

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 7 juin 2019 : avis rendus par le comité de l'abus de droit fiscal commentés par l'administration (CADF/AC n° 6/2019).

➤ **Affaire n° 2019-09 concernant M. X**

M. X était le gérant et associé unique de la société par actions simplifiée (SAS) A, société créée en 2007 ayant pour activité la production et la commercialisation de tous outils de communication.

Le 18 octobre 2016, M. X a créé la société à responsabilité limitée (SARL) B par apport de l'intégralité des 8 000 parts de la SAS A, valorisées à la somme de 2 400 000 euros. En conséquence de son apport, M. X a reçu 21 820 parts d'une valeur unitaire de 100 euros ainsi qu'une soulte de 218 000 euros inscrite au crédit de son compte courant d'associé.

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 n'excédait pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus.

Au terme de l'opération d'apport, le capital de la SARL B est détenu à 100 % par M. X.

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.

L'administration a donc 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 2 février 2018, a écarté la qualification de soulte et l'application à la somme versée sous ce libellé du régime du report d'imposition prévu par l'article 150-0 B ter du code général des impôts. Elle a taxé, au titre de l'année 2016, la somme de 218 000 euros à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, sur le fondement du 2° du 1 de l'article 109 du même code, ainsi qu'aux contributions sociales et a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

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 au crédit de son compte courant d'associé dans la SARL 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 d'une soulte afin de rendre possible la réalisation de l'opération de restructuration effectuée entre des sociétés intégralement détenues 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.

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 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 du report d'imposition prévu par les dispositions de l'article 150-0 B ter du code général des impôts, au bénéfice d'une application littérale de ces dispositions allant à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur, dans le seul but de percevoir 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° 2019-10 concernant M. ou Mme X**

M. X détenait 59,93 % des parts sociales (soit 691 parts sur un total de 1 153) de la société par actions simplifiée (SAS) A, dont il est le dirigeant, le solde étant détenu par son fils, M. Y, à hauteur de 20,035 % (soit 231 parts) et par Mme Z à hauteur de 20,035 %.

Le 18 septembre 2014, M. X et son fils M. Y ont créé la SAS B, au capital de 4 469 400 euros, par apport des parts qu'ils détenaient dans le capital de la SAS A.

En rémunération de ses apports, M. X a reçu 32 682 parts de la SAS B, au nominal de 100 euros (soit 73,12 % du capital) et une soulte de 325 000 euros, représentant 9,94 % de la valeur des titres reçus à l'échange, inscrite au crédit de son compte courant dans les écritures de la SAS B le 6 octobre 2014.

M. Y a reçu quant à lui 12 012 parts de la SAS B au nominal de 100 euros (soit 26,88 % du capital).

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 n'excédait pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus.

A l'issue de son contrôle, l'administration a considéré que le versement de la soulte ne présentait aucune justification économique et avait eu pour seul objectif d'appréhender des liquidités en franchise d'impôt, contrairement à l'intention du législateur.

L'administration a donc 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 14 décembre 2017, 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 2014, la somme de 325 000 euros à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, sur le fondement du 2° du 1 de l'article 109 du même code, et aux contributions sociales ainsi qu'à la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus et 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 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 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 détenait 73,12 % du capital.

Il estime que, si le contribuable soutient que la soulte, prévue à son seul bénéfice, a entraîné une dilution de ses droits aux dividendes de la société A au profit de son fils, cette dilution revêt un caractère marginal et qu'il n'apporte aucun élément de nature à établir que cette circonstance conditionnait la réalisation des apports, M. X conservant, à l'issue des apports, la majorité des droits de vote et des droits aux dividendes de la société A.

Le Comité considère que, compte tenu de l'ensemble des éléments ainsi portés à sa connaissance, 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 du groupe de 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 le 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 percevoir 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° 2019-16 concernant M. ou Mme X**

M. X était, avec M. Y, co-gérant et co-associé de la société anonyme à responsabilité limitée (SARL) A dont il détenait 3 110 des 6 220 parts constituant le capital de cette société.

