

COMITE DE L'ABUS DE DROIT FISCAL

RAPPORT ANNUEL

2 0 2 1

Rapport établi par le Comité de l'abus de droit fiscal composé de :

- M. Gilles BACHELIER, conseiller d'État honoraire, Président,
- suppléant, M. Guillaume GOULARD, conseiller d'État ;
- Mme Michèle GRAFF-DAUDRET, conseillère à la Cour de cassation,
- suppléant, M. Jacques RAYBAUD, conseiller honoraire à la Cour de cassation ;
- M. Gilles ENTRAYGUES, avocat,
- suppléant, M. Patrick MICHAUD, avocat ;
- M. Jean-Pierre COSSIN, conseiller maître honoraire à la Cour des comptes,
- suppléant, Mme Catherine DEMIER, conseillère maître à la Cour des comptes ;
- M. Axel DEPONDT, notaire,
- suppléant, M. Arnaud HOUIS, notaire ;
- M. Jean-François PESTUREAU, expert-comptable,
- suppléant, Mme Tania FOURNAISE, expert-comptable ;
- Mme Florence DEBOISSY, professeur des universités,
- suppléant, M. Grégoire ROTA-GRAZIOSI, professeur des universités.

I. OBSERVATIONS GÉNÉRALES

En vertu de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, issu de l'article 35 de la loi de finances rectificative pour 2008, « *Afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles.*

En cas de désaccord sur les rectifications notifiées sur le fondement du présent article, le litige est soumis, à la demande du contribuable, à l'avis du comité de l'abus de droit fiscal. L'administration peut également soumettre le litige à l'avis du comité.

Si l'administration ne s'est pas conformée à l'avis du comité, elle doit apporter la preuve du bien-fondé de la rectification.

Les avis rendus font l'objet d'un rapport annuel qui est rendu public. ».

Par ailleurs, en vertu de l'article L. 64 A du livre des procédures fiscales, « *Afin d'en restituer le véritable caractère et sous réserve de l'application de l'article 205 A du code général des impôts, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes qui, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ont pour motif principal d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles.*

En cas de désaccord sur les rectifications notifiées sur le fondement du présent article, le litige peut être soumis, à la demande du contribuable ou de l'administration, à l'avis du comité mentionné au deuxième alinéa de l'article L. 64 du présent livre. ».

Conformément à l'article 109 II A de la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018, l'article L. 64 A, dans sa rédaction résultant du 1° du I, s'applique aux rectifications notifiées à compter du 1er janvier 2021 portant sur des actes passés ou réalisés à compter du 1er janvier 2020.

Selon l'article 1729 du code général des impôts (CGI),

« Les inexactitudes ou les omissions relevées dans une déclaration ou un acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt ainsi que la restitution d'une créance de nature fiscale dont le versement a été indûment obtenu de l'Etat entraînent l'application d'une majoration de :

b. 80 % en cas d'abus de droit au sens de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales; elle est ramenée à 40 % lorsqu'il n'est pas établi que le contribuable a eu l'initiative principale du ou des actes constitutifs de l'abus de droit ou en a été le principal bénéficiaire ; ...».

Aux termes de l'article 1653 C du CGI :

« Le comité prévu à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales comprend :

- a. un conseiller d'Etat, président ;*
- b. un conseiller à la cour de cassation ;*
- c. un avocat ayant une compétence en droit fiscal ;*
- d. un conseiller maître à la Cour des comptes ;*
- e. un notaire ;*
- f. un expert-comptable ;*
- g. un professeur des universités, agrégé de droit ou de sciences économiques.*

Les membres du comité sont nommés par le ministre chargé du budget sur proposition du Conseil national des barreaux pour la personne mentionnée au c, du Conseil supérieur du notariat pour la personne mentionnée au e et du Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables pour la personne mentionnée au f.

Des suppléants sont nommés dans les mêmes conditions.

Le ministre chargé du budget désigne en outre un ou plusieurs agents de catégorie A de la direction générale des finances publiques pour remplir les fonctions de rapporteur auprès du comité. »

Les membres sont tenus au respect des règles de secret professionnel. Des obligations déontologiques leur sont imposées.

Lorsque le Comité de l'abus de droit fiscal est saisi, le contribuable et l'administration sont invités par le président à présenter leurs observations (CGI, art. 1653 E).

II. ACTIVITÉ DU COMITE DE L'ABUS DE DROIT FISCAL

A. Nombre d'affaires reçues et d'avis rendus au cours de l'année 2021

En 2021, le Comité, saisi de **30** nouvelles affaires, a examiné **37** dossiers au cours des 8 séances qu'il a tenues (**14** dossiers reçus en 2020 et **23** dossiers reçus en 2021).

TYPOLOGIE DES AFFAIRES (par impôt)	NOMBRE D'AFFAIRES		AVIS RENDUS	
	Reçues en 2021	Examinées en 2021	Favorables à la mise en œuvre de la procédure de l'abus de droit fiscal	Défavorables à la mise en œuvre de la procédure de l'abus de droit fiscal
Droits d'enregistrement et impôt de solidarité sur la fortune <i>(dont Impôt de solidarité sur la fortune)</i>	1 -	4 -	4 -	- -
Impôt sur le revenu	27 (*)	33 (***)	21	11
Impôt sur les sociétés et retenue à la source	2 (**)	0	-	-
Impôts directs locaux	-	-	-	-
Taxe sur la valeur ajoutée	-	-	-	-
TOTAL	30	37	25	11

NB. : Il reste, au 31 décembre 2021, 4 affaires en stock..

() dont 1 affaire dans laquelle le contribuable s'est désisté avant la séance.*

*(**) affaires dans lesquelles les contribuables se sont désistés avant la séance.*

*(***) dont 1 affaire examinée une première fois en séance, qui a fait l'objet d'un renvoi d'instruction et pour laquelle le contribuable s'est désisté avant le réexamen de son dossier.*

Malgré les contraintes d'organisation liées à la crise sanitaire, le Comité a pu se réunir selon un rythme régulier en 2021, ce qui a permis d'examiner toutes les affaires pour lesquelles le Comité avait été saisi en 2020 et qui n'avaient pu être inscrites à l'ordre du jour d'une séance en raison de l'épidémie de covid 19.

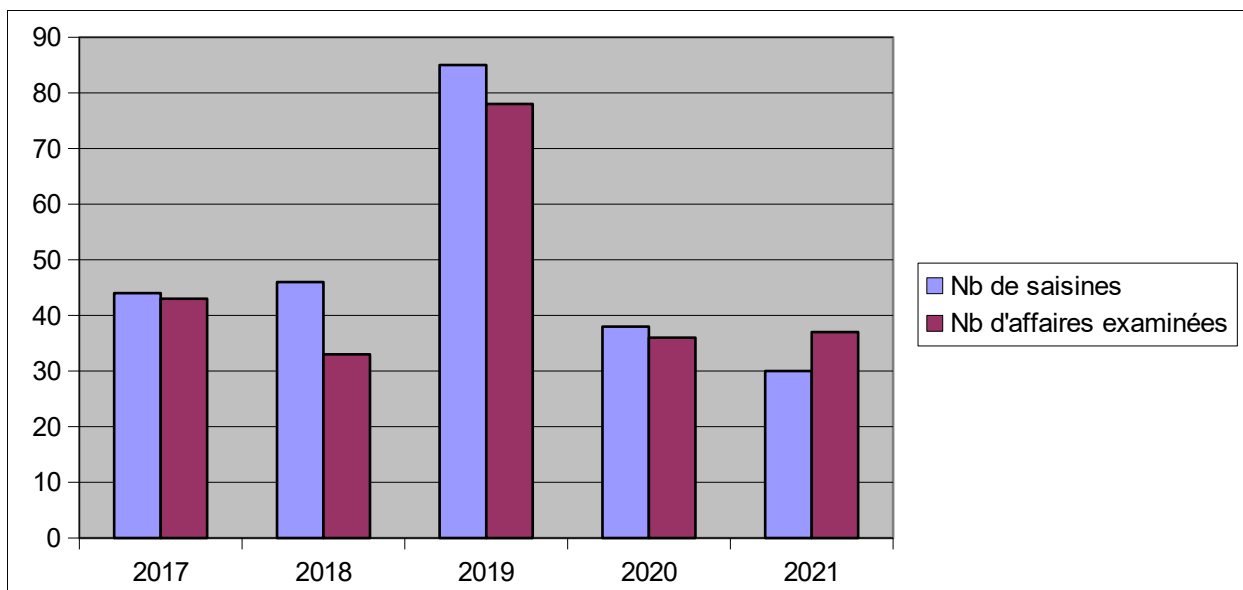
Le nombre de saisines est en repli au cours de l'année 2021, pour la deuxième année consécutive (30 affaires reçues en 2021 contre 38 en 2020, 85¹ en 2019 et 46 en 2018). Il s'agit du plus faible nombre de saisines depuis 7 ans.

La très grande majorité des affaires examinées concerne cette année encore l'impôt sur le revenu (89 % des affaires examinées en 2021 contre 97 % en 2020, 86 % en 2019 et 75,6 % en 2018) et plus particulièrement des opérations d'apport avec soulte dans le cadre des dispositions des articles 150-0 B (sursis d'imposition) ou 150-0 B ter (report d'imposition) du code général des impôts ou des opérations de réduction de capital non motivées par des pertes (respectivement 38 % et 24 % des affaires examinées en 2021).

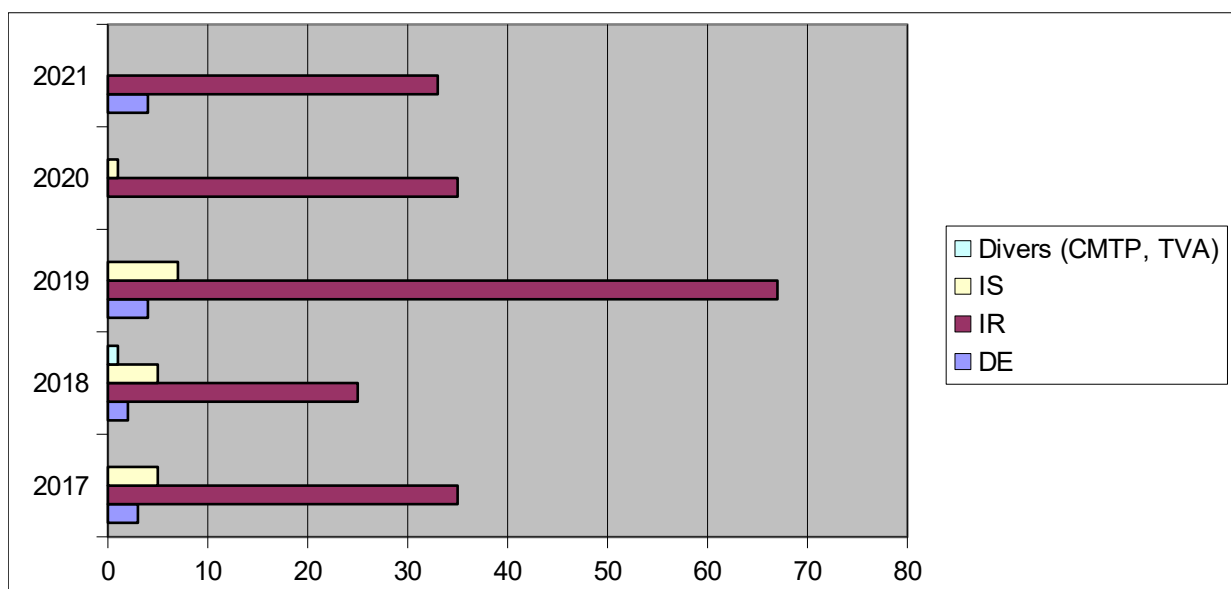
¹ Il s'agissait du plus grand nombre de saisines depuis 10 ans, dont la majorité (67 %) concernait des opérations d'apport avec soulte dans le cadre des dispositions des articles 150-0 B (sursis d'imposition) ou 150-0 B ter (report d'imposition) du code général des impôts.

Les graphiques ci-après retracent l'activité du Comité au cours des cinq dernières années :

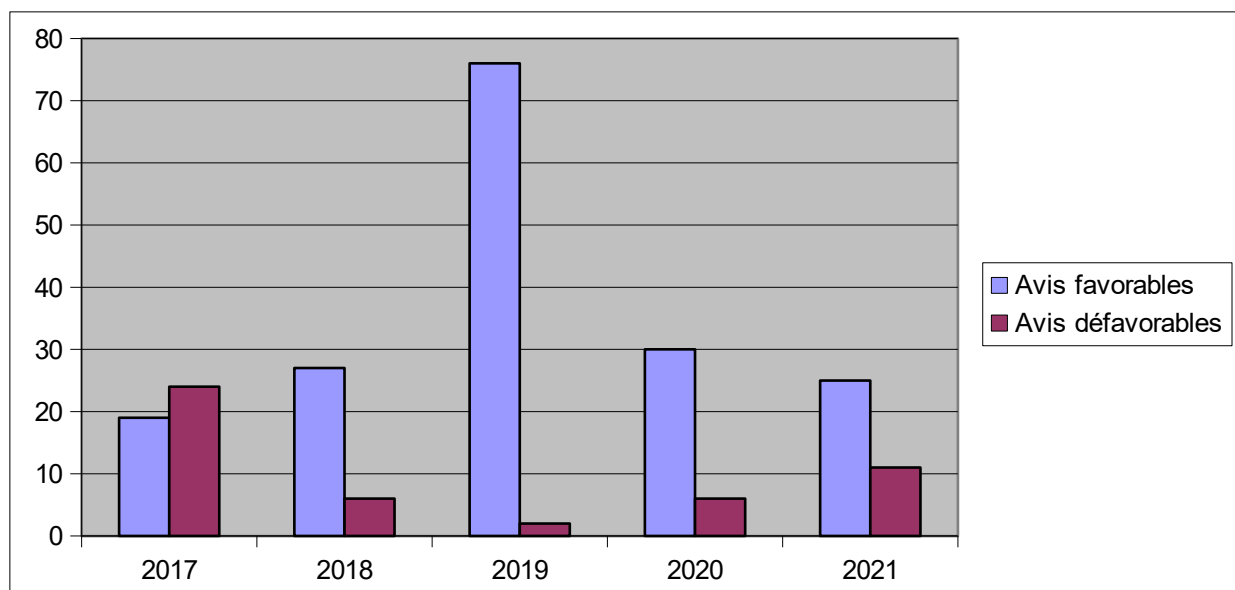
- **Evolution du nombre d'affaires reçues et traitées par le Comité :**



- **Typologie des affaires examinées par impôts** (*droits d'enregistrement et impôt de solidarité sur la fortune, impôt sur le revenu, impôt sur les sociétés, divers*)



- **Sens des avis émis par le Comité** (favorables ou défavorables à la mise en œuvre de la procédure de l'abus de droit fiscal).



Pour mémoire, la très forte progression d'avis favorables en 2019 résultait du nombre significatif d'affaires d'apport avec soulte.

B. Motifs des redressements

Le tableau ci-dessous récapitule les dossiers examinés par le Comité au cours de l'année 2021.

NATURE DE L'IMPÔT	MOTIFS	Références des affaires
Impôt sur le revenu (32)	<p>Plus-values mobilières</p> <ul style="list-style-type: none"> - Fictivité de donations croisées (3) - Réduction de capital non motivée par des pertes (9) - Opérations d'apport avec soulte (10) <p>Revenus de capitaux mobiliers :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Opérations d'apport avec soulte (4) <p>Revenus fonciers (5)</p> <p>BIC</p> <ul style="list-style-type: none"> - Exercice d'une activité commerciale non déclarée (1) 	<p>2020-35, 2020-36, 2020-37</p> <p>2020-23, 2020-24, 2020-29, 2021-18, 2021-19, 2021-20, 2021-21, 2021-23, 2021-24</p> <p>2020-28, 2021-01, 2021-02, 2021-03, 2021-04, 2021-05, 2021-06, 2021-11, 2021-16, 2021-17</p> <p>2020-09, 2020-34, 2020-38, 2021-10</p> <p>2021-12, 2021-13, 2021-14, 2021-25, 2021-26</p> <p>2021-15</p>
Droits d'enregistrement (4)	<p>Caractère fictif d'une SCI destiné à éluder l'application du barème légal d'un usufruit (3)</p> <p>Donation déguisée (1)</p>	<p>2020-17, 2020-18, 2020-19</p> <p>2021-08</p>

Le Comité s'est notamment prononcé sur les questions suivantes.

Le Comité a examiné 14 affaires concernant des **opérations d'apport avec soulte** dans le cadre des dispositions des articles 150-0 B (sursis d'imposition) ou 150-0 B ter (report d'imposition) du code général des impôts.

Le Comité a rappelé que si, avant la modification législative résultant de la loi n° 2016-1918 du 28 décembre 2016, le législateur a admis que l'opération d'apport de titres à une société contrôlée par l'apporteur bénéficie intégralement du report d'imposition, y compris pour la soulte qui n'excède pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus, l'octroi de la soulte doit s'inscrire dans le respect du but que le législateur a entendu poursuivre.

Conformément à ses précédents avis émis notamment en 2019 et 2020, le Comité a considéré dans 11 affaires qu'il a eu à examiner cette année que ce but n'était pas respecté dès lors que la stipulation de la soulte ne s'inscrivait pas dans le cadre d'une restructuration d'entreprises mais était en réalité uniquement motivée par la volonté de l'apporteur d'appréhender en franchise immédiate d'impôt des liquidités détenues par la société dont les titres sont apportés, 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 la soulte ou que cette soulte avait permis la réalisation de l'opération de restructuration.

Le Comité a notamment examiné une affaire relative à une opération d'apport avec soulte et qui a donné lieu à un avis défavorable à la mise en œuvre de la procédure de l'abus de droit fiscal.

Dans cette affaire, afin de favoriser le développement économique de sa société, l'associé unique et dirigeant a engagé des négociations avec des fonds d'investissement qui ont abouti à un protocole d'investissement prévoyant un apport de ces investisseurs en fonds propres et quasi fonds propres auprès d'une société holding en cours de formation à laquelle l'associé devait faire apport de la totalité de ses titres. Cet apport a été en partie rémunéré par le versement d'une soulte.

Le Comité a relevé que l'opération d'apport à la société holding nouvellement créée des actions de la société s'inscrivait dans le cadre de l'entrée au capital des fonds d'investissement rendue nécessaire pour la poursuite du fort développement de l'activité économique de la société opérationnelle.

Le Comité a constaté par ailleurs que le pacte d'actionnaires prévoyait de nouveaux droits et obligations pour les associés ainsi qu'une nouvelle organisation et gestion de la société qui se traduisent pour l'associé historique par des contraintes nouvelles imposées par ces investisseurs et qui pèsent sur l'exercice de ses pouvoirs de dirigeant et d'actionnaire.

Le Comité en a déduit, dans les circonstances de l'espèce, que l'octroi de la soulte ne pouvait être regardé comme ayant été uniquement inspiré par la volonté de l'associé historique de percevoir des liquidités en franchise d'impôt en méconnaissance de l'intention poursuivie par le législateur.

Le Comité a également examiné 9 affaires concernant des **opérations de réduction de capital non motivées par des pertes**, ce qui représente 25 % des avis émis en 2021.

Dans ces affaires, le Comité a relevé, d'une part, que l'article L. 225-207 du code de commerce prévoit que les sociétés peuvent décider une réduction de leur capital non motivée par des pertes par voie de rachat de leurs titres suivi de leur annulation.

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

Le Comité a estimé qu'en présence d'une opération de rachat par une société à ses associés d'une partie de ses titres suivie de leur annulation dans le cadre d'une réduction de capital non motivée par des pertes, l'appréhension par ces associés des sommes qui leur sont versées à raison de ce rachat ne caractérisait pas un abus de droit au seul motif qu'ils auraient ainsi choisi la voie la moins imposée pour bénéficier de la mise à disposition de sommes issues des réserves de la société.

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

Le Comité a ainsi émis un avis défavorable à la mise en œuvre de la procédure de l'abus de droit fiscal dans une affaire où une société avait cédé une part importante de ses activités. A la suite de cette cession, cette société était dotée de capitaux propres hors de proportion avec la seule activité subsistante et la totalité des réserves dont elle disposait n'était pas nécessaire pour la poursuite de cette activité.

Le Comité a considéré, compte tenu de l'ensemble des éléments portés à sa connaissance, que l'opération de rachat par la société à son principal associé et dirigeant d'une partie de ses titres suivie de leur annulation dans le cadre d'une réduction de capital non motivée par des pertes était motivée par une finalité économique propre et ne pouvait être regardée comme constituant un montage artificiel ayant eu pour seul but de permettre à cet associé de bénéficier, pour les gains qu'il a réalisés, du régime des plus-values prévu par le 6° de l'article 112 du code général des impôts et de l'abattement pour durée de détention et d'éviter l'imposition selon les règles applicables aux revenus de capitaux mobiliers de distributions effectuées par la société.

Dans une autre affaire, le Comité a constaté que les décisions de l'assemblée générale prises le même jour de procéder, après avoir décidé d'affecter aux réserves le bénéfice de l'exercice précédent, à une opération de réduction de capital non motivée par des pertes et à une opération d'augmentation de capital du même montant avaient eu pour effet de rétablir exactement le montant antérieur du capital de la société et que cette double opération ne s'était traduite par aucune modification de la répartition du capital entre les actionnaires appartenant tous à la même famille.

Il a relevé que l'opération de réduction de capital non motivée par des pertes avait permis à l'ensemble des membres du foyer fiscal, associés de la société, d'appréhender une partie de leurs comptes courants d'associés détenus dans la société.

Le Comité a estimé que les membres du foyer fiscal ne faisaient état d'aucune circonstance particulière probante permettant d'estimer que l'opération de réduction de capital remise en cause par l'administration avait une justification autre que fiscale. Il en a déduit que l'administration établissait par les éléments dont elle se prévalait le caractère artificiel de cette opération.

Le Comité a considéré, par suite, que ce montage artificiel, contraire de ce fait à l'intention du législateur, avait été exclusivement inspiré par la volonté des membres du foyer fiscal d'appréhender des distributions effectuées par la société, imposables selon les règles applicables aux revenus de capitaux mobiliers, et de bénéficier ainsi du régime des plus-values prévu par le 6° de l'article 112 du code général des impôts ainsi que de l'abattement pour durée de détention.

Le Comité a, par ailleurs, eu à connaître d'une affaire dans laquelle l'administration a remis en cause les **déficits fonciers** déclarés par une société civile immobilière (SCI). La SCI et son associé unique ont signé un bail d'habitation portant sur l'occupation par celui-ci d'une maison à usage d'habitation principale détenue par la SCI. Les résultats de la SCI, qui n'a pas opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, sont imposés dans la catégorie des revenus fonciers au nom de son associé.

Le Comité a relevé que le montant des dépenses d'entretien, de réparation et d'amélioration entrepris sur l'immeuble et décidées par l'associé de la SCI excédait de manière significative le montant des loyers perçus de sorte que la société est structurellement déficitaire.

Le Comité a estimé que, dans les circonstances de l'espèce et alors même que l'administration n'avait pas remis en cause de montant des loyers, la SCI ne s'était pas comportée avec son associé locataire comme avec des tiers et que celui-ci avait ainsi disposé du bien comme s'il en était le propriétaire occupant et s'était de la sorte placé dans une situation offrant les possibilités de sous-estimation des résultats fonciers que le législateur a entendu combattre dans le cadre des dispositions du II de l'article 15 du code général des impôts.

Le Comité a en conséquence émis l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal dans cette affaire.

III. AVIS RENDUS PAR LE COMITE DE L'ABUS DE DROIT FISCAL

A. IMPÔTS DIRECTS : Impôt sur le revenu

1. Plus-values

a) Donations croisées

➤ **Affaire n° 2020-35 concernant M. X**

Le 20 juin 1997, M. Z et ses deux enfants, M. X et Mme Y, ont créé la société à responsabilité (SARL) A. Le capital de cette société, exerçant une activité de restauration, a été fixé à 8 000 euros et divisé en 500 parts, d'une valeur nominale de 16 euros, dont ils détenaient l'intégralité à hauteur respectivement 400, 25 et 75 parts.

La société s'est transformée en société par actions simplifiée le 7 décembre 2013.

A la date du 15 octobre 2015 ont été réalisées plusieurs donations des actions de la société :

- 50 actions données par Mme Y à son père M. Z ;
- 25 actions données par Mme Y à sa mère Mme Z ;
- 42 actions données par M. Z à son épouse Mme Z ;
- 25 actions données par M. X à son père M. Z.

Ces donations ont été révélées et déclarées à l'administration fiscale le même jour pour une valeur unitaire de chaque action de 1 898 euros et les mutations ainsi opérées ont été transcrites dans le registre des mouvements des titres de la société.

A l'issue de ces opérations, M. Z et son épouse détenaient respectivement 433 et 67 actions. Leurs enfants ne possédaient plus aucun titre.

