations.

Son capital social est fixé à 7 280 000 euros représenté par 10 000 actions ordinaires d'une valeur nominale de 728 euros.

Toutes ces actions ont été souscrites par M. A par l'apport de 250 actions qu'il détenait dans la société française Y, dans laquelle il exerce les fonctions de directeur général, la présidence étant assurée par son frère, M. B.

Avant l'opération d'apport, la société Y était détenue à 50 % par M. A et à 50 % par la SPRL Z, société de droit belge, dont la gérance est assurée par M. B.

Le montant total de l'apport des 250 actions de la société Y a été évalué à 8 000 000 euros et a été rémunéré par :

- 10 000 actions de la SA X pour une valeur totale de 7 280 000 euros ;
- une soulte d'un montant de 720 000 euros qui a été portée le 6 mars 2013 au crédit du compte courant de M. A dans la société X.

La plus-value réalisée par M. A à l'occasion de cette opération d'apport a bénéficié du régime du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du code général des impôts, incluant le montant correspondant à la soulte, dès lors que celle-ci n'excédait pas 10 % de la valeur nominale des titres de la société X reçus en échange.

Cette soulte, inscrite au crédit du compte courant détenu par M. A au sein de la société X, a fait l'objet de remboursements sur les comptes bancaires personnels de l'intéressé, effectués pendant la période allant de juillet 2013 à juillet 2015.

En outre, la société Y a procédé à des distributions de dividendes au profit de la société X pour des montants de 702 250 euros le 11 juin 2013, 598 500 euros le 22 mai 2014 et 670 000 euros le 07 juillet 2015.

Par une proposition de rectification du 9 décembre 2016, l'administration a considéré, sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales (LPF), que la soulte rémunérant l'apport de M. A, versée par la société X, avait pour objectif une appréhension des liquidités de la société Y en franchise d'impôt, contraire aux intentions du législateur.

L'administration a estimé qu'aucun motif autre que fiscal ne justifiait la stipulation de la soulte dans l'acte d'apport des titres de la société Y à une société intégralement contrôlée par l'apporteur, en l'absence de dilution de la participation de l'apporteur unique également bénéficiaire final de ces liquidités.

L'administration a ainsi écarté la qualification de soulte et remis en cause le bénéfice 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 2013, la somme de 720 000 euros appréhendée par M. A à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, sur le fondement des dispositions combinées des articles 120-3° et 156 du même code et de l'article 18 de la convention franco-luxembourgeoise du 1^{er} avril 1958.

Elle a également tiré les conséquences de l'augmentation du revenu fiscal de référence de M. A en matière de contribution exceptionnelle sur les hauts revenus visée à l'article 223 sexies du code général des impôts.

Le Comité a entendu ensemble le conseil du contribuable et les représentants 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'échanges 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 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 versée par la société X, inscrite au crédit du compte courant d'associé ouvert dans cette société au nom de M. A, a été financée par une distribution de dividendes de la société Y pour laquelle il n'est pas contesté que M. A était co-décisionnaire.

Il constate que M. A doit être regardé comme ayant bénéficié du versement de cette soulte par inscription de son montant au crédit de ce compte courant d'associé ouvert dans la société X dont il était l'unique associé.

Le Comité estime que, dans les conditions dans lesquelles les opérations se sont dénouées, le versement de la soulte 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. A mais caractérise une appréhension des liquidités de la société Y par l'appropriation du dividende que celle-ci a versé à la société 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 pour restituer le véritable caractère de distribution au versement de la soulte réalisé, 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 percevoir ces sommes en franchise d'imposition.

Enfin le Comité estime que M. A doit être regardé comme ayant eu l'initiative principale des actes constitutifs de l'abus de droit et, en outre, et 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° 2017-40 concernant M. Mme B**

M. B était associé unique de la SARL E, qui exerce une activité de menuiserie, ébénisterie et décoration d'intérieur.

Par contrat du 20 novembre 2013, M. B a fait apport à la société par actions simplifiée (SAS) L, société de prise de participations créée à cet effet, de la pleine propriété de la totalité des 500 parts sociales de la SARL E.