La SARL A est une société holding animatrice qui détient principalement 70,20 % du capital de la société par actions simplifiée (SAS) B, tête du groupe éponyme constitué de sociétés opérationnelles spécialisées dans la location de matériels de chantiers et le transport de personnes.

Le 5 avril 2013, M. X a constitué la société de droit luxembourgeois C par apport des 3 110 parts qu'il détenait dans la SARL A.

En contrepartie de cet apport, valorisé à 14 000 000 euros, il a reçu 130 500 actions de la société C d'une valeur unitaire de 100 euros, soit une valeur totale de 13 050 000 euros représentant 100 % du capital, ainsi qu'une soulte de 950 000 euros inscrite au crédit de son compte courant d'associé dans la société C par décision du 27 mai 2013.

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 n'excédait pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus.

Entre le 29 août 2013 et le 16 juin 2016, ce compte courant d'associé a fait l'objet de prélèvements à hauteur du montant de la soulte.

A l'issue d'un contrôle sur pièces, l'administration a considéré que le versement de la soulte ne présentait aucune justification économique et avait eu pour seul objectif d'appréhender des liquidités en franchise d'impôt, contrairement à l'intention du législateur.

L'administration a donc 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 16 décembre 2016, 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 2013, la somme de 950 000 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 même code, et aux contributions sociales ainsi qu'à la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus et 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 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 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 relève que la soulte versée par la société C, inscrite au crédit du compte courant d'associé ouvert dans cette société au nom de M. X, a été financée par des distributions de dividendes de la société A pour laquelle il n'est pas contesté que M. X était co-décisionnaire.

Il 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 du compte courant d'associé ouvert à son nom dans la société C dont il détenait 100% du capital, sans qu'ait d'incidence à cet égard la circonstance alléguée par le contribuable que cette soulte lui a permis de se porter caution solidaire d'un emprunt souscrit par une société établie au Portugal, filiale de la société C, en vue de la réalisation dans ce pays d'un investissement immobilier portant, selon les termes du contrat de prêt, sur l'acquisition d'une maison individuelle.

Il considère que si M. X soutient qu'il a entendu, par le versement de la soulte, procéder à un partage du risque financier entre lui-même et la société bénéficiaire des apports, il n'apporte aucun élément de nature à justifier que ce versement aurait été indispensable à la réalisation de l'opération d'apport et que la société bénéficiaire des apports aurait ainsi eu un intérêt économique à effectuer un tel versement.

Le Comité estime que, compte tenu de l'ensemble des éléments ainsi portés à sa connaissance, le versement de la soulte ne s'inscrit pas dans le respect du but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration du groupe de 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 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 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° 2019-17 concernant M. X**

M. X était, avec M. Y, co-gérant et co-associé de la société anonyme à responsabilité (SARL) A dont il détenait 3 110 des 6 220 parts constituant le capital de cette société.

La SARL A est une société holding animatrice qui détient principalement 70,20 % du capital de la société par actions simplifiée (SAS) B, tête du groupe éponyme constitué de sociétés opérationnelles spécialisées dans la location de matériels de chantiers et le transport de personnes.

Le 5 avril 2013, M. X a constitué la société de droit luxembourgeois C par apport des 3 110 parts qu'il détenait dans la SARL A.

En contrepartie de cet apport, valorisé à 14 000 000 euros, il a reçu 130 500 actions de la société bénéficiaire C d'une valeur unitaire de 100 euros, soit une valeur totale de 13 050 000 euros représentant 100 % du capital, ainsi qu'une soulte de 950 000 euros inscrite au crédit de son compte courant d'associé dans la société C par décision du 27 mai 2013.

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 n'excédait pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus.

Entre le 19 septembre 2013 et le 19 février 2016, ce compte courant d'associé a fait l'objet de prélèvements à hauteur d'un montant de 425 000 euros.

