

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 16 mai 2019 : avis rendus par le comité de l'abus de droit fiscal commentés par l'administration (CADF/AC n° 5/2019).

➤ ***Affaire n° 2018-37 concernant M. X***

M. X était le gérant et l'associé unique de la société à responsabilité limitée (SARL) B, société créée en 1998 ayant pour activité l'aménagement paysager.

Le 20 janvier 2015, M. et Mme X ont créé la société civile (SC) A, ayant parmi ses objets celui de la prise de participations dans toutes sociétés, à condition qu'elles soient conformes au caractère civil de la société, notamment par voie d'apport de souscription ou d'achats de titres ou de droits sociaux.

M. X a fait apport à la SC A, lors de sa constitution, de l'intégralité des 400 parts de la SARL B, valorisées à la somme de 2 600 000 euros et Mme X a fait apport de la somme de 100 euros. Le capital social de la SC A a été fixé à 2 364 100 euros. En effet, en conséquence de son apport, M. X a reçu 23 640 parts d'une valeur unitaire de 100 euros ainsi qu'une soulte de 236 000 euros inscrite au crédit de son compte courant d'associé. Mme X a reçu une part en rémunération de son apport.

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 SC A, composé de 23 641 parts, est détenu intégralement par M. et Mme X.

La SARL B a procédé le 19 février 2016 à une distribution à la SC A de son bénéfice de l'exercice clos en 2015 pour un montant de 289 995,83 euros complétée par un prélèvement sur la réserve facultative de 210 004,17 euros, soit une somme globale de 500 000 euros.

La soulte versée a été partiellement appréhendée par M. X à hauteur des prélèvements de 30 000 et de 20 000 euros effectués respectivement le 28 décembre 2015 et le 5 mars 2016 compte tenu des débits successifs relevés sur son compte courant d'associé dans la SC A.

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 10 novembre 2017, a écarté la qualification de soulte et remis en cause le bénéfice 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 2015, la somme de 236 000 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 a entendu ensemble le contribuable et ses conseils 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 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 SC A, dont il détient sauf pour une part, l'intégralité du capital social, puis appréhendée partiellement les 28 décembre 2015 et 5 mars 2016 à hauteur de 50 000 euros.

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 les contribuables, 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 fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour restituer son véritable caractère de distribution à la mise à disposition de la soulte réalisée, à l'occasion d'un apport placé sous le régime 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° 2018-46 concernant M. ou Mme X**

M. X était gérant et associé majoritaire, à hauteur de 65,5 % de son capital social, de la société à responsabilité limitée (SARL) A, qui exerce une activité d'imprimerie. Il détenait ainsi 131 des 200 parts constituant le capital social.

Le 26 février 2015, M. X a créé une société holding, l'entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL) B, dont il est l'unique associé et le gérant, en lui apportant la pleine propriété de sa participation dans la SARL A.

Au terme du traité d'apport du 26 février 2015, la pleine propriété des 131 parts sociales de la SARL A apportées a été évaluée à 1 120 050 euros.

Cet apport a été rémunéré :

- par 1 019 246 parts sociales de l'EURL B, d'une valeur nominale de 1 euro, soit la totalité de son capital social ;
- et par une soulte de 100 804 euros, inscrite le 11 mars 2015 au crédit du compte courant d'associé ouvert au nom de M. X dans les livres de l'EURL B.

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

La SARL A a procédé à deux distributions de dividendes à hauteur de 65 500 euros au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2014 et de 98 250 euros au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2015.

La soulte versée a été partiellement appréhendée par M. X à hauteur des prélèvements de 38 000 euros en 2015 et de 30 000 euros en 2016 effectués sur son compte courant d'associé.

A l'issue de son contrôle, l'administration a considéré que cette soulte était dépourvue de justification économique et dissimulait en réalité, sous couvert d'une opération d'échange de titres, la perception de liquidités en franchise d'impôt.

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 25 avril 2018, a écarté la qualification de soulte et remis en cause le bénéfice 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 2015, la somme de 100 804 euros à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, en application du 2° du 1 de l'article 109 du code général des impôts et 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 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'échanges de titres.