Quinze jours plus tard, le 30 octobre 2015, de nouvelles donations des actions de la société ont été réalisées :

- 50 actions données par M. Z à sa fille Mme Y ;
- 50 actions données par M. Z à son fils M. X.

Ces donations ont été révélées et déclarées à l'administration fiscale le même jour pour une valeur unitaire par action de 1 898 euros et les mutations ainsi opérées ont été transcrites dans le registre des mouvements des titres de la société.

A l'issue de ces nouvelles opérations, M. Z et son épouse détenaient respectivement 333 et 67 actions. Leurs deux enfants détenaient chacun 50 actions.

Par acte du 9 décembre 2015, les conjoints Z, M. X et Mme Y ont conjointement cédé la totalité des actions de la société SAS A pour un prix unitaire de 1 773,76 euros et chacun des cédants a encaissé la fraction du prix lui revenant.

M. X a déclaré une moins-value de cession de 6 200 euros correspondant à la différence entre la valeur des actions fixée par les actes de donation et leur prix de cession.

Par une proposition de rectification en date du 30 octobre 2018, l'administration a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. Elle a considéré que les donations croisées réalisées les 15 et 30 octobre 2015 entre M. Z et son fils, M. X, à concurrence des 25 actions que ce dernier a initialement données à son père et qui ont presque immédiatement réintégré son patrimoine, étaient fictives dès lors que ces donations ne s'étaient pas traduites, dans cette mesure, par un dépouillement irrévocable du donateur ainsi que l'exige l'article 894 du code civil.

L'administration a écarté ces actes comme ne lui étant pas opposables et, par suite dans le cadre du calcul de la plus-value de cession des titres, pour fixer le prix d'acquisition de ces 25 actions, a remis en cause la valeur de 1 898 euros retenue par M. X et substitué la valeur nominale de 16 euros d'acquisition des parts qu'il possédait depuis la constitution de la société en 1997. L'administration a retenu, pour l'application des articles 150-0 A à 150-0 E du code général des impôts, une plus-value imposable à l'impôt sur le revenu s'élevant après abattement pour durée de détention à 14 297 euros. La plus-value a aussi été imposée sans abattement aux contributions sociales. Les droits rappelés ont été assortis de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

Le Comité a entendu ensemble le contribuable ainsi que le représentant de l'administration.

Le Comité rappelle que s'il est loisible à toute personne de choisir, pour atteindre un objectif, la voie fiscalement la moins onéreuse, c'est à la condition notamment que les instruments utilisés ne soient pas entachés de simulation.

Le Comité précise que, si les titres d'une société peuvent être transmis par don manuel, ce don manuel n'a d'existence que par la tradition réelle que fait le donateur de la chose donnée, effectuée dans des conditions telles qu'elle assure la dépossession définitive et irrévocable de celui-ci,

Le Comité relève que l'objectif affiché des donations consenties réciproquement entre M. X et son père les 15 et 30 octobre 2015 s'inscrivait dans le cadre d'une opération consistant notamment à égaliser les droits respectifs dans la société des deux enfants de M. et Mme Z et que, selon les indications mêmes du contribuable, ces deux enfants souhaitaient céder leurs participations dans la société SAS A depuis plusieurs années.

Il estime qu'au regard des buts ainsi poursuivis, M. X n'entendait donc pas se dépouiller de manière irrévocable au bénéfice de son père des 25 titres qu'il possédait dans le capital de la société, mais seulement prendre part à un montage familial portant sur la redistribution des titres au terme duquel il pourrait céder à un tiers sa participation.

Le Comité considère dès lors que la tradition du 15 octobre 2015 de 25 titres de la société entre M. X et M. Z, matérialisée par une inscription au registre des mouvements des titres de la société, n'a pas mis ce dernier en possession des actions en cause mais a seulement organisé leur détention précaire et temporaire par l'intéressé, assortie de l'obligation de les restituer à M. X avant la réalisation de leur cession.

Il estime ainsi que M. X n'était pas animé d'une intention libérale à l'égard de son père et que, sous couvert d'un don manuel et de sa révélation à l'administration fiscale, cette tradition déguisait en réalité un simple dépôt.

Le Comité observe encore que la tradition effectuée le 30 octobre 2015 de 25 actions de la société entre M. Z et M. X ne procède pas davantage et pour les mêmes motifs d'une intention libérale mais matérialise l'exécution de l'obligation de restitution des titres litigieux découlant de ce dépôt.

Le Comité est en conséquence d'avis qu'entachées de simulation, les donations des 15 et 30 octobre 2015 de 25 actions de la société A comme leur révélation subséquente à l'administration fiscale en tant que don manuel sont inopposables à l'administration qui était en droit de les écarter dans le cadre de la procédure prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et de fixer ainsi pour le calcul de la plus-value de cession la valeur d'acquisition de ces titres à leur valeur initiale définie lors de la constitution de la société.

Enfin, le Comité estime que M. X doit être regardé comme ayant été le principal bénéficiaire des opérations constitutives de l'abus de droit au sens du b) de l'article 1729 du même code. Il émet donc l'avis que l'administration est fondée à appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

➤ **Affaire n° 2020-36 concernant Mme Y**

Le 20 juin 1997, M. Z et ses deux enfants, M. X et Mme Y, ont créé la société à responsabilité (SARL) A. Le capital de cette société, exerçant une activité de restauration, a été fixé à 8 000 euros et divisé en 500 parts, d'une valeur nominale de 16 euros, dont ils détenaient l'intégralité à hauteur respectivement 400, 25 et 75 parts.

La société s'est transformée en société par action simplifiée le 7 décembre 2013.

A la date du 15 octobre 2015 ont été réalisées plusieurs donations des actions de la société :

- 50 actions données par Mme Y à son père M. Z ;
- 25 actions données par Mme Y à sa mère Mme Z ;
- 42 actions données par M. Z à son épouse Mme Z ;
- 25 actions données par M. X à son père M. Z.

Ces donations ont été révélées et déclarées à l'administration fiscale le même jour pour une valeur unitaire par action de 1 898 euros et les mutations ainsi opérées ont été transcrites dans le registre des mouvements des titres de la société.

A l'issue de ces opérations, M. Z et son épouse détenaient respectivement 433 et 67 actions. Leurs enfants ne possédaient plus aucun titre.

Quinze jours plus tard, le 30 octobre 2015, de nouvelles donations des actions de la société ont été réalisées :

- 50 actions données par M. Z à sa fille Mme Y ;
- 50 actions données par M. Z à son fils M. X.

Ces donations ont été révélées et déclarées à l'administration fiscale le même jour pour une valeur unitaire de chaque action de 1 898 euros et les mutations ainsi opérées ont été transcrites dans le registre des mouvements des titres de la société.

A l'issue de ces nouvelles opérations, M. Z et son épouse détenaient respectivement 333 et 67 actions. Leurs deux enfants détenaient chacun 50 actions.

Par acte du 9 décembre 2015, les conjoints Z, M. X et Mme Y ont conjointement cédé la totalité des actions de la société SAS A pour un prix unitaire de 1 773,76 € et chacun des cédants a encaissé la fraction du prix lui revenant.

Mme Y n'a pas déposé la déclaration de plus-value n° 2074.

Par une proposition de rectification en date du 30 octobre 2018, l'administration a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. Elle a considéré que les donations croisées réalisées les 15 et 30 octobre 2015 entre M. Z et sa fille, Mme Y, portant sur les 50 actions que celle-ci a initialement données à son père et qui ont presque immédiatement réintégré son patrimoine, étaient fictives dès lors que ces donations ne s'étaient pas traduites par un dépouillement irrévocable du donateur ainsi que l'exige l'article 894 du code civil.

L'administration a écarté ces actes comme ne lui étant pas opposables et, par suite dans le cadre du calcul de la plus-value de cession des titres, pour fixer le prix d'acquisition de ces 50 actions, a remis en cause la valeur de 1 898 euros et substitué la valeur nominale de 16 euros d'acquisition des parts qu'elle possédait depuis la constitution de la société en 1997. L'administration a retenu, pour l'application des articles 150-0 A à 150-0 E du code général des impôts, une plus-value imposable à l'impôt sur le revenu s'élevant après abattement pour durée de détention à 30 761 euros. La plus-value a aussi été imposée sans abattement aux contributions sociales. Les droits rappelés ont été assortis de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

Le Comité rappelle que s'il est loisible à toute personne de choisir, pour atteindre un objectif, la voie fiscalement la moins onéreuse, c'est à la condition notamment que les instruments utilisés ne soient pas entachés de simulation.

Le Comité précise que, si les titres d'une société peuvent être transmis par don manuel, ce don manuel n'a d'existence que par la tradition réelle que fait le donateur de la chose donnée, effectuée dans des conditions telles qu'elle assure la dépossession définitive et irrévocable de celui-ci,

Le Comité relève que l'objectif affiché des donations consenties réciproquement entre Mme Y et son père les 15 et 30 octobre 2015 s'inscrivait dans le cadre d'une opération consistant notamment à égaliser les droits respectifs dans la société des deux enfants de M. et Mme Z et que, selon les indications mêmes de la contribuable, ces deux enfants souhaitaient céder leurs participations dans la société SAS A depuis plusieurs années.

Il estime qu'au regard des buts ainsi poursuivis, Mme Y n'entendait donc pas se dépouiller de manière irrévocable au bénéfice de son père des 50 titres qu'elle possédait dans le capital de la société, mais seulement prendre part à un montage familial portant sur la redistribution des titres au terme duquel elle pourrait céder à un tiers sa participation.

Le Comité considère dès lors que la tradition du 15 octobre 2015 de 50 titres de la société entre Mme Y et M. Z, matérialisée par une inscription au registre des mouvements des titres de la société, n'a pas mis ce dernier en possession des actions en cause mais a seulement organisé leur détention précaire et temporaire par l'intéressé, assortie de l'obligation de les restituer à Mme Y avant la réalisation de leur cession.

Il estime ainsi que Mme Y n'était pas animée d'une intention libérale à l'égard de son père et que, sous couvert d'un don manuel et de sa révélation à l'administration fiscale, cette tradition déguisait en réalité un simple dépôt.

Le Comité observe encore que la tradition effectuée le 30 octobre 2015 entre M. Z et Mme Y ne procède pas davantage et pour les mêmes motifs d'une intention libérale mais matérialise l'exécution de l'obligation de restitution des titres litigieux découlant de ce dépôt.

Le Comité est en conséquence d'avis qu'entachées de simulation, les donations des 15 et 30 octobre 2015 de 50 actions de la société A comme leur révélation subséquente à l'administration fiscale en tant que don manuel sont inopposables à l'administration qui était en droit de les écarter dans le cadre de la procédure prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et de fixer ainsi pour le calcul de la plus-value de cession la valeur d'acquisition de ces titres à leur valeur initiale définie lors de la constitution de la société.

Enfin, le Comité estime que Mme Y doit être regardée comme ayant été la principale bénéficiaire des opérations constitutives de l'abus de droit au sens du b) de l'article 1729 du même code. Il émet donc l'avis que l'administration est fondée à appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

➤ **Affaire n° 2020-37 concernant M. ou Mme Z**

Le 20 juin 1997, M. Z et ses deux enfants, M. X et Mme Y, ont créé la société à responsabilité (SARL) A. Le capital de cette société, exerçant une activité de restauration, a été fixé à 8 000 euros et divisé en 500 parts, d'une valeur nominale de 16 euros, dont ils détenaient l'intégralité à hauteur respectivement 400, 25 et 75 parts.

La société s'est transformée en société par action simplifiée le 7 décembre 2013.

A la date du 15 octobre 2015 ont été réalisées plusieurs donations des actions de la société :

- 50 actions données par Mme Y à son père M. Z ;
- 25 actions données par Mme Y à sa mère Mme Z ;
- 42 actions données par M. Z à son épouse Mme Z ;
- 25 actions données par M X à son père M. Z.

Ces donations ont été révélées et déclarées à l'administration fiscale le même jour pour une valeur unitaire par action de 1 898 euros et les mutations ainsi opérées ont été transcrites dans le registre des mouvements des titres de la société.

A l'issue de ces opérations, M. Z et son épouse détenaient respectivement 433 et 67 actions. Leurs enfants ne possédaient plus aucun titre.

Quinze jours plus tard, le 30 octobre 2015, de nouvelles donations des actions de la société ont été réalisées :

- 50 actions données par M. Z à sa fille Mme Y ;
- 50 actions données par M. Z à son fils M. X.

Ces donations ont été révélées et déclarées à l'administration fiscale le même jour pour une valeur unitaire de chaque action de 1 898 euros et les mutations ainsi opérées ont été transcrites dans le registre des mouvements des titres de la société.

A l'issue de ces nouvelles opérations, M. Z et son épouse détenaient respectivement 333 et 67 actions. Leurs deux enfants détenaient chacun 50 actions.

Par acte du 9 décembre 2015, les conjoints Z, M. X et Mme Y ont conjointement cédé la totalité des actions de la société SAS A pour un prix unitaire de 1 773,76 euros et chacun des cédants a encaissé la fraction du prix lui revenant.

M. et Mme Z ont souscrit la déclaration de plus-value n° 2074 et ont déclaré pour les actions reçues en donation par M. Z une moins-value de 9 375 euros.

Par une proposition de rectification en date du 30 octobre 2018, l'administration a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. Elle a considéré que les donations croisées réalisées les 15 et 30 octobre 2015 entre M. Z et ses enfants, Mme Y et M. X, portant sur les 50 et 25 actions que ces derniers possédaient respectivement depuis la constitution de la société, qu'ils avaient données à leur père et qui ont presque immédiatement réintégré leurs patrimoines, étaient fictives dès lors que ces donations ne se s'étaient pas traduites par un dépouillement irrévocable du donateur ainsi que l'exige l'article 894 du code civil.

L'administration a écarté ces actes comme ne lui étant pas opposables et, par suite dans le cadre du calcul de la plus-value de cession des titres, pour fixer le prix d'acquisition de ces 75

actions, a remis en cause la valeur de 1 898 euros et substitué la valeur nominale de 16 euros d'acquisition des parts détenues depuis la constitution de la société en 1997. L'administration a retenu, pour ces titres et pour l'application des articles 150-0 A à 150-0 E du code général des impôts, une plus-value imposable à l'impôt sur le revenu s'élevant à 137 775 euros. Cette plus-value a aussi été imposée aux contributions sociales. Les droits rappelés ont été assortis de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

Le Comité rappelle que s'il est loisible à toute personne de choisir, pour atteindre un objectif, la voie fiscalement la moins onéreuse, c'est à la condition notamment que les instruments utilisés ne soient pas entachés de simulation.

Le Comité précise que, si les titres d'une société peuvent être transmis par don manuel, ce don manuel n'a d'existence que par la tradition réelle que fait le donateur de la chose donnée, effectuée dans des conditions telles qu'elle assure la dépossession définitive et irrévocable de celui-ci,

Le Comité relève que l'objectif affiché des donations consenties réciproquement entre M. Z et ses deux enfants les 15 et 30 octobre 2015 s'inscrivait dans le cadre d'une opération consistant notamment à égaliser les droits respectifs dans la société de ces deux enfants et que, selon les indications mêmes des contribuables, ces deux enfants souhaitaient céder leurs participations dans la société SAS A depuis plusieurs années.

Il estime qu'au regard des buts ainsi poursuivis, ni Mme Y ni M. X n'entendaient donc se dépouiller de manière irrévocable au bénéfice de leur père des 50 et 25 titres qu'ils possédaient respectivement dans le capital de la société, mais seulement prendre part à un montage familial portant sur la redistribution des titres au terme duquel ils pourraient céder à un tiers leurs participations.

Le Comité considère dès lors que les traditions du 15 octobre 2015 de 25 titres de la société entre M. X et M. Z et de 50 titres entre Mme Y et M. Z, matérialisées par des inscriptions au registre des mouvements des titres de la société, n'ont pas mis ce dernier en possession des actions en cause mais ont seulement organisé leur détention précaire et temporaire par l'intéressé, assortie de l'obligation de les restituer à ses enfants avant la réalisation de la cession.

Il estime ainsi que ni M. X ni Mme Y n'étaient animés d'une intention libérale à l'égard de leur père et que, sous couvert de dons manuels et de leur révélation à l'administration fiscale, ces traditions déguisaient en réalité un simple dépôt.

Le Comité observe encore que les traditions effectuées le 30 octobre 2015 de 25 actions de la société entre M. Z et M. X et de 50 actions entre M. Z et Mme Y ne procèdent pas davantage et pour les mêmes motifs d'une intention libérale mais matérialisent l'exécution de l'obligation de restitution des titres litigieux découlant de ce dépôt.

Le Comité est en conséquence d'avis qu'entachées de simulation, les donations des 15 et 30 octobre 2015 de respectivement 25 et 50 actions de la société A comme leur révélation subséquente à l'administration fiscale en tant que don manuel sont inopposables à l'administration qui était en droit de les écarter dans le cadre de la procédure prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et de fixer ainsi pour le calcul de la plus-value de cession la valeur d'acquisition de ces titres à leur valeur initiale définie lors de la constitution de la société.

Enfin, le Comité estime que M. Z doit être regardé comme ayant eu l'initiative principale des opérations constitutives 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 appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

b) Opération de réduction de capital dissimulant une appréhension de liquidités en franchise d'impôt

➤ **Affaire n° 2020-23 concernant M. Y**

La société à responsabilité limitée (SARL) A a été créée le 3 août 1999. Son capital social d'un montant de 7 622,45 euros était divisé en 500 parts, d'une valeur nominale de 15,24 euros, détenues depuis 2001 à parts égales par M. Y et un autre associé. Ces deux associés étaient cogérants de la société. La SARL A exerçait alors une activité principale de prestations informatiques consistant principalement à éditer et exploiter un site internet. A cette activité principale s'ajoutaient une activité de « marketing » direct sur internet (routage de courriels publicitaires) et une activité de régie sur internet consistant en un rôle d'intermédiaire entre des annonceurs et des éditeurs, fournisseurs d'espaces publicitaires en ligne. La SARL A a été placée en liquidation judiciaire le 4 juillet 2018 puis liquidée pour insuffisance d'actifs et radiée du registre du commerce et des sociétés le 10 janvier 2020.

Par acte sous seing privé du 5 février 2015, la SARL A a cédé le site internet à l'un de ses concurrents, pour un prix de 3 300 000 euros.

Par une délibération du 10 septembre 2015, les deux associés de la SARL A ont décidé de modifier la date de clôture de l'exercice en cours, pour l'avancer du 31 décembre 2015 au 30 septembre 2015.

Le 31 octobre 2015, la délibération de l'assemblée générale ordinaire annuelle de la société a approuvé les comptes annuels de l'exercice clos le 30 septembre 2015 et décidé d'affecter le bénéfice comptable de cet exercice, soit 1 679 247 euros, au compte « autres réserves ». Cette même délibération a modifié la date de clôture de l'exercice ouvert le 1^{er} octobre 2015 en la fixant au 31 décembre 2016.

Le 2 novembre 2015, les deux associés de la SARL A ont décidé de procéder à une réduction de capital de la société, qui est ainsi ramené de 7 622,45 à 30,50 euros, sous les deux conditions suspensives de rachat par la société de 498 de ses propres parts, pour un montant total de 1 900 000 euros, et l'absence d'opposition des créanciers. Le même jour, les associés ont décidé en outre du principe d'une augmentation de capital social par incorporation de réserves.

Par acte sous seing privé du 16 novembre 2015, la SARL A a racheté à chacun de ses deux associés 249 parts sociales pour un prix de 950 000 euros. Au total, la société a donc acquis 498 parts sur les 500 que comporte son capital social, pour un prix total de 1 900 000 euros. Le paiement de cette dette est effectué le même jour par inscription d'une somme de 950 000 euros au compte courant détenu par chacun des deux associés dans les livres de la société.

Dans le même acte, les associés ont décidé, d'une part, de procéder, à compter du 7 décembre 2015, à cette réduction de capital par voie d'annulation des 498 parts auto-détenues par la SARL A. Au terme de cette opération, le capital de la société est ainsi constitué de deux parts sociales détenues à parité par les deux associés. Ils ont décidé, d'autre part, de procéder à une augmentation de capital par incorporation de réserves, pour le porter de 30,50 euros à 10 000 euros, par création de 98 nouvelles parts sociales attribuées aux deux associés. A l'issue de l'opération, le capital est donc divisé en 100 parts sociales réparties à égalité entre M. Y et le second associé.

Le 17 novembre 2015, la SARL A a versé au profit de chacun des deux associés une somme de 900 000 euros en paiement du prix de 950 000 euros inscrit la veille au crédit de leur compte courant respectif.

Le gain retiré par M. Y lors du rachat de ses titres a bénéficié des dispositions du 6° de l'article 112 du code général des impôts conduisant à une imposition à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des plus-values de cession de valeurs mobilières prévue à l'article 150-0 A du même code et permettant l'application d'un abattement « renforcé » de 85 % pour durée de détention prévu par le 3° du A du 1 quater de l'article 150-0 D de ce code. La plus-value brute de 946 204 euros a ainsi été soumise aux prélèvements sociaux et la plus-value nette, s'élevant après cet abattement à 141 928 euros, a été imposée à l'impôt sur le revenu.

A l'issue du contrôle sur pièces dont M. Y a fait l'objet, l'administration a considéré que le rachat par la SARL A de ses titres ne poursuivait aucun des objectifs assignés aux réductions de capital mais était en réalité exclusivement motivé par la volonté de cet associé d'appréhender des dividendes sous le régime fiscal plus favorable des plus-values de cession de titres en contrariété avec l'intention du législateur et a estimé qu'aucun motif autre que fiscal ne justifiait cette réduction de capital non motivée par des pertes.

Par une proposition de rectification en date du 30 juillet 2018, l'administration a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. Elle a écarté la qualification de plus-value et a remis en cause l'application à la somme versée par la société sous ce libellé du régime prévu à l'article 150-0 A du code général des impôts ainsi que le bénéfice de l'abattement de 85 % pour taxer la somme de 950 000 euros, sans abattement, à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers en application du 1 de l'article 109 du code général des impôts. L'administration 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 l'article L. 225-207 du code de commerce prévoit que les sociétés peuvent décider une réduction de leur capital non motivée par des pertes par voie de rachat de leurs titres suivi de leur annulation.

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

Le Comité estime qu'en présence d'une opération de rachat par une société à un associé, détenant à parité avec un autre associé la totalité du capital et qui en est le cogérant, d'une partie de ses titres suivie de leur annulation dans le cadre d'une réduction de capital non motivée par des pertes, l'appréhension par cet associé des sommes qui lui sont versées à raison de ce rachat ne caractérise pas un abus de droit au seul motif qu'il aurait ainsi choisi la voie la moins imposée pour bénéficier de la mise à disposition de sommes issues des réserves de la société.

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

Le Comité relève que la SARL A a cédé le site internet qui constituait son principal actif et sa principale source de revenus, et n'a conservé qu'une activité secondaire de « marketing » direct sur internet (routage de courriels publicitaires) et une activité de régie sur internet consistant en un rôle d'intermédiaire entre des annonceurs et des éditeurs, fournisseurs d'espaces publicitaires en ligne.

Le Comité note que le contribuable fait valoir sans être contredit qu'à la suite de la cession de sa principale branche d'activité, la SARL A était dotée de capitaux propres hors de proportion avec les activités subsistantes et que la totalité des réserves dont elle disposait n'était pas nécessaire pour la poursuite de ces activités. Il constate que l'administration ne conteste ni la réalité ni la consistance de ces activités ni les allégations du contribuable selon lesquelles les capitaux propres s'élevant, après la réduction de capital, à 115 383 euros étaient d'un montant suffisant pour la poursuite de ces activités. Il en déduit que l'opération de rachat par la SARL A de ses propres titres, suivie d'une annulation des titres rachetés, a eu pour effet de diminuer les capitaux propres de la société afin de les adapter à son nouveau périmètre conformément aux buts économiques poursuivis par les deux associés et cogérants de cette société.

Le Comité estime que, compte tenu de l'ensemble des éléments ainsi portés à sa connaissance, l'opération était motivée par une finalité économique propre et qu'elle ne peut être regardée comme constituant un montage artificiel ayant eu pour seul but de permettre à M. Y de bénéficier pour les gains qu'il a réalisés du régime des plus-values prévu par le 6° de l'article 112 du code général des impôts et de l'abattement pour durée de détention et d'éviter l'imposition selon les règles applicables aux revenus de capitaux mobiliers de distributions effectuées par la société. Il considère que la circonstance que l'opération de réduction du capital social a porté sur un faible montant au regard du prix de rachat des titres et a ensuite été immédiatement suivie d'une augmentation de capital prélevée sur les réserves ne modifie pas son appréciation.