A l'issue d'un contrôle sur pièces, l'administration a considéré que le versement de la soulte ne présentait aucune justification économique et avait eu pour seul objectif d'appréhender des liquidités en franchise d'impôt, contrairement à l'intention du législateur.

L'administration a donc 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 16 décembre 2016, 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 2013, la somme de 950 000 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 même code et aux contributions sociales ainsi qu'à la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus et a assorti les droits dus 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 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 relève que la soulte versée par la société C, inscrite au crédit du compte courant d'associé ouvert dans cette société au nom de M. X, a été financée en partie par des distributions de dividendes de la société A pour laquelle il n'est pas contesté que M. X était co-décisionnaire.

Il 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 du compte courant d'associé ouvert à son nom dans la société C dont il détenait 100 % du capital et que la circonstance qu'il ait ultérieurement réinvesti une partie de cette soulte est indifférente, quand bien même ces investissements ont été réalisés à des fins économiques.

Il considère que si M. X soutient qu'il a entendu, par le versement de la soulte, procéder à un partage du risque financier entre lui-même et la société bénéficiaire des apports, il n'apporte aucun élément de nature à justifier que ce versement aurait été indispensable à la réalisation de l'opération d'apport et que la société bénéficiaire des apports aurait ainsi eu un intérêt économique à effectuer un tel versement.

Le Comité estime que, compte tenu de l'ensemble des éléments ainsi portés à sa connaissance, le versement de la soulte ne s'inscrit pas dans le respect du but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration du groupe de 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 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 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° 2019-05 concernant M. ou Mme X**

La société par actions simplifiée (SAS) A réalise une activité de vente de vins de champagne aux comités d'entreprises dans le cadre de cadeaux d'affaires. Cette société a été créée le 9 décembre 1999 et son capital social est détenu à hauteur de 99,99 % (soit 8 871 actions sur les 8 872 parts sociales constituant ce capital) par son président, M. X.

Le 4 février 2013, M. X a fait donation à ses trois enfants de la nue-propriété de 666 actions de la SAS A. L'usufruit a été valorisé à 60 % de la valeur totale des actions, la nue-propriété revenant aux enfants à 40 %.

Le 21 février 2013, M. X a créé la société à responsabilité limitée (SARL) B et lui a fait apport le même jour des 8 205 actions de la SAS A détenues en pleine propriété et des 666 actions détenues en usufruit. En rémunération de son apport, M. X a reçu 61 500 parts sociales, chaque part ayant une valeur nominale de 100 euros, de la SARL B, société holding dont il détient l'intégralité du capital et en est le gérant, ainsi qu'une soulte de 614 900 euros. Cette soulte a initialement été portée au crédit de son compte courant d'associé. La créance de M. X a ensuite été transférée à la société A par compensation avec le compte courant détenu par la SARL B dans cette société puis a ultérieurement été soldée par celle-ci au travers d'un emprunt obligataire.

L'apport de ces titres a permis à M. X de réaliser une plus-value nette de 2 192 692 euros après abattement pour durée de détention. Cette plus-value a été placée sous le régime du report d'imposition, conformément aux 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 de son contrôle, l'administration a considéré que le versement de la soulte ne présentait aucune justification économique et avait eu pour seul objectif d'éviter l'imposition immédiate d'une partie de la plus-value constatée lors de l'apport des titres.

L'administration a donc 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 16 décembre 2016, 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 2013, la somme de 177 696 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 sur cession de valeurs mobilières et de droits sociaux sur le fondement de l'article 150-0 A du code général des impôts ainsi qu'aux contributions sociales et a assorti les droits dus 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 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 SARL B dont M. X est l'unique actionnaire.

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 détenues par le contribuable, la mise à disposition de cette soulte sur son 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 la volonté du contribuable d'appréhender immédiatement en franchise d'impôt une partie de la plus-value constatée lors de l'apport sans qu'ait d'incidence à cet égard la circonstance alléguée par le contribuable que la soulte était nécessaire au financement de l'activité opérationnelle de la SAS A.

