

**COMITE DE L'ABUS DE DROIT FISCAL**

---

**RAPPORT ANNUEL**

**2 0 1 9**

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

- M. Gilles BACHELIER, conseiller d'État honoraire, Président,
- Mme Françoise CANIVET, conseillère 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 2019

En 2019, le Comité, saisi de **85** affaires, a examiné **78** dossiers au cours des **11** séances qu'il a tenues (**23** dossiers reçus en 2018 et **55** dossiers reçus en 2019).

TYPOLOGIE DES AFFAIRES (par impôt)	NOMBRE D'AFFAIRES		AVIS RENDUS	
	Reçues en 2019	Examinées en 2019	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 <sup>(*)</sup>  (1)	4  (1)	4  (1)	-  -
Impôt sur le revenu	75 <sup>(**)</sup>	67	67	-
Impôt sur les sociétés et retenue à la source	6	7	5	2
Impôts directs locaux	-	-	-	-
Taxe sur la valeur ajoutée	-	-	-	-
<b>TOTAL</b>	<b>85</b>	<b>78</b>	<b>76</b>	<b>2</b>

*NB : Il reste, au 31 décembre 2019, 22 affaires en stock, toutes concernant l'impôt sur le revenu.*

*(\*) dont 1 affaire dans laquelle le contribuable s'est désisté avant la séance et une affaire dans laquelle l'administration s'est désistée avant la séance, à la suite des observations complémentaires présentées par le contribuable.*

*(\*\*) dont 8 affaires dans laquelle le contribuable s'est désisté avant la séance.*

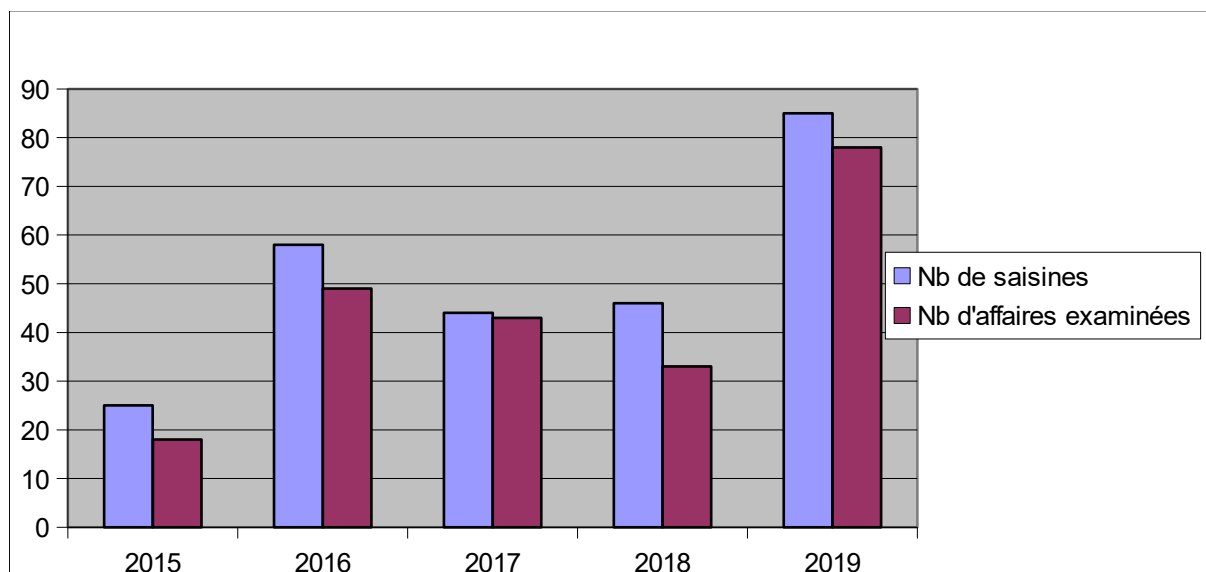
L'année 2019 a été marquée par une très forte augmentation du nombre d'affaires reçues (+ 85 % par rapport à 2018). Il s'agit du plus grand nombre de saisines depuis 10 ans, dont la majorité (67 %) concerne des opérations d'apport avec soulte dans le cadre des dispositions des articles 150-0 B (sursis d'imposition) ou 150-0 B ter (report d'imposition) du CGI.

Le nombre de dossiers examinés par le Comité croît également de manière significative (78 affaires examinées en 2019 contre 33 en 2018 et 43 en 2017). Il convient de noter que 51 affaires concernent des opérations d'apport avec soulte.

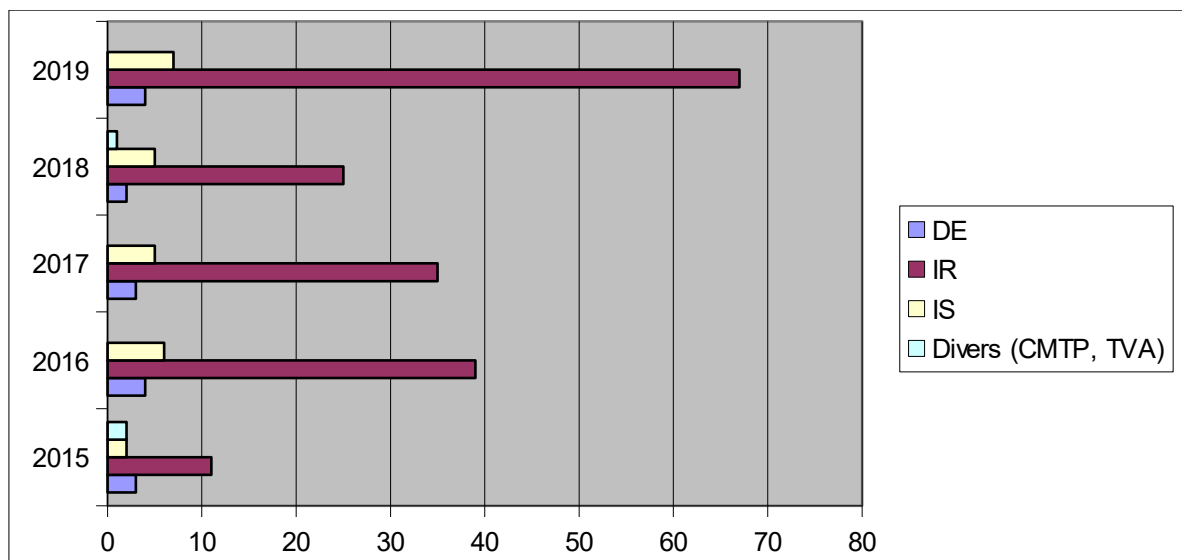
La typologie par impôt des affaires examinées par le Comité est constante par rapport aux années antérieures : la très grande majorité des affaires examinées concerne l'impôt sur le revenu (86 % des affaires examinées en 2019 contre 75,6 % en 2018 et 81,4 % en 2017).

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

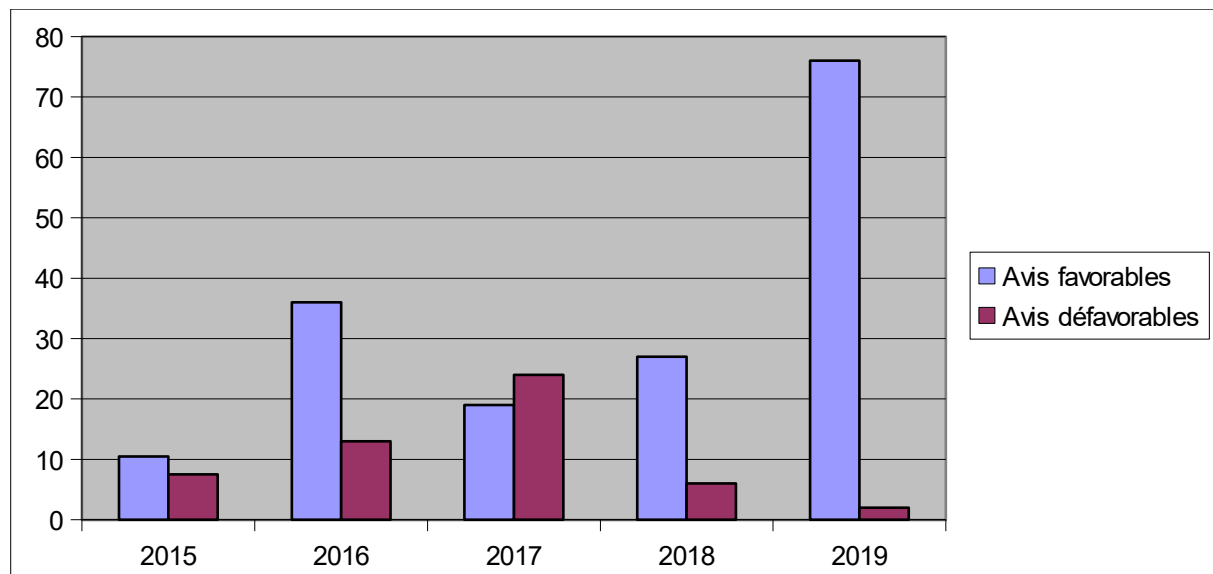
- Evolution du nombre d'affaires reçues et traitées par le Comité :



- 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*). La très forte progression d'avis favorables en 2019 résulte de la très forte pondération 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 2019.

NATURE DE L'IMPOT	MOTIFS	Références des affaires
Droits d'enregistrement et ISF (4)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Donations déguisées (3)</li> <li>- Impôt de solidarité sur la fortune (1)</li> </ul>	2018-18, 2018-19, 2019-12 2019-29
Impôt sur le revenu (67)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Plus-values mobilières               <ul style="list-style-type: none"> <li>- Utilisation abusive de PEA (2)</li> <li>- Cession d'usufruit temporaire (15)</li> </ul> </li>   <li>- Opérations d'apport avec soulte (26)</li>   <li>- Revenus de capitaux mobiliers :               <ul style="list-style-type: none"> <li>- Opérations d'apport avec soulte (25)</li> </ul> </li> </ul>	2019-15, 2019-28 2019-42, 2019-46, 2019-47, 2019-48, 2019-49, 2019-50, 2019-51, 2019-52, 2019-53, 2019-54, 2019-55, 2019-56, 2019-57, 2019-58, 2019-59  2018-25, 2018-28, 2018-30, 2018-36, 2018-38, 2018-39, 2018-40, 2018-41, 2019-03, 2019-04, 2019-05, 2019-07, 2019-13, 2019-14, 2019-20, 2019-21, 2019-22, 2019-23, 2019-30, 2019-31, 2019-33, 2019-35, 2019-36, 2019-37, 2019-38, 2019-39  2018-26, 2018-27, 2018-29, 2018-31, 2018-32, 2018-33, 2018-34, 2018-35, 2018-37, 2018-43, 2018-44, 2018-46, 2019-01, 2019-02, 2019-09, 2019-10, 2019-16, 2019-17, 2019-32, 2019-40, 2019-41, 2019-60, 2019-61, 2019-62, 2019-64
Impôt sur les sociétés et retenue à la source (5)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Régime mère et filiales (1)</li> <li>- Fictivité d'une créance sur billets à ordre (4)</li> <li>- Interposition artificielle d'une société belge (1)</li> </ul>	2018-23 2019-24 à 2019-27 2019-34

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

◆ ***En matière de droits d'enregistrement***, le Comité a eu notamment à connaître d'une affaire en matière d'**impôt de solidarité sur la fortune** (ISF) dans laquelle il a eu à examiner une double opération successive de souscription concomitante d'un contrat individuel d'assurance vie, sans contre-assurance décès et sans valeur de rachat, et d'un contrat individuel d'assurance décès, portant sur la même durée et le même montant de référence, sans valeur de rachat et dont les bénéficiaires sont les héritiers du souscripteur. Compte tenu du caractère non rachetable des contrats d'assurance vie, le contribuable n'a pas porté la valeur acquise par ces contrats sur ses déclarations d'impôt de solidarité sur la fortune.

Le Comité a considéré que les sommes déposées sur les contrats d'assurance vie sans contre-assurance décès ne pouvaient être regardées comme ayant été définitivement aliénées au profit de l'assureur dès leur versement, et qu'elles conservaient, pour le souscripteur, une valeur patrimoniale à raison de la créance détenue sur l'assureur alors même qu'en cas de décès, le versement de ces sommes était effectué aux bénéficiaires désignés par le souscripteur.

Le Comité en a conclu, qu'en l'absence de justification autre que fiscale à la souscription concomitante des deux contrats d'assurance vie, l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure d'abus de droit fiscal afin de soumettre la valeur acquise par les contrats à l'ISF.

◆ ***En matière d'impôt sur le revenu***, le Comité a examiné 51 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 65 % des avis émis en 2019.

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 ou seul un prélèvement temporaire aurait été effectué. De même le Comité a écarté comme étant sans incidence la circonstance que les prélèvements effectués par le contribuable sur la soulte avaient servi à financer des travaux immobiliers dans des locaux finalement utilisés par la société dont les titres avaient été apportés ou que la soulte aurait été nécessaire au financement de l'activité opérationnelle de cette société. Il a enfin retenu un abus de droit



dans le cas où le versement de la soulte n'avait corrigé que de manière très marginale le pourcentage de détention des titres par le contribuable.

Le Comité a, par ailleurs, eu à connaître d'une opération de **cession d'usufruit temporaire**. Dans cette affaire, un contribuable avait créé une société civile immobilière (SCI) relevant du régime des sociétés de personnes avant de céder l'usufruit temporaire de ses parts à une société qu'il contrôlait, puis de procéder à une augmentation du capital de la SCI par accroissement de la valeur nominale des parts afin de porter celui-ci à la valeur de l'immeuble que la SCI envisageait d'acquérir.

Dans cette affaire, eu égard aux circonstances de l'espèce, le Comité a considéré que les opérations de démembrement des parts et d'augmentation de capital de la SCI constituaient un montage artificiel, mis en place dans le seul but d'éviter l'imposition des revenus fonciers dont aurait été redevable le contribuable nu-propiétaire en l'absence de démembrement.

◆ *En matière d'impôt sur les sociétés,*

Le Comité a examiné une affaire relative au régime des sociétés mères 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, un contribuable détenait l'intégralité du capital d'une société civile immobilière (SCI) soumise à l'impôt sur les sociétés, propriétaire d'un ensemble immobilier composé notamment de bureaux pris à bail par une EURL dont il était l'associé gérant. La SCI a procédé au démembrement de cet ensemble immobilier et en a cédé l'usufruit temporaire à une société, créée à cet effet et détenue à hauteur de 99,9 % par l'EURL. Le financement a été opéré au moyen d'un emprunt bancaire.

La SCI a ensuite procédé à une distribution de dividendes à son associé unique, payés pour partie en nature par l'attribution de la nue-propiété des biens immobiliers précédemment démembrés. Peu de temps après, le contribuable a fait apport de la quasi-intégralité des parts de la SCI à l'EURL. Le lendemain, la SCI a procédé à une distribution de dividendes au profit de l'EURL, soumis au régime des sociétés mères et filiales prévu aux articles 145 et 216 du CGI.

L'administration a considéré que la mise en place de cette série d'opérations rapprochées dans le temps, consistant dans la cession de l'outil d'exploitation de la SCI puis l'acquisition de ses parts par l'EURL immédiatement suivie d'une distribution de dividendes, n'avait été réalisée que dans le but exclusivement fiscal de dégager des liquidités en franchise d'impôt, grâce à l'application du régime des sociétés mères, à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur.

Après avoir relevé que les différentes opérations concernant la SCI et l'EURL s'inscrivaient dans le cadre de la restructuration du groupe de sociétés appartenant au contribuable, qu'elles étaient internes à ce groupe et qu'elles avaient été effectuées notamment pour des raisons patrimoniales, le Comité a estimé qu'ainsi le but exclusivement fiscal n'était pas établi.

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

#### A. DROITS D'ENREGISTREMENT ET IMPÔT DE SOLIDARITÉ SUR LA FORTUNE

##### a) Donations déguisées

##### ➤ Affaire n° 2018-18 concernant Mme X

Mme Y, née en 1934 et domiciliée en Chine, a cédé le 18 avril 2014 à sa petite-fille, Mme X née en 1993, pour un prix de 771 500 euros, 7 715 actions de la société par actions simplifiée (SAS) A, ayant son siège social en France. Cette société est spécialisée dans le secteur de l'hôtellerie à Paris et en région parisienne et les parents de Mme X détiennent 70 % de son capital.

Cette cession a donné lieu au dépôt d'une déclaration de cession de droits sociaux, également datée du 18 avril 2014. Cet acte a été enregistré le 20 mai 2014 au service des impôts des entreprises dont dépend le domicile de la cessionnaire.

Relevant à l'issue de son contrôle que le prix de cession n'avait pas été payé et estimant que Mme Y était animée d'une intention libérale à l'égard de sa petite-fille, l'administration a adressé à Mme X le 28 septembre 2017 une proposition de rectification. Elle a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et a requalifié en donation cette cession d'actions. Elle a assujéti cette donation au paiement des droits de mutation à titre gratuit.

Après avoir entendu ensemble le conseil de la contribuable et le représentant de l'administration, le Comité relève qu'il n'est pas contesté que le prix de cession des 7 715 actions de la SAS A n'avait toujours pas été payé par la cessionnaire à la date de la proposition de rectification de l'administration. Il constate par ailleurs qu'aucun élément n'établit la volonté de la cédante d'obtenir un tel paiement.

Le Comité note que Mme Y a consenti à Mme X en janvier 2015 un versement en espèces sur le compte courant détenu par celle-ci dans la SAS A et en décembre 2015 un don manuel sans que ces sommes ne soient utilisées par la cessionnaire pour régler, fût-ce partiellement, le prix de cession de ces actions.

Le Comité constate en outre que Mme Y, alors âgée de 80 ans, a réalisé au même moment au bénéfice du frère de Mme X une opération identique, traduisant ainsi sa volonté de transmettre à parts égales à ses deux petits-enfants son patrimoine.

Le Comité note enfin que Mme X, co-signataire de la déclaration de cession des titres, a acquiescé au transfert de leur propriété à son bénéfice sans manifester de volonté d'en payer le prix convenu.

Le Comité estime ainsi que l'intention libérale de Mme Y à l'égard de Mme X est suffisamment établie et qu'il résulte des faits de l'espèce que la cession des 7 715 actions de la SAS A en date du 18 avril 2014 déguise en réalité la donation de ces titres.

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

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

➤ **Affaire n° 2018-19 concernant M. X**

Mme Y, née en 1934 et domiciliée en Chine a cédé le 18 avril 2014 à son petit-fils, M. X né en 1994, pour un prix de 771 500 euros 7 715 actions de la société par actions simplifiée (SAS) A, ayant son siège social en France. Cette société est spécialisée dans le secteur de l'hôtellerie à Paris et en région parisienne et les parents de M. X détiennent 70 % de son capital.

Cette cession a donné lieu au dépôt d'une déclaration de cession de droits sociaux, également datée du 18 avril 2014. Cet acte a été enregistré le 20 mai 2014 au service des impôts des entreprises dont dépend le domicile du cessionnaire.

Relevant à l'issue de son contrôle que le prix de cession n'avait pas été payé et estimant que Mme Y était animée d'une intention libérale à l'égard de son petit-fils, l'administration a adressé à M. X le 28 septembre 2017 une proposition de rectification. Elle a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et a requalifié en donation cette cession d'actions. Elle a assujéti cette donation au paiement des droits de mutation à titre gratuit.

Après avoir entendu ensemble le conseil du contribuable et le représentant de l'administration, le Comité relève qu'il n'est pas contesté que le prix de cession des 7 715 actions de la SAS A n'avait toujours pas été payé par le cessionnaire à la date de la proposition de rectification de l'administration. Il constate par ailleurs qu'aucun élément n'établit la volonté de la cédante d'obtenir un tel paiement.

Le Comité note que Mme Y a consenti à M. X en janvier 2015 un versement en espèces sur le compte courant détenu par celui-ci dans la SAS A et en décembre 2015 un don manuel sans que ces sommes ne soient utilisées par le cessionnaire pour régler, fût-ce partiellement, le prix de cession de ces actions.

Le Comité constate en outre que Mme Y, alors âgée de 80 ans, a réalisé au même moment au bénéfice de la sœur de M. X une opération identique, traduisant ainsi sa volonté de transmettre à parts égales à ses deux petits-enfants son patrimoine.

Le Comité note enfin que M. X, co-signataire de la déclaration de cession des titres, a ainsi acquiescé au transfert de leur propriété à son bénéfice sans manifester de volonté d'en payer le prix convenu.

Le Comité estime ainsi que l'intention libérale de Mme Y à l'égard de M. X est suffisamment établie et qu'il résulte des faits de l'espèce que la cession des 7 715 actions de la SAS A en date du 18 avril 2014 déguise en réalité la donation de ces titres.

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

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

➤ **Affaire n° 2019-12 concernant Mme Y**

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

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

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

Considérant que l'acte du 10 octobre 2012 devait s'analyser en réalité en une donation déguisée, l'administration fiscale a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et a, par une proposition de rectification du 11 avril 2018, annulant et remplaçant une précédente proposition de rectification en date du 7 juin 2016, replacé cet acte dans le champ d'application des droits de mutation à titre gratuit.

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

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

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

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

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

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

#### b) Impôt de solidarité sur la fortune

##### ➤ **Affaire n° 2019-29 concernant Mme X**

Mme X, née le 30 juillet 1946, a souscrit, le 20 décembre 2012, auprès de la compagnie d'assurance A, par l'intermédiaire de la banque B, les deux contrats suivants :

- un contrat individuel d'assurance vie à capital variable, sans contre-assurance décès et sans valeur de rachat, dit contrat « L », pour un montant de référence de 500 000 euros et une durée de huit ans et ayant donc pour terme le 20 décembre 2020.

Ce contrat stipule qu'en cas de survie au terme du contrat, le souscripteur recevra un capital appelé « capital en cas de survie », composé de deux parties à savoir « capital survie en euros » et « capital survie en unités de compte », la première partie étant exprimée par un montant en euros et la seconde partie par une quantité d'unités de compte. Ce contrat appelle l'attention du souscripteur qu'en cas de décès de l'assuré avant le terme du contrat, la prime versée sera perdue ;

- un contrat individuel d'assurance décès à capital variable sans valeur de rachat, dit « R », pour le même montant de référence de 500 000 euros et la même durée de huit ans, dont les bénéficiaires étaient son conjoint ou, à défaut, ses enfants, ou à défaut, ses autres héritiers.

Ce second contrat prévoit, en cas de décès de l'assurée avant le terme du contrat, le versement aux bénéficiaires désignés d'un capital appelé « capital décès toutes causes, composé de deux parties à savoir « capital décès en euros » et « capital décès en unités de compte », la première partie étant exprimée par un montant en euros et la seconde partie par une quantité d'unités de compte. Ce contrat appelle l'attention du souscripteur sur le fait qu'il est souscrit à fonds perdus, ne garantissant, en cas de décès de l'assuré avant le terme du contrat, que le versement aux bénéficiaires désignés de ce capital.

Le 20 décembre 2013, Mme X a souscrit, selon les mêmes modalités, deux contrats du même type, pour un montant de référence de 1 500 000 euros, et une durée de huit ans et ayant donc pour terme le 20 décembre 2021.

Les caractéristiques et références de ces contrats sont récapitulées ci-dessous.

	L	R
Nature du contrat	Contrat individuel d'assurance vie, sans contre-assurance décès et sans valeur de rachat	Contrat individuel d'assurance décès, sans valeur de rachat
Date d'effet	20 décembre 2012	20 décembre 2012
Date du terme	20 décembre 2020	20 décembre 2020
Montant de référence	500 000,00 €	500 000,00 €
Montant brut versé	425 745,20 €	81 754,80 €
Frais de souscription	6 279,45 €	1 049,15 €
Montant investi	419 465,75 €	80 705,65 €
Date d'effet	20 décembre 2013	20 décembre 2013
Date du terme	20 décembre 2021	20 décembre 2021
Montant de référence	1 500 000,00 €	1 500 000,00 €
Montant brut versé	1 277 235,60 €	245 264,40 €
Frais de souscription	18 838,35 €	3 147,45 €
Montant investi	1 258 397,25 €	242 116,95 €

Compte-tenu de leur caractère non rachetable, Mme X n'a pas porté sur ses déclarations d'impôt de solidarité sur la fortune la valeur acquise par son, puis par ses contrats, « L » au 1<sup>er</sup> janvier des années 2013 à 2016.

A l'issue du contrôle sur pièces de ces déclarations, l'administration a considéré que la souscription, distincte mais simultanée, des contrats d'assurance temporaire en cas de décès avait pour effet de garantir, pendant toute la durée des contrats d'assurance en cas de vie sans contre assurance décès, un montant de capitaux identique à celui investi dans ces derniers contrats et devait s'analyser au plan fiscal comme des contre-assurances. Elle en a conclu que la combinaison de ces deux types de contrats non rachetables visait à contourner les dispositions de l'article 885 F du code général des impôts, dans le but exclusif d'éluider l'impôt de solidarité sur la fortune dû sur la valeur acquise par les contrats « L ».

L'administration a, par une proposition de rectification du 28 novembre 2016, mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal, prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, et a intégré, à l'actif net imposable à l'impôt de solidarité sur la fortune de Mme X, la valeur acquise par ce contrat au 1er janvier 2013 puis ces contrats au 1er janvier de chacune des années 2014 à 2016.

Ces rappels ont été assortis, outre de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du code général des impôts, de la majoration de 80 % pour abus de droit prévue au b de l'article 1729 de ce code.

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

Le Comité relève qu'en instituant l'impôt de solidarité sur la fortune, en vigueur lors des années en litige, le législateur a entendu imposer la capacité contributive que confère au redevable la détention d'un ensemble de biens et de droits.

Le Comité note qu'en vertu de l'article 885 F du code général des impôts, alors en vigueur dans sa rédaction applicable avant sa modification par l'article 11 de la loi de finances rectificative n° 2013-1279 du 29 décembre 2013, la valeur de rachat des contrats d'assurance rachetables était ajoutée au patrimoine du souscripteur. Il note également que le second alinéa, ajouté à cet article par cette loi, prévoyait que la créance que le souscripteur détenait sur l'assureur au titre de contrats, autres que ceux mentionnés à l'article L 132-23 du code des assurances, qui ne comportaient pas de possibilité de rachat pendant une période fixée par ces contrats, devait être ajoutée au patrimoine du souscripteur. Il relève que l'article L 132-23 du code des assurances, dans sa rédaction alors applicable, énumérait les catégories de contrats non rachetables, qui n'ouvraient jamais droit à remboursement des primes en cas de non-survenance du risque et dont le capital était définitivement aliéné dès son versement et constate que les contrats d'assurances temporaires en cas de décès ainsi que les contrats d'assurances en cas de vie sans contre-assurance étaient au nombre des contrats non rachetables.

Le Comité estime qu'à travers le dispositif spécifique de l'article 885 F du code général des impôts, qui renvoie aux dispositions de l'article L. 132-23 du code des assurances, y compris avant même la mention expresse de cet article par la loi du 29 décembre 2013, le législateur, prenant en compte les particularités juridiques des contrats d'assurance vie et leur nature assurantielle, a entendu soumettre à l'impôt de solidarité sur la fortune, sur la tête du souscripteur, outre la valeur économique des contrats rachetables, celle des contrats en vertu desquels les sommes versées au titre des contrats d'assurance vie ne sont pas définitivement aliénées au profit de l'assureur dès leur versement à celui-ci, lorsque, par l'effet des contrats d'assurances temporaires en cas de décès souscrits simultanément, ces sommes doivent être regardées comme ayant en réalité conservé pour l'assuré une valeur patrimoniale.

Le Comité constate qu'au titre des deux années 2012 et 2013, Mme X a souscrit de façon simultanée un contrat d'assurance vie sans contre-assurance décès et un contrat temporaire d'assurance décès et que les deux contrats souscrits chacune de ces deux années, dont la numérotation formait au demeurant une suite continue, portaient à chaque fois sur la même durée et le même montant de référence.

Le Comité relève qu'au terme des contrats d'assurance vie sans contre-assurance décès, Mme X aura droit, si elle est en vie, au paiement du capital prévu par ces contrats et qu'en cas de décès avant l'échéance de ces contrats, les primes qu'elle a versées ne peuvent être regardées comme ayant été définitivement perdues dans la mesure où, par l'effet des contrats temporaires d'assurance décès conclus concomitamment, l'assureur devra procéder au paiement aux bénéficiaires désignés par elle, dont, en premier lieu, son conjoint, d'un capital dont le montant était en l'espèce au moins égal à celui des primes versées au titre des contrats d'assurance vie sans contre-assurance décès.

Le Comité note que l'assureur déterminait d'ailleurs annuellement le montant de ses engagements, qui figurait, pour des montants qu'il mentionnait, au titre des deux types de contrats, sur les bulletins récapitulatifs transmis au souscripteur.

Le Comité estime que, de ce fait, les sommes déposées par Mme X sur les contrats d'assurance vie sans contre-assurance décès ne peuvent être regardées comme ayant été définitivement aliénées au profit de l'assureur dès leur versement de sorte qu'elles conservaient pour l'assurée une valeur patrimoniale à raison de la créance détenue sur l'assureur alors même qu'en cas de décès le versement de ces sommes était effectué aux bénéficiaires désignés par le souscripteur.

Le Comité déduit de l'ensemble des éléments ainsi portés à sa connaissance et en l'absence d'autre justification à la souscription concomitante, tant en 2012 qu'en 2013, d'un contrat d'assurance vie sans contre-assurance décès et d'un contrat temporaire d'assurance décès, tous deux non rachetables, que Mme X a recherché une application littérale des dispositions de l'article 885 F du code général des impôts alors en vigueur, contraire à l'intention du législateur, dans le seul but d'éviter l'impôt de solidarité sur la fortune dû au titre des fonds investis sur les contrats d'assurance vie, sans qu'il ait d'incidence, à cet égard, sur la situation de Mme X, la circonstance que les obligations prudentielles et les modalités de gestion des fonds par l'assureur auraient été différentes en cas de souscription d'un contrat unique d'assurance vie avec contre assurance décès.

Le Comité émet en conséquence l'avis que, dans les circonstances de l'espèce, l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour soumettre la valeur acquise par les contrats « L » à l'impôt de solidarité sur la fortune.

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

## **B. IMPÔTS DIRECTS**

### **1. Impôt sur le revenu**

#### **a) Cession d'usufruit temporaire**

#### **➤ Affaire n° 2019-42 concernant la société B**

M. X et ses deux fils, X1 et X2 (ci-après consorts X) détenaient, à proportion respectivement de 50 %, 25 % et 25 %, la totalité du capital de la société A.

Ils ont créé le 2 juillet 2010 la société par actions simplifiée (SAS) B. Cette société détient des participations dans différentes sociétés civiles immobilières (SCI) soit en pleine propriété soit en usufruit. Ainsi, au cours des années 2010 et 2011, la société a acquis l'usufruit temporaire de vingt SCI auprès des consorts X. Le prix de cession de ces usufruits a été inscrit au crédit de leurs comptes courants dans les écritures de la société B. Lors de la cession de ces usufruits, ces SCI possédaient déjà des immeubles.

Le 27 décembre 2011, la société A a cédé l'ensemble de ses filiales pour un prix de 42,5 millions d'euros et détenait alors 10 % du capital de la société B avant d'acquiescer le 14 février 2012 la totalité de ce capital auprès des consorts X. Elle a transféré son siège au Luxembourg le 3 octobre 2012.

A la suite de ces différentes opérations, MM X, X1 et X2 possèdent respectivement 50 %, 25 % et 25 % du capital de la société A, laquelle détient donc l'intégralité du capital de la société B.