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

➤ **Affaire n° 2020-24 concernant M. ou Mme X**

La société à responsabilité limitée (SARL) A a été créée le 3 août 1999. Son capital social d'un montant de 7 622,45 euros était divisé en 500 parts, d'une valeur nominale de 15,24 euros, détenues depuis 2001 à parts égales par M. X et un autre associé. Ces deux associés étaient cogérants de la société. La SARL A exerçait alors une activité principale de prestations informatiques consistant principalement à éditer et exploiter un site internet. A cette activité principale s'ajoutaient une activité de « marketing » direct sur internet (routage de courriels publicitaires) et une activité de régie sur internet consistant en un rôle d'intermédiaire entre des annonceurs et des éditeurs, fournisseurs d'espaces publicitaires en ligne. La SARL A a été placée en liquidation judiciaire le 4 juillet 2018 puis liquidée pour insuffisance d'actifs et radiée du registre du commerce et des sociétés le 10 janvier 2020.

Par acte sous seing privé du 5 février 2015, la SARL A a cédé le site internet à l'un de ses concurrents, pour un prix de 3 300 000 euros.

Par une délibération du 10 septembre 2015, les deux associés de la SARL A ont décidé de modifier la date de clôture de l'exercice en cours, pour l'avancer du 31 décembre 2015 au 30 septembre 2015.

Le 31 octobre 2015, la délibération de l'assemblée générale ordinaire annuelle de la société a approuvé les comptes annuels de l'exercice clos le 30 septembre 2015 et décidé d'affecter le bénéfice comptable de cet exercice, soit 1 679 247 euros, au compte « autres réserves ». Cette même délibération a modifié la date de clôture de l'exercice ouvert le 1^{er} octobre 2015 en la fixant au 31 décembre 2016.

Le 2 novembre 2015, les deux associés de la SARL A ont décidé de procéder à une réduction de capital de la société, qui est ainsi ramené de 7 622,45 à 30,50 euros, sous les deux conditions suspensives de rachat par la société de 498 de ses propres parts, pour un montant total de 1 900 000 euros, et l'absence d'opposition des créanciers. Le même jour, les associés ont décidé en outre du principe d'une augmentation de capital social par incorporation de réserves.

Par acte sous seing privé du 16 novembre 2015, la SARL A a racheté à chacun de ses deux associés 249 parts sociales pour un prix de 950 000 euros. Au total, la société a donc acquis 498 parts sur les 500 que comporte son capital social, pour un prix total de 1 900 000 euros. Le paiement de cette dette est effectué le même jour par inscription d'une somme de 950 000 euros au compte courant détenu par chacun des deux associés dans les livres de la société.

Dans le même acte, les associés ont décidé, d'une part, de procéder, à compter du 7 décembre 2015, à cette réduction de capital par voie d'annulation des 498 parts auto-détenues par la SARL A. Au terme de cette opération, le capital de la société est ainsi constitué de deux parts sociales détenues à parité par les deux associés. Ils ont décidé, d'autre part, de procéder à une augmentation de capital par incorporation de réserves, pour le porter de 30,50 euros à 10 000 euros, par création de 98 nouvelles parts sociales attribuées aux deux associés. A l'issue de l'opération, le capital est donc divisé en 100 parts sociales réparties à égalité entre M. X et le second associé.

Le 17 novembre 2015, la SARL A a versé au profit de chacun des deux associés une somme de 900 000 euros en paiement du prix de 950 000 euros inscrit la veille au crédit de leur compte courant respectif.

Le gain retiré par M. X lors du rachat de ses titres a bénéficié des dispositions du 6° de l'article 112 du code général des impôts conduisant à une imposition à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des plus-values de cession de valeurs mobilières prévue à l'article 150-0 A du même code et permettant l'application d'un abattement « renforcé » de 85 % pour durée de détention prévu par le 3° du A du 1 quater de l'article 150-0 D de ce code. La plus-value brute de 946 204 euros a ainsi été soumise aux prélèvements sociaux et la plus-value nette, s'élevant après cet abattement à 141 928 euros, a été imposée à l'impôt sur le revenu.

A l'issue du contrôle sur pièces dont M. X a fait l'objet, l'administration a considéré que le rachat par la SARL A de ses titres ne poursuivait aucun des objectifs assignés aux réductions de capital mais était en réalité exclusivement motivé par la volonté de cet associé d'appréhender des dividendes sous le régime fiscal plus favorable des plus-values de cession de titres en contrariété avec l'intention du législateur et a estimé qu'aucun motif autre que fiscal ne justifiait cette réduction de capital non motivée par des pertes.

Par une proposition de rectification en date du 30 juillet 2018, l'administration a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. Elle a écarté la qualification de plus-value et a remis en cause l'application à la somme versée par la société sous ce libellé du régime prévu à l'article 150-0 A du code général des impôts ainsi que le bénéfice de l'abattement de 85 % pour taxer la somme de 950 000 euros, sans abattement, à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers en application du 1 de l'article 109 du code général des impôts. L'administration a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80%.

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

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

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

Le Comité estime qu'en présence d'une opération de rachat par une société à un associé, détenant à parité avec un autre associé la totalité du capital et qui en est le cogérant, d'une partie de ses titres suivie de leur annulation dans le cadre d'une réduction de capital non motivée par des pertes, l'appréhension par cet associé des sommes qui lui sont versées à raison de ce rachat ne caractérise pas un abus de droit au seul motif qu'il aurait ainsi choisi la voie la moins imposée pour bénéficier de la mise à disposition de sommes issues des réserves de la société.

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

Le Comité relève que la SARL A a cédé le site internet qui constituait son principal actif et sa principale source de revenus, et n'a conservé qu'une activité secondaire de « marketing » direct sur internet (routage de courriels publicitaires) et une activité de régie sur internet consistant en un rôle d'intermédiaire entre des annonceurs et des éditeurs, fournisseurs d'espaces publicitaires en ligne.

Le Comité note que le contribuable fait valoir sans être contredit qu'à la suite de la cession de sa principale branche d'activité, la SARL A était dotée de capitaux propres hors de proportion avec les activités subsistantes et que la totalité des réserves dont elle disposait n'était pas nécessaire pour la poursuite de ces activités. Il constate que l'administration ne conteste ni la réalité ni la consistance de ces activités ni les allégations du contribuable selon lesquelles les capitaux propres s'élevant, après la réduction de capital, à 115 383 euros étaient d'un montant suffisant pour la poursuite de ces activités. Il en déduit que l'opération de rachat par la SARL A de ses propres titres, suivie d'une annulation des titres rachetés, a eu pour effet de diminuer les capitaux propres de la société afin de les adapter à son nouveau périmètre conformément aux buts économiques poursuivis par les deux associés et cogérants de cette société.

Le Comité estime que, compte tenu de l'ensemble des éléments ainsi portés à sa connaissance, l'opération était motivée par une finalité économique propre et qu'elle ne peut être regardée comme constituant un montage artificiel ayant eu pour seul but de permettre à M. X de bénéficier pour les gains qu'il a réalisés du régime des plus-values prévu par le 6° de l'article 112 du code général des impôts et de l'abattement pour durée de détention et d'éviter l'imposition selon les règles applicables aux revenus de capitaux mobiliers de distributions effectuées par la société. Il considère que la circonstance que l'opération de réduction du capital social a porté sur un faible montant au regard du prix de rachat des titres et a ensuite été immédiatement suivie d'une augmentation de capital prélevée sur les réserves ne modifie pas son appréciation.

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

➤ **Affaire n° 2020-29 concernant M. X**

Le 9 février 2006, M. X a créé l'entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL) A dont il est le seul gérant. La société, qui exerce une activité de marchand de biens, disposait alors d'un capital de 1 000 euros, réparti en 100 parts sociales d'une valeur unitaire de 10 euros, détenu intégralement par M. X qui en est le dirigeant.

Par acte du 30 mars 2011, enregistré le 27 avril 2011, le capital de la société a été augmenté de 45 000 euros par incorporation des réserves pour être porté à 46 000 euros.

Par acte du 27 décembre 2013 enregistré le 14 janvier 2014, le capital a à nouveau été augmenté de 54 000 euros par incorporation de réserves pour être porté à 100 000 euros.

A l'issue de ces augmentations de capital, M. X détient l'intégralité du capital divisé en 10 000 parts d'une valeur nominale de 10 euros.

Par procès-verbal des décisions de l'associé unique de l'EURL A en date du 7 mai 2015, il a été décidé que le capital de la société serait réduit de 100 000 euros à 80 000 euros et que cette réduction de capital de 20 000 euros serait réalisée par le rachat de 2 000 titres de la société à l'associé unique pour un montant total de 200 000 euros soit une valeur unitaire du titre racheté égale à 100 euros, la différence entre le prix de rachat et la valeur nominale des parts rachetées, soit 180 000 euros, étant imputée sur le poste « autres réserves ».

Par procès-verbal de décision de l'associé unique de l'EURL A du 7 juin 2015, en l'absence d'opposition des créanciers, les 2 000 titres ont été annulés et la réduction de capital a été définitivement réalisée.

En contrepartie de la cession des 2 000 titres de l'EURL A, la somme de 200 000 euros a été inscrite au crédit du compte courant de M. X, lequel était débiteur, avant l'opération, pour un montant de 156 910 euros.

Le gain retiré par M. X lors du rachat de ces titres a bénéficié des dispositions du 6° de l'article 112 du code général des impôts conduisant à une imposition à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des plus-values de cession de valeurs mobilières prévue à l'article 150-0 A du même code et permettant l'application d'un abattement « renforcé » de 85 % pour durée de détention prévu par le 3° du A du 1 quater de l'article 150-0 D de ce code. La plus-value brute de 180 000 euros a été soumise aux contributions sociales et la plus-value nette, s'élevant après cet abattement à 27 000 euros, a été imposée à l'impôt sur le revenu.

Par une proposition de rectification en date du 22 novembre 2018, l'administration a, à l'issue d'un examen de la situation fiscale personnelle du contribuable, considéré que l'opération de rachat de ses propres titres par l'EURL A à M. X, son unique associé, suivie de la réduction du capital de l'EURL A non motivée par des pertes ne présentait aucune justification économique et avait pour seul objectif de permettre à M. X d'appréhender des dividendes sous couvert de l'application du régime des plus-values des particuliers en contrariété avec l'intention du législateur et a estimé qu'aucun motif autre que fiscal ne justifiait cette réduction de capital.

L'administration a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. Elle a écarté la qualification de plus-value et a remis en cause l'application à la somme versée par la société sous ce libellé du régime prévu à l'article 150-0 A du code général des impôts ainsi que le bénéfice de l'abattement « renforcé » de 85 % pour taxer la somme de 180 000 euros, sans abattement, à l'impôt sur le revenu de l'année 2015 dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers en application du 1 de l'article 109 du code général des impôts. L'administration a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

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

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

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

Le Comité estime qu'en présence d'une opération de rachat par une société à son unique associé qui la dirige d'une partie de ses titres suivie de leur annulation dans le cadre d'une réduction de capital non motivée par des pertes, l'appréhension par cet associé des sommes qui lui sont versées à raison de ce rachat ne caractérise pas un abus de droit au seul motif qu'il aurait ainsi choisi la voie la moins imposée pour bénéficier de la mise à disposition de sommes issues des réserves de la société.

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

Le Comité constate que les opérations d'augmentation suivie d'une unique opération de réduction du capital de l'EURL A ont été effectuées sur une période de cinq années et que cette opération de réduction de capital non motivée par des pertes réalisée au titre de l'année 2015, qui a consisté dans le rachat des titres de M. X suivi de leur annulation, a permis à l'unique associé de la société d'appréhender des réserves de celle-ci .

Le Comité considère toutefois que l'administration ne lui soumet pas d'éléments circonstanciés permettant d'estimer qu'une telle opération ponctuelle de réduction de capital, qui ne contrevient à aucune disposition sociale ou commerciale, constitue un montage artificiel ayant eu pour seul but de permettre à M. X de bénéficier pour les gains qu'il a réalisés du régime des plus-values prévu par le 6° de l'article 112 du code général des impôts et de l'abattement pour durée de détention et d'éviter l'imposition selon les règles applicables aux revenus de capitaux mobiliers de distributions effectuées par la société.

Le Comité émet en conséquence l'avis que, dans les circonstances de l'espèce, l'administration n'était pas fondée à mettre en œuvre la procédure de répression des abus de droit.

➤ **Affaire n° 2021-18 concernant M. ou Mme X**

La société à responsabilité limitée (SARL) A a été créée en 1995. Elle exerce son activité dans le secteur de l'imprimerie et des activités graphiques. Son capital social d'un montant de 168 000 euros, au 31 décembre 2013, était divisé en 10 500 parts, d'une valeur unitaire de 16 euros, détenues à hauteur de 95,24 % par M. X (10 000 parts) et 4,76 % par un autre associé (500 parts).

Le 10 juin 2014, le capital de la société a été augmenté de 232 000 euros par incorporation de la prime d'émission et d'une partie des autres réserves pour être porté à 400 000 euros. Le nombre de parts et leur répartition entre les associés sont restés inchangés. La valeur nominale d'une part a ainsi été portée de 16 euros à 38,10 euros.

Au cours de l'assemblée générale extraordinaire du 14 octobre 2015, le capital de la société a été augmenté de 400 000 euros, par incorporation d'une partie des autres réserves, pour être porté à 800 000 euros. Cette augmentation du capital a été réalisée au moyen de la création de 10 500 parts nouvelles d'une valeur nominale de 38,10 euros. Les parts ont été attribuées aux deux associés proportionnellement à leurs droits dans la société à raison d'une part nouvelle pour une part ancienne. M. X a ainsi reçu 10 000 parts et en détient désormais 20 000.

Au cours de la même assemblée générale extraordinaire, il a été décidé que le capital de la société serait réduit de 800 000 euros à 400 000 euros et que cette réduction de capital de 400 000 euros serait réalisée par rachat de 10 500 titres aux associés proportionnellement à leurs droits dans la société pour une valeur unitaire de 38,10 euros.

A l'issue de l'opération, le capital est donc divisé en 10 500 parts sociales détenues à hauteur de 95,24 % par M. X (10 000 parts) et 4,76 % par le second associé (500 parts).

Selon la déclaration de revenus de l'année 2015 souscrite par M. X, le gain retiré lors du rachat par la société de ses 10 000 parts a bénéficié des dispositions du 6° de l'article 112 du code général des impôts conduisant à une imposition à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des plus-values de cession de valeurs mobilières prévue à l'article 150-0 A du même code d'une somme de 56 571 euros, calculée après application d'un abattement « renforcé » de 85 % pour durée de détention prévu par le 3° du A du 1 quater de l'article 150-0 D de ce code. La plus-value de 377 141 euros, calculée sans abattement pour durée de détention, a été soumise aux prélèvements sociaux au titre des revenus du patrimoine.

A l'issue d'un contrôle sur pièces, l'administration a considéré que les opérations concomitantes d'augmentation du capital social et de réduction de capital non motivée par des pertes par rachat de titres étaient dépourvues de toute justification économique et avaient été réalisées dans le seul but d'appréhender des dividendes sous couvert de l'application du régime des plus-values des particuliers, contrairement à l'intention du législateur. Elle a estimé qu'aucun motif autre que fiscal ne justifiait la réduction de capital.

Par une proposition de rectification en date du 18 décembre 2018, l'administration a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. Elle a écarté la qualification de plus-value et a remis en cause l'application à la somme versée par la société sous ce libellé du régime prévu à l'article 150-0 A du code général des impôts ainsi que le bénéfice de l'abattement de 85 % pour taxer, au titre de l'année 2015, la somme de 380 952 euros, à l'impôt sur le revenu en tant que dividendes dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers en application du 1 de l'article 109 de ce code sans appliquer l'abattement de 40 % prévu par le 2° du 3 de l'article 158 du même code ainsi qu'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 les conseils du contribuable et le représentant de l'administration.

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

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

Le Comité estime qu'en présence d'une opération de rachat par une société à un associé, détenant avec un autre associé la totalité du capital, d'une partie de ses titres suivie de leur annulation dans le cadre d'une réduction de capital non motivée par des pertes, l'appréhension par cet associé des sommes qui lui sont versées à raison de ce rachat ne caractérise pas un abus de droit au seul motif qu'il aurait ainsi choisi la voie la moins imposée pour bénéficier de la mise à disposition de sommes issues des réserves de la société.

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

Le Comité relève que M. X se prévaut de circonstances particulières tenant à ce que les opérations concomitantes d'augmentation du capital social et de réduction de capital non motivée par des pertes par rachat de titres sont intervenues dans le cadre d'une restructuration globale entreprise depuis plusieurs années de la société A. Il invoque les difficultés de la société compte tenu du contexte du secteur ainsi que la structuration de son bilan caractérisé par la présence de l'immobilier d'exploitation à l'actif, ce qui rendait plus onéreuse la valeur de la société et affectait sa rentabilité de sorte que ses deux tentatives de cession de la société en 2003 et en 2010 n'ont pu aboutir. Il précise que, dans ce contexte et afin de renforcer la rentabilité de la société, la décision a été prise en 2013 d'externaliser l'immobilier d'exploitation. Une opération de crédit-bail a été entreprise à cette fin et a permis de dégager des liquidités importantes. Il expose aussi que la société a poursuivi en 2014 sa réorganisation avec ces liquidités notamment par la réalisation d'investissements importants lui ayant permis d'améliorer sa compétitivité ainsi que son activité opérationnelle et commerciale. Il soutient que les opérations concomitantes décidées en 2015 ne peuvent être isolées mais s'insèrent dans l'objectif poursuivi depuis plusieurs années de procéder à cette restructuration globale afin de permettre une augmentation de la rentabilité de la société et que l'opération de réduction de capital non motivée par des pertes a, du fait de l'appréhension par les associés de l'excédent de trésorerie exceptionnel généré lors de la cession de son immobilier d'exploitation, permis une diminution de la valeur faciale de cette société requise afin de rendre possible sa cession.

Le Comité estime que, compte tenu de l'ensemble des éléments ainsi portés à sa connaissance et qui ne sont pas sérieusement contredits, l'opération remise en cause par l'administration ne peut être appréhendée de manière isolée mais s'inscrit dans un schéma global et était ainsi motivée par une finalité économique propre de sorte qu'elle ne peut être regardée comme constituant un montage artificiel ayant eu pour seul but de permettre à M. X de bénéficier pour les gains qu'il a réalisés du régime des plus-values prévu par le 6° de l'article 112 du code général des impôts et de l'abattement pour durée de détention et d'éviter l'imposition, selon les règles applicables aux revenus de capitaux mobiliers, de distributions effectuées par la société. Il considère que, si l'opération de réduction du capital social non motivée par des pertes a été précédée le même jour d'une opération d'augmentation du capital prélevée sur les réserves d'un même montant et selon la même répartition, cette circonstance ne modifie pas, en l'espèce, son appréciation eu égard au contexte particulier dans lequel ces opérations s'insèrent.

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

➤ **Affaire n° 2021-19 concernant M. ou Mme Y**

La société à responsabilité limitée (SARL) A a été créée en 1995. Elle exerce son activité dans le secteur de l'imprimerie et des activités graphiques. Son capital social d'un montant de 168 000 euros, au 31 décembre 2013, était divisé en 10 500 parts, d'une valeur unitaire de 16 euros, détenues à hauteur de 4,76 % par M. Y (500 parts) et de 95,24 % par un autre associé (10 000 parts).

Le 10 juin 2014, le capital de la société a été augmenté de 232 000 euros par incorporation de la prime d'émission et d'une partie des autres réserves pour être porté à 400 000 euros. Le nombre de parts et leur répartition entre les associés sont restés inchangés. La valeur nominale d'une part a ainsi été portée de 16 euros à 38,10 euros.

Au cours de l'assemblée générale extraordinaire du 14 octobre 2015, le capital de la société a été augmenté de 400 000 euros, par incorporation d'une partie des autres réserves, pour être porté à 800 000 euros par la création de 10 500 parts nouvelles d'une valeur nominale de 38,10 euros. Les parts ont été attribuées aux deux associés proportionnellement à leurs droits dans la société à raison d'une part nouvelle pour une part ancienne. M. Y a ainsi reçu 500 parts et en détient désormais 1 000.

Au cours de la même assemblée générale extraordinaire, il a été décidé que le capital de la société serait réduit de 800 000 euros à 400 000 euros et que cette réduction de capital de 400 000 euros serait réalisée par rachat de 10 500 titres aux associés proportionnellement à leur droit dans la société pour une valeur unitaire de 38,10 euros. A l'issue de l'opération, le capital est donc divisé en 10 500 parts sociales détenues à hauteur de 4,76 % par M. Y et 95,24 % par le second associé.

Selon la déclaration de revenus de l'année 2015 souscrite par M. Y, le gain retiré lors du rachat par la société de ses 500 parts a bénéficié des dispositions du 6° de l'article 112 du code général des impôts conduisant à une imposition à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des plus-values de cession de valeurs mobilières prévue à l'article 150-0 A du même code d'une somme de 7 524 euros, calculée après application d'un abattement de 50 % pour durée de détention prévu par le 1° du A du 1 quater de l'article 150-0 D de ce code. La plus-value de 15 048 euros, calculée sans abattement pour durée de détention, a été soumise aux prélèvements sociaux au titre des revenus du patrimoine.

A l'issue d'un contrôle sur pièces, l'administration a considéré que les opérations concomitantes d'augmentation du capital social et de réduction de capital non motivée par des pertes par rachat de titres étaient dépourvues de toute justification économique et avaient été réalisées dans le seul but d'appréhender des dividendes sous couvert de l'application du régime des plus-values des particuliers, contrairement à l'intention du législateur. Elle a estimé qu'aucun motif autre que fiscal ne justifiait la réduction de capital.

Par une proposition de rectification en date du 18 décembre 2018, l'administration a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. Elle a écarté la qualification de plus-value et a remis en cause l'application à la somme versée par la société sous ce libellé du régime prévu à l'article 150-0 A du code général des impôts ainsi que le bénéfice de l'abattement de 50 % pour taxer, au titre de l'année 2015, la somme de 19 048 euros, à l'impôt sur le revenu en tant que dividendes dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers en application du 1 de l'article 109 de ce code sans appliquer l'abattement de 40 % prévu par le 2° du 3 de l'article 158 du même code ainsi qu'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 les conseils du contribuable et le représentant de l'administration.

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

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

Le Comité estime qu'en présence d'une opération de rachat par une société à un associé, détenant avec un autre associé la totalité du capital, d'une partie de ses titres suivie de leur annulation dans le cadre d'une réduction de capital non motivée par des pertes, l'appréhension par cet associé des sommes qui lui sont versées à raison de ce rachat ne caractérise pas un abus de droit au seul motif qu'il aurait ainsi choisi la voie la moins imposée pour bénéficier de la mise à disposition de sommes issues des réserves de la société.

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

Le Comité relève que M. Y se prévaut de circonstances particulières tenant à ce que les opérations concomitantes d'augmentation du capital social et de réduction de capital non motivée par des pertes par rachat de titres sont intervenues dans le cadre d'une restructuration globale entreprise depuis plusieurs années de la société A. Il invoque les difficultés de la société compte tenu du contexte du secteur ainsi que la structuration de son bilan caractérisé par la présence de l'immobilier d'exploitation à l'actif, ce qui rendait plus onéreuse la valeur de la société et affectait sa rentabilité de sorte que ses deux tentatives de cession de la société en 2003 et en 2010 n'ont pu aboutir. Il précise que, dans ce contexte et afin de renforcer la rentabilité de la société, la décision a été prise en 2013 d'externaliser l'immobilier d'exploitation. Une opération de crédit-bail a été entreprise à cette fin et a permis de dégager des liquidités importantes. Il expose aussi que la société a poursuivi en 2014 sa réorganisation avec ces liquidités notamment par la réalisation d'investissements importants lui ayant permis d'améliorer sa compétitivité ainsi que son activité opérationnelle et commerciale. Il soutient que les opérations concomitantes décidées en 2015 ne peuvent être isolées mais s'insèrent dans l'objectif poursuivi depuis plusieurs années de procéder à cette restructuration globale afin de permettre une augmentation de la rentabilité de la société et que l'opération de réduction de capital non motivée par des pertes a, du fait de l'appréhension par les associés de l'excédent de trésorerie exceptionnel généré lors de la cession de son immobilier d'exploitation, permis une diminution de la valeur faciale de cette société requise afin de rendre possible sa cession.

Le Comité estime que, compte tenu de l'ensemble des éléments ainsi portés à sa connaissance et qui ne sont pas sérieusement contredits, l'opération remise en cause par l'administration ne peut être appréhendée de manière isolée mais s'inscrit dans un schéma global et était ainsi motivée par une finalité économique propre de sorte qu'elle ne peut être regardée comme constituant un montage artificiel ayant eu pour seul but de permettre à M. Y de bénéficier pour les gains qu'il a réalisés du régime des plus-values prévu par le 6° de l'article 112 du code général des impôts et de l'abattement pour durée de détention et d'éviter l'imposition, selon les règles applicables aux revenus de capitaux mobiliers, de distributions effectuées par la société. Il considère que, si l'opération de réduction du capital social non motivée par des pertes a été précédée le même jour d'une opération d'augmentation du capital prélevée sur les réserves d'un même montant et selon la même répartition, cette circonstance ne modifie pas, en l'espèce, son appréciation eu égard au contexte particulier dans lequel ces opérations s'insèrent.