Le Comité estime que, si le législateur a admis, avant la modification législative introduite par la loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016, que l'opération d'apport de titres à une société contrôlée par l'apporteur bénéficie intégralement, y compris pour la soulte, du report d'imposition dès lors que le montant de la soulte 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 des titres apportés.

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 du compte courant d'associé ouvert à son nom dans les livres de l'EURL B, dont il était l'unique associé.

Le Comité relève que des prélèvements sur ce compte courant ont été financés par des distributions de dividendes de la SARL A, pour lesquelles M. X, qui détient la majorité du capital social de la SARL A, était décisionnaire.

Le Comité estime que, compte tenu de l'ensemble des éléments ainsi portés à sa connaissance et en l'absence de toute justification probante de l'intérêt économique pour la société bénéficiaire de l'apport de prévoir le versement d'une soulte afin de rendre possible la réalisation de l'opération de restructuration, la mise à disposition de la 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 en cours de constitution par M. X, mais caractérise une appréhension de liquidités en franchise d'impôt, sans qu'il ait d'incidence à cet égard la circonstance alléguée par le contribuable que les prélèvements auraient servi à des travaux immobiliers dans des locaux utilisés in fine par la SARL 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 de distribution au versement de la soulte réalisé, 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 ces sommes en franchise d'imposition.

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

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

➤ **Affaire n° 2019-02 concernant M. ou Mme X**

M. X est dirigeant du groupe éponyme, fondé par son père et spécialisé dans la fabrication de dispositifs de clôtures et de barrières.

Ce groupe, dont l'actionariat est principalement familial, comprend notamment la société par actions simplifiée (SAS) A et la SAS B.

M. X détient 12,5 % du capital de la SAS B.

Il est, par ailleurs, gérant et associé majoritaire, à hauteur de 99,99 % du capital de la société à responsabilité limitée (SARL) C, société holding détenant elle-même 54,17 % de la SAS A, dont elle est présidente.

Le 26 décembre 2014, M. X, sa sœur, son frère et leur père constituent la SARL D, dont l'objet est la prise de participations, en lui apportant chacun les titres qu'ils détiennent dans les sociétés SARL C, SAS A et/ou SAS B.

A l'issue de l'opération, le capital social de la SARL D est constitué de 21 104 835 parts sociales d'une valeur nominale de 1 euro réparties comme suit.

Apporteur	Titres apportés			Rémunération des apports	
	SARL C	SAS A	SAS B	Titres SARL D	Soulte
M. X	55 733 (99,99 %)		500 (12,50 %)	18 674 634 (88,48 %)	1 850 000 €
Père	1 (0,01 %)	617 000 (5,93 %)	100 (2,50 %)	663 394 (3,14 %)	-
Sœur		617 000 (5,93 %)	1 500 (37,50 %)	1 013 028 (4,80 %)	-
Frère		463 000 (4,45 %)	1 100 (27,50 %)	753 779 (3,57 %)	-
Total				21 104 835 (100 %)	1 850 000 €

En contrepartie de son apport, valorisé 20 524 634 euros, M. X a reçu :

- 18 674 634 parts sociales de la SARL D ;

- et, à la différence des autres apporteurs, une soulte, d'un montant de 1 850 000 euros, qui a été inscrite le 26 décembre 2014 au crédit du compte courant d'associé ouvert à son nom dans les livres de la SARL D.

A l'issue de l'apport, M. X détient ainsi 88,48 % de la SARL D, dont il est nommé gérant.

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

L'administration a relevé au vu de l'examen du compte courant d'associé que la soulte avait été appréhendée par le paiement de dépenses personnelles à hauteur de 697 588 euros pour l'exercice clos le 30 septembre 2015 et de 550 201 euros au titre de l'exercice clos le 30 septembre 2016.

Ces dépenses ont bénéficié à deux sociétés civiles immobilières familiales dont M. X et son épouse détiennent ensemble, pour l'une, l'intégralité et, pour l'autre, 75 % du capital social.

Ces prélèvements ont été rendus possibles par des distributions effectuées par les sociétés SARL C (à hauteur de 1 000 000 euros le 15 avril 2015 et de 550 000 euros le 15 janvier 2016) et SAS B (80 000 euros le 25 septembre 2015).