Le 5 décembre 2011, la SCI E, relevant du régime des sociétés de personnes visées à l'article 8 du code général des impôts, est créée avec un capital de 4 millions d'euros, constitué de 40 000 parts d'une valeur unitaire de 100 euros. Les parts ont été démembrées à la création de la société. Les consorts X en détiennent ensemble la nue-propriété tandis que la société B en possède l'usufruit temporaire pour une durée de 15 ans expirant le 31 décembre 2026. La valeur de l'usufruit temporaire a été fixée à 1 840 000 euros, soit 45 % de la valeur en pleine propriété par application du barème de l'article 669 du code général des impôts. Afin d'acquérir l'usufruit de ces parts, la SCI E a souscrit un emprunt bancaire de même montant et de même durée. Les nus-propiétaires n'ont pas libéré leur souscription de 2 160 000 euros au capital de cette société.

La SCI E a acquis le 30 mars 2012 deux immeubles à usage de bureaux pour un prix de 4 millions d'euros financés par l'apport de la société B usufruitière des parts et par un emprunt bancaire souscrit par la SCI pour un montant de 2 160 000 euros.

Entre le 30 juillet 2012 et le 4 novembre 2013, les consorts X ont créé dix SCI, relevant du régime des sociétés de personnes visées à l'article 8 du code général des impôts, selon le même schéma suivant : le capital, fixé à 1 000 euros et composé de 100 parts d'une valeur nominale de 10 euros, est détenu à hauteur de 98 % ou de 99 % par les consorts X et de 2 % ou de 1 % par la société B.

Peu de temps après la création de chaque SCI et avant que celle-ci procède à l'acquisition d'immeubles, les consorts X cèdent l'usufruit temporaire de leurs parts à la société B pour une durée de 21 ans pour les cinq sociétés créées entre le 30 juillet et le 28 novembre 2012 et de 29 ans pour les cinq sociétés créées entre le 14 janvier et le 4 novembre 2013. Cet usufruit temporaire est évalué, par application du barème de l'article 669 du code général des impôts, à 69 % de la valeur en pleine propriété laquelle est égale à la valeur en capital.

Puis, dans le mois ou les deux mois suivant leur création, il est procédé dans chacune des SCI à une augmentation de capital par accroissement de la valeur nominale des parts afin de porter celui-ci à la valeur de l'immeuble que la SCI envisage d'acquérir. Chacun des consorts X et la société B y souscrivent à concurrence de leurs droits en usufruit et/ou en nue-propriété dans le capital. La société B, ayant inscrit à son actif l'usufruit des parts des SCI et les augmentations de capital, finance sa quote-part de ces augmentations selon la même proportion de 69 % soit par emprunt bancaire soit par des fonds propres provenant de la société A, sa société mère luxembourgeoise dans le cadre d'avances partiellement rémunérées ou d'un prêt non rémunéré. Les nus-propiétaires n'ont pas libéré leur souscription à ces augmentations de capital.

Chaque SCI acquiert des immeubles à usage professionnel (entrepôts, bureaux, murs de restaurants) qu'elle a financés par ses fonds propres compte tenu de l'augmentation de capital mais dans la mesure seulement de sa libération par la société B et pour le surplus par des emprunts ou par d'autres sources de financement rendus nécessaires en raison du défaut de libération par les consorts X de leurs souscriptions à l'augmentation de capital.

En application des dispositions de l'article 238 bis K du code général des impôts, le résultat de ces onze SCI, qui ont procédé à l'amortissement des immeubles dont elles ont fait l'acquisition, a été déterminé selon les règles applicables en matière de bénéfices industriels et commerciaux et imposé à l'impôt sur les sociétés au nom de la société B, en sa qualité d'usufruitière des parts de ces onze SCI, par réintégration extra comptable au tableau 2058-A. Les résultats des SCI n'ont généré aucun impôt sur les sociétés. En effet, les charges d'intérêts d'emprunts bancaires supportées par la société B et les amortissements comptabilisés par cette société, afférents à l'amortissement de l'usufruit temporaire des parts de chacune de ces SCI



ont conduit à un résultat déficitaire pour l'ensemble des exercices soumis au contrôle de l'administration.

Au terme de la vérification de comptabilité de la société B portant sur la période du 1<sup>er</sup> janvier 2012 au 31 décembre 2014 et tirant les conséquences du contrôle de l'ensemble de ces structures, l'administration a remis en cause les opérations de démembrement des parts de ces onze SCI et d'augmentations de capital de dix d'entre elles au motif qu'elles participaient d'un montage n'ayant en réalité eu d'autre but que de permettre aux conjoints X, dans le cadre de la constitution d'un patrimoine immobilier personnel en France, d'échapper à l'imposition des revenus fonciers générés par la location des immeubles exploités par chaque SCI dont ils auraient été redevables s'ils avaient conservé la pleine propriété des parts de ces SCI.

Par une proposition de rectification en date du 19 décembre 2016, l'administration a en conséquence mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévu par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales afin d'écartier comme ne lui étant pas opposables les actes de démembrement temporaire des parts des onze SCI et l'augmentation de capital de dix d'entre elles. Elle a considéré que les conjoints X devaient être regardés comme les pleins propriétaires des participations dans chacune de ces SCI.

Par suite l'administration a rejeté les charges déduites par la société B au titre des exercices clos au cours des années 2012 à 2014 et afférentes aux amortissements pratiqués sur les usufruits temporaires acquis ainsi que les intérêts relatifs aux emprunts souscrits pour leur acquisition. Elle a également corrigé les écritures extracomptables afférentes aux quotes-parts déclarées des résultats des SCI. L'administration a assorti les rappels d'impôt sur les sociétés de la majoration pour abus de droit au taux de 40 %.

Après avoir entendu ensemble le conseil de la société et le représentant de l'administration, le Comité constate, en premier lieu, que, si la société B a libéré la fraction de capital lui incombant dans chacune des onze SCI à raison de ses droits en usufruit, tel n'est pas le cas des conjoints X, nus-propriétaires, qui s'en sont délibérément abstenus.

Il note que les apports prévus lors de la constitution ou de l'augmentation de capital de chacune des SCI, destinés à donner à chaque SCI le moyen de financer le prix de l'immeuble qu'elle envisageait d'acquérir, n'ont pu ainsi atteindre cet objectif en raison de l'attitude des nus-propriétaires de telle sorte que les SCI ont été contraintes de recourir à d'autres modalités de financement qui ont aggravé leurs charges et diminué d'autant le résultat auquel la société B pouvait prétendre.

Le Comité constate, en deuxième lieu, que ce procédé, directement lié au démembrement des parts sociales, a ainsi, dans chacune des SCI, transféré sur la société usufruitière la charge du financement de la fraction du prix d'acquisition de l'immeuble incombant normalement aux nus-propriétaires et concouru de la sorte à la création pour la société B d'un déficit présentant un caractère structurel sur l'ensemble de la période considérée.

Il estime en conséquence que les opérations de démembrement des parts et d'augmentation de capital des différentes SCI constituent, dans les circonstances de l'espèce, un montage artificiel, mis en place dans le seul but d'éviter l'imposition des revenus fonciers dont les conjoints X auraient été redevables en l'absence de démembrement, qui n'est justifié, pour la société B, par aucun motif mais qui, recherchant le bénéfice d'une application littérale des dispositions de l'article 238 bis K du code général des impôts à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur, ne poursuivait ainsi à son niveau d'autre but que de lui permettre de déduire de son résultat les charges liées aux acquisitions temporaires d'usufruit et de pratiquer un amortissement de ces usufruits temporaires.

Le Comité est ainsi d'avis que l'administration était en droit de mettre en œuvre la procédure prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écartier le démembrement des parts des différentes SCI ainsi que les augmentations de capital de dix d'entre elles et rétablir

l'impôt sur les sociétés que la société B aurait normalement dû supporter si ces actes n'avaient pas été passés.

Enfin, le Comité estime que l'administration est fondée à appliquer à la société B la majoration au taux de 40 % prévue par le b) de l'article 1729 du code général des impôts.

➤ **Affaire n° 2019-46 concernant M ou Mme X**

M. X et ses deux fils, X1 et X2 (ci-après consorts X) détenaient, à proportion respectivement de 50 %, 25 % et 25 %, la totalité du capital de la société A (ci-après A).

Ils ont créé le 2 juillet 2010 la société par actions simplifiée (SAS) B. Cette société détient des participations dans différentes sociétés civiles immobilières (SCI) soit en pleine propriété soit en usufruit. Ainsi, au cours des années 2010 et 2011, la société a acquis l'usufruit temporaire de vingt SCI auprès des consorts X. Le prix de cession de ces usufruits a été inscrit au crédit de leurs comptes courants dans les écritures de la société B. Lors de la cession de ces usufruits, ces SCI possédaient déjà des immeubles.

Le 27 décembre 2011, la société A a cédé l'ensemble de ses filiales pour un prix de 42,5 millions d'euros et détenait alors 10 % du capital de la société B avant d'acquérir le 14 février 2012 la totalité de ce capital auprès des consorts X. Elle a transféré son siège au Luxembourg le 3 octobre 2012.

A la suite de ces différentes opérations, MM X, X1 et X2 possèdent respectivement 50 %, 25 % et 25 % du capital de la société A, laquelle détient donc l'intégralité du capital de la société B.

Le 5 décembre 2011, la SCI E, relevant du régime des sociétés de personnes visées à l'article 8 du code général des impôts, est créée avec un capital de 4 millions d'euros, constitué de 40 000 parts d'une valeur unitaire de 100 euros. Les parts ont été démembrées à la création de la société. Les consorts X en détiennent ensemble la nue-propriété tandis que la société B en possède l'usufruit temporaire pour une durée de 15 ans expirant le 31 décembre 2026. La valeur de l'usufruit temporaire a été fixée à 1 840 000 euros, soit 45 % de la valeur en pleine propriété par application du barème de l'article 669 du code général des impôts. Afin d'acquérir l'usufruit de ces parts, la SCI E a souscrit un emprunt bancaire de même montant et de même durée. Les nus-propriétaires n'ont pas libéré leur souscription de 2 160 000 euros au capital de cette société.

La SCI E a acquis le 30 mars 2012 deux immeubles à usage de bureaux pour un prix de 4 millions d'euros financés par l'apport de la société B usufruitière des parts et par un emprunt bancaire souscrit par la SCI pour un montant de 2 160 000 euros.

Entre le 30 juillet 2012 et le 4 novembre 2013, les consorts X ont créé dix SCI, relevant du régime des sociétés de personnes visées à l'article 8 du code général des impôts, selon le même schéma suivant : le capital, fixé à 1 000 euros et composé de 100 parts d'une valeur nominale de 10 euros, est détenu à hauteur de 98 % ou de 99 % par les consorts X et de 2 % ou de 1 % par la société B.

Peu de temps après la création de chaque SCI et avant que celle-ci procède à l'acquisition d'immeubles, les consorts X cèdent l'usufruit temporaire de leurs parts à la société B pour une durée de 21 ans pour les cinq sociétés créées entre le 30 juillet et le 28 novembre 2012 et de 29 ans pour les cinq sociétés créées entre le 14 janvier et le 4 novembre 2013. Cet usufruit temporaire est évalué, par application du barème de l'article 669 du code général des impôts, à 69 % de la valeur en pleine propriété laquelle est égale à la valeur en capital.

Puis, dans le mois ou les deux mois suivant leur création, il est procédé dans chacune des SCI à une augmentation de capital par accroissement de la valeur nominale des parts afin de porter celui-ci à la valeur de l'immeuble que la SCI envisage d'acquérir. Chacun des consorts X et la société B y souscrivent à concurrence de leurs droits en usufruit et/ou en nue-propriété dans le

capital. La société B, ayant inscrit à son actif l'usufruit des parts des SCI et les augmentations de capital, finance sa quote-part de ces augmentations selon la même proportion de 69 % soit par emprunt bancaire soit par des fonds propres provenant de la société A, sa société mère luxembourgeoise dans le cadre d'avances partiellement rémunérées ou d'un prêt non rémunéré. Les nus-proprétaires n'ont pas libéré leur souscription à ces augmentations de capital.

Chaque SCI acquiert des immeubles à usage professionnel (entrepôts, bureaux, murs de restaurants) qu'elle a financés par ses fonds propres compte tenu de l'augmentation de capital mais dans la mesure seulement de sa libération par la société B et pour le surplus par des emprunts ou par d'autres sources de financement rendus nécessaires en raison du défaut de libération par les consorts X de leurs souscriptions à l'augmentation de capital.

En application des dispositions de l'article 238 bis K du code général des impôts, le résultat de ces onze SCI, qui ont procédé à l'amortissement des immeubles dont elles ont fait l'acquisition, a été déterminé selon les règles applicables en matière de bénéfices industriels et commerciaux et imposé à l'impôt sur les sociétés au nom de la société B, en sa qualité d'usufruitière des parts de ces onze SCI, par réintégration extra-comptable au tableau 2058-A. Les résultats des SCI n'ont généré aucun impôt sur les sociétés. En effet, les charges d'intérêts d'emprunts bancaires supportées par la société B et les amortissements comptabilisés par cette société, afférents à l'amortissement de l'usufruit temporaire des parts de chacune de ces SCI ont conduit à un résultat déficitaire pour l'ensemble des exercices soumis au contrôle de l'administration.

Au terme de la vérification de comptabilité de la société B portant sur la période du 1<sup>er</sup> janvier 2012 au 31 décembre 2014 et tirant les conséquences du contrôle de l'ensemble de ces structures, l'administration a remis en cause les opérations de démembrement des parts de ces onze SCI et d'augmentations de capital de dix d'entre elles au motif qu'elles participaient d'un montage n'ayant en réalité eu d'autre but que de permettre aux consorts X, dans le cadre de la constitution d'un patrimoine immobilier personnel en France, d'échapper à l'imposition des revenus fonciers générés par la location des immeubles exploités par chaque SCI dont ils auraient été redevables s'ils avaient conservé la pleine propriété des parts de ces SCI.

Par une proposition de rectification en date du 19 décembre 2016 notifiée à M. et Mme X, l'administration a en conséquence mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévu par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales afin d'écarter comme ne lui étant pas opposables les actes de démembrement temporaire des parts des onze SCI et l'augmentation de capital de dix d'entre elles. Elle a remis en cause l'application de l'article 238 bis K du code général des impôts et en a effacé l'ensemble de ses conséquences fiscales pour le foyer fiscal. Elle a considéré que M. X devait être regardé comme le plein propriétaire des participations dans chacune de ces SCI et a rétabli l'imposition des revenus fonciers qui, en l'absence de démembrement, serait intervenue à proportion des droits de M. X. Elle a donc taxé le foyer fiscal sur la quote-part lui revenant dans le résultat des différentes SCI, déterminée comme en matière de revenus fonciers. Les rappels d'impôt sur le revenu, de contribution exceptionnelle sur les hauts revenus et de contributions sociales notifiés au titre des années 2013 et 2014 ont été assortis de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

Après avoir entendu ensemble le conseil de M. et Mme X et le représentant de l'administration, le Comité constate, en premier lieu, que, si la société B a libéré la fraction de capital lui incombant dans chacune des onze SCI à raison de ses droits en usufruit, tel n'est pas le cas des nus-proprétaires et en particulier de M. X qui s'en est délibérément abstenu.

Il note que les apports prévus lors de la constitution ou de l'augmentation de capital de chacune des SCI, censés donner à chaque SCI le moyen de financer le prix de l'immeuble qu'elle envisageait d'acquérir, n'ont pu ainsi atteindre cet objectif en raison de l'attitude des nus-proprétaires de telle sorte que les SCI ont été contraintes de recourir à d'autres modalités

de financement qui ont aggravé leurs charges et diminué d'autant le résultat auquel la société B pouvait prétendre.

Le Comité constate, en deuxième lieu, que ce procédé, directement lié au démembrement des parts sociales, a ainsi, dans chacune des SCI, transféré sur la société usufruitière la charge du financement de la fraction du prix d'acquisition de l'immeuble incombant normalement aux nus-proprétaires et concouru de la sorte à la création pour la société B d'un déficit structurel sur l'ensemble de la période considérée.

Il estime en conséquence que les opérations de démembrement des parts et d'augmentation de capital des différentes SCI constituent, dans les circonstances de l'espèce, un montage artificiel, mis en place dans le seul but d'éviter l'imposition des revenus fonciers dont M. et Mme X auraient été redevables en l'absence de démembrement, qui n'est justifié par aucun motif mais qui, recherchant le bénéfice d'une application littérale des dispositions de l'article 238 bis K du code général des impôts à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur, ne poursuivait d'autre but que de permettre la détermination du résultat de chaque SCI selon les règles applicables en matière de bénéfices industriels et commerciaux et d'en effacer sa taxation à l'impôt sur les sociétés au niveau de la société B en raison du déficit structurel ainsi créé et de faire échapper ainsi les associés des différentes SCI, dont M. X, à la taxation entre leurs mains du résultat de ces SCI dans la catégorie des revenus fonciers.

Le Comité est ainsi d'avis que l'administration était en droit de mettre en œuvre la procédure prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter les actes de démembrement des parts des différentes SCI ainsi que les augmentations de capital de dix d'entre elles et rétablir les impositions que leurs associés, et notamment M. X, auraient normalement dû supporter si ces actes n'avaient pas été passés.

Enfin, le Comité estime que les associés des SCI, dont M. 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° 2019-47 concernant M ou Mme X1**

M. X et ses deux fils, X1 et X2 (ci-après consorts X) détenaient, à proportion respectivement de 50 %, 25 % et 25 %, la totalité du capital de la société A.

Ils ont créé le 2 juillet 2010 la société par actions simplifiée (SAS) B. Cette société détient des participations dans différentes sociétés civiles immobilières (SCI) soit en pleine propriété soit en usufruit. Ainsi, au cours des années 2010 et 2011, la société a acquis l'usufruit temporaire de vingt SCI auprès des consorts X. Le prix de cession de ces usufruits a été inscrit au crédit de leurs comptes courants dans les écritures de la société B. Lors de la cession de ces usufruits, ces SCI possédaient déjà des immeubles.

Le 27 décembre 2011, la société A a cédé l'ensemble de ses filiales pour un prix de 42,5 millions d'euros et détenait alors 10 % du capital de la société B avant d'acquérir le 14 février 2012 la totalité de ce capital auprès des consorts X. Elle a transféré son siège au Luxembourg le 3 octobre 2012.

A la suite de ces différentes opérations, MM X, X1 et X2 possèdent respectivement 50 %, 25 % et 25 % du capital de la société A, laquelle détient donc l'intégralité du capital de la société B.

Le 5 décembre 2011, la SCI E, relevant du régime des sociétés de personnes visées à l'article 8 du code général des impôts, est créée avec un capital de 4 millions d'euros, constitué de 40 000 parts d'une valeur unitaire de 100 euros. Les parts ont été démembrées à la création de la société. Les consorts X en détiennent ensemble la nue-propriété tandis que la société B en

possède l'usufruit temporaire pour une durée de 15 ans expirant le 31 décembre 2026. La valeur de l'usufruit temporaire a été fixée à 1 840 000 euros, soit 45 % de la valeur en pleine propriété par application du barème de l'article 669 du code général des impôts. Afin d'acquérir l'usufruit de ces parts, la SCI E a souscrit un emprunt bancaire de même montant et de même durée. Les nus-propriétaires n'ont pas libéré leur souscription de 2 160 000 euros au capital de cette société.

La SCI E a acquis le 30 mars 2012 deux immeubles à usage de bureaux pour un prix de 4 millions d'euros financés par l'apport de la société B usufruitière des parts et par un emprunt bancaire souscrit par la SCI pour un montant de 2 160 000 euros.

Entre le 30 juillet 2012 et le 4 novembre 2013, les consorts X ont créé dix SCI, relevant du régime des sociétés de personnes visées à l'article 8 du code général des impôts, selon le même schéma suivant : le capital, fixé à 1 000 euros et composé de 100 parts d'une valeur nominale de 10 euros, est détenu à hauteur de 98 % ou de 99 % par les consorts X et de 2 % ou de 1 % par la société B.

Peu de temps après la création de chaque SCI et avant que celle-ci procède à l'acquisition d'immeubles, les consorts X cèdent l'usufruit temporaire de leurs parts à la société B pour une durée de 21 ans pour les cinq sociétés créées entre le 30 juillet et le 28 novembre 2012 et de 29 ans pour les cinq sociétés créées entre le 14 janvier et le 4 novembre 2013. Cet usufruit temporaire est évalué, par application du barème de l'article 669 du code général des impôts, à 69 % de la valeur en pleine propriété laquelle est égale à la valeur en capital.

Puis, dans le mois ou les deux mois suivant leur création, il est procédé dans chacune des SCI à une augmentation de capital par accroissement de la valeur nominale des parts afin de porter celui-ci à la valeur de l'immeuble que la SCI envisage d'acquérir. Chacun des consorts X et la société B y souscrivent à concurrence de leurs droits en usufruit et/ou en nue-propriété dans le capital. La société B, ayant inscrit à son actif l'usufruit des parts des SCI et les augmentations de capital, finance sa quote-part de ces augmentations selon la même proportion de 69 % soit par emprunt bancaire soit par des fonds propres provenant de la société A, sa société mère luxembourgeoise dans le cadre d'avances partiellement rémunérées ou d'un prêt non rémunéré. Les nus-propriétaires n'ont pas libéré leur souscription à ces augmentations de capital.

Chaque SCI acquiert des immeubles à usage professionnel (entrepôts, bureaux, murs de restaurants) qu'elle a financés par ses fonds propres compte tenu de l'augmentation de capital mais dans la mesure seulement de sa libération par la société B et pour le surplus par des emprunts ou par d'autres sources de financement rendus nécessaires en raison du défaut de libération par les consorts X de leurs souscriptions à l'augmentation de capital.

En application des dispositions de l'article 238 bis K du code général des impôts, le résultat de ces onze SCI, qui ont procédé à l'amortissement des immeubles dont elles ont fait l'acquisition, a été déterminé selon les règles applicables en matière de bénéfices industriels et commerciaux et imposé à l'impôt sur les sociétés au nom de la société B, en sa qualité d'usufruitière des parts de ces onze SCI, par réintégration extra-comptable au tableau 2058 A. Les résultats des SCI n'ont généré aucun impôt sur les sociétés. En effet, les charges d'intérêts d'emprunts bancaires supportées par la société B et les amortissements comptabilisés par cette société, afférents à l'amortissement de l'usufruit temporaire des parts de chacune de ces SCI ont conduit à un résultat déficitaire pour l'ensemble des exercices soumis au contrôle de l'administration.

Au terme de la vérification de comptabilité de la société B portant sur la période du 1<sup>er</sup> janvier 2012 au 31 décembre 2014 et tirant les conséquences du contrôle de l'ensemble de ces structures, l'administration a remis en cause les opérations de démembrement des parts de ces onze SCI et d'augmentations de capital de dix d'entre elles au motif qu'elles participaient d'un montage n'ayant en réalité eu d'autre but que de permettre aux consorts X, dans le cadre

de la constitution d'un patrimoine immobilier personnel en France, d'échapper à l'imposition des revenus fonciers générés par la location des immeubles exploités par chaque SCI dont ils auraient été redevables s'ils avaient conservé la pleine propriété des parts de ces SCI.

Par une proposition de rectification en date du 19 décembre 2016 notifiée à M. et Mme X1, l'administration a en conséquence mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales afin d'écarter comme ne lui étant pas opposables les actes de démembrement temporaire des parts des onze SCI et l'augmentation de capital de dix d'entre elles. Elle a remis en cause l'application de l'article 238 bis K du code général des impôts et en a effacé l'ensemble de ses conséquences fiscales pour le foyer fiscal. Elle a considéré que M. X1 devait être regardé comme le plein propriétaire des participations dans chacune de ces SCI et a rétabli l'imposition des revenus fonciers qui, en l'absence de démembrement, serait intervenue à proportion des droits de M. X1. Elle a donc taxé le foyer fiscal sur la quote-part lui revenant dans le résultat des différentes SCI, déterminée comme en matière de revenus fonciers. Les rappels d'impôt sur le revenu, de contribution exceptionnelle sur les hauts revenus et de contributions sociales notifiés au titre de l'année 2014 ont été assortis de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

Après avoir entendu ensemble le conseil de M. et Mme X1 et le représentant de l'administration, le Comité constate, en premier lieu, que, si la société B a libéré la fraction de capital lui incombant dans chacune des onze SCI à raison de ses droits en usufruit, tel n'est pas le cas des nus-propriétaires et en particulier de M. X1 qui s'en est délibérément abstenu.

Il note que les apports prévus lors de la constitution ou de l'augmentation de capital de chacune des SCI, censés donner à chaque SCI le moyen de financer le prix de l'immeuble qu'elle envisageait d'acquérir, n'ont pu ainsi atteindre cet objectif en raison de l'attitude des nus-propriétaires de telle sorte que les SCI ont été contraintes de recourir à d'autres modalités de financement qui ont aggravé leurs charges et diminué d'autant le résultat auquel la société B pouvait prétendre.

Le Comité constate, en deuxième lieu, que ce procédé, directement lié au démembrement des parts sociales, a ainsi, dans chacune des SCI, transféré sur la société usufruitière la charge du financement de la fraction du prix d'acquisition de l'immeuble incombant normalement aux nus-propriétaires et concouru de la sorte à la création pour la société B d'un déficit structurel sur l'ensemble de la période considérée.

Il estime en conséquence que les opérations de démembrement des parts et d'augmentation de capital des différentes SCI constituent, dans les circonstances de l'espèce, un montage artificiel, mis en place dans le seul but d'éviter l'imposition des revenus fonciers dont M. et Mme X1 auraient été redevables en l'absence de démembrement, qui n'est justifié par aucun motif mais qui, recherchant le bénéfice d'une application littérale des dispositions de l'article 238 bis K du code général des impôts à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur, ne poursuivait d'autre but que de permettre la détermination du résultat de chaque SCI selon les règles applicables en matière de bénéfices industriels et commerciaux et d'en effacer sa taxation à l'impôt sur les sociétés au niveau de la société B en raison du déficit structurel ainsi créé et de faire échapper ainsi les associés des différentes SCI, dont M. X1, à la taxation entre leurs mains du résultat de ces SCI dans la catégorie des revenus fonciers.

Le Comité est ainsi d'avis que l'administration était en droit de mettre en œuvre la procédure prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter les actes de démembrement des parts des différentes SCI ainsi que les augmentations de capital de dix d'entre elles et rétablir les impositions que leurs associés, et notamment M. X1, auraient normalement dû supporter si ces actes n'avaient pas été passés.

Enfin, le Comité estime que les associés des SCI, dont M. X1, 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° 2019-48 concernant M. X2**

M. X et ses deux fils, X1 et X2 (ci-après consorts X) détenaient, à proportion respectivement de 50 %, 25 % et 25 %, la totalité du capital de la société A.

Ils ont créé le 2 juillet 2010 la société par actions simplifiée (SAS) B. Cette société détient des participations dans différentes sociétés civiles immobilières (SCI) soit en pleine propriété soit en usufruit. Ainsi, au cours des années 2010 et 2011, la société a acquis l'usufruit temporaire de vingt SCI auprès des consorts X. Le prix de cession de ces usufruits a été inscrit au crédit de leurs comptes courants dans les écritures de la société B. Lors de la cession de ces usufruits, ces SCI possédaient déjà des immeubles.

Le 27 décembre 2011, la société A a cédé l'ensemble de ses filiales pour un prix de 42,5 millions d'euros et détenait alors 10 % du capital de la société B avant d'acquérir le 14 février 2012 la totalité de ce capital auprès des consorts X. Elle a transféré son siège au Luxembourg le 3 octobre 2012.

A la suite de ces différentes opérations, MM X, X1 et X2 possèdent respectivement 50 %, 25 % et 25 % du capital de la société A, laquelle détient donc l'intégralité du capital de la société B.

Le 5 décembre 2011, la SCI E, relevant du régime des sociétés de personnes visées à l'article 8 du code général des impôts, est créée avec un capital de 4 millions d'euros, constitué de 40 000 parts d'une valeur unitaire de 100 euros. Les parts ont été démembrées à la création de la société. Les consorts X en détiennent ensemble la nue-propriété tandis que la société B en possède l'usufruit temporaire pour une durée de 15 ans expirant le 31 décembre 2026. La valeur de l'usufruit temporaire a été fixée à 1 840 000 euros, soit 45 % de la valeur en pleine propriété par application du barème de l'article 669 du code général des impôts. Afin d'acquérir l'usufruit de ces parts, la SCI E a souscrit un emprunt bancaire de même montant et de même durée. Les nus-propriétaires n'ont pas libéré leur souscription de 2 160 000 euros au capital de cette société.

La SCI E a acquis le 30 mars 2012 deux immeubles à usage de bureaux pour un prix de 4 millions d'euros financés par l'apport de la société B usufruitière des parts et par un emprunt bancaire souscrit par la SCI pour un montant de 2 160 000 euros.

Entre le 30 juillet 2012 et le 4 novembre 2013, les consorts X ont créé dix SCI, relevant du régime des sociétés de personnes visées à l'article 8 du code général des impôts, selon le même schéma suivant : le capital, fixé à 1 000 euros et composé de 100 parts d'une valeur nominale de 10 euros, est détenu à hauteur de 98 % ou de 99 % par les consorts X et de 2 % ou de 1 % par la société B.

Peu de temps après la création de chaque SCI et avant que celle-ci procède à l'acquisition d'immeubles, les consorts X cèdent l'usufruit temporaire de leurs parts à la société B pour une durée de 21 ans pour les cinq sociétés créées entre le 30 juillet et le 28 novembre 2012 et de 29 ans pour les cinq sociétés créées entre le 14 janvier et le 4 novembre 2013. Cet usufruit temporaire est évalué, par application du barème de l'article 669 du code général des impôts, à 69 % de la valeur en pleine propriété laquelle est égale à la valeur en capital.

Puis, dans le mois ou les deux mois suivant leur création, il est procédé dans chacune des SCI à une augmentation de capital par accroissement de la valeur nominale des parts afin de porter celui-ci à la valeur de l'immeuble que la SCI envisage d'acquérir. Chacun des consorts X et la société B y souscrivent à concurrence de leurs droits en usufruit et/ou en nue-propriété dans le capital. La société B, ayant inscrit à son actif l'usufruit des parts des SCI et les augmentations de capital, finance sa quote-part de ces augmentations selon la même proportion de 69 % soit

par emprunt bancaire soit par des fonds propres provenant de la société A, sa société mère luxembourgeoise dans le cadre d'avances partiellement rémunérées ou d'un prêt non rémunéré. Les nus-proprétaires n'ont pas libéré leur souscription à ces augmentations de capital.

Chaque SCI acquiert des immeubles à usage professionnel (entrepôts, bureaux, murs de restaurants) qu'elle a financés par ses fonds propres compte tenu de l'augmentation de capital mais dans la mesure seulement de sa libération par la société B et pour le surplus par des emprunts ou par d'autres sources de financement rendus nécessaires en raison du défaut de libération par les consorts X de leurs souscriptions à l'augmentation de capital.

En application des dispositions de l'article 238 bis K du code général des impôts, le résultat de ces onze SCI, qui ont procédé à l'amortissement des immeubles dont elles ont fait l'acquisition, a été déterminé selon les règles applicables en matière de bénéfices industriels et commerciaux et imposé à l'impôt sur les sociétés au nom de la société B, en sa qualité d'usufruitière des parts de ces onze SCI, par réintégration extra-comptable au tableau 2058 A. Les résultats des SCI n'ont généré aucun impôt sur les sociétés. En effet, les charges d'intérêts d'emprunts bancaires supportées par la société B et les amortissements comptabilisés par cette société, afférents à l'amortissement de l'usufruit temporaire des parts de chacune de ces SCI ont conduit à un résultat déficitaire pour l'ensemble des exercices soumis au contrôle de l'administration.