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

➤ **Affaire n° 2021-20 concernant M. ou Mme X**

La société par actions simplifiée (SAS) A a été créée en 1997 par M. X et a pour activité le négoce de matériaux pour le bâtiment.

En 2015 la société dispose d'un capital social de 250 000 euros réparti en 2 500 parts sociales d'une valeur unitaire de 100 euros. Le capital est intégralement détenu par M. et Mme X et leurs deux enfants, alors âgés respectivement de 22 ans et 16 ans et rattachés à leur foyer fiscal. M. X, président de la société, et son épouse détiennent chacun 977 actions (soit 39 % du capital). Leur fils et leur fille possèdent chacun 273 actions (soit 11 % du capital).

Le 30 juin 2015, lors de l'assemblée générale mixte (ordinaire et extraordinaire) de la SAS A, les actionnaires de la société ont adopté à l'unanimité plusieurs résolutions. Ils ont notamment décidé d'affecter aux réserves le bénéfice de l'exercice clos en 2014 s'élevant à 404 353 euros. Ils ont également décidé que le capital social, d'un montant de 250 000 euros, serait réduit de 17 400 euros pour le fixer à 232 600 euros, cette réduction étant réalisée par le rachat aux actionnaires de 174 actions en vue de leur annulation pour un montant unitaire de 2 288 euros. La somme totale de 398 112 euros, correspondant à ce rachat, a été imputée au plan comptable à hauteur de 17 400 euros sur le compte « Capital social » et à hauteur de 380 712 euros sur le compte des autres réserves.

La réduction de capital par rachat des actions suivi de leur annulation s'est effectuée au prorata de la participation de chacun des associés au capital soit le rachat de 68 actions tant pour M. X que pour son épouse et de 19 actions pour chacun de leurs deux enfants.

En contrepartie de la cession de leurs titres par les actionnaires, les sommes dues ont été inscrites au crédit de leurs comptes courants d'associés ouverts dans les livres de la société à hauteur respectivement de la somme de 155 584 euros pour M. X et pour Mme X et de la somme de 43 472 euros pour chacun de leurs deux enfants.

A l'issue de cette opération, le capital d'un montant de 232 600 euros est composé de 2 326 actions d'une valeur unitaire égale à 100 euros. M. et Mme X détiennent chacun 909 actions et leurs enfants détiennent chacun 254 actions.

Au cours de la même assemblée générale et à la suite de cette réduction de capital par rachat des titres en vue de leur annulation, les actionnaires de cette société familiale ont décidé d'augmenter le capital social d'un montant de 17 400 euros pour le porter au montant antérieur de 250 000 euros par incorporation des réserves et par la création de 174 actions nouvelles d'une valeur nominale de 100 euros.

Ces actions ont été attribuées gratuitement aux associés, à raison d'une action nouvelle pour 13 actions anciennes, au prorata de leur participation dans le capital soit l'attribution de 68 actions chacun pour M. et Mme X et 19 actions pour chacun de leurs deux enfants.

A l'issue de cette double opération de réduction puis d'augmentation de capital, décidée le même jour, le capital de la société s'établit à nouveau à 250 000 euros et est composé de 2 500 actions d'une valeur unitaire de 100 euros. A nouveau, M. et Mme X détiennent chacun 977 actions et leurs enfants possèdent chacun 273 actions.

Le 10 juillet 2015, M. X a prélevé sur son compte courant d'associé la somme de 150 000 euros.

Selon la déclaration de revenus de l'année 2015 souscrite par M. et Mme X pour l'ensemble des membres du foyer fiscal, le gain retiré par l'ensemble des actionnaires lors de l'opération de rachat des 174 titres de la SAS A a bénéficié des dispositions du 6° de l'article 112 du code général des impôts conduisant à une imposition à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des plus-values de cession de valeurs mobilières prévue à l'article 150-0 A du même code d'une somme de 54 486 euros calculée après application d'un abattement « renforcé » de 85 % pour durée de détention prévu par le 3° du A du 1 quater de l'article 150-0 D de ce code. La plus-value réalisée, calculée sans abattement pour durée de détention, a été soumise aux prélèvements sociaux au titre des revenus du patrimoine.

Par une proposition de rectification en date du 20 décembre 2018, faisant suite à un contrôle sur pièces, l'administration a considéré qu'en décidant, par une même délibération du 30 juin 2015, de l'opération de rachat par la SAS A de ses propres titres, suivi de leur annulation afin de procéder à la réduction du capital, laquelle n'a pas été motivée par des pertes, opération immédiatement suivie d'une opération d'augmentation de capital de même montant, les actionnaires de la société avaient recherché le bénéfice d'une application littérale des dispositions du 6° de l'article 112 du code général des impôts dans le but exclusivement fiscal d'éluider l'impôt frappant les distributions de dividendes.

L'administration a mis en œuvre la procédure d'abus de droit fiscal prévue à l'article L 64 du livre des procédures fiscales. Elle a écarté la qualification de plus-value et a remis en cause l'application aux sommes versées par la société du régime prévu à l'article 150-0 A du code général des impôts ainsi que le bénéfice de l'abattement renforcé de 85 % pour taxer la somme de 398 112 euros à l'impôt sur le revenu en tant que dividendes dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers en application du 1 de l'article 109 de ce code sans appliquer l'abattement de 40 % prévu par le 2° du 3 de l'article 158 du même code ainsi qu'aux contributions sociales. L'administration a assorti les droits dus par le foyer fiscal de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

Le Comité a entendu ensemble M. X et son conseil ainsi que le représentant de l'administration.

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

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

Le Comité estime qu'en présence d'une opération de rachat par une société à ses associés d'une partie de ses titres suivie de leur annulation dans le cadre d'une réduction de capital non motivée par des pertes, l'appréhension par ces associés des sommes qui lui sont versées à raison de ce rachat ne caractérise pas un abus de droit au seul motif qu'ils auraient ainsi choisi la voie la moins imposée pour bénéficier de la mise à disposition de sommes issues des réserves de la société.

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

Le Comité constate que les décisions de l'assemblée générale de la SAS A, prises le 30 juin 2015, de procéder, après avoir décidé d'affecter aux réserves le bénéfice de l'exercice clos en 2014 s'élevant à 404 353 euros, à une opération de réduction de capital non motivée par des pertes et à une opération d'augmentation de capital du même montant ont eu pour effet de rétablir exactement le montant antérieur du capital de la société et que cette double opération ne s'est traduite par aucune modification de la répartition du capital entre les actionnaires appartenant tous à la même famille. Il note que, compte tenu de l'ensemble des décisions de l'assemblée générale, le montant des capitaux propres a été réduit et est passé de 1 974 870 euros à la date de cette assemblée, intégrant le résultat de l'exercice clos en 2014, à 1 576 758 euros compte tenu de la somme de 398 112 euros attribuée aux actionnaires.

Il relève que l'opération de réduction de capital non motivée par des pertes a permis à l'ensemble des membres du foyer fiscal de M. et Mme X d'appréhender une somme globale de 398 112 euros inscrite à leurs comptes courants d'associés détenus dans la société. Il note également que M. X a prélevé sur son compte une somme de 150 000 euros dès le 10 juillet 2015 avant même l'ouverture du délai d'opposition des créanciers à l'opération de réduction du capital.

Le Comité estime que les membres du foyer fiscal ne font état d'aucune circonstance particulière probante permettant d'estimer que l'opération de réduction de capital remise en cause par l'administration avait une justification autre que fiscale. Il en déduit que l'administration établit par les éléments dont elle se prévaut le caractère artificiel de cette opération.

Le Comité considère, par suite, que ce montage artificiel, contraire de ce fait à l'intention du législateur, a été exclusivement inspiré par la volonté des membres du foyer fiscal d'appréhender des distributions effectuées par la société, imposables selon les règles applicables aux revenus de capitaux mobiliers, et de bénéficier ainsi du régime des plus-values prévu par le 6° de l'article 112 du code général des impôts ainsi que de l'abattement pour durée de détention.

Le Comité 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.

Le Comité estime que M. et Mme X ont eu l'initiative principale des actes constitutifs de l'abus de droit et que tous les membres du foyer fiscal en ont été les 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.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Par une proposition de rectification en date du 30 novembre 2018, l'administration a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. Elle a remis en cause l'application à la somme versée par la société du régime prévu à l'article 150-0 A du code général des impôts ainsi que le bénéfice de l'abattement « renforcé » de 85 % pour taxer la somme de 693 000 euros, sans abattement, à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers en application du 1 de l'article 109 du même code. Elle a aussi imposé ces revenus aux contributions sociales et les a pris en compte pour le calcul de la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus. L'administration a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

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

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

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

Le Comité estime qu'en présence d'une opération de rachat par une société à son principal associé et dirigeant d'une partie de ses titres suivie de leur annulation dans le cadre d'une réduction de capital non motivée par des pertes, l'appréhension par cet associé des sommes qui lui sont versées à raison de ce rachat ne caractérise pas un abus de droit au seul motif qu'il aurait ainsi choisi la voie la moins imposée pour bénéficier de la mise à disposition de sommes issues des réserves de la société.

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

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

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

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

En conséquence, le Comité émet l'avis que, dans les circonstances de l'espèce, l'administration n'était pas fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. oration de 80 % prévue par ces dispositions.

➤ **Affaire n° 2021-23 concernant M. X**

L'entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL) A, créée en 2005, exerce son activité dans le secteur des travaux immobiliers d'étanchéité. M. X est l'actionnaire unique et le gérant de cette entreprise.

En 2017, la société disposait d'un capital social de 7 500 euros composé de 750 parts d'une valeur nominale de 10 euros.

Par procès-verbal des décisions de l'associé unique de l'EURL A en date du 20 novembre 2017, il a été décidé de réduire le capital de la société à 3 750 euros par annulation de titres suite au rachat par la société de 375 parts sociales pour un prix total de 500 000 euros, soit pour une valeur unitaire de rachat de 1 333,33 euros. Par procès-verbal des décisions de l'associé unique en date du 26 décembre 2017, en l'absence d'opposition des créanciers, la réduction de capital a été définitivement réalisée.

L'opération s'est traduite, d'une part, par une réduction de capital à hauteur de la valeur nominale des titres annulés, soit 3 750 euros et, d'autre part, par une diminution des « autres réserves » à concurrence de la différence entre la valeur de rachat des titres et la valeur nominale de ces derniers, soit 496 250 euros.

Le 31 décembre 2017, la somme de 500 000 euros a été inscrite au crédit du compte courant d'associé détenu par M. X dans les livres de l'entreprise.

Selon la déclaration d'ensemble des revenus de l'année 2017 souscrite par M. X, le gain retiré lors du rachat de ses 375 parts a bénéficié des dispositions du 6° de l'article 112 du code général des impôts conduisant à une imposition à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des plus-values de cession de valeurs mobilières prévue à l'article 150-0 A du même code d'une somme de 173 687 euros, calculée après application d'un abattement de droit commun de 65 % prévu par le b du 1 ter de l'article 150-0 D de ce code. La plus-value de 496 250 euros, calculée sans abattement pour durée de détention, a été soumise aux prélèvements sociaux au titre des revenus du patrimoine.

A l'issue d'un contrôle sur pièces, l'administration a considéré que l'opération de rachat de ses propres titres par l'EURL A à M. X, son associé unique, suivie de la réduction du capital de l'EURL A non motivée par des pertes ne présentait aucune justification économique et avait pour seul objectif de permettre à M. X d'appréhender des dividendes sous le régime fiscal plus favorable des plus-values de cession de titres en contrariété avec l'intention du législateur. Elle a estimé qu'aucun motif autre que fiscal ne justifiait cette réduction de capital non motivée par des pertes.

Par une proposition de rectification en date du 27 juin 2019, l'administration a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. Elle a écarté la qualification de plus-value et a remis en cause l'application à la somme versée par la société sous ce libellé du régime prévu à l'article 150-0 A du code général des impôts ainsi que le bénéfice de l'abattement pour taxes, au titre de l'année 2017, la somme de 500 000 euros à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers en application du 1 de l'article 109 de ce code sans appliquer l'abattement de 40 % prévu par le 2° du 3 de l'article 158 du même code ainsi qu'aux contributions sociales. L'administration a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit de 80 %.

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

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

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

Le Comité estime qu'en présence d'une opération de rachat par une société à un associé détenant la totalité du capital, d'une partie de ses titres suivie de leur annulation dans le cadre d'une réduction de capital non motivée par des pertes, l'appréhension par cet associé des sommes qui lui sont versées à raison de ce rachat ne caractérise pas un abus de droit au seul motif qu'il aurait choisi la voie la moins imposée pour bénéficier de la mise à disposition de sommes issues des réserves de la société.

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

Le Comité relève que le contribuable a justifié cette opération par le fait que, eu égard à la nature de son activité, la société avait accumulé des réserves excessives au regard des besoins de l'entreprise de nature notamment à créer des difficultés dans l'éventualité d'une cession ultérieure et qu'il a ainsi décidé par une opération unique de réduction de capital non motivée par des pertes d'en diminuer la valeur par une appréhension d'une partie des réserves de l'EURL A.

Le Comité considère que l'administration, qui ne conteste pas que les liquidités détenues par l'entreprise étaient excessives au regard de ses besoins, ne lui soumet pas d'éléments circonstanciés permettant d'estimer que cette opération ponctuelle de réduction de capital, qui ne contrevient à aucune disposition sociale ou commerciale, constitue un montage artificiel ayant eu pour seul but de permettre à M. X de bénéficier, pour les gains qu'il a réalisés, du régime des plus-values prévu par le 6° de l'article 112 du code général des impôts et de l'abattement pour durée de détention et d'éviter l'imposition, selon les règles applicables aux revenus de capitaux mobiliers, de distributions effectuées par la société.

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

➤ **Affaire n° 2021-24 concernant M. ou Mme X**

M et Mme X sont associés de la société à responsabilité limitée (SARL) A créée en 1996. Cette société a pour objet social la vente d'articles de sport et de loisirs. Elle est dirigée par M. X, son gérant, et n'emploie aucun salarié.

Le capital social de cette société s'élevait initialement à 8 000 euros et était composé de 500 parts d'une valeur nominale de 16 euros. Il était détenu à hauteur de 499 parts (99,8 %) par M. X et d'une part (0,2 %) par son épouse.

Par délibérations de l'assemblée générale extraordinaire des 26 avril et 22 juin 2016, les époux X, seuls associés de la SARL A, ont décidé à l'unanimité de procéder à la réduction du capital social de 6 000 euros par voie de rachat de 375 parts détenues par M.X. Le prix de rachat a été fixé à 2 133,33 euros par part soit, pour les 375 parts détenues par M.X, un montant total de 800 000 euros. Cette somme a, au plan comptable, été imputée à hauteur de 6 000 euros sur le compte « capital social » et à hauteur de 794 000 euros sur le compte « autres réserves ».

À la suite de cette opération, le capital social de la SARL A, s'élevant à 2 000 euros, est réparti entre M. X à concurrence de 99,2 % (124 parts sur 125) et Mme X à concurrence de 0,8 % (1 part sur 125).

Le gain retiré lors du rachat des 375 parts a bénéficié des dispositions du 6° de l'article 112 du code général des impôts conduisant à une imposition à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des plus-values de cession de valeurs mobilières prévue à l'article 150-0 A du même code d'une somme de 119 141 euros et permettant l'application, sur la plus-value brute de 794 275 euros, d'un abattement « renforcé » de 85 % pour durée de détention prévu par le 3° du A du 1 quater de l'article 150-0 D de ce code et s'élevant à 675 134 euros. La plus-value, calculée sans abattement pour durée de détention, a aussi été soumise aux prélèvements sociaux au titre des revenus du patrimoine.

A l'issue d'un contrôle sur pièces, l'administration a considéré que l'opération de rachat de ses propres titres par la SARL A à M. X, son associé détenant la quasi-totalité de son capital social, suivie de la réduction du capital de cette société non motivée par des pertes, ne présentait aucune justification économique et avait pour seul objectif de permettre à M. X d'appréhender des dividendes sous le régime fiscal plus favorable des plus-values de cession de titres en contrariété avec l'intention du législateur. Elle a estimé qu'aucun motif autre que fiscal ne justifiait cette réduction de capital non motivée par des pertes.

Par une proposition de rectification en date du 17 octobre 2019, l'administration a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. Elle a écarté la qualification de plus-value et a remis en cause l'application à la somme versée par la société sous ce libellé du régime prévu à l'article 150-0 A du code général des impôts ainsi que le bénéfice de l'abattement pour taxer, au titre de l'année 2016, la somme de 800 000 euros à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers en application du 1 de l'article 109 de ce code sans appliquer l'abattement de 40 % prévu par le 2° du 3 de l'article 158 du même code. L'administration a également tiré les conséquences de cette requalification pour le calcul des contributions sociales et de la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus. L'administration a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit de 80 %.

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

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

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

Le Comité estime qu'en présence d'une opération de rachat par une société à son associé, détenant la quasi-totalité du capital et qui la dirige, d'une partie de ses titres suivie de leur annulation dans le cadre d'une réduction de capital non motivée par des pertes, l'appréhension par cet associé des sommes qui lui sont versées à raison de ce rachat ne caractérise pas un abus de droit au seul motif qu'il aurait ainsi choisi la voie la moins imposée pour bénéficier de la mise à disposition de sommes issues des réserves de la société.

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

Le Comité relève que M. X fait valoir sans que cela soit formellement contesté que l'unique opération de réduction de capital non motivée par des pertes, réalisée en 2016, alors qu'il était âgé de 56 ans et avait connu des ennuis de santé, s'inscrivait dans la perspective de préparer, dans un contexte de moyen à long terme, la transmission de cette société familiale, qui n'employait aucun salarié, à son fils qui, parallèlement à la poursuite de ses études, effectuait sous le statut d'auto-entrepreneur, depuis 2014, des prestations de service pour la société avant d'exercer à temps plein en tant que salarié depuis le 1^{er} février 2020.

Le Comité relève encore que M. X justifie cette opération unique de réduction de capital par le fait que les capitaux propres, dont la SARL A disposait, augmentaient la valeur de celle-ci et, par voie de conséquence, les coûts de sa transmission ainsi que les besoins de refinancement.

Le Comité note que, si cette opération a permis au contribuable d'appréhender une partie des réserves de la société, celui-ci fait valoir qu'eu égard à la nature de son activité, la totalité des réserves était excessive au regard des besoins de l'entreprise. Il estime que cette appréhension s'inscrit dans ce schéma global de transmission à terme de la société.

Le Comité considère que l'administration, qui ne conteste pas que les liquidités détenues par l'entreprise étaient excessives au regard de ses besoins, ne lui soumet pas d'éléments circonstanciés permettant d'estimer que cette opération ponctuelle de réduction de capital, qui ne contrevient à aucune disposition sociale ou commerciale, constitue un montage artificiel ayant eu pour seul but de permettre à M. X de bénéficier, pour les gains qu'il a réalisés, du régime des plus-values prévu par le 6° de l'article 112 du code général des impôts ainsi que de l'abattement pour durée de détention et d'éviter l'imposition, selon les règles applicables aux revenus de capitaux mobiliers, de distributions effectuées par la société.

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

c) Plus-values mobilières : opérations d'apport avec soulte

➤ Affaire n° 2020-28 concernant M. X

M. X a créé, le 20 avril 2015, la société à responsabilité (SARL) A par apport de 7 530 titres sur les 8 005 titres, de 791 titres sur les 6 250 titres et de 2 035 titres sur les 3 700 titres qu'il détenait respectivement dans la société par actions simplifiée (SAS) B, dans la SAS C et dans la SAS D.

En contrepartie de ces apports, valorisés globalement à 7 136 000 euros, M. X a reçu 6 493 760 titres d'une valeur unitaire de 1 euro représentant 100 % du capital de la SARL A ainsi qu'une soulte, d'un montant de 642 240 euros, inscrite au crédit du compte courant d'associé ouvert à son nom dans les livres de la SARL A bénéficiaire des apports.

Les plus-values réalisées lors des apports des titres de la SAS B, de la SAS C et de la SAS D s'élèvent respectivement à 5 201 340, 746 704 et 1 079 650 euros. La plus-value d'apport, d'un montant global de 7 027 694 euros, a été placée par M. X sous le régime du report d'imposition prévu par l'article 150-0 B ter du code général des impôts, y compris la partie correspondant à la soulte dans la mesure où son montant n'excédait pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus.

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

Par une proposition de rectification en date du 11 mai 2018, l'administration a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. Elle a 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 appliqué un abattement pour durée de détention de 85 % pour l'apport des titres de la SAS B et de la SAS C et de 65 % pour l'apport des titres de la SAS D et a taxé, au titre de l'année 2015, la somme de 116 126 euros, correspondant à la fraction de la plus-value en report d'imposition sous couvert d'une soulte, à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des plus-values de cession de valeurs mobilières sur le fondement de l'article 150-0 A du code général des impôts. La fraction de la plus-value en report d'imposition sous couvert d'une soulte a aussi été imposée, sans abattement, aux contributions sociales. Elle a également notifié un rappel de contribution exceptionnelle sur les hauts revenus. Elle a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

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

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

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

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

Le Comité 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 de son compte courant d'associé ouvert dans la SARL A qu'il détient intégralement. Il note au surplus que M. X a effectué des prélèvements sur son compte courant entre avril 2015 et septembre 2017 pour un montant total de 424 655 euros.

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 détenues par M. X, la mise à disposition de la soulte sur le compte courant d'associé ne s'inscrit pas dans le 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.

Il estime que demeure à cet égard sans incidence la circonstance alléguée par le contribuable selon laquelle le versement de la soulte a été effectué lors de la première étape de la restructuration du groupe étalée sur une période de trois ou quatre ans afin de ne pas léser ultérieurement les associés minoritaires en diluant de façon significative leur participation dès lors qu'il n'est pas établi que la création de la SARL A, détenue intégralement par M. X, bénéficiaire de l'opération d'apport réalisée en 2015 à laquelle les associés minoritaires de la SAS B, de la SAS C et de la SAS D n'étaient pas parties, devait être suivie d'un apport complémentaire par ces associés minoritaires puis de la création d'une nouvelle société holding en 2017. Il relève qu'en admettant même qu'un lien puisse être constaté entre les opérations réalisées en 2015 et en 2017, M. X détenait, après les apports réalisés en 2017, 84,65 % du capital de la SARL A et aurait détenu, en l'absence de soulte, 85,82 % de ce capital.

En conséquence, le Comité émet 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 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.

➤ **Affaire n° 2021-01 concernant Mme X**

La société anonyme (SA) A a été créée le 18 juillet 1975 par M. X et exerce notamment une activité de fabrication et de vente de tous produits de revêtement de façades et de sols ainsi que de tous produits de revêtements muraux. M. X a eu, avec son épouse, deux enfants, M. Y né le 7 juin 1964, et Mme Z née le 11 janvier 1971. Il est décédé le 7 juin 2009.

Au 1^{er} janvier 2015, le capital de la société A, composé de 21 760 actions, était détenu par Mme X, née le 13 décembre 1939, à hauteur de 111 actions en pleine propriété, soit 0,51 % du capital social, et de 11 304 titres en usufruit, soit 52,16 % du capital social. Elle possédait ainsi 52,67 % des droits de vote financiers. Son fils, M. Y, qui a poursuivi l'activité de son père, détenait 6 037 titres en pleine propriété et 5 842 titres en usufruit et sa fille, Mme Z, 4 217 titres en pleine propriété et 5 462 titres en usufruit.

A la même date, le capital, composé de 2 500 actions, de la société par actions simplifiée (SAS) B, créée le 28 janvier 1993 et ayant pour activité notamment la commercialisation de tous produits de revêtement, de tous matériaux de construction ainsi que de tous produits se rapportant à l'activité du bâtiment, était détenu en particulier par Mme X à hauteur de 40 actions, par son fils M. Y à hauteur de 2 006 actions et par sa fille Mme Z à hauteur de 225 actions.

Le 10 juin 2015, la société par actions simplifiée (SAS) C a été créée avec un capital de 1 000 euros composé de 10 actions d'une valeur nominale de 100 euros. Ce capital est détenu par M. Y (7 actions), son épouse (1 action) et leurs deux enfants (1 action chacun). Cette société exerce une activité de holding.

Le 9 octobre 2015, la société A a acquis auprès de Mme Z 4 216 de ses propres actions pour un somme de 27 867 860 euros.

Le même jour, Mme Z a cédé à la SAS C la nue-propriété de 2 800 actions de la société A au prix de 12 955 600 euros.

