



**RÉPUBLIQUE
FRANÇAISE**

*Liberté
Égalité
Fraternité*



FINANCES PUBLIQUES

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

SERVICE DE LA SÉCURITÉ 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 15 octobre 2021 : avis rendus par le comité de l'abus de droit fiscal commentés par l'administration (CADF/AC n° 7/2021).

➤ **Affaire n° 2021-17 concernant M. ou Mme X**

M. X a constitué en 2002, par apport de son entreprise individuelle créée en 2000, la société A spécialisée dans le commerce de gros et la vente au détail de produits liés à la pratique du sport. Cette société est devenue en 2013 la société par actions simplifiée (SAS) B, dont il est l'associé unique.

Afin de favoriser le développement de l'activité économique de la SAS B, M. X s'est engagé en 2014 dans des négociations avec trois fonds d'investissement, représentés par la même société de gestion, et un fonds de capital investissement, représenté par une autre société de gestion, et qui ont abouti le 19 décembre 2014 à la signature d'un protocole d'investissement. Ce protocole prévoit un apport de ces quatre investisseurs en fonds propres et quasi fonds propres de 5 000 000 euros et stipule qu'il sera réalisé auprès d'une société holding en cours de formation dont les statuts ont été signés le même jour et à laquelle M. X devait faire apport de la totalité des actions de la SAS B.

M. X a en effet constitué, le 19 décembre 2014, la société holding SAS C et lui a fait apport de l'intégralité de ses 2 368 actions de la SAS B pour une valeur globale de 31 827 956 euros. Il a reçu en contrepartie 2 893 496 actions la SAS C d'une valeur nominale de 10 euros, entièrement libérées, ainsi qu'une soulte de 2 892 996 euros inscrite sur son compte courant d'associé au cours de l'année 2015. L'article 4 du traité d'apport précise que l'opération d'apport est subordonnée à la constitution définitive de la SAS C, société qui a été immatriculée le 15 janvier 2015.

La SAS C a, conformément au protocole d'investissement, procédé à une augmentation de capital de 3 571 430 euros et émis 357 143 actions de préférence de catégorie P souscrites par ces quatre investisseurs. Conformément au pacte d'associés de la SAS C signé le 26 janvier 2015 entre M. X et ces investisseurs, ceux-ci ont également procédé à la souscription de 142 857 obligations remboursables en actions de préférence de catégorie P émises par la société holding et correspondant à l'émission d'un emprunt obligataire d'un montant de 1 428 570 euros.

A l'issue de ces opérations d'apport de 5 000 000 euros, le capital social de la SAS C s'élève à 32 506 390 euros divisé en 3 250 639 titres, répartis en 2 893 496 actions ordinaires détenues par M. X (soit 89 %) et 357 143 actions de préférence détenues par les investisseurs (soit 11 %).

Les obligations seront converties en actions de préférence en janvier 2016. M. X détient après cette opération 2 893 496 actions ordinaires (soit 85,27 %) du capital social de la SAS C et les investisseurs 500 000 actions de préférence (soit 14,73 %).

La plus-value d'apport a été placée par M. X sous le régime du report d'imposition prévu par les dispositions de l'article 150-0 B ter du code général des impôts, y compris 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 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 3 septembre 2018, 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. 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 549 154 euros, correspondant, compte tenu des abattements pour durée de détention renforcés de 85 % ou de 65 % selon la date d'acquisition des titres prévus au 1^{er} quater de l'article 150-0 D du code général des impôts, 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 même code. 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 au taux de 80 %.

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 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 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 la soulte a été mise à la disposition de M. X en 2015 par inscription de son montant au crédit de son compte courant d'associé dans la SAS C et appréhendée la même année.

Le Comité constate que l'opération d'apport à la société holding SAS C des actions de la SAS B s'inscrit dans le cadre de l'entrée au capital des quatre fonds d'investissement rendue nécessaire pour la poursuite du fort développement de l'activité économique de cette société opérationnelle.