Au terme de la vérification de comptabilité de la société B portant sur la période du 1<sup>er</sup> janvier 2012 au 31 décembre 2014 et tirant les conséquences du contrôle de l'ensemble de ces structures, l'administration a remis en cause les opérations de démembrement des parts de ces onze SCI et d'augmentations de capital de dix d'entre elles au motif qu'elles participaient d'un montage n'ayant en réalité eu d'autre but que de permettre aux consorts X, dans le cadre de la constitution d'un patrimoine immobilier personnel en France, d'échapper à l'imposition des revenus fonciers générés par la location des immeubles exploités par chaque SCI dont ils auraient été redevables s'ils avaient conservé la pleine propriété des parts de ces SCI.

Par une proposition de rectification en date du 19 décembre 2016 notifiée à M. X2, l'administration a en conséquence mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales afin d'écarter comme ne lui étant pas opposables les actes de démembrement temporaire des parts des onze SCI et l'augmentation de capital de dix d'entre elles. Elle a remis en cause l'application de l'article 238 bis K du code général des impôts et en a effacé l'ensemble de ses conséquences fiscales pour le foyer fiscal. Elle a considéré que M. X2 devait être regardé comme le plein propriétaire des participations dans chacune de ces SCI et a rétabli l'imposition des revenus fonciers qui, en l'absence de démembrement, serait intervenue à proportion des droits de M. X2. Elle a donc taxé M. X2 sur la quote-part lui revenant dans le résultat des différentes SCI, déterminée comme en matière de revenus fonciers. Les rappels d'impôt sur le revenu, de contribution exceptionnelle sur les hauts revenus et de contributions sociales notifiés au titre des années 2013 et 2014 ont été assortis de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

Après avoir entendu ensemble le conseil de M. X2 et le représentant de l'administration, le Comité constate, en premier lieu, que, si la société B a libéré la fraction de capital lui incombant dans chacune des onze SCI à raison de ses droits en usufruit, tel n'est pas le cas des nus-proprétaires et en particulier de M. X2 qui s'en est délibérément abstenu.

Il note que les apports prévus lors de la constitution ou de l'augmentation de capital de chacune des SCI, censés donner à chaque SCI le moyen de financer le prix de l'immeuble qu'elle envisageait d'acquérir, n'ont pu ainsi atteindre cet objectif en raison de l'attitude des nus-proprétaires de telle sorte que les SCI ont été contraintes de recourir à d'autres modalités de financement qui ont aggravé leurs charges et diminué d'autant le résultat auquel la société B pouvait prétendre.



Le Comité constate, en deuxième lieu, que ce procédé, directement lié au démembrement des parts sociales, a ainsi, dans chacune des SCI, transféré sur la société usufruitière la charge du financement de la fraction du prix d'acquisition de l'immeuble incombant normalement aux nus-propriétaires et concouru de la sorte à la création pour la société B d'un déficit structurel sur l'ensemble de la période considérée.

Il estime en conséquence que les opérations de démembrement des parts et d'augmentation de capital des différentes SCI constituent, dans les circonstances de l'espèce, un montage artificiel, mis en place dans le seul but d'éviter l'imposition des revenus fonciers dont M. X2 aurait été redevable en l'absence de démembrement, qui n'est justifié par aucun motif mais qui, recherchant le bénéfice d'une application littérale des dispositions de l'article 238 bis K du code général des impôts à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur, ne poursuivait d'autre but que de permettre la détermination du résultat de chaque SCI selon les règles applicables en matière de bénéfices industriels et commerciaux et d'en effacer sa taxation à l'impôt sur les sociétés au niveau de la société B en raison du déficit structurel ainsi créé et de faire échapper ainsi les associés des différentes SCI, dont M. X2, à la taxation entre leurs mains du résultat de ces SCI dans la catégorie des revenus fonciers.

Le Comité est ainsi d'avis que l'administration était en droit de mettre en œuvre la procédure prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter les actes de démembrement des parts des différentes SCI ainsi que les augmentations de capital de dix d'entre elles et rétablir les impositions que leurs associés, et notamment M. X2, auraient normalement dû supporter si ces actes n'avaient pas été passés.

Enfin, le Comité estime que les associés des SCI, dont M. X2, 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° 2019-49 concernant la SCI C**

M. X et ses deux fils, X1 et X2 (ci-après consorts X) détenaient, à proportion respectivement de 50 %, 25 % et 25 %, la totalité du capital de la société A.

Ils ont créé le 2 juillet 2010 la société par actions simplifiée (SAS) B. Cette société détient des participations dans différentes sociétés civiles immobilières (SCI) soit en pleine propriété soit en usufruit. Ainsi, au cours des années 2010 et 2011, la société a acquis l'usufruit temporaire de vingt SCI auprès des consorts X. Le prix de cession de ces usufruits a été inscrit au crédit de leurs comptes courants dans les écritures de la société B. Lors de la cession de ces usufruits, ces SCI possédaient déjà des immeubles.

Le 27 décembre 2011, la société A a cédé l'ensemble de ses filiales pour un prix de 42,5 millions d'euros et détenait alors 10 % du capital de la société B avant d'acquérir le 14 février 2012 la totalité de ce capital auprès des consorts X. Elle a transféré son siège au Luxembourg le 3 octobre 2012.

A la suite de ces différentes opérations, MM X, X1 et X2 possèdent respectivement 50 %, 25 % et 25 % du capital de la société A, laquelle détient donc l'intégralité du capital de la société B.

Entre le 30 juillet 2012 et le 4 novembre 2013, les consorts X ont créé dix SCI, relevant du régime des sociétés de personnes visées à l'article 8 du code général des impôts, selon le même schéma suivant : le capital, fixé à 1 000 euros et composé de 100 parts d'une valeur nominale de 10 euros, est détenu à hauteur de 98 % ou de 99 % par les consorts X et de 2 % ou de 1 % par la société B.

Peu de temps après la création de chaque SCI et avant que celle-ci procède à l'acquisition d'immeubles, les conjoints X cèdent l'usufruit temporaire de leurs parts à la société B pour une durée de 21 ans pour les cinq sociétés créées entre le 30 juillet et le 28 novembre 2012 et de 29 ans pour les six sociétés créées entre le 14 janvier et le 4 novembre 2013. Cet usufruit temporaire est évalué, par application du barème de l'article 669 du code général des impôts, à 69 % de la valeur en pleine propriété laquelle est égale à la valeur en capital.

Puis, dans le mois ou les deux mois suivant leur création, il est procédé dans chacune des SCI à une augmentation de capital par accroissement de la valeur nominale des parts afin de porter celui-ci à la valeur de l'immeuble que la SCI envisage d'acquérir. Chacun des conjoints X et la société B y souscrivent à concurrence de leurs droits en usufruit et/ou en nue-propriété dans le capital. La société B, ayant inscrit à son actif l'usufruit des parts des SCI et les augmentations de capital, finance sa quote-part de ces augmentations selon la même proportion de 69 % soit par emprunt bancaire soit par des fonds propres provenant de la société A, sa société mère luxembourgeoise dans le cadre d'avances partiellement rémunérées ou d'un prêt non rémunéré. Les nus-propriétaires n'ont pas libéré leur souscription à ces augmentations de capital.

Chaque SCI acquiert des immeubles à usage professionnel (entrepôts, bureaux, murs de restaurants) qu'elle a financés par ses fonds propres compte tenu de l'augmentation de capital mais dans la mesure seulement de sa libération par la société B et pour le surplus par des emprunts ou par d'autres sources de financement rendus nécessaires en raison du défaut de libération par les conjoints X de leurs souscriptions à l'augmentation de capital.

Ainsi la SCI C a été créée le 30 juillet 2012 avec un capital de 1 000 euros détenu à 99 % par les conjoints X et à hauteur de 1 % par la société B.

Le 20 août 2012, les conjoints X cèdent à la société B l'usufruit temporaire de leurs titres pour une durée de 21 ans et un prix de 690 euros.

Le 20 août 2012, le capital de la société est porté à 1 061 000 euros, l'augmentation de 1 060 000 euros étant souscrite à hauteur de 731 401 euros par la société B et de 328 599 euros par les conjoints X.

Le 4 septembre 2012, la SCI C fait l'acquisition d'un bien immobilier pour un prix de 1 000 000 euros. Pour le financement de cet immeuble, la SCI a dû recourir à d'autres sources de financement rendues nécessaires en raison du défaut de libération de la fraction de l'augmentation de capital par les conjoints X.

En application des dispositions de l'article 238 bis K du code général des impôts, le résultat de la SCI C, qui a procédé à l'amortissement de l'immeuble dont elle a fait l'acquisition, a été déterminé selon les règles applicables en matière de bénéfices industriels et commerciaux et imposé à l'impôt sur les sociétés au nom de la société B usufruitière des parts de cette SCI.

Au terme de la vérification de comptabilité de la société B portant sur la période du 1<sup>er</sup> janvier 2012 au 31 décembre 2014 et du contrôle de la SCI C, l'administration a remis en cause les opérations de démembrement temporaire des parts et d'augmentation de capital de cette SCI au motif qu'elles participaient d'un montage n'ayant en réalité eu d'autre but que de permettre aux conjoints X, dans le cadre de la constitution d'un patrimoine immobilier personnel en France, d'échapper à l'imposition des revenus fonciers générés par la location des immeubles exploités par cette SCI dont ils auraient été redevables s'ils avaient conservé la pleine propriété des parts.

Par une proposition de rectification en date du 19 décembre 2016, l'administration a en conséquence mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévu par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales afin d'écartier comme ne lui étant pas opposables les actes de démembrement temporaire des parts de cette SCI et d'augmentation de capital et a rétabli

l'imposition des revenus fonciers qui, en l'absence de démembrement, serait intervenue à proportion de leurs droits pour M. X et ses deux fils, MM. X1 et X2.

Après avoir entendu ensemble le conseil de la société et le représentant de l'administration, le Comité constate, en premier lieu, que, si la société B a libéré la fraction de l'augmentation de capital en date du 20 août 2012 de la SCI C lui incombant à raison de sa qualité d'usufruitière des parts acquises peu de temps auparavant, tel n'est pas le cas des nus-proprétaires qui s'en sont délibérément abstenus.

Il note que cette augmentation de capital, destinée à donner à la SCI le moyen de financer le prix de l'immeuble qu'elle envisageait d'acquérir, n'a pu ainsi atteindre cet objectif en raison de l'attitude des nus-proprétaires de telle sorte que la SCI C a été contrainte de recourir à d'autres modalités de financement dont il n'est pas établi qu'elles n'auraient pas affecté le résultat auquel la société B pouvait prétendre.

Le Comité constate, en deuxième lieu, que ce procédé, directement lié au démembrement des parts sociales, a ainsi transféré sur la société usufruitière la charge du financement de la fraction du prix d'acquisition de l'immeuble incombant normalement aux nus-proprétaires et concouru de la sorte à la création pour la société B d'un déficit structurel sur l'ensemble de la période considérée.

Il estime en conséquence que le démembrement temporaire des parts de la SCI C et l'augmentation de capital constituent, dans les circonstances de l'espèce, un montage artificiel, mis en place dans le seul but d'éviter l'imposition des revenus fonciers dont les consorts X auraient été redevables en l'absence de démembrement, qui n'est justifié par aucun motif mais qui, recherchant le bénéfice d'une application littérale des dispositions de l'article 238 bis K du code général des impôts à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur, ne poursuivait d'autre but que de permettre la détermination du résultat de la SCI selon les règles applicables en matière de bénéfices industriels et commerciaux et d'en effacer sa taxation à l'impôt sur les sociétés au niveau de la société B en raison du déficit structurel ainsi créé et de faire échapper ainsi les associés de cette SCI à la taxation entre leurs mains de son résultat dans la catégorie des revenus fonciers.

Le Comité est ainsi d'avis que l'administration était en droit de mettre en œuvre la procédure prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter les actes de démembrement et d'augmentation de capital de la SCI C et rétablir la détermination de son résultat comme en matière de revenus fonciers telle qu'elle aurait dû intervenir si ces actes n'avaient pas été passés.

➤ **Affaire n° 2019-50 concernant la SCI D**

M. X et ses deux fils, X1 et X2 (ci-après consorts X) détenaient, à proportion respectivement de 50 %, 25 % et 25 %, la totalité du capital de la société A.

Ils ont créé le 2 juillet 2010 la société par actions simplifiée (SAS) B. Cette société détient des participations dans différentes sociétés civiles immobilières (SCI) soit en pleine propriété soit en usufruit. Ainsi, au cours des années 2010 et 2011, la société a acquis l'usufruit temporaire de vingt SCI auprès des consorts X. Le prix de cession de ces usufruits a été inscrit au crédit de leurs comptes courants dans les écritures de la société B. Lors de la cession de ces usufruits, ces SCI possédaient déjà des immeubles.

Le 27 décembre 2011, la société A a cédé l'ensemble de ses filiales pour un prix de 42,5 millions d'euros et détenait alors 10 % du capital de la société B avant d'acquérir le 14 février 2012 la totalité de ce capital auprès des consorts X. Elle a transféré son siège au Luxembourg le 3 octobre 2012.

A la suite de ces différentes opérations, MM X, X1 et X2 possèdent respectivement 50 %, 25 % et 25 % du capital de la société A, laquelle détient donc l'intégralité du capital de la société B.

Entre le 30 juillet 2012 et le 4 novembre 2013, les consorts X ont créé dix SCI, relevant du régime des sociétés de personnes visées à l'article 8 du code général des impôts, selon le même schéma suivant : le capital, fixé à 1 000 euros et composé de 100 parts d'une valeur nominale de 10 euros, est détenu à hauteur de 98 % ou de 99 % par les consorts X et de 2 % ou de 1 % par la société B.

Peu de temps après la création de chaque SCI et avant que celle-ci procède à l'acquisition d'immeubles, les consorts X cèdent l'usufruit temporaire de leurs parts à la société B pour une durée de 21 ans pour les cinq sociétés créées entre le 30 juillet et le 28 novembre 2012 et de 29 ans pour les six sociétés créées entre le 14 janvier et le 4 novembre 2013. Cet usufruit temporaire est évalué, par application du barème de l'article 669 du code général des impôts, à 69 % de la valeur en pleine propriété laquelle est égale à la valeur en capital.

Puis, dans le mois ou les deux mois suivant leur création, il est procédé dans chacune des SCI à une augmentation de capital par accroissement de la valeur nominale des parts afin de porter celui-ci à la valeur de l'immeuble que la SCI envisage d'acquérir. Chacun des consorts X et la société B y souscrivent à concurrence de leurs droits en usufruit et/ou en nue-propriété dans le capital. La société B, ayant inscrit à son actif l'usufruit des parts des SCI et les augmentations de capital, finance sa quote-part de ces augmentations selon la même proportion de 69 % soit par emprunt bancaire soit par des fonds propres provenant de la société A, sa société mère luxembourgeoise dans le cadre d'avances partiellement rémunérées ou d'un prêt non rémunéré. Les nus-propriétaires n'ont pas libéré leur souscription à ces augmentations de capital.

Chaque SCI acquiert des immeubles à usage professionnel (entrepôts, bureaux, murs de restaurants) qu'elle a financés par ses fonds propres compte tenu de l'augmentation de capital mais dans la mesure seulement de sa libération par la société B et pour le surplus par des emprunts ou par d'autres sources de financement rendus nécessaires en raison du défaut de libération par les consorts X de leurs souscriptions à l'augmentation de capital.

Ainsi la SCI D a été créée le 4 novembre 2013 avec un capital de 1 000 euros détenu à 98 % par les consorts X et à hauteur de 2 % par la société B.

Le 26 novembre 2013, les consorts X cèdent à la société B l'usufruit temporaire de leurs titres pour une durée de 29 ans et un prix de 676 euros.

Le 16 décembre 2013, le capital de la société est porté à 7 000 000 euros, l'augmentation de 6 999 000 euros étant souscrite à hauteur de 4 829 310 euros par la société B et de 2 169 690 euros par les consorts X.

Le 10 février 2014, la SCI D fait l'acquisition d'un bien immobilier pour un prix de 7 000 000 euros. Pour le financement de cet immeuble, la SCI a dû recourir à d'autres sources de financement rendues nécessaires en raison du défaut de libération de la fraction de l'augmentation de capital par les consorts X.

En application des dispositions de l'article 238 bis K du code général des impôts, le résultat de la SCI D, qui a procédé à l'amortissement de l'immeuble dont elle a fait l'acquisition, a été déterminé selon les règles applicables en matière de bénéfices industriels et commerciaux et imposé à l'impôt sur les sociétés au nom de la société B usufruitière des parts de cette SCI.

Au terme de la vérification de comptabilité de la société B portant sur la période du 1<sup>er</sup> janvier 2012 au 31 décembre 2014 et du contrôle de la SCI D, l'administration a remis en cause les opérations de démembrement temporaire des parts et d'augmentation de capital de cette SCI au motif qu'elles participaient d'un montage n'ayant en réalité eu d'autre but que de permettre

aux consorts X, dans le cadre de la constitution d'un patrimoine immobilier personnel en France, d'échapper à l'imposition des revenus fonciers générés par la location des immeubles exploités par cette SCI dont ils auraient été redevables s'ils avaient conservé la pleine propriété des parts.

Par une proposition de rectification en date du 19 décembre 2016, l'administration a en conséquence mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales afin d'écarter comme ne lui étant pas opposables les actes de démembrement temporaire des parts de cette SCI et d'augmentation de capital et a rétabli l'imposition des revenus fonciers qui, en l'absence de démembrement, serait intervenue à proportion de leurs droits pour M. X et ses deux fils, MM. X1 et X2.

Après avoir entendu ensemble le conseil de la société et le représentant de l'administration, le Comité constate, en premier lieu, que, si la société B a libéré la fraction de l'augmentation de capital en date du 16 décembre 2013 de la SCI D lui incombant à raison de sa qualité d'usufruitière des parts acquises peu de temps auparavant, tel n'est pas le cas des nus-proprétaires qui s'en sont délibérément abstenus.

Il note que cette augmentation de capital, destinée à donner à la SCI le moyen de financer le prix de l'immeuble qu'elle envisageait d'acquérir, n'a pu ainsi atteindre cet objectif en raison de l'attitude des nus-proprétaires de telle sorte que la SCI D a été contrainte de recourir à d'autres modalités de financement dont il n'est pas établi qu'elles n'auraient pas affecté le résultat auquel la société B pouvait prétendre.

Le Comité constate, en deuxième lieu, que ce procédé, directement lié au démembrement des parts sociales, a ainsi transféré sur la société usufruitière la charge du financement de la fraction du prix d'acquisition de l'immeuble incombant normalement aux nus-proprétaires et concouru de la sorte à la création pour la société B d'un déficit structurel sur l'ensemble de la période considérée.

Il estime en conséquence que le démembrement temporaire des parts de la SCI D et l'augmentation de capital constituent, dans les circonstances de l'espèce, un montage artificiel, mis en place dans le seul but d'éviter l'imposition des revenus fonciers dont les consorts X auraient été redevables en l'absence de démembrement, qui n'est justifié par aucun motif mais qui, recherchant le bénéfice d'une application littérale des dispositions de l'article 238 bis K du code général des impôts à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur, ne poursuivait d'autre but que de permettre la détermination du résultat de la SCI selon les règles applicables en matière de bénéfices industriels et commerciaux et d'en effacer sa taxation à l'impôt sur les sociétés au niveau de la société B en raison du déficit structurel ainsi créé et de faire échapper ainsi les associés de cette SCI à la taxation entre leurs mains de son résultat dans la catégorie des revenus fonciers.

Le Comité est ainsi d'avis que l'administration était en droit de mettre en œuvre la procédure prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter les actes de démembrement et d'augmentation de capital de la SCI D et rétablir la détermination de son résultat comme en matière de revenus fonciers telle qu'elle aurait dû intervenir si ces actes n'avaient pas été passés.

#### ➤ **Affaire n° 2019-51 concernant la SCI F**

M. X et ses deux fils, X1 et X2 (ci-après consorts X) détenaient, à proportion respectivement de 50 %, 25 % et 25 %, la totalité du capital de la société A.

Ils ont créé le 2 juillet 2010 la société par actions simplifiée (SAS) B. Cette société détient des participations dans différentes sociétés civiles immobilières (SCI) soit en pleine propriété soit en usufruit. Ainsi, au cours des années 2010 et 2011, la société a acquis l'usufruit temporaire de vingt SCI auprès des consorts X. Le prix de cession de ces usufruits a été inscrit au crédit

de leurs comptes courants dans les écritures de la société B. Lors de la cession de ces usufruits, ces SCI possédaient déjà des immeubles.

Le 27 décembre 2011, la société A a cédé l'ensemble de ses filiales pour un prix de 42,5 millions d'euros et détenait alors 10 % du capital de la société B avant d'acquérir le 14 février 2012 la totalité de ce capital auprès des consorts X. Elle a transféré son siège au Luxembourg le 3 octobre 2012.

A la suite de ces différentes opérations, MM X, X1 et X2 possèdent respectivement 50 %, 25 % et 25 % du capital de la société A, laquelle détient donc l'intégralité du capital de la société B.

Entre le 30 juillet 2012 et le 4 novembre 2013, les consorts X ont créé dix SCI, relevant du régime des sociétés de personnes visées à l'article 8 du code général des impôts, selon le même schéma suivant : le capital, fixé à 1 000 euros et composé de 100 parts d'une valeur nominale de 10 euros, est détenu à hauteur de 98 % ou de 99 % par les consorts X et de 2 % ou de 1 % par la société B.

Peu de temps après la création de chaque SCI et avant que celle-ci procède à l'acquisition d'immeubles, les consorts X cèdent l'usufruit temporaire de leurs parts à la société B pour une durée de 21 ans pour les cinq sociétés créées entre le 30 juillet et le 28 novembre 2012 et de 29 ans pour les six sociétés créées entre le 14 janvier et le 4 novembre 2013. Cet usufruit temporaire est évalué, par application du barème de l'article 669 du code général des impôts, à 69 % de la valeur en pleine propriété laquelle est égale à la valeur en capital.

Puis, dans le mois ou les deux mois suivant leur création, il est procédé dans chacune des SCI à une augmentation de capital par accroissement de la valeur nominale des parts afin de porter celui-ci à la valeur de l'immeuble que la SCI envisage d'acquérir. Chacun des consorts X et la société B y souscrivent à concurrence de leurs droits en usufruit et/ou en nue-propriété dans le capital. La société B, ayant inscrit à son actif l'usufruit des parts des SCI et les augmentations de capital, finance sa quote-part de ces augmentations selon la même proportion de 69 % soit par emprunt bancaire soit par des fonds propres provenant de la société A, sa société mère luxembourgeoise dans le cadre d'avances partiellement rémunérées ou d'un prêt non rémunéré. Les nus-propriétaires n'ont pas libéré leur souscription à ces augmentations de capital.

Chaque SCI acquiert des immeubles à usage professionnel (entrepôts, bureaux, murs de restaurants) qu'elle a financés par ses fonds propres compte tenu de l'augmentation de capital mais dans la mesure seulement de sa libération par la société B et pour le surplus par des emprunts ou par d'autres sources de financement rendus nécessaires en raison du défaut de libération par les consorts X de leurs souscriptions à l'augmentation de capital.

Ainsi la SCI F a été créée le 27 novembre 2012 avec un capital de 1 000 euros détenu à 99 % par les consorts X et à hauteur de 1 % par la société B.

Le 7 janvier 2013, les consorts X cèdent à la société B l'usufruit temporaire de leurs titres pour une durée de 21 ans et un prix de 690 euros.

Le 14 janvier 2013, le capital de la société est porté à 13 351 000 euros, l'augmentation de 13 350 000 euros étant souscrite à hauteur de 8 143 500 euros par la société B et de 5 206 500 euros par les consorts X.

Le 4 juillet 2013, la SCI F fait l'acquisition d'un bien immobilier pour un prix de 13 350 000 euros. Pour le financement de cet immeuble, la SCI a souscrit un prêt de 3 310 800 euros.

En application des dispositions de l'article 238 bis K du code général des impôts, le résultat de la SCI F, qui a procédé à l'amortissement de l'immeuble dont elle a fait l'acquisition, a été déterminé selon les règles applicables en matière de bénéfices industriels et commerciaux et imposé à l'impôt sur les sociétés au nom de la société B usufruitière des parts de cette SCI.

Au terme de la vérification de comptabilité de la société B portant sur la période du 1<sup>er</sup> janvier 2012 au 31 décembre 2014 et du contrôle de la SCI F, l'administration a remis en cause les opérations de démembrement temporaire des parts et d'augmentation de capital de cette SCI au motif qu'elles participaient d'un montage n'ayant en réalité eu d'autre but que de permettre aux conjoints X, dans le cadre de la constitution d'un patrimoine immobilier personnel en France, d'échapper à l'imposition des revenus fonciers générés par la location des immeubles exploités par cette SCI dont ils auraient été redevables s'ils avaient conservé la pleine propriété des parts.

Par une proposition de rectification en date du 19 décembre 2016, l'administration a en conséquence mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales afin d'écarter comme ne lui étant pas opposables les actes de démembrement temporaire des parts de cette SCI et d'augmentation de capital et a rétabli l'imposition des revenus fonciers qui, en l'absence de démembrement, serait intervenue à proportion de leurs droits pour M. X et ses deux fils, MM. X1 et X2.

Après avoir entendu ensemble le conseil de la société et le représentant de l'administration, le Comité constate, en premier lieu, que, si la société B a libéré la fraction de l'augmentation de capital en date du 14 janvier 2013 de la SCI F lui incombant à raison de sa qualité d'usufruitière des parts acquises peu de temps auparavant, tel n'est pas le cas des nus-propriétaires qui s'en sont délibérément abstenus.

Il note que cette augmentation de capital, destinée à donner à la SCI le moyen de financer le prix de l'immeuble qu'elle envisageait d'acquérir, n'a pu ainsi atteindre cet objectif en raison de l'attitude des nus-propriétaires de telle sorte que la SCI F a été contrainte de recourir à d'autres modalités de financement qui ont aggravé ses charges et diminué d'autant le résultat auquel la société B pouvait prétendre.

Le Comité constate, en deuxième lieu, que ce procédé, directement lié au démembrement des parts sociales, a ainsi transféré sur la société usufruitière la charge du financement de la fraction du prix d'acquisition de l'immeuble incombant normalement aux nus-propriétaires et concouru de la sorte à la création pour la société B d'un déficit structurel sur l'ensemble de la période considérée.

Il estime en conséquence que le démembrement temporaire des parts de la SCI F et l'augmentation de capital constituent, dans les circonstances de l'espèce, un montage artificiel, mis en place dans le seul but d'éviter l'imposition des revenus fonciers dont les conjoints X auraient été redevables en l'absence de démembrement, qui n'est justifié par aucun motif mais qui, recherchant le bénéfice d'une application littérale des dispositions de l'article 238 bis K du code général des impôts à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur, ne poursuivait d'autre but que de permettre la détermination du résultat de la SCI selon les règles applicables en matière de bénéfices industriels et commerciaux et d'en effacer sa taxation à l'impôt sur les sociétés au niveau de la société B en raison du déficit structurel ainsi créé et de faire échapper ainsi les associés de cette SCI à la taxation entre leurs mains de son résultat dans la catégorie des revenus fonciers.

Le Comité est ainsi d'avis que l'administration était en droit de mettre en œuvre la procédure prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter les actes de démembrement et d'augmentation de capital de la SCI F et rétablir la détermination de son résultat comme en matière de revenus fonciers telle qu'elle aurait dû intervenir si ces actes n'avaient pas été passés.

➤ **Affaire n° 2019-52 concernant la SCI G**

M. X et ses deux fils, X1 et X2 (ci-après conjoints X) détenaient, à proportion respectivement de 50 %, 25 % et 25 %, la totalité du capital de la société A.

Ils ont créé le 2 juillet 2010 la société par actions simplifiée (SAS) B. Cette société détient des participations dans différentes sociétés civiles immobilières (SCI) soit en pleine propriété soit en usufruit. Ainsi, au cours des années 2010 et 2011, la société a acquis l'usufruit temporaire de vingt SCI auprès des consorts X. Le prix de cession de ces usufruits a été inscrit au crédit de leurs comptes courants dans les écritures de la société B. Lors de la cession de ces usufruits, ces SCI possédaient déjà des immeubles.

Le 27 décembre 2011, la société A a cédé l'ensemble de ses filiales pour un prix de 42,5 millions d'euros et détenait alors 10 % du capital de la société B avant d'acquérir le 14 février 2012 la totalité de ce capital auprès des consorts X. Elle a transféré son siège au Luxembourg le 3 octobre 2012.

A la suite de ces différentes opérations, MM X, X1 et X2 possèdent respectivement 50 %, 25 % et 25 % du capital de la société A, laquelle détient donc l'intégralité du capital de la société B.

Entre le 30 juillet 2012 et le 4 novembre 2013, les consorts X ont créé dix SCI, relevant du régime des sociétés de personnes visées à l'article 8 du code général des impôts, selon le même schéma suivant : le capital, fixé à 1 000 euros et composé de 100 parts d'une valeur nominale de 10 euros, est détenu à hauteur de 98 % ou de 99 % par les consorts X et de 2 % ou de 1 % par la société B.

Peu de temps après la création de chaque SCI et avant que celle-ci procède à l'acquisition d'immeubles, les consorts X cèdent l'usufruit temporaire de leurs parts à la société B pour une durée de 21 ans pour les cinq sociétés créées entre le 30 juillet et le 28 novembre 2012 et de 29 ans pour les six sociétés créées entre le 14 janvier et le 4 novembre 2013. Cet usufruit temporaire est évalué, par application du barème de l'article 669 du code général des impôts, à 69 % de la valeur en pleine propriété laquelle est égale à la valeur en capital.

Puis, dans le mois ou les deux mois suivant leur création, il est procédé dans chacune des SCI à une augmentation de capital par accroissement de la valeur nominale des parts afin de porter celui-ci à la valeur de l'immeuble que la SCI envisage d'acquérir. Chacun des consorts X et la société B y souscrivent à concurrence de leurs droits en usufruit et/ou en nue-propriété dans le capital. La société B, ayant inscrit à son actif l'usufruit des parts des SCI et les augmentations de capital, finance sa quote-part de ces augmentations selon la même proportion de 69 % soit par emprunt bancaire soit par des fonds propres provenant de la société A, sa société mère luxembourgeoise dans le cadre d'avances partiellement rémunérées ou d'un prêt non rémunéré. Les nus-propriétaires n'ont pas libéré leur souscription à ces augmentations de capital.

Chaque SCI acquiert des immeubles à usage professionnel (entrepôts, bureaux, murs de restaurants) qu'elle a financés par ses fonds propres compte tenu de l'augmentation de capital mais dans la mesure seulement de sa libération par la société B et pour le surplus par des emprunts ou par d'autres sources de financement rendus nécessaires en raison du défaut de libération par les consorts X de leurs souscriptions à l'augmentation de capital.

Ainsi la SCI G a été créée le 14 janvier 2013 avec un capital de 1 000 euros détenu à 99 % par les consorts X et à hauteur de 1 % par la société B.

Le 15 février 2013, les consorts X cèdent à la société B l'usufruit temporaire de leurs titres pour une durée de 29 ans et un prix de 690 euros.