Le même jour, la SAS C a souscrit un emprunt de 14 568 000 euros auprès d'un établissement bancaire, amortissable sur une durée de 7 ans avec une échéance annuelle de 2 182 229 euros.

Le même jour, la SAS C a procédé à une augmentation de capital de 66 434 600 euros et a émis, au nominal de 100 euros, 413 166 actions ordinaires et 251 180 actions de préférence conférant un droit de vote double. Le capital de cette société s'établit ainsi à 66 435 600 euros divisé en 664 356 actions au nominal de 100 euros. A cette occasion et en contrepartie de ses apports, M. Y a reçu notamment la pleine propriété de 49 017 actions ordinaires et de 251 180 actions de préférence ainsi que la nue-propriété de 364 156 actions ordinaires de la SAS C.

Le même jour, Mme X a fait apport à la SAS C de l'usufruit de 5 842 actions de la SA A évalué à 11 584 686 euros. En contrepartie de cet apport, elle a reçu l'usufruit de 364 156 actions ordinaires de la SAS C ainsi que le quasi-usufruit d'une soulte en numéraire de 2 200 020 euros inscrite au compte courant d'associé ouvert à son nom dans les livres de cette société.

A l'issue de ces opérations d'apport, M. Y possède 99,99 % des actions de la SAS C qui lui confère, compte tenu des actions de préférence, 60,22 % des droits de vote financiers et 99,99 % des droits de vote non financiers. Mme X détient pour sa part l'usufruit de 364 156 titres de la SAS C, soit 54,81 % du capital social. Compte tenu des actions de préférence avec droit de vote double détenues par son fils, elle possède 39,78 % des droits de vote financiers de cette société.

La plus-value réalisée en 2015 par Mme X lors de l'apport des actions de la SA A a bénéficié du régime du report d'imposition prévu par l'article 150-0 B ter du code général des impôts, y compris pour la partie correspondant à la soulte dans la mesure où son montant n'excédait pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus.

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

Par une proposition de rectification en date du 12 décembre 2018, l'administration a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. Elle a écarté la qualification de soulte et a remis en cause l'application à la somme versée sous ce libellé du régime du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du code général des impôts.

Elle a taxé, au titre de l'année 2015, la somme de 770 007 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 sur le fondement de l'article 150-0 A du code général des impôts. La fraction de la plus-value correspondant à la soulte a également été imposée, sans abattement, aux contributions sociales et prise en compte pour le calcul de la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus. L'ensemble des droits dus a été assorti de la majoration pour abus de droit de 80 %.

Le Comité a entendu ensemble les représentants dûment mandatés de la contribuable 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 reçue par le contribuable n'excède pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus, l'octroi d'une telle soulte doit s'inscrire dans le respect du but qu'il a entendu poursuivre.

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

Le Comité considère qu'il en va différemment et que ce but est respecté si, au vu de l'ensemble des circonstances, l'octroi de la soulte s'inscrit dans le cadre de l'opération de restructuration d'entreprises dès lors que le dénouement de cette opération, appréciée dans sa globalité, n'a pu avoir lieu que du fait de l'attribution d'une telle soulte, laquelle doit alors être regardée comme ayant présenté le caractère d'une contrepartie contraignante à l'opération.

Le Comité relève que Mme X doit être regardée comme ayant bénéficié de la mise à disposition de la soulte de 2 200 020 euros par inscription de son montant au crédit de son compte courant d'associé ouvert dans la SAS C sans qu'ait d'incidence à cet égard ni la circonstance alléguée par la contribuable qu'aucun remboursement de cette soulte ne serait en réalité intervenu, ni le fait en l'espèce qu'elle ait été inscrite à un compte courant d'associé ultérieurement bloqué à concurrence de 2 200 000 euros par une convention du 7 janvier 2016.

Le Comité constate que les opérations de restructuration du groupe réalisées en 2015 s'inscrivent dans un schéma global ayant pour finalité la transmission de son contrôle à M. Y ayant contribué au développement de ce groupe industriel qu'il dirige et, corrélativement, le désengagement au sein de celui-ci de Mme Z, sa sœur.

Le Comité relève qu'avant les opérations de restructuration, Mme X disposait de 52,67 % des droits de vote financiers de la SA A et qu'après la réalisation de ces opérations, elle ne disposait plus que 15,89 % des titres de la SA A et n'avait acquis que 39,78 % des droits de vote financiers de la SAS C de sorte qu'elle a subi ainsi une perte de son pouvoir de décision sur l'affectation des résultats financiers du groupe dont elle ne maîtrise plus les décisions de distribution.

Il relève que Mme X fait valoir sans être utilement contredite par l'administration que, compte tenu de l'importance de ses droits dans la SA A avant la restructuration proposée, son consentement à ce schéma global et l'apport de ses titres à la SAS C, qui étaient indispensables à la réalisation de ce schéma et s'inscrivaient dans le cadre de la réorganisation du groupe, étaient subordonnés à son exigence financière tenant à la mise à sa disposition de liquidités correspondant à la soulte de 2 200 020 euros. Il considère que, par suite, cette soulte doit être regardée comme ayant présenté le caractère d'une contrepartie contraignante à l'opération de restructuration et que, dès lors, son octroi par la SAS C respecte le but que le législateur a entendu poursuivre.

Le Comité en déduit au vu de l'ensemble des éléments soumis à son appréciation que, dans les circonstances de l'espèce, l'octroi de la soulte ne peut être regardé comme ayant été uniquement inspiré par la volonté de Mme X de percevoir des liquidités en franchise d'impôt en méconnaissance de l'intention poursuivie par le législateur.

Le Comité émet en conséquence l'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal.

➤ **Affaire n° 2021-02 concernant M. ou Mme Y**

La société anonyme (SA) A a été créée le 18 juillet 1975 par M. X et exerce notamment une activité de fabrication et de vente de tous produits de revêtement de façades et de sols ainsi que de tous produits de revêtements muraux. M. X a eu, avec son épouse, deux enfants, M. Y, né le 7 juin 1964, et Mme Z, née le 11 janvier 1971. Il est décédé le 7 juin 2009.

Au 1^{er} janvier 2015, le capital de la société A, composé de 21 760 actions, était détenu par Mme X, née le 13 décembre 1939, à hauteur de 111 actions en pleine propriété, soit 0,51 % du capital social, et de 11 304 titres en usufruit, soit 52,16 % du capital social. Elle possédait ainsi 52,67 % des droits de vote financiers. Son fils, M. Y, qui a poursuivi l'activité de son père, détenait 6 037 titres en pleine propriété et 5 842 titres en usufruit et sa fille, Mme Z, 4 217 titres en pleine propriété et 5 462 titres en usufruit.

A la même date, le capital, composé de 2 500 actions, de la société par actions simplifiée (SAS) B, créée le 28 janvier 1993 et ayant pour activité notamment la commercialisation de tous produits de revêtement, de tous matériaux de construction ainsi que de tous produits se rapportant à l'activité du bâtiment, était détenu en particulier par Mme X à hauteur de 40 actions, par son fils, M. Y, à hauteur de 2 006 actions et par sa fille, Mme Z, à hauteur de 225 actions.

Le 10 juin 2015, M. et Mme Y ont créé avec leurs deux enfants la société par actions simplifiée (SAS) C qui exerce une activité de holding. Le capital de 1 000 euros de cette société est composé de 10 actions d'une valeur nominale de 100 euros et ce capital est détenu à concurrence de 70 % par M. Y et de 10 % respectivement par son épouse et chacun de ses deux enfants.

Le 9 octobre 2015, la société A a acquis auprès de Mme Z 4 216 de ses propres actions pour un somme de 27 867 860 euros.

Le même jour, Mme Z a cédé à la SAS C la nue-propriété de 2 800 actions de la société A au prix de 12 955 600 euros.

Le même jour, la SAS C a souscrit un emprunt de 14 568 000 euros auprès d'un établissement bancaire, amortissable sur une durée de 7 ans avec une échéance annuelle de 2 182 229 euros.

Le même jour, la SAS C a procédé à une augmentation de capital de 66 434 600 euros et a émis, au nominal de 100 euros, 413 166 actions ordinaires et 251 180 actions de préférence conférant un droit de vote double. Le capital de cette société s'établit ainsi à 66 435 600 euros divisé en 664 356 actions au nominal de 100 euros. A cette occasion, M. Y a fait apport, d'une part, de 3 800 actions détenues en pleine propriété et de la nue propriété de 5 842 actions de la SA A pour une valeur fixée respectivement à 25 118 000 euros et à 27 030 934 euros et, d'autre part, de 1 000 actions de la SAS B pour une somme de 7 101 000 euros. En contrepartie de ces apports, M. Y a reçu la pleine propriété de 49 017 actions ordinaires et de 251 180 actions de préférence ainsi que la nue-propriété de 364 156 actions ordinaires de la SAS C et une soulte de 2 200 000 euros.

Le même jour, Mme X a fait apport à la SAS C de l'usufruit de 5 842 actions de la SA A évalué à 11 584 686 euros. En contrepartie de cet apport, elle a reçu notamment l'usufruit de 364 156 actions ordinaires de la SAS C.

A l'issue de ces opérations d'apport, M. Y possède 99,99 % des actions de la SAS C qui lui confère, compte tenu des actions de préférence, 60,22 % des droits de vote financiers et 99,99 % des droits de vote non financiers. Mme X détient pour sa part l'usufruit de 364 156 titres de la SAS C soit 54,81 % du capital social. Compte tenu des actions de préférence avec droit de vote double détenues par son fils, elle possède 39,78 % des droits de vote financiers de cette société. M. Y est, par ailleurs, président de la SAS C.

Mme X a, par acte authentique du 20 avril 2016, réalisé une donation partage de l'usufruit viager de 2 800 actions de la SA A d'une valeur de 5 552 400 euros. Cet usufruit a été attribué à M. Y à charge pour lui de payer une soulte de 2 776 200 euros à Mme Z, sa sœur, cette soulte étant payable en une ou plusieurs fois au plus tard le 31 décembre 2022.

La plus-value réalisée en 2015 par M. Y lors de l'apport des actions des sociétés A et B a bénéficié du régime du report d'imposition prévu par l'article 150-0 B ter du code général des impôts, y compris pour la partie correspondant à la soulte dans la mesure où son montant n'excédait pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus.

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

Par une proposition de rectification en date du 18 décembre 2018, l'administration a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. Elle a écarté la qualification de soulte et a remis en cause l'application à la somme versée sous ce libellé du régime du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du code général des impôts.

Elle a taxé, au titre de l'année 2015, la somme de 770 000 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 sur le fondement de l'article 150-0 A du code général des impôts. La fraction de la plus-value correspondant à la soulte a également été imposée, sans abattement, aux contributions sociales et prise en compte pour le calcul de la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus. L'ensemble des droits dus a été assorti de la majoration pour abus de droit de 80 %.

Le Comité a entendu ensemble les représentants dûment mandatés du contribuable et le représentant de l'administration.

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

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

Le Comité considère que ce but n'est pas respecté si l'octroi de la soulte ne s'inscrit pas dans le cadre 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 des ressources nécessairement prises en compte lors de la détermination de la valeur des titres apportés.

Le Comité relève que M. Y doit être regardé comme ayant bénéficié de la mise à disposition de la soulte de 2 200 000 euros par inscription de son montant au crédit de son compte courant d'associé ouvert dans la SAS C sans qu'il ait d'incidence à cet égard ni la circonstance alléguée par le contribuable qu'aucun remboursement de cette soulte ne serait en réalité intervenu, ni le fait en l'espèce qu'elle ait été inscrite à un compte courant d'associé bloqué à concurrence de cette somme par une convention du 7 janvier 2016.

Le Comité note que M. Y fait valoir que le versement de la soulte de 2 200 000 euros est inséparable de la cession par Mme Z, sa sœur, à la SAS C le 9 octobre 2015, de la nue-propriété des 2 800 actions de la société A et de la donation-partage du 20 avril 2016, portant sur l'usufruit viager de ces 2 800 actions qui lui a été attribué par sa mère à charge pour lui de payer une soulte de 2 776 200 euros à sa sœur et qu'il expose que cette donation partage devait intervenir en même temps que les autres opérations réalisées le 9 octobre 2015 mais qu'elle avait dû être différée afin d'éviter un rappel fiscal d'une donation antérieure en date du 10 avril 2001.

Il constate que les opérations de restructuration du groupe réalisées le 9 octobre 2015 s'inscrivent certes dans un schéma global ayant pour finalité la transmission de son contrôle à M. Y ayant contribué au développement de ce groupe industriel qu'il dirige et corrélativement le désengagement au sein de celui-ci de Mme Z, sa sœur.

Le Comité relève toutefois que l'usufruit sur ces 2 800 actions de la société A détenu par Mme X se serait éteint à son décès avec reconstitution de la pleine propriété au profit de la SAS C.

Le Comité considère que la soulte de 2 200 000 euros mise à la charge de la SAS C, créant pour cette société une dette exigible à l'égard de son associé, a permis à M. Y de financer, au moins pour partie, la soulte de 2 776 200 euros dont il était redevable au titre de cette opération patrimoniale et que la réalisation des opérations d'apport des titres des sociétés A et B à l'issue desquelles le contribuable, détenant la quasi-intégralité du capital de la SAS C et ne subissant aucune dilution, a pris le contrôle du groupe, n'était pas subordonnée à l'octroi de cette soulte.

Il 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 des apports de prévoir le versement de cette soulte afin de rendre possible la réalisation de l'opération de restructuration, la mise à disposition de cette soulte sur le compte courant d'associé et son remboursement ultérieur ne s'inscrivent pas dans le but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration et du développement du groupe de M. Y 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 à la mise à disposition de la soulte réalisée, à l'occasion d'apports placés 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. Y 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.

➤ **Affaire n° 2021-03 concernant M. X**

M. X a créé entre 2000 et 2009 plusieurs sociétés (A, B, C et D) formant un groupe exerçant son activité dans le domaine informatique et dont il détenait, directement ou indirectement, entre 81 et 100 % du capital, le reste étant détenu par les cadres du groupe.

Souhaitant investir dans un domaine viticole dans le Vaucluse pour l'exploitation duquel il a constitué le 14 novembre 2012 un groupement foncier agricole dénommé GFA E, M. X a créé le 10 février 2015 la société par actions simplifiée (SAS) F et lui a fait les apports suivants :

	A	B	C	D	TOTAL
Nombre de titres apportés	7 572	920	100	100	8 692
Valeur unitaire des titres	875 €	4 790 €	1 990 €	2 130 €	
Valeur totale des titres apportés	6 625 500 €	4 406 800 €	199 000 €	213 000 €	11 444 300 €

En contrepartie de ses apports, M. X a reçu 103 443 parts de la SAS F d'une valeur nominale de 100 euros ainsi qu'une soulte de 1 034 430 euros inscrite au crédit du compte courant d'associé ouvert à son nom dans les livres de cette société.

Le 10 mai 2015, M. X a cédé pour un euro la totalité des parts du GFA E (devenu société civile d'exploitation agricole (SCEA) E) à la SAS F.

Entre le 10 février 2015 et le 30 avril 2018, il a effectué des prélèvements sur son compte courant d'associé dans la SAS F pour un montant global de 455 000 euros

La plus-value d'apport a été placée sous le régime du report d'imposition, prévu par les dispositions de l'article 150-0 B *ter* du code général des impôts, y compris pour la partie correspondant à la soulte dès lors que son montant n'excédait pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus.

À l'issue de son contrôle, l'administration a considéré que la soulte versée au profit de M. X était dépourvue de justification économique et avait pour seul objectif une appréhension de liquidités en franchise d'impôt, contrairement à l'intention du législateur.

Par une proposition de rectification en date du 13 décembre 2018, l'administration a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. Elle a écarté la qualification de soulte et a remis en cause l'application à la somme versée sous ce libellé du régime du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B *ter* du code général des impôts.

Elle a taxé, au titre de l'année 2015, la somme de 162 592 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 sur le fondement de l'article 150-0 A du code général des impôts. La fraction de la plus-value placée en report d'imposition sous couvert d'une soulte a aussi été imposée, sans abattement, aux contributions sociales. Elle a également notifié un rappel de contribution exceptionnelle sur les hauts revenus. Elle a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 % prévue au b) de l'article 1729 du code général des impôts.

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 la soulte a été mise à la disposition de M. X par inscription de son montant, s'élevant à 1 034 430 euros, sur son compte courant d'associé dans la société F. Il note au surplus que M. X a prélevé sur ce compte entre 2015 et 2018 une somme globale de 455 000 euros.

Le Comité relève également que M. X a indiqué au cours de la séance que le versement de la soulte avait été envisagé comme une opération permettant de disposer des liquidités afin de financer, au moyen de revenus ne supportant aucune imposition, des investissements dans le domaine viticole E.

Il note que, majoritaire dans toutes les sociétés dont les actions ont été apportées et associé unique de la société bénéficiaire de l'apport, la stipulation de cette soulte constitue une décision unilatérale de la part de M. X qui ne s'inscrit pas dans le respect du but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration et du développement de son 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 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.

➤ **Affaire n° 2021-04 concernant M. ou Mme X**

Le groupe A a été créé par le père de M. X en 1977 et est spécialisé dans la fabrication de matériel chirurgical et dentaire.

Ce groupe est dirigé depuis 2008 par M. X par l'intermédiaire de la société par actions simplifiée (SAS) B, créée le 10 septembre 2007, qu'il préside et dont il détient la totalité du capital avec ses trois enfants.

Cette société dispose d'un capital de 2 870 700 euros, divisé en 28 707 actions d'une valeur nominale de 100 euros. M. X détient la pleine propriété de 17 007 actions et l'usufruit de 11 700 actions, chacun de ses trois enfants mineurs étant propriétaire de la nue-propriété de 3 900 actions.

M. et Mme X sont également propriétaires indivis de la totalité des actions de la société anonyme de droit suisse C, administrée et présidée par Mme X.

Dans le cadre de la préparation de la cession du contrôle du groupe A à un fonds d'investissement, une restructuration des détentions capitalistiques a été effectuée.

Par acte du 27 juillet 2015, M. et Mme X, agissant en leur nom personnel et au nom et pour le compte de chacun de leur trois enfants mineurs, ont constitué la société à responsabilité limitée (SARL) D. Le capital de cette société holding, qui a opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, s'élève à 300 000 000 euros, divisé en 300 000 parts d'une valeur nominale de 1 000 euros.

Ce capital a été constitué, conformément au contrat d'apport du 20 juillet 2015, avec effet différé au 1^{er} septembre 2015, par les apports de M. X de 12 242 actions de la société B détenues en pleine propriété et de l'usufruit de 11 700 actions de cette société ainsi que de 50 % des droits indivis portant sur la pleine propriété de la totalité des actions de la société C, de Mme X à raison de 50 % des droits indivis portant sur la pleine propriété de la totalité des actions de la société C, et de chacun de leurs trois enfants mineurs de la nue-propriété de 3 900 actions de la société B. L'ensemble des titres ainsi apportés à la société D a été évalué à un montant de 313 275 000 euros.

En contrepartie de son apport, M. X a reçu la pleine propriété de 146 750 parts de la SARL D pour un montant de 146 750 000 euros, l'usufruit de 146 250 parts de cette société, et une soulte de 13 275 000 euros, payable au plus tard au 31 décembre 2015, inscrite le 1^{er} septembre 2015 au crédit du compte courant d'associé ouvert à son nom dans cette société. Mme X a reçu la pleine propriété de 7 000 parts de la société D. Chacun de leurs trois enfants mineurs a reçu la nue-propriété de 48 750 parts de cette société.

Au cours du mois de septembre 2015, la société D a cédé la totalité des titres de la société B et de la société C à une société par actions simplifiée E, holding de reprise créée le 13 juillet 2015 par le fonds d'investissement dans le cadre d'une opération de Leverage Buy Out (LBO), pour un montant de 313 148 682,75 euros. À l'issue de cette opération, la société D détient 45,56 % du capital social de cette société holding.

Les plus-values d'apport ont été placées par M. et Mme X sous le régime du report d'imposition, prévu par les dispositions de l'article 150-0 B *ter* du code général des impôts, y compris pour la partie correspondant à la soulte dès lors que son montant n'excédait pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus.

M. X a prélevé sur son compte courant d'associé 1 200 000 euros en 2016 et, en plusieurs opérations, un montant global d'environ 9 000 000 euros en 2017.

À l'issue d'un contrôle sur pièces, l'administration a considéré que la soulte versée au profit de M. X était dépourvue de justification économique et avait pour seul objectif une appréhension de liquidités en franchise d'impôt, contrairement à l'intention du législateur.

Par une proposition de rectification en date du 10 décembre 2018, l'administration a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. Elle a écarté la qualification de soulte et a remis en cause l'application à la somme versée sous ce libellé du régime du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du code général des impôts.

Elle a taxé, au titre de l'année 2015, la somme de 5 158 997 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 sur le fondement de l'article 150-0 A du code général des impôts. La fraction de la plus-value placée en report d'imposition sous couvert d'une soulte a aussi été imposée, sans abattement, aux contributions sociales. Elle a également notifié un rappel de contribution exceptionnelle sur les hauts revenus. Elle a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 % prévue au b) de l'article 1729 du code général des impôts.

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 bénéficiait 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'entreprises mais est en réalité uniquement motivé par la volonté de l'apporteur des titres d'appréhender en franchise immédiate d'impôt des liquidités détenues par la société dont les titres sont apportés et faisant ainsi l'objet d'un désinvestissement faute qu'il soit justifié que la société bénéficiaire de l'apport avait, afin de permettre le dénouement de l'opération, un intérêt économique au versement de cette soulte, alors que, lorsque cette soulte est ainsi financée, elle prive cette société de la possibilité de disposer 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 par inscription de son montant, s'élevant à 13 275 000 euros, au crédit de son compte courant d'associé ouvert dans la société D. Il note au surplus que M. X a prélevé sur ce compte en 2016 et 2017 une somme globale de 10 200 000 euros environ.

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 de la soulte afin de rendre possible la réalisation de l'opération de restructuration, la mise à disposition de cette soulte ne s'inscrit pas dans le respect du but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration et du développement des entreprises détenues par M. et Mme X et leurs enfants mais caractérise une appréhension de liquidités en franchise d'impôt.

Il estime ainsi que demeure sans incidence la circonstance alléguée par le contribuable que la soulte aurait permis, dans un contexte de transmission patrimoniale, d'éviter la dilution de ses enfants dans le capital de la société D, dès lors que le versement de cette soulte ne corrige que de manière très marginale le pourcentage de détention des parts de cette société, qui s'établit à 16,25 % de la nue-propriété pour chacun de ses enfants et qui aurait été de 15,56 % sans le versement de la soulte, et qu'il n'est pas établi que, sans cette soulte, l'opération d'apport et la restructuration du groupe d'entreprises n'auraient pas été réalisées.

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 reçue 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 même code. Il émet donc l'avis que l'administration est fondée à appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

➤ **Affaire n° 2021-05 concernant M. X**

La société par actions simplifiée (SAS) A, créée en 1992, est une société holding qui détient deux sociétés dont chacune exploite une maison de retraite.

Au 31 décembre 2014, date de clôture de l'exercice, le capital social de cette société s'élevait à 37 000 euros, divisé en 3 700 actions d'une valeur nominale de 10 euros. M. X, président de la société, détenait 2 960 actions (soit 80 % du capital), et son fils, M. Y, directeur général de la société, 740 actions (soit 20 % du capital).

Le 28 janvier 2015, M. X et son fils ont constitué la SAS B au capital social de 10 700 000 euros, divisé en 10 700 000 actions d'une valeur nominale d'un euro. M. X en est le directeur général, et son fils, le président.

Par acte du même jour, M. X a apporté à la société B 2 590 actions des 2 960 actions de la société A qu'il détenait. Son fils a, pour sa part, fait apport à cette société de ses 740 actions de la SAS A. Ces apports ont été évalués à un montant total de 11 700 000 euros, soit une valeur unitaire de l'action de la société A égale à 3 513,51 euros.

En contrepartie de cet apport, M. X a reçu 8 325 000 actions de la société B et une soulte de 775 000 euros inscrite au crédit du compte courant d'associé ouvert à son nom dans les livres de la société.

Le 1^{er} juin 2015, M. X a cédé les 370 actions de la société A qu'il détenait encore à la société B pour un montant de 1 300 000 euros.

À l'issue de ces opérations, M. X et son fils détiennent respectivement 77,8 % et 22,2 % du capital de la société B, société qui possède 90 % des actions de la société A.

Le 30 juin 2015, M. X a prélevé 170 000 euros sur le compte courant d'associé ouvert à son nom dans les livres de la société B. Il a procédé ensuite à trois prélèvements de 98 066 euros en octobre, novembre et décembre 2016, somme correspondant à l'euro près au règlement de chacune de ses trois dernières échéances d'impôt sur le revenu de l'année 2015.

Le 28 février 2019, la société A a été dissoute sans liquidation, entraînant transmission universelle de son patrimoine au profit de la société B.