Cet apport, évalué à la somme de 3 800 000 euros, a été rémunéré par la création de 345 800 parts nouvelles de la société L, d'une valeur nominale de 10 euros chacune (soit un total de 3 458 000 euros), et par une soulte de 342 000 euros. Sa compagne a fait un apport en numéraire de 10 euros représentant une action de cette société

A l'issue de l'opération d'apport, M. B détient 99,99 % du capital de la SAS L.

La soulte de 342 000 euros a été portée le 28 novembre 2013 au crédit du compte courant d'associé ouvert au nom de M. B dans la SAS L.

La société E a versé à la SAS L le 30 janvier 2014 une somme de 400 000 euros, représentant une avance sur la distribution de l'exercice clos le 31 mars 2014 et, le 31 janvier 2014, une somme de 300 000 euros au titre de la distribution de dividendes de l'exercice clos le 31 mars 2013.

Le 31 janvier 2014, la soulte inscrite au compte courant d'associé a été remboursée à M. B.

La plus-value d'échange réalisée par M. B à l'occasion de cette opération d'apport a bénéficié du régime du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du CGI, y compris le montant correspondant à la soulte, dès lors que celle-ci n'excédait pas 10 % de la valeur nominale des titres de la société L reçus en échange.

Par une proposition de rectification du 18 novembre 2016, l'administration a considéré, sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, que la soulte rémunérant l'apport de M. B, versée par la société L, avait pour objectif une appréhension des liquidités de la société E en franchise d'impôt, contraire aux intentions du législateur.

L'administration a ainsi écarté la qualification de soulte et remis en cause le bénéfice 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 2013, la somme de 342 000 euros appréhendée par M. B à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, sur le fondement du 2° du 1 de l'article 109 du même code.

Elle a également tiré les conséquences de l'augmentation du revenu fiscal de référence de M. B en matière de contribution exceptionnelle sur les hauts revenus visée à l'article 223 sexies du même code.

Le Comité a entendu ensemble le conseil du contribuable et les représentants 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 versée par la société L, inscrite au crédit du compte courant d'associé ouvert dans cette société au nom de M. B, a été financée par une distribution de dividendes de la société E pour laquelle M. B, qui détient la quasi totalité du capital de la société L, était décisionnaire.

Il constate que M. B doit être regardé comme ayant bénéficié du versement de cette soulte par inscription de son montant au crédit de ce compte courant d'associé ouvert dans la société L dont il était l'unique associé.

Le Comité estime que, dans les conditions dans lesquelles les opérations se sont déroulées, le versement de la soulte ne s'inscrit pas dans le respect du but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration et du développement du groupe L, mais caractérise une appréhension des liquidités de la société E par l'appropriation du dividende que celle-ci a versé à la société L.

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 de distribution au versement de la soulte réalisé, 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 percevoir ces sommes en franchise d'imposition.

Enfin, le Comité estime que M. B 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° 2018-01 concernant M. C**

Le 20 février 2013, M. C a créé avec son fils, la société civile E, société holding dotée d'un capital initial de 300 euros divisé en 75 parts, dont 74 souscrites par M. C.

Le 28 février 2013, M. C apporte à la société civile E la pleine propriété de 7 169 913 parts de la société M (représentant 93,56 % de son capital) et la nue-propriété de 459 802 parts de cette même société (soit 6 % de la nue-propriété).

La valeur des 7 629 715 titres de la société M ainsi apportés a été fixée à 97 455 550,38 euros (soit 13,17 euros par part détenue en pleine propriété et 6,585 euros par part détenue en nue-propriété).

Cet apport a été rémunéré par :

- l'octroi, au terme d'une augmentation du capital social de la société E d'un montant de 88 797 768 euros, de 22 199 442 parts sociales nouvelles en pleine propriété de la société E, d'une valeur nominale unitaire de 4 euros ;
- une soulte, d'un montant conventionnellement arrêté à 0,39 euro par part créée, soit un montant global de 8 657 782,38 euros, versée à M. C.

Le même jour, M. C apporte à la société E, 309 des 310 actions composant le capital social de la société S, société de droit luxembourgeoise.

Cet apport, d'un montant global évalué à 99 674,95 euros (soit 322,58 euros par action), a été rémunéré par :

- l'octroi, au terme d'une augmentation du capital social de la société E d'un montant de 90 820 euros, de 22 705 parts sociales nouvelles en pleine propriété de la société E, d'une valeur nominale unitaire de 4 euros ;
- une soulte attachée à chaque nouvelle part sociale créée, d'un montant unitaire conventionnellement arrêté à 0,39 euro, d'un montant global de 8 854,95 euros.