Le 1<sup>er</sup> mars 2013, le capital de la société est porté à 8 701 000 euros, l'augmentation de 8 700 000 euros étant souscrite à hauteur de 6 003 000 euros par la société B et de 2 697 000 euros par les consorts X.

Le 31 mai 2013, la SCI G fait l'acquisition d'un bien immobilier pour un prix de 8 100 000 euros. Pour le financement de cet immeuble, la SCI a souscrit un prêt de 3 310 800 euros.



En application des dispositions de l'article 238 bis K du code général des impôts, le résultat de la SCI G, qui a procédé à l'amortissement de l'immeuble dont elle a fait l'acquisition, a été déterminé selon les règles applicables en matière de bénéfices industriels et commerciaux et imposé à l'impôt sur les sociétés au nom de la société B usufruitière des parts de cette SCI.

Au terme de la vérification de comptabilité de la société B portant sur la période du 1<sup>er</sup> janvier 2012 au 31 décembre 2014 et du contrôle de la SCI G, l'administration a remis en cause les opérations de démembrement temporaire des parts et d'augmentation de capital de cette SCI au motif qu'elles participaient d'un montage n'ayant en réalité eu d'autre but que de permettre aux conjoints X, dans le cadre de la constitution d'un patrimoine immobilier personnel en France, d'échapper à l'imposition des revenus fonciers générés par la location des immeubles exploités par cette SCI dont ils auraient été redevables s'ils avaient conservé la pleine propriété des parts.

Par une proposition de rectification en date du 19 décembre 2016, l'administration a en conséquence mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales afin d'écarter comme ne lui étant pas opposables les actes de démembrement temporaire des parts de cette SCI et d'augmentation de capital et a rétabli l'imposition des revenus fonciers qui, en l'absence de démembrement, serait intervenue à proportion de leurs droits pour M. X et ses deux fils, MM. X1 et X2.

Après avoir entendu ensemble le conseil de la société et le représentant de l'administration, le Comité constate, en premier lieu, que, si la société B a libéré la fraction de l'augmentation de capital en date du 1<sup>er</sup> mars 2013 de la SCI G lui incombant à raison de sa qualité d'usufruitière des parts acquises peu de temps auparavant, tel n'est pas le cas des nus-proprétaires qui s'en sont délibérément abstenus.

Il note que cette augmentation de capital, destinée à donner à la SCI le moyen de financer le prix de l'immeuble qu'elle envisageait d'acquérir, n'a pu ainsi atteindre cet objectif en raison de l'attitude des nus-proprétaires de telle sorte que la SCI G a été contrainte de recourir à d'autres modalités de financement qui ont aggravé ses charges et diminué d'autant le résultat auquel la société B pouvait prétendre.

Le Comité constate, en deuxième lieu, que ce procédé, directement lié au démembrement des parts sociales, a ainsi transféré sur la société usufruitière la charge du financement de la fraction du prix d'acquisition de l'immeuble incombant normalement aux nus-proprétaires et concouru de la sorte à la création pour la société B d'un déficit structurel sur l'ensemble de la période considérée.

Il estime en conséquence que le démembrement temporaire des parts de la SCI G et l'augmentation de capital constituent, dans les circonstances de l'espèce, un montage artificiel, mis en place dans le seul but d'éviter l'imposition des revenus fonciers dont les conjoints X auraient été redevables en l'absence de démembrement, qui n'est justifié par aucun motif mais qui, recherchant le bénéfice d'une application littérale des dispositions de l'article 238 bis K du code général des impôts à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur, ne poursuivait d'autre but que de permettre la détermination du résultat de la SCI selon les règles applicables en matière de bénéfices industriels et commerciaux et d'en effacer sa taxation à l'impôt sur les sociétés au niveau de la société B en raison du déficit structurel ainsi créé et de faire échapper ainsi les associés de cette SCI à la taxation entre leurs mains de son résultat dans la catégorie des revenus fonciers.

Le Comité est ainsi d'avis que l'administration était en droit de mettre en œuvre la procédure prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter les actes de démembrement et d'augmentation de capital de la SCI G et rétablir la détermination de son résultat comme en matière de revenus fonciers telle qu'elle aurait dû intervenir si ces actes n'avaient pas été passés.

➤ **Affaire n° 2019-53 concernant la SCI E**

M. X et ses deux fils, X1 et X2 (ci-après consorts X) détenaient, à proportion respectivement de 50 %, 25 % et 25 %, la totalité du capital de la société A.

Ils ont créé le 2 juillet 2010 la société par actions simplifiée (SAS) B. Cette société détient des participations dans différentes sociétés civiles immobilières (SCI) soit en pleine propriété soit en usufruit. Ainsi, au cours des années 2010 et 2011, la société a acquis l'usufruit temporaire de vingt SCI auprès des consorts X. Le prix de cession de ces usufruits a été inscrit au crédit de leurs comptes courants dans les écritures de la société B. Lors de la cession de ces usufruits, ces SCI possédaient déjà des immeubles.

Le 27 décembre 2011, la société A a cédé l'ensemble de ses filiales pour un prix de 42,5 millions d'euros et détenait alors 10 % du capital de la société B avant d'acquérir le 14 février 2012 la totalité de ce capital auprès des consorts X. Elle a transféré son siège au Luxembourg le 3 octobre 2012.

A la suite de ces différentes opérations, MM X, X1 et X2 possèdent respectivement 50 %, 25 % et 25 % du capital de la société A, laquelle détient donc l'intégralité du capital de la société B.

Le 5 décembre 2011, la SCI E, relevant du régime des sociétés de personnes visées à l'article 8 du code général des impôts, est créée avec un capital de 4 millions d'euros, constitué de 40 000 parts d'une valeur unitaire de 100 euros. Les parts ont été démembrées à la création de la société. Les consorts X en détiennent ensemble la nue-propiété tandis que la société B en possède l'usufruit temporaire pour une durée de 15 ans expirant le 31 décembre 2026. La valeur de l'usufruit temporaire a été fixée à 1 840 000 euros, soit 46 % de la valeur en pleine propriété par application du barème de l'article 669 du code général des impôts. Afin d'acquérir l'usufruit de ces parts, la SCI E a souscrit un emprunt bancaire de même montant et de même durée. Les nus-propriétaires n'ont pas libéré leur souscription de 2 160 000 euros au capital de cette société.

La SCI E a acquis le 30 mars 2012 deux immeubles à usage de bureaux pour un prix de 4 millions d'euros financé par l'apport de la société B usufruitière des parts et par un emprunt bancaire souscrit par la SCI pour un montant de 2 160 000 euros.

En application des dispositions de l'article 238 bis K du code général des impôts, le résultat de la SCI E, qui a procédé à l'amortissement des immeubles dont elle a fait l'acquisition, a été déterminé selon les règles applicables en matière de bénéfices industriels et commerciaux et imposé à l'impôt sur les sociétés au nom de la société B, en sa qualité d'usufruitière des parts de cette SCI.

Au terme de la vérification de comptabilité de la société B portant sur la période du 1<sup>er</sup> janvier 2012 au 31 décembre 2014 et du contrôle de la SCI E, l'administration a remis en cause les opérations de démembrement temporaire des parts de cette SCI au motif qu'elles participaient d'un montage n'ayant en réalité eu d'autre but que de permettre aux consorts X, dans le cadre de la constitution d'un patrimoine immobilier personnel en France, d'échapper à l'imposition des revenus fonciers générés par la location des immeubles exploités par cette SCI dont ils auraient été redevables s'ils avaient conservé la pleine propriété des parts.

Par une proposition de rectification en date du 19 décembre 2016, l'administration a en conséquence mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales afin d'écarter comme ne lui étant pas opposables les actes de démembrement temporaire des parts de cette SCI et a rétabli l'imposition des revenus fonciers qui, en l'absence de démembrement, serait intervenue à proportion de leurs droits pour M. X et ses deux fils, MM. X1 et X2.

Après avoir entendu ensemble le conseil de la société et le représentant de l'administration, le Comité constate, en premier lieu, que, si la société B a libéré la fraction de capital de la SCI E correspondant à ses droits en usufruit, tel n'est pas le cas des nus-propriétaires qui s'en sont délibérément abstenus.

Il note que les apports prévus lors de la constitution de la société, destinés à donner à la SCI le moyen de financer le prix de l'immeuble qu'elle envisageait d'acquérir, n'ont pu ainsi atteindre cet objectif en raison de l'attitude des nus-propriétaires de telle sorte que la SCI E a été contrainte de recourir à l'emprunt, ce qui a aggravé ses charges et diminué d'autant le résultat auquel la société B pouvait prétendre.

Le Comité constate, en deuxième lieu, que ce procédé, directement lié au démembrement des parts sociales, a ainsi transféré sur la société usufruitière la charge du financement de la fraction du prix d'acquisition de l'immeuble incombant normalement aux nus-propriétaires et concouru de la sorte à la création pour la société B d'un déficit présentant un caractère structurel sur l'ensemble de la période considérée.

Il estime en conséquence que le démembrement temporaire des parts de la SCI E constitue, dans les circonstances de l'espèce, un montage artificiel, mis en place dans le seul but d'éviter l'imposition des revenus fonciers dont les consorts X auraient été redevables en l'absence de démembrement, qui n'est justifié par aucun motif mais qui, recherchant le bénéfice d'une application littérale des dispositions de l'article 238 bis K du code général des impôts à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur, ne poursuivait d'autre but que de permettre la détermination du résultat de la SCI selon les règles applicables en matière de bénéfices industriels et commerciaux et d'en effacer sa taxation à l'impôt sur les sociétés au niveau de la société B en raison du déficit structurel ainsi créé et de faire échapper ainsi les associés de cette SCI à la taxation entre leurs mains de son résultat dans la catégorie des revenus fonciers.

Le Comité est ainsi d'avis que l'administration était en droit de mettre en œuvre la procédure prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter le démembrement des parts de la SCI E et rétablir la détermination de son résultat comme en matière de revenus fonciers telle qu'elle aurait dû intervenir si cet acte n'avait pas été passé.

➤ **Affaire n° 2019-54 concernant la SCI H**

M. X et ses deux fils, X1 et X2 (ci-après consorts X) détenaient, à proportion respectivement de 50 %, 25 % et 25 %, la totalité du capital de la société A.

Ils ont créé le 2 juillet 2010 la société par actions simplifiée (SAS) B. Cette société détient des participations dans différentes sociétés civiles immobilières (SCI) soit en pleine propriété soit en usufruit. Ainsi, au cours des années 2010 et 2011, la société a acquis l'usufruit temporaire de vingt SCI auprès des consorts X. Le prix de cession de ces usufruits a été inscrit au crédit de leurs comptes courants dans les écritures de la société B. Lors de la cession de ces usufruits, ces SCI possédaient déjà des immeubles.

Le 27 décembre 2011, la société A a cédé l'ensemble de ses filiales pour un prix de 42,5 millions d'euros et détenait alors 10 % du capital de la société B avant d'acquérir le 14 février 2012 la totalité de ce capital auprès des consorts X. Elle a transféré son siège au Luxembourg le 3 octobre 2012.

A la suite de ces différentes opérations, MM X, X1 et X2 possèdent respectivement 50 %, 25 % et 25 % du capital de la société A, laquelle détient donc l'intégralité du capital de la société B.

Entre le 30 juillet 2012 et le 4 novembre 2013, les consorts X ont créé dix SCI, relevant du régime des sociétés de personnes visées à l'article 8 du code général des impôts, selon le même schéma suivant : le capital, fixé à 1 000 euros et composé de 100 parts d'une valeur

nominale de 10 euros, est détenu à hauteur de 98 % ou de 99 % par les consorts X et de 2 % ou de 1 % par la société B.

Peu de temps après la création de chaque SCI et avant que celle-ci procède à l'acquisition d'immeubles, les consorts X cèdent l'usufruit temporaire de leurs parts à la société B pour une durée de 21 ans pour les cinq sociétés créées entre le 30 juillet et le 28 novembre 2012 et de 29 ans pour les six sociétés créées entre le 14 janvier et le 4 novembre 2013. Cet usufruit temporaire est évalué, par application du barème de l'article 669 du code général des impôts, à 69 % de la valeur en pleine propriété laquelle est égale à la valeur en capital.

Puis, dans le mois ou les deux mois suivant leur création, il est procédé dans chacune des SCI à une augmentation de capital par accroissement de la valeur nominale des parts afin de porter celui-ci à la valeur de l'immeuble que la SCI envisage d'acquérir. Chacun des consorts X et la société B y souscrivent à concurrence de leurs droits en usufruit et/ou en nue-propriété dans le capital. La société B, ayant inscrit à son actif l'usufruit des parts des SCI et les augmentations de capital, finance sa quote-part de ces augmentations selon la même proportion de 69 % soit par emprunt bancaire soit par des fonds propres provenant de la société A, sa société mère luxembourgeoise dans le cadre d'avances partiellement rémunérées ou d'un prêt non rémunéré. Les nus-propriétaires n'ont pas libéré leur souscription à ces augmentations de capital.

Chaque SCI acquiert des immeubles à usage professionnel (entrepôts, bureaux, murs de restaurants) qu'elle a financés par ses fonds propres compte tenu de l'augmentation de capital mais dans la mesure seulement de sa libération par la société B et pour le surplus par des emprunts ou par d'autres sources de financement rendus nécessaires en raison du défaut de libération par les consorts X de leurs souscriptions à l'augmentation de capital.

Ainsi la SCI H a été créée le 18 mars 2013 avec un capital de 1 000 euros détenu à 98 % par les consorts X et à hauteur de 2 % par la société B.

Le 18 avril 2013, les consorts X cèdent à la société B l'usufruit temporaire de leurs titres pour une durée de 29 ans et un prix de 676 euros.

Le 24 mai 2013, le capital de la société est porté à 4 166 000 euros, l'augmentation de 4 165 000 euros étant souscrite à hauteur de 2 873 850 euros par la société B et de 1 291 150 euros par les consorts X.

Le 28 novembre 2013, la SCI H fait l'acquisition d'un bien immobilier pour un prix de 4 165 000 euros. Pour le financement de cet immeuble, la SCI a souscrit un prêt de 1 147 000 euros.

En application des dispositions de l'article 238 bis K du code général des impôts, le résultat de la SCI H, qui a procédé à l'amortissement de l'immeuble dont elle a fait l'acquisition, a été déterminé selon les règles applicables en matière de bénéfices industriels et commerciaux et imposé à l'impôt sur les sociétés au nom de la société B usufruitière des parts de cette SCI.

Au terme de la vérification de comptabilité de la société B portant sur la période du 1<sup>er</sup> janvier 2012 au 31 décembre 2014 et du contrôle de la SCI H, l'administration a remis en cause les opérations de démembrement temporaire des parts et d'augmentation de capital de cette SCI au motif qu'elles participaient d'un montage n'ayant en réalité eu d'autre but que de permettre aux consorts X, dans le cadre de la constitution d'un patrimoine immobilier personnel en France, d'échapper à l'imposition des revenus fonciers générés par la location des immeubles exploités par cette SCI dont ils auraient été redevables s'ils avaient conservé la pleine propriété des parts.

Par une proposition de rectification en date du 19 décembre 2016, l'administration a en conséquence mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales afin d'écartier comme ne lui étant pas opposables les actes de

démembrement temporaire des parts de cette SCI et d'augmentation de capital et a rétabli l'imposition des revenus fonciers qui, en l'absence de démembrement, serait intervenue à proportion de leurs droits pour M. X et ses deux fils, MM. X1 et X2.

Après avoir entendu ensemble le conseil de la société et le représentant de l'administration, le Comité constate, en premier lieu, que, si la société B a libéré la fraction de l'augmentation de capital en date du 24 mai 2013 de la SCI H lui incombant à raison de sa qualité d'usufruitière des parts acquises peu de temps auparavant, tel n'est pas le cas des nus-proprétaires qui s'en sont délibérément abstenus.

Il note que cette augmentation de capital, destinée à donner à la SCI le moyen de financer le prix de l'immeuble qu'elle envisageait d'acquérir, n'a pu ainsi atteindre cet objectif en raison de l'attitude des nus-proprétaires de telle sorte que la SCI H a été contrainte de recourir à d'autres modalités de financement qui ont aggravé ses charges et diminué d'autant le résultat auquel la société B pouvait prétendre.

Le Comité constate, en deuxième lieu, que ce procédé, directement lié au démembrement des parts sociales, a ainsi transféré sur la société usufruitière la charge du financement de la fraction du prix d'acquisition de l'immeuble incombant normalement aux nus-proprétaires et concouru de la sorte à la création pour la société B d'un déficit structurel sur l'ensemble de la période considérée.

Il estime en conséquence que le démembrement temporaire des parts de la SCI H et l'augmentation de capital constituent, dans les circonstances de l'espèce, un montage artificiel, mis en place dans le seul but d'éviter l'imposition des revenus fonciers dont les consorts X auraient été redevables en l'absence de démembrement, qui n'est justifié par aucun motif mais qui, recherchant le bénéfice d'une application littérale des dispositions de l'article 238 bis K du code général des impôts à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur, ne poursuivait d'autre but que de permettre la détermination du résultat de la SCI selon les règles applicables en matière de bénéfices industriels et commerciaux et d'en effacer sa taxation à l'impôt sur les sociétés au niveau de la société B en raison du déficit structurel ainsi créé et de faire échapper ainsi les associés de cette SCI à la taxation entre leurs mains de son résultat dans la catégorie des revenus fonciers.

Le Comité est ainsi d'avis que l'administration était en droit de mettre en œuvre la procédure prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter les actes de démembrement et d'augmentation de capital de la SCI H et rétablir la détermination de son résultat comme en matière de revenus fonciers telle qu'elle aurait dû intervenir si ces actes n'avaient pas été passés.

#### ➤ **Affaire n° 2019-55 concernant la SCI J**

M. X et ses deux fils, X1 et X2 (ci-après consorts X) détenaient, à proportion respectivement de 50 %, 25 % et 25 %, la totalité du capital de la société A.

Ils ont créé le 2 juillet 2010 la société par actions simplifiée (SAS) B. Cette société détient des participations dans différentes sociétés civiles immobilières (SCI) soit en pleine propriété soit en usufruit. Ainsi, au cours des années 2010 et 2011, la société a acquis l'usufruit temporaire de vingt SCI auprès des consorts X. Le prix de cession de ces usufruits a été inscrit au crédit de leurs comptes courants dans les écritures de la société B. Lors de la cession de ces usufruits, ces SCI possédaient déjà des immeubles.

Le 27 décembre 2011, la société A a cédé l'ensemble de ses filiales pour un prix de 42,5 millions d'euros et détenait alors 10 % du capital de la société B avant d'acquérir le 14 février 2012 la totalité de ce capital auprès des consorts X. Elle a transféré son siège au Luxembourg le 3 octobre 2012.

A la suite de ces différentes opérations, MM X, X1 et X2 possèdent respectivement 50 %, 25 % et 25 % du capital de la société A, laquelle détient donc l'intégralité du capital de la société B.

Entre le 30 juillet 2012 et le 4 novembre 2013, les consorts X ont créé dix SCI, relevant du régime des sociétés de personnes visées à l'article 8 du code général des impôts, selon le même schéma suivant : le capital, fixé à 1 000 euros et composé de 100 parts d'une valeur nominale de 10 euros, est détenu à hauteur de 98 % ou de 99 % par les consorts X et de 2 % ou de 1 % par la société B.

Peu de temps après la création de chaque SCI et avant que celle-ci procède à l'acquisition d'immeubles, les consorts X cèdent l'usufruit temporaire de leurs parts à la société B pour une durée de 21 ans pour les cinq sociétés créées entre le 30 juillet et le 28 novembre 2012 et de 29 ans pour les six sociétés créées entre le 14 janvier et le 4 novembre 2013. Cet usufruit temporaire est évalué, par application du barème de l'article 669 du code général des impôts, à 69 % de la valeur en pleine propriété laquelle est égale à la valeur en capital.

Puis, dans le mois ou les deux mois suivant leur création, il est procédé dans chacune des SCI à une augmentation de capital par accroissement de la valeur nominale des parts afin de porter celui-ci à la valeur de l'immeuble que la SCI envisage d'acquérir. Chacun des consorts X et la société B y souscrivent à concurrence de leurs droits en usufruit et/ou en nue-propriété dans le capital. La société B, ayant inscrit à son actif l'usufruit des parts des SCI et les augmentations de capital, finance sa quote-part de ces augmentations selon la même proportion de 69 % soit par emprunt bancaire soit par des fonds propres provenant de la société A, sa société mère luxembourgeoise dans le cadre d'avances partiellement rémunérées ou d'un prêt non rémunéré. Les nus-propriétaires n'ont pas libéré leur souscription à ces augmentations de capital.

Chaque SCI acquiert des immeubles à usage professionnel (entrepôts, bureaux, murs de restaurants) qu'elle a financés par ses fonds propres compte tenu de l'augmentation de capital mais dans la mesure seulement de sa libération par la société B et pour le surplus par des emprunts ou par d'autres sources de financement rendus nécessaires en raison du défaut de libération par les consorts X de leurs souscriptions à l'augmentation de capital.

Ainsi la SCI J a été créée le 11 octobre 2012 avec un capital de 1 000 euros détenu à 99 % par les consorts X et à hauteur de 1 % par la société B.

Le 7 novembre 2012, les consorts X cèdent à la société B l'usufruit temporaire de leurs titres pour une durée de 21 ans et un prix de 690 euros.

Le 8 novembre 2012, le capital de la société est porté à 2 001 000 euros, l'augmentation de 2 000 000 euros étant souscrite à hauteur de 1 380 002 euros par la société B et de 619 998 euros par les consorts X.

Le 22 novembre 2012, la SCI J fait l'acquisition d'un bien immobilier pour un prix de 2 000 000 euros. Pour le financement de cet immeuble, la SCI a dû recourir à d'autres sources de financement rendues nécessaires en raison du défaut de libération de la fraction de l'augmentation de capital par les consorts X.

En application des dispositions de l'article 238 bis K du code général des impôts, le résultat de la SCI J, qui a procédé à l'amortissement de l'immeuble dont elle a fait l'acquisition, a été déterminé selon les règles applicables en matière de bénéfices industriels et commerciaux et imposé à l'impôt sur les sociétés au nom de la société B usufruitière des parts de cette SCI.

Au terme de la vérification de comptabilité de la société B portant sur la période du 1<sup>er</sup> janvier 2012 au 31 décembre 2014 et du contrôle de la SCI J, l'administration a remis en cause les opérations de démembrement temporaire des parts et d'augmentation de capital de cette SCI au motif qu'elles participaient d'un montage n'ayant en réalité eu d'autre but que de permettre

aux consorts X, dans le cadre de la constitution d'un patrimoine immobilier personnel en France, d'échapper à l'imposition des revenus fonciers générés par la location des immeubles exploités par cette SCI dont ils auraient été redevables s'ils avaient conservé la pleine propriété des parts.

Par une proposition de rectification en date du 19 décembre 2016, l'administration a en conséquence mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales afin d'écartier comme ne lui étant pas opposables les actes de démembrement temporaire des parts de cette SCI et d'augmentation de capital et a rétabli l'imposition des revenus fonciers qui, en l'absence de démembrement, serait intervenue à proportion de leurs droits pour M. X et ses deux fils, MM. X1 et X2.

Après avoir entendu ensemble le conseil de la société et le représentant de l'administration, le Comité constate, en premier lieu, que, si la société B a libéré la fraction de l'augmentation de capital en date du 8 novembre 2012 de la SCI J lui incombant à raison de sa qualité d'usufruitière des parts acquises peu de temps auparavant, tel n'est pas le cas des nus-proprétaires qui s'en sont délibérément abstenus.

Il note que cette augmentation de capital, destinée à donner à la SCI le moyen de financer le prix de l'immeuble qu'elle envisageait d'acquérir, n'a pu ainsi atteindre cet objectif en raison de l'attitude des nus-proprétaires de telle sorte que la SCI J a été contrainte de recourir à d'autres modalités de financement dont il n'est pas établi qu'elles n'auraient pas affecté le résultat auquel la société B pouvait prétendre.

Le Comité constate, en deuxième lieu, que ce procédé, directement lié au démembrement des parts sociales, a ainsi transféré sur la société usufruitière la charge du financement de la fraction du prix d'acquisition de l'immeuble incombant normalement aux nus-proprétaires et concouru de la sorte à la création pour la société B d'un déficit structurel sur l'ensemble de la période considérée.

Il estime en conséquence que le démembrement temporaire des parts de la SCI J et l'augmentation de capital constituent, dans les circonstances de l'espèce, un montage artificiel, mis en place dans le seul but d'éviter l'imposition des revenus fonciers dont les consorts X auraient été redevables en l'absence de démembrement, qui n'est justifié par aucun motif mais qui, recherchant le bénéfice d'une application littérale des dispositions de l'article 238 bis K du code général des impôts à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur, ne poursuivait d'autre but que de permettre la détermination du résultat de la SCI selon les règles applicables en matière de bénéfices industriels et commerciaux et d'en effacer sa taxation à l'impôt sur les sociétés au niveau de la société B en raison du déficit structurel ainsi créé et de faire échapper ainsi les associés de cette SCI à la taxation entre leurs mains de son résultat dans la catégorie des revenus fonciers.

Le Comité est ainsi d'avis que l'administration était en droit de mettre en œuvre la procédure prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écartier les actes de démembrement et d'augmentation de capital de la SCI J et rétablir la détermination de son résultat comme en matière de revenus fonciers telle qu'elle aurait dû intervenir si ces actes n'avaient pas été passés.

#### ➤ **Affaire n° 2019-56 concernant la SCI K**

M. X et ses deux fils, X1 et X2 (ci-après consorts X) détenaient, à proportion respectivement de 50 %, 25 % et 25 %, la totalité du capital de la société A.

Ils ont créé le 2 juillet 2010 la société par actions simplifiée (SAS) B. Cette société détient des participations dans différentes sociétés civiles immobilières (SCI) soit en pleine propriété soit en usufruit. Ainsi, au cours des années 2010 et 2011, la société a acquis l'usufruit temporaire de vingt SCI auprès des consorts X. Le prix de cession de ces usufruits a été inscrit au crédit

de leurs comptes courants dans les écritures de la société B. Lors de la cession de ces usufruits, ces SCI possédaient déjà des immeubles.

Le 27 décembre 2011, la société A a cédé l'ensemble de ses filiales pour un prix de 42,5 millions d'euros et détenait alors 10 % du capital de la société B avant d'acquérir le 14 février 2012 la totalité de ce capital auprès des consorts X. Elle a transféré son siège au Luxembourg le 3 octobre 2012.

A la suite de ces différentes opérations, MM X, X1 et X2 possèdent respectivement 50 %, 25 % et 25 % du capital de la société A, laquelle détient donc l'intégralité du capital de la société B.

Entre le 30 juillet 2012 et le 4 novembre 2013, les consorts X ont créé dix SCI, relevant du régime des sociétés de personnes visées à l'article 8 du code général des impôts, selon le même schéma suivant : le capital, fixé à 1 000 euros et composé de 100 parts d'une valeur nominale de 10 euros, est détenu à hauteur de 98 % ou de 99 % par les consorts X et de 2 % ou de 1 % par la société B.

Peu de temps après la création de chaque SCI et avant que celle-ci procède à l'acquisition d'immeubles, les consorts X cèdent l'usufruit temporaire de leurs parts à la société B pour une durée de 21 ans pour les cinq sociétés créées entre le 30 juillet et le 28 novembre 2012 et de 29 ans pour les six sociétés créées entre le 14 janvier et le 4 novembre 2013. Cet usufruit temporaire est évalué, par application du barème de l'article 669 du code général des impôts, à 69 % de la valeur en pleine propriété laquelle est égale à la valeur en capital.

Puis, dans le mois ou les deux mois suivant leur création, il est procédé dans chacune des SCI à une augmentation de capital par accroissement de la valeur nominale des parts afin de porter celui-ci à la valeur de l'immeuble que la SCI envisage d'acquérir. Chacun des consorts X et la société B y souscrivent à concurrence de leurs droits en usufruit et/ou en nue-propriété dans le capital. La société B, ayant inscrit à son actif l'usufruit des parts des SCI et les augmentations de capital, finance sa quote-part de ces augmentations selon la même proportion de 69 % soit par emprunt bancaire soit par des fonds propres provenant de la société A, sa société mère luxembourgeoise dans le cadre d'avances partiellement rémunérées ou d'un prêt non rémunéré. Les nus-propriétaires n'ont pas libéré leur souscription à ces augmentations de capital.

Chaque SCI acquiert des immeubles à usage professionnel (entrepôts, bureaux, murs de restaurants) qu'elle a financés par ses fonds propres compte tenu de l'augmentation de capital mais dans la mesure seulement de sa libération par la société B et pour le surplus par des emprunts ou par d'autres sources de financement rendus nécessaires en raison du défaut de libération par les consorts X de leurs souscriptions à l'augmentation de capital.

Ainsi la SCI K a été créée le 28 juin 2013 avec un capital de 1 000 euros détenu à 98 % par les consorts X et à hauteur de 2 % par la société B.

Le 5 septembre 2013, les consorts X cèdent à la société B l'usufruit temporaire de leurs titres pour une durée de 29 ans et un prix de 676 euros.

Le 9 septembre 2013, le capital de la société est porté à 4 458 840 euros, l'augmentation de 4 457 840 euros étant souscrite à hauteur de 3 075 910 euros par la société B et de 1 381 930 euros par les consorts X.

Le 11 septembre 2013, la SCI K fait l'acquisition d'un bien immobilier pour un prix de 4 458 840 euros. Pour le financement de cet immeuble, la SCI a souscrit un prêt de 1 244 030 euros.

En application des dispositions de l'article 238 bis K du code général des impôts, le résultat de la SCI K, qui a procédé à l'amortissement de l'immeuble dont elle a fait l'acquisition, a été



déterminé selon les règles applicables en matière de bénéfices industriels et commerciaux et imposé à l'impôt sur les sociétés au nom de la société B usufruitière des parts de cette SCI.

Au terme de la vérification de comptabilité de la société B portant sur la période du 1<sup>er</sup> janvier 2012 au 31 décembre 2014 et du contrôle de la SCI K, l'administration a remis en cause les opérations de démembrement temporaire des parts et d'augmentation de capital de cette SCI au motif qu'elles participaient d'un montage n'ayant en réalité eu d'autre but que de permettre aux conjoints X, dans le cadre de la constitution d'un patrimoine immobilier personnel en France, d'échapper à l'imposition des revenus fonciers générés par la location des immeubles exploités par cette SCI dont ils auraient été redevables s'ils avaient conservé la pleine propriété des parts.

Par une proposition de rectification en date du 19 décembre 2016, l'administration a en conséquence mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales afin d'écarter comme ne lui étant pas opposables les actes de démembrement temporaire des parts de cette SCI et d'augmentation de capital et a rétabli l'imposition des revenus fonciers qui, en l'absence de démembrement, serait intervenue à proportion de leurs droits pour M. X et ses deux fils, MM. X1 et X2.

Après avoir entendu ensemble le conseil de la société et le représentant de l'administration, le Comité constate, en premier lieu, que, si la société B a libéré la fraction de l'augmentation de capital en date du 9 septembre 2013 de la SCI K lui incombant à raison de sa qualité d'usufruitière des parts acquises peu de temps auparavant, tel n'est pas le cas des nus-proprétaires qui s'en sont délibérément abstenus.

Il note que cette augmentation de capital, destinée à donner à la SCI le moyen de financer le prix de l'immeuble qu'elle envisageait d'acquérir, n'a pu ainsi atteindre cet objectif en raison de l'attitude des nus-proprétaires de telle sorte que la SCI K a été contrainte de recourir à d'autres modalités de financement qui ont aggravé ses charges et diminué d'autant le résultat auquel la société B pouvait prétendre.