Le 3 juillet 2019, un engagement collectif de conservation (pacte « Dutreil ») a été signé entre M. X et son fils sur les actions de la société B.

Par acte du 25 juillet 2019, M. X a procédé à la donation à son fils de la nue-propiété de 2 140 000 actions et de la pleine propriété de 1 905 000 actions de la société B. À l'issue de cette opération, M. X et son fils possèdent chacun 40 % des actions en pleine propriété tandis que M. Y possède en outre la nue-propiété du solde soit 20 % des actions dont son père possède l'usufruit.

La plus-value d'apport réalisée en 2015 a été placée par M. X sous le régime du report d'imposition, prévu par les dispositions de l'article 150-0 B *ter* du code général des impôts, y compris pour la partie correspondant à la soulte dès lors que son montant n'excédait pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus.

À l'issue d'un contrôle sur pièces, l'administration a considéré que la soulte versée au profit de M. X était dépourvue de justification économique et avait pour seul objectif une appréhension de liquidités en franchise d'impôt, contrairement à l'intention du législateur.

Par une proposition de rectification en date du 21 décembre 2018, l'administration a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. Elle a écarté la qualification de soulte et a remis en cause l'application à la somme versée sous ce libellé du régime du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B *ter* du code général des impôts.

Elle a taxé, au titre de l'année 2015, la somme de 115 746 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 sur le fondement de l'article 150-0 A du code général des impôts. La fraction de la plus-value placée en report d'imposition sous couvert d'une soulte a aussi été imposée, sans abattement, aux contributions sociales. Elle a également notifié un rappel de contribution exceptionnelle sur les hauts revenus. Elle a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux 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'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 bénéficiait 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'entreprises mais est en réalité uniquement motivé par la volonté de l'apporteur des titres d'appréhender en franchise immédiate d'impôt des liquidités détenues par la société dont les titres sont apportés et faisant ainsi l'objet d'un désinvestissement faute qu'il soit justifié que la société bénéficiaire de l'apport avait, afin de permettre le dénouement de l'opération, un intérêt économique au versement de cette soulte, alors que, lorsque cette soulte est ainsi financée, elle prive cette société de la possibilité de disposer 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 par inscription de son montant, s'élevant à 775 000 euros, au crédit de son compte courant d'associé dans la société B. Il note au surplus que M. X a prélevé sur ce compte en 2015 et 2016 une somme globale de 464 000 euros environ.

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 de la soulte afin de rendre possible la réalisation de l'opération de restructuration, la mise à disposition de cette soulte ne s'inscrit pas dans le respect du but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration et du développement des entreprises détenues par M. X et son fils, M. Y, mais caractérise une appréhension de liquidités en franchise d'impôt.

Il estime ainsi que demeure sans incidence la circonstance alléguée par le contribuable, sans être étayée, que la perception de la soulte en 2015 aurait été une condition déterminante de la réalisation de la transmission patrimoniale telle qu'elle a été effectuée en 2019.

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 reçue 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 même code. Il émet donc l'avis que l'administration est fondée à appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

➤ **Affaire n° 2021-06 concernant M. Y**

La société par actions simplifiée (SAS) A, créée en 1992, est une société holding qui détient deux sociétés dont chacune exploite une maison de retraite.

Au 31 décembre 2014, date de clôture de l'exercice, le capital social de cette société s'élevait à 37 000 euros, divisé en 3 700 actions d'une valeur nominale de 10 euros. M. Y, directeur général de la société, détient 740 actions (soit 20 % du capital), et son père, M. X, président de la société, 2 960 actions (soit 80 % du capital).

Le 28 janvier 2015, M. Y et son père constituent la SAS B au capital social de 10 700 000 euros, divisé en 10 700 000 actions d'une valeur nominale d'un euro. M. Y en est le Président, et son père, le directeur général.

Par acte du même jour, M. Y a apporté à la société B ses 740 actions de la SAS A. Son père a, pour sa part, fait apport à cette société de 2 590 actions des 2 960 actions de la société A qu'il détenait. Ces apports ont été évalués à un montant total de 11 700 000 euros, soit une valeur unitaire de l'action de la société A égale à 3 513,51 euros.

En contrepartie de cet apport, M. Y a reçu 2 375 000 actions de la société B et une soulte de 225 000 euros inscrite au crédit du compte courant d'associé ouvert à son nom dans les livres de la société

Le 1^{er} juin 2015, M. X a cédé les 370 actions de la société A qu'il détenait encore à la société B pour un montant de 1 300 000 euros.

À l'issue de ces opérations, M. Y et son père détiennent respectivement 22,2 % et 77,8 % de la société B, société qui possède 90 % des actions de la société A.

Le 9 octobre 2017, M. Y a procédé à un prélèvement de 10 000 euros sur le compte courant d'associé ouvert à son nom dans les livres de la société B.

Le 28 février 2019, la société A a été dissoute sans liquidation, entraînant transmission universelle de son patrimoine au profit de la société B.

Le 3 juillet 2019, un engagement collectif de conservation (pacte « Dutreil ») a été signé entre M. Y et son père sur les actions de la société B.

Par acte du 25 juillet 2019, M. X a procédé à la donation à son fils, M. Y, de la nue-propriété de 2 140 000 actions et de la pleine propriété de 1 905 000 actions de la société B. À l'issue de cette opération, M. Y et son père possèdent chacun 40 % des actions en pleine propriété tandis que M. Y possède en outre la nue-propriété des 20 % des actions dont son père possède l'usufruit.

La plus-value d'apport réalisée en 2015 a été placée par M. Y sous le régime du report d'imposition, prévu par les dispositions de l'article 150-0 B *ter* du code général des impôts, y compris pour la partie correspondant à la soulte dès lors que son montant n'excédait pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus.

À l'issue d'un contrôle sur pièces, l'administration a considéré que la soulte versée au profit de M. Y était dépourvue de justification économique et avait pour seul objectif une appréhension de liquidités en franchise d'impôt, contrairement à l'intention du législateur.

Par une proposition de rectification en date du 21 décembre 2018, l'administration a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. Elle a écarté la qualification de soulte et a remis en cause l'application à la somme versée sous ce libellé du régime du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B *ter* du code général des impôts.

Elle a taxé, au titre de l'année 2015, la somme de 33 199 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 sur le fondement de l'article 150-0 A du code général des impôts. La fraction de la plus-value placée en report d'imposition sous couvert d'une soulte a aussi été imposée, sans abattement, aux contributions sociales. Elle a également notifié un rappel de contribution exceptionnelle sur les hauts revenus. Elle a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 40 % 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'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 bénéficiait 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'entreprises mais est en réalité uniquement motivé par la volonté de l'apporteur des titres d'appréhender en franchise immédiate d'impôt des liquidités détenues par la société dont les titres sont apportés et faisant ainsi l'objet d'un désinvestissement faute qu'il soit justifié que la société bénéficiaire de l'apport avait, afin de permettre le dénouement de l'opération, un intérêt économique au versement de cette soulte, alors que, lorsque cette soulte est ainsi financée, elle prive cette société de la possibilité de disposer de ressources nécessairement prises en compte lors de la détermination de la valeur des titres apportés.

Le Comité relève que M. Y 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 dans la société 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 de la soulte afin de rendre possible la réalisation de l'opération de restructuration, la mise à disposition de cette soulte ne s'inscrit pas dans le respect du but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration et du développement des entreprises détenues par M. Y et son père, 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 à la mise à disposition de la soulte reçue 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 constate que l'administration a appliqué la majoration de 40 % prévue par le b) de l'article 1729 du code général des impôts comme elle y est fondée dès lors que l'existence d'un abus de droit fiscal au sens de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales est établie.

➤ **Affaire n° 2021-11 concernant M. X**

M. et Mme X ont créé, le 25 février 2015, la société de droit luxembourgeois A, société holding ayant pour objet la prise de participations dans des sociétés ainsi que la réalisation de prestations de service en matière administrative, financière, comptable, commerciale ou informatique. Ils lui ont fait apport de la totalité des titres qu'ils détenaient dans la société B, société spécialisée dans le domaine de la génétique.

M. X a ainsi apporté 551 201 actions et Mme X a fait apport de 174 340 actions. La valorisation globale de ces titres a été arrêtée globalement à 8 481 574, 20 euros.

En rémunération de leurs apports, M. X a reçu 5 947 747 titres de la société A d'une valeur nominale unitaire de 1 euro ainsi qu'une soulte de 475 792, 69 euros et Mme X a reçu 1 880 087 titres de cette société ainsi qu'une soulte de 157 947, 60 euros.

Le capital de la société A s'élève ainsi à 7 827 834 euros et est détenu par M. X à hauteur de 75,98 % et par Mme X à hauteur de 24,02 %. Les soultes représentent respectivement 8,34 % et 8,40 % de la valeur nominale des titres reçus en échange par chacun des époux.

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, y compris la partie correspondant aux soultes dans la mesure où leur montant n'excédait pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus.

À l'issue d'un examen de la situation fiscale personnelle de M. et Mme X, l'administration a considéré que les soultes versées étaient dépourvues de toute justification économique et avaient été stipulées dans le seul but d'appréhender des liquidités en franchise d'impôt, contrairement à l'intention du législateur.

Par une proposition de rectification en date du 4 octobre 2018, l'administration a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. Elle a écarté la qualification de soulte et a remis en cause 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 nom du foyer fiscal de M. et Mme X, au titre de l'année 2015, la somme de 112 500 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 des soultes à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des plus-values de cession de valeurs mobilières sur le fondement de l'article 150-0 A du code général des impôts. La fraction de la plus-value placée en report d'imposition sous couvert des soultes a aussi été imposée sans abattement aux contributions sociales. L'administration a également notifié un rappel de contribution exceptionnelle sur les hauts revenus. Elle a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

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 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 les soultes ont été mises à la disposition de M. et Mme X par inscription de leurs montants dans les comptes courants d'associés ouverts respectivement à leurs noms dans la société luxembourgeoise A.

Il estime que, si les contribuables font valoir que les sommes versées avaient été stipulées en raison de l'absence de liquidité des titres de la société B, société spécialisée dans le domaine de la recherche médicale, ils n'apportent pas d'élément justifiant que ces versements auraient été indispensables à la réalisation des apports.

Il note également qu'est sans incidence sur le litige dont il est saisi l'argument selon lequel l'opération d'apport avec soultes participait à la réorganisation patrimoniale des époux X et un potentiel transfert de leur résidence fiscale hors de France dans un but professionnel.

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 effectuée entre des sociétés contrôlées par les contribuables, la mise à disposition de ces soultes sur les comptes courants d'associés ne s'inscrit pas dans le respect du but poursuivi par le législateur au titre de la réorganisation et du développement des actifs détenus par les époux X, mais caractérise une appréhension de liquidités en franchise d'impôt sans qu'il ait d'incidence à cet égard la circonstance qu'aucun remboursement des soultes ne serait intervenu depuis la date de leur inscription dans les comptes courants d'associés.

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 plus-value 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 les époux X doivent être regardés 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.

➤ **Affaire n° 2021-16 concernant M. X**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Par une proposition de rectification en date du 22 août 2019, l'administration a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. Elle a écarté la qualification de soulte et l'application à la somme versée sous ce libellé du régime du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du code général des impôts.

Elle a taxé, au titre de l'année 2016, la somme de 36 981 euros, correspondant, après abattement de 65 % pour durée de détention, à la fraction de la plus-value placée en report d'imposition sous couvert d'une soulte, à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des plus-values de cession de valeurs mobilières. La fraction de la plus-value correspondant à la soulte a également été imposée, sans abattement, aux contributions sociales. Elle a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

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

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

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

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

Le Comité considère qu'il en va différemment et que ce but est respecté si, au vu de l'ensemble des circonstances, l'octroi de la soulte s'inscrit dans le cadre de l'opération de restructuration d'entreprises dès lors que le dénouement de cette opération, appréciée dans sa globalité, n'a pu avoir lieu que du fait de l'attribution d'une telle soulte, laquelle doit alors être regardée comme ayant présenté le caractère d'une contrepartie contraignante à l'opération.

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

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

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

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

Le Comité en déduit que, compte tenu de l'ensemble des éléments ainsi portés à sa connaissance, l'octroi de la soulte s'inscrit dans le cadre de l'opération de restructuration effectuée entre des sociétés détenues par M. X dès lors que le dénouement de cette opération, appréciée dans sa globalité, n'a pu avoir lieu que du fait de l'attribution d'une telle soulte, laquelle doit ainsi être regardée comme ayant présenté le caractère d'une contrepartie contraignante à l'opération et que, par suite, son octroi respecte le but que le législateur a entendu poursuivre.

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

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

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

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

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

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

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

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

La plus-value d'apport a été placée par M. X sous le régime du report d'imposition prévu par les dispositions de l'article 150-0 B ter du code général des impôts, y compris la partie correspondant à la soulte dès lors que son montant n'excédait pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus.

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

Par une proposition de rectification en date du 3 septembre 2018, l'administration a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. Elle a écarté la qualification de soulte et a remis en cause l'application à la somme versée sous ce libellé du régime du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du code général des impôts.

Elle a taxé, au titre de l'année 2015, la somme de 549 154 euros, correspondant, compte tenu des abattements pour durée de détention renforcés de 85 % ou de 65 % selon la date d'acquisition des titres prévus au 1 quater de l'article 150-0 D du code général des impôts, à la fraction de la plus-value placée en report d'imposition sous couvert d'une soulte, à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des plus-values de cession de valeurs mobilières sur le fondement de l'article 150-0 A du même code. La fraction de la plus-value correspondant à la soulte a également été imposée, sans abattement, aux contributions sociales et prise en compte pour le calcul de la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus. L'ensemble des droits dus a été assorti de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

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

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

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

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

Le Comité considère qu'il en va différemment et que ce but est respecté si, au vu de l'ensemble des circonstances, l'octroi de la soulte s'inscrit dans le cadre de l'opération de restructuration d'entreprises dès lors que le dénouement de cette opération, appréciée dans sa globalité, n'a pu avoir lieu que du fait de l'attribution d'une telle soulte, laquelle doit alors être regardée comme ayant présenté le caractère d'une contrepartie contraignante à l'opération.

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

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

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

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

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

Le Comité en déduit, au vu des éléments soumis à son appréciation, que, dans les circonstances de l'espèce, l'octroi de la soulte ne peut être regardé comme ayant été uniquement inspiré par la volonté de M. X de percevoir des liquidités en franchise d'impôt en méconnaissance de l'intention poursuivie par le législateur.

Le Comité émet en conséquence l'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal.

2. Revenus de capitaux mobiliers : opérations d'apport avec soulte

➤ Affaire n° 2020-09 concernant M. ou Mme X

M. X était le dirigeant de la société A, société de gestion de participations créée en 2007, et détenait 8 037 632 titres de cette société représentant 25,18 % de son capital social.

Le 12 juin 2014, M. X a constitué avec trois autres membres de sa famille la société civile B à laquelle il a apporté 5 537 631 titres de la société A.

En contrepartie de cet apport valorisé à 10 126 665 euros, M. X a reçu 9 226 665 titres de la société B d'une valeur unitaire de 1 euro, représentant 99,99 % du capital, ainsi qu'une soulte de 900 000 euros inscrite au crédit de son compte courant d'associé dans cette société. Les trois autres membres de sa famille ont apporté chacun 1 euro et ont reçu une part.

La plus-value d'apport a été placée par M. X sous le régime du report d'imposition, prévu par les dispositions de l'article 150-0 B ter du code général des impôts, y compris 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 d'un contrôle sur pièces, l'administration a considéré que la soulte versée était dépourvue de justification économique et avait eu pour seul objectif une appréhension de liquidités en franchise d'impôt, contraire à l'intention du législateur.

Par une proposition de rectification en date du 8 décembre 2017, l'administration a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. Elle a écarté la qualification de soulte et a remis en cause 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 2014, la somme de 900 000 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 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 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 civile B. Il note au surplus que M. X a prélevé le 6 août 2014 l'intégralité du montant de cette soulte par prélèvement sur ce compte courant, permis par la remontée chez la société B d'un dividende de 4 155 422 euros versé en 2014 par la société A.

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, la mise à disposition de cette soulte sur le compte courant d'associé et son remboursement ultérieur ne s'inscrivent 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 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.

➤ **Affaire n° 2020-34 concernant M. ou Mme X**

Les époux X ont créé le 19 décembre 2014, la société civile A en la dotant d'un capital de 2 643 000 euros composé de 2 643 parts d'une valeur nominale de 1 000 euros.

Le 15 janvier 2015, M. X a apporté à la société A, créée à cet effet, les 1 660 actions de la société par actions simplifiée B qu'il détenait représentant 83 % du capital de cette dernière et dont il est le dirigeant.

En contrepartie de son apport, valorisé à 2 905 000 euros, M. X a reçu 2 642 parts, d'une valeur nominale de 1 000 euros, de la société A, pour une valeur globale de 2 642 000 euros, ainsi qu'une soulte de 263 000 euros, représentant 9,95 % de la valeur nominale des titres reçus, inscrite au crédit du compte courant d'associé ouvert à son nom dans cette société.

Mme X a apporté 1 000 euros en espèce et a reçu en contrepartie une part de la société A.

A l'issue de l'opération, les époux X détiennent 100 % du capital de la SC A ayant pour activité la détention des titres de la société B et M. X en est le dirigeant.

La plus-value d'apport a été placée sous le régime du report d'imposition prévu par les dispositions de l'article 150-0 B ter du code général des impôts, y compris pour la partie correspondant à la soulte dans la mesure où son montant n'excédait pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus.

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

Par une proposition de rectification en date du 21 décembre 2018, l'administration a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. Elle a écarté la qualification de soulte et a remis en cause l'application aux sommes versées 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 2015, la somme de 263 000 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 code général des impôts et aux contributions sociales. Elle a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

Le Comité rappelle, en premier lieu, qu'il est seulement saisi pour avis sur l'existence d'un abus de droit et qu'il ne lui appartient donc pas de se prononcer sur la question de l'année au titre de laquelle la soulte doit être imposée.

Le Comité relève, en second lieu, 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 société A.

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 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 sans qu'ait d'incidence à cet égard la circonstance alléguée par le contribuable qu'aucun remboursement de la soulte ne serait en réalité intervenu.

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

➤ **Affaire n° 2020-38 concernant M. ou Mme X**

M. X a créé, le 6 mai 2016, la société de droit luxembourgeois A SA en la dotant d'un capital de 31 000 euros composé de 3 100 actions d'une valeur nominale de 10 euros. M. X est l'associé unique et président du conseil d'administration de la société A SA.

Lors de l'assemblée générale extraordinaire de la société A SA en date du 6 décembre 2016, le capital social a été augmenté de 51 687 630 euros par émission de 5 168 763 actions.

M. X a fait apport de 398 097 parts de la société à responsabilité limitée (SARL) B, société de droit français, représentant 99,9992 % de son capital social, et 310 actions de la société de droit luxembourgeois C SA, représentant 100 % du capital de cette société.

Mme X a reçu 13 titres de la société A SA en contrepartie de son apport d'une part de la SARL B.

En contrepartie de ses apports, M. X a reçu 5 168 750 actions, d'une valeur nominale de 10 euros, de la société A SA, pour une valeur globale de 51 687 500 euros, ainsi qu'une soulte de 1 312 500 euros, représentant 2,54 % de la valeur nominale des titres reçus, inscrite au crédit du compte courant d'associé ouvert à son nom dans cette société.

Au terme de l'opération d'apport, M. X détient 99,9997 % des titres de la société A SA.

La plus-value d'apport a été placée sous le régime du report d'imposition prévu par les dispositions de l'article 150-0 B ter du code général des impôts, y compris 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 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.

Par une proposition de rectification en date du 20 décembre 2019, l'administration a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. Elle a écarté la qualification de soulte et a remis en cause 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 2016, la somme de 1 312 500 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 ainsi qu'aux contributions sociales. Cette somme a également été prise en compte pour le calcul de la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus. L'ensemble des droits dus a été assorti de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

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

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

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

Il considère que, si M. X fait valoir que la convention de garantie d'actif et de passif en date du 6 décembre 2016 qu'il a conclue avec cette société, consistant en un blocage du compte courant d'associé à hauteur de la soulte de 1 312 500 euros jusqu'au 31 décembre 2019, ne permet pas l'appréhension de cette somme, cette circonstance ne peut être prise en compte dès lors que cette décision a été prise par M. X lui-même, en tant qu'actionnaire majoritaire détenant 99,99 % du capital et président du conseil d'administration de la société A SA.

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 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 sans qu'aient d'incidence à cet égard ni le fait par lui-même que la soulte ne représenterait qu'un faible pourcentage de la valeur nominale des titres reçus ni la circonstance alléguée par le contribuable qu'aucun remboursement de la soulte ne serait en réalité intervenu.

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

➤ **Affaire n° 2021-10 concernant M. ou Mme X**

M. et Mme X détenaient respectivement 400 et 100 parts de la société à responsabilité limitée (SARL) A dont le capital social est divisé en 1 000 parts et qui exploite un supermarché. M. X détenait par ailleurs 250 parts, sur un total de 500, de la SARL B qui exploite des commerces de détail de produits alimentaires.

Le 14 décembre 2015, M. et Mme X ont constitué la SARL C en apportant leurs participations respectives dans les sociétés A et B.

Dans ce cadre, les 400 parts de la société A et les 250 parts de la société B, apportées par M. X, ont été évaluées respectivement à 1 360 000 et 475 000 euros. Les 100 parts de la société A, apportées par Mme X, ont été évaluées à 340 000 euros

En contrepartie de ces apports d'un montant total de 2 175 000 euros, M. et Mme X ont reçu respectivement 1 675 parts et 310 parts, d'une valeur unitaire de 1 000 euros, de la SARL C, dont ils détiennent l'intégralité du capital, ainsi que des soultes s'élevant globalement à 190 000 euros selon le détail suivant : 40 000 euros au titre de l'apport des parts de la société B et 120 000 euros au titre de l'apport des parts de la société A pour M. X, et 30 000 euros au titre de l'apport des parts de la société A pour Mme X.

Les contrats d'apport des parts sociales ainsi que les statuts constitutifs de la SARL C stipulaient que les soultes seraient inscrites au crédit des comptes courants d'associés à ouvrir aux noms de M. et Mme X dans les livres de la société, et que leurs montants seraient rendus contractuellement indisponibles jusqu'au 1^{er} janvier 2017.

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

A l'issue d'un contrôle sur pièces, l'administration a considéré que les soultes versées étaient dépourvues de justification économique et avaient pour seul objectif d'appréhender des liquidités en franchise d'impôt, contrairement à l'intention du législateur.

Par une proposition de rectification en date du 19 décembre 2018, l'administration a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. Elle a écarté la qualification de soulte et a remis en cause 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 2015, la somme de 190 000 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 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 conseil des contribuables 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 constate que les soultes ont été inscrites au passif de la SARL C sur la ligne « Groupe et associés » de l'état des dettes et ont ainsi été comptabilisées au crédit d'un compte de tiers et non au crédit des comptes courants d'associés ainsi que le prévoyaient les contrats d'apport des parts sociales et les statuts constitutifs de la SARL C.

Il estime que cette circonstance est sans incidence sur le fait que M. et Mme X doivent être regardés comme ayant bénéficié de la mise à disposition de ces soultes. Il considère que l'indisponibilité temporaire de ces soultes est indifférente à cet égard dès lors que M. et Mme X, associés uniques de cette société et agissant de concert, ont décidé de cette indisponibilité.

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 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. et Mme X mais caractérise une appréhension des 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 à la mise à disposition des soultes réalisées, 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 disposer de ces sommes en franchise d'imposition.

Enfin, le Comité estime que M. et Mme X doivent être regardés comme ayant eu l'initiative principale des actes constitutifs de l'abus de droit et, en outre, comme en ayant été les 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.

3. Revenus fonciers

➤ Affaire n° 2021-12 concernant la SCI J

La société civile immobilière (SCI) J a été créée le 25 octobre 2013 par M. X et Mme Y qui en détiennent la totalité du capital selon la répartition suivante :

- M. X, l'usufruit des parts n° 1 à 60 et la nue-propriété des parts n° 61 à 100 ;
- Mme Y, la nue-propriété des parts n° 1 à 60 et l'usufruit des parts n° 61 à 100.

La SCI J, qui a pour activité la location de terrains et autres biens immobiliers, a acquis le 20 décembre 2013 une maison d'habitation en Corrèze au prix de 208 000 euros et les meubles la garnissant pour 7 000 euros, soit une somme globale de 215 000 euros.

La totalité de cette acquisition, majorée des frais et honoraires de négociation d'un montant de 27 000 euros, a été financée au moyen d'un emprunt bancaire de 242 000 euros.

Le même jour, la SCI J a donné ce bien à bail d'habitation à M. X et Mme Y moyennant un loyer mensuel de 500 euros, porté à 1 000 euros à l'issue des travaux de rénovation. Un avenant, signé le 18 juin 2015, a ramené le loyer mensuel à 800 euros.