Par une proposition de rectification du 19 décembre 2017 l'administration a considéré que la soulte en cause était dépourvue de justification économique et dissimulait en réalité, sous couvert d'une opération d'échange de titres, la perception de liquidités en franchise d'impôt. Elle a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales afin de requalifier la soulte et de taxer celle-ci à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, en application du 2° du 1 de l'article 109 du code général des impôts, à la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus et aux contributions sociales.

Les rappels ont été assortis de la majoration de 80 % prévue au b de l'article 1729 du code général des impôts.

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

Le Comité relève que le dispositif du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du code général des impôts poursuit la même finalité que le dispositif du sursis d'imposition prévu à l'article

150-0 B du même code. Ces dispositifs ont pour objectif de faciliter les opérations de restructuration d'entreprises, en vue de favoriser le développement de celles-ci, en conférant un caractère intercalaire aux opérations d'échanges de titres.

Le Comité estime que, si le législateur a admis, avant la modification législative introduite par la loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016, que l'opération d'apports 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 des titres apportés.

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 du compte courant d'associé ouvert à son nom dans les livres de la SARL D, dont le groupe familial composé par lui-même, par son frère, sa sœur et leur père détient l'intégralité des parts sociales.

Il relève que des prélèvements sur ce compte courant ont été principalement financés par des distributions de dividendes de la SARL C, pour lesquelles M. X, qui détient la quasi-intégralité du capital social de la SARL C, était décisionnaire.

Le Comité estime que, si le contribuable soutient que la soulte, prévue à son seul bénéfice, a entraîné une dilution de ses droits au capital de la SARL D, conformément à la volonté de son père de voir s'opérer un rééquilibrage des droits financiers au profit de sa sœur, cette dilution revêt un caractère marginal et profite à tous les autres associés.

Il constate que M. X n'apporte aucun élément de nature à établir que le versement de la soulte 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 SARL D.

Le Comité estime que, compte tenu de l'ensemble des éléments ainsi portés à sa connaissance et en l'absence de toute justification probante de l'intérêt économique pour la société bénéficiaire de l'apport de prévoir le versement d'une soulte afin de rendre possible la réalisation de l'opération de restructuration, effectuée entre des sociétés principalement détenues par les membres d'une même famille, la mise à disposition de la 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, mais caractérise une appréhension de liquidités en franchise d'impôt.

Le Comité émet en conséquence l'avis que, dans les circonstances de l'espèce, l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour restituer son véritable caractère de distribution au versement de la soulte réalisé, 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 ces sommes en franchise d'imposition.

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

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

➤ **Affaire n° 2019-03 concernant M. ou Mme X**

La société par actions simplifiée (SAS) A a été créée le 30 janvier 2014 par M. X et sept autres associés. Chacun des huit associés a fait un apport en numéraire de 100 euros et M. X a apporté 15 942 actions de la SAS B sur les 15 943 qu'il possède. Le capital de la SAS A, de 33 624 000 euros, est divisé en 336 240 actions de 100 euros chacune. Dans le cadre de ces opérations d'apport, M. X détient 336 233 actions de la société A, dont 336 232 actions au titre de son apport des actions de la SAS B. Il a aussi reçu à ce titre une soulte d'un montant de 3 362 240 euros inscrite à son compte courant d'associé dans la SAS A.

A la suite d'une demande en ce sens de l'administration, M. X a déposé le 30 juin 2016 une déclaration constatant le report d'imposition dont bénéficie l'opération d'échange de titres pour l'intégralité de son montant dès lors que la soulte ne dépasse pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus, conformément aux dispositions de l'article 150-0 B ter du code général des impôts.

A l'issue de son contrôle sur pièces, l'administration a considéré que cette soulte était dépourvue de justification économique et dissimulait en réalité, sous couvert d'une opération d'échange de titres, une appréhension immédiate en franchise d'impôt d'une partie de la plus-value de cession ultérieure 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 30 novembre 2016, a écarté la qualification de soulte et remis en cause le bénéfice 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 2014, une somme de 1 176 784 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 mobilières sur le fondement de l'article 150-0 A du code général des impôts, ainsi qu'à la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus et 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 contribuable et son conseil et le représentant de l'administration.