Il note que l'administration se prévaut du fait que la lettre d'intention relative à une offre de prise de participation au capital du 30 octobre 2014 fait apparaître que les investisseurs financiers proposaient initialement un schéma sans faire état d'une soulte comme condition déterminante à la réalisation de l'opération et qu'aucune différence de détention significative n'apparaît entre ce projet d'investissement et celui qui sera finalement réalisé le 19 décembre 2014. Il observe toutefois que ce document, signé par M. X, émane de la société de gestion représentant les trois fonds d'investissement, traduit la proposition de cette société pour le compte de ces fonds et fait état de l'opportunité que pourrait représenter la participation au tour de table d'un quatrième fonds d'investissement, représenté par une autre société de gestion. Il relève que ce dernier fonds sera finalement présent à l'opération finalisée le 19 décembre 2014. Il estime qu'il ne peut ainsi être déduit de ce seul document que la soulte attribuée à M. X lors de son apport n'aurait pas présenté le caractère d'une contrepartie contraignante à l'opération.

Le Comité constate par ailleurs que le pacte d'actionnaires de la SAS C du 26 janvier 2015 prévoit de nouveaux droits et obligations pour les associés ainsi qu'une nouvelle organisation et gestion de la société, que les actions de préférence détenues par les seuls fonds d'investissement bénéficient de droits et de prérogatives particulières et qu'il se traduit pour M. X par des contraintes nouvelles imposées par ces investisseurs et pesant sur l'exercice de ses pouvoirs de dirigeant et d'actionnaire.

Il relève que, selon les explications apportées en séance par M. X et son conseil, qui ne sont pas utilement contredites par l'administration, le schéma d'investissement retenu, prenant en compte l'ensemble de ces éléments résultant notamment de l'arrivée de tiers imposant leurs contraintes, impliquait le versement de liquidités à l'actionnaire fondateur de la société B, afin de rendre possible dans le cadre d'un accord global l'entrée de ces nouveaux actionnaires.

Le Comité en déduit, au vu 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 M. 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 cet avis eu égard aux circonstances de l'espèce relevées par le Comité en séance, notamment des contraintes nouvelles imposées par les investisseurs aux pouvoirs du dirigeant et actionnaire dans le cadre de cette opération.

➤ **Affaire n° 2021-21 concernant M. ou Mme X**

La société A, immatriculée au registre du commerce et des sociétés exerçait, depuis le 31 mars 1993, principalement l'activité de commissariat aux comptes, qui représentait en 2012 95 % de son chiffre d'affaires, ainsi qu'une activité résiduelle d'expertise comptable.

Le 10 décembre 2010, la société a pris la forme juridique de société par actions simplifiée (SAS) et son capital de 200 000 euros, réparti en 25 000 actions d'une valeur unitaire de 8 euros, était détenu à hauteur de 24 999 parts par M. X, président de la société, la part restante étant détenue par un tiers.

En 2012 et en 2013, la société a cédé la quasi-totalité de sa clientèle correspondant à son activité de commissariat aux comptes et à son activité d'expertise comptable pour ne conserver qu'un seul client au titre de cette seconde activité. Son chiffre d'affaires est passé de 357 198 euros pour l'exercice clos en 2013 à 77 858 euros pour l'exercice clos en 2014 et 85 849 euros pour l'exercice clos en 2015.

La Cour d'appel de Montpellier a, par une décision en date du 5 février 2013, retiré la société de la liste de la Compagnie des commissaires aux comptes.

Par une assemblée générale extraordinaire du 20 janvier 2015, les associés de la SAS A ont décidé de procéder à une réduction de capital pour un montant de 168 000 euros par le rachat par la société de 21 000 actions appartenant à M. X pour un montant de 861 000 euros.

Cette opération s'est traduite en comptabilité par le débit à hauteur de 693 000 euros du compte « report à nouveau », constitué par les résultats antérieurs non affectés aux réserves et non distribués, et à hauteur de 168 000 du compte « capital », et par le crédit du compte courant d'associé de M. X pour un montant de 861 000 euros.

Le capital social a ainsi été ramené à 32 000 euros, divisé en 4 000 actions, d'une valeur unitaire de 8 euros, détenues à concurrence de 3 999 parts par M. X et d'une part par ce tiers.