Les résultats de la SCI J sont imposés dans la catégorie des revenus fonciers au nom de ses associés.

Entre 2014 et 2017, la SCI J a été constamment déficitaire eu égard au niveau des intérêts d'emprunt et des frais de travaux de rénovation engagés qui ont dépassé les recettes tirées des loyers perçus.

Par une proposition de rectifications en date du 12 novembre 2019 adressée à la SCI J, l'administration a considéré, sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, que le bail, signé entre la SCI, d'une part, et M. X et Mme Y, d'autre part, visait exclusivement à faire échec aux dispositions de l'article 15-II du code général des impôts selon lequel les revenus des logements dont le propriétaire se réserve la jouissance ne sont pas soumis à l'impôt au titre des revenus fonciers et les charges afférentes à ces biens ne sont pas déductibles. Elle a ainsi remis en cause les déficits fonciers déclarés au titre des années 2016 et 2017 par la SCI J.

Le Comité rappelle qu'il ressort des travaux préparatoires de l'article 11 de la loi n° 64-1279 du 23 décembre 1964 de finances pour 1965 d'où sont issues les dispositions du II de l'article 15 du code général des impôts que l'objectif poursuivi par le législateur était, d'une part, de simplifier le régime fiscal des propriétaires occupants compte tenu des difficultés qui s'attachent à l'évaluation des loyers implicites qu'ils se versent à eux-mêmes et, d'autre part, de faire obstacle à la déduction du revenu imposable de déficits fonciers susceptibles, dans cette hypothèse, de résulter de la surévaluation des charges et de la sous-évaluation des revenus.

Il note que M. X et Mme Y, qui détiennent la totalité du capital de la SCI J, ont signé le jour même de l'acquisition du bien par la SCI, un bail exclusivement à usage d'habitation, excluant ainsi tout exercice d'une activité professionnelle dans les locaux concernés, de sorte que l'argument selon lequel le bien aurait été acquis pour y relocaliser l'activité professionnelle de M. X manque en fait.

Il observe encore que le montant du loyer a non seulement été fixé par la SCI J à un niveau qui, eu égard aux charges déduites, notamment du fait des travaux engagés, rendait structurellement déficitaire son résultat, mais encore que ce loyer a été révisé à la baisse en 2015 par rapport aux prévisions initiales du bail, aggravant ainsi le déficit constaté.

Le Comité estime en conséquence que la SCI J ne s'est pas comportée avec M. X et Mme Y comme avec des tiers et que les intéressés avaient ainsi disposé du bien comme s'ils en étaient les propriétaires occupants et s'étaient de la sorte placés dans une situation offrant les possibilités de sous-estimation des résultats fonciers que le législateur a entendu combattre.

Le Comité en déduit que cette application littérale allant à l'encontre des objectifs poursuivis par les auteurs des dispositions du II de l'article 15 du code général des impôts, l'administration était fondée à remettre en cause les déficits fonciers déclarés par la SCI J.

➤ **Affaire n° 2021-13 concernant M. X**

La société civile immobilière (SCI) J a été créée le 25 octobre 2013 par M. X et Mme Y qui en détiennent la totalité du capital selon la répartition suivante :

- M. X, l'usufruit des parts n° 1 à 60 et la nue-propiété des parts n° 61 à 100 ;
- Mme Y, la nue-propiété des parts n° 1 à 60 et l'usufruit des parts n° 61 à 100.

La SCI J, qui a pour activité la location de terrains et autres biens immobiliers a acquis le 20 décembre 2013 une maison d'habitation en Corrèze au prix de 208 000 euros et les meubles la garnissant pour 7 000 euros, soit une somme globale 215 000 euros.

La totalité de cette acquisition, majorée des frais et honoraires de négociation d'un montant de 27 000 euros a été financée au moyen d'un emprunt bancaire de 242 000 euros.

Le même jour, la SCI J a donné ce bien à bail d'habitation à M. X et Mme Y moyennant un loyer mensuel de 500 euros, porté à 1 000 euros à l'issue des travaux de rénovation. Un avenant, signé le 18 juin 2015, a ramené le loyer mensuel à 800 euros.

Les résultats de la SCI J sont imposés dans la catégorie des revenus fonciers au nom de ses associés.

Entre 2014 et 2017, la SCI J a été constamment déficitaire eu égard au niveau des intérêts d'emprunt et des frais de travaux de rénovation engagés qui ont dépassé les recettes tirées des loyers perçus.

Par une proposition de rectifications en date du 12 novembre 2019 adressée à M. X, l'administration a considéré, sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, que le bail, signé entre la SCI J, d'une part, et M. X et Mme Y, d'autre part, visait exclusivement à faire échec aux dispositions de l'article 15-II du code général des impôts selon lequel les revenus des logements dont le propriétaire se réserve la jouissance ne sont pas soumis à l'impôt au titre des revenus fonciers et les charges afférentes à ces biens ne sont pas déductibles. Elle a ainsi remis en cause les déficits fonciers déclarés au titre des années 2016 et 2017 par M. X correspondant à sa quote-part dans les résultats de la SCI J.

Le Comité rappelle qu'il ressort des travaux préparatoires de l'article 11 de la loi n° 64-1279 du 23 décembre 1964 de finances pour 1965 d'où sont issues les dispositions du II de l'article 15 du code général des impôts que l'objectif poursuivi par le législateur était, d'une part, de simplifier le régime fiscal des propriétaires occupants compte tenu des difficultés qui s'attachent à l'évaluation des loyers implicites qu'ils se versent à eux-mêmes et, d'autre part, de faire obstacle à la déduction du revenu imposable de déficits fonciers susceptibles, dans cette hypothèse, de résulter de la surévaluation des charges et de la sous-évaluation des revenus.

Il note que M. X et Mme Y, qui détiennent la totalité du capital de la SCI J, ont signé le jour même de l'acquisition du bien par la SCI, un bail exclusivement à usage d'habitation, excluant ainsi tout exercice d'une activité professionnelle dans les locaux concernés, de sorte que l'argument selon lequel le bien aurait été acquis pour y relocaliser l'activité professionnelle de M. X manque en fait.

Il observe encore que le montant du loyer a non seulement été fixé par la SCI J à un niveau qui, eu égard aux charges déduites, notamment du fait des travaux engagés, rendait structurellement déficitaire son résultat, mais encore que ce loyer a été révisé à la baisse en 2015 par rapport aux prévisions initiales du bail, aggravant ainsi le déficit constaté.

Le Comité estime en conséquence que la SCI J ne s'est pas comportée avec M. X et Mme Y comme avec des tiers et que les intéressés avaient ainsi disposé du bien comme s'ils en étaient les propriétaires occupants et s'étaient de la sorte placés dans une situation offrant les possibilités de sous-estimation des résultats fonciers que le législateur a entendu combattre.

Le Comité en déduit que cette application littérale allant à l'encontre des objectifs poursuivis par les auteurs des dispositions du II de l'article 15 du code général des impôts, l'administration était en droit de mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal pour écarter la prise en compte des déficits fonciers dans le calcul du revenu imposable de M. X.

Enfin, le Comité estime que, pour la fraction du résultat de la SCI J imposable entre ses mains, 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.

➤ **Affaire n° 2021-14 concernant Mme Y**

La société civile immobilière (SCI) J a été créée le 25 octobre 2013 par M. X et Mme Y qui en détiennent la totalité du capital selon la répartition suivante :

- M. X, l'usufruit des parts n° 1 à 60 et la nue-propriété des parts n° 61 à 100 ;
- Mme Y, la nue-propriété des parts n° 1 à 60 et l'usufruit des parts n° 61 à 100.

La SCI J, qui a pour activité la location de terrains et autres biens immobiliers a acquis le 20 décembre 2013 une maison d'habitation en Corrèze au prix de 208 000 euros et les meubles la garnissant pour 7 000 euros, soit une somme globale de 215 000 euros.

La totalité de cette acquisition, majorée des frais et honoraires de négociation d'un montant de 27 000 euros a été financée au moyen d'un emprunt bancaire de 242 000 euros.

Le même jour, la SCI J a donné ce bien à bail d'habitation à M. X et Mme Y moyennant un loyer mensuel de 500 euros, porté à 1 000 euros à l'issue des travaux de rénovation. Un avenant, signé le 18 juin 2015, a ramené le loyer mensuel à 800 euros.

Les résultats de la SCI J sont imposés dans la catégorie des revenus fonciers au nom de ses associés.

Entre 2014 et 2017, la SCI J a été constamment déficitaire eu égard au niveau des intérêts d'emprunt et des frais de travaux de rénovation engagés qui ont dépassé les recettes tirées des loyers perçus.

Par une proposition de rectifications en date du 12 novembre 2019 adressée à Mme Y, l'administration a considéré, sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, que le bail signé entre la SCI J, d'une part, et Mme Y et M. X, d'autre part, visait exclusivement à faire échec aux dispositions de l'article 15-II du code général des impôts selon lequel les revenus des logements dont le propriétaire se réserve la jouissance ne sont pas soumis à l'impôt au titre des revenus fonciers et les charges afférentes à ces biens ne sont pas déductibles. Elle a ainsi remis en cause les déficits fonciers déclarés au titre des années 2016 et 2017 par Mme Y correspondant à sa quote-part dans les résultats de la SCI J.

Le Comité rappelle qu'il ressort des travaux préparatoires de l'article 11 de la loi n° 64-1279 du 23 décembre 1964 de finances pour 1965 d'où sont issues les dispositions du II de l'article 15 du code général des impôts que l'objectif poursuivi par le législateur était, d'une part, de simplifier le régime fiscal des propriétaires occupants compte tenu des difficultés qui s'attachent à l'évaluation des loyers implicites qu'ils se versent à eux-mêmes et, d'autre part, de faire obstacle à la déduction du revenu imposable de déficits fonciers susceptibles, dans cette hypothèse, de résulter de la surévaluation des charges et de la sous-évaluation des revenus.

Il note que M. X et Mme Y, qui détiennent la totalité du capital de la SCI J, ont signé le jour même de l'acquisition du bien par la SCI, un bail exclusivement à usage d'habitation, excluant ainsi tout exercice d'une activité professionnelle dans les locaux concernés, de sorte que l'argument selon lequel le bien aurait été acquis pour y relocaliser l'activité professionnelle de M. X manque en fait.

Il observe encore que le montant du loyer a non seulement été fixé par la SCI à un niveau qui, eu égard aux charges déduites, notamment du fait des travaux engagés, rendait structurellement déficitaire son résultat, mais encore que ledit loyer a été révisé à la baisse en 2015 par rapport aux prévisions initiales du bail, aggravant ainsi le déficit constaté.

Le Comité estime en conséquence que la SCI J ne s'est pas comportée avec Mme Y et M. X comme avec des tiers et que les intéressés avaient ainsi disposé du bien comme s'ils en étaient les propriétaires occupants et s'étaient de la sorte placés dans une situation offrant les possibilités de sous-estimation des résultats fonciers que le législateur a entendu combattre.

Le Comité en déduit que cette application littérale allant à l'encontre des objectifs poursuivis par les auteurs des dispositions du II de l'article 15 du code général des impôts, l'administration était en droit de mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal pour écarter la prise en compte des déficits fonciers dans le calcul du revenu imposable de Mme Y.

Enfin, le Comité estime que, pour la fraction du résultat de la SCI J imposable entre ses mains, Mme Y doit être regardée comme ayant eu l'initiative principale des actes constitutifs de l'abus de droit et, en outre, comme en ayant été la principale 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.

➤ **Affaire n° 2021-25 concernant M. ou Mme X**

La société civile immobilière (SCI) A a été créée le 4 juillet 2005 par M. X et son père, M. Y. Cette société a pour objet la propriété, la mise en valeur, la transformation, la construction, l'aménagement, l'administration et la location de tous biens et droits immobiliers.

Le même jour, M. X a effectué un apport en numéraire de 97 200 euros et M. Y a effectué un apport en nature d'une maison d'une superficie de 82 m² et valorisée à la somme de 194 370 euros.

Le capital social de la SCI, s'élevant à 291 570 euros, était détenu à hauteur de 33,33 % par M. X et de 66,67 % par M. Y.

Le 1^{er} janvier 2008, la SCI A et M. X ont signé un bail d'habitation portant sur l'occupation par celui-ci de cette maison à usage d'habitation principale.

Le 3 août 2010, M. Y a fait donation de la totalité de ses parts sociales de la SCI A à son fils M. X. Celui-ci est devenu à cette date l'associé unique de cette société.

Les résultats de la SCI A, qui n'a pas opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, sont imposés dans la catégorie des revenus fonciers au nom de son associé unique depuis la réunion de ces parts.

La société a déclaré notamment au titre des années 2016, 2017 et 2018 des résultats fonciers déficitaires s'élevant respectivement à 31 918 euros, 113 661 euros et 13 664 euros. Les recettes déclarées s'établissent respectivement à 9 600, 13 560 et 17 520 euros tandis que le total des frais et charges atteint 38 953, 121 724 et 27 714 euros dont 37 170, 119 904 et 25 796 euros au titre des dépenses d'entretien, de réparation et d'amélioration.

Par une proposition de rectification en date du 12 décembre 2019 adressée à la SCI A et faisant suite au contrôle de la déclaration des revenus fonciers déposée par la société, l'administration a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. Elle a considéré que le bail portant sur la location de cet immeuble, signé entre la SCI et M. X et poursuivi par ces parties après la modification en 2010 des détenteurs du capital social de la société, n'avait d'autre but que de permettre à celui-ci l'imputation des charges foncières de cette maison, dont il avait conservé la jouissance, sur les revenus fonciers retirés par son foyer fiscal à raison d'autres immeubles ou d'autres sociétés civiles immobilières afin de minorer son impôt sur le revenu en faisant ainsi échec aux dispositions du II de l'article 15 du code général des impôts. Elle a par suite remis en cause les déficits fonciers déclarés par la SCI A au titre des années 2016, 2017 et 2018.

Par une proposition de rectification du même jour, l'administration a tiré les conséquences de ce contrôle et, faisant application de la même procédure, a refusé au titre des années 2016, 2017 et 2018 l'imputation par M. X, associé unique de la société, de la totalité des déficits fonciers déclarés par la SCI A, sur les autres revenus fonciers déclarés par celui-ci à raison de trois sociétés civiles immobilières, dont il détient l'intégralité du capital, d'une autre société civile immobilière, dont il détient 90 % des parts ainsi que de locaux commerciaux et d'un appartement détenus à titre personnel.

Les cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales mises à la charge de M. et Mme X ont été assorties de la majoration pour abus de droit de 80 %.

Le Comité a entendu ensemble le conseil des contribuables ainsi que le représentant de l'administration.

Le Comité rappelle qu'il ressort des travaux préparatoires de l'article 11 de la loi n° 64-1279 du 23 décembre 1964 de finances pour 1965, d'où sont issues les dispositions du II de l'article 15 du code général des impôts, que l'objectif poursuivi par le législateur était, d'une part, de simplifier le régime fiscal des propriétaires occupants compte tenu des difficultés qui s'attachent à l'évaluation des loyers implicites qu'ils se versent à eux-mêmes et, d'autre part, de faire obstacle à la déduction du revenu imposable de déficits fonciers susceptibles, dans cette hypothèse, de résulter de la surévaluation des charges et de la sous-évaluation des revenus.

Le Comité note que M. X détient, à l'issue de la donation du 3 août 2010 des parts sociales de la SCI A effectuée par son père et à laquelle il a consenti, la totalité du capital social de cette société et qu'il a poursuivi après cet acte, l'exécution du bail à usage d'habitation du 1^{er} janvier 2008, auquel il était partie, relatif à la location de l'unique immeuble détenu par la société.

Le Comité relève que le montant des dépenses des travaux d'entretien, de réparation et d'amélioration entrepris sur cet immeuble et décidés par l'unique associé de la société (37 170 euros en 2016, 119 904 euros en 2017 et 25 796 euros en 2018) excède de manière significative le montant des loyers perçus (9 600 euros en 2016, 13 650 euros en 2017 et 17 520 euros en 2018) de sorte que la SCI A était structurellement déficitaire nonobstant l'augmentation de loyer intervenue en 2017.

Le Comité estime que, dans les circonstances de l'espèce et alors même que le montant du loyer n'a pas été remis en cause par l'administration, la SCI A ne s'est pas comportée avec M. et Mme X comme avec des tiers et que ceux-ci avaient ainsi disposé du bien comme s'ils en étaient les propriétaires occupants et s'étaient de la sorte placés dans une situation offrant les possibilités de sous-estimation des résultats fonciers que le législateur a entendu combattre.

Le Comité en déduit que cette application littérale des dispositions du II de l'article 15 du code général des impôts allant à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, l'administration était fondée à remettre en cause les déficits fonciers issus de la SCI A.

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 par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Enfin, le Comité estime que, pour les années en litige et à raison de l'intégralité du déficit foncier déclaré par la SCI A que M. et Mme X ont imputé sur leurs autres revenus fonciers, les contribuables doivent être regardés comme ayant eu l'initiative principale des actes constitutifs de l'abus de droit et, en outre, comme en ayant été les principaux bénéficiaires au sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts.

➤ **Affaire n° 2021-26 concernant la SCI A**

La société civile immobilière (SCI) A a été créée le 4 juillet 2005 par M. X et son père, M. Y. Cette société a pour objet la propriété, la mise en valeur, la transformation, la construction, l'aménagement, l'administration et la location de tous biens et droits immobiliers.

Le même jour, M. X a effectué un apport en numéraire de 97 200 euros et M. Y a effectué un apport en nature d'une maison d'une superficie de 82 m² et valorisée à la somme de 194 370 euros.

Le capital social de la SCI, s'élevant à 291 570 euros, était détenu à hauteur de 33,33 % par M. X et de 66,67 % par M. Y.

Le 1^{er} janvier 2008, la SCI A et M. X ont signé un bail d'habitation portant sur l'occupation par celui-ci de cette maison à usage d'habitation principale.

Le 3 août 2010, M. Y a fait donation de la totalité de ses parts sociales de la SCI A à son fils M. X. Celui-ci est devenu à cette date l'associé unique de cette société.

Les résultats de la SCI A, qui n'a pas opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, sont imposés dans la catégorie des revenus fonciers au nom de son associé unique depuis la réunion de ces parts.

La société a déclaré notamment au titre des années 2016, 2017 et 2018 des résultats fonciers déficitaires s'élevant respectivement à 31 918 euros, 113 661 euros et 13 664 euros. Les recettes déclarées s'établissent respectivement à 9 600, 13 560 et 17 520 euros tandis que le total des frais et charges atteint 38 953, 121 724 et 27 714 euros dont 37 170, 119 904 et 25 796 euros au titre des dépenses d'entretien, de réparation et d'amélioration.

Par une proposition de rectification en date du 12 décembre 2019 adressée à la SCI A et faisant suite au contrôle de la déclaration des revenus fonciers déposée par la société, l'administration a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. Elle a considéré que le bail portant sur la location de cet immeuble, signé entre la SCI et M. X et poursuivi par ces parties après la modification en 2010 des détenteurs du capital social de la société, n'avait d'autre but que de permettre à celui-ci l'imputation des charges foncières de cette maison, dont il avait conservé la jouissance, sur les revenus fonciers retirés par son foyer fiscal à raison d'autres immeubles ou d'autres sociétés civiles immobilières afin de minorer son impôt sur le revenu en faisant ainsi échec aux dispositions du II de l'article 15 du code général des impôts. Elle a par suite remis en cause les déficits fonciers déclarés par la SCI A au titre des années 2016, 2017 et 2018.

Le Comité a entendu ensemble le conseil de la société ainsi que le représentant de l'administration.

Le Comité rappelle qu'il ressort des travaux préparatoires de l'article 11 de la loi n° 64-1279 du 23 décembre 1964 de finances pour 1965, d'où sont issues les dispositions du II de l'article 15 du code général des impôts, que l'objectif poursuivi par le législateur était, d'une part, de simplifier le régime fiscal des propriétaires occupants compte tenu des difficultés qui s'attachent à l'évaluation des loyers implicites qu'ils se versent à eux-mêmes et, d'autre part, de faire obstacle à la déduction du revenu imposable de déficits fonciers susceptibles, dans cette hypothèse, de résulter de la surévaluation des charges et de la sous-évaluation des revenus.

Le Comité note que M. X détient, à l'issue de la donation du 3 août 2010 des parts sociales de la SCI A, effectuée par son père et à laquelle il a consenti, la totalité du capital social de cette société et qu'il a poursuivi après cet acte, l'exécution du bail à usage d'habitation du 1^{er} janvier 2008, auquel il était partie, relatif à la location de l'unique immeuble détenu par la société.

Le Comité relève que le montant des dépenses des travaux d'entretien, de réparation et d'amélioration entrepris sur cet immeuble et décidés par l'unique associé de la société (37 170 euros en 2016, 119 904 euros en 2017 et 25 796 euros en 2018) excède de manière significative le montant des loyers perçus (9 600 euros en 2016, 13 650 euros en 2017 et 17 520 euros en 2018) de sorte que la SCI A était structurellement déficitaire nonobstant l'augmentation de loyer intervenue en 2017.

Le Comité estime que, dans les circonstances de l'espèce et alors même que le montant du loyer n'a pas été remis en cause par l'administration, la SCI A ne s'est pas comportée avec M. et Mme X comme avec des tiers et que ceux-ci avaient ainsi disposé du bien comme s'ils en étaient les propriétaires occupants et s'étaient de la sorte placés dans une situation offrant les possibilités de sous-estimation des résultats fonciers que le législateur a entendu combattre.

Le Comité en déduit que cette application littérale des dispositions du II de l'article 15 du code général des impôts allant à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, l'administration était fondée à remettre en cause les déficits fonciers issus de la SCI A.

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 par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

4. Bénéfice industriel et commercial

➤ Affaire n° 2021-15 concernant M. X

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

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

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

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

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

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

L'administration a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter l'EURL A et a imposé M. X à l'impôt sur le revenu au titre des années 2016 et 2017 dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux, après reconstitution des résultats de son activité individuelle de décoration intérieure et design réalisée sous couvert de l'EURL A L'administration a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

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

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

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

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

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

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

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

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

B. DROITS D'ENREGISTREMENT

1. Caractère fictif d'une SCI destiné à éluder l'application du barème légal d'un usufruit

➤ Affaire n° 2020-17 concernant M. X

La société A est une société civile immobilière (SCI) familiale ayant pour objet la détention d'un ensemble immobilier mis à la disposition de ses associés.

Mme X était gérante et détenait 725 des 975 parts sociales constituant le capital social, la nue-propriété des 250 parts restantes étant détenue par son frère, M. Y, et l'usufruit de ces parts par leur belle-mère, Mme Z.

L'ensemble immobilier appartenant à la SCI A était constitué :

- d'une maison d'habitation utilisée par M. Y et de terres exploitées par celui-ci ;
- d'une autre maison, occupée par Mme X et de terres affectées à son activité de tisserand.

Mme X mettait gratuitement cette maison à la disposition de l'association B, qu'elle coanime avec Mme Z et dont cette dernière est présidente.

Cette association y tient une résidence de séjour pour des artistes et y organise des manifestations culturelles.

Le 23 décembre 2016, Mme X a procédé au retrait de l'immeuble d'habitation qu'elle occupe et de parcelles de terrains, le tout estimé en pleine propriété à 650 000 euros. En contrepartie, la SCI A a réduit son capital par l'annulation de 725 parts sociales. M. Y est devenu gérant de la SCI.

Le même jour, Mme X et son frère ont constitué la SCI C, dont le capital social de 169 500 euros est divisé en 1 695 parts sociales, d'une valeur nominale de 100 euros.

Mme X a apporté, en contrepartie de 1 660 parts sociales, la nue-propiété du bâtiment et des terres retirés de la SCI A, évaluée économiquement à 166 000 euros.

M. Y a apporté la pleine propriété d'une parcelle de verger évaluée à 3 500 euros et a reçu en contrepartie 35 parts sociales.

Mmes X et Z ont été nommées gérantes de la SCI C.

Enfin, le 14 avril 2017, Mme X a donné la pleine propriété de 1 659 de ses 1 660 parts sociales de la SCI C à son frère (1501 parts), à sa nièce, Mme V (79 parts), et à son neveu, M. W (79 parts), et a conservé une part sociale. Elle est demeurée cogérante de la société.

Dans le cadre d'un contrôle sur pièces de cet acte de donation, faisant suite au contrôle de la SCI C, l'administration a considéré que la SCI C était fictive, qu'elle n'avait été constituée que pour permettre l'apport de la nue-propiété de l'immeuble puis la donation des titres reçus en échange, en évitant l'application du barème de l'usufruit prévu à l'article 669 du code général des impôts, pour minorer les droits de mutation à titre gratuit dus. Elle a relevé que cette opération avait ainsi permis aux donataires de recueillir la nue-propiété du bien pour une valeur de 166 000 euros au lieu de la somme de 325 000 euros résultant de l'application à la date de la donation du barème prévu à l'article 669 du code général des impôts, compte tenu d'un usufruit de 50 % de la valeur de la pleine propriété, Mme X étant née le 17 juillet 1956, et d'économiser ainsi le paiement de 70 020 euros de droits de donation.