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 de report d'imposition prévu par les dispositions de l'article 150-0 B ter du code général des impôts, au bénéfice d'une application littérale de ces dispositions allant à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur, dans le seul but de disposer de cette somme en franchise d'imposition.

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

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

➤ **Affaire n° 2019-07 concernant M. ou Mme X**

M. X détenait 94 887 actions de catégorie C, soit 55,7 % du capital social, de la société anonyme (SA) A dont il est le président. Cette société holding est animatrice du groupe A intervenant dans le domaine des travaux publics et de l'environnement.

M. X est par ailleurs associé à 99,92 % de la société par actions simplifiée (SAS) B, société de prise de participations créée en 1996, qui dispose d'un capital de 5 000 000 euros composé de 5 000 000 actions d'une valeur unitaire de 1 euro. M. X, qui détenait 4 995 920 actions, en est le dirigeant. Le reste du capital est détenu respectivement par chacune de ses trois filles et par l'EURL C à hauteur de 1 020 actions par actionnaire.

Le 14 juin 2013, par un acte de donation-partage, M. X a fait donation à chacune de ses trois filles majeures de la nue-propriété de 3 239 titres de la société A soit au total 9717 titres représentant 5,7 % des actions de cette société.

Le 27 juin 2013, M. X a apporté à la SAS B les 85 169 actions de la SA A détenues en pleine propriété, évalués à 28 244 595 euros. En rémunération de cet apport, il a reçu 18 675 263 actions de la SAS B, d'une valeur unitaire de 1 euro et une soulte de 1 538 969 euros inscrite au crédit de son compte courant d'associé. La différence entre la valeur de l'apport de ces titres et la contrepartie reçue sous forme d'apport et de soulte correspond à une prime d'émission

Parallèlement et à la même date, M. X a apporté à la SAS B les 9 717 titres détenus en usufruit et chacune de ses trois filles a apporté à cette société la nue-propriété de leurs titres à hauteur de leur part. Par ailleurs chacune de ses trois filles a apporté à la SAS B 20 actions de catégorie A de la SA A détenues en pleine propriété.

A l'issue de l'opération d'apport, M. X détient 93,7% du capital de la SAS B en pleine propriété et 6,25 % en usufruit ainsi qu'une créance de 1 538 969 euros inscrite à son compte courant d'associé.

L'apport de ces titres a permis à M. X de réaliser, pour les titres apportés en pleine propriété, une plus-value nette de 9 743 094 euros après abattement pour durée de détention. Cette plus-value d'apport a été placée sous le régime du report d'imposition, conformément aux 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 de son contrôle sur pièces, l'administration a considéré que le versement de la soulte au titre de l'apport des titres détenus en pleine propriété ne présentait aucune justification économique et avait eu pour seul objectif d'éviter l'imposition immédiate d'une partie de la plus-value constatée lors de cet apport.

L'administration a donc 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 20 décembre 2016, 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 2013, la somme de 538 639 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 sur cession de valeurs mobilières sur le fondement de l'article 150-0 A du code général des impôts ainsi qu'aux contributions sociales et à la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus et 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 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 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 SAS B dont il détient 93,7% du capital en pleine propriété et 6,25 % en usufruit.

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 son 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 la volonté du contribuable d'appréhender immédiatement en franchise d'impôt une partie de la plus-value constatée lors de l'apport.

Il estime en outre que demeure sans incidence à cet égard la circonstance alléguée par le contribuable que la soulte a été envisagée comme une solution technique pour neutraliser les effets de la prime d'émission sur la participation de ses enfants après l'opération d'apport en ce qu'elle permettait de limiter le nombre d'actions nouvelles émises à son profit et d'éviter ainsi leur dilution au capital. En effet, le versement de cette soulte ne corrige que de manière très marginale le pourcentage de détention des actions de la SAS B par M. X, qui s'établissait avant l'apport à 99,92 % et s'élève après l'apport à 93,7 % en pleine propriété et 6,25 % en usufruit et il n'est pas établi que cette soulte aurait été indispensable à la réalisation de l'opération d'apport.