Par décision de l'assemblée générale extraordinaire du 17 décembre 2016 et après la cession de son dernier client au titre de l'activité d'expertise comptable, la SAS A a été dissoute et M. X a été nommé liquidateur. La liquidation a été clôturée le 31 janvier 2017 et la société a été radiée du registre du commerce et des sociétés le 22 mars suivant.

Le gain retiré en 2015 par M. X lors du rachat de ses titres a bénéficié des dispositions du 6° de l'article 112 du code général des impôts conduisant à une imposition à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des plus-values de cession de valeurs mobilières prévue à l'article 150-0 A du même code. Le contribuable a fait application de l'abattement « renforcé » de 85 % prévu par le c du 2° du II de l'article 150-0 D ter de ce code en cas de départ à la retraite dans les deux ans. La plus-value imposable, s'élevant, après cet abattement, à 124 348 euros, a été soumise à l'impôt sur le revenu tandis que la plus-value calculée sans cet abattement a été imposée aux contributions sociales.

A l'issue du contrôle sur pièces dont M. X a fait l'objet, l'administration a considéré que le rachat par la SAS A de ses parts suivie d'une réduction de son capital non motivée par des pertes ne présentait aucune justification économique et avait pour seul objectif de permettre à M. X d'appréhender des dividendes sous couvert de l'application du régime des plus-values des particuliers en contrariété avec l'intention du législateur et a estimé qu'aucun motif autre que fiscal ne justifiait cette réduction de capital non motivée par des pertes.

Par une proposition de rectification en date du 30 novembre 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 remis en cause l'application à la somme versée par la société du régime prévu à l'article 150-0 A du code général des impôts ainsi que le bénéfice de l'abattement « renforcé » de 85 % pour taxer la somme de 693 000 euros, sans abattement, à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers en application du 1 de l'article 109 du même code. Elle a aussi imposé ces revenus aux contributions sociales et les a pris en compte pour le calcul de la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus. L'administration a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

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

Le Comité relève que l'article L. 225-207 du code de commerce prévoit que les sociétés peuvent décider une réduction de leur capital non motivée par des pertes par voie de rachat de leurs titres suivi de leur annulation.

Le Comité relève également que le législateur a, par la modification apportée au 6° de l'article 112 du code général des impôts par la loi n° 2014-1655 du 29 décembre 2014, généralisé le régime des plus-values applicable à la taxation des sommes attribuées aux actionnaires ou aux associés au titre du rachat de leurs titres et a mis fin pour l'avenir au régime hybride de taxation, qui se traduisait par l'application pour partie du régime des distributions et pour partie du régime des plus-values en vertu des dispositions combinées des articles 109, 150-0 A, 150-0 D et 161 du même code. Il constate que ce régime des plus-values s'applique ainsi depuis le 1^{er} janvier 2015 notamment aux gains réalisés lors du rachat par une société de ses titres suivis de leur annulation dans le cadre d'une réduction de capital non motivée par des pertes.

Le Comité estime qu'en présence d'une opération de rachat par une société à son principal associé et dirigeant d'une partie de ses titres suivie de leur annulation dans le cadre d'une réduction de capital non motivée par des pertes, l'appréhension par cet associé des sommes qui

lui sont versées à raison de ce rachat ne caractérise pas un abus de droit au seul motif qu'il aurait ainsi choisi la voie la moins imposée pour bénéficier de la mise à disposition de sommes issues des réserves de la société.

Il considère qu'il en va différemment si l'administration établit au vu de l'ensemble des circonstances dont elle se prévaut qu'une telle opération, en particulier si elle est effectuée de manière récurrente, constitue un montage artificiel, contraire de ce fait à l'intention poursuivie par le législateur, ayant pour seul but de permettre à cet associé d'appréhender des distributions effectuées par la société, imposables selon les règles applicables aux revenus de capitaux mobiliers et de bénéficier ainsi du régime des plus-values prévu par le 6° de l'article 112 du code général des impôts ainsi que de l'abattement pour durée de détention.

Le Comité relève que la SAS A a cédé en 2012 et en 2013 la quasi-totalité de son portefeuille de clients au titre de son activité de commissariat aux comptes et de son activité d'expertise comptable, soit bien avant l'entrée en vigueur de la loi n° 2014-1655 du 29 décembre 2014, et n'avait, au début de l'année 2015, conservé qu'un seul client au titre de cette dernière activité.