Afin de financer le paiement des soultes dues à M. C pour un montant total de 8 666 637,33 euros, la société E a contracté, le 26 février 2013, un emprunt à court terme auprès d'un établissement bancaire sous la forme d'un crédit de trésorerie d'une durée d'un mois, plafonné à une somme maximale de 8 900 000 euros. M. C s'est porté, à ce titre, caution solidaire.

Le 28 février 2013, les soultes, d'un montant de 8 657 782,38 euros et 8 854,95 euros, ont été portées au crédit du compte courant d'associé ouvert au nom de M. C dans la société E.

Le même jour, au titre de la réalisation du prêt, la banque a procédé à un virement de 8 700 000 euros sur le compte de la société E qui a ainsi pu procéder au paiement des soultes dues à M. C, par deux virements au profit de ce dernier (pour 8 657 782,38 euros et 8 854,95 euros) portés au débit de son compte courant.

Le 4 mars 2013, M. C a reversé à la société M ces mêmes sommes (par un virement d'un montant de 8 666 637,33 euros via un compte bancaire personnel) qui sont venues créditer le compte courant d'associé ouvert à son nom dans cette société.

Le 6 mars 2013, par suite d'une décision de ses associés réunis à titre extraordinaire en assemblée générale ordinaire, la société M a procédé à une distribution exceptionnelle de réserves d'un montant de 9 349 323,60 euros à ses associés. A ce titre, la société E a reçu la somme de 9 308 252,30 euros.

Le 8 mars 2013, en paiement d'une fraction de ces dividendes, la société E a reçu de la société M un virement d'un montant de 8 939 176,83 euros lui permettant de rembourser l'emprunt bancaire de 8 700 000 euros contracté auprès de la banque.

Ainsi, au terme de l'ensemble des opérations, M. C détient une créance en compte courant de 8 443 521 euros auprès de la société M, sur lequel il opérera en 2013 et les années suivantes des prélèvements réguliers en franchise d'impôt pour un montant cumulé à la date du 31 mars 2016 d'environ 3 M€.

Par ailleurs, la plus-value réalisée par M. C à l'occasion de l'apport des titres des sociétés M et S à la société E a été placée en report d'imposition en application de l'article 150-0 B ter du CGI, qu'il s'agisse de la partie rémunérée sous forme d'échange de titres ou de celle ayant donné lieu au versement d'une soulte, celle-ci étant inférieure au seuil de 10 % de la valeur nominale des titres E reçus en échange.

Par proposition de rectification du 12 décembre 2016, l'administration a, sur le fondement de l'abus de droit fiscal prévu à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, remis en cause le report d'imposition dont avaient bénéficié les soultes perçues par M. C au motif que celui-ci, unique apporteur des titres inscrits à l'actif d'une société holding qu'il contrôlait, avait poursuivi l'objectif unique d'éviter l'imposition immédiate des liquidités ainsi reçues, détournant ainsi les objectifs poursuivis par le législateur.

L'administration a ainsi requalifié les soultes perçues en produits de cession à titre onéreux de titres des sociétés M et S, imposables selon le barème de l'impôt sur le revenu, et a imposé immédiatement, dans la catégorie des plus-values professionnelles imposables au taux de 16 %, la fraction de la plus-value placée en report d'imposition, le report prenant fin en application de l'article 151-0 octies du code général des impôts.

Elle a également tiré les conséquences de l'augmentation du revenu fiscal de référence de M. C en matière de contribution exceptionnelle sur les hauts revenus visée à l'article 223 sexies du même code.

Le Comité a entendu ensemble le contribuable et ses conseils 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 reçue par le contribuable n'excède pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus, l'octroi d'une 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 constate que M. C a bénéficié du remboursement effectif des soultes et que la circonstance qu'il a ultérieurement placé le produit de ces soultes dans le compte courant d'associé ouvert à son nom dans la société M est indifférente.

Le Comité estime que, compte tenu de l'ensemble des éléments ainsi portés à sa connaissance, le versement des soultes 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. C 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 au versement des soultes réalisé, 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 percevoir ces sommes en franchise d'imposition.

Enfin le Comité estime que M. C 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.