

COMITE DE L'ABUS DE DROIT FISCAL

RAPPORT ANNUEL

2 0 2 0

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 Françoise CANIVET, conseillère honoraire à la Cour de cassation,
- suppléant, M. Lionel GUERIN, conseiller doyen 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'éluder 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 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 2020

En 2020, le Comité, saisi de **38** affaires, a examiné **36** dossiers au cours des **5** séances qu'il a tenues (**17** dossiers reçus en 2019 et **19** dossiers reçus en 2020).

TYPOLOGIE DES AFFAIRES (par impôt)	NOMBRE D'AFFAIRES		AVIS RENDUS	
	Reçues en 2020	Examinées en 2020	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>	4 -	0 -	- -	- -
Impôt sur le revenu	33 (*)	35	30	5
Impôt sur les sociétés et retenue à la source	1	1	-	1
Impôts directs locaux	-	-	-	-
Taxe sur la valeur ajoutée	-	-	-	-
TOTAL	38	36	30	6

NB. : Il reste, au 31 décembre 2020, 16 affaires en stock..

() dont 3 affaires dans laquelle le contribuable s'est désisté avant la séance.*

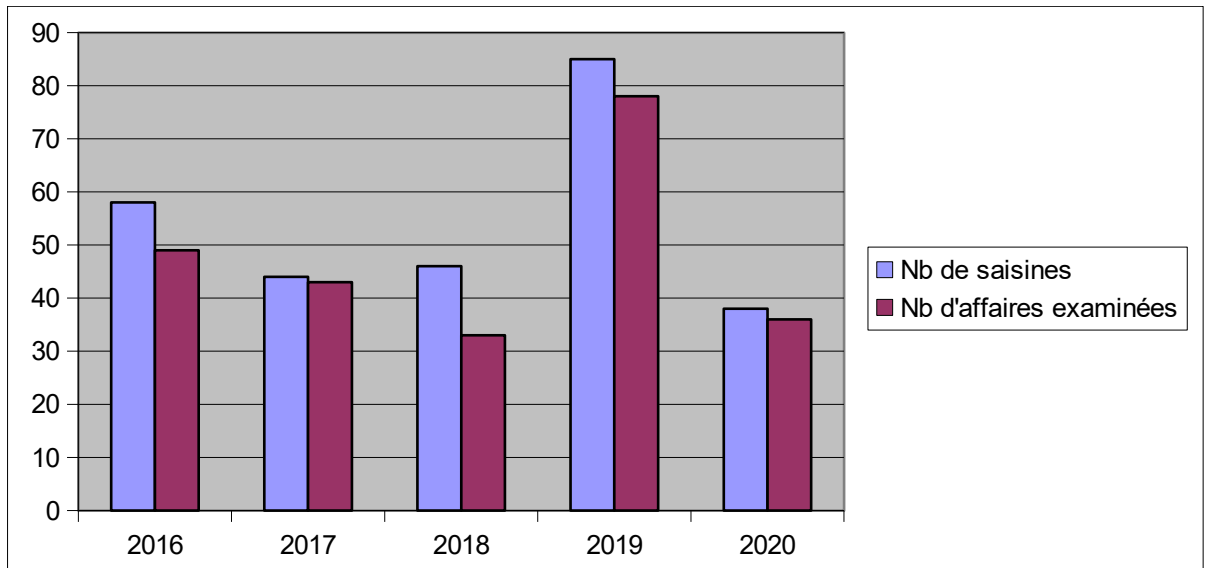
La crise sanitaire liée à l'épidémie de Covid-19 a particulièrement impacté le fonctionnement du Comité qui n'a pu se réunir qu'à cinq reprises en 2020. Néanmoins le nombre des affaires restant à examiner ne s'est pas aggravé.

Le nombre des affaires reçues a diminué de manière significative par rapport à 2019 (- 55 %), retrouvant ainsi un nombre de saisines plus conforme aux années antérieures (38 affaires reçues en 2020 contre 85 en 2019, 46 en 2018 et 44 en 2017).

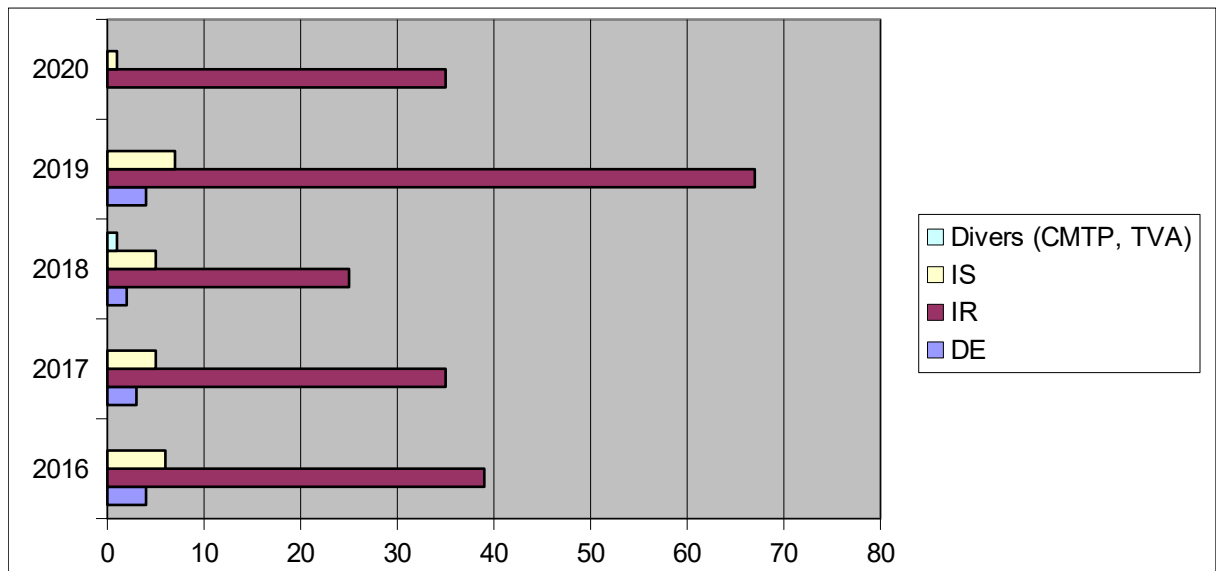
Cette année encore, la très grande majorité des affaires examinées concerne l'impôt sur le revenu (97 % des affaires examinées en 2020 contre 86 % en 2019 et 75,6 % en 2018) et plus particulièrement des opérations d'apport avec soulte dans le cadre des dispositions des articles 150-0 B (sursis d'imposition) ou 150-0 B ter (report d'imposition) du CGI (89 % des affaires examinées en 2020 et 65 % en 2019).

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

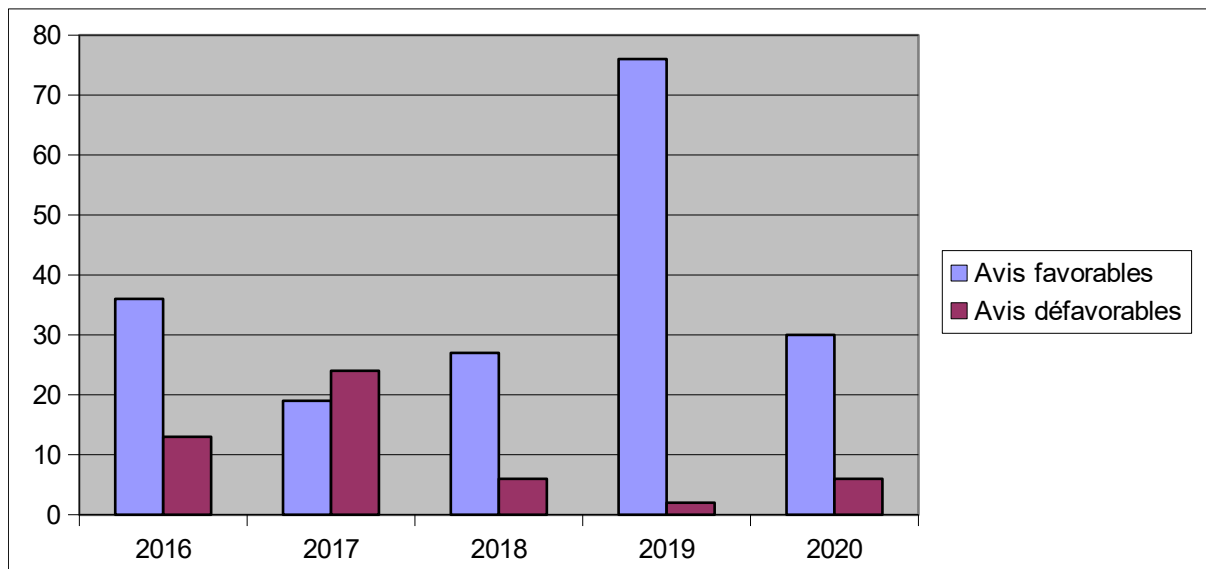
- **Evolution du nombre d'affaires reçues et traitées par le Comité :**



- **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 2020.

NATURE DE L'IMPOT	MOTIFS	Références des affaires
Impôt sur le revenu (35)	<p>Plus-values mobilières</p> <ul style="list-style-type: none"> - Utilisation abusive de PEA (1) - Opération d'apport-cession (1) - Réduction de capital dissimulant une appréhension de liquidités en franchise d'impôt (1) - Opérations d'apport avec soulte (8) <p>Revenus de capitaux mobiliers :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Opérations d'apport avec soulte (24) 	<p>2020-27</p> <p>2019-85</p> <p>2020-25</p> <p>2019-80, 2019-82, 2020-02, 2020-08, 2020-13, 2020-14, 2020-15, 2020-16,</p> <p>2019-63, 2019-65, 2019-70, 2019-71, 2019-72, 2019-73, 2019-74, 2019-75, 2019-76, 2019-78, 2019-79, 2019-81, 2019-83, 2019-84, 2020-01, 2020-04, 2020-05, 2020-06, 2020-07, 2020-10, 2020-11, 2020-12, 2020-21, 2020-22</p>
Impôt sur les sociétés (1)	Interposition artificielle d'une société norvégienne dans le but exclusif de bénéficier du CIR (1)	2020-26

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

Le Comité a examiné 32 affaires concernant des **opérations d'apport avec soulte** dans le cadre des dispositions de l'article 150-0 B (sursis d'imposition) ou 150-0 B ter (report d'imposition) du code général des impôts, ce qui représente près de 89 % des avis émis en 2020.

Le Comité a confirmé son analyse selon laquelle, 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. Le Comité a considéré à chaque fois que ce but n'était pas respecté lorsque 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.

Il a pris position en ce sens dans le cas où la soulte inscrite au crédit du compte courant d'associé ouvert au nom du contribuable a été financée et remboursée par une distribution de dividendes de la société dont les titres ont été apportés et pour laquelle le contribuable était décisionnaire ou co-décisionnaire. Il a aussi pris la même position dans le cas où aucune distribution n'est intervenue : le contribuable a été regardé comme ayant bénéficié du versement de la soulte par l'inscription de son montant au crédit de ce compte courant d'associé et le Comité a écarté comme étant sans incidence la circonstance invoquée selon laquelle aucun remboursement de la soulte ne serait en réalité intervenu. De même le Comité a écarté comme étant sans incidence l'indisponibilité temporaire des soultes inscrites au crédit des comptes courants d'associés détenus respectivement par le contribuable et son associé dès lors que ces derniers, agissant de concert, ont décidé de cette indisponibilité. Le Comité a enfin écarté la circonstance, alléguée par le contribuable, que le versement de la soulte a permis de diminuer la valeur de la société bénéficiaire des apports en vue de faciliter l'entrée ultérieure au capital de cette dernière de nouveaux partenaires.

Le Comité a 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, les opérations d'apport s'inscrivent dans le cadre de la réorganisation du groupe rendue nécessaire préalablement à l'entrée à son capital d'un fonds d'investissement ayant manifesté son intérêt pour participer au développement de ce groupe. Le Comité a relevé que les négociations engagées avec ce fonds d'investissement prévoyaient initialement l'apport par cet investisseur à une nouvelle société holding d'une somme d'un million d'euros en fonds propres ou quasi fonds propres et que les actionnaires fondateurs devaient apporter leurs titres à cette nouvelle société.

Il ressort d'une lettre d'intention signée par toutes les parties et des explications données en séance, que les associés avaient subordonné l'entrée de ce fonds d'investissement au capital de leur groupe à la condition déterminante qu'ils puissent réaliser la liquidité d'une partie minoritaire de leur participation à hauteur d'un montant global brut de 600 000 euros, intégralement financé par la levée de fonds. Or, un audit de pré-acquisition a révélé un besoin supplémentaire de trésorerie, nécessaire au développement du groupe, ce qui conduisait à réduire la part du financement apporté susceptible d'être allouée à ses fondateurs. A la suite de cet audit et eu égard à la nécessité pour le fonds d'investissement, en raison de son modèle économique, d'investir au capital d'une société opérationnelle, les parties ont modifié, d'un

commun accord, le schéma d'investissement initialement retenu, au profit d'un autre schéma, reposant sur un apport en numéraire par ce fonds, étant précisé que cette nouvelle structuration a conduit les associés fondateurs à regrouper leurs participations afin de constituer un bloc de contrôle majoritaire leur garantissant la direction opérationnelle du groupe.

Le Comité a estimé que, dans l'opération de restructuration du groupe, préparatoire à l'entrée d'un nouvel actionnaire, l'octroi des soultes devait être regardé comme ayant permis le dénouement de cette opération, appréciée dans sa globalité, dès lors qu'il avait rendu possible la conciliation des contraintes, intérêts et exigences de chacune des parties prenantes à la lettre d'intention initiale et, en particulier, la liquidité d'une partie minoritaire de leur participation, à laquelle les associés fondateurs avaient, dès l'origine, subordonné leur accord à la réalisation de cette opération, de sorte que les soultes devaient, en l'espèce, être regardées comme ayant présenté le caractère d'une contrepartie contraignante à l'opération.