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

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

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

Le Comité relève que M. X doit être regardé comme ayant bénéficié de la mise à disposition de la soulte litigieuse par inscription de son montant au crédit du compte courant d'associé ouvert à son nom dans la société SAS A dont il détenait 99,99 % du capital. Il note qu'au surplus, M. X a ultérieurement prélevé à des fins personnelles sur ce compte courant la somme globale de 2 300 000 euros, laquelle a servi à un versement sur un compte d'assurance-vie ouvert à son nom ou à des versements à des sociétés civiles immobilières qu'il détient.

Il estime que, compte tenu de l'ensemble des éléments ainsi portés à sa connaissance, et en l'absence de toute justification probante de l'intérêt économique pour la société bénéficiaire de l'apport de prévoir le versement d'une soulte afin de rendre possible la réalisation de l'opération de restructuration effectuée entre des sociétés contrôlées par le contribuable, la mise à disposition de cette soulte sur le compte courant d'associé ne s'inscrit pas dans le respect du but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration et du développement du groupe de M. X mais caractérise la volonté de celui-ci 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, dans les circonstances de l'espèce, l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour restituer son véritable caractère de distribution à la mise à disposition de la soulte réalisée, à l'occasion d'un apport placé sous le régime de report d'imposition prévu par les dispositions de l'article 150-0 B ter du code général des impôts, au bénéfice d'une application littérale de ces dispositions allant à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur, dans le seul but de disposer de 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° 2019-04 concernant M. ou Mme X**

Le 31 décembre 2013, M. X a apporté à la société à responsabilité limitée (SARL) A, dont il est l'associé unique, 390 parts de la société B, 500 parts de la société C et 520 parts de la société D. Ces trois sociétés ont pour activité la gestion de restaurants.

Les apports des titres de ces trois sociétés, qu'il détenait à 100 %, ont été valorisés à 4 664 000 euros et rémunérés à hauteur de 4 280 010 euros par l'attribution de 285 334 parts de la SARL A, d'une valeur nominale de 15 euros, et la somme de 383 990 euros à titre de soulte, laquelle a été inscrite au compte courant d'associé de M. X dans cette société.

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

A l'issue de l'examen de la situation fiscale personnelle du contribuable, l'administration a considéré que cette soulte était dépourvue de justification économique et dissimulait en réalité, sous couvert d'une opération d'échange de titres, une appréhension immédiate en franchise d'impôt d'une partie de la plus-value de cession ultérieure 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 12 décembre 2016, a écarté la qualification de soulte et remis en cause le bénéfice 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 2013, une somme de 57 877 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 mobilières sur le fondement de l'article 150-0 A du code général des impôts, ainsi qu'à la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus et 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 contribuable et son conseil et le représentant de l'administration.

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

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

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

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

Il estime que, compte tenu de l'ensemble des éléments ainsi portés à sa connaissance, et en l'absence de toute justification probante de l'intérêt économique pour la société bénéficiaire de l'apport de prévoir le versement d'une soulte afin de rendre possible la réalisation de l'opération de restructuration effectuée entre des sociétés intégralement détenues par le même associé unique, la mise à disposition de cette soulte sur le compte courant d'associé ne s'inscrit pas dans le respect du but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration et du développement du groupe de M. X mais caractérise la volonté du contribuable d'appréhender immédiatement en franchise d'impôt une partie de la plus-value constatée lors des apports.

Il estime en outre que demeure sans incidence la circonstance alléguée par le contribuable que cette soulte aurait été utilisée au remboursement d'un emprunt ayant financé l'acquisition par les époux X d'un appartement dans lequel devait être transféré le siège social de la société 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 de distribution à la mise à disposition de la soulte réalisée, à l'occasion d'un apport placé sous le régime de report d'imposition prévu par les dispositions de l'article 150-0 B ter du code général des impôts, au bénéfice d'une application littérale de ces dispositions allant à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur, dans le seul but de disposer de ces sommes en franchise d'imposition.

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

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