Il relève également qu'à la suite de ces cessions, la SAS A était dotée de capitaux propres hors de proportion avec la seule activité subsistante et que la totalité des réserves dont elle disposait n'était pas nécessaire pour la poursuite de cette activité.

Le Comité estime, compte tenu de l'ensemble des éléments portés à sa connaissance, que, si l'administration fait valoir que la cession de la majeure partie de l'activité de la SAS A avant l'opération de rachat des titres et l'engagement de M. X, né en 1942, de partir en retraite dans les deux ans suivant ce rachat présument de l'intention du contribuable de mettre fin à l'activité de la société dont la liquidation interviendra moins de deux ans après, ce qui a ainsi eu pour effet d'anticiper et de minorer l'imposition du boni de liquidation entre ses mains, cette opération était motivée par une finalité économique propre et ne peut être regardée comme constituant un montage artificiel ayant eu pour seul but de permettre à M. X de bénéficier pour les gains qu'il a réalisés du régime des plus-values prévu par le 6° de l'article 112 du code général des impôts et de l'abattement pour durée de détention et d'éviter l'imposition selon les règles applicables aux revenus de capitaux mobiliers de distributions effectuées par la société.

En conséquence, le Comité émet l'avis que, dans les circonstances de l'espèce, l'administration n'était pas fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Nota : l'administration a décidé de ne pas suivre l'avis du Comité dans la mesure où l'opération ne répond à aucun des motifs poursuivis par une réduction de capital autre que celui d'appréhender les réserves de la société sous le régime fiscal plus favorable des plus-values. L'opération n'a entraîné aucune modification de la répartition du capital social et a permis au contribuable d'anticiper et de minorer l'imposition entre ses mains, deux ans plus tard, du boni de liquidation.

➤ **Affaire n° 2021-15 concernant M. X**

L'entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL) A a été créée le 1^{er} décembre 2015 et exerce l'activité de réalisation de travaux de décoration d'intérieur et de design. Son capital, d'un montant de 1 000 euros, est détenu à 100 % par Mme X qui en est par ailleurs la gérante. La société n'a pas opté pour une imposition à l'impôt sur les sociétés.

L'EURL A a déposé ses déclarations de résultat pour les exercices 2016 et 2017 hors délai mais avant l'envoi de mises en demeure. Toutefois, les résultats de la société, imposables à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux conformément à l'article 8 du code général des impôts entre les mains de Mme X, résidant à l'étranger depuis septembre 2017, n'ont pas été effectivement imposés, Mme X n'ayant déposé aucune déclaration de revenus pour les années 2016 et 2017.

M. X, beau-père de Mme X, est salarié de l'EURL A depuis sa création et exerce les fonctions de chef de chantier. Au titre de ses revenus, il a déclaré un montant de traitements et salaires égal à 77 520 euros en 2016 et 77 830 euros en 2017.

Précédemment à son activité dans l'EURL A, M. X a été successivement le dirigeant d'une société de décoration créée en 2001 et d'une société d'aménagement créée en 2010, lesquelles ont été placées en liquidation judiciaire respectivement le 25 janvier 2011 et le 18 novembre 2015 puis radiées du registre du commerce et des sociétés le 22 mars 2012 et le 15 janvier 2019.

M. X a été judiciairement condamné le 10 avril 2013 à une interdiction de gérer une entreprise commerciale ou une personne morale pour une période de 10 ans à la suite de la liquidation judiciaire de la société de décoration et d'agencement .

Par une proposition de rectification en date du 20 février 2019, faisant suite à la vérification de comptabilité de l'EURL A, l'administration a considéré que Mme X n'avait aucune fonction effective ou stratégique dans cette entreprise dont l'activité était en fait exercée individuellement par M. X. Elle a estimé que l'EURL A avait été créée pour que M. X, frappé d'une interdiction judiciaire de gérer une entreprise pendant une période de 10 ans, puisse poursuivre à titre individuel ses précédentes activités commerciales et que cette activité avait de fait été non soumise à la taxe sur la valeur ajoutée et à l'impôt sur le revenu au titre des bénéfices commerciaux.