Le Comité constate, en deuxième lieu, que ce procédé, directement lié au démembrement des parts sociales, a ainsi transféré sur la société usufruitière la charge du financement de la fraction du prix d'acquisition de l'immeuble incombant normalement aux nus-proprétaires et concouru de la sorte à la création pour la société B d'un déficit structurel sur l'ensemble de la période considérée.

Il estime en conséquence que le démembrement temporaire des parts de la SCI K et l'augmentation de capital constituent, dans les circonstances de l'espèce, un montage artificiel, mis en place dans le seul but d'éviter l'imposition des revenus fonciers dont les conjoints X auraient été redevables en l'absence de démembrement, qui n'est justifié par aucun motif mais qui, recherchant le bénéfice d'une application littérale des dispositions de l'article 238 bis K du code général des impôts à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur, ne poursuivait d'autre but que de permettre la détermination du résultat de la SCI selon les règles applicables en matière de bénéfices industriels et commerciaux et d'en effacer sa taxation à l'impôt sur les sociétés au niveau de la société B en raison du déficit structurel ainsi créé et de faire échapper ainsi les associés de cette SCI à la taxation entre leurs mains de son résultat dans la catégorie des revenus fonciers.

Le Comité est ainsi d'avis que l'administration était en droit de mettre en œuvre la procédure prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter les actes de démembrement et d'augmentation de capital de la SCI K et rétablir la détermination de son résultat comme en matière de revenus fonciers telle qu'elle aurait dû intervenir si ces actes n'avaient pas été passés.

➤ **Affaire n° 2019-57 concernant la SCIL**

M. X et ses deux fils, X1 et X2 (ci-après consorts X) détenaient, à proportion respectivement de 50 %, 25 % et 25 %, la totalité du capital de la société A.

Ils ont créé le 2 juillet 2010 la société par actions simplifiée (SAS) B. Cette société détient des participations dans différentes sociétés civiles immobilières (SCI) soit en pleine propriété soit en usufruit. Ainsi, au cours des années 2010 et 2011, la société a acquis l'usufruit temporaire de vingt SCI auprès des consorts X. Le prix de cession de ces usufruits a été inscrit au crédit de leurs comptes courants dans les écritures de la société B. Lors de la cession de ces usufruits, ces SCI possédaient déjà des immeubles.

Le 27 décembre 2011, la société A a cédé l'ensemble de ses filiales pour un prix de 42,5 millions d'euros et détenait alors 10 % du capital de la société B avant d'acquérir le 14 février 2012 la totalité de ce capital auprès des consorts X. Elle a transféré son siège au Luxembourg le 3 octobre 2012.

A la suite de ces différentes opérations, MM X, X1 et X2 possèdent respectivement 50 %, 25 % et 25 % du capital de la société A, laquelle détient donc l'intégralité du capital de la société B.

Entre le 30 juillet 2012 et le 4 novembre 2013, les consorts X ont créé dix SCI, relevant du régime des sociétés de personnes visées à l'article 8 du code général des impôts, selon le même schéma suivant : le capital, fixé à 1 000 euros et composé de 100 parts d'une valeur nominale de 10 euros, est détenu à hauteur de 98 % ou de 99 % par les consorts X et de 2 % ou de 1 % par la société B.

Peu de temps après la création de chaque SCI et avant que celle-ci procède à l'acquisition d'immeubles, les consorts X cèdent l'usufruit temporaire de leurs parts à la société B pour une durée de 21 ans pour les cinq sociétés créées entre le 30 juillet et le 28 novembre 2012 et de 29 ans pour les six sociétés créées entre le 14 janvier et le 4 novembre 2013. Cet usufruit temporaire est évalué, par application du barème de l'article 669 du code général des impôts, à 69 % de la valeur en pleine propriété laquelle est égale à la valeur en capital.

Puis, dans le mois ou les deux mois suivant leur création, il est procédé dans chacune des SCI à une augmentation de capital par accroissement de la valeur nominale des parts afin de porter celui-ci à la valeur de l'immeuble que la SCI envisage d'acquérir. Chacun des consorts X et la société B y souscrivent à concurrence de leurs droits en usufruit et/ou en nue-propriété dans le capital. La société B, ayant inscrit à son actif l'usufruit des parts des SCI et les augmentations de capital, finance sa quote-part de ces augmentations selon la même proportion de 69 % soit par emprunt bancaire soit par des fonds propres provenant de la société A, sa société mère luxembourgeoise dans le cadre d'avances partiellement rémunérées ou d'un prêt non rémunéré. Les nus-propriétaires n'ont pas libéré leur souscription à ces augmentations de capital.

Chaque SCI acquiert des immeubles à usage professionnel (entrepôts, bureaux, murs de restaurants) qu'elle a financés par ses fonds propres compte tenu de l'augmentation de capital mais dans la mesure seulement de sa libération par la société B et pour le surplus par des emprunts ou par d'autres sources de financement rendus nécessaires en raison du défaut de libération par les consorts X de leurs souscriptions à l'augmentation de capital.

Ainsi la SCI L a été créée le 2 avril 2013 avec un capital de 1 000 euros détenu à 98 % par les consorts X et à hauteur de 2 % par la société B.

Le 3 mai 2013, les consorts X cèdent à la société B l'usufruit temporaire de leurs titres pour une durée de 29 ans et un prix de 676 euros.

Le 24 mai 2013, le capital de la société est porté à 2 152 262 euros, l'augmentation de 2 151 262 euros étant souscrite à hauteur de 1 484 371 euros par la société B et de 666 891 euros par les consorts X.

Le 6 mai 2013, la SCI L fait l'acquisition d'un bien immobilier pour un prix de 2 151 262 euros. Pour le financement de cet immeuble, la SCI a souscrit un prêt de 598 300 euros.

En application des dispositions de l'article 238 bis K du code général des impôts, le résultat de la SCI L, qui a procédé à l'amortissement de l'immeuble dont elle a fait l'acquisition, a été déterminé selon les règles applicables en matière de bénéfices industriels et commerciaux et imposés à l'impôt sur les sociétés au nom de la société B usufruitière des parts de cette SCI.

Au terme de la vérification de comptabilité de la société B portant sur la période du 1<sup>er</sup> janvier 2012 au 31 décembre 2014 et du contrôle de la SCI L, l'administration a remis en cause les opérations de démembrement temporaire des parts et d'augmentation de capital de cette SCI au motif qu'elles participaient d'un montage n'ayant en réalité eu d'autre but que de permettre aux consorts X, dans le cadre de la constitution d'un patrimoine immobilier personnel en France, d'échapper à l'imposition des revenus fonciers générés par la location des immeubles exploités par cette SCI dont ils auraient été redevables s'ils avaient conservé la pleine propriété des parts.

Par une proposition de rectification en date du 19 décembre 2016, l'administration a en conséquence mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévu par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales afin d'écarter comme ne lui étant pas opposables les actes de démembrement temporaire des parts de cette SCI et d'augmentation de capital et a rétabli l'imposition des revenus fonciers qui, en l'absence de démembrement, serait intervenue à proportion de leurs droits pour M. X et ses deux fils, MM. X1 et X2.

Après avoir entendu ensemble le conseil de la société et le représentant de l'administration, le Comité constate, en premier lieu, que, si la société B a libéré la fraction de l'augmentation de capital en date du 24 mai 2013 de la SCI L lui incombant à raison de sa qualité d'usufruitière des parts acquises peu de temps auparavant, tel n'est pas le cas des nus-proprétaires qui s'en sont délibérément abstenus.

Il note que cette augmentation de capital, destinée à donner à la SCI le moyen de financer le prix de l'immeuble qu'elle envisageait d'acquérir, n'a pu ainsi atteindre cet objectif en raison de l'attitude des nus-proprétaires de telle sorte que la SCI L a été contrainte de recourir à d'autres modalités de financement qui ont aggravé ses charges et diminué d'autant le résultat auquel la société B pouvait prétendre.

Le Comité constate, en deuxième lieu, que ce procédé, directement lié au démembrement des parts sociales, a ainsi transféré sur la société usufruitière la charge du financement de la fraction du prix d'acquisition de l'immeuble incombant normalement aux nus-proprétaires et concouru de la sorte à la création pour la société B d'un déficit structurel sur l'ensemble de la période considérée.

Il estime en conséquence que le démembrement temporaire des parts de la SCI L et l'augmentation de capital constituent, dans les circonstances de l'espèce, un montage artificiel, mis en place dans le seul but d'éviter l'imposition des revenus fonciers dont les consorts X auraient été redevables en l'absence de démembrement, qui n'est justifié par aucun motif mais qui, recherchant le bénéfice d'une application littérale des dispositions de l'article 238 bis K du code général des impôts à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur, ne poursuivait d'autre but que de permettre la détermination du résultat de la SCI selon les règles applicables en matière de bénéfices industriels et commerciaux et d'en effacer sa taxation à l'impôt sur les sociétés au niveau de la société B en raison du déficit structurel ainsi créé et de faire échapper ainsi les associés de cette SCI à la taxation entre leurs mains de son résultat dans la catégorie des revenus fonciers.

Le Comité est ainsi d'avis que l'administration était en droit de mettre en œuvre la procédure prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter les actes de démembrement et d'augmentation de capital de la SCI L et rétablir la détermination de son résultat comme en matière de revenus fonciers telle qu'elle aurait dû intervenir si ces actes n'avaient pas été passés.

➤ **Affaire n° 2019-58 concernant la SCIM**

M. X et ses deux fils, X1 et X2 (ci-après consorts X) détenaient, à proportion respectivement de 50 %, 25 % et 25 %, la totalité du capital de la société A.

Ils ont créé le 2 juillet 2010 la société par actions simplifiée (SAS) B. Cette société détient des participations dans différentes sociétés civiles immobilières (SCI) soit en pleine propriété soit en usufruit. Ainsi, au cours des années 2010 et 2011, la société a acquis l'usufruit temporaire de vingt SCI auprès des consorts X. Le prix de cession de ces usufruits a été inscrit au crédit de leurs comptes courants dans les écritures de la société B. Lors de la cession de ces usufruits, ces SCI possédaient déjà des immeubles.

Le 27 décembre 2011, la société A a cédé l'ensemble de ses filiales pour un prix de 42,5 millions d'euros et détenait alors 10 % du capital de la société B avant d'acquérir le 14 février 2012 la totalité de ce capital auprès des consorts X. Elle a transféré son siège au Luxembourg le 3 octobre 2012.

A la suite de ces différentes opérations, MM X, X1 et X2 possèdent respectivement 50 %, 25 % et 25 % du capital de la société A, laquelle détient donc l'intégralité du capital de la société B.

Entre le 30 juillet 2012 et le 4 novembre 2013, les consorts X ont créé dix SCI, relevant du régime des sociétés de personnes visées à l'article 8 du code général des impôts, selon le même schéma suivant : le capital, fixé à 1 000 euros et composé de 100 parts d'une valeur nominale de 10 euros, est détenu à hauteur de 98 % ou de 99 % par les consorts X et de 2 % ou de 1 % par la société B.

Peu de temps après la création de chaque SCI et avant que celle-ci procède à l'acquisition d'immeubles, les consorts X cèdent l'usufruit temporaire de leurs parts à la société B pour une durée de 21 ans pour les cinq sociétés créées entre le 30 juillet et le 28 novembre 2012 et de 29 ans pour les six sociétés créées entre le 14 janvier et le 4 novembre 2013. Cet usufruit temporaire est évalué, par application du barème de l'article 669 du code général des impôts, à 69 % de la valeur en pleine propriété laquelle est égale à la valeur en capital.

Puis, dans le mois ou les deux mois suivant leur création, il est procédé dans chacune des SCI à une augmentation de capital par accroissement de la valeur nominale des parts afin de porter celui-ci à la valeur de l'immeuble que la SCI envisage d'acquérir. Chacun des consorts X et la société B y souscrivent à concurrence de leurs droits en usufruit et/ou en nue-propriété dans le capital. La société B, ayant inscrit à son actif l'usufruit des parts des SCI et les augmentations de capital, finance sa quote-part de ces augmentations selon la même proportion de 69 % soit par emprunt bancaire soit par des fonds propres provenant de la société A, sa société mère luxembourgeoise dans le cadre d'avances partiellement rémunérées ou d'un prêt non rémunéré. Les nus-propriétaires n'ont pas libéré leur souscription à ces augmentations de capital.

Chaque SCI acquiert des immeubles à usage professionnel (entrepôts, bureaux, murs de restaurants) qu'elle a financés par ses fonds propres compte tenu de l'augmentation de capital mais dans la mesure seulement de sa libération par la société B et pour le surplus par des emprunts ou par d'autres sources de financement rendus nécessaires en raison du défaut de libération par les consorts X de leurs souscriptions à l'augmentation de capital.

Ainsi la SCI M a été créée le 30 juillet 2012 avec un capital de 1 000 euros détenu à 99 % par les consorts X et à hauteur de 1 % par la société B.

Le 20 août 2012, les consorts X cèdent à la société B l'usufruit temporaire de leurs titres pour une durée de 21 ans et un prix de 690 euros.

Le 20 août 2012, le capital de la société est porté à 2 501 000 euros, l'augmentation de 2 500 000 euros étant souscrite à hauteur de 1 725 010 euros par la société B et de 774 990 euros par les consorts X.

Le 19 novembre 2012, la SCI M fait l'acquisition d'un bien immobilier pour un prix de 2 500 000 euros. Pour le financement de cet immeuble, la SCI a dû recourir à d'autres sources de financement rendues nécessaires en raison du défaut de libération de la fraction de l'augmentation de capital par les consorts X.

En application des dispositions de l'article 238 bis K du code général des impôts, le résultat de la SCI M, qui a procédé à l'amortissement de l'immeuble dont elle a fait l'acquisition, a été déterminé selon les règles applicables en matière de bénéfices industriels et commerciaux et imposés à l'impôt sur les sociétés au nom de la société B usufruitière des parts de cette SCI.

Au terme de la vérification de comptabilité de la société B portant sur la période du 1<sup>er</sup> janvier 2012 au 31 décembre 2014 et du contrôle de la SCI M, l'administration a remis en cause les opérations de démembrement temporaire des parts et d'augmentation de capital de cette SCI au motif qu'elles participaient d'un montage n'ayant en réalité eu d'autre but que de permettre aux consorts X, dans le cadre de la constitution d'un patrimoine immobilier personnel en France, d'échapper à l'imposition des revenus fonciers générés par la location des immeubles exploités par cette SCI dont ils auraient été redevables s'ils avaient conservé la pleine propriété des parts.

Par une proposition de rectification en date du 19 décembre 2016, l'administration a en conséquence mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévu par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales afin d'écarter comme ne lui étant pas opposables les actes de démembrement temporaire des parts de cette SCI et d'augmentation de capital et a rétabli l'imposition des revenus fonciers qui, en l'absence de démembrement, serait intervenue à proportion de leurs droits pour M. X et ses deux fils, MM. X1 et X2.

Après avoir entendu ensemble le conseil de la société et le représentant de l'administration, le Comité constate, en premier lieu, que, si la société B a libéré la fraction de l'augmentation de capital en date du 20 août 2012 de la SCI M lui incombant à raison de sa qualité d'usufruitière des parts acquises peu de temps auparavant, tel n'est pas le cas des nus-proprétaires qui s'en sont délibérément abstenus.

Il note que cette augmentation de capital, destinée à donner à la SCI le moyen de financer le prix de l'immeuble qu'elle envisageait d'acquérir, n'a pu ainsi atteindre cet objectif en raison de l'attitude des nus-proprétaires de telle sorte que la SCI M a été contrainte de recourir à d'autres modalités de financement dont il n'est pas établi qu'elles n'auraient pas affecté le résultat auquel la société B pouvait prétendre.

Le Comité constate, en deuxième lieu, que ce procédé, directement lié au démembrement des parts sociales, a ainsi transféré sur la société usufruitière la charge du financement de la fraction du prix d'acquisition de l'immeuble incombant normalement aux nus-proprétaires et concouru de la sorte à la création pour la société B d'un déficit structurel sur l'ensemble de la période considérée.

Il estime en conséquence que le démembrement temporaire des parts de la SCI M et l'augmentation de capital constituent, dans les circonstances de l'espèce, un montage artificiel, mis en place dans le seul but d'éviter l'imposition des revenus fonciers dont les consorts X auraient été redevables en l'absence de démembrement, qui n'est justifié par aucun motif

économique mais qui, recherchant le bénéfice d'une application littérale des dispositions de l'article 238 bis K du code général des impôts à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur, ne poursuivait d'autre but que de permettre la détermination du résultat de la SCI selon les règles applicables en matière de bénéfices industriels et commerciaux et d'en effacer sa taxation à l'impôt sur les sociétés au niveau de la société B en raison du déficit structurel ainsi créé et de faire échapper ainsi les associés de cette SCI à la taxation entre leurs mains de son résultat dans la catégorie des revenus fonciers.

Le Comité est ainsi d'avis que l'administration était en droit de mettre en œuvre la procédure prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter les actes de démembrement et d'augmentation de capital de la SCI M et rétablir la détermination de son résultat comme en matière de revenus fonciers telle qu'elle aurait dû intervenir si ces actes n'avaient pas été passés.

➤ **Affaire n° 2019-59 concernant la SCIN**

M. X et ses deux fils, X1 et X2 (ci-après consorts X) détenaient, à proportion respectivement de 50 %, 25 % et 25 %, la totalité du capital de la société A.

Ils ont créé le 2 juillet 2010 la société par actions simplifiée (SAS) B. Cette société détient des participations dans différentes sociétés civiles immobilières (SCI) soit en pleine propriété soit en usufruit. Ainsi, au cours des années 2010 et 2011, la société a acquis l'usufruit temporaire de vingt SCI auprès des consorts X. Le prix de cession de ces usufruits a été inscrit au crédit de leurs comptes courants dans les écritures de la société B. Lors de la cession de ces usufruits, ces SCI possédaient déjà des immeubles.

Le 27 décembre 2011, la société A a cédé l'ensemble de ses filiales pour un prix de 42,5 millions d'euros et détenait alors 10 % du capital de la société B avant d'acquérir le 14 février 2012 la totalité de ce capital auprès des consorts X. Elle a transféré son siège au Luxembourg le 3 octobre 2012.

A la suite de ces différentes opérations, MM X, X1 et X2 possèdent respectivement 50 %, 25 % et 25 % du capital de la société A, laquelle détient donc l'intégralité du capital de la société B.

Entre le 30 juillet 2012 et le 4 novembre 2013, les consorts X ont créé dix SCI, relevant du régime des sociétés de personnes visées à l'article 8 du code général des impôts, selon le même schéma suivant : le capital, fixé à 1 000 euros et composé de 100 parts d'une valeur nominale de 10 euros, est détenu à hauteur de 98 % ou de 99 % par les consorts X et de 2 % ou de 1 % par la société B.

Peu de temps après la création de chaque SCI et avant que celle-ci procède à l'acquisition d'immeubles, les consorts X cèdent l'usufruit temporaire de leurs parts à la société B pour une durée de 21 ans pour les cinq sociétés créées entre le 30 juillet et le 28 novembre 2012 et de 29 ans pour les six sociétés créées entre le 14 janvier et le 4 novembre 2013. Cet usufruit temporaire est évalué, par application du barème de l'article 669 du code général des impôts, à 69 % de la valeur en pleine propriété laquelle est égale à la valeur en capital.

Puis, dans le mois ou les deux mois suivant leur création, il est procédé dans chacune des SCI à une augmentation de capital par accroissement de la valeur nominale des parts afin de porter celui-ci à la valeur de l'immeuble que la SCI envisage d'acquérir. Chacun des consorts X et la société B y souscrivent à concurrence de leurs droits en usufruit et/ou en nue-propriété dans le capital. La société B, ayant inscrit à son actif l'usufruit des parts des SCI et les augmentations de capital, finance sa quote-part de ces augmentations selon la même proportion de 69 % soit par emprunt bancaire soit par des fonds propres provenant de la société A, sa société mère luxembourgeoise dans le cadre d'avances partiellement rémunérées ou d'un prêt non

rémunéré. Les nus-proprétaires n'ont pas libéré leur souscription à ces augmentations de capital.

Chaque SCI acquiert des immeubles à usage professionnel (entrepôts, bureaux, murs de restaurants) qu'elle a financés par ses fonds propres compte tenu de l'augmentation de capital mais dans la mesure seulement de sa libération par la société B et pour le surplus par des emprunts ou par d'autres sources de financement rendus nécessaires en raison du défaut de libération par les consorts X de leurs souscriptions à l'augmentation de capital.

Ainsi la SCI N a été créée le 28 novembre 2012 avec un capital de 1 000 euros détenu à 99 % par les consorts X et à hauteur de 1 % par la société B.

Le 9 janvier 2013, les consorts X cèdent à la société B l'usufruit temporaire de leurs titres pour une durée de 21 ans et un prix de 690 euros.

Le 14 janvier 2013, le capital de la société est porté à 4 201 000 euros, l'augmentation de 4 200 000 euros étant souscrite à hauteur de 2 898 000 euros par la société B et de 1 302 000 euros par les consorts X.

Le 28 mars 2013, la SCI N fait l'acquisition d'un bien immobilier pour un prix de 4 200 000 euros. Pour le financement de cet immeuble, la SCI a souscrit un prêt de 1 302 000 euros.

En application des dispositions de l'article 238 bis K du code général des impôts, le résultat de la SCI N, qui a procédé à l'amortissement de l'immeuble dont elle a fait l'acquisition, a été déterminé selon les règles applicables en matière de bénéfices industriels et commerciaux et imposé à l'impôt sur les sociétés au nom de la société B usufruitière des parts de cette SCI.

Au terme de la vérification de comptabilité de la société B portant sur la période du 1<sup>er</sup> janvier 2012 au 31 décembre 2014 et du contrôle de la SCI N, l'administration a remis en cause les opérations de démembrement temporaire des parts et d'augmentation de capital de cette SCI au motif qu'elles participaient d'un montage n'ayant en réalité eu d'autre but que de permettre aux consorts X, dans le cadre de la constitution d'un patrimoine immobilier personnel en France, d'échapper à l'imposition des revenus fonciers générés par la location des immeubles exploités par cette SCI dont ils auraient été redevables s'ils avaient conservé la pleine propriété des parts.

Par une proposition de rectification en date du 19 décembre 2016, l'administration a en conséquence mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales afin d'écartier comme ne lui étant pas opposables les actes de démembrement temporaire des parts de cette SCI et d'augmentation de capital et a rétabli l'imposition des revenus fonciers qui, en l'absence de démembrement, serait intervenue à proportion de leurs droits pour M. X et ses deux fils, MM. X1 et X2.

Après avoir entendu ensemble le conseil de la société et le représentant de l'administration, le Comité constate, en premier lieu, que, si la société B a libéré la fraction de l'augmentation de capital en date du 14 janvier 2013 de la SCI N lui incombant à raison de sa qualité d'usufruitière des parts acquises peu de temps auparavant, tel n'est pas le cas des nus-proprétaires qui s'en sont délibérément abstenus.

Il note que cette augmentation de capital, destinée à donner à la SCI le moyen de financer le prix de l'immeuble qu'elle envisageait d'acquérir, n'a pu ainsi atteindre cet objectif en raison de l'attitude des nus-proprétaires de telle sorte que la SCI N a été contrainte de recourir à d'autres modalités de financement qui ont aggravé ses charges et diminué d'autant le résultat auquel la société B pouvait prétendre.

Le Comité constate, en deuxième lieu, que ce procédé, directement lié au démembrement des parts sociales, a ainsi transféré sur la société usufruitière la charge du financement de la fraction du prix d'acquisition de l'immeuble incombant normalement aux nus-proprétaires et

concouru de la sorte à la création pour la société B d'un déficit structurel sur l'ensemble de la période considérée.

Il estime en conséquence que le démembrement temporaire des parts de la SCI N et l'augmentation de capital constituent, dans les circonstances de l'espèce, un montage artificiel, mis en place dans le seul but d'éviter l'imposition des revenus fonciers dont les conjoints X auraient été redevables en l'absence de démembrement, qui n'est justifié par aucun motif mais qui, recherchant le bénéfice d'une application littérale des dispositions de l'article 238 bis K du code général des impôts à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur, ne poursuivait d'autre but que de permettre la détermination du résultat de la SCI selon les règles applicables en matière de bénéfices industriels et commerciaux et d'en effacer sa taxation à l'impôt sur les sociétés au niveau de la société B en raison du déficit structurel ainsi créé et de faire échapper ainsi les associés de cette SCI à la taxation entre leurs mains de son résultat dans la catégorie des revenus fonciers.

Le Comité est ainsi d'avis que l'administration était en droit de mettre en œuvre la procédure prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter les actes de démembrement et d'augmentation de capital de la SCI N et rétablir la détermination de son résultat comme en matière de revenus fonciers telle qu'elle aurait dû intervenir si ces actes n'avaient pas été passés.

#### b) Utilisation abusive d'un PEA

##### ➤ Affaire n° 2019-15 concernant M. X

La société par actions simplifiée (SAS) A a été créée en mars 2010. Elle disposait alors d'un capital de 20 000 euros, réparti en 20 000 actions d'une valeur unitaire de 1 euro et détenu intégralement par le fonds d'investissement B de droit luxembourgeois. Cette société a pour activité la maintenance sur site de matériels électroniques et informatiques et notamment de terminaux de jeux et de paiement. M. X en est le directeur général.

Le fonds de commerce exploité par la société a été racheté à la barre du tribunal de commerce le 5 avril 2011 dans le cadre de la procédure de redressement judiciaire ouverte le 23 mars 2010 à l'encontre de la société C dans laquelle M. X exerçait des fonctions de cadre.

Le fonds d'investissement procède le 29 juillet 2011, date à laquelle la société A prend le nom de D, à une augmentation de capital de 480 000 euros par apport en numéraire. A cette date, le capital est alors d'un montant de 500 000 euros, composé de 500 000 actions d'une valeur unitaire égale à 1 euro.

A cette date, M. X détient 50 000 actions de la SAS D soit 10 % du capital :

- 2 000 actions avaient été acquises auprès du fonds d'investissement le 19 juillet 2011 à une valeur unitaire de 1 euro ;

- 48 000 actions ont été souscrites pour une valeur unitaire de 1 euro le 29 juillet 2011 lors de l'augmentation de capital par compensation de son compte courant.

M. X a cédé, selon ses écritures, le 13 décembre 2011 et, selon celles de l'administration, le 4 janvier 2012, 7 500 actions de la SAS D à une valeur unitaire de 0,954 euro à trois membres de l'équipe dirigeante à raison de 2 500 actions pour chacun.

M. X a acquis, selon ses écritures, le 25 février 2013 et, selon celles de l'administration, le 21 mars 2013, auprès du fonds d'investissement B et de la société de droit luxembourgeois E 22 500 actions de la SAS D pour une valeur unitaire de 1 euro.

La totalité des 65 000 titres qu'il détient a été inscrite par M. X sur son plan d'épargne en actions (PEA) ouvert en 2009.



Le 20 décembre 2013, M. X a cédé ces 65 000 actions à la SAS F pour un montant total de 4 038 000 euros soit une valeur unitaire de l'action égale à 62,1 euros.

L'opération de cession des titres de la SAS D a conduit à la constatation chez M. X d'une plus-value brute avant abattement d'un montant de 3 974 035 euros bénéficiant de l'exonération d'impôt sur le revenu et de contributions sociales en raison de l'application combinée des articles 163 quinquies D et du 5° 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 22 décembre 2016, notifiée au terme du contrôle dont le contribuable a fait l'objet, l'administration a considéré que les titres de la SAS D, acquis le 21 mars 2013 pour une valeur unitaire de 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 les règles de plafonnement des versements sur un PEA 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 des titres en franchise d'impôt.

L'administration a estimé qu'il s'agissait d'une opération à but exclusivement fiscal et que M. X ne pouvait ignorer que le prix d'acquisition des titres à 1 euro était minoré. Elle a en conséquence mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévu à l'article L 64 du livre des procédures fiscales et a écarté la valeur d'inscription des titres dans le PEA pour y substituer une valeur qui, arrêtée à 19 euros par combinaison de deux méthodes fondées sur la valeur de productivité et sur la valeur mathématique, 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 2013, la plus-value nette imposable, s'élevant, compte tenu de l'abattement pour durée de détention, à la somme de 2 555 386 euros, à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des plus-values de cession de valeurs mobilières, 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 initialement au taux de 80 % ramenée au cours de la procédure au taux de 40 %.

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

Le Comité précise que la règle prévue par le législateur du plafonnement du montant des versements en numéraire pouvant servir à l'acquisition des titres de sociétés inscrits sur un plan d'épargne en actions est délibérément contournée si, à la date d'acquisition des titres, le contribuable avait connaissance de leur valeur vénale réelle et a, dans le seul but de bénéficier de l'avantage fiscal attaché aux opérations de cession de titres réalisées à travers un PEA, procédé à leur inscription à une valeur délibérément minorée.

Le Comité constate que M. X a inscrit sur son PEA les 22 500 actions de la SAS D, acquises le 25 février 2013 selon le contribuable et le 21 mars 2013 selon l'administration, pour un prix unitaire de 1 euro et que ces actions ont été cédées en décembre 2013 pour une valeur unitaire de 62,1 euros sans que ne soient avancés d'arguments économiques permettant de justifier un tel écart dans la valeur unitaire du titre de la SAS D.

Le Comité estime, au vu de l'ensemble des éléments soumis à son appréciation, que le prix unitaire de 1 euro ne correspond pas à la valeur vénale réelle de ces actions de la société D à la date de leur acquisition.

Le Comité considère qu'au regard de ses fonctions dirigeantes dans la SAS D et de la situation financière de la société au 31 décembre 2012, M. X ne pouvait ignorer que la valeur unitaire de ces 22 500 titres était notablement supérieure à 1 euro lors de leur acquisition, de sorte qu'il est établi qu'il a procédé à leur inscription sur son PEA à une valeur de convenance.

Le Comité en déduit que cette inscription, qui a permis au contribuable de respecter formellement le plafonnement prévu par la loi alors que ce plafond était dépassé, traduit ainsi la poursuite d'un but exclusivement fiscal par application littérale des textes régissant le PEA à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur.

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

Enfin, le Comité relève que l'administration a appliqué la majoration pour abus de droit de 40 % prévue par le b) de l'article 1729 du code général des impôts non seulement pour les droits dus à raison de la plus-value réalisée lors de la vente des 22 500 titres acquis en 2013 inscrits sur le PEA à une valeur de convenance mais également aux 42 500 titres acquis en 2011 et inscrits sur ce plan à une valeur non remise en cause par le service.

Il estime que la majoration pour abus de droit de 40 % ne doit être appliquée qu'aux droits dus à raison de la fraction de la plus-value constatée sur les 22 500 titres dont la valeur d'inscription sur le PEA a été remise en cause.

➤ **Affaire n° 2019-28 concernant M. Y**

La société par actions simplifiée (SAS) A a été créée en mars 2010. Elle disposait alors d'un capital de 20 000 euros, réparti en 20 000 actions d'une valeur unitaire de 1 euro et détenu intégralement par le fonds d'investissement B de droit luxembourgeois. Cette société a pour activité la maintenance sur site de matériels électroniques et informatiques et notamment de terminaux de jeux et de paiement. M. Y, spécialisé dans le conseil en restructuration d'entreprises et la prise de participation au sein de ce fonds d'investissement, en est le président.