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 de l'apport en pleine propriété placé sous le régime de report d'imposition prévu par les dispositions de l'article 150-0 B ter du code général des impôts, au bénéfice d'une application littérale de ces dispositions allant à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur, dans le seul but de disposer de cette somme en franchise d'imposition.

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

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

➤ **Affaire n° 2019-14 concernant M. ou Mme X**

La société anonyme (SA) A, ayant pour activité la fabrication de matériels vinicoles et en particulier de cuves pour le vin, était en 2013 une société familiale dont le capital social, composé de 3 300 actions, était détenu, à hauteur de 1352 titres, par M. X, dirigeant de la société aux côtés de son frère, à hauteur de 25 titres par Mme X, son épouse, et à hauteur de 35 titres par chacun de leurs trois enfants qui les avaient reçus par donation de leur père en date du 3 juin 2013.

La société par actions simplifiée (SAS) B, ayant pour activité la location de terrains et d'autres biens immobiliers et détenant les immeubles utilisés par la SA A, avait un capital de 4 400 actions dont 1 935 étaient détenues par M. X et 10 par son épouse.

Le 20 juin 2013, lors de la création de la société à responsabilité (SARL) C, ayant pour objet l'étude et la réalisation de programmes immobiliers, M. X, son épouse et leurs trois enfants lui ont fait apport des actions qu'ils détenaient dans la SA A et dans la SAS B. M. X a été nommé gérant de cette société.

En contrepartie de ses apports évalués à la somme globale de 5 914 050 euros, M. X a reçu 547 049 titres de la SARL C d'une valeur nominale de 10 euros ainsi qu'une soulte de 443 560 euros (soit environ 7,5 % de la valeur des apports).

Mme X a, en contrepartie de ses apports évalués à 81 360 euros, a reçu 7 525 titres d'une valeur nominale de 10 euros ainsi qu'une soulte de 7 400 euros (soit environ 9,1 % de la valeur des apports).

En outre, chacun des trois enfants de M. et Mme X a apporté à la SARL C les 35 parts de la SA A. Ces titres, évalués à 98 700 euros, ont été rémunérés par l'attribution à chacun des trois enfants de 9 130 titres de la SARL C complétés par une soulte de 7 400 euros (soit environ 7,5 % de la valeur des titres apportés par chacun).

Les soultes attribuées aux apporteurs ont été inscrites au crédit du compte courant de chacun des bénéficiaires ouvert dans les comptes de la SARL C. Au regard de la détention des titres, les soultes n'ont pas modifié les équilibres économiques entre les cinq membres de la famille X. A l'issue de l'opération d'apport, le capital de la société SARL C était détenu intégralement par M. X, son épouse et leurs trois enfants.

Pour les époux X, la plus-value d'apport a été placée sous le régime du report d'imposition, conformément aux dispositions de l'article 150-0 B ter du code général des impôts, y compris pour la partie correspondant aux soultes dès lors que leur montant n'excédait pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus.

Le 16 janvier 2014, l'ensemble des actions de la SA A a été cédé par la SARL C.

Au 31 décembre 2014, le montant des sommes prélevées sur son compte courant d'associé par M. X s'est élevé à 402 713 euros. Le 22 mars 2016, son épouse a prélevé sur son propre compte courant la somme de 5 000 euros.

Dans le cadre d'un contrôle sur pièces, l'administration a considéré que le versement des soultes au profit de M. X et de Mme X ne présentait aucune justification économique et avait eu pour seul objectif d'appréhender immédiatement en franchise d'impôt une partie de la plus-value constatée lors de l'apport des titres.

L'administration a donc 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 13 octobre 2016, a écarté la qualification de soulte et 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 2013, une somme globale de 157 385 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 de soultes, à l'impôt sur le revenu des époux X dans la catégorie des plus-values de cession de valeurs mobilières en application des dispositions de l'article 150-0 A du même code. Pour les mêmes motifs, en matière de contributions sociales, l'administration a procédé à un rehaussement de la base imposable de 449 670 euros. Les droits dus ont été assortis de la majoration pour abus de droit de 80 % pour la fraction de la plus-value taxable entre les mains de M. X. Pour la fraction de la plus-value taxable entre les mains de Mme X, les droits dus ont été assortis de la majoration pour abus de droit au taux de 40 %.