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 pour écarter l'EURL A et a imposé M. X à l'impôt sur le revenu au titre des années 2016 et 2017 dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, après reconstitution des résultats de son activité individuelle de décoration intérieure et design réalisée sous couvert de l'EURL A L'administration a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

Par ailleurs, l'administration a imposé M. X à la taxe sur la valeur ajoutée au titre de la période allant du 1^{er} janvier 2016 au 31 décembre 2017 et a assorti les rappels de taxe à la majoration de 80 % pour manœuvres frauduleuses.

La liquidation judiciaire de l'EURL A a été prononcée par jugement du tribunal de commerce de Paris du 5 novembre 2019. Par jugement du 13 avril 2021, ce tribunal a prononcé la faillite personnelle de M. X pour une durée de 12 ans.

Le Comité constate que l'EURL A a été créée le 1^{er} décembre 2015 par Mme X, belle fille de M. X, moins d'un mois après la liquidation judiciaire de la société de décor et d'aménagement intervenue le 13 novembre 2015 dont M. X était l'associé et le dirigeant.

Le Comité constate également que l'activité des deux sociétés est similaire et qu'une interdiction de gérer une entreprise commerciale ou une personne morale, pour une période de 10 ans avait été prononcée, en application de l'article L. 653-8 du code de commerce, à l'encontre M. X par une décision judiciaire en date du 10 avril 2013.

Le Comité relève que M. X était notamment l'interlocuteur unique pour l'EURL A des fournisseurs, des clients et des autorités administratives, que le siège social de cette entreprise avait été fixé dès sa création à son domicile personnel avant qu'il ne soit transféré en 2018 à une adresse de domiciliation fiscale après réception de l'avis de vérification de comptabilité et que des flux financiers liés à la gestion de l'entreprise transitaient dans des proportions très importantes par ses comptes bancaires personnels de sorte qu'il apparaît comme le réel décisionnaire de l'EURL A. Il estime que ces éléments ne sont pas utilement contredits, aucun élément probant n'étant apporté quant à l'implication de Mme X dans l'activité et la gestion de cette EURL.

Le Comité considère que la création de l'EURL A et la désignation comme gérante de Mme X sont intervenues afin de permettre à M. X de poursuivre son activité professionnelle en tant qu'entrepreneur individuel en dépit de l'interdiction qui le frappe de gérer une entreprise commerciale pendant 10 ans.

Le Comité émet l'avis que l'administration était fondée en l'espèce à mettre en œuvre la procédure d'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter l'interposition fictive de l'EURL A afin d'imposer les résultats de l'activité de cette entreprise entre les mains de M. X à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux.

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° 2021-16 concernant M. ou Mme X**

La société A a été créée le 6 mai 2013. Transformée en société à responsabilité limitée (SARL) en avril 2014, elle exerce une activité de société holding. Son capital d'un montant de 850 000 euros est réparti en 850 000 parts d'une valeur unitaire de 1 euro détenue à hauteur de 849 900 parts (99,99 %) par M. X, qui en est le gérant, et à hauteur des 100 parts restantes par Mme X, son épouse.

Le 22 décembre 2015, M. X a effectué une donation en pleine propriété de 110 486 parts de la SARL A au profit de ses deux enfants, soit 55 243 parts sociales pour chacun d'eux.

Au 1^{er} janvier 2016, à l'issue de cette opération, le capital de la SARL A est détenu à hauteur de 86,99 % par M. X (739 414 parts), de 6,5 % par chacun de ses deux enfants (55 243 parts) et pour les 100 parts restantes par Mme X.

Le 29 avril 2016, M. X a apporté à la SARL A les 90 000 titres de la société par actions simplifiée (SAS) B dont il était associé à 90 % et le dirigeant, les 10 % restants étant détenus par son épouse. Cette société, qu'il a fondée en 2007, est spécialisée dans la fabrication de plaques, de feuilles, de tubes et de profilés en matière plastique.

En contrepartie de l'apport des titres de la SAS B valorisé à 1 710 000 euros, M. X a reçu 1 355 932 parts sociales d'une valeur unitaire égale à 1 euro ainsi qu'une soulte d'un montant de 110 000,24 euros, correspondant à 8,23 % de la valeur des apports, inscrite au crédit du compte courant d'associé ouvert à son nom dans les livres de la SARL A bénéficiaire de l'apport.