Le Comité a, par ailleurs, eu à connaître d'une opération de **réduction de capital non motivée par des pertes**. Dans cette affaire, un contribuable avait fait apport à une société à responsabilité limitée (SARL), nouvellement créée, de titres qu'il détenait dans une société anonyme (SA). La plus-value réalisée lors de cet apport a bénéficié du régime du sursis d'imposition prévu par l'article 150-0 B ter du code général des impôts. Plusieurs années après cette opération, le capital de la SARL a été réduit par diminution de la valeur nominale des parts sociales. La réduction de capital est opérée pour partie par imputation de pertes et, pour le surplus, par remboursement en numéraire aux associés d'une partie de leurs apports. L'administration a considéré que cette opération, pour le montant excédant l'apurement des pertes, a eu pour seul objectif de permettre une appréhension, par le contribuable, en franchise d'impôt de liquidités de la société provenant de l'apport initial des titres de la SA, tout en maintenant abusivement le sursis d'imposition de la plus-value réalisée lors de cet apport.

Après avoir constaté que la réduction de capital de la SARL était sans conséquence sur l'existence et le calcul de la plus-value placée initialement en sursis d'imposition, le Comité a précisé que si la SARL avait procédé à une réduction de son capital, non motivée par des pertes, par réduction de la valeur nominale de ses titres, les sommes mises à la disposition de l'associé constituaient des remboursements d'apports non constitutifs de revenus distribués, au sens du 1° de l'article 112 du code général des impôts, dans la limite des apports initialement consentis par cet associé à la société dont il avait apporté les titres et, pour le surplus, des revenus distribués au sens du 2° du 1 de l'article 109 du même code.

Le Comité a estimé, dans les circonstances de l'espèce, que l'administration n'établissait pas, par les seuls éléments dont elle se prévalait, que l'opération litigieuse était constitutive d'un abus de droit.

Enfin le Comité s'est prononcé sur l'application de l'article L 64 du livre des procédures fiscales dans le cas où des titres d'une société inscrits par le contribuable sur son **plan d'épargne en actions (PEA)** à leur valeur nominale l'avaient été selon l'administration pour une valeur de convenance dans le seul but de contourner la règle de plafonnement des versements sur un tel plan.

Le Comité a pris en compte le modèle économique d'une « start-up ». La société était en l'occurrence une entreprise nouvellement créée engagée dans une phase de recherche et de développement d'un produit innovant dans le secteur numérique et dont la phase de démarrage supposait de réunir des ressources financières qui seront apportées en l'espèce notamment par un fonds d'investissement.

Le Comité a estimé que, compte tenu de ce modèle économique, la circonstance que le fonds d'investissement avait le lendemain de l'inscription des titres appartenant au contribuable sur son PEA, souscrit, pour une valeur unitaire de 264,10 euros, les actions émises lors de l'augmentation de capital intervenue un mois après la création de la société ne permettait pas de considérer, dans ce contexte spécifique, que l'administration, en se prévalant de cette valeur unitaire, apportait la preuve que la valeur unitaire de 0,1 euro correspondant à la valeur nominale des titres lors de la création de la société et inscrits pour cette valeur sur le PEA avant tout commencement d'activité de cette société, était une valeur de convenance.

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

A. IMPÔTS DIRECTS

1. Impôt sur le revenu

a) Utilisation abusive d'un PEA

➤ Affaire n° 2020-27 concernant M. X

M. X a fondé au cours de l'année 2000, avec trois autres personnes, la société française A spécialisée dans la formation professionnelle continue en ligne pour adultes et ayant pour objet la création de contenus pédagogiques en « leadership et management ». Il a exercé les fonctions de directeur général et d'administrateur de cette société.

La société de droit anglais B, ayant pour objet le développement d'une plate-forme logicielle de formation en ligne à destination des entreprises et organisations de toutes tailles dans le monde, a été fondée en mai 2005 par huit fondateurs dont M. X et les trois autres fondateurs de la société A. Conformément à une pratique courante au Royaume Uni, la société B a en fait été créée le 18 mai 2005 par la société C, cabinet d'expertise comptable, professionnel de la création d'entreprise se chargeant de l'ensemble des formalités, avant d'être cédée deux jours plus tard à ses fondateurs. Ainsi ce cabinet a créé le 18 mai 2005 la société B dont le capital est alors constitué d'une action d'une valeur nominale de 0,1 euro. Le 20 mai 2005, ce cabinet a procédé à une augmentation du capital de la société B par création de 53 946 actions d'une valeur nominale de 0,1 euro et a souscrit intégralement à cette augmentation de capital. Il a cédé le même jour l'intégralité de ses 53 947 actions aux fondateurs de la société B.

M. X a ainsi acquis 8 654 actions de la société B, dont il a été nommé « director », pour la somme globale de 865,40 euros, soit un prix unitaire de 0,1 euro correspondant à leur valeur nominale. Le 16 juin 2005, il a inscrit pour cette valeur l'intégralité de ses titres sur son plan d'épargne en actions (PEA) ouvert au cours de l'année 2000.

Le 17 juin 2005, la société B a procédé à une augmentation de capital de 2,75 millions d'euros, par l'émission de 10 417 actions nouvelles émises pour une valeur unitaire de 264,10 euros, soit la valeur nominale de 0,1 euro majorée d'une prime d'émission de 264 euros par action.

Cette augmentation de capital a été souscrite par un fonds d'investissement luxembourgeois, la SA D pour 9 029 titres ainsi que par deux de ses cadres, pour respectivement 520 titres et 868 titres.

Le 1^{er} mai 2014, les actionnaires de la société B ont cédé la totalité de leurs actions à la société de droit américain E pour la somme de 175 000 000 US dollars soit 126 189 574 euros.

M. X a ainsi cédé les 7 540 actions de la société B restant inscrites sur son PEA pour un prix de 11 433 731 euros, soit à une valeur unitaire des titres de 1 516,41 euros.

L'opération de cession des titres de la société B a conduit à la constatation chez M. X d'une plus-value brute avant abattement d'un montant de 11 410 145 euros qui a bénéficié de l'exonération d'impôt sur le revenu en raison de l'application combinée de l'article 163 quinquies D et du 5^o bis de l'article 157 du code général des impôts dès lors que les titres cédés étaient placés sur son PEA.

Par une proposition de rectification en date du 20 décembre 2017, l'administration a considéré que les titres de la société B, inscrits sur le PEA le 16 juin 2005 pour une valeur unitaire de 0,1 euro, l'avaient été à une valeur de convenance, la fixation d'un tel prix minoré n'ayant eu pour seul objectif que de contourner la règle de plafonnement des versements sur un PEA, alors fixé à 132 000 euros par le I de l'article 163 quinquies D du code général des impôts, et d'appréhender le prix de cession en franchise d'impôt.

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 estimé que cette opération avait été effectuée dans un but exclusivement fiscal et que M. X ne pouvait ignorer que le prix d'acquisition des titres de la société B fixé à 0,1 euro était minoré. Elle a en conséquence écarté la valeur d'inscription des titres dans le PEA pour y substituer une valeur qui, arrêtée à 264,10 euros par comparaison avec la valeur d'acquisition des titres par les investisseurs financiers lors de l'augmentation de capital du 17 juin 2005, a fait apparaître un dépassement de ce plafond. Elle a procédé à la clôture du PEA conformément à l'article 1765 du code général des impôts et remis en cause l'exonération de la plus-value réalisée par le contribuable.

Elle a taxé, au titre de l'année 2014, la plus-value nette imposable, s'élevant, compte tenu de l'abattement pour durée de détention, à la somme de 4 652 282 euros, à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des plus-values de cession de valeurs mobilières, ainsi que la plus-value, avant abattement, à la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus et aux contributions sociales et a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

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

Le Comité rappelle que, lorsque l'administration soutient que le contribuable a acquis à partir de son plan épargne en actions des titres non cotés pour une valeur sous-évaluée, l'abus de droit n'est caractérisé que si, à la date d'acquisition de ces titres, l'intéressé a eu connaissance de la valeur vénale réelle des titres en cause et a, ce faisant, abusé de l'avantage fiscal attaché à un placement de valeurs mobilières dans un plan épargne en actions en contournant délibérément la règle de plafonnement prévue par la loi.

Le Comité constate que M. X a inscrit sur son PEA le 16 juin 2005 les 8 654 actions de la société B acquises le 20 mai 2005, pour un prix unitaire de 0,1 euro, auprès d'un cabinet d'expertise comptable ayant procédé aux formalités de création de cette société.

Le Comité relève que l'administration ne remet pas en cause le prix de cession des titres entre le cabinet d'expertise comptable, la société C, et M. X à la valeur unitaire de 0,1 euro et il constate que le coût total d'acquisition des titres de 865,40 euros a bien été débité du compte en espèces associé au PEA de M. X, conformément aux dispositions de l'article R. 221-111 du code monétaire et financier. Il relève également que les autres fondateurs de la société B ont également acquis auprès du même cabinet le même jour et au même prix les actions de cette société.

Le Comité note qu'au moment de l'inscription par M. X des titres de la société B sur son PEA, cette société était une entreprise nouvellement créée engagée dans une phase de recherche et de développement d'un produit innovant dans le secteur numérique et dont la phase de démarrage supposait de réunir des ressources financières apportées en l'espèce par un fonds d'investissement et deux de ses cadres.

Le Comité considère que, compte tenu du modèle économique d'une telle entreprise, la circonstance qu'un fonds d'investissement et ses deux cadres ont, le 17 juin 2005 soit le lendemain de l'inscription des titres appartenant à M. X sur son PEA, souscrit, pour une valeur unitaire de 264,10 euros, les actions émises lors de l'augmentation de capital intervenue un mois après la création de la société B, ne permet pas de considérer, dans ce contexte spécifique, que l'administration, en se prévalant de cette valeur unitaire, apporte la preuve que la valeur unitaire de 0,1 euro correspondant à la valeur nominale des titres acquis par M. X lors de la création de la société et inscrits pour cette valeur sur le PEA avant tout commencement d'activité de cette société, serait une valeur de convenance.

Le Comité en déduit que M. X, qui est l'un des membres fondateurs de la société B, ne peut être regardé comme ayant méconnu les règles de fonctionnement du PEA en inscrivant à leur valeur unitaire d'acquisition de 0,1 euro les titres de cette « start-up ».

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

b) Opération d'apport-cession

➤ Affaire n° 2019-85 concernant M. X

La société à responsabilité limitée (SARL) A a été créée le 12 septembre 2007 et a pour objet social la conception d'aménagements d'espaces auprès des entreprises.

Son capital de 20 000 euros, composé de 2 000 parts d'une valeur nominale de 10 euros, est détenu par M. X et M. Y, cogérants, à hauteur respectivement de 700 et 634 parts, les parts restantes étant détenues par la SARL B.

A la suite de divergences entre associés, M. X a été révoqué de ses fonctions de cogérant lors d'une assemblée générale du 21 mai 2014 qui a nommé M. Y en qualité de gérant unique.

Le 7 juillet 2014, un protocole transactionnel a été signé par la SARL A, représentée par M. Y, et M. X. Ce protocole prévoit le dédommagement financier de M. X assorti d'une clause de non-concurrence, ainsi que l'apport prochain de ses 700 parts sociales à la société C en cours de formation et une promesse de vente à M. Y pour le prix convenu de 330 000 euros.

Le 17 juillet 2014, M. X a créé la société par actions simplifiée unipersonnelle (SASU) C au capital de 330 000 euros souscrit par cet associé unique par apport des 700 parts de la SARL A.

Le 14 octobre 2014, la société C a cédé à la société D, créée par M. Y, les 700 parts de la SARL A pour un montant de 330 000 euros.

M. X a déclaré la plus-value d'échange réalisée lors de l'apport des 700 parts de la SARL A comme entrant dans le champ d'application du régime du report d'imposition prévu par l'article 150-0 B ter du code général des impôts, la société C s'étant engagée à remployer au moins 50 % du produit de la cession des 700 parts de la SARL A dans des activités économiques éligibles.

Dans le cadre de la vérification de comptabilité de la société C, l'administration a constaté que l'apport préalable des parts de la SARL A n'avait pas été comptabilisé et a par ailleurs relevé que le principe de la cession à M. Y des parts détenues par M. X dans la société A était acté dès avant la création de la société C.

Par une proposition de rectification en date du 13 décembre 2017, l'administration a estimé, sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, que l'opération d'apport préalable des parts de la SARL A à la société C présentait un caractère fictif et que cette opération avait permis à M. X de bénéficier abusivement du régime du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du code général des impôts.

Elle a en conséquence écarté l'acte d'apport préalable pour taxer immédiatement la plus-value nette de cession des parts détenues par M. X, s'élevant à 113 050 euros compte tenu de l'abattement pour durée de détention, 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. Cette plus-value a aussi 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.

Il relève que la création de la société C et l'apport des 700 parts de la SARL A font suite au différend né entre les associés de cette société et à la révocation de M. X de ses fonctions de cogérant le 21 mai 2014.

Le Comité relève également que, si la cession de ces parts était envisagée dès le 7 juillet 2014, elle s'inscrit dans le cadre du protocole d'accord transactionnel visant à régler le litige entre associés et à organiser le départ de M. X.

Le Comité constate par ailleurs que l'apport envisagé a fait l'objet d'un rapport d'un commissaire aux apports le 19 juin 2014, qui a confirmé la valeur retenue de 330 000 euros, et que la société C a bien été inscrite au registre du commerce et des sociétés le 17 juillet 2014, date à laquelle ont été déposés et enregistrés ses statuts constitutifs. Il relève que ces statuts mentionnent l'apport des 700 parts sociales de la société A évaluées à la somme de 333 000 euros suivant l'acte d'apport du même jour joint en annexe.

Le Comité constate en outre que la société C avait été expressément agréée en qualité de nouvel associé de la SARL A par une délibération en date du 8 juillet 2014 et que le procès verbal de l'assemblée générale extraordinaire de la SARL A du 21 juillet 2014 mentionne la société C en tant qu'associée à hauteur de 700 parts.

Le Comité estime ainsi que, dans les circonstances de l'espèce, la seule absence de comptabilisation de l'apport par la société C est insuffisante pour permettre de qualifier cet apport de fictif.

Le Comité émet en conséquence l'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en œuvre, en l'espèce, la procédure de l'abus de droit fiscal prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter l'application du régime du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du code général des impôts à l'égard de la plus-value réalisée lors de l'apport des parts de la SARL A à la société C.