Le Comité a entendu ensemble M. X 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 M. et Mme X doivent être regardés comme ayant bénéficié de la mise à disposition des soultes litigieuses par inscription de leur montant au crédit du compte courant d'associé ouvert respectivement à leur nom dans la société C.

Il considère que si les contribuables soutiennent que la société C avait un intérêt économique à verser les soultes, ils n'apportent aucun élément de nature à justifier que ce versement aurait été indispensable à la réalisation de l'opération d'apport et que la société bénéficiaire de l'apport aurait ainsi eu un intérêt économique à effectuer un tel versement.

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 des soultes afin de rendre possible la réalisation de l'opération de restructuration, la mise à disposition de ces soultes sur le compte courant d'associé détenu respectivement par M. et Mme X ne s'inscrit pas dans le respect du but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration des entreprises détenues par M. et Mme X mais caractérise la volonté des contribuables d'appréhender immédiatement en franchise d'impôt une partie de la plus-value constatée lors des apports.

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 des soultes réalisée, à l'occasion d'apports placés 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, si, pour Mme X, l'administration a appliqué la pénalité prévue au b) de l'article 1729 du code général des impôts en la ramenant à 40 %, 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 lui appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

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

➤ **Affaire n° 2019-13 concernant Mme X**

La société par actions simplifiée (SAS) A a été créée le 31 octobre 2013. Elle est dirigée par Mme X, et exerce une activité de holding soumise à l'impôt sur les sociétés.

Le 25 novembre 2013, Mme X, son frère, M. X1, et son père, M. X2, ont apporté à la société par actions simplifiée (SAS) A une partie des titres de la SAS B qu'ils détenaient. La société B, soumise à l'impôt sur les sociétés, est une société holding permettant le contrôle par la famille X du groupe C.

Mme X a apporté 5 040 titres de la SAS B en pleine propriété et la nue propriété de 14 505 autres titres de cette société. En contrepartie de ses apports, évalués à 38 357 483 euros, elle a reçu 14 974 849 titres en pleine propriété de la SAS A, 36 861 003 titres en nue propriété de cette même société, ainsi qu'une soulte de 1 266 033 euros (soit environ 3,4 % de la valeur nominale des titres reçus en échange des apports) inscrite à son compte courant ouvert à son nom dans la SAS A.

Les deux autres apporteurs, M. X1 et M. X2, ont également reçu, en contrepartie de leurs apports de titres B, des titres émis par la société A complétés par une soulte.

S'agissant de Mme X, la plus-value d'apport de 13 298 637 euros a été placée sous le régime du report d'imposition, conformément aux dispositions de l'article 150-0 B ter du code général des impôts, y compris la fraction de 1 266 033 euros correspondant à la soulte, dès lors que son montant n'excédait pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus.

Au regard de la détention des titres de la SAS B, l'opération d'apport à la société SAS A n'a pas modifié significativement la répartition des droits économiques respectifs de M. X2 et de ses enfants, Mme X et M. X1.

Dans le cadre d'un contrôle sur pièces, l'administration a considéré que le versement de la soulte au profit de Mme X ne présentait aucune justification économique et avait eu pour seul objectif d'appréhender immédiatement en franchise d'impôt une partie de la plus-value constatée lors de l'apport des titres.