Par des propositions de rectification en date du 18 juillet 2019 adressées aux trois donataires et à la donatrice, elle a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et a imposé directement la donation de la nue-propiété de l'immeuble, par Mme X à son frère et à ses neveux, à hauteur de l'écart entre la valeur économique et la valeur fiscale de la nue-propiété transmise calculée par application du barème prévu à l'article 669 du code général des impôts.

Le rappel de droits de mutation à titre gratuit notifié à M. Y, d'un montant de 64 768 euros, a été assorti de la majoration de 80 % pour abus de droit prévue au b) de l'article 1729 du code général des impôts, s'élevant à 51 814 euros.

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

Le Comité rappelle que les sociétés civiles immobilières, qui donnent leurs immeubles en location ou en confèrent la jouissance à leurs associés et qui peuvent faire l'objet d'un contrôle sur place en application des dispositions combinées de l'article 172 bis du code général des impôts et des articles 46 B et 46 C de l'annexe III à ce code, doivent présenter à la demande de l'administration fiscale tous les documents comptables et les autres pièces mentionnées à l'article 46 D de cette annexe.

Le Comité constate que la SCI C n'a pas présenté, lors du contrôle sur place dont elle a fait l'objet, les documents comptables prescrits par l'article 46 D de l'annexe III au code général des impôts, sans que puisse avoir d'incidence, sur cette obligation, le caractère réduit de son activité, propre à une société civile immobilière mettant gratuitement son principal actif à la disposition d'un associé.

Il relève que la preuve de la réunion régulière de l'assemblée générale de l'année 2018 n'est pas apportée, dès lors que le procès-verbal d'assemblée générale du 28 avril 2018 figure sur un registre qui a été coté et paraphé par le maire de la commune postérieurement, le 28 mai 2018, que les décisions d'ouverture d'un compte bancaire au nom de la SCI C et d'encaissement d'un loyer au titre d'un contrat verbal de fermage du verger devant être conclu avec M. Y qui y sont mentionnées ne se sont pas concrétisées et figuraient de nouveau au procès-verbal de l'assemblée générale du 22 avril 2019, postérieure à l'engagement du contrôle de la SCI C.

Il observe que, même si la SCI C avait des besoins financiers réduits, les dépenses locatives afférentes à la résidence de Mme X, qui constituait son principal actif, étant prises en charge par cette dernière en sa qualité d'usufruitière et les dépenses de grosses réparations étant mises contractuellement à la charge de l'association B, la SCI C ne disposait d'aucune autonomie financière et ne détenait pas de compte bancaire, alors qu'elle possédait un autre immeuble.

Il relève en particulier que le bail à ferme du verger, prévu dans l'exposé liminaire des statuts comme devant être conclu avec M. Y et comme devant permettre à la société de se constituer une trésorerie, n'a donné lieu à l'encaissement des loyers qu'à la suite du contrôle de la SCI C.

Le Comité estime que, compte tenu de l'ensemble de ces éléments, la SCI C doit être regardée comme étant fictive au sens de l'article 1832 du code civil et que sa constitution par apport de la nue-propriété de l'immeuble suivie de la donation de ses titres a permis aux donataires d'éviter l'application du barème légal prévu à l'article 669 du code général des impôts.

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 soumettre directement aux droits de mutation à titre gratuit la donation de la nue-propriété de l'immeuble litigieux, dont la valeur a été déterminée par application du barème prévu à l'article 669 du code général des impôts et de taxer à ces droits la fraction de la valeur qui excédait la valeur économique retenue dans l'acte d'apport à la SCI C.

Enfin, le Comité estime que M. Y doit être regardé, au sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts, comme ayant eu la principale initiative des actes constitutifs de l'abus de droit, en tant qu'associé fondateur de la SCI C, et comme ayant été le principal bénéficiaire de ces actes, en tant que donataire de la majorité du capital social de cette société.

Il émet donc l'avis que l'administration est fondée à mettre en œuvre la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

➤ **Affaire n° 2020-18 concernant M. W**

La société A est une société civile immobilière (SCI) familiale ayant pour objet la détention d'un ensemble immobilier mis à la disposition de ses associés.

Mme X était gérante et détenait 725 des 975 parts sociales constituant le capital social, la nue-propriété des 250 parts restantes étant détenue par son frère, M. Y, et l'usufruit de ces parts par leur belle-mère, Mme Z.

L'ensemble immobilier appartenant à la SCI A était constitué :

- d'une maison d'habitation utilisée par M. Y et de terres exploitées par celui-ci ;
- d'une autre maison, occupée par Mme X et de terres affectées à son activité de tisserand.

Mme X mettait gratuitement cette maison à la disposition de l'association B, qu'elle coanime avec Mme Z et dont cette dernière est présidente.

Cette association y tient une résidence de séjour pour des artistes et y organise des manifestations culturelles.

Le 23 décembre 2016, Mme X a procédé au retrait de l'immeuble d'habitation qu'elle occupe et de parcelles de terrains, le tout estimé en pleine propriété à 650 000 euros. En contrepartie, la SCI A a réduit son capital par l'annulation de 725 parts sociales. M. Y est devenu gérant de la SCI.

Le même jour, Mme X et son frère ont constitué la SCI C, dont le capital social de 169 500 euros est divisé en 1 695 parts sociales, d'une valeur nominale de 100 euros.

Mme X a apporté, en contrepartie de 1 660 parts sociales, la nue-propriété du bâtiment et des terres retirés de la SCI A, évaluée économiquement à 166 000 euros.

M. Y a apporté la pleine propriété d'une parcelle de verger évaluée à 3 500 euros et a reçu en contrepartie 35 parts sociales.

Mmes X et Z ont été nommées gérantes de la SCI C.

Enfin, le 14 avril 2017, Mme X a donné la pleine propriété de 1 659 de ses 1 660 parts sociales de la SCI C à son frère (1501 parts), à sa nièce, Mme V (79 parts), et à son neveu, M. W (79 parts), et a conservé une part sociale. Elle est demeurée cogérante de la société.

Dans le cadre d'un contrôle sur pièces de cet acte de donation, faisant suite au contrôle de la SCI C, l'administration a considéré que la SCI C était fictive, qu'elle n'avait été constituée que pour permettre l'apport de la nue-propriété de l'immeuble puis la donation des titres reçus en échange, en évitant l'application du barème de l'usufruit prévu à l'article 669 du code général des impôts, pour minorer les droits de mutation à titre gratuit dus. Elle a relevé que cette opération avait ainsi permis aux donataires de recueillir la nue-propriété du bien pour une valeur de 166 000 euros au lieu de la somme de 325 000 euros résultant de l'application à la date de la donation du barème prévu à l'article 669 du code général des impôts, compte tenu d'un usufruit de 50 % de la valeur de la pleine propriété, Mme X étant née le 17 juillet 1956, et d'économiser ainsi le paiement de 70 020 euros de droits de donation.

Par des propositions de rectification en date du 18 juillet 2019 adressées aux trois donataires et à la donatrice, elle a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscale prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et a imposé directement la donation de la nue-propriété de l'immeuble, par Mme X à son frère et à ses neveux, à hauteur de l'écart entre la valeur économique et la valeur fiscale de la nue-propriété transmise.

Le rappel de droits de mutation à titre gratuit notifié à M. W, d'un montant de 2 626 euros, a été assorti de la majoration de 40 % pour abus de droit prévue au b) de l'article 1729 du code général des impôts, s'élevant à 1 050 euros.

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

Le Comité rappelle que les sociétés civiles immobilières, qui donnent leurs immeubles en location ou en confèrent la jouissance à leurs associés et qui peuvent faire l'objet d'un contrôle sur place en application des dispositions combinées de l'article 172 bis du code général des impôts et des articles 46 B et 46 C de l'annexe III à ce code, doivent présenter à la demande de l'administration fiscale tous les documents comptables et les autres pièces mentionnées à l'article 46 D de cette annexe.

Le Comité constate que la SCI C n'a pas présenté, lors du contrôle sur place dont elle a fait l'objet, les documents comptables prescrits par l'article 46 D de l'annexe III au code général des impôts, sans que puisse avoir d'incidence, sur cette obligation, le caractère réduit de son activité, propre à une société civile immobilière mettant gratuitement son principal actif à la disposition d'un associé.

Il relève que la preuve de la réunion régulière de l'assemblée générale de l'année 2018 n'est pas apportée, dès lors que le procès-verbal d'assemblée générale du 28 avril 2018 figure sur un registre qui a été coté et paraphé par le maire de la commune postérieurement, le 28 mai 2018, que les décisions d'ouverture d'un compte bancaire au nom de la SCI C et d'encaissement d'un loyer au titre d'un contrat verbal de fermage du verger devant être conclu avec M. Y qui y sont mentionnées ne se sont pas concrétisées et figuraient de nouveau au procès-verbal de l'assemblée générale du 22 avril 2019, postérieure à l'engagement du contrôle de la SCI C.

Il observe que, même si la SCI C avait des besoins financiers réduits, les dépenses locatives afférentes à la résidence de Mme X, qui constituait son principal actif, étant prises en charge par cette dernière en sa qualité d'usufruitière et les dépenses de grosses réparations étant mises contractuellement à la charge de l'association B, la SCI C ne disposait d'aucune autonomie financière et ne détenait pas de compte bancaire, alors qu'elle possédait un autre immeuble.

Il relève en particulier que le bail à ferme du verger, prévu dans l'exposé liminaire des statuts comme devant être conclu avec M. Y et comme devant permettre à la société de se constituer une trésorerie, n'a donné lieu à l'encaissement des loyers qu'à la suite du contrôle de la SCI C.

Le Comité estime que, compte tenu de l'ensemble de ces éléments, la SCI C doit être regardée comme étant fictive au sens de l'article 1832 du code civil et que sa constitution par apport de la nue-propriété de l'immeuble suivie de la donation de ses titres a permis aux donataires d'éviter l'application du barème légal prévu à l'article 669 du code général des impôts.

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 soumettre directement aux droits de mutation à titre gratuit la donation de la nue-propriété de l'immeuble litigieux, dont la valeur a été déterminée par application du barème prévu à l'article 669 du code général des impôts et de taxer à ces droits la fraction de la valeur qui excédait la valeur économique retenue dans l'acte d'apport à la SCI C.

Enfin, le Comité estime que M. W doit être regardé, en tant que donataire d'une partie minoritaire des titres de la SCI C, comme le bénéficiaire, au sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts, des actes constitutifs de l'abus de droit.

Il émet donc l'avis que l'administration est fondée à mettre en œuvre la majoration de 40 % prévue par ces dispositions.

➤ **Affaire n° 2020-19 concernant Mme V**

La société A est une société civile immobilière (SCI) familiale ayant pour objet la détention d'un ensemble immobilier mis à la disposition de ses associés.

Mme X était gérante et détenait 725 des 975 parts sociales constituant le capital social, la nue-propriété des 250 parts restantes étant détenue par son frère, M. Y, et l'usufruit de ces parts par leur belle-mère, Mme Z.

L'ensemble immobilier appartenant à la SCI A était constitué :

- d'une maison d'habitation utilisée par M. Y et de terres exploitées par celui-ci ;
- d'une autre maison, occupée par Mme X et de terres affectées à son activité de tisserand.

Mme X mettait gratuitement cette maison à la disposition de l'association B, qu'elle coanime avec Mme Z et dont cette dernière est présidente.

Cette association y tient une résidence de séjour pour des artistes et y organise des manifestations culturelles.

Le 23 décembre 2016, Mme X a procédé au retrait de l'immeuble d'habitation qu'elle occupe et de parcelles de terrains, le tout estimé en pleine propriété à 650 000 euros. En contrepartie, la SCI A a réduit son capital par l'annulation de 725 parts sociales. M. Y est devenu gérant de la SCI.

Le même jour, Mme X et son frère ont constitué la SCI C, dont le capital social de 169 500 euros est divisé en 1 695 parts sociales, d'une valeur nominale de 100 euros.

Mme X a apporté, en contrepartie de 1 660 parts sociales, la nue-propriété du bâtiment et des terres retirés de la SCI A, évaluée économiquement à 166 000 euros.

M. Y a apporté la pleine propriété d'une parcelle de verger évaluée à 3 500 euros et a reçu en contrepartie 35 parts sociales.

Mmes X et Z ont été nommées gérantes de la SCI C.

Enfin, le 14 avril 2017, Mme X a donné la pleine propriété de 1 659 de ses 1 660 parts sociales de la SCI C à son frère (1501 parts), à sa nièce, Mme V (79 parts), et à son neveu, M. W (79 parts), et a conservé une part sociale. Elle est demeurée cogérante de la société.

Dans le cadre d'un contrôle sur pièces de cet acte de donation, faisant suite au contrôle de la SCI C, l'administration a considéré que la SCI C était fictive, qu'elle n'avait été constituée que pour permettre l'apport de la nue-propriété de l'immeuble puis la donation des titres reçus en échange, en évitant l'application du barème de l'usufruit prévu à l'article 669 du code général des impôts, pour minorer les droits de mutation à titre gratuit dus. Elle a relevé que cette opération avait ainsi permis aux donataires de recueillir la nue-propriété du bien pour une valeur de 166 000 euros au lieu de la somme de 325 000 euros résultant de l'application à la date de la donation du barème prévu à l'article 669 du code général des impôts, compte tenu d'un usufruit de 50 % de la valeur de la pleine propriété, Mme X étant née le 17 juillet 1956, et d'économiser ainsi le paiement de 70 020 euros de droits de donation.

Par des propositions de rectification en date du 18 juillet 2019 adressées aux trois donataires et à la donatrice, elle a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscale prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et a imposé directement la donation de la nue-propriété de l'immeuble, par Mme X à son frère et à ses neveux, à hauteur de l'écart entre la valeur économique et la valeur fiscale de la nue-propriété transmise.

Le rappel de droits de mutation à titre gratuit notifié à Mme V, d'un montant de 2 626 euros, a été assorti de la majoration de 40 % pour abus de droit prévue au b) de l'article 1729 du code général des impôts, s'élevant à 1 050 euros.

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

Le Comité rappelle que les sociétés civiles immobilières, qui donnent leurs immeubles en location ou en confèrent la jouissance à leurs associés et qui peuvent faire l'objet d'un contrôle sur place en application des dispositions combinées de l'article 172 bis du code général des impôts et des articles 46 B et 46 C de l'annexe III à ce code, doivent présenter à la demande de l'administration fiscale tous les documents comptables et les autres pièces mentionnées à l'article 46 D de cette annexe.

Le Comité constate que la SCI C n'a pas présenté, lors du contrôle sur place dont elle a fait l'objet, les documents comptables prescrits par l'article 46 D de l'annexe III au code général des impôts, sans que puisse avoir d'incidence, sur cette obligation, le caractère réduit de son activité, propre à une société civile immobilière mettant gratuitement son principal actif à la disposition d'un associé.

Il relève que la preuve de la réunion régulière de l'assemblée générale de l'année 2018 n'est pas apportée, dès lors que le procès-verbal d'assemblée générale du 28 avril 2018 figure sur un registre qui a été coté et paraphé par le maire de la commune postérieurement, le 28 mai 2018, que les décisions d'ouverture d'un compte bancaire au nom de la SCI C et d'encaissement d'un loyer au titre d'un contrat verbal de fermage du verger devant être conclu avec M. Y qui y sont mentionnées ne se sont pas concrétisées et figuraient de nouveau au procès-verbal de l'assemblée générale du 22 avril 2019, postérieure à l'engagement du contrôle de la SCI C.

Il observe que, même si la SCI C avait des besoins financiers réduits, les dépenses locatives afférentes à la résidence de Mme X, qui constituait son principal actif, étant prises en charge par cette dernière en sa qualité d'usufruitière et les dépenses de grosses réparations étant mises contractuellement à la charge de l'association B, la SCI C ne disposait d'aucune autonomie financière et ne détenait pas de compte bancaire, alors qu'elle possédait un autre immeuble.

Il relève en particulier que le bail à ferme du verger, prévu dans l'exposé liminaire des statuts comme devant être conclu avec M. Y et comme devant permettre à la société de se constituer une trésorerie, n'a donné lieu à l'encaissement des loyers qu'à la suite du contrôle de la SCI C.

Le Comité estime que, compte tenu de l'ensemble de ces éléments, la SCI C doit être regardée comme étant fictive au sens de l'article 1832 du code civil et que sa constitution par apport de la nue-propriété de l'immeuble suivie de la donation de ses titres a permis aux donataires d'éviter l'application du barème légal prévu à l'article 669 du code général des impôts.

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 soumettre directement aux droits de mutation à titre gratuit la donation de la nue-propriété de l'immeuble litigieux, dont la valeur a été déterminée par application du barème prévu à l'article 669 du code général des impôts et de taxer à ces droits la fraction de la valeur qui excédait la valeur économique retenue dans l'acte d'apport à la SCI C.

Enfin, le Comité estime que Mme V doit être regardée, en tant que donataire d'une partie minoritaire des titres de la SCI C, comme la bénéficiaire, au sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts, des actes constitutifs de l'abus de droit.

Il émet donc l'avis que l'administration est fondée à mettre en œuvre la majoration de 40 % prévue par ces dispositions.

2. Donation déguisée

➤ Affaire n° 2021-08 concernant Mme X

Par acte notarié du 2 mai 2013, M. et Mme X, mariés le 18 janvier 1997 sous le régime de la séparation de biens, ont acquis en commun un appartement au prix de 610 000 euros ainsi que les biens mobiliers le garnissant pour une somme de 50 000 euros soit une somme globale de 660 000 euros à laquelle viendront s'ajouter une commission de négociation de 33 000 euros et des frais d'acte s'élevant à 41 600 euros. Le coût global de cette acquisition s'élève donc à 734 600 euros.

Cette acquisition a été soumise aux droits de mutation, prévus par l'article 1594 D du code général des impôts, qui se sont élevés, sur une base de 610 000 euros, à 31 049 euros.

Cet acte notarié précise que le financement par les acquéreurs de cette acquisition a été assuré :

- au moyen d'un emprunt bancaire à hauteur de 454 000 euros ;

- au moyen des deniers personnels à concurrence de 280 600 euros.

Cet acte notarié contient un pacte tontinier ainsi rédigé :

« Le présent acte d'acquisition en commun emporte attribution de la propriété intégrale au survivant des acquéreurs.

Cette stipulation est exclusive, sauf en ce qui concerne la jouissance, qui aura lieu, ainsi qu'il sera dit ci-après, en commun.

Il est convenu entre les acquéreurs, à titre de clause aléatoire, que le premier mourant d'entre eux sera considéré comme n'ayant jamais eu la propriété du bien, laquelle sera censée avoir toujours reposé sur la seule tête du survivant.

Aucun des coacquéreurs ne pourra demander le partage ou la licitation du bien acquis, le pacte tontinier étant exclusif de l'indivision.

Par suite :

- Jusqu'au décès du prémourant, leurs droits sont concurrents, chacun des acquéreurs sera donc propriétaire du bien acquis sous condition résolutoire de son prédécès et sous condition suspensive de sa survie, ils en auront la jouissance commune,

- Au décès du prémourant, ses héritiers ne pourront prétendre à aucun droit sur ledit bien et le survivant sera considéré comme ayant été seul propriétaire à compter de la date » de l'acte notarié.

M. X est décédé le 27 juin 2013. Mme X est donc devenue, par l'effet de la clause d'accroissement dite de tontine, l'unique propriétaire du bien immobilier et ce, de manière rétroactive, au 2 mai 2013.

A l'issue d'un contrôle sur pièces, l'administration a considéré que la clause d'accroissement insérée dans l'acte de vente du bien immobilier constituait, dès lors qu'elle était dépourvue de tout aléa, une opération artificielle destinée à dissimuler une donation. Elle a ainsi relevé que l'acquisition de ce bien avait été financée uniquement par M. X privant cette opération d'aléa économique dans la mesure où celui-ci ne pouvait tirer un bénéfice de la clause d'accroissement. Elle a également constaté qu'il était notoire que M. X, qui était médecin avant d'exercer une autre carrière, était atteint d'une longue maladie dont il décédera moins de deux mois après l'acte d'acquisition de ce bien et a estimé que les éléments qu'elle a relevés remettaient en cause la réalité de l'aléa vital. Enfin elle a considéré que les conditions prévues à l'article 894 du code civil relatif à la donation étaient remplies.

L'administration a ainsi considéré que M. et Mme X avaient entendu se soustraire aux dispositions du code général des impôts fixant la tarification des droits de mutation à titre gratuit prévus à l'article 777 du code général des impôts.

Par une proposition de rectification en date du 12 décembre 2019, l'administration a donc mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L 64 du livre des procédures fiscales et, regardant la transmission par pacte tontinier comme une donation entre époux, a soumis celle-ci à ces droits de mutation. Elle a assorti les droits dus, s'élevant à 103 062 euros, de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

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

Le Comité précise au préalable que si, pour contester l'existence d'un abus de droit fiscal, Mme X fait valoir qu'en sa qualité de conjoint survivant elle était exonérée des droits de mutation par décès en application de l'article 796-0 bis du code général des impôts et que le même résultat fiscal que le pacte tontinier aurait pu être obtenu si M. X avait fait de son épouse sa légataire universelle, cette argumentation est sans incidence sur le litige dont il est saisi.

Le Comité relève, d'une part, que l'administration a constaté que M. X avait vendu respectivement les 25 mars 2013 et 18 juin 2013, pour les sommes de 310 000 et 440 000 euros, deux biens immobiliers constituant des biens propres et que, compte tenu de l'impôt sur les plus-values immobilières qu'il a acquitté, les liquidités dont il a disposé entre mars et juin 2013 se sont élevées à la somme globale de 780 457 euros. Il note que ces opérations étaient concomitantes à l'acquisition de l'appartement intervenue le 2 mai 2013 pour un montant global de 734 600 euros.

Le Comité constate également que, compte tenu des mouvements financiers qui ne sont pas contestés, le remboursement anticipé en juillet 2013 de l'emprunt bancaire de 454 000 euros contracté par les époux X a été effectué intégralement en juillet 2013 grâce au produit retiré de la vente des biens propres de M. X. Il note que l'actif de la succession de celui-ci a été inférieur à 50 000 euros.

Il relève que, si Mme X fait valoir qu'en raison de prélèvements effectués sur le compte joint qu'elle détenait avec son époux, elle aurait, d'une part, participé au remboursement du prêt obtenu par son mari pour le financement de l'un des deux immeubles qui lui appartenait en propre ainsi qu'aux dépenses d'amélioration de ce bien et, d'autre part, également contribué au paiement de telles dépenses concernant le second immeuble constituant également un bien propre, ses allégations ne sont pas assorties d'éléments suffisamment probants.

Le Comité considère au vu des pièces du dossier soumis à son appréciation qu'il existe ainsi un déséquilibre manifeste dans le financement du bien privant M. X de toute espérance de gain de sorte que la clause d'accroissement insérée dans l'acte d'acquisition du 2 mai 2013 doit être regardée comme dépourvue de tout aléa économique.

Le Comité estime, d'autre part, qu'il ressort des éléments du dossier et de la chronologie des événements, un faisceau d'indices concordants permettant de considérer que l'état de santé de M. X était fortement dégradé au moment de la signature de l'acte du 2 mai 2013.

Le Comité en déduit que le décès de M. X était probable et ne constituait pas pour les parties un événement aléatoire quand bien même la date du décès de M. X était inconnue au moment de la signature de la clause d'accroissement.

Le Comité rappelle enfin qu'en vertu de l'article 894 du code civil, la donation entre vifs est un acte par lequel le donateur se dépouille actuellement et irrévocablement de la chose donnée, en faveur du donataire qui l'accepte.

Il relève que l'intention libérale de M. X à l'égard de Mme X est établie notamment par les liens les unissant, que le dépouillement volontaire et irrévocable de M. X est attesté par l'absence de toute contrepartie dans l'opération financée par la vente de ses biens propres et que l'acceptation par la donataire résulte de sa présence à l'acte d'acquisition auquel elle a concouru et par suite a donné son consentement.

Le Comité considère ainsi au vu de l'ensemble de ces éléments que la clause d'accroissement insérée dans l'acte de vente du 2 mai 2013, qui ne présentait aucun aléa, est entachée de simulation et caractérise une donation déguisée de biens présents à terme soumise aux droits de mutation à titre gratuit prévus à l'article 777 du code général des impôts dès lors que le droit à l'acquisition du bien par Mme X était définitivement acquis au jour de cette donation, seule la date du transfert de propriété étant retardée au décès de M. X.

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

Enfin, le Comité estime que Mme X doit être regardée comme ayant été la principale bénéficiaire des actes constitutifs 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.