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

➤ **Affaire n° 2020-25 concernant M ou Mme X**

Le 12 septembre 2006, M. X a créé la société à responsabilité limitée (SARL) A par apport des 1 640 titres qu'il détenait dans la société anonyme (SA) B. En contrepartie de son apport, valorisé pour un montant de 9 348 000 euros, M. X a reçu 9 348 parts sociales de la SARL A d'une valeur nominale de 1 000 euros.

La plus-value réalisée en 2006 lors de cet apport s'est élevée à 9 222 992 euros et a bénéficié du régime du sursis d'imposition prévu par l'article 150-0 B du code général des impôts.

Le 1^{er} juillet 2014, le capital de la SARL A a été réduit d'un montant de 1 453 500 euros par diminution de la valeur nominale des parts sociales. La réduction de capital est opérée par imputation des pertes à hauteur de 426 796 euros et par remboursement en numéraire aux associés de leurs apports à hauteur de 1 026 704 euros, dont 990 467 euros reviennent à M. X.

Son foyer fiscal n'ayant déclaré aucune plus-value imposable sur ce montant, l'administration l'a, en vertu des articles L. 10 et L. 16 du livre des procédures fiscales, invité, par lettre du 24 avril 2017, après avoir indiqué qu'elle estimait que la somme de 990 467 euros correspondait à une cession de droits sociaux ne lui permettant plus de bénéficier de ce régime, à souscrire une déclaration de plus-values de cession de valeurs mobilières ainsi que la déclaration annexe et à lui fournir l'ensemble des différents actes d'acquisition des 1 640 actions de la SA B. M. X a produit dans sa réponse les documents demandés et a indiqué que la plus-value constatée était demeurée sous le régime du sursis d'imposition dans la mesure où il avait conservé la totalité des parts sociales reçues en contrepartie de son apport.

A l'issue d'un contrôle sur pièces, l'administration a considéré que l'opération de réduction de capital de la SARL A ne présentait aucune justification économique ou financière pour le montant excédant l'apurement des pertes d'un montant de 426 796 euros et n'avait eu pour seul objectif, contrairement à l'intention du législateur, qu'une appréhension par M. X de liquidités de la SARL A en franchise d'impôt, ces liquidités provenant de l'apport en 2006 des titres de la SA B, apport placé sous le régime du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts.

Par une proposition de rectification en date du 7 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 l'opération de réduction de capital non motivée par des pertes à hauteur du remboursement en numéraire effectué au profit de M. X.

Elle a taxé au titre de l'année 2014 la fraction de la plus-value correspondant au montant de la réduction de capital s'élevant à 977 222 euros, soit une somme nette de 342 028 euros après abattement pour durée de détention, 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. Les droits dus ont été assortis 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 constate que la réduction du capital de la SARL A opérée par la réduction de la valeur nominale des titres de la société est sans conséquence sur l'existence et le calcul de la plus-value placée en 2006 en sursis d'imposition.

Le Comité rappelle qu'en adoptant les dispositions de l'article 150-0 B du code général des impôts, le législateur a entendu faciliter les opérations de restructuration d'entreprises, en vue de favoriser la création et le développement de celles-ci, par l'octroi automatique d'un sursis d'imposition pour les plus-values résultant de certaines de ces opérations, notamment d'échanges de titres. Il a, pour ce faire, entendu assurer la neutralité au plan fiscal de ces opérations d'échanges de titres et, à cette fin, sauf lorsqu'il en a disposé autrement, regarder de telles opérations comme des opérations intercalaires. Il en résulte qu'eu égard à cet objectif et en l'absence de dispositions contraires, lorsque les titres d'une société sont apportés par un contribuable soumis à l'impôt sur le revenu qui reçoit, en échange, des titres de la société bénéficiaire de l'apport et bénéficie, s'agissant du gain le cas échéant réalisé à cette occasion, du régime du sursis automatique d'imposition prévu par l'article 150-0 B, les titres reçus en rémunération de l'apport doivent être réputés entrés dans le patrimoine de l'apporteur aux conditions dans lesquelles y étaient entrés les titres dont il a fait apport.

Le Comité précise que si la société bénéficiaire de l'apport procède à une réduction de son capital social, non motivée par des pertes, par réduction de la valeur nominale de ses titres, les sommes mises en conséquence à la disposition d'un associé qui a acquis ces titres en rémunération de l'apport de titres d'une autre société constituent des remboursements d'apports non constitutifs de revenus distribués, au sens du 1° de l'article 112 du CGI et sous réserve du respect des conditions auxquelles ces dispositions subordonnent leur application, dans la limite des apports initialement consentis par cet associé à la société dont il a apporté les titres et, pour le surplus, des revenus distribués au sens du 2° du 1 de l'article 109 du code général des impôts, imposables à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers.

Le Comité estime que, dans les circonstances de l'espèce, l'administration n'établit pas, par les seuls éléments dont elle se prévaut, que l'opération de réduction de capital de la SARL A pour le montant excédant l'apurement des pertes a eu pour seul objectif, contrairement à l'intention du législateur, une appréhension par M. X de liquidités de la société en franchise d'impôt tout en maintenant abusivement le sursis d'imposition de la plus-value réalisée en 2006 lors de l'apport à cette société des actions de la SA B.

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

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

➤ Affaire n° 2019-80 concernant M. X

M. X a créé, le 16 février 2014, la société de participation financière des professions libérales de biologistes médicaux à responsabilité limitée (SPFPL) A par apport de la totalité des titres qu'il détenait dans la société d'exercice libéral par actions simplifiée (SELAS) B dont il détenait 99,95 % du capital et il était le dirigeant.

En contrepartie de cet apport, valorisé à 24 180 000 euros, M. X a reçu 22 000 parts sociales de la SPFPL A, d'une valeur unitaire de 1 000 euros, soit une valeur totale de 22 000 000 euros représentant 100 % du capital ainsi qu'une soulte d'un montant de 2 180 000 euros inscrite au crédit du compte courant d'associé ouvert à son nom dans les livres de la société SPFPL A bénéficiaire de l'apport.

La plus-value d'apport 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 examen contradictoire de situation personnelle dont M. X a fait l'objet, 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, contrairement à l'intention du législateur.

Par une proposition de rectification en date du 18 décembre 2017, 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 a écarté la qualification de soulte et l'application à la somme versée sous ce libellé du régime du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du code général des impôts.

Elle a taxé, au titre de l'année 2014, la somme de 763 000 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 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 CGI.

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

Le Comité relève que le dispositif du report d'imposition prévu 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 société SPFPL A.

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 intégralement ou quasi- intégralement détenues par le même associé unique, 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 de M. X mais caractérise une appréhension de liquidités en franchise d'impôt.

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° 2019-82 concernant M. X**

La société à responsabilité limitée (SARL) A, créée le 21 juillet 2003, est la holding animatrice d'un groupe spécialisé dans le commerce des produits de la mer.

M. X est le gérant de cette société dont il détient 215 parts sur les 235 constituant son capital social, les 20 autres parts étant réparties entre quatre autres associés.

Le 11 février 2014 M. X a constitué avec son épouse et ses deux enfants la SARL B (devenue C) au capital de 1 000 euros divisé en 100 parts sociales, M. X détenant 97 parts et chacun des trois autres associés une part.

Le 15 mai 2014, M. X a apporté à la SARL C les 215 parts de la SARL A valorisées à 31 000 000 euros. En contrepartie de cet apport, il a reçu 2 819 900 parts de la société C d'une valeur unitaire de 10 euros, ainsi qu'une soulte de 2 801 000 euros inscrite au crédit de son compte courant d'associé ouvert à son nom dans les livres de cette société.

A l'issue de l'opération d'apport, le capital de la SARL C est de 28 200 000 euros réparti en 2 820 000 parts d'une valeur unitaire de 10 euros. M. X détient 2 819 997 parts tandis que son épouse et ses deux enfants détiennent chacun une part.

La plus-value déclarée par M. et Mme X, s'élevant à 9 787 190 euros après application de l'abattement pour durée de détention, a bénéficié du régime du report d'imposition prévu par l'article 150-0 B ter du code général des impôts.

A l'issue d'un contrôle sur pièces, l'administration a considéré que la soulte versée était dépourvue de justification économique et avait pour seul objectif d'éviter l'imposition immédiate d'une partie de la plus-value constatée lors de l'apport des parts de la SARL A.

Par une proposition de rectification en date du 11 octobre 2017, 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 l'application à la somme versée sous ce libellé du régime du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du code général des impôts.

Elle a taxé, au titre de l'année 2014, la somme versée sous ce libellé, à hauteur de 420 150 euros compte tenu de l'abattement pour durée de détention, 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, ainsi qu'aux contributions sociales et 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 ainsi que le représentant de l'administration.

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

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

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

Le Comité relève que la soulte a été mise à la disposition de M. X par inscription de son montant au crédit de son compte courant d'associé dans la SARL C.

Le Comité constate, au vu des éléments apportés lors de l'audition, que la totalité de cette soulte a été appréhendée par des prélèvements sur ce compte courant effectués au cours des années 2014 à 2017, et financés par les distributions de dividendes de la SARL 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 M. X, 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 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 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° 2020-02 concernant M ou Mme X**

M. X est le fondateur de la société A, créée en 1998, spécialisée dans la vente de produits informatiques et high-tech, qu'il détient majoritairement par l'intermédiaire de diverses sociétés holding dont la société par actions simplifiée (SAS) B.

Le 14 octobre 2013, dans le cadre d'une restructuration de son groupe, M. X a apporté à la SAS B 26 000 actions de la société à responsabilité limitée (SARL) C pour un montant de 28 925 000 euros et a reçu en contrepartie 289 250 actions de la société B d'une valeur nominale de 100 euros. La plus-value brute d'apport de 28 921 880 euros réalisée a bénéficié du régime du report d'imposition prévu par l'article 150-0 B ter du code général des impôts.

Le 6 mai 2014, M. X a fait donation à chacune de ses deux filles de la nue-propriété de 1 500 actions de la société B. A l'issue de cette opération, il détenait 286 260 actions en pleine propriété et 3 000 actions en usufruit de cette société.

Le 15 mai 2014, M. X a apporté à la SARL D, en cours de création, 271 500 actions en pleine propriété de la SAS B, d'une valeur unitaire de 107 euros, et 3 000 actions en usufruit, tandis que ses deux filles apportaient chacune la nue-propriété de 1 500 actions de la SAS B. Le capital de la SARL D est ainsi fixé à 27 871 500 euros réparti en 278 715 parts d'une valeur nominale de 100 euros.

En contrepartie de cet apport, M. X a reçu 275 505 actions en pleine propriété et 3 210 actions en usufruit de la SARL D, ainsi qu'une soulte de 1 500 000 euros inscrite au crédit de son compte courant d'associé, ses deux filles recevant chacune la nue-propriété de 1 605 actions de la SARL D.

A l'occasion de cette nouvelle opération d'apport, M. X a réalisé une plus-value nette de 1 921 500 euros qui a également 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 l'examen de la situation fiscale personnelle de M. et Mme X, l'administration a considéré que la soulte versée était dépourvue de justification économique et avait pour seul objectif d'éviter l'imposition immédiate d'une partie de la plus-value constatée lors de l'apport des parts de la SAS B, contrairement à l'intention du législateur.

Par une proposition de rectification en date du 12 décembre 2017, 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 2014, la somme de 1 500 000 euros 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, ainsi qu'aux contributions sociales et a 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 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 relève que la soulte a été mise à la disposition de M. X par inscription de son montant au crédit de son compte courant d'associé dans la SARL D.

Il relève par ailleurs, selon les propres déclarations de M. X, que la totalité de cette soulte a été appréhendée par des prélèvements sur ce compte courant effectués jusqu'au mois de septembre 2018 et financés par les dividendes perçus par la SARL D.

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 M. X, 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 des liquidités en franchise d'impôt.

Il estime ainsi que demeure sans incidence la circonstance alléguée par le contribuable que la soulte aurait permis de constituer un patrimoine pour ses deux filles du fait de leur relation 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 actions de la SARL D, qui s'établit à 0,58 % de la nue-propriété de la société D pour chacune des filles et qui aurait été de 0,55 % sans le versement de la soulte, et qu'il n'est pas établi que, sans cette soulte, l'opération d'apport n'aurait pas été réalisée.

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° 2020-08 concernant M ou Mme X**

Le 20 juin 2014, M. X a constitué avec son épouse, Mme X, la société par action simplifiée (SAS) A.

M. X a apporté 793 parts de la société civile d'exploitation agricole (SCEA) B et 723 parts de la SCEA C et a reçu en contrepartie 3 350 211 actions de la SAS A d'une valeur nominale de 1 euro ainsi qu'une soulte de 331 339 euros inscrite au compte courant d'associé ouvert à son nom dans la SAS A. Mme X a apporté une part de la SCEA B et une part de la SCEA C et a reçu en contrepartie 4 414 actions de la SAS A ainsi qu'une soulte de 436 euros inscrite au compte courant d'associé ouvert à son nom.

Les plus-values d'apport réalisées par M. et Mme X ont 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 aux soultes dans la mesure où leur montant n'excédait pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus.

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

Par une proposition de rectification en date du 13 décembre 2017, l'administration a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévu 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 115 007 euros, correspondant, compte tenu de l'abattement pour durée de détention, 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 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. et Mme X doivent être regardés comme ayant bénéficié de la mise à disposition des soultes litigieuses par inscription de leur montant au crédit du compte courant d'associé ouvert à chacun de leur nom dans la SAS A. Il note au surplus que M. X a effectué en 2014 et en 2015 divers retraits pour un montant global de 315 933 euros correspondant à l'essentiel du montant de la soulte qui lui a été octroyé et qui a été financé par la souscription d'un emprunt de 300 000 euros par la SAS 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 des soultes afin de rendre possible la réalisation de l'opération de restructuration, la mise à disposition de ces soultes sur le compte courant de chacun des deux associés ne s'inscrit pas dans le respect du but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration et du développement du groupe des époux 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 des soultes 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. 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.

➤ **Affaire n° 2020-13 concernant M ou Mme X**

M. X détenait directement 3 720 parts sur 3 800 (soit 97,89 %) de la société à responsabilité limitée (SARL) A. Les 80 autres parts étaient détenues par la société B, dirigée par M. X.