A l'issue de cette opération, le capital de la SARL A est d'un montant de 2 205 932 euros réparti en 2 205 932 parts sociales d'une valeur unitaire de 1 euro. Le capital est détenu à hauteur de 94,99 % (2 095 346 parts) par M. X, de 2,5 % (55 243 parts) par chacun de ses deux enfants et pour les 100 parts restantes par Mme X.

La soulte inscrite au compte courant de M. X dans les comptes de la société SARL A a fait l'objet d'une appréhension en totalité les 22 juillet 2016 (30 000 euros), 30 août 2016 (30 000 euros), 17 novembre (30 000 euros) et 13 décembre 2016 (20 000,24 euros).

La plus-value d'apport et la soulte perçue au moment de l'apport des titres de la SAS B à la SARL A ont été placées sous le régime du report d'imposition prévu par les dispositions de l'article 150-0 B ter du code général des impôts mais n'ont fait l'objet d'aucune mention sur la déclaration de revenus de l'année 2016 souscrite par M. et Mme X, la déclaration n° 2074 prévue par l'article 41 quaterdecies de l'annexe III à ce code n'ayant pas été souscrite.

A l'issue d'un contrôle sur pièces, l'administration a considéré que la soulte versée était dépourvue de justification économique et avait eu pour seul objectif d'appréhender des liquidités en franchise d'impôt, contraire à l'intention du législateur.

Par une proposition de rectification en date du 22 août 2019, 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 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 2016, la somme de 36 981 euros, correspondant, après abattement de 65 % 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. La fraction de la plus-value correspondant à la soulte a également été imposée, sans abattement, aux contributions sociales. Elle a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

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

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

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

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

Le Comité 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 constate que M. X doit être regardé comme ayant bénéficié de la mise à disposition de la soulte litigieuse par inscription de son montant au crédit de son compte courant d'associé ouvert dans la SARL A qu'il détient à 94,99 % et qu'il a appréhendé intégralement le montant de cette soulte au cours de l'année 2016.

Le Comité relève que, lors de la transformation en avril 2014 en SARL de la société A, l'article 25 des statuts a institué une minorité de blocage de 5 % en prévoyant que pour toutes les décisions comportant la modification de ces statuts, l'assemblée des associés devait statuer à la majorité de 95 % des voix. Il relève encore que cet article a été modifié par l'assemblée générale extraordinaire du 2 juillet 2015 et dispose désormais, au point II de cet article, que, pour les décisions collectives qu'il mentionne, l'assemblée générale statue à la majorité de plus de 95 % des voix.

Il note qu'il résulte du procès-verbal de l'assemblée générale extraordinaire de la SARL A et du rapport de la gérance à cette assemblée en date du 29 avril 2016, qu'une première proposition d'apport des titres de la SAS B détenus par M. X à la SARL A, qui conduisait à la création de 1 449 153 parts nouvelles sans versement de soulte, avait été refusée par ses deux enfants au motif qu'ils ne détiendraient plus ensemble que 4,8 % du capital de la société ce qui les priverait de leur minorité de blocage fixée à 5 % par l'article 25-II des statuts.

Le Comité relève que selon les termes non contestés par l'administration de ce rapport de gérance, une solution compromissoire visant à permettre la conservation par les deux enfants d'une minorité de blocage a été trouvée par la rémunération en numéraire d'une fraction de l'apport réalisé par leur père ce qui a permis à ces enfants de détenir ensemble 5 % du capital et de conserver cette minorité de blocage.

Le Comité en déduit que, compte tenu de l'ensemble des éléments ainsi portés à sa connaissance, l'octroi de la soulte s'inscrit dans le cadre de l'opération de restructuration effectuée entre des sociétés détenues par M. X 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 ainsi être regardée comme ayant présenté le caractère d'une contrepartie contraignante à l'opération et que, par suite, son octroi respecte le but que le législateur a entendu poursuivre.

En conséquence, le Comité émet l'avis que, dans les circonstances de l'espèce, l'administration n'était pas fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

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