L'administration a donc 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 22 décembre 2016, 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 2013, une somme de 443 112 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 en application des dispositions de l'article 150-0 A du même code. Pour les mêmes motifs, en matière de contributions sociales, l'administration a procédé à un rehaussement de la base imposable de 1 266 033 euros. Les droits dus ont été assortis de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

Le Comité a entendu ensemble la contribuable et ses conseils 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, si Mme X fait valoir qu'elle avait subordonné son accord à l'apport des titres de la SAS B, qu'elle détenait en pleine propriété ou en nue-propriété, au versement d'une soulte par la société A, elle n'apporte pas cependant d'éléments tangibles venant au soutien de son affirmation et qui auraient permis de justifier que cette société bénéficiaire de l'apport aurait eu un intérêt économique à effectuer un tel versement par inscription de la soulte au crédit de son compte courant ouvert au sein de cette société.

Le Comité en déduit que, dans les circonstances de l'espèce, au vu des éléments soumis à son appréciation 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 préalablement à l'introduction en bourse du groupe C, la mise à disposition de cette soulte sur le compte courant d'associé de Mme X ne s'inscrit pas dans le respect du but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration des entreprises, mais caractérise la volonté de la contribuable d'appréhender immédiatement en franchise d'impôt une partie de la plus-value constatée lors de l'apport.

Le Comité émet en conséquence l'avis que 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 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 Mme X, membre du groupe familial X, représentant une communauté d'intérêts liés, doit être regardée comme ayant eu, au même titre que les autres membres du groupe familial et pour la part qui la concerne, l'initiative principale des actes constitutifs de l'abus de droit, et en outre, comme en ayant été l'un des principaux bénéficiaires 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° 2019-12 concernant Mme X**

Par acte notarié du 10 octobre 2012, M. Y, alors âgé de 80 ans, a cédé à sa nièce, Mme X, la propriété de sa résidence principale, évaluée à 160 000 euros, tout en s'en réservant, sa vie durant, le droit d'usage et d'habitation, lequel a été évalué à 80 000 euros.

La vente a donc été consentie moyennant le prix de 80 000 euros converti intégralement en une rente annuelle et viagère, d'un montant de 7 200 euros, payable par termes mensuels de 600 euros les premiers de chaque mois jusqu'au décès du vendeur, le premier paiement devant avoir lieu le jour de la signature de l'acte.

M. Y est décédé le 8 décembre 2013 en laissant pour recueillir sa succession Mme X, sa seule héritière connue.

Considérant que l'acte du 10 octobre 2012 devait s'analyser en réalité en une donation déguisée, l'administration fiscale 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 a, par une proposition de rectification du 11 avril 2018, annulant et remplaçant une précédente proposition de rectification en date du 7 juin 2016, replacé cet acte dans le champ d'application des droits de mutation à titre gratuit.

Le Comité constate que la vente a été conclue sans bouquet et que le droit d'usage et d'habitation fixé à la moitié de la valeur du bien était manifestement surévalué alors que l'administration l'a arrêté, en vertu de la loi, à 18 % de cette valeur.

Le Comité relève également, en l'absence de précision sur son patrimoine, que Mme X ne disposait pas de revenus suffisants pour s'acquitter de la rente viagère, le montant de la rente annuelle s'élevant à environ 50 % de ses revenus déclarés pour les années 2012 et 2013.

Le Comité relève en outre que si la débirentière a effectivement réglé les 13 échéances mensuelles de la rente dues jusqu'au décès de M. Y, d'un montant total de 7 800 euros, elle a reçu sur cette même période 7 000 euros, prélevés par chèque ou par retrait d'espèces, sur le compte bancaire détenu conjointement avec son oncle et alimenté des seuls revenus de ce dernier. Il note que l'administration fait valoir sans être contredite que les prélèvements opérés sur le compte détenu conjointement avec M. Y et alimenté exclusivement par ce dernier sont indissociables du paiement de la rente dont ils constituent la rétrocession par le créancier à la débirentière, et qu'ils sont ainsi révélateurs de la volonté du défunt de ne pas percevoir le prix du bien prétendument vendu par l'acte du 10 octobre 2012.

Il en conclut que l'intention libérale de M. Y à l'égard de sa nièce doit de la sorte être regardée comme étant caractérisée.

En conséquence, le Comité émet l'avis que l'administration est fondée en l'espèce 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 la principale bénéficiaire de l'acte constitutif 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.