M. X détenait par ailleurs la totalité des 3 700 actions d'une valeur nominale de 10 euros constituant le capital de 37 000 euros de la société par actions simplifiée (SAS) C, société holding créée en novembre 2006.

Par contrat d'apport du 26 décembre 2014, M. X a apporté à la SAS C la totalité des parts qu'il détenait dans la société A. En contrepartie de cet apport, évalué à la somme de 12 000 000 euros, M. X a reçu 1 091 000 actions de la société C d'une valeur nominale de 10 euros ainsi qu'une soulte de 1 090 000 euros qui a été inscrite au crédit de son compte courant d'associé dans cette société.

La plus-value réalisée par M. X lors de l'apport des titres de la SARL A en 2014 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.

Le 15 avril 2017, le compte-courant de M. X dans la société C a été incorporé au capital de cette dernière à hauteur de 801 000 euros.

A l'issue d'un contrôle sur pièces, l'administration a considéré que la soulte versée était dépourvue de justification économique et avait pour seul objectif d'éviter l'imposition immédiate d'une partie de la plus-value constatée lors de l'apport des parts de la SARL A, contrairement à l'intention du législateur.

Par une proposition de rectification du 28 novembre 2017, 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 2014, la somme de 545 000 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 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, représentant 9,99 % de la valeur nominale des titres reçus, 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 C dont il détient la totalité du capital.

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, 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.

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 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° 2020-14 concernant M ou Mme X**

M. X détenait 5 120 parts, soit 99,61 %, de la société par actions simplifiée (SAS) A, société créée en 1967 et holding du groupe B, spécialisé dans l'emballage carton.

Le 10 septembre 2014, M. X et son épouse, Mme X, ont créé la société civile C par un apport par M. X de 1 713 actions de la SAS A et par un apport en numéraire de 100 euros par Mme X.

En contrepartie de l'apport des actions de la SAS A, évalué à la somme 10 331 323 euros, arrondie à 10 300 000 euros, M. X a reçu 93 700 actions de la société C d'une valeur nominale de 100 euros ainsi qu'une soulte de 930 000 euros qui a été inscrite au crédit de son compte courant d'associé dans cette société.

Le 16 septembre 2014, M. X a procédé à une donation-partage de la nue-propriété de 15 304 parts sociales de la société C à chacun de ses trois enfants. Concomitamment, il a été également procédé à des donations, à chacun des enfants, de 125 actions en pleine propriété et 98 actions en nue-propriété de la société A.

La plus-value réalisée par M. X lors de l'apport des titres de la société 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 d'un contrôle sur pièces, l'administration a considéré que la soulte versée était dépourvue de justification économique et avait pour seul objectif d'éviter l'imposition immédiate d'une partie de la plus-value constatée lors de l'apport des actions de la SAS A, contrairement à l'intention du législateur.

Par une proposition de rectification du 7 août 2017, 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 2014, la somme de 325 500 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 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 le contribuable et ses conseils, ainsi que le représentant de l'administration.

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

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

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

Le Comité relève que la soulte, représentant 9,92 % de la valeur nominale des titres reçus, 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 C dont il détient la majorité des parts. Il note au surplus que M. X a effectué un prélèvement sur ce compte de 318 000 euros le 26 septembre 2014.

Le Comité considère, d'une part, que, si le contribuable allègue que la soulte a permis le paiement des droits sur la donation-partage effectuée au profit de ses trois enfants, cette soulte excède en tout état de cause largement le montant de ces droits et, d'autre part, qu'aucun élément probant n'a été apporté de nature à démontrer que le versement de la soulte aurait présenté un intérêt économique pour la société bénéficiaire de l'apport afin de rendre possible la réalisation de l'opération de restructuration.

Le Comité estime ainsi que, compte tenu de l'ensemble des éléments portés à sa connaissance, la mise à disposition de cette soulte sur le compte courant d'associé ne s'inscrit pas dans le respect du but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration et du développement du groupe de M. X, mais caractérise une appréhension de liquidités en franchise d'impôt.

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 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, sans qu'il ait d'incidence à cet égard la circonstance alléguée par le contribuable tirée de ce que la soulte a eu pour effet et pour finalité de diminuer la valeur de la société bénéficiaire des apports et de transmettre une part plus importante aux enfants de M. et Mme X.

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° 2020-15 concernant M ou Mme X**

M. X a créé le 4 mars 2014, la société par actions simplifiée unipersonnelle (SASU) A ayant pour objet l'investissement dans des activités économiques et l'exercice d'une activité de conseil. Il lui a fait apport le même jour des 12 000 titres qu'il détenait dans la société par actions (SA) B, société holding établie au Luxembourg dont il était associé avec d'autres salariés.

En contrepartie de cet apport, valorisé à 3 761 640 euros, il a reçu en échange 3 419 707 actions de la SASU A, d'une valeur unitaire de 1 euro ainsi qu'une soulte d'un montant de 341 933 euros inscrite au crédit du compte courant d'associé ouvert à son nom dans les livres de cette société dont il est le dirigeant et l'unique actionnaire.

La plus-value réalisée par M. X lors de l'apport des actions de la société 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 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, contrairement à l'intention du législateur.

Par une proposition de rectification en date du 21 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 à la somme versée sous ce libellé du régime du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du code général des impôts.

Elle a taxé, au titre de l'année 2014, la somme de 119 677 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 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 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. 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 SASU A qu'il détient intégralement. Il note au surplus que M. X a effectué, en juillet et septembre 2014 ainsi qu'en février 2015, trois prélèvements sur ce compte pour une somme globale de 340 000 euros correspondant à la quasi-totalité du montant de la soulte qui lui a été octroyé.

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 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. X mais caractérise une appréhension de liquidités en franchise d'impôt.

Le Comité émet en conséquence l'avis que, dans les circonstances de l'espèce, l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour restituer le véritable caractère à la mise à disposition de la soulte réalisée, à l'occasion d'un apport placé sous le régime du report d'imposition prévu par les dispositions de l'article 150-0 B ter du code général des impôts, au bénéfice d'une application littérale de ces dispositions allant à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur, dans le seul but de percevoir 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° 2020-16 concernant M ou Mme X**

Le 26 mai 2014, M. X a créé la société anonyme (SA) luxembourgeoise A et lui a fait apport des 7 500 titres sur les 15 000 titres qu'il détenait dans la société par actions simplifiée (SAS) B dont il était le dirigeant et l'associé à 50 % avec son fils.

En contrepartie de cet apport, valorisé à 13 999 950 euros, il a reçu en échange 12 880 000 titres de la SA A, d'une valeur nominale de 1 euro ainsi qu'une soulte de 1 119 950 euros inscrite au crédit du compte courant d'associé ouvert à son nom dans les livres de la société.

La plus-value d'apport réalisée par M. X a été placée sous le 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 d'un examen de la situation fiscale personnelle de M. X, l'administration a considéré que la soulte 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 20 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 à la somme versée sous ce libellé du régime du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du code général des impôts.

Elle a taxé, au titre de l'année 2014, la somme de 167 873 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. A la suite du décès de M. X le 16 juin 2018, la majoration pour abus de droit de 80 % a été abandonnée.

Le Comité a entendu ensemble le conseil de Mme X et de l'hoirie de son conjoint décédé 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'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. 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 à son nom dans la SA 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 ne s'inscrit pas dans le 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 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.

e) Revenus de capitaux mobiliers : opérations d'apport avec soulte

➤ **Affaire n°2019-63 concernant M. X**

M. X a créé le 25 juillet 2014 la société de participations financières de professions libérales (SPFPL) A qui exerce une activité de holding et dont il est le gérant et l'associé unique.

Le 29 octobre 2014, M. X a apporté à la SPFPL A 13 775 titres, soit 95 % du capital, de la société d'exercice libéral par action simplifiée (SELAS) B ayant pour activité la vente au détail de produits pharmaceutiques. L'apport a été évalué à 2 589 700 euros.

En contrepartie de cet apport, M. X a reçu 23 550 actions nouvelles de la SPFPL A d'une valeur nominale de 100 euros et une soulte de 234 700 euros inscrite au crédit du compte courant d'associé ouvert à son nom dans les livres de la société SPFPL A avant que son montant soit ensuite affecté aux comptes courants dont M. X disposait dans la SELAS B et dans la société civile d'exploitation agricole (SCEA) C.

Cette soulte a été financée par un emprunt contracté par la SPFPL A auprès d'une banque pour un montant de 260 000 euros.

La plus-value d'apport a été placée par M. X sous le régime du report d'imposition, prévue 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 au profit de M. X était dépourvue de justification économique et dissimulait en réalité, sous couvert d'une opération d'échange de droits sociaux, la perception d'un dividende en franchise d'impôt.

Par une proposition de rectification en date du 14 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 234 700 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 contribuable et son conseil et le représentant de l'administration.

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

Le Comité estime que, si le législateur a admis, avant la modification législative introduite par la loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016, que l'opération d'apport de titres à une société contrôlée par l'apporteur 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 litigieuse par inscription de son montant au crédit du compte courant d'associé ouvert à son nom dans les livres de la SPFPL A qu'il détient intégralement.

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 cette soulte ne s'inscrit pas dans le respect du but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration des entreprises détenues par M. X mais caractérise une appréhension de liquidités en franchise d'impôt sans qu'ait d'incidence la circonstance que le contribuable ait réalisé grâce à la soulte des apports en compte courant à la SELAS B et à la SCEA C.

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 lui appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

➤ **Affaire n°2019-65 concernant M. ou Mme X**

M. et Mme X, mariés sous le régime de la communauté légale, ont créé le 22 janvier 2014 la société à responsabilité limitée (SARL) A qui exerce une activité de holding. Le capital s'élève à 200 euros et est divisé en 200 parts d'une valeur unitaire d'un euro. Il est détenu à parts égales par les époux X.

Le 3 juin 2014, la SARL A a reçu en apport la totalité des titres de l'entreprise unipersonnelle (EURL) B, ayant pour activité la vente au détail d'appareillages optiques, que M. X détenait en commun avec son épouse. Cet apport a été évalué à 1 087 500 euros.

En contrepartie de cet apport, les époux X ont reçu chacun 494 900 parts, d'une valeur nominale d'un euro, de la SARL A ainsi qu'une soulte de 48 850 euros. Ces soultes ont été inscrites au crédit du compte courant de chacun des bénéficiaires ouvert dans les comptes de la SARL A.

Le montant global de la soulte perçue par chacun des époux représentait 9,87 % de la valeur nominale des titres reçus. A l'issue de cette opération d'apport, les époux X continuaient de détenir, indirectement, l'intégralité du capital de l'EURL B.

La plus-value d'apport a été placée par les époux 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 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 au profit de M. et Mme X étaient dépourvues de justification économique et dissimulaient en réalité, sous couvert d'une opération d'échange de droits sociaux, la perception d'un dividende en franchise d'impôt.

Par une proposition de rectification en date du 15 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 97 700 euros à l'impôt sur le revenu, 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 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'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. et Mme X doivent être regardés comme ayant bénéficié de la mise à disposition des soultes litigieuses par inscription de leur montant au crédit des comptes courants d'associés ouverts à leur nom dans la société A qu'ils détiennent intégralement.

Le Comité estime que, compte tenu de l'ensemble des éléments portés à sa connaissance et en l'absence de toute justification probante de l'intérêt économique pour la société bénéficiaire de l'apport de prévoir le versement des soultes afin de rendre possible la réalisation de l'opération de restructuration, la mise à disposition de ces soultes sur le compte courant d'associé détenu respectivement par M. et Mme X ne s'inscrit pas dans le respect du but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration des entreprises détenues par M. et Mme X mais caractérise 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 des soultes reçues à l'occasion d'apports placés sous le régime de report d'imposition prévu par les dispositions de l'article 150-0 B ter du code général des impôts, au bénéfice d'une application littérale de ces dispositions allant à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur, dans le seul but de disposer de ces sommes en franchise d'imposition.

Enfin, le Comité estime que M. et Mme X doivent être regardés comme ayant eu tous deux 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 même code. Il émet donc l'avis que l'administration est fondée à appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

➤ **Affaire n°2019-70 concernant M. ou Mme X**

MM. X et Y sont les dirigeants du groupe A, qu'ils ont fondé en 2009 et qui est spécialisée dans la distribution, l'installation et le financement de portiques antivols et de dispositifs de vidéo-protection.

Le groupe était constitué de deux sociétés par actions simplifiées (SAS), les SAS A1 et SAS A2.

MM. X et Y détenaient, respectivement, 50% et 40% du capital social de la SAS A1 (soit, respectivement, 500 actions et 400 actions, d'une valeur nominale de 100 euros). Le solde (10%, soit 100 actions) était détenu par la société à responsabilité limitée (SARL) B, réunissant ces deux dirigeants ainsi que les principaux cadres du groupe A.

Par ailleurs, ils détenaient chacun 50% du capital (soit 50 actions d'une valeur nominale de 100 euros) de la SAS A2, qui exerce notamment une activité d'analyse de dossiers de crédit et d'opérations à caractère financier. M. X en était le directeur général et M. Y le président.

Au cours du mois d'avril 2014, MM. X et Y ont procédé à une restructuration de leurs participations respectives dans ces sociétés et à la création de la société à responsabilité limitée (SARL) C.

Le 8 avril 2014, ils transforment en holding la SAS A2 dont le capital est augmenté de 1 064 500 euros par émission de 10 465 actions nouvelles au moyen de l'apport par ces deux dirigeants de la totalité des titres qu'ils détenaient dans la SAS A1.

M. X a ainsi apporté ses 500 actions de la SAS A1, évaluées à 650 000 euros, soit une valeur unitaire de 1 300 euros. Il a reçu, en contrepartie de son apport, 5 915 actions nouvelles de la SAS A2, d'une valeur nominale de 100 euros, et une soulte d'un montant de 58 500 euros. La soulte a été inscrite au crédit du compte courant d'associé ouvert à son nom dans les livres de la SAS A2.

La SAS A2 a ensuite racheté l'intégralité des parts sociales de la SARL B puis a absorbé cette société, acquérant ainsi la totalité du capital de la SAS A1.

Le 15 avril 2014, MM. X et Y ont constitué entre eux la SARL C dont ils sont les cogérants. Le capital de 2 950 000 euros, réparti en autant de parts sociales d'une valeur unitaire de 1 euro, résulte de l'apport par les deux associés de la totalité de leurs actions de la SAS A2.

M. X a ainsi apporté ses 5 965 actions évaluées à 302 euros l'action. En contrepartie de cet apport, M. X a reçu 1 637 658 parts sociales de la SARL C et une soulte d'un montant de 163 500 euros. La soulte a été inscrite au crédit du compte courant d'associé ouvert à son nom dans les livres de la SARL C.

Les mêmes opérations d'apport avec soulte ont été réalisées de son côté par M. Y. Au terme de l'ensemble de ces opérations, les soultes représentent un montant global de 400 000 euros dont 222 000 euros pour M. X et 178 000 euros pour M. Y.

Les plus-values d'apport réalisées par M. X au titre de ces deux apports ont été placées sous le régime du report d'imposition prévu par l'article 150-0 B ter du code général des impôts, pour l'intégralité de leur montant, y compris la quote-part correspondant aux soultes dans la mesure où 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, d'un montant global de 222 000 euros, étaient dépourvues de justification économique et dissimulaient en réalité, sous couvert d'opérations d'échanges de titres, la perception de liquidités en franchise d'impôt, contraire à l'intention du législateur.

Par une proposition de rectification en date du 1^{er} décembre 2017, 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 écarté la qualification de soultes et 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 2014, la somme globale de 222 000 euros, à l'impôt sur le revenu, dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, en application du 2^o 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 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 restructurations d'entreprises, en vue de favoriser leur développement, en conférant un caractère intercalaire aux opérations d'échanges de titres.

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

Le Comité considère que ce but 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 et si le dénouement de cette opération, appréciée dans sa globalité, a pu avoir lieu 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 les soultes ont été mises à la disposition de M. X par inscription de leur montant au crédit du compte courant d'associé qu'il détient respectivement dans la SAS A2, dont il est directeur général, et dans la SARL C, dont il est cogérant.

Le Comité constate que les opérations d'apport s'inscrivent dans le cadre de la réorganisation du groupe A rendue nécessaire préalablement à l'entrée à son capital, à hauteur d'environ 20 %, d'un fonds d'investissement ayant manifesté son intérêt pour participer au développement de ce groupe.

Il relève que les négociations engagées avec ce fonds d'investissement prévoyaient initialement l'apport par cet investisseur à une nouvelle société holding d'une somme d'un million d'euros, devant correspondre, à hauteur de 800 000 euros, à un apport en fonds propres et, à hauteur de 200 000 euros, à un apport en quasi fonds propres et que les actionnaires fondateurs devaient apporter leurs titres à cette nouvelle société.

Il observe qu'il ressort d'une lettre d'intention du 20 décembre 2013 signée par toutes les parties et des explications données en séance, que MM. X et Y avaient subordonné l'entrée de ce fonds d'investissement au capital de leur groupe à la condition déterminante qu'ils puissent réaliser la liquidité d'une partie minoritaire de leur participation à hauteur d'un montant global brut de 600 000 euros, intégralement financé par la levée de fonds.

Le Comité relève qu'un audit de pré-acquisition a ultérieurement été réalisé et a révélé un besoin supplémentaire de trésorerie de 200 000 euros, nécessaire au développement du groupe, ce qui conduisait à réduire la part du financement apporté susceptible d'être allouée à ses fondateurs. A la suite de cet audit et eu égard à la nécessité pour le fonds d'investissement, en raison de son modèle économique, d'investir au capital d'une société opérationnelle, les parties ont modifié, d'un commun accord, le schéma d'investissement initialement retenu, au profit d'un autre schéma, reposant sur un apport en numéraire par ce fonds à la SAS A2 laquelle devait préalablement détenir la SAS A1, étant précisé que cette nouvelle structuration a conduit MM. X et Y à regrouper leurs participations dans la SARL C afin de constituer un bloc de contrôle majoritaire leur garantissant la direction opérationnelle du groupe .

Le Comité estime que, dans l'opération de restructuration du groupe A, préparatoire à l'entrée d'un nouvel actionnaire, l'octroi des soultes doit être regardé comme ayant permis le dénouement de cette opération, appréciée dans sa globalité, dès lors qu'il a rendu possible la conciliation des contraintes, intérêts et exigences de chacune des parties prenantes à la lettre d'intention du 20 décembre 2013 et, en particulier, la liquidité d'une partie minoritaire de leur participation, à laquelle MM. X et Y avaient, dès l'origine, subordonné leur accord à la réalisation de cette opération, à hauteur du versement d'une somme, désormais limitée à un montant global net d'impôt de 400 000 euros, de sorte que les soultes doivent, en l'espèce, être regardées comme ayant présenté le caractère d'une contrepartie contraignante à l'opération.

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

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

➤ **Affaire n°2019-71 concernant M. X**

M. X a créé, le 10 avril 2014, la société holding de droit luxembourgeois A par apport de la totalité des titres qu'il détenait dans la société à responsabilité limitée (SARL) B, société holding de droit français, dont il était l'unique associé et gérant.

En contrepartie de cet apport, valorisé à 7 504 948 euros, M. X a reçu 68 352 titres de la société luxembourgeoise, d'une valeur unitaire de 100 euros, soit une valeur totale de 6 835 200 euros représentant 100 % du capital, ainsi qu'une soulte de 669 748 euros inscrite au crédit du compte courant d'associé ouvert à son nom dans les livres de la société A bénéficiaire de l'apport.

La plus-value d'apport 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.

Entre le 24 octobre 2014 et le 5 juin 2015, M. X a prélevé sur son compte courant d'associé dans la société A un montant de 666 978 euros, soit la quasi-totalité de la soulte.

Par ailleurs, au cours de l'année 2015, la société A a perçu un total de 2 428 260 euros de dividendes de la société française C, filiale de la société B au moment de l'apport, qu'elle détenait directement à hauteur de 50 % à la suite de la dissolution de la SARL B intervenue le 24 novembre 2014.

A l'issue du contrôle sur pièces dont M. X a fait l'objet, 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, contrairement à l'intention du législateur.

Par une proposition de rectification en date du 20 novembre 2017, 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 a écarté la qualification de soulte et l'application à la somme versée sous ce libellé du régime du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du code général des impôts. Elle a taxé, au titre de l'année 2014, la somme de 669 748 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 et du 3° de l'article 120 du même code, ainsi qu'aux contributions sociales et a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

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

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

Il constate que les prélèvements sur ce compte courant ont été financés en 2015 par des distributions de dividendes de la société C, filiale de la société apportée.

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 intégralement détenues par le même associé unique, 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 dont la société A est la société holding, mais caractérise une appréhension de liquidités en franchise d'impôt, sans qu'il ait d'incidence à cet égard la circonstance alléguée par le contribuable que le versement de la soulte a permis de diminuer la valeur de la société bénéficiaire des apports en vue de faciliter l'entrée ultérieure au capital de cette dernière de nouveaux partenaires.

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°2019-72 concernant M. Y**

MM. Y et X sont les dirigeants du groupe A, qu'ils ont fondé en 2009 et qui est spécialisé dans la distribution, l'installation et le financement de portiques antivols et de dispositifs de vidéo-protection.

Le groupe était constitué de deux sociétés par actions simplifiées (SAS), les SAS A1 et SAS A2.

MM. Y et X détenaient, respectivement, 40% et 50% du capital social de la SAS A1 (soit, respectivement, 400 actions et 500 actions, d'une valeur nominale de 100 euros). Le solde (10%, soit 100 actions) était détenu par la société à responsabilité limitée (SARL) B, réunissant ces deux dirigeants ainsi que les principaux cadres du groupe A.

Par ailleurs, ils détenaient chacun 50% du capital (soit 50 actions d'une valeur nominale de 100 euros) de la SAS A2, qui exerce notamment une activité d'analyse de dossiers de crédit et d'opérations à caractère financier. M. Y en était le président et M. X le directeur général.

Au cours du mois d'avril 2014, MM. Y et X ont procédé à une restructuration de leurs participations respectives dans ces sociétés et à la création de la société à responsabilité limitée (SARL) C.

Le 8 avril 2014, ils transforment en holding la SAS A2 dont le capital est augmenté de 1 064 500 euros par émission de 10 465 actions nouvelles au moyen de l'apport par ces deux dirigeants de la totalité des titres qu'ils détenaient dans la SAS A1.

M. Y a ainsi apporté ses 400 actions de la SAS A1, évaluées à 520 000 euros, soit une valeur unitaire de 1 300 euros. Il a reçu, en contrepartie de son apport, 4 730 actions nouvelles de la société SAS A2, d'une valeur nominale de 100 euros, et une soulte d'un montant de 47 000 euros. La soulte a été inscrite au crédit du compte courant d'associé ouvert à son nom dans les livres de la SAS A2.

La SAS A2 a ensuite racheté l'intégralité des parts sociales de la SARL B puis a absorbé cette société, acquérant ainsi la totalité du capital de la SAS A1.

Le 15 avril 2014, MM. Y et X ont constitué entre eux la SARL C dont ils sont les cogérants. Le capital de 2 950 000 euros, réparti en autant de parts sociales d'une valeur unitaire de 1 euro, résulte de l'apport par les deux associés de la totalité de leurs actions de la SAS A2.

M. Y a ainsi apporté ses 4 780 actions évaluées à 302 euros l'action. En contrepartie de cet apport, M. Y a reçu 1 312 342 parts sociales de la SARL C et une soulte d'un montant de 131 000 euros. La soulte a été inscrite au crédit du compte courant d'associé ouvert à son nom dans les livres de la SARL C.

Les mêmes opérations d'apport avec soulte ont été réalisées de son côté par M. X. Au terme de l'ensemble de ces opérations, les soultes représentent un montant global de 400 000 euros dont 178 000 euros pour M. Y et 222 000 euros pour M. X.

Les plus-values d'apport réalisées par M. Y au titre de ces deux apports ont été placées sous le régime du report d'imposition prévu par l'article 150-0 B ter du code général des impôts, pour l'intégralité de leur montant, y compris la quote-part correspondant aux soultes dans la mesure où 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, d'un montant global de 178 000 euros, étaient dépourvues de justification économique et dissimulaient en réalité, sous couvert d'opérations d'échanges de titres, la perception de liquidités en franchise d'impôt, contraire à l'intention du législateur.

Par une proposition de rectification en date du 1^{er} décembre 2017, 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 écarté la qualification de soultes et 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 2014, la somme globale de 178 000 euros, à l'impôt sur le revenu, dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, en application du 2^o 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 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 restructurations d'entreprises, en vue de favoriser leur développement, en conférant un caractère intercalaire aux opérations d'échanges de titres.

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

Le Comité considère que ce but 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 et si le dénouement de cette opération, appréciée dans sa globalité, a pu avoir lieu 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 les soultes ont été mises à la disposition de M. Y par inscription de leur montant au crédit du compte courant d'associé qu'il détient respectivement dans la SAS A2, dont il est président, et dans la SARL C, dont il est cogérant.

Le Comité constate que les opérations d'apport s'inscrivent dans le cadre de la réorganisation du groupe A rendue nécessaire préalablement à l'entrée à son capital, à hauteur d'environ 20 %, d'un fonds d'investissement ayant manifesté son intérêt pour participer au développement de ce groupe.

Il relève que les négociations engagées avec ce fonds d'investissement prévoyaient initialement l'apport par cet investisseur à une nouvelle société holding d'une somme d'un million d'euros, devant correspondre, à hauteur de 800 000 euros, à un apport en fonds propres et, à hauteur de 200 000 euros, à un apport en quasi fonds propres et que les actionnaires fondateurs devaient apporter leurs titres à cette nouvelle société.

Il observe qu'il ressort d'une lettre d'intention du 20 décembre 2013 signée par toutes les parties et des explications données en séance, que MM. Y et X avaient subordonné l'entrée de ce fonds d'investissement au capital de leur groupe à la condition déterminante qu'ils puissent réaliser la liquidité d'une partie minoritaire de leur participation à hauteur d'un montant global brut de 600 000 euros, intégralement financé par la levée de fonds.

Le Comité relève qu'un audit de pré-acquisition a ultérieurement été réalisé et a révélé un besoin supplémentaire de trésorerie de 200 000 euros, nécessaire au développement du groupe, ce qui conduisait à réduire la part du financement apporté susceptible d'être allouée à ses fondateurs. A la suite de cet audit et eu égard à la nécessité pour le fonds d'investissement, en raison de son modèle économique, d'investir au capital d'une société opérationnelle, les parties ont modifié, d'un commun accord, le schéma d'investissement initialement retenu, au profit d'un autre schéma, reposant sur un apport en numéraire par ce fonds à la SAS A2 laquelle devait préalablement détenir la SAS A1, étant précisé que cette nouvelle structuration a conduit MM. Y et X à regrouper leurs participations dans la SARL C afin de constituer un bloc de contrôle majoritaire leur garantissant la direction opérationnelle du groupe .

Le Comité estime que, dans l'opération de restructuration du groupe A, préparatoire à l'entrée d'un nouvel actionnaire, l'octroi des soultes doit être regardé comme ayant permis le dénouement de cette opération, appréciée dans sa globalité, dès lors qu'il a rendu possible la conciliation des contraintes, intérêts et exigences de chacune des parties prenantes à la lettre d'intention du 20 décembre 2013 et, en particulier, la liquidité d'une partie minoritaire de leur participation, à laquelle MM. Y et X avaient, dès l'origine, subordonné leur accord à la réalisation de cette opération, à hauteur du versement d'une somme, désormais limitée à un montant global net d'impôt de 400 000 euros, de sorte que les soultes doivent, en l'espèce, être regardées comme ayant présenté le caractère d'une contrepartie contraignante à l'opération.

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

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

➤ **Affaire n°2019-73 concernant M. ou Mme X**

M. et Mme X ont créé le 14 février 2015 la société à responsabilité limitée (SARL) A, dont ils sont les uniques associés, qui exerce une activité de holding.

Le 14 février 2015, M. et Mme X ont apporté à la SARL A la totalité des parts sociales de la SARL B (respectivement 7 800 et 7 700 parts sociales sur un total de 15 500). Les apports ont été évalués au total à 1 750 000 euros.

En rémunération de leurs apports, M. et Mme X ont reçu respectivement 83 028 et 81 972 parts sociales d'une valeur unitaire de 10 euros chacune ainsi qu'une soulte de 50 320 euros et 49 680 euros (soit un total de 100 000 euros) inscrite le 6 mars 2015 au crédit de leurs comptes courants d'associés ouverts à leurs noms dans les livres de la SARL A bénéficiaire de l'apport.

La plus-value 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 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 les soultes versées au profit des époux X étaient dépourvues de justification économique et dissimulaient en réalité, sous couvert d'une opération d'échange de droits sociaux, la perception de dividendes en franchise d'impôt.

Par une proposition de rectification en date du 17 juillet 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 2015, la somme de 100 000 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 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, représentant également Mme X, 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. et Mme X doivent être regardés comme ayant bénéficié de la mise à disposition des soultes litigieuses par inscription de leur montant au crédit des comptes courants d'associés ouverts respectivement à leurs noms dans les livres de la SARL A dont ils détiennent l'intégralité du capital.

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 des entreprises détenues par M. et Mme X mais caractérise une appréhension de liquidités en franchise d'impôt, sans qu'ait d'incidence à cet égard la circonstance alléguée par les contribuables que le versement des soultes a permis de diminuer la valeur de la société bénéficiaire des apports en vue de faciliter la cession ultérieure de parts sociales à leurs enfants.

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

➤ **Affaire n°2019-74 concernant M. ou Mme X**

M. et Mme X ont créé, le 2 juillet 2014, la société civile (SC) A, avec un capital fixé à 1 911 400 euros divisé en 191 140 parts, par apport des parts de la société à responsabilité limitée (SARL) B, société créée en 1999, ayant pour objet principal l'entraînement de chevaux de course. M. X est le gérant de ces deux sociétés.

Dans le cadre de cette opération, M. X a apporté 732 des 735 parts de la SARL B qu'il détenait, évaluées à 1 573 800 euros, et Mme X a apporté 244 parts des 245 qu'elle détenait, évaluées à 524 600 euros.

En rémunération de leur apport, M. X a reçu 143 355 parts de la société A d'une valeur nominale de 10 euros, ainsi qu'une soulte de 140 250 euros, et Mme X 47 785 parts et une soulte de 46 750 euros.

Ces soultes, d'un montant total de 187 000 euros, ont été inscrites au crédit de leurs comptes courants d'associés dans les écritures de la société bénéficiaire des apports.

A l'issue de l'opération d'apport, M. X détenait 75 % du capital de la SC A et Mme X 25 %.

La plus-value d'apport a été placée par M. et Mme 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 aux soultes dans la mesure où leur montant n'excédait pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus.

A l'issue du contrôle dont M. et Mme X ont fait l'objet, l'administration a considéré que les soultes étaient dépourvues de justification économique et avaient 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 13 novembre 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 et a écarté la qualification de soulte et l'application aux sommes versées sous ce libellé du régime du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du code général des impôts. Elle a taxé, au titre de l'année 2014, la somme de 187 000 euros à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, sur le fondement du 2° du 1 de l'article 109 du même code, ainsi qu'aux contributions sociales et a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

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

Le Comité estime que, si le législateur a admis, avant la modification législative introduite par la loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016, que l'opération d'apport de titres à une société contrôlée par l'apporteur bénéficie intégralement, y compris pour la soulte, du report d'imposition, dès lors que le montant de la soulte 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. et Mme X doivent être regardés comme ayant bénéficié de la mise à disposition des soultes litigieuses par inscription de leur montant au crédit du compte courant d'associé ouvert à chacun de leurs noms dans la société A dont ils détiennent l'intégralité du capital.

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 de l'apport de prévoir le versement de soultes afin de rendre possible la réalisation de l'opération de restructuration effectuée entre des sociétés intégralement détenues par les mêmes associés, la mise à disposition de ces soultes sur leur 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 dont la société A est la société holding, mais caractérise une appréhension de liquidités en franchise d'impôt, sans qu'ait d'incidence à cet égard la circonstance alléguée par les contribuables que le versement des soultes a permis de diminuer la valeur de la société bénéficiaire des apports en vue de faciliter la cession ultérieure de parts sociales à leurs enfants.

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. 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.

➤ **Affaire n°2019-75 concernant M. X**

M. X détenait 50 % du capital, constitué de 1500 parts sociales, de la société à responsabilité limitée (SARL) A, créée en 2003 et ayant pour activité le commerce de gros de matériels et de produits de nettoyage. Il en est le gérant. L'autre moitié du capital est détenu par son frère également gérant de cette société.

Le 2 juillet 2014, les deux frères ont créé, par apport, évalué à 2 600 000 euros, de la totalité de leurs titres de cette société, la SARL B, société qui exerce une activité de holding dont ils sont co-gérants et détiennent à parité l'intégralité du capital social.

M. X a ainsi apporté à la SARL B ses 750 parts sociales de la SARL A. L'apport a été évalué à 1 300 000 euros.

En rémunération de son apport, M. X a reçu 750 parts sociales de la SARL B, soit 50 % du capital, d'une valeur unitaire de 1 600 euros chacune, ainsi qu'une soulte de 100 000 euros inscrite au crédit de son compte courant d'associé le 2 juillet 2014.

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 au profit de M. X était dépourvue de justification économique et dissimulait en réalité, sous couvert d'une opération d'échange de droits sociaux, la perception d'un dividende en franchise d'impôt.

Par une proposition de rectification en date du 20 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 100 000 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 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 litigieuse par inscription de son montant au crédit du compte courant d'associé ouvert à son nom dans les livres de la SARL B.

Il constate que des prélèvements ont été effectués à hauteur de 67 133 euros en 2015 et 2016 grâce à la trésorerie de la SARL B alimentée par la distribution de dividendes de la SARL A s'élevant à 100 000 euros au titre de chacun des exercices clos en 2015 et en 2016.

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

➤ **Affaire n°2019-76 concernant M. Y**

M. Y détenait 50 % du capital, constitué de 1500 parts sociales, de la société à responsabilité limitée (SARL) A, créée en 2003 et ayant pour activité le commerce de gros de matériels et de produits de nettoyage. Il en est le gérant. L'autre moitié du capital est détenu par son frère, également gérant de cette société.

Le 2 juillet 2014, les deux frères ont créé, par apport, évalué à 2 600 000 euros, de la totalité de leurs titres de cette société, la SARL B, société qui exerce une activité de holding dont ils sont co-gérants et détiennent à parité l'intégralité du capital social.

M. Y a ainsi apporté à la SARL B ses 750 parts sociales de la SARL A. L'apport a été évalué à 1 300 000 euros.

En rémunération de son apport, M. Y a reçu 750 parts sociales de la SARL B, soit 50 % du capital, d'une valeur unitaire de 1 600 euros chacune, ainsi qu'une soulte de 100 000 euros inscrite au crédit de son compte courant d'associé le 2 juillet 2014.

La plus-value d'apport 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.

A 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 dissimulait en réalité, sous couvert d'une opération d'échange de droits sociaux, la perception d'un dividende en franchise d'impôt.

Par une proposition de rectification en date du 20 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 100 000 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 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 ouvert à son nom dans les livres de la SARL B.

Il constate que des prélèvements ont été effectués à hauteur de 67 133 euros en 2015 et 2016 grâce à la trésorerie de la SARL B alimentée par la distribution de dividendes de la SARL A s'élevant à 100 000 euros au titre de chacun des exercices clos en 2015 et en 2016.

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 des entreprises détenues par 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 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. Y doit être regardé comme ayant eu, pour la part lui revenant, l'initiative principale des actes constitutifs de l'abus de droit et, en outre, comme en ayant été le principal bénéficiaire au sens du b) de l'article 1729 du même code. Il émet donc l'avis que l'administration est fondée à lui appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

➤ **Affaire n°2019-78 concernant M. Y**

La société par actions simplifiée (SAS) A, société de travaux publics, était constituée le 1^{er} octobre 2014 d'un capital de 214 200 euros réparti en 1871 actions d'une valeur unitaire de 200 euros. Ce capital était détenu à hauteur de 693 actions par M. Y qui en est le dirigeant, de 189 actions par sa fille et également de 189 actions par son fils.

Le 24 décembre 2014, ce groupe familial a créé la société civile (SC) B par apport de la totalité des titres de la SAS A. Cet apport a été valorisé à la somme globale de 4 200 000 euros, soit une valeur unitaire de l'action égale à 3921,50 euros.

En contrepartie de l'apport de ses 693 actions, valorisé à 2 717 647,06 euros, M. Y a reçu 24 710 parts sociales de la SC B, d'une valeur unitaire de 100 euros, soit une valeur totale de 2 471 000 euros représentant 64,7 % du capital de cette société ainsi qu'une soulte d'un montant de 246 647,06 euros inscrite au crédit du compte courant d'associé ouvert à son nom dans les livres de la société SC B bénéficiaire de l'apport.

La plus-value d'apport a été placée par M. Y 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 était dépourvue de justification économique et dissimulait en réalité, sous couvert d'une opération d'échange de droits sociaux, la perception d'un dividende en franchise d'impôt.

Par une proposition de rectification en date du 27 novembre 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 et a écarté la qualification de soulte et l'application à la somme versée sous ce libellé du régime du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du code général des impôts. Elle a taxé, au titre de l'année 2014, la somme de 246 647 euros, à l'impôt sur le revenu, dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, sur le fondement du 2^o 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 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. Y 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 SC B, détenue intégralement par son groupe familial.

Il constate que le montant de cette soulte a été prélevé en totalité en 2015 et 2016 grâce à la trésorerie de la SC B alimentée par la distribution de dividendes de la SAS A s'élevant à 300 000 euros au titre de l'exercice clos en 2015 et à 399 483 euros au titre de l'exercice clos en 2016.

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 intégralement détenues par le même groupe familial, 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.

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. Y doit être regardé comme ayant eu, pour la part lui revenant, 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°2019-79 concernant M. Z**

La société par actions simplifiée (SAS) A, société de travaux publics, était constituée le 1^{er} octobre 2014 d'un capital de 214 200 euros réparti en 1871 actions d'une valeur unitaire de 200 euros. Ce capital était détenu à hauteur de 189 actions par M. Z, également de 189 actions par sa sœur et de 693 actions par son père qui en est le dirigeant.

Le 24 décembre 2014, ce groupe familial a créé la société civile (SC) B par apport de la totalité des titres de la SAS A. Cet apport a été valorisé à la somme globale de 4 200 000 euros, soit une valeur unitaire de l'action égale à 3921,50 euros.

En contrepartie de l'apport de ses 189 actions, valorisé à 741 176, 47 euros, valorisé à 741 176 euros, M. Z a reçu 6 750 parts sociales de la SC B, d'une valeur unitaire de 100 euros, soit une valeur totale de 675 000 euros représentant 17,6 % du capital de cette société ainsi qu'une soulte d'un montant de 66 176, 47 euros inscrite au crédit du compte courant d'associé ouvert à son nom dans les livres de la société SC B bénéficiaire de l'apport.

La plus-value d'apport a été placée par M. Z 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 était dépourvue de justification économique et dissimulait en réalité, sous couvert d'une opération d'échange de droits sociaux, la perception d'un dividende en franchise d'impôt.

Par une proposition de rectification en date du 27 novembre 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 et a écarté la qualification de soulte et l'application à la somme versée sous ce libellé du régime du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du code général des impôts. Elle a taxé, au titre de l'année 2014, la somme de 66 176 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 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. Z 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 SC B, détenue intégralement par son groupe familial.

Il constate que le montant de cette soulte a été prélevé en totalité en 2015 et 2016 grâce à la trésorerie de la SC B alimentée par la distribution de dividendes de la SAS A s'élevant à 300 000 euros au titre de l'exercice clos en 2015 et à 399 483 euros au titre de l'exercice clos en 2016.

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 intégralement détenues par le même groupe familial, 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.

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. Z doit être regardé comme ayant eu, pour la part lui revenant, 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°2019-81 concernant Mme X**

La société par actions simplifiée (SAS) A, société de travaux publics, était constituée le 1^{er} octobre 2014 d'un capital de 214 200 euros réparti en 1871 actions d'une valeur unitaire de 200 euros. Ce capital était détenu à hauteur de 189 actions par Mme X, également de 189 actions par son frère et de 693 actions par son père qui en est le dirigeant.

Le 24 décembre 2014, ce groupe familial a créé la société civile (SC) B par apport de la totalité des titres de la SAS A. Cet apport a été valorisé à la somme globale de 4 200 000 euros, soit une valeur unitaire de l'action égale à 3921,50 euros.

En contrepartie de l'apport de ses 189 actions, valorisé à 741 176, 47 euros, Mme X a reçu 6 750 parts sociales de la SC B, d'une valeur unitaire de 100 euros, soit une valeur totale de 675 000 euros représentant 17,6 % du capital de cette société ainsi qu'une soulte d'un montant de 66 176,47 euros inscrite au crédit du compte courant d'associé ouvert à son nom dans les livres de la société SC B bénéficiaire de l'apport.

La plus-value d'apport a été placée par Mme 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 était dépourvue de justification économique et dissimulait en réalité, sous couvert d'une opération d'échange de droits sociaux, la perception d'un dividende en franchise d'impôt.

Par une proposition de rectification en date du 12 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 et a écarté la qualification de soulte et l'application à la somme versée sous ce libellé du régime du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du code général des impôts. Elle a taxé, au titre de l'année 2014, la somme de 66 176 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 le conseil de la 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 Mme X doit être regardée 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 SC B, détenue intégralement par son groupe familial.

Il constate que le montant de cette soulte a été prélevé en totalité en 2015 et 2016 grâce à la trésorerie de la SC B alimentée par la distribution de dividendes de la SAS A s'élevant à 300 000 euros au titre de l'exercice clos en 2015 et à 399 483 euros au titre de l'exercice clos en 2016.

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 intégralement détenues par le même groupe familial, 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.

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 Mme X doit être regardée comme ayant eu, pour la part lui revenant, 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°2019-83 concernant M. X**

M. X détenait, en indivision avec son épouse, 2 578 titres de la société A, société holding détenant des sociétés spécialisées dans la construction-vente, l'hôtellerie et le tourisme.

Le 18 juillet 2014, M. X a créé la société par actions simplifiée (SAS) B et lui a fait apport de la moitié indivise de sa participation de la société A, soit 1 289 titres. En contrepartie de cet apport, valorisé à 10 420 000 euros, il a reçu en échange 9 250 000 titres de la SAS B d'une valeur unitaire de 1 euro ainsi qu'une soulte de 920 000 euros inscrite au crédit de son compte courant d'associé ouvert à son nom dans les livres de cette société.

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

Le 13 septembre 2014, la soulte a fait l'objet d'un virement bancaire sur le compte personnel de M. X.

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

Par une proposition de rectification en date du 15 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 920 000 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 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 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 B. Il note au surplus que le montant de cette soulte a fait l'objet d'un virement sur son compte bancaire personnel le 13 septembre 2014.

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°2019-84 concernant Mme X**

Mme X détenait, en indivision avec son mari, 2 578 titres de la société A, société holding détenant des sociétés spécialisées dans la construction-vente, l'hôtellerie et le tourisme.

Le 18 juillet 2014, Mme X a créé la société par actions simplifiée (SAS) B et lui fait apport de 248 titres de la société A, valorisés à 2 000 000 euros. Elle a reçu en échange 1 820 000 titres de la SAS B d'une valeur unitaire de 1 euro ainsi qu'une soulte de 180 000 euros inscrite au crédit de son compte courant d'associé ouvert à son nom dans les livres de cette société.

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

Le 31 juillet 2014, la société B a cédé à la société C les 248 titres de la société A reçus en apport pour une somme de 2 027 485 euros.

Le 22 septembre 2015, la soulte a fait l'objet d'un virement bancaire sur le compte personnel de Mme X.

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

Par une proposition de rectification en date du 18 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 180 000 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 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 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 Mme X doit être regardée comme ayant bénéficié de la mise à disposition de la soulte litigieuse par inscription de son montant au crédit du compte courant d'associé ouvert à son nom dans la société B. Il note au surplus que le montant de cette soulte a fait l'objet d'un virement sur son compte bancaire personnel le 22 septembre 2015.

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 Mme 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 Mme X 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°2020-01 concernant M. X**

M. X détenait 1 020 actions de la société par actions simplifiée (SAS) A, soit 37,49 % du capital, composé de 2 721 titres d'une valeur nominale de 50 euros, de cette société qu'il présidait. Le principal actionnaire était la société B qui détenait 1 188 actions soit 43,66 % du capital. M. X présidait cette société créée en 1996 et qui est la société mère d'un groupe spécialisé dans la location et la vente de matériels de ski. La SAS A a limité son activité à compter du 1^{er} mai 2014 et assure depuis cette date l'animation de ses filiales.

M. X a créé le 2 janvier 2015 l'entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL) C, société qui exerce une activité de holding dont il est le gérant et l'unique actionnaire et lui a fait apport des 1 020 actions de la SAS A. L'apport a été évalué à 1 593 250 euros.

En rémunération de son apport, M. X a reçu 14 500 parts sociales de l'EURL C d'une valeur unitaire de 100 euros chacune, ainsi qu'une soulte de 143 250 euros inscrite au crédit de son compte courant d'associé le 2 janvier 2015.

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 au profit de M. X était dépourvue de justification économique et dissimulait en réalité, sous couvert d'une opération d'échange de droits sociaux, la perception d'un dividende en franchise d'impôt, contrairement 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 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 143 250 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 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 litigieuse par inscription de son montant au crédit du compte courant d'associé ouvert à son nom dans les livres de l'EURL C.

Le Comité estime que, compte tenu de l'ensemble des éléments portés à sa connaissance, ni le pacte d'actionnaire, dont le contribuable se prévaut, conclu le 8 octobre 2014 entre M. X et les autres actionnaires de la SAS A à la suite de la modification de la répartition du capital de la société, intervenue à la suite du départ du frère du contribuable, fondateur avec celui-ci de cette société, ni aucun autre document ne permettent de considérer que, sans la constitution de cette soulte, l'opération d'apport des parts sociales de la SAS A à l'EURL C n'aurait pu se réaliser. Il s'ensuit que la mise à disposition de la soulte ne s'inscrit pas dans le respect du but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration des entreprises détenues par 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 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°2020-04 concernant M. X**

M. X est le principal associé et le dirigeant de la société A, société holding créée le 30 novembre 2017 dont il détient 16 534 titres représentant 93 % du capital social.

Le 24 octobre 2014, M. X a créé la société de droit belge B au capital de 18 600 euros divisé en 186 parts d'une valeur nominale de 100 euros, dont il est associé unique.

Le 5 décembre 2014, M. X a apporté à la société B les 16 534 actions de la société A valorisées à 17 435 000 euros et a reçu en contrepartie 158 500 titres de la société belge d'une valeur nominale de 100 euros, ainsi qu'une soulte de 1 585 000 euros inscrite au crédit de son compte courant d'associé.

Le capital de la société B est ainsi porté à 15 868 600 euros divisé en 158 686 parts d'une valeur nominale de 100 euros détenues par M. X.

La plus-value nette d'apport réalisée, d'un montant de 8 652 500 euros après abattement de 50 % pour durée de détention, 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 l'examen de la situation fiscale personnelle de M. X, l'administration a considéré que la soulte versée était dépourvue de justification économique et avait pour seul objectif une appréhension de dividendes en franchise d'impôt, contrairement à l'intention du législateur.

Par une proposition de rectification en date du 15 décembre 2017, 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 2014, la somme de 1 585 000 euros à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, sur le fondement du 3° de l'article 120 du code général des impôts, ainsi qu'aux contributions sociales et a 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 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 B et qu'elle a été appréhendée à hauteur de 1 000 000 d'euros au cours de l'année 2015 grâce à la trésorerie de la société B alimentée par la distribution de dividendes de la société A.

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 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 M. X, 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 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 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°2020-05 concernant M. ou Mme X**

M. X a apporté le 16 juillet 2015 à la société par actions simplifiée (SAS) A la totalité des 34 actions de la SAS B qu'il détenait (soit 34 % du capital). Le même jour, les deux autres détenteurs des actions de la SAS B ont également apporté l'intégralité de leurs titres à la SAS A, qui a ainsi réuni entre ses mains la totalité des 100 titres représentant le capital de la SAS B.

En contrepartie de cet apport, valorisé à 939 760 euros, M. X a reçu 8 551 titres de la SAS A, d'une valeur unitaire de 100 euros, soit une valeur totale de 855 100 euros représentant 34 % du capital de cette société, ainsi qu'une soulte de 84 660 euros inscrite le 30 juillet 2015 au crédit du compte courant d'associé ouvert à son nom dans les livres de la société A bénéficiaire de l'apport. Les mêmes opérations ont été effectuées par les deux autres apporteurs et le montant des trois soultes s'élève à la somme globale de 248 900 euros. Au terme de ces opérations, le capital de la SAS A est détenu par les trois actionnaires selon le même pourcentage que celui qui existait pour la répartition du capital de la SAS B.

La plus-value d'apport 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.

Par ailleurs, au cours de l'exercice 2017, la société B a versé un total de 200 000 euros de dividendes à la société A.

A l'issue du 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, contrairement 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 et 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 2015, la somme de 84 660 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, ainsi qu'aux contributions sociales et a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

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

Le Comité estime que, si le législateur a admis, avant la modification législative introduite par la loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016, que l'opération d'apport de titres à une société contrôlée par l'apporteur bénéficie intégralement, y compris pour la soulte, du report d'imposition dès lors que le montant de la soulte 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 société A. Il note au surplus que le montant de cette soulte a été intégralement appréhendé le 16 septembre 2016.

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 intégralement détenues par un même groupe d'associés, 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 dont la société A est la société holding, mais caractérise une appréhension de liquidités en franchise d'impôt, sans qu'ait d'incidence à cet égard la circonstance alléguée par le contribuable que la société holding ait ultérieurement participé à la création de plusieurs autres sociétés dans le but de développer le groupe.

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, agissant concomitamment avec ses deux associés au sein des sociétés A et B, et en sa qualité de Président des sociétés B et A lors des opérations d'apport, doit être regardé comme ayant partagé avec eux 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°2020-06 concernant M. ou Mme X**

M. X a apporté le 16 juillet 2015 à la société par actions simplifiée (SAS) A la totalité des 33 actions de la SAS B qu'il détenait (soit 33 % du capital). Le même jour, les deux autres porteurs d'actions de la SAS B ont également apporté l'intégralité de leurs titres à la SAS A, qui a ainsi réuni entre ses mains la totalité des 100 titres représentant le capital de la SAS B.

En contrepartie de cet apport, valorisé à 912 120 euros, M. X a reçu 8 300 titres de la SAS A, d'une valeur unitaire de 100 euros, soit une valeur totale de 830 000 euros représentant 33 % du capital de cette société, ainsi qu'une soulte de 82 120 euros inscrite le 30 juillet 2015 au crédit du compte courant d'associé ouvert à son nom dans les livres de la société A bénéficiaire de l'apport. Les mêmes opérations ont été effectuées par les deux autres apporteurs et le montant des trois soultes s'élève à la somme globale de 248 900 euros. Au terme de ces opérations, le capital de la SAS A est détenu par les trois actionnaires selon le même pourcentage que celui qui existait pour la répartition du capital de la SAS B.

La plus-value d'apport 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.

Par ailleurs, au cours de l'exercice 2017, la société B a versé un total de 200 000 euros de dividendes à la société A.

A l'issue du contrôle sur pièces dont M. X a fait l'objet, 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, contrairement 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 et 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 2015, la somme de 82 120 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, ainsi qu'aux contributions sociales et a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

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

Le Comité estime que, si le législateur a admis, avant la modification législative introduite par la loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016, que l'opération d'apport de titres à une société contrôlée par l'apporteur bénéficie intégralement, y compris pour la soulte, du report d'imposition dès lors que le montant de la soulte 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 société A. Il note au surplus que le montant de cette soulte a été intégralement appréhendé le 16 septembre 2016.

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 intégralement détenues par un même groupe d'associés, 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 dont la société A est la société holding, mais caractérise une appréhension de liquidités en franchise d'impôt, sans qu'ait d'incidence à cet égard la circonstance alléguée par le contribuable que la société holding ait ultérieurement participé à la création de plusieurs autres sociétés dans le but de développer le groupe.

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 agissant conjointement avec ses deux associés au sein des sociétés A et B, doit être regardé comme ayant partagé avec eux 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°2020-07 concernant M. ou Mme X**

M. X a apporté le 16 juillet 2015 à la société par actions simplifiée (SAS) A la totalité des 33 actions de la SAS B qu'il détenait (soit 33 % du capital). Le même jour, les deux autres porteurs d'actions de la SAS B ont également apporté l'intégralité de leurs titres à la SAS A, qui a ainsi réuni entre ses mains la totalité des 100 titres représentant le capital de la SAS B.

En contrepartie de cet apport, valorisé à 912 120 euros, M. X a reçu 8 300 titres de la SAS A, d'une valeur unitaire de 100 euros, soit une valeur totale de 830 000 euros représentant 33 % du capital de cette société, ainsi qu'une soulte de 82 120 euros inscrite le 30 juillet 2015 au crédit du compte courant d'associé ouvert à son nom dans les livres de la société A bénéficiaire de l'apport. Les mêmes opérations ont été effectuées par les deux autres apporteurs et le montant des trois soultes s'élève à la somme globale de 248 900 euros. Au terme de ces opérations, le capital de la SAS A est détenu par les trois actionnaires selon le même pourcentage que celui qui existait pour la répartition du capital de la SAS B.

La plus-value d'apport 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.

Par ailleurs, au cours de l'exercice 2017, la société B a versé un total de 200 000 euros de dividendes à la société A.

A l'issue du contrôle sur pièces dont M. X a fait l'objet, 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, contrairement 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 et 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 2015, la somme de 82 120 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, ainsi qu'aux contributions sociales et a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

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

Le Comité estime que, si le législateur a admis, avant la modification législative introduite par la loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016, que l'opération d'apport de titres à une société contrôlée par l'apporteur bénéficie intégralement, y compris pour la soulte, du report d'imposition dès lors que le montant de la soulte 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 société A. Il note au surplus que le montant de cette soulte a été intégralement appréhendé le 21 septembre 2016.

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 intégralement détenues par un même groupe d'associés, 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 dont la société A est la société holding, mais caractérise une appréhension de liquidités en franchise d'impôt, sans qu'ait d'incidence à cet égard la circonstance alléguée par le contribuable que la société holding ait ultérieurement participé à la création de plusieurs autres sociétés dans le but de développer le groupe.

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 agissant concomitamment avec ses deux associés au sein des sociétés A et B, doit être regardé comme ayant partagé avec eux 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°2020-10 concernant M. ou Mme X**

M. et Mme X ont créé le 26 décembre 2015 la société civile A, société qui exerce une activité de holding.

M. et Mme X ont apporté à la société civile A une partie des parts qu'ils détenaient dans la société par actions simplifiée (SAS) B, société holding créée en 2003 ayant pour activité la gestion de ses filiales composant un groupe spécialisé dans la production et la commercialisation de vins de Chablis. Leurs apports, qui portent respectivement sur 1 790 parts sociales en pleine propriété et 1 361 parts sociales en usufruit pour M. X et 752 parts sociales en pleine propriété et 448 parts sociales en usufruit pour Mme X, ont été évalués au total à 2 547 168 euros.

En rémunération de leurs apports, M. et Mme X ont reçu des parts sociales de la société civile A, soit respectivement 1 281 200 parts sociales en pleine propriété et 1 061 580 parts sociales en usufruit pour M. X, 541 560 parts sociales en pleine propriété et 349 440 parts sociales en usufruit pour Mme X, d'une valeur totale de 2 387 168 euros, ainsi que deux soultes de 115 000 euros et 45 000 euros (soit un total de 160 000 euros) inscrites au crédit du compte courant d'associé de M. X le 26 décembre 2015.

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 aux soultes dès lors que leurs montants n'excédaient 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 au profit des époux X étaient dépourvues de justification économique et avaient pour seul objectif une appréhension de dividendes en franchise d'impôt, contrairement à l'intention du législateur.

Par une proposition de rectification en date du 12 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 soultes 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 160 000 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 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 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. et Mme X doivent être regardés comme ayant bénéficié de la mise à disposition des soultes litigieuses par inscription de leurs montants au crédit du compte courant d'associé ouvert au nom de M. X dans les livres de la société civile 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 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 des entreprises détenues par M. et Mme 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 des soultes reçues 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. 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 même code. Il émet donc l'avis que l'administration est fondée à appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

➤ **Affaire n°2020-11 concernant M. ou Mme X**

M. X détenait 50 % du capital de la société A, l'autre moitié du capital étant détenue par un autre associé. Les deux associés ont constitué le 7 mai 2015 la société à responsabilité limitée (SARL) B, assujettie à l'impôt sur les sociétés, et lui ont fait apport de l'ensemble des titres de la société A.

En contrepartie de son apport, valorisé à 2 millions d'euros, M. X a reçu 1 820 000 parts sociales de la SARL B d'une valeur nominale de 1 euro, représentant 50 % du capital, ainsi qu'une soulte de 180 000 euros inscrite au crédit de son compte courant d'associé dans la société bénéficiaire de l'apport. La même opération a été effectuée par l'autre apporteur et le montant des deux soultes s'élève à la somme globale de 360 000 euros. Au terme de ces opérations, le capital de la SARL B est détenu par les deux associés selon le même pourcentage que celui qui existait pour la répartition du capital de la société A.

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 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 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 180 000 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 et du 3° du 3 de l'article 158 du même code, ainsi qu'aux contributions sociales et a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

Le Comité a entendu ensemble le conseil du 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 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 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 société B. Il estime que l'indisponibilité temporaire des soultes inscrites au crédit des comptes courants d'associés détenus respectivement par le contribuable et le second associé est en tout état de cause sans incidence à cet égard dès lors que les deux associés, 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 cette soulte ne s'inscrit pas dans le respect du but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration des entreprises détenues par M. X et l'autre associé, mais caractérise une appréhension de liquidités en franchise d'impôt.

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°2020-12 concernant M. X**

M. X détenait 50 % du capital de la société A, l'autre moitié du capital étant détenue par un autre associé. Les deux associés ont constitué le 7 mai 2015 la société à responsabilité limitée (SARL) B, assujettie à l'impôt sur les sociétés, et lui ont fait apport de l'ensemble des titres de la société A.

En contrepartie de son apport, valorisé à 2 millions d'euros, M. X a reçu 1 820 000 parts sociales de la SARL B d'une valeur nominale de 1 euro, représentant 50 % du capital, ainsi qu'une soulte de 180 000 euros inscrite au crédit de son compte courant d'associé dans la société bénéficiaire de l'apport. La même opération a été effectuée par l'autre apporteur et le montant des deux soultes s'élève à la somme globale de 360 000 euros. Au terme de ces opérations, le capital de la SARL B est détenu par les deux associés selon le même pourcentage que celui qui existait pour la répartition du capital de la société A.

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 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 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 180 000 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 et du 3° du 3 de l'article 158 du même code, ainsi qu'à la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus et aux contributions sociales et a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

Le Comité a entendu ensemble le conseil du contribuable 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 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 société B. Il estime que l'indisponibilité temporaire des soultes inscrites au crédit des comptes courants d'associés détenus respectivement par le contribuable et le second associé est en tout état de cause sans incidence à cet égard dès lors que les deux associés, 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 cette soulte ne s'inscrit pas dans le respect du but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration des entreprises détenues par M. X et l'autre associé, mais caractérise une appréhension de liquidités en franchise d'impôt.

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°2020-21 concernant M. X**

M. X a créé le 15 avril 2016 la société par actions simplifiée (SAS) A avec un capital de 1 000 euros qu'il détenait intégralement. Il lui a fait apport le 16 juin 2016 de la totalité des 100 titres qu'il détenait dans la SAS B ayant pour objet l'acquisition, le développement et la gestion de dossiers pharmaceutiques et dont il était associé à 50 %.

En contrepartie de cet apport, valorisé à 900 000 euros, il a reçu en échange 819 000 titres de la SAS A, d'une valeur unitaire de 1 euro représentant 100 % du capital ainsi qu'une soulte d'un montant de 81 000 euros inscrite au crédit du compte courant d'associé ouvert à son nom dans les livres de cette société.

La plus-value d'apport réalisée a été placée sous le régime du report d'imposition prévu à 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 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 19 juillet 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 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 2016, la somme de 81 000 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. 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 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 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 SAS A qu'il détient intégralement.

Il note au surplus que le montant de cette soulte a été presque intégralement appréhendé au cours des exercices clos le 30 septembre des années 2016 et 2017 pour des montants respectifs de 20 000 et 60 000 euros et que les prélèvements sur ce compte courant ont été financés par des distributions de dividendes de la SAS B.

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 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. X mais caractérise une appréhension de liquidités en franchise d'impôt.

Le Comité émet en conséquence l'avis que, dans les circonstances de l'espèce, l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour restituer le véritable caractère à la mise à disposition de la soulte réalisée, à l'occasion d'un apport placé sous le régime du report d'imposition prévu par les dispositions de l'article 150-0 B ter du code général des impôts, au bénéfice d'une application littérale de ces dispositions allant à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur, dans le seul but de percevoir 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°2020-22 concernant M. X**

M. X a créé le 15 avril 2016, la société par actions simplifiée (SAS) A avec un capital de 1 000 euros qu'il détenait intégralement. Il lui a fait apport des 100 titres qu'il détenait dans la SAS B ayant pour objet l'acquisition, le développement et la gestion de dossiers pharmaceutiques et dont il était le président et associé à 50 %.

En contrepartie de cet apport, valorisé à 900 000 euros, il a reçu en échange 819 000 titres de la SAS A, d'une valeur unitaire de 1 euro représentant 100 % du capital ainsi qu'une soulte d'un montant de 81 000 euros inscrite au crédit du compte courant d'associé ouvert à son nom dans les livres de cette société.

La plus-value d'apport réalisée a été placée sous le régime du report d'imposition prévu à 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 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 19 juillet 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 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 81 000 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. 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 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 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 SAS A qu'il détient intégralement.

Il note au surplus que le montant de cette soulte a été intégralement appréhendé au cours des exercices clos le 30 septembre des années 2016 et 2017 pour des montants respectifs de 20 000 et 61 000 euros et que les prélèvements sur ce compte courant ont été financés par des distributions de dividendes de la SAS B.

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 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. X mais caractérise une appréhension de liquidités en franchise d'impôt.

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

2. Impôt sur les sociétés : interposition artificielle d'une société norvégienne dans le but exclusif de bénéficier du CIR

➤ **Affaire n° 2020-26 concernant la société Z**

La société par actions simplifiée (SAS) Z, société de droit français, a été créée en septembre 2010 et exerce une activité déclarée de recherche et d'innovation de batteries hautes puissances.

La société est détenue à 100 % par la société Z AS domiciliée en Norvège et a pour dirigeant M. X.

La société norvégienne Z AS, créée en 2009, est détenue à 94 % par trois associés personnes physiques (M. Y, M. X et M. W) et à 6 % par la société A depuis le 16 janvier 2017.

La SAS Z, soumise à l'impôt sur les sociétés, a été déficitaire au titre des exercices 2013, 2014 et 2015. Elle a présenté des demandes de remboursement du crédit d'impôt recherche (CIR) dont elle a obtenu la restitution au titre des années 2013, 2014 et 2015 respectivement le 28 avril 2014, le 9 octobre 2015 et le 18 juillet 2016 pour une somme de 77 187, 95 971 et 704 706 euros.

L'administration a procédé en 2017 à une vérification de comptabilité de la SAS Z et contrôlé les déclarations relatives au crédit d'impôt recherche.

Le service de vérification a constaté, en premier lieu, que cette société française n'avait aucun salarié ni aucun moyen propre d'exploitation, que le siège de la société était situé dans une pépinière d'entreprises qui inclut la domiciliation de la société, l'utilisation d'un bureau nomade, l'accès aux parties communes et à la salle de réunion et que la gestion de la société était réalisée par la société norvégienne tandis que la partie comptable était gérée par un expert comptable.

Le service a, en deuxième lieu, examiné les trois projets de recherche ayant donné lieu aux demandes de CIR menés en collaboration avec le Commissariat à l'Énergie Atomique et aux Énergies Alternatives (CEA).

L'administration a estimé que la nature des travaux menés en tant que travaux de recherche éligibles au crédit d'impôt recherche n'était pas contestable sur le fond. Le ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche avait validé le caractère de recherche et développement de ces projets du CEA par plusieurs rescrits, dont le dernier date du 18 février 2014.

Lors du débat oral et contradictoire la société a indiqué que seul un projet déboucherait sur la phase d'exploitation, les deux autres projets n'ayant pas trouvé de débouchés commerciaux.

L'administration a constaté que ces travaux de recherche avaient été intégralement sous-traités au CEA, pour le compte de la SAS Z, à travers des contrats de recherche. Dans le cadre de ces conventions, le CEA a facturé à la SAS Z des travaux de recherche incluant l'expertise des chercheurs et les frais engagés pour la réalisation du prototype. MM W et X, associés de la société norvégienne Z AS, n'ont pas pris directement part aux travaux du CEA mais ont assuré un rôle de supervision et d'orientation des recherches.

L'administration a relevé que ces travaux de recherche étaient refacturés par la SAS Z (France) à la société Z AS (Norvège) à hauteur de 45 à 50 % du coût facturé par le CEA selon les projets, ce qui engendre la situation fiscale déficitaire de la SAS Z.

Elle a également relevé qu'à la fin des recherches, il était prévu que le CEA resterait propriétaire de la propriété intellectuelle des résultats des recherches au même titre que des brevets pouvant être déposés et que seul le prototype élaboré en partenariat avec le CEA resterait quant à lui la propriété de la SAS Z.

Elle a en outre noté qu'un contrat de licence exclusive pourrait être octroyé par le CEA au profit de la SAS Z à l'issue des travaux, à la demande de celle-ci, mais qu'aucun contrat n'avait encore été signé, les travaux n'étant pas achevés.

Elle a de même relevé qu'il était prévu que la SAS Z concéderait à la société Z AS, moyennant une redevance, tous droits dans son pouvoir légal et tous droits d'exploitation des futures licences obtenues par elle et que les redevances dues au CEA par la SAS Z pour l'exploitation de la propriété intellectuelle seraient refacturées à la société Z AS avec une marge de 50 %.

A l'issue de son contrôle, 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 estimé que la SAS Z constituait une société écran de la société norvégienne Z AS et que son objet exclusif était de bénéficier de crédits d'impôt en faveur de la recherche. Elle a en effet considéré que la SAS Z ne disposait pas de substance économique lui permettant de réaliser des actes de société du fait de l'absence de droits patrimoniaux qui lui sont propres, rendant impossible, à l'issue des travaux de recherche, la cession ou la concession des brevets restant la propriété du CEA, de l'absence d'autonomie financière - les seules disponibilités correspondant à la rémunération octroyée par sa société mère norvégienne à la suite de la refacturation de 45 % à 50 % des dépenses engagées auprès du CEA -, de l'absence de salariés et de l'absence de déploiement d'une activité commerciale.

L'administration en a déduit que la SAS Z, détenue par la société norvégienne Z AS, avait engagé des dépenses en faveur de la recherche qui ne lui étaient pas propres dans le but exclusif de bénéficier du remboursement de crédits d'impôt recherche en violation de l'intention poursuivie par le législateur quant aux règles d'octroi et de restitution du CIR prévues aux articles 244 quater B et 199 ter B du code général des impôts.

En conséquence, l'administration a procédé à la reprise des montants de crédits d'impôt recherche restitués et les a assortis de la majoration de 80 % pour abus de droit.

Le Comité a entendu ensemble le représentant de la société et son conseil, ainsi que les représentants de l'administration.

Le Comité estime que, si l'administration peut, si elle s'y croit fondée, mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal lorsqu'elle estime être en présence d'un montage permettant à une société étrangère, grâce à l'interposition d'une société française dépourvue de substance, de bénéficier du crédit d'impôt recherche, il lui appartient d'apporter les éléments permettant de caractériser le défaut de substance économique dont elle se prévaut.

Le Comité précise que l'absence de chiffre d'affaires opérationnel et de disposition d'un personnel n'est pas un critère suffisant permettant à lui seul de caractériser l'absence de substance d'une société.

Le Comité estime que si, en localisant l'activité de recherche en France portée par la SAS Z, le groupe Z a entendu bénéficier du régime du crédit d'impôt recherche adopté par le législateur afin de favoriser la recherche effectuée en France et son financement, régime plus favorable que celui mis en place en Norvège, et ainsi contractualiser avec le CEA un accord de partenariat dans des conditions de financement dès lors plus avantageuses, l'administration n'établit pas, par les seuls éléments qu'elle lui soumet, que la SAS Z est dépourvue d'autonomie décisionnelle.

Il relève que la SAS Z a participé par l'intermédiaire de son dirigeant, certes associé personne physique du groupe Z, au suivi du contrat de sous-traitance avec le CEA et a entrepris des démarches de financement futur d'industrialisation auprès de la Banque publique d'investissement (BPI) notamment, et que cette société, en phase d'amorçage, envisageait un développement effectif lui permettant en cas de succès des travaux de recherche, de réaliser dans le futur un chiffre d'affaires outre la possibilité de percevoir à terme des redevances liées à la concession des droits d'exploitation issus des résultats futurs de la recherche et dans cette hypothèse le recrutement de salariés. Il note à cet égard qu'à la fin de l'année 2015 et au cours de l'année 2016 des contacts ont été engagés par M. X pour recruter des personnes qualifiées ou collaborer avec des ingénieurs pour amener le prototype devant être réalisé par le CEA à un niveau permettant la fabrication de « batteries ».

Le Comité relève également que la SAS Z a également noué des collaborations avec l'ISEA et une Université en Allemagne sur des travaux de modélisation de cellules.

Le Comité considère au vu de l'ensemble des éléments soumis à son appréciation que, compte tenu de la spécificité de la situation de la SAS Z, en phase d'amorçage, de son objet et du retard pris dans l'avancée des travaux de recherche, l'administration, qui s'est interrogée sur le schéma retenu, n'établit pas que la SAS Z est dépourvue de substance économique.

Le Comité en déduit que l'administration n'est pas fondée à mettre en œuvre la procédure d'abus de droit fiscal prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.