Le fonds de commerce exploité par la société a été racheté à la barre du tribunal de commerce le 5 avril 2011 dans le cadre de la procédure de redressement judiciaire ouverte le 23 mars 2010 à l'encontre de la société C.

Le fonds d'investissement procède le 29 juillet 2011, date à laquelle la société A prend le nom de D, à une augmentation de capital de 480 000 euros par apport en numéraire. A cette date, le capital est alors d'un montant de 500 000 euros, composé de 500 000 actions d'une valeur unitaire égale à 1 euro.

A cette date, M. Y détient 25 000 actions de la SAS D soit 5 % du capital :

- 1 000 actions ont été acquises auprès du fonds d'investissement le 19 juillet 2011 à une valeur unitaire de 1 euro ;

- 24 000 actions ont été souscrites pour une valeur unitaire de 1 euro le 29 juillet 2011 lors de l'augmentation de capital par le versement d'un apport en numéraire.

Le 25 février 2013, M. Y a acquis auprès du fonds d'investissement B et de la société de droit luxembourgeois E 25 000 actions de la SAS D pour une valeur unitaire de 1 euro.

La totalité des 50 000 titres qu'il détient a été inscrite par M. Y sur son plan d'épargne en actions (PEA) ouvert en 2008.

Le 20 décembre 2013, M. Y a cédé ces 50 000 actions à la SAS F pour un montant total de 2 200 000 euros soit une valeur unitaire de l'action égale à 44 euros.

L'opération de cession des titres de la SAS D a conduit à la constatation chez M. Y d'une plus-value brute avant abattement d'un montant de 2 150 000 euros bénéficiant de l'exonération d'impôt sur le revenu et de contributions sociales en raison de l'application combinée des articles 163 quinquies D et du 5° 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 15 décembre 2016, faisant suite à un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle du contribuable, l'administration a considéré que les titres de la SAS D, acquis le 25 février 2013 pour une valeur unitaire de 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 les règles de plafonnement des versements sur un PEA 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 des titres en franchise d'impôt.

L'administration a estimé qu'il s'agissait d'une opération à but exclusivement fiscal et que M. Y ne pouvait ignorer que le prix d'acquisition des titres à 1 euro était minoré. Elle a en conséquence mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévu à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et a écarté la valeur d'inscription des titres dans le PEA pour y substituer une valeur qui, arrêtée à 19 euros par combinaison de deux méthodes fondées sur la valeur de productivité et sur la valeur mathématique, 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 2013, la plus-value nette imposable, s'élevant, compte tenu de l'abattement pour durée de détention, à la somme de 1 612 500 euros, à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des plus-values de cession de valeurs mobilières, 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 les conseils du contribuable ainsi que le représentant de l'administration.

Le Comité précise que la règle prévue par le législateur du plafonnement du montant des versements en numéraire pouvant servir à l'acquisition des titres de sociétés inscrits sur un plan d'épargne en actions est délibérément contournée si, à la date d'acquisition des titres, le contribuable avait connaissance de leur valeur vénale réelle et a, dans le seul but de bénéficier de l'avantage fiscal attaché aux opérations de cession de titres réalisées à travers un PEA, procédé à leur inscription à une valeur délibérément minorée.

Le Comité constate que M. Y a inscrit sur son PEA les 25 000 actions de la SAS D acquises le 25 février 2013 pour un prix unitaire de 1 euro et que ces actions ont été cédées en décembre 2013 pour une valeur unitaire de 44 euros sans que ne soient avancés d'arguments économiques permettant de justifier un tel écart dans la valeur unitaire du titre de la SAS D.

Le Comité estime, au vu de l'ensemble des éléments soumis à son appréciation, que le prix unitaire de 1 euro ne correspond pas à la valeur vénale réelle de ces actions de la société D à la date de leur acquisition.

Le Comité considère qu'au regard de ses fonctions de président de la SAS D et de la situation financière de la société au 31 décembre 2012, les titres litigieux étant acquis le 25 février 2013, M. Y ne pouvait ignorer que la valeur unitaire de ces 25 000 titres était notablement supérieure à 1 euro lors de leur acquisition, de sorte qu'il est établi qu'il a procédé à leur inscription sur son PEA à une valeur de convenance.

Le Comité en déduit que cette inscription, qui a permis au contribuable de respecter formellement le plafonnement prévu par la loi alors que ce plafond était dépassé, traduit ainsi la poursuite d'un but exclusivement fiscal par application littérale des textes régissant le PEA à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur.

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

Enfin, le Comité estime que M. Y doit être regardé comme ayant été le principal bénéficiaire des actes constitutifs de l'abus de droit au sens du b) de l'article 1729 du code général des

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

Toutefois le Comité relève que l'administration a appliqué cette majoration non seulement pour les droits dus à raison de la plus-value réalisée lors de la vente des 25 000 titres acquis en 2013 inscrits sur le PEA à une valeur de convenance mais également aux 25 000 titres acquis en 2011 et inscrits sur ce plan à une valeur non remise en cause par le service.

Il estime que la majoration pour abus de droit de 80 % ne doit être appliquée qu'aux droits dus à raison de la fraction de la plus-value constatée sur les 25 000 titres dont la valeur d'inscription sur le PEA a été remise en cause.

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

##### ➤ **Affaire n° 2018-25 concernant M. X**

M. X détient 100 % du capital de l'entreprise à responsabilité limitée (EURL) A, soit 100 parts sociales évaluées à 75 000 euros, ainsi que 99,8 % du capital de la société à responsabilité limitée (SARL) C, soit 499 parts sociales évaluées à 4 755 470 euros.

Ces deux sociétés exercent respectivement une activité de menuiserie de second œuvre dans le bâtiment et de négoce de produits liés à l'amélioration de l'habitat, menuiseries et fermetures de bâtiments.

Le 8 mai 2013, M. X a constitué la société holding de droit luxembourgeois B en apportant l'intégralité des parts qu'il détient dans l'EURL A et la SARL C.

Il a reçu en contrepartie 100 % des 439 200 parts de la société B évaluées à 4 392 000 euros ainsi qu'une soulte de 438 470 euros inscrite au crédit de son compte courant d'associé.

La plus-value d'apport réalisée par M. X, d'un montant de 1 685 065 euros après application d'un abattement pour durée de détention de 65 %, 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 la partie correspondant à la soulte dans la mesure où son montant n'excédait pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus.

Le 1<sup>er</sup> juillet 2013, la SARL B a cédé à un tiers 479 des 499 parts de la société C et les 100 parts de la société A pour un montant net de frais respectif de 4 565 058 euros et 74 975 euros.

Les 18 et 19 juillet 2013, le montant de la soulte est versé sur deux comptes bancaires personnels de M. X à hauteur respectivement de 100 000 euros et 338 470 euros.

A l'issue du contrôle dont M. X a fait l'objet, l'administration a considéré que la soulte versée était dépourvue de justification économique et avait pour motivation exclusive la volonté de l'apporteur d'appréhender immédiatement en franchise d'impôt une partie de la plus-value de cession ultérieure des titres.

L'administration a donc mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et a écarté la qualification de soulte et l'application du régime du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du code général des impôts. Elle a taxé, au titre de l'année 2013, la somme de 153 465 euros, correspondant au montant de la plus-value appréhendée directement par M. X, à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des plus-values de cession de valeurs mobilières, sur le fondement de l'article 150-0 A du même code.

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

Le Comité relève que la soulte versée par la société B a été financée et remboursée par le produit de la cession des 479 parts de la société C et des 100 parts de la société A.

Le Comité estime que, compte tenu de l'ensemble des éléments portés à sa connaissance et en l'absence de toute justification probante de l'intérêt économique pour la société bénéficiaire de l'apport de prévoir le versement d'une soulte afin de rendre possible la réalisation de l'opération de restructuration effectuée entre des sociétés intégralement détenues par le contribuable, le paiement de cette soulte 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 de la société B 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 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 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° 2018-28 concernant M. ou Mme X**

La société à responsabilité limitée (SARL) A a été créée le 14 février 2007 par M. et Mme X. Son capital de 150 000 euros, constitué de 15 000 parts sociales d'une valeur unitaire de 10 euros, est détenu intégralement à parité par les intéressés qui en sont les co-gérants. Cette société est imposable à l'impôt sur les sociétés et a pour activité la prise de participations.

En mai 2014, M. et Mme X ont créé la société civile de gestion patrimoniale B, société de prise de participations dont ils détiennent l'intégralité du capital social et en sont les co-gérants.

Le 2 juin 2014, M. et Mme X ont apporté chacun 7 120 parts de la SARL A, soit un total de 14 240 parts, à la société B. L'apport est évalué à 9 697 440 euros soit 4 848 720 euros par associé. La part sociale apportée est d'une valeur unitaire égale à 681 euros.

En contrepartie de l'apport des titres de la SARL A, M. et Mme X reçoivent chacun 44 500 parts sociales de la société B, d'une valeur unitaire de 100 euros, soit 4 450 000 euros, ainsi qu'une soulte d'un montant de 398 720 euros, inscrite au crédit de leur compte courant d'associé qu'ils détiennent respectivement dans la société B.

Ainsi M. et Mme X ont reçu ensemble 89 000 parts sociales de la société B, soit 8 900 000 euros, ainsi qu'une soulte de 797 440 euros.

Par une convention en date du 2 juin 2014 conclue entre la société B et les deux associés co-gérants, M. et Mme X ont consenti au blocage des sommes inscrites en compte courant à hauteur de 797 440 euros.

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

A l'issue de l'opération d'apport, le capital de la société B est toujours détenu à 100 % par M. et Mme X.

Au titre de l'exercice 2015, la SARL A a distribué à la société B un dividende de 300 000 euros. Elle dispose par ailleurs de réserves non distribuées.

A l'issue de son contrôle sur pièces, l'administration a considéré que le versement des soultes ne présentait aucune justification économique et avait eu pour seul objectif d'appréhender immédiatement en franchise d'impôt une partie de la plus-value constatée lors de l'apport des titres.

Elle a donc mis en œuvre, par une proposition de rectification en date du 24 juillet 2017, 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 réintégré dans les revenus imposables une somme de 279 104 euros, correspondant à l'imposition immédiate des soultes placées en report d'imposition. Cette somme a été taxée, au titre de l'année 2014, à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des plus-values de cession de valeurs mobilières en application des dispositions de l'article 150-0 A du même code, ainsi qu'à la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus et aux contributions sociales et l'administration a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

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

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

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

pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus, l'octroi d'une telle soulte doit s'inscrire dans le respect du but qu'il a entendu poursuivre.

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

Le Comité relève que M. et Mme X doivent être regardés comme ayant bénéficié de la mise à disposition des soultes litigieuses par inscription de leur montant au crédit du compte courant d'associé ouvert respectivement à leur nom dans la société B dont M. et Mme X détiennent l'intégralité du capital.

Il considère que si les contribuables soutiennent qu'ils ont entendu, par le versement des soultes, procéder à un partage du risque financier entre, d'une part, les associés et, d'autre part, la société bénéficiaire des apports, ils n'apportent aucun élément de nature à justifier que ce versement aurait été indispensable à la réalisation de l'opération d'apport et que la société bénéficiaire de l'apport aurait ainsi eu un intérêt économique à effectuer un tel versement.

Le Comité estime que, compte tenu de l'ensemble des éléments portés à sa connaissance et en l'absence de toute justification probante de l'intérêt économique pour la société bénéficiaire de l'apport de prévoir le versement des soultes afin de rendre possible la réalisation de l'opération de restructuration effectuée entre des sociétés intégralement détenues par M. et Mme X, 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 et du développement du groupe de M. et Mme X mais caractérise la volonté des contribuables d'appréhender immédiatement en franchise d'impôt une partie de la plus-value constatée lors des apports, sans qu'ait d'incidence à cet égard la circonstance alléguée par les contribuables que les sommes inscrites en compte courant d'associé auraient été bloquées en vertu de la convention qu'ils ont conclue le 2 juin 2014 avec la société B.

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

Enfin, 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° 2018-30 concernant M ou Mme X**

M. X a créé le 26 mai 2014 la société de participation financière des professions libérales de biologistes médicaux à responsabilité limitée A, dont il est le gérant et unique associé.

La société A a pour objet social l'acquisition, la souscription, la négociation et la détention de parts ou d'actions de toutes sociétés d'exercice libéral ayant pour objet l'exploitation d'un laboratoire de biologie médicale ainsi que la participation à tout groupement ayant pour objet l'exercice de cette même profession.

Le même jour, il a apporté les 27 365 actions qu'il détenait dans la société B et qui ont été évaluées à 3 922 225,45 euros, soit 143,33 euros par action. Il a reçu en contrepartie 3 600 parts sociales de la société A, émises par cette société, pour un montant de 3 600 000 euros, ainsi qu'une soulte de 322 225,45 euros inscrite au crédit de son compte courant d'associé.

Le 29 octobre 2014, la société A a cédé les actions de la société B au laboratoire C et à la société D à hauteur respectivement de 6 131 actions et 21 234 actions, pour un montant total de 3 922 225 euros.

La plus-value d'apport réalisée par M. X, d'un montant de 1 264 360 euros après application des abattements pour durée de détention, a été placée, eu égard à l'engagement de réinvestir au moins 50 % du produit de cette cession dans une activité économique, 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.

M. X a effectué divers prélèvements sur son compte courant d'associé. La soulte a été appréhendée en totalité à la date du 20 février 2015.

A l'issue de son contrôle, l'administration a considéré que le versement de la soulte était dépourvu de toute justification économique et avait eu pour seul objectif d'appréhender immédiatement en franchise d'impôt une partie de la plus-value de cession ultérieure des titres.

L'administration a donc mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et a écarté la qualification de soulte et l'application du régime du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du code général des impôts. Elle a pris en compte les observations du contribuable et a taxé, au titre de l'année 2014, une somme de 193 135 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 même code ainsi qu'à la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus et aux contributions sociales. L'administration a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

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

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

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

Le Comité considère que ce but n'est pas respecté si l'octroi de la soulte ne s'inscrit pas dans le cadre de l'opération de restructuration d'entreprise mais est en réalité uniquement motivé par la volonté de l'apporteur des titres d'appréhender en franchise immédiate d'impôt des liquidités détenues par la société dont les titres sont apportés et faisant ainsi l'objet d'un



désinvestissement, faute qu'il soit justifié que la société bénéficiaire de l'apport avait, afin de permettre le dénouement de l'opération, un intérêt économique au versement de cette soulte, alors que, lorsque cette soulte est ainsi financée, elle prive cette société de la possibilité de disposer de ressources nécessairement prises en compte lors de la détermination de la valeur des titres apportés.

Le Comité relève que la soulte a été mise à la disposition de M. X par inscription de son montant au crédit de son compte courant d'associé dans la société A le 26 mai 2014. Il note qu'elle a été appréhendée en totalité à la date du 20 février 2015.

Le Comité estime que, compte tenu de l'ensemble des éléments portés à sa connaissance et en l'absence de toute justification probante de l'intérêt économique pour la société bénéficiaire de l'apport de prévoir le versement d'une soulte afin de rendre possible la réalisation de l'opération de restructuration effectuée entre des sociétés contrôlées par le contribuable, le paiement de cette soulte 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 de la société A 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 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 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° 2018-36 concernant M ou Mme X**

La société à responsabilité limitée (SARL) A (devenue Groupe X), créée le 4 novembre 1998, est une société holding dont le capital est divisé en 5 000 parts sociales. M. X détenait 4 990 titres de cette société (soit 99,80 % du capital), et cinq autres personnes de son cercle familial détenaient, ensemble, 8 titres (soit 0,16 % du capital).

La SARL B, créée le 22 décembre 2010, est une société holding au capital de 1 000 euros, gérée par M X, qui en détient 99,9 %. Son objet social est, depuis le mois de février 2014, l'acquisition, la détention, la gestion et la cession de participations dans toutes sociétés.

Le 9 juillet 2014, M. X a apporté ses 4 990 titres de la société Groupe X à la société B et les cinq autres personnes de son cercle familial ont apporté, ensemble, 8 titres.

Dans le cadre de ces opérations d'apport, seul M. X reçoit une soulte, d'un montant de 1 600 000 euros représentant 9,48 % de la valeur nominale des titres reçus, laquelle a été inscrite à son compte courant d'associé ouvert dans les livres de la société B.

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

M. X a prélevé le montant de cette soulte en 2014, soit pendant l'exercice durant lequel la SARL B a souscrit un emprunt de 2 100 000 euros.

A l'issue de son contrôle, l'administration a considéré que la soulte en cause était dépourvue de justification économique et avait eu pour seul objectif d'éviter l'imposition immédiate

d'une partie de la plus-value constatée lors de l'apport des titres. Elle a donc mis en œuvre, par une proposition de rectification en date du 9 mars 2016, 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 celle-ci 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 560 000 euros, correspondant à l'imposition immédiate de la soulte placée en report d'imposition, à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des plus-values de cessions mobilières sur le fondement de l'article 150-0 A du code général des impôts, et aux contributions sociales ainsi qu'à la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus et a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

Le Comité a entendu ensemble l'un des contribuables et leurs conseils ainsi que le représentant de l'administration.

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

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

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

Le Comité constate que M. X a bénéficié du remboursement effectif de la soulte au moyen des emprunts souscrits à cet effet par la société B et que la circonstance qu'il ait ultérieurement réinvesti une partie de ces sommes est indifférente.

Le Comité estime que, compte tenu de l'ensemble des éléments ainsi portés à sa connaissance, le versement de la soulte ne s'inscrit pas dans le respect du but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration 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 de distribution au versement de la soulte réalisé, à l'occasion d'un apport placé sous le régime de report d'imposition prévu par les dispositions de l'article 150-0 B ter du code général des impôts, au bénéfice d'une application littérale de ces dispositions allant à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur, dans le seul but de percevoir 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°2018-38 concernant M. X**

La société A, créée en 2005 et transformée de société anonyme à responsabilité limitée (SARL) en société civile le 27 janvier 2014, exerce une activité de prise de participations dans tous types de sociétés et de promotion immobilière. Depuis plusieurs années, elle ne perçoit plus que des produits financiers.

A la date du 27 janvier 2014, M. X détenait la moitié du capital social de la SARL A, soit 26 parts d'une valeur nominale de 10 euros. Mme Y, sa compagne, en possédait l'autre moitié, les deux associés étant par ailleurs co-gérants de la société.

Au cours d'une assemblée générale extraordinaire des associés de la société civile A en date du 3 mars 2014, il a été décidé :

- de ramener la valeur nominale de la part de la société civile A à 1 euro et d'attribuer à chacun des deux associés des parts nouvelles, à capital social constant, de sorte que chacun détienne 260 parts de 1 euro chacune de la société ;
- d'approuver le contrat d'apport de parts sociales signé le même jour entre M. X et la société civile A, par lequel M. X a apporté la totalité des titres qu'il détenait dans les sociétés B, C, D, E et F à la société civile A, pour un montant total évalué à 1 044 824 euros.

Conformément au contrat d'apport, il a été attribué, dans un premier temps, à M. X, en rémunération de ses apports, 941 000 parts de la société A d'une valeur nominale de 1 euro, ainsi qu'une soulte de 103 824 euros (représentant 11 % de la valeur des titres reçus à l'échange).

Par une délibération d'assemblée générale en date du 30 avril 2014, la rémunération des apports a finalement été fixée à 949 840 parts de 1 euro et le versement d'une soulte de 94 984 euros (représentant 10 % de la valeur des titres reçus à l'échange), inscrite au crédit du compte courant d'associé de M. X dans la société A.

A l'issue de cette opération, M. X est détenteur de 99,97 % du capital de la société A (soit 950 100 parts sur un total de 950 360 titres).

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

A l'issue de son contrôle, l'administration a considéré que la soulte en cause était dépourvue de justification économique et avait eu pour seul objectif d'éviter l'imposition immédiate d'une partie de la plus-value constatée lors de l'apport des titres. Elle a donc mis en œuvre, par une proposition de rectification en date du 9 novembre 2017, 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 celle-ci 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 fraction de la plus-value correspondant à la soulte placée en report d'imposition, à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des plus-values de cessions mobilières sur le fondement de l'article 150-0 A du code général des impôts, et aux contributions sociales ainsi qu'à la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus et a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

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

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

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

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

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

Le Comité relève que M. X doit être regardé comme ayant bénéficié de la mise à disposition de la soulte litigieuse par inscription de son montant au crédit du compte courant d'associé ouvert à son nom dans la société A dont il détenait 99,97 % du capital, les prélèvements effectués par M. X, comme les versements ultérieurement réalisés sur ce même compte courant, constituant des actes de disposition d'un revenu.

Le Comité estime que, compte tenu de l'ensemble des éléments ainsi portés à sa connaissance, le versement de la soulte ne s'inscrit pas dans le respect du but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration 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 de distribution au versement de la soulte réalisé, à l'occasion d'un apport placé sous le régime de report d'imposition prévu par les dispositions de l'article 150-0 B ter du code général des impôts, au bénéfice d'une application littérale de ces dispositions allant à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur, dans le seul but de percevoir 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°2018-39 concernant M. X**

Le 30 septembre 2013, M. X a apporté à la société à responsabilité limitée (SARL) A, dont il est l'associé unique, 60 000 titres de la société B évalués à la somme de 12 960 000 euros. Il détient à parts égales avec ses deux sœurs le capital de cette société.

En rémunération de cet apport, il a reçu 11 782 parts, d'une valeur nominale de 1 000 euros par part, de la SARL A, valorisées à la somme de 11 782 000 euros, émises par cette société dans le cadre d'une augmentation de son capital, ainsi qu'une soulte de 1 178 000 euros représentant 9,998 % de la valeur nominale des titres reçus.

Dès le 11 juillet 2013, un compte courant d'associé au nom de M. X avait été ouvert dans la société A sous la dénomination « compte courant M. X bloqué » et la somme de 1 178 000 euros a été portée au crédit de ce compte sous le libellé « apport titres B soulte ».

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

A l'issue de son contrôle, l'administration a considéré que cette soulte était dépourvue de justification économique et avait eu pour seul objectif d'éviter l'imposition immédiate d'une partie de la plus-value constatée lors de l'apport des titres de la société B à la SARL A. Elle a donc mis en œuvre, par une proposition de rectification en date du 20 décembre 2016, 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 celle-ci du régime du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du code général des impôts. Elle a réintégré dans les revenus imposables dans la catégorie des plus-values de cession de valeurs mobilières, au titre de l'année 2013, en application des dispositions de l'article 150-0 A du même code, une somme de 414 015 euros, correspondant à l'imposition immédiate de la fraction de la plus-value placée en report d'imposition, correspondant à la soulte. Cette somme a été taxée à l'impôt sur le revenu ainsi qu'à la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus et aux contributions sociales et l'administration a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

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

Le Comité relève que 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 à raison de l'opération d'apport des titres, 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 versée, 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 A dont il était l'associé unique.

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 entreprise, la mise à disposition de cette soulte sur le compte courant d'associé ne s'inscrit pas dans le respect du but poursuivi par le législateur au titre de

la restructuration et du développement du groupe de M. X mais caractérise la volonté du contribuable d'appréhender immédiatement en franchise d'impôt une partie de la plus-value constatée lors de l'apport, sans qu'ait d'incidence à cet égard ni la circonstance alléguée par le contribuable qu'aucun remboursement de cette soulte ne serait en réalité intervenu, ni le fait qu'elle ait été inscrite à un compte courant d'associé bloqué.

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

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

➤ **Affaire n° 2018-40 concernant Mme X**

Le 22 mai 2014, Mme X a fait apport à la société à responsabilité limitée (SARL) A, dont elle est l'associée unique, de 60 000 titres de la société B évalués à la somme de 12 960 000 euros. Elle détient à parts égales avec son frère et sa sœur le capital de cette société.

En rémunération de cet apport, elle a reçu 11 782 parts, d'une valeur nominale de 1 000 euros par part, de la SARL A, valorisées à la somme de 11 782 000 euros, émises par cette société dans le cadre d'une augmentation de son capital, ainsi qu'une soulte de 1 178 000 euros, représentant 9,998 % de la valeur nominale des titres reçus, inscrite au compte courant d'associé ouvert à son nom dans la société A.

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

A l'issue d'un contrôle sur pièces, l'administration a considéré que cette soulte était dépourvue de justification économique et avait eu pour seul objectif d'éviter l'imposition immédiate d'une partie de la plus-value constatée lors de l'apport des titres de la société B à la SARL A. Elle a donc mis en œuvre, par une proposition de rectification en date du 9 février 2017, 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 celle-ci du régime du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du code général des impôts. Elle a réintégré dans les revenus imposables dans la catégorie des plus-values de cession de valeurs mobilières, au titre de l'année 2014, en application des dispositions de l'article 150-0 A du même code, une somme de 414 015 euros, correspondant à l'imposition immédiate de la fraction de la plus-value placée en report d'imposition, correspondant à la soulte. Cette somme a été taxée à l'impôt sur le revenu ainsi qu'à la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus et aux contributions sociales et l'administration a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

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

Le Comité relève que le dispositif du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du code général des impôts poursuit la même finalité que le dispositif du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du même code. Ces dispositifs ont pour objectif de faciliter les opérations de

restructuration d'entreprises, en vue de favoriser le développement de celles-ci, en conférant un caractère intercalaire aux opérations d'échange de titres.

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

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 entreprise, 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 Mme X mais caractérise la volonté de la contribuable d'appréhender immédiatement en franchise d'impôt une partie de la plus-value constatée lors de l'apport, sans qu'ait d'incidence à cet égard ni la circonstance alléguée par la contribuable qu'aucun remboursement de cette soulte ne serait en réalité intervenu, ni le fait qu'elle ait été inscrite à un compte courant d'associé ultérieurement bloqué.

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

Enfin, le Comité estime que 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° 2018-41 concernant M ou Mme X**

M. et Mme X ont créé le 6 décembre 2013 la société à responsabilité limitée (SARL) A dont ils détiennent chacun 49 % des parts et assurent conjointement la gérance, leurs deux enfants détenant chacun 1 %.

La SARL A est une société holding détenant des participations dans le capital des sociétés ayant pour activité la location para-hôtelière, le conseil et l'assistance aux entreprises ou encore l'exploitation d'un hôtel restaurant.

Le 11 juillet 2014, M. et Mme X ont apporté chacun à la société A la totalité des 200 parts de la SARL B qu'ils détenaient et qui représente globalement 40 % du capital de cette société. La SARL B, devenue Hôtel C, a pour activité l'exploitation d'un hôtel restaurant.

En contrepartie de cet apport, évalué globalement à 18 066 000 euros, ils reçoivent chacun 849 550 parts nouvelles de la SARL A, d'une valeur nominale de 10 euros, ainsi qu'une soulte de 537 500 euros, inscrite le 18 juillet 2014 au crédit de leur compte courant d'associé détenu respectivement dans cette société.

La plus-value d'apport réalisée par M. et Mme X, d'un montant de 6 183 100 euros après application d'un abattement pour durée de détention de 65 %, 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 la partie correspondant aux soultes dans la mesure où leur montant n'excédait pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus.

La soulte a été intégralement appréhendée par M. et Mme X par un virement effectué par la SARL A sur leur compte bancaire personnel le 18 juillet 2014.

A l'issue d'un contrôle sur pièces, l'administration a considéré que le versement des soultes était dépourvu de toute justification économique et avait eu pour seul objectif d'appréhender immédiatement en franchise d'impôt une partie de la plus-value d'apport constatée lors de l'apport des titres.

L'administration a donc mis en œuvre, par une proposition de rectification en date du 18 décembre 2017, la procédure de l'abus de droit fiscal sur le fondement de 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 réintégré dans les revenus imposables une somme de 367 920 euros, correspondant à l'imposition immédiate des soultes placées en report d'imposition. Cette somme a été taxée, au titre de l'année 2014, à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des plus-values de cession de valeurs mobilières en application des dispositions de l'article 150-0 A du même code, ainsi qu'à la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus et aux contributions sociales et l'administration a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

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

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

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

Le Comité considère que ce but n'est pas respecté si l'octroi de la soulte ne s'inscrit pas dans le cadre de l'opération de restructuration d'entreprise mais est en réalité uniquement motivé par la volonté de l'apporteur des titres d'appréhender en franchise immédiate d'impôt des liquidités versées par la société bénéficiaire de l'apport en remboursement de son montant inscrit au compte courant d'associé, faute qu'il soit justifié que ladite société avait, afin de permettre le dénouement de l'opération, un intérêt économique au versement de cette soulte dont le financement obère ses capacités d'investissement.



Le Comité relève que M. et Mme X doivent être regardés comme ayant bénéficié de la mise à disposition des soultes litigieuses par inscription de leur montant au crédit du compte courant d'associé ouvert respectivement à leur nom dans la société A dont ils détiennent la quasi intégralité du capital. Il note que ces soultes inscrites le 18 juillet 2014 au crédit de chacun de ces comptes, leur ont été remboursées par un virement sur leur compte bancaire personnel effectué le même jour par la société A, bénéficiaire de l'apport, grâce à l'octroi d'un découvert bancaire qui a généré des frais financiers.

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, le paiement de ces soultes ne s'inscrit pas dans le respect du but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration et du développement du groupe détenu par M. et Mme X mais caractérise une appréhension des liquidités en franchise d'impôt.

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

Enfin, le Comité estime que M. 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° 2019-03 concernant M ou Mme X**

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

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

A l'issue de son contrôle sur pièces, l'administration a considéré que cette soulte était dépourvue de justification économique et dissimulait en réalité, sous couvert d'une opération d'échange de titres, une appréhension immédiate en franchise d'impôt d'une partie de la plus-value de cession ultérieure des titres.

L'administration a donc mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et, par une proposition de rectification en date du 30 novembre 2016, a écarté la qualification de soulte et remis en cause le bénéfice du report d'imposition prévu par l'article 150-0 B ter du code général des impôts. Elle a taxé, au titre de l'année 2014, une somme de 1 176 784 euros, correspondant, compte tenu de l'abattement pour durée de détention, à la fraction de la plus-value placée en report

d'imposition sous couvert d'une soulte, à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des plus-values de cession mobilières sur le fondement de l'article 150-0 A du code général des impôts, ainsi qu'à la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus et aux contributions sociales. Elle a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

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

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

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

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

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

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

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

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

➤ **Affaire n° 2019-04 concernant M ou Mme X**

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

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

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

A l'issue de l'examen de la situation fiscale personnelle du contribuable, l'administration a considéré que cette soulte était dépourvue de justification économique et dissimulait en réalité, sous couvert d'une opération d'échange de titres, une appréhension immédiate en franchise d'impôt d'une partie de la plus-value de cession ultérieure des titres.

L'administration a donc mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et, par une proposition de rectification en date du 12 décembre 2016, a écarté la qualification de soulte et remis en cause le bénéfice du report d'imposition prévu par l'article 150-0 B ter du code général des impôts. Elle a taxé, au titre de l'année 2013, une somme de 57 877 euros, correspondant, compte tenu de l'abattement pour durée de détention, à la fraction de la plus-value placée en report d'imposition sous couvert d'une soulte, à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des plus-values de cession mobilières sur le fondement de l'article 150-0 A du code général des impôts, ainsi qu'à la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus et aux contributions sociales. Elle a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

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

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

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

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

alors que, lorsque cette soulte est ainsi financée, elle prive cette société de la possibilité de disposer de ressources nécessairement prises en compte lors de la détermination de la valeur des titres apportés.

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

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

Il estime en outre que demeure sans incidence la circonstance alléguée par le contribuable que cette soulte aurait été utilisée au remboursement d'un emprunt ayant financé l'acquisition par les époux X d'un appartement dans lequel devait être transféré le siège social de la société A.

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

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

#### ➤ **Affaire n°2019-05 concernant M ou Mme X**

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

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

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

L'apport de ces titres a permis à M. X de réaliser une plus-value nette de 2 192 692 euros après abattement pour durée de détention. Cette plus-value a été placée sous le régime du report d'imposition, conformément aux dispositions de l'article 150-0 B ter du code général des impôts, y compris pour la partie correspondant à la soulte dès lors que son montant n'excédait pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus.

A l'issue de son contrôle, l'administration a considéré que le versement de la soulte ne présentait aucune justification économique et avait eu pour seul objectif d'éviter l'imposition immédiate d'une partie de la plus-value constatée lors de l'apport des titres.

L'administration a donc mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et, par une proposition de rectification en date du 16 décembre 2016, a écarté la qualification de soulte et l'application à la somme versée sous ce libellé du régime du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du code général des impôts. Elle a taxé, au titre de l'année 2013, la somme de 177 696 euros, correspondant, compte tenu de l'abattement pour durée de détention, à la fraction de la plus-value placée en report d'imposition sous couvert d'une soulte, à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des plus-values sur cession de valeurs mobilières et de droits sociaux sur le fondement de l'article 150-0 A du code général des impôts ainsi qu'aux contributions sociales et a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

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

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

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

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

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

Le Comité estime que, compte tenu de l'ensemble des éléments portés à sa connaissance et en l'absence de toute justification probante de l'intérêt économique pour la société bénéficiaire de l'apport de prévoir le versement d'une soulte afin de rendre possible la réalisation de l'opération de restructuration effectuée entre des sociétés détenues par le contribuable, la mise à disposition de cette soulte sur son compte courant d'associé ne s'inscrit pas dans le respect du but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration et du développement du groupe

de M. X mais caractérise la volonté du contribuable d'appréhender immédiatement en franchise d'impôt une partie de la plus-value constatée lors de l'apport sans qu'ait d'incidence à cet égard la circonstance alléguée par le contribuable que la soulte était nécessaire au financement de l'activité opérationnelle de la SAS A.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

L'apport de ces titres a permis à M. X de réaliser, pour les titres apportés en pleine propriété, une plus-value nette de 9 743 094 euros après abattement pour durée de détention. Cette plus-value d'apport a été placée sous le régime du report d'imposition, conformément aux dispositions de l'article 150-0 B ter du code général des impôts, y compris pour la partie correspondant à la soulte dès lors que son montant n'excédait pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus.

A l'issue de son contrôle sur pièces, l'administration a considéré que le versement de la soulte au titre de l'apport des titres détenus en pleine propriété ne présentait aucune justification économique et avait eu pour seul objectif d'éviter l'imposition immédiate d'une partie de la plus-value constatée lors de cet apport.

L'administration a donc mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et, par une proposition de rectification en date du 20 décembre 2016, a écarté la qualification de soulte et l'application à la somme versée sous ce libellé du régime du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du code général des impôts. Elle a taxé, au titre de l'année 2013, la somme de 538 639 euros, correspondant, compte tenu de l'abattement pour durée de détention, à la fraction de la plus-value placée en report d'imposition sous couvert d'une soulte, à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des plus-values sur cession de valeurs mobilières sur le fondement de l'article 150-0 A du code général des impôts ainsi qu'aux contributions sociales et à la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus et a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

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

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

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

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

Le Comité relève que M. X doit être regardé comme ayant bénéficié de la mise à disposition de la soulte litigieuse par inscription de son montant au crédit du compte courant d'associé ouvert à son nom dans la SAS B dont il détient 93,7% du capital en pleine propriété et 6,25 % en usufruit.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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



L'administration a donc mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et, par une proposition de rectification en date du 22 décembre 2016, a écarté la qualification de soulte et l'application à la somme versée sous ce libellé du régime du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du Code général des impôts. Elle a taxé, au titre de l'année 2013, une somme de 443 112 euros correspondant, compte tenu de l'abattement pour durée de détention, à la fraction de la plus-value placée en report d'imposition sous couvert d'une soulte, à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des plus-values de cession de valeurs mobilières en application des dispositions de l'article 150-0 A du même code. Pour les mêmes motifs, en matière de contributions sociales, l'administration a procédé à un rehaussement de la base imposable de 1 266 033 euros. Les droits dus ont été assortis de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

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

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

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

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

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

Le Comité en déduit que, dans les circonstances de l'espèce, au vu des éléments soumis à son appréciation et en l'absence de toute justification probante de l'intérêt économique pour la société bénéficiaire de l'apport de prévoir le versement d'une soulte afin de rendre possible la réalisation de l'opération de restructuration, effectuée préalablement à l'introduction en bourse du groupe C, la mise à disposition de cette soulte sur le compte courant d'associé de Mme X ne s'inscrit pas dans le respect du but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration des entreprises, mais caractérise la volonté de la contribuable d'appréhender immédiatement en franchise d'impôt une partie de la plus-value constatée lors de l'apport.

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

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

Enfin, le Comité estime que Mme X, membre du groupe familial X, représentant une communauté d'intérêts liés, doit être regardée comme ayant eu, au même titre que les autres membres du groupe familial et pour la part qui la concerne, l'initiative principale des actes constitutifs de l'abus de droit, et en outre, comme en ayant été l'un des principaux bénéficiaires au sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts. Il émet donc l'avis que l'administration est fondée à appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

L'administration a donc mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et, par une proposition de rectification en date du 13 octobre 2016, a écarté la qualification de soulte et l'application aux sommes versées sous ce libellé du régime du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du code général des impôts. Elle a taxé, au titre de l'année 2013, une somme globale de 157 385 euros, correspondant, compte tenu de l'abattement pour durée de détention, à la fraction de la plus-value placée en report d'imposition sous couvert de soultes, à l'impôt sur le revenu des époux X dans la catégorie des plus-values de cession de valeurs mobilières en application des dispositions de l'article 150-0 A du même code. Pour les mêmes motifs, en matière de contributions sociales, l'administration a procédé à un rehaussement de la base imposable de 449 670 euros. Les droits dus ont été assortis de la majoration pour abus de droit de 80 % pour la fraction de la plus-value taxable entre les mains de M. X. Pour la fraction de la plus-value taxable entre les mains de Mme X, les droits dus ont été assortis de la majoration pour abus de droit au taux de 40 %.

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

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

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

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

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

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

Le Comité estime que, compte tenu de l'ensemble des éléments portés à sa connaissance et en l'absence de toute justification probante de l'intérêt économique pour la société bénéficiaire de

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

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

Enfin, si, pour Mme X, l'administration a appliqué la pénalité prévue au b) de l'article 1729 du code général des impôts en la ramenant à 40 %, le Comité estime que M. X doit être regardé comme ayant eu l'initiative principale des actes constitutifs de l'abus de droit et, en outre, comme en ayant été le principal bénéficiaire au sens du b) de l'article 1729 du même code. Il émet donc l'avis que l'administration est fondée à lui appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

#### ➤ **Affaire n° 2019-20 concernant M. ou Mme X**

Le 18 juin 2013, M. X a fait apport à la société luxembourgeoise A nouvellement créée et dont il est le seul associé, de 362 actions de la société par actions simplifiée (SAS) B qu'il possède.

Évalué à 6 880 000 euros, cet apport est rémunéré par l'attribution de 63 984 parts de 100 euros de la société A ainsi que par une soulte de 481 600 euros inscrite au compte courant d'associé de M. X dans 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.

Considérant que la soulte en cause était dépourvue de justification économique et avait eu pour seul objectif d'éviter l'imposition immédiate d'une partie de la plus-value constatée lors de l'apport des titres de la société B à la société A, l'administration a mis en œuvre, par une proposition de rectification en date du 20 décembre 2016, la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales afin de réintégrer la fraction de la plus-value afférente à la soulte dans le revenu imposable de M. et Mme X. Elle a ainsi taxé, au titre de l'année 2013, la somme de 219 836 euros, correspondant, compte tenu de l'abattement pour durée de détention, à la fraction de la plus-value placée en report d'imposition sous couvert d'une soulte, à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des plus-values sur cession de valeurs mobilières et de droits sociaux sur le fondement de l'article 150-0 A du code général des impôts ainsi qu'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 %.

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

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

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

Le Comité relève que M. X doit être regardé comme ayant bénéficié de la mise à disposition de la soulte litigieuse par inscription de son montant au crédit du compte courant d'associé ouvert à son nom dans la société civile financière 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 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, la mention dans l'acte d'apport selon laquelle la soulte devait garantir la valeur des apports étant, dans les circonstances de l'espèce et eu égard aux termes du contrat d'apport, sans incidence. Le Comité relève que la soulte a été mise immédiatement et sans restriction à disposition de M. X, par ailleurs associé unique de la société A.

Le Comité émet en conséquence l'avis que, dans les circonstances de l'espèce, l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour restituer son véritable caractère 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° 2019-21 concernant Mme X**

Le 18 juin 2013, Mme X fait apport à la société luxembourgeoise A nouvellement créée et dont elle est la seule associée, de 372 actions de la société par actions simplifiée (SAS) B qu'elle possède.

Évalué à 7 070 000 euros, cet apport est rémunéré par l'attribution de 65 751 parts de 100 euros de la société A ainsi que par une soulte de 494 900 euros inscrite au compte courant d'associée de Mme X dans 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.

Considérant que la soulte en cause était dépourvue de justification économique et avait eu pour seul objectif d'éviter l'imposition immédiate d'une partie de la plus-value constatée lors de l'apport des titres de la société B à la société A, l'administration a mis en œuvre, par une proposition de rectification en date du 22 décembre 2016, la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales afin de réintégrer la fraction de la plus-value afférente à la soulte dans le revenu imposable de Mme X. Elle a ainsi taxé, au titre de l'année 2013, la somme de 226 449 euros, correspondant, compte tenu de l'abattement pour durée de détention, à la fraction de la plus-value placée en report d'imposition sous couvert d'une soulte, à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des plus-values sur cession de valeurs mobilières et de droits sociaux sur le fondement de l'article 150-0 A du code général des impôts ainsi qu'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 %.

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

Le Comité estime que, si le législateur a admis, avant la modification législative introduite par la loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016, que l'opération d'apport de titres à une société contrôlée par l'apporteur bénéficie intégralement, y compris pour la soulte, du report d'imposition, dès lors que le montant de la soulte 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 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 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, la mention dans l'acte d'apport selon laquelle la soulte devait garantir la valeur des apports étant à cet égard sans incidence. Le Comité relève que la soulte a été mise immédiatement et sans restriction à disposition de Mme X, par ailleurs associée unique de la société A.

Le Comité émet en conséquence l'avis que, dans les circonstances de l'espèce, l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour restituer son véritable caractère 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° 2019-22 concernant M. X**

M. X et sa compagne Mme Y ont créé en septembre 2006 la société A, qui exploite des magasins d'optique. M. X détenait 80 % des parts et Mme Y 20 %.

Le 14 janvier 2014 ils ont créé la société holding SARL B par apport de la totalité de leurs titres dans la société A, valorisée à la somme de 1 938 900 euros.

M. X a reçu en contrepartie de son apport, évalué à la somme de 1 551 120 euros, 1 411 519 parts de 1 euro de la société B et une soulte de 139 601 euros (représentant 9,89 % de la valeur des titres reçus).

Mme Y a reçu en contrepartie de son apport, évalué à la somme de 387 780 euros, 352 880 parts de 1 euro de la société B et une soulte de 34 900 euros (représentant 9,89 % de la valeur des titres reçus).

A l'issue de l'opération, M. X et Mme Y détiennent respectivement 80 % et 20 % de la société B, société au capital de 1 764 399 € divisé en autant de parts de 1 euro, qui détient elle-même 100 % de la société A. M. X et Mme Y sont par ailleurs co-gérants de la société B.

Les deux soultes ont été inscrites au crédit de deux comptes courants ouverts dans la société B au nom de M. X (pour 139 601 euros) et de Mme Y (pour 34 900 euros). M. X a effectué des prélèvements sur son compte courant entre mars et août 2014 pour un montant de 62 200 euros.

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

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

Par une proposition de rectification en date du 30 juin 2017, l'administration a donc mis en œuvre la procédure d'abus de droit fiscal prévu 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 réintégré dans les revenus imposables dans la catégorie des plus-values de cession de valeurs mobilières, au titre de l'année 2014, en application des dispositions de l'article 150-0 A du code général des impôts, une somme de 48 608 euros, correspondant à l'imposition immédiate de la fraction de la plus-value placée en report d'imposition sous couvert d'une soulte, après prise en compte d'un abattement de 65 % pour durée de détention en application de l'article 150-0 D du même code. Cette somme a été taxée à l'impôt sur le revenu et aux

contributions sociales et l'administration a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit, qui a été limitée au taux de 40 %.

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 à raison de l'opération d'apport des titres, 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 versée, 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.

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

Le Comité émet en conséquence l'avis que, 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.

➤ **Affaire n° 2019-23 concernant Mme Y**

M. X et sa compagne Mme Y ont créé en septembre 2006 la société A, qui exploite des magasins d'optique. M. X détenait 80 % des parts et Mme Y 20 %.

Le 14 janvier 2014 ils ont créé la société holding SARL B par apport de la totalité de leurs titres dans la société A, valorisée à la somme de 1 938 900 euros.

M. X a reçu en contrepartie de son apport, évalué à la somme de 1 551 120 euros, 1 411 519 parts de 1 euro de la société B et une soulte de 139 601 euros (représentant 9,89 % de la valeur des titres reçus).



Mme Y a reçu en contrepartie de son apport, évalué à la somme de 387 780 euros, 352 880 parts de 1 euro de la société B et une soulte de 34 900 euros (représentant 9,89 % de la valeur des titres reçus).

A l'issue de l'opération, M. X et Mme Y détiennent respectivement 80 % et 20 % de la société B, société au capital de 1 764 399 euros divisé en autant de parts de 1 euro, qui détient elle-même 100 % de la société A. M. X et Mme Y sont par ailleurs co-gérants de la société B.

Les deux soultes ont été inscrites au crédit de deux comptes courants ouverts dans la société B au nom de M. X (pour 139 601 euros) et de Mme Y (pour 34 900 euros).

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

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

Par une proposition de rectification en date du 30 juin 2017, l'administration a donc mis en œuvre la procédure d'abus de droit fiscal prévu 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 réintégré dans les revenus imposables dans la catégorie des plus-values de cession de valeurs mobilières, au titre de l'année 2014, en application des dispositions de l'article 150-0 A du code général des impôts, une somme de 12 152 euros, correspondant à l'imposition immédiate de la fraction de la plus-value placée en report d'imposition sous couvert d'une soulte, après prise en compte d'un abattement de 65 % pour durée de détention en application de l'article 150-0 D du même code. Cette somme a été taxée à l'impôt sur le revenu et aux contributions sociales et l'administration a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit, qui a été limitée au taux de 40 %.

Le Comité a entendu ensemble 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 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 à raison de l'opération d'apport des titres, 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 versée, 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 Mme Y par inscription de son montant au crédit de son compte courant d'associé dans la société B.

Le Comité estime que, compte tenu de l'ensemble des éléments portés à sa connaissance et en l'absence de toute justification probante de l'intérêt économique pour la société bénéficiaire de l'apport de prévoir le versement d'une soulte afin de rendre possible la réalisation de l'opération de restructuration entreprise, 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 mais caractérise la volonté du contribuable d'appréhender immédiatement en franchise d'impôt une partie de la plus-value constatée lors de l'apport.

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

➤ **Affaire n° 2019-30 concernant M. X**

M. X a créé le 1er mai 2011 la société à responsabilité limitée (SARL) A, entreprise de bâtiment et de travaux publics. Il en est le gérant depuis sa création et il détenait 4 995 parts des 5 000 parts, d'une valeur unitaire de 100 euros, composant son capital social. Ce capital s'élevait ainsi à un montant de 500 000 euros dont il possédait 99,90 %.

M. X a créé le 15 octobre 2014 la société B qui a opté pour l'impôt sur les sociétés et dont il est le dirigeant. Il a apporté le même jour à cette société holding une somme de 1 500 euros en numéraire ainsi que les 4 995 titres de la SARL A, valorisés pour un montant de 1 298 700 euros, soit 260 euros le titre apporté.

En contrepartie de son apport, M. X a reçu 1 183 317 titres de la société B d'une valeur unitaire de 1 euro ainsi qu'une soulte d'un montant de 116 883 euros inscrite au crédit de son compte-courant d'associé dans cette société. A l'issue de l'opération d'apport, M. X détient 99,77 % des titres de la société holding.

La plus-value réalisée par M. X à la suite de l'apport des parts de la SARL A, d'un montant net de 1 156 342 euros après 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, 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 de son contrôle, l'administration a considéré que le versement de la soulte ne présentait aucune justification économique et avait eu pour seul objectif d'éviter l'imposition immédiate d'une partie de la plus-value constatée lors de l'apport des titres de la SARL A.

L'administration a donc mis en œuvre, par une proposition de rectification en date du 6 juin 2017, la procédure de l'abus de droit fiscal sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et a écarté la qualification de soulte et remis en cause le bénéfice 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 103 951 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, ainsi qu'aux contributions sociales et a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

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

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

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

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

Le Comité relève que la soulte a été mise à la disposition de M. X par inscription de son montant au crédit du compte-courant d'associé ouvert à son nom dans la société B dont il détient la quasi-totalité du capital et que M. X ne saurait se prévaloir de l'absence d'appréhension des liquidités.

Le Comité estime que, compte tenu de l'ensemble des éléments portés à sa connaissance et en l'absence de toute justification probante de l'intérêt économique pour la société bénéficiaire de l'apport de prévoir le versement d'une soulte afin de rendre possible la réalisation de l'opération de restructuration effectuée entre des sociétés détenues par 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'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. 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° 2019-31 concernant M. X**

M. et Mme X ont créé le 23 janvier 2006 la société à responsabilité limitée (SARL) A ayant pour activité la vente au détail d'optique. Son capital social, d'un montant de 10 000 euros, est

composé de 1 000 parts sociales d'une valeur unitaire de 10 euros, détenues intégralement et à égalité par M. et Mme X, co-gérants de cette société. Celle-ci sera transformée ultérieurement en société par actions simplifiée (SAS).

M. et Mme X ont créé la SARL B, société holding immatriculée le 27 janvier 2014, et ont, par traités d'apport du 10 janvier 2014, apporté chacun à cette société les 500 titres qu'ils détenaient dans la SAS A, valorisés pour chaque apporteur à un montant de 1 154 890 euros soit 2 309 euros le titre apporté.

En contrepartie de son apport, M. X reçoit 1 050 000 parts de la SARL B d'une valeur unitaire de 1 euro ainsi qu'une soulte d'un montant de 104 500 euros. La soulte est inscrite au crédit de son compte-courant d'associé dans cette société.

En contrepartie de son apport, Mme X reçoit 1 150 000 titres de la SARL B d'une valeur unitaire de 1 euro ainsi qu'une soulte d'un montant de 104 500 euros. La soulte est inscrite au crédit de son compte-courant d'associée dans cette société.

A l'issue de l'opération d'apport, la SARL B dispose d'un capital de 2 100 000 euros réparti en 2 100 000 titres d'une valeur unitaire de 1 euro. M. et Mme X détiennent chacun 50 % des parts de cette société et ils en sont les co-gérants.

Les plus-values réalisées par M. et Mme X à la suite de l'apport de leurs parts de la SAS A, d'un montant total de 344 967 euros, ont bénéficié du 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 pour chacun des contribuables 10 % de la valeur nominale des titres reçus.

A l'issue de son contrôle, l'administration a considéré que le versement des soultes ne présentait aucune justification économique et avait eu pour seul objectif d'éviter l'imposition immédiate d'une partie de la plus-value constatée lors de l'apport des titres de la SAS A.

L'administration a donc mis en œuvre, par une proposition de rectification en date du 6 octobre 2017, la procédure de l'abus de droit fiscal prévu à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et a écarté la qualification de soulte et remis en cause le bénéfice 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 31 074 euros correspondant, compte tenu de l'abattement pour durée de détention, à la fraction de la plus-value placée en report d'imposition sous couvert des deux soultes, à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des plus-values de cession de valeurs mobilières sur le fondement de l'article 150-0 A du code général des impôts, ainsi qu'aux contributions sociales et assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

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

Le Comité relève que le dispositif du report d'imposition prévu 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 les soultes ont été mises à la disposition de M. et Mme X par inscription de leur montant au crédit du compte-courant d'associé qu'ils détiennent respectivement dans la SARL B dont ils possèdent l'intégralité du capital. Il ressort des pièces du dossier porté à la connaissance du Comité et concernant les soldes du compte-courant d'associé tant de M. X que de Mme X que les soultes ont été appréhendées partiellement en 2014, 2015 et 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 d'une soulte afin de rendre possible la réalisation de l'opération de restructuration effectuée entre des sociétés intégralement détenues par M. et Mme X, la mise à disposition de chacune des deux soultes respectivement sur le compte-courant d'associé de M. X et sur celui de Mme X ne s'inscrit pas dans le respect du but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration et du développement du groupe de M. et Mme X mais caractérise une appréhension des liquidités en franchise d'impôt.

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

Enfin, 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° 2019-33 concernant M. X**

Le 13 mai 2013, M. X crée la société à responsabilité limitée (SARL) A en apportant 50 parts sociales de la SARL B valorisées à 155 000 euros. Il reçoit en contrepartie 15 500 parts sociales d'une valeur unitaire de 10 euros. Il est l'associé unique et le gérant de cette société holding.

Le 22 novembre 2013, M. X apporte à la SARL A 2 499 parts des 2 500 composant le capital social de la SARL C, société dont l'activité principale est l'exploitation d'un fonds de commerce de bar brasserie dont elle est propriétaire.

Les parts de la SARL C, faisant l'objet de l'apport, étant valorisées à 8 217 712 euros, M. X a reçu en contrepartie 750 000 parts nouvelles d'une valeur unitaire de 10 euros (soit une valeur totale de 7 500 000 euros) ainsi qu'une soulte de 717 712 euros inscrite au crédit de son compte courant d'associé le 21 décembre 2013.

A l'issue de cet apport, le capital de la SARL A est de 7 655 000 euros, soit 765 500 parts de 10 euros chacune attribuées en totalité à M. X.

La plus-value réalisée par M. X à la suite de l'apport des parts de la SARL C, d'un montant brut de 7 461 903 euros, a bénéficié du régime du report d'imposition prévu par l'article 150-0 B ter du CGI, y compris la partie correspondant à la soulte dans la mesure où son montant n'excède pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus.

La soulte versée a été partiellement appréhendée par M. X à hauteur des prélèvements de 72 490 euros et 118 700 euros effectués respectivement les 31 décembre 2014 et 10 décembre 2015 compte tenu des débits relevés sur son compte courant d'associé dans la SARL A.

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

L'administration a donc mis en œuvre, par une proposition de rectification du 21 décembre 2016, la procédure de l'abus de droit fiscal sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et a écarté la qualification de soulte et remis en cause le bénéfice du report d'imposition prévu par l'article 150-0 B ter du code général des impôts. Elle a taxé, au titre de l'année 2013, la somme de 250 036 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, 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 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 A, dont il détient l'intégralité du capital, puis appréhendée partiellement les 31 décembre 2014 et 10 décembre 2015 à hauteur de 191 190 euros.

Il considère que, pour justifier le versement de cette soulte le 21 décembre 2013, M. X ne saurait se prévaloir du contrat d'ouverture d'un crédit de trésorerie d'un montant de 1 000 000 euros consentie par une banque à la SARL A le 28 juin 2014, soit plusieurs mois après l'opération d'apport, pour lequel il s'est porté caution solidaire.

Le Comité estime que, compte tenu de l'ensemble des éléments portés à sa connaissance et en l'absence de toute justification probante de l'intérêt économique pour la société bénéficiaire de l'apport de prévoir le versement d'une soulte afin de rendre possible la réalisation de l'opération de restructuration effectuée entre des sociétés intégralement détenues par le contribuable, la mise à disposition de cette soulte sur le compte courant d'associé ne s'inscrit pas dans le respect du but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration et du développement du groupe de M. X mais caractérise une appréhension 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 le véritable caractère au versement 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° 2019-35 concernant M. X**

Par un acte en date du 5 septembre 2014, M. X a apporté à la société à responsabilité limitée (SARL) A qu'il avait créée en 2007 les titres qu'il possédait dans le capital des sociétés par actions simplifiée B, C et D.

En contrepartie de ses apports, valorisés à une somme globale de 3 940 850 euros, M. X a reçu 3 583 parts de la SARL A d'une valeur nominale de 100 euros ainsi qu'une soulte d'un montant de 357 850 euros, représentant 9,98 % de la valeur nominale des titres reçus.

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

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

L'administration a donc mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et, par une proposition de rectification en date du 21 juin 2017, a écarté la qualification de soulte et l'application à la somme versée sous ce libellé du régime du report d'imposition prévu par l'article 150-0 B ter du code général des impôts. Elle a taxé, au titre de l'année 2014, la somme de 77 815 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 et

prise en compte pour le calcul de la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus. L'ensemble des droits dus a été assorti de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

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

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

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

Le Comité relève que la soulte a été mise à disposition de M. X par inscription de son montant au crédit de son compte courant d'associé dans la SARL 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, le paiement de cette soulte ne s'inscrit pas dans le respect du but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration et du développement du groupe de M. X mais caractérise une appréhension de liquidités en franchise d'impôt.

Le Comité émet en conséquence l'avis que, dans les circonstances de l'espèce, l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour restituer son véritable caractère 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° 2019-36 concernant M. X**

Le 24 juillet 2014, M. X et trois autres associés de la société par actions simplifiée (SAS) A, société qui exerce une activité de programmation informatique, ont créé la société à responsabilité limitée (SARL) B, exerçant des fonctions de holding, par apport de la totalité des actions qu'ils détenaient au sein de la SAS A pour une valeur totale de 2 750 000 euros.



Les parts de la SARL B ont été reçues par les associés, pour une valeur de 2 500 000 euros, selon une répartition qui reste strictement identique à celle du capital de la société apportée.

La différence entre la valeur globale des titres apportés et la valeur nominale des titres reçus, soit 250 000 euros, représentant 10 % du capital nominal de la SARL B, a été qualifiée de soulte et versée au crédit des comptes courants des associés dans cette société en proportion de leur détention du capital.

A l'issue de l'apport, le capital de la SARL B est de 250 000 parts de 10 euros chacune, dont 127 660 ont été attribuées à M. X.

M. X, qui détenait 51,06 % de la société A, est devenu ainsi actionnaire à hauteur de 51,06 % de la SARL B et a perçu une soulte de 127 660 euros.

La plus-value d'échange des titres réalisée par M. X, qui contrôle la société bénéficiaire de l'apport, a été placée sous le régime de report d'imposition prévu par les dispositions de l'article 150-0 B ter du code général des impôts pour l'intégralité de son montant dès lors que la soulte ne dépassait pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus.

A l'issue 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.

L'administration a donc mis en œuvre, par une proposition de rectification du 21 décembre 2017, la procédure de l'abus de droit fiscal sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et a écarté la qualification de soulte et remis en cause le bénéfice du report d'imposition prévu par l'article 150-0 B ter du code général des impôts. Elle a taxé, au titre de l'année 2014, la somme de 44 681 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. L'ensemble des droits dus a été assorti de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

Le Comité a entendu ensemble le conseil du contribuable 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 poursuivi.

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 la soulte a été mise à disposition de M. X par inscription de son montant au crédit de son compte courant d'associé dans la SARL B, dont il est gérant.

Il relève également que la société A avait le statut de SARL et l'avait conservé jusqu'à huit jours avant l'apport. Il ne peut dès lors être invoqué que les droits des associés dans la SARL B, bénéficiaire des apports, ne seraient pas les mêmes à l'issue de l'opération.

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, et alors que la répartition du capital de la société apportée et de la société bénéficiaire des apports entre les associés est restée strictement identique à l'issue de l'opération, 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 dont la SARL B est la société holding, 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 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 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° 2019-37 concernant M. Y**

Le 24 juillet 2014, M. Y et trois autres associés de la société par actions simplifiée (SAS) A, société qui exerce une activité de programmation informatique, ont créé la société à responsabilité limitée (SARL) B, exerçant des fonctions de holding, par apport de la totalité des actions qu'ils détenaient au sein de la SAS A pour une valeur totale de 2 750 000 euros.

Les parts de la SARL B ont été reçues par les associés, pour une valeur de 2 500 000 euros, selon une répartition qui reste strictement identique à celle du capital de la société apportée.

La différence entre la valeur globale des titres apportés et la valeur nominale des titres reçus, soit 250 000 euros, représentant 10 % du capital nominal de la SARL B, a été qualifiée de soulte et versée au crédit des comptes courants des associés dans cette société en proportion de leur détention du capital.

A l'issue de l'apport, le capital de la SARL B est de 250 000 parts de 10 euros chacune, dont 71 808 ont été attribuées à M. Y.

M. Y, qui détenait 28,72 % de la société A, est devenu ainsi actionnaire à hauteur de 28,72 % de la SARL B et a perçu une soulte de 71 808 euros.

La plus-value d'échange des titres réalisée par M. Y a été placée sous le régime du sursis d'imposition prévu par les dispositions de l'article 150-0 B du code général des impôts pour l'intégralité de son montant dès lors que la soulte ne dépassait pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus.

A l'issue 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.

L'administration a donc mis en œuvre, par une proposition de rectification du 21 décembre 2017, la procédure de l'abus de droit fiscal sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et a écarté la qualification de soulte et remis en cause le bénéfice du sursis d'imposition prévu par l'article 150-0 B du code général des impôts. Elle a taxé, au titre de l'année 2014, la somme de 35 904 euros correspondant, compte tenu de l'abattement pour durée de détention, à la fraction de la plus-value placée en sursis 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 sursis d'imposition sous couvert d'une soulte a aussi été imposée, sans abattement, aux contributions sociales et prise en compte pour le calcul de la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus. L'ensemble des droits dus a été assorti de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

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

Le Comité relève que le dispositif du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts poursuit la même finalité que le dispositif du report d'imposition prévu par l'article 150-0 B ter 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 bénéficie intégralement, y compris pour la soulte, du sursis 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 poursuivi.

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 la soulte a été mise à disposition de M. Y par inscription de son montant au crédit de son compte courant d'associé dans la SARL B.

Il relève également que la société A avait le statut de SARL et l'avait conservé jusqu'à huit jours avant l'apport. Il ne peut dès lors être invoqué que les droits des associés dans la SARL B, bénéficiaire des apports, ne seraient pas les mêmes à l'issue de l'opération.

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, et alors que la répartition du capital de la société apportée et de la société bénéficiaire des apports entre les associés est restée strictement identique à l'issue de l'opération, 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 dont la SARL B est la société holding, 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 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 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 sursis d'imposition prévu par les dispositions de l'article 150-0 B 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 l'initiative principale des actes constitutifs de l'abus de droit et, en outre, comme en ayant été un des principaux bénéficiaires au sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts. Il émet donc l'avis que l'administration est fondée à appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

➤ **Affaire n° 2019-38 concernant M. W**

Le 24 juillet 2014, M. W et trois autres associés de la société par actions simplifiée (SAS) A, société qui exerce une activité de programmation informatique, ont créé la société à responsabilité limitée (SARL) B, exerçant des fonctions de holding, par apport de la totalité des actions qu'ils détenaient au sein de la SAS A pour une valeur totale de 2 750 000 euros.

Les parts de la SARL B ont été reçues par les associés, pour une valeur de 2 500 000 euros, selon une répartition qui reste strictement identique à celle du capital de la société apportée.

La différence entre la valeur globale des titres apportés et la valeur nominale des titres reçus, soit 250 000 euros, représentant 10 % du capital nominal de la SARL B, a été qualifiée de soulte et versée au crédit des comptes courants des associés dans cette société en proportion de leur détention du capital.

A l'issue de l'apport, le capital de la SARL B est de 250 000 parts de 10 euros chacune, dont 25 266 ont été attribuées à M. W.

M. W, qui détenait 10,01 % de la société A, est devenu ainsi actionnaire à hauteur de 10,01 % de la SARL B et a perçu une soulte de 25 266 euros.

La plus-value d'échange des titres réalisée par M. W a été placée sous le régime du sursis d'imposition prévu par les dispositions de l'article 150-0 B du code général des impôts pour l'intégralité de son montant dès lors que la soulte ne dépassait pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus.

A l'issue 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.

L'administration a donc mis en œuvre, par une proposition de rectification du 21 décembre 2017, la procédure de l'abus de droit fiscal sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et a écarté la qualification de soulte et remis en cause le bénéfice du sursis d'imposition prévu par l'article 150-0 B du code général des impôts. Elle a taxé, au titre de l'année 2014, la somme de 12 633 euros correspondant, compte tenu de l'abattement pour durée de détention, à la fraction de la plus-value placée en sursis 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 sursis d'imposition sous couvert d'une soulte a aussi été imposée, sans abattement, aux contributions sociales. L'ensemble des droits dus a été assorti de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

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

Le Comité relève que le dispositif du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts poursuit la même finalité que le dispositif du report d'imposition prévu par l'article 150-0 B ter 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 bénéficie intégralement, y compris pour la soulte, du sursis 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 poursuivi.

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 la soulte a été mise à disposition de M. W par inscription de son montant au crédit de son compte courant d'associé dans la SARL B.

Il relève également que la société A avait le statut de SARL et l'avait conservé jusqu'à huit jours avant l'apport. Il ne peut dès lors être invoqué que les droits des associés dans la SARL B, bénéficiaire des apports, ne seraient pas les mêmes à l'issue de l'opération.

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, et alors que la répartition du capital de la société apportée et de la société bénéficiaire des apports entre les associés est restée strictement identique à l'issue de l'opération, 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 dont la SARL B est la société holding, 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 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 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 sursis d'imposition prévu par les dispositions de l'article 150-0 B 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. W doit être regardé comme ayant eu l'initiative principale des actes constitutifs de l'abus de droit et, en outre, comme en ayant été un des principaux bénéficiaires au sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts. Il émet donc l'avis que l'administration est fondée à appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

➤ **Affaire n° 2019-39 concernant M. Z**

Le 24 juillet 2014, M. Z et trois autres associés de la société par actions simplifiée (SAS) A, société qui exerce une activité de programmation informatique, ont créé la société à responsabilité limitée (SARL) B, exerçant des fonctions de holding, par apport de la totalité des actions qu'ils détenaient au sein de la SAS A pour une valeur totale de 2 750 000 euros.

Les parts de la SARL B ont été reçues par les associés, pour une valeur de 2 500 000 euros, selon une répartition qui reste strictement identique à celle du capital de la société apportée.

La différence entre la valeur globale des titres apportés et la valeur nominale des titres reçus, soit 250 000 euros, représentant 10 % du capital nominal de la SARL B, a été qualifiée de soulte et versée au crédit des comptes courants des associés dans cette société en proportion de leur détention du capital.

A l'issue de l'apport, le capital de la SARL B est de 250 000 parts de 10 euros chacune, dont 25 266 ont été attribuées à M. Z.

M. Z, qui détenait 10,01 % de la société A, est devenu ainsi actionnaire à hauteur de 10,01 % de la SARL B et a perçu une soulte de 25 266 euros.

La plus-value d'échange des titres réalisée par M. Z a été placée sous le régime du sursis d'imposition prévu par les dispositions de l'article 150-0 B du code général des impôts pour l'intégralité de son montant dès lors que la soulte ne dépassait pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus.

A l'issue 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.

L'administration a donc mis en œuvre, par une proposition de rectification du 21 décembre 2017, la procédure de l'abus de droit fiscal sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et a écarté la qualification de soulte et remis en cause le bénéfice du sursis d'imposition prévu par l'article 150-0 B du code général des impôts. Elle a taxé, au titre de l'année 2014, la somme de 12 633 euros correspondant, compte tenu de l'abattement pour durée de détention, à la fraction de la plus-value placée en sursis 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 sursis d'imposition sous couvert d'une soulte a aussi été imposée, sans abattement, aux contributions sociales. L'ensemble des droits dus a été assorti de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

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

Le Comité relève que le dispositif du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts poursuit la même finalité que le dispositif du report d'imposition prévu par l'article 150-0 B ter 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 bénéficie intégralement, y compris pour la soulte, du sursis 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 poursuivi.

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 la soulte a été mise à disposition de M. Z par inscription de son montant au crédit de son compte courant d'associé dans la SARL B.

Il relève également que la société A avait le statut de SARL et l'avait conservé jusqu'à huit jours avant l'apport. Il ne peut dès lors être invoqué que les droits des associés dans la SARL B, bénéficiaire des apports, ne seraient pas les mêmes à l'issue de l'opération.

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, et alors que la répartition du capital de la société apportée et de la société bénéficiaire des apports entre les associés est restée strictement identique à l'issue de l'opération, 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 dont la SARL B est la société holding, 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 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 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 sursis d'imposition prévu par les dispositions de l'article 150-0 B 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. Z doit être regardé comme ayant eu l'initiative principale des actes constitutifs de l'abus de droit et, en outre, comme en ayant été un des principaux bénéficiaires au sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts. Il émet donc l'avis que l'administration est fondée à appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

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

##### ➤ Affaire n°2018-26 concernant M. X

La société par actions simplifiée (SAS) A, créée le 14 avril 2006, exerce l'activité de commerce de gros de fruits et légumes.

Son capital de 37 000 euros, divisé en 37 000 parts de 1 euro chacune, est détenu par moitié par M. X, président, et M. Y, directeur général.

Le 5 mars 2015, M. X a créé avec son épouse la société civile B au capital de 820 000 euros, M. X apportant les 18 500 actions de la SAS A valorisées à 899 999 euros et Mme X la somme de 1 euro.

En contrepartie de leur apport, M. X a reçu 819 999 parts de la société civile d'une valeur unitaire de 1 euro ainsi qu'une soulte de 80 000 euros inscrite au crédit de son compte courant d'associé, et Mme X a reçu une part.

La plus-value d'apport réalisée par M. X a bénéficié du 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'excède pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus.

La société B a pour objet social l'acquisition de valeurs mobilières et autres droits sociaux, la gestion de ces participations, le placement de ses disponibilités ainsi que la gestion des biens immobiliers qui lui sont apportés.

La soulte versée a été totalement appréhendée par M. X le 15 octobre 2015, la SAS A ayant distribué des dividendes à la société B au cours de son exercice clos le 31 mars 2016 pour un montant global de 410 000 euros.

A l'issue d'un contrôle sur pièces, l'administration a considéré que la soulte était dépourvue de justification économique et avait été stipulée dans le seul but d'appréhender des dividendes en franchise d'impôt, contrairement à l'intention du législateur.

L'administration a donc mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et a écarté la qualification de soulte et l'application du régime du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du code général des impôts. Elle a taxé, au titre de l'année 2013, la somme de 80 000 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.

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 versée par la société B et remboursée à M. X le 15 octobre 2015, a été financée par une distribution de dividendes de la société A pour laquelle il n'est pas contesté que M. X était co-décisionnaire.

Le Comité estime que, compte tenu de l'ensemble des éléments portés à sa connaissance et en l'absence de toute justification probante de l'intérêt économique pour la société bénéficiaire de l'apport de prévoir le versement d'une soulte afin de rendre possible la réalisation de l'opération de restructuration effectuée entre des sociétés contrôlées par le contribuable, le paiement de cette soulte 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 de la société A 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 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 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°2018-27 concernant M. Y**

La société par actions simplifiée (SAS) A, créée le 14 avril 2006, exerce l'activité de commerce de gros de fruits et légumes.

Son capital de 37 000 euros, divisé en 37 000 parts de 1 euro chacune, est détenu par moitié par M. X, président, et M. Y, directeur général.

Le 5 mars 2015, M. Y a créé avec son épouse la société civile C au capital de 820 000 euros, M. Y apportant les 18 500 actions de la SAS A valorisées à 899 999 euros et Mme Y la somme de 1 euro.

En contrepartie de leur apport, M. Y a reçu 819 999 parts de la société civile d'une valeur unitaire de 1 euro ainsi qu'une soulte de 80 000 euros inscrite au crédit de son compte courant d'associé, et Mme Y a reçu une part.

La plus-value d'apport réalisée par M. Y a bénéficié du 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'excède pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus.

La société C a pour objet social l'acquisition de valeurs mobilières et autres droits sociaux, la gestion de ces participations, le placement de ses disponibilités ainsi que la gestion des biens immobiliers qui lui sont apportés.

La soulte versée a été appréhendée par M. Y à hauteur de 61 000 euros le 13 janvier 2016, la SAS A ayant distribué des dividendes à la société C au cours de son exercice clos le 31 mars 2016 pour un montant global de 410 000 euros.

A l'issue d'un contrôle sur pièces, l'administration a considéré que la soulte était dépourvue de justification économique et avait été stipulée dans le seul but d'appréhender des dividendes en franchise d'impôt, contrairement à l'intention du législateur.

L'administration a donc mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et a écarté la qualification de soulte et l'application du régime du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du code général des impôts. Elle a taxé, au titre de l'année 2013, la somme de 80 000 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.

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 versée par la société C et remboursée à M. Y pour un montant de 61 000 euros le 13 janvier 2016, a été financée par une distribution de dividendes de la société A pour laquelle il n'est pas contesté que M. Y était co-décisionnaire.

Le Comité estime que, compte tenu de l'ensemble des éléments portés à sa connaissance et en l'absence de toute justification probante de l'intérêt économique pour la société bénéficiaire de l'apport de prévoir le versement d'une soulte afin de rendre possible la réalisation de l'opération de restructuration effectuée entre des sociétés contrôlées par le contribuable, le paiement de cette soulte 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. Y mais caractérise une appréhension des liquidités de la société A 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 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 cette somme en franchise d'imposition.

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

➤ **Affaire n°2018-29 concernant M. X**

Par acte du 24 mars 2014, M. X a apporté à la société par actions simplifiée (SAS) A 81 250 titres de la société B et 81 250 titres de la société D.

En contrepartie de ces apports valorisés globalement à 11 073 000 euros, M. X a reçu de la société SAS A 11 073 000 actions, d'une valeur nominale d'un euro.

La plus-value résultant de cet apport a été placée en report d'imposition selon les dispositions de l'article 150-0 B ter du code général des impôts.

Le 30 janvier 2015, M. X a apporté à la société C, dont il détient 99 % du capital, 10 422 720 actions de la société SAS A, représentant 94 % de son capital. En rémunération de cet apport, il a reçu de la société C 956 212 parts, d'une valeur nominale de 10 euros par part, émises par cette société dans le cadre d'une augmentation de son capital porté de 1 000 euros à 9 563 120 euros, ainsi qu'une soulte de 860 000 euros représentant 9 % de la valeur nominale des titres reçus. Cette somme a été inscrite au compte courant d'associé de M. X dans la société C.

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

A l'issue d'un contrôle sur pièces, l'administration a considéré que cette soulte était dépourvue de justification économique et dissimulait en réalité, sous couvert d'une opération d'échange de titres, la perception d'un dividende en franchise d'impôt. Elle a donc mis en œuvre, par une proposition de rectification en date du 9 décembre 2016, 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 celle-ci 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 860 000 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'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 son conseil ainsi que le représentant de l'administration.

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

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

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

Le Comité relève que M. X doit être regardé comme ayant bénéficié de la mise à disposition de la soulte litigieuse par inscription de son montant au crédit du compte courant d'associé ouvert à son nom dans la société C dont il détenait 99 % du capital, alors même qu'aucun prélèvement n'a été opéré.

Il note que l'argument selon lequel la soulte visait à indemniser l'apporteur de la perte de valeur liée à une décote de holding est en tout état de cause inopérant dès lors qu'une telle indemnisation ne présentait pas d'intérêt économique pour la société C pas plus qu'elle ne conditionnait la réalisation de l'opération d'échange de titres.

Il estime que, compte tenu de l'ensemble des éléments ainsi portés à sa connaissance, et en l'absence de toute justification probante de l'intérêt économique pour la société bénéficiaire de l'apport de prévoir le versement d'une soulte afin de rendre possible la réalisation de l'opération de restructuration effectuée entre des sociétés contrôlées par 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 de liquidités en franchise d'impôt, sans qu'ait d'incidence à cet égard la circonstance alléguée par le contribuable qu'aucun remboursement de cette soulte ne serait en réalité intervenu.

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

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

#### ➤ **Affaire n°2018-31 concernant M ou Mme X**

Mme W, épouse X, détenait 213 400 actions, soit 38,03 % du capital social, de la société anonyme (SA) A dont elle est la présidente directrice générale et 329 actions, soit 32,9 % du capital social, de la société anonyme (SA) B dont elle est la directrice générale déléguée. Son mari, M. X détenait 600 actions, soit 0,1 % du capital social, de la SA A et 1 action, soit 0,1 % du capital social, de la SA B.

Ensemble, ils détenaient donc 214 000 titres de la SA A, holding qui détient des actifs corporels et des titres de sociétés dans le secteur de la production d'énergie, soit 38,1 % du capital, et 330 titres de la SA B, ayant pour activité la production d'énergie, soit 33 % du capital.

Le 18 décembre 2012, Mme X a créé la société par actions simplifiée (SAS) C, société de prise de participations, qui dispose d'un capital de 1 000 euros composé de 1 000 parts sociales d'une valeur unitaire de 1 euro. La société est imposable à l'impôt sur les sociétés. Mme X est l'unique actionnaire de cette société et en est également la présidente.

Le 13 juin 2014, M. et Mme X ont apporté à la SAS C les 214 000 titres qu'ils détenaient dans la SA A ainsi que les 330 titres qu'ils détenaient dans la SA B. Pour les titres de la SA A, l'apport est évalué à 7 436 500 euros. Pour les titres de la SA B, l'apport est évalué à 3 960 000 euros.

MM. X1 et X2, leurs enfants, ont apporté le même jour les 26 400 titres qu'ils détenaient l'un et l'autre dans la SA A, valorisés pour un montant de 917 400 euros chacun.

La valorisation totale des participations détenues par M. et Mme X et leurs deux enfants dans ces deux sociétés s'élève à 13 231 300 euros.

En contrepartie de l'apport des titres des sociétés A et B, le capital social de la SAS C est augmenté d'un montant de 12 064 000 euros. M. et Mme X reçoivent 10 390 000 titres de la SAS C, d'une valeur unitaire d'un euro, ainsi qu'une soulte d'un montant de 1 003 650 euros pour Mme X et de 2 850 euros pour M. X. Les soultes, d'un montant total de 1 006 500 euros, sont inscrites le 13 juin 2014, jour de l'apport, au crédit du compte courant d'associé détenu respectivement par Mme et M. X dans la SAS C.

MM. X1 et X2 reçoivent chacun 837 000 titres et une soulte de 80 400 euros, inscrite au crédit de leur compte courant.

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

A l'issue de l'opération d'apport, le capital de la SAS C est détenu à 85,87 % par Mme X, 0,25 % par M. X et 6,94 % chacun par X1 et X2.

Le 30 juin 2014, la SA A a distribué un montant total de dividendes de 1 907 620 euros à la SAS C.

La soulte a été appréhendée par Mme X à hauteur de 393 050 euros entre juillet 2014 et novembre 2016. M. X n'a prélevé aucune somme sur son compte courant.

A l'issue de son contrôle sur pièces, l'administration a considéré que le versement des soultes ne présentait aucune justification économique et avait eu pour seul objectif d'éviter l'imposition immédiate d'une partie de la plus-value constatée lors de l'apport des titres. Elle a donc mis en œuvre, par une proposition de rectification en date du 29 septembre 2017, 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 1 006 500 euros à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers sur le fondement du 2° du 1 de l'article 109 du même code et aux contributions sociales ainsi qu'à la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus et a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

Le Comité a entendu l'un des deux contribuables et leur conseil ainsi que le représentant de l'administration.

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

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

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

alors que, lorsque cette soulte est ainsi financée, elle prive cette société de la possibilité de disposer de ressources nécessairement prises en compte lors de la détermination de la valeur des titres apportés.

Le Comité relève que M. X et Mme X doivent être regardés comme ayant bénéficié de la mise à disposition des soultes litigieuses par inscription de leur montant au crédit du compte courant d'associé ouvert respectivement à leur nom dans la SAS C dont M. et Mme X sont actionnaires à hauteur de près de 86 % et dont le groupe familial, composé d'eux-mêmes et de leurs deux enfants, détient 100 % du capital.

Il considère que si les contribuables soutiennent que les membres du groupe familial ont entendu, par le versement des soultes, procéder à un partage du risque financier entre, d'une part, les associés et, d'autre part, la société bénéficiaire des apports, ils n'apportent aucun élément de nature à justifier que ce versement aurait été indispensable à la réalisation de l'opération d'apport et que la société bénéficiaire de l'apport aurait ainsi eu un intérêt économique à effectuer un tel versement.

Le Comité estime que, compte tenu de l'ensemble des éléments portés à sa connaissance et en l'absence de toute justification probante de l'intérêt économique pour la société bénéficiaire de l'apport de prévoir le versement des soultes afin de rendre possible la réalisation de l'opération de restructuration effectuée entre des sociétés détenues par le même groupe familial, 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 et du développement de la SAS C mais caractérise la volonté des contribuables d'appréhender immédiatement en franchise d'impôt une partie de la plus-value constatée lors des apports, sans qu'il ait d'incidence à cet égard la circonstance alléguée par les contribuables que les remboursements intervenus ne concerneraient qu'une partie de la soulte attribuée à Mme X ou qu'aucun remboursement ne serait intervenu s'agissant de la soulte attribuée à M. X.

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

Enfin, 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°2018-32 concernant Mme X**

La société anonyme (SA) A est une société holding, qui détient des actifs corporels et des titres de sociétés dans le secteur de la production d'énergie. Le capital de cette société est composé de 561 100 titres d'une valeur unitaire d'un euro. 47,5 % des actions sont détenues par un groupe familial, composé de M. et Mme W et de leurs trois enfants (X, Y et Z). Mme X détient 30 600 actions de la SA A soit 5,45 % du capital social.

Le 13 juin 2014, le groupe familial W a créé la société par actions simplifiée (SAS) B, société de prise de participations et les membres de la famille W lui ont apporté la totalité des titres qu'ils détenaient dans la SA A. Mme X a apporté ainsi les 30 600 titres qu'elle détenait dans la SA A, valorisés pour un montant de 1 063 350 euros.

En contrepartie de l'apport des titres par le groupe familial, le capital social de la SAS B est augmenté d'un montant total de 12 070 000 euros et Mme X reçoit 97 500 titres de la SAS B, d'une valeur unitaire de dix euros, ainsi qu'une soulte d'un montant de 90 350 euros, inscrite au crédit de son compte courant d'associé dans cette société.

A l'issue de l'opération d'apport, le capital de la SAS B est détenu à 8,08 % par Mme X et à 100 % par le groupe familial W.

Le 30 juin 2014, la SA A a distribué un montant total de dividendes de 1 908 335 euros à la SAS B.

La soulte a été appréhendée par Mme X à hauteur de 6 350 euros en janvier 2017.

La soulte a été placée sous le régime du report d'imposition, conformément aux dispositions de l'article 150-0 B ter du code général des impôts, dès lors que son montant n'excédait pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus et aucune déclaration de plus-value ou de moins value n'a été souscrite par Mme X au titre de l'année 2014.

A l'issue de son contrôle sur pièces, l'administration a considéré que le versement de la soulte ne présentait aucune justification économique et avait eu pour seul objectif une appréhension de dividendes en franchise d'impôt. Elle a donc mis en œuvre, par une proposition de rectification en date du 29 septembre 2017, 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 90 350 euros à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers sur le fondement du 2° du 1 de l'article 109 du même code et aux contributions sociales 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 ainsi que le représentant de l'administration.

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

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

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

Le Comité relève que Mme X doit être regardée comme ayant bénéficié de la mise à disposition d'une soulte litigieuse par inscription de son montant au crédit du compte courant d'associé ouvert à son nom dans la SAS B dont le groupe familial, composé d'elle-même, de ses frère et sœur ainsi que de ses parents, détient 100 % du capital.

Il considère que si la contribuable soutient que les membres du groupe familial ont entendu, par le versement des soultes, procéder à un partage du risque financier entre, d'une part, les associés et, d'autre part, la société bénéficiaire des apports, elle n'apporte aucun élément de nature à justifier que ce versement aurait été indispensable à la réalisation de l'opération d'apport et que la société bénéficiaire de l'apport aurait ainsi eu un intérêt économique à effectuer un tel versement.

Le Comité estime que, compte tenu de l'ensemble des éléments portés à sa connaissance et en l'absence de toute justification probante de l'intérêt économique pour la société bénéficiaire de l'apport, de prévoir le versement d'une soulte afin de rendre possible la réalisation de l'opération de restructuration effectuée entre des sociétés détenues par le même groupe familial, la mise à disposition de cette soulte sur le compte courant d'associé de Mme X ne s'inscrit pas dans le respect du but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration et du développement de la SAS B mais caractérise la volonté du contribuable d'appréhender immédiatement en franchise d'impôt des liquidités détenues par la société dont les titres ont été apportés, sans qu'il y ait d'incidence à cet égard la circonstance alléguée par la contribuable que le remboursement intervenu, portant sur un montant très faible, aurait été effectué plus de deux ans après l'apport des titres.

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, membre du groupe familial W représentant une communauté d'intérêts liés, doit être regardée comme ayant eu, au même titre que les autres membres du groupe familial et pour la part qui la concerne, l'initiative principale des actes constitutifs de l'abus de droit et, en outre, comme en ayant été l'un des principaux bénéficiaires au sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts. Il émet donc l'avis que l'administration est fondée à appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

#### ➤ **Affaire n°2018-33 concernant Mme Y**

La société anonyme (SA) A est une société holding, qui détient des actifs corporels et des titres de sociétés dans le secteur de la production d'énergie. Le capital de cette société est composé de 561 100 titres d'une valeur unitaire d'un euro. 47,5 % des actions sont détenues par un groupe familial, composé de M. et Mme W et de leurs trois enfants (X, Y et Z). Mme Y détient 30 600 actions de la SA A soit 5,45 % du capital social.

Le 13 juin 2014, le groupe familial W a créé la société par actions simplifiée (SAS) B, société de prise de participations et les membres de la famille W lui ont apporté la totalité des titres qu'ils détenaient notamment dans la SA A. Mme Y a apporté ainsi les 30 600 titres qu'elle détenait dans la SA A, valorisés pour un montant de 1 063 350 euros.

En contrepartie de l'apport des titres par le groupe familial, le capital social de la SAS B est augmenté d'un montant total de 12 070 000 euros et Mme Y reçoit 97 500 titres de la SAS B, d'une valeur unitaire de dix euros, ainsi qu'une soulte d'un montant de 90 350 euros, inscrite au crédit de son compte courant d'associé dans cette société.

A l'issue de l'opération d'apport, le capital de la SAS B est détenu à 8,08 % par Mme Y et à 100 % par le groupe familial W.



Le 30 juin 2014, la SA A a distribué un montant total de dividendes de 1 908 335 euros à la SAS B.

La soulte a été intégralement appréhendée par Mme Y pour la somme de 90 350 euros entre mai 2015 et janvier 2017.

La soulte a été placée sous le régime du report d'imposition, conformément aux dispositions de l'article 150-0 B ter du code général des impôts, dès lors que son montant n'excédait pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus et aucune déclaration de plus-value ou de moins value n'a été souscrite par Mme Y au titre de l'année 2014.

A l'issue de son contrôle sur pièces, l'administration a considéré que le versement de la soulte ne présentait aucune justification économique et avait eu pour seul objectif une appréhension de dividendes en franchise d'impôt. Elle a donc mis en œuvre, par une proposition de rectification en date du 29 septembre 2017, 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 90 350 euros à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers sur le fondement du 2° du 1 de l'article 109 du même code et aux contributions sociales 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 ainsi que le représentant de l'administration.

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

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

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

Le Comité relève que Mme Y doit être regardée comme ayant bénéficié de la mise à disposition d'une soulte litigieuse par inscription de son montant au crédit du compte courant d'associé ouvert à son nom dans la SAS B dont le groupe familial, composé d'elle-même, de ses frère et sœur ainsi que de ses parents, détient 100 % du capital.

Il considère que si la contribuable soutient que les membres du groupe familial ont entendu, par le versement des soultes, procéder à un partage du risque financier entre, d'une part, les associés et, d'autre part, la société bénéficiaire des apports, elle n'apporte aucun élément de nature à justifier que ce versement aurait été indispensable à la réalisation de l'opération d'apport et que la société bénéficiaire de l'apport aurait ainsi eu un intérêt économique à effectuer un tel versement.

Le Comité estime que, compte tenu de l'ensemble des éléments portés à sa connaissance et en l'absence de toute justification probante de l'intérêt économique pour la société bénéficiaire de l'apport, de prévoir le versement d'une soulte afin de rendre possible la réalisation de l'opération de restructuration effectuée entre des sociétés détenues par le même groupe familial, la mise à disposition de cette soulte sur le compte courant d'associé de Mme Y ne s'inscrit pas dans le respect du but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration et du développement de la SAS B mais caractérise la volonté du contribuable d'appréhender immédiatement en franchise d'impôt des liquidités détenues par la société dont les titres ont été apportés, sans qu'ait d'incidence à cet égard la circonstance alléguée par la contribuable que les remboursements intervenus, portant sur l'intégralité de la soulte, auraient été effectués sur une période de deux ans après l'apport des titres.

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 Y, membre du groupe familial W représentant une communauté d'intérêts liés, doit être regardée comme ayant eu, au même titre que les autres membres du groupe familial et pour la part qui la concerne, l'initiative principale des actes constitutifs de l'abus de droit et, en outre, comme en ayant été l'un des principaux bénéficiaires au sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts. Il émet donc l'avis que l'administration est fondée à appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

➤ **Affaire n°2018-34 concernant M. Y**

La société anonyme (SA) A est une société holding, qui détient des actifs corporels et des titres de sociétés dans le secteur de la production d'énergie. Le capital de cette société est composé de 561 100 titres d'une valeur unitaire d'un euro. 47,5 % des actions sont détenues par un groupe familial, composé de M. et Mme X et leurs deux enfants (Y et Z). M. Y détient 26 400 actions de la SA A soit 4,71% du capital social.

Le 18 décembre 2012, Mme X, mère de M. Y, a créé la société par actions simplifiée (SAS) C, société de prise de participations, qui dispose d'un capital de 1 000 euros composé de 1 000 parts sociales d'une valeur unitaire de 1 euro. La société est imposable à l'impôt sur les sociétés. Mme X est l'unique actionnaire de cette société et en est également la présidente.

Le 13 juin 2014, M. et Mme X ont apporté à la SAS C notamment la totalité des titres qu'ils détenaient dans la SA A. M. Y a apporté le même jour les 26 400 titres qu'il détenait dans la SA A, valorisés pour un montant de 917 400 euros. Son frère, M. Z a également apporté le même jour les 26 400 titres qu'il détenait dans la SA A, valorisés pour un même montant.

En contrepartie de l'apport des titres de la société A par l'ensemble de la famille X, le capital social de la SAS C est augmenté d'un montant total de 12 064 000 euros. M. Y reçoit 837 000 titres de la SAS C, d'une valeur unitaire d'un euro, ainsi qu'une soulte d'un montant de 80 400 euros, inscrite au crédit de son compte courant d'associé dans cette société.

La soulte a été placée sous le régime du report d'imposition, conformément aux dispositions de l'article 150-0 B ter du code général des impôts, dès lors que son montant n'excédait pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus et aucune déclaration de plus-value ou de moins-value n'a été souscrite par M. Y au titre de l'année 2014.

A l'issue de l'opération d'apport, le capital de la SAS C est détenu 6,94 % par M. Y et à 100 % par l'ensemble de la famille X.

Le 30 juin 2014, la SA A a distribué un montant total de dividendes de 1 907 620 euros à la SAS C.

La soulte a été appréhendée par M. Y à hauteur de 300 euros entre avril 2015 et avril 2016.

A l'issue de son contrôle sur pièces, l'administration a considéré que le versement de la soulte ne présentait aucune justification économique et avait eu pour seul objectif une appréhension de dividendes en franchise d'impôt. Elle a donc mis en œuvre, par une proposition de rectification en date du 29 septembre 2017, 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 80 400 euros à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers sur le fondement du 2° du 1 de l'article 109 du même code et aux contributions sociales 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 ainsi que le représentant de l'administration.

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

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

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

Le Comité relève que M. Y doit être regardé comme ayant bénéficié de la mise à disposition de la soulte par inscription de son montant au crédit du compte courant d'associé ouvert à son nom dans la SAS C dont le groupe familial, composé de lui-même, de son frère et de ses parents, détient 100 % du capital.

Il considère que si le contribuable soutient que les membres du groupe familial ont entendu, par le versement des soultes, procéder à un partage du risque financier entre, d'une part, les associés et, d'autre part, la société bénéficiaire des apports, il n'apporte aucun élément de nature à justifier que ce versement aurait été indispensable à la réalisation de l'opération d'apport et que la société bénéficiaire de l'apport aurait ainsi eu un intérêt économique à effectuer un tel versement.

Le Comité estime que, compte tenu de l'ensemble des éléments portés à sa connaissance et en l'absence de toute justification probante de l'intérêt économique pour la société bénéficiaire de

l'apport de prévoir le versement de la soulte afin de rendre possible la réalisation de l'opération de restructuration effectuée entre des sociétés détenues par le même groupe familial, la mise à disposition de cette soulte sur le compte courant d'associé de M. Y ne s'inscrit pas dans le respect du but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration et du développement de la SAS C mais caractérise la volonté du contribuable d'appréhender immédiatement en franchise d'impôt des liquidités détenues par la société dont les titres ont été apportés, sans qu'il ait d'incidence à cet égard la circonstance alléguée par le contribuable que les remboursements intervenus ne porteraient que sur une somme de 300 euros.

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. Y, membre du groupe familial X représentant une communauté d'intérêts liés, doit être regardé comme ayant eu, au même titre que les autres membres du groupe familial et pour la part qui le concerne, l'initiative principale des actes constitutifs de l'abus de droit et, en outre, comme en ayant été l'un des principaux bénéficiaires au sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts. Il émet donc l'avis que l'administration est fondée à appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

➤ **Affaire n°2018-35 concernant M. Z**

La société anonyme (SA) A est une société holding, qui détient des actifs corporels et des titres de sociétés dans le secteur de la production d'énergie. Le capital de cette société est composé de 561 100 titres d'une valeur unitaire d'un euro. 47,5 % des actions sont détenues par un groupe familial, composé de M. et Mme X et de leurs deux enfants (Y et Z). M. Z détient 26 400 actions de la SA A soit 4,71% du capital social.

Le 18 décembre 2012, Mme X, mère de M. Z, a créé la société par actions simplifiée (SAS) C, société de prise de participations, qui dispose d'un capital de 1 000 euros composé de 1 000 parts sociales d'une valeur unitaire de 1 euro. La société est imposable à l'impôt sur les sociétés. Mme X est l'unique actionnaire de cette société et en est également la présidente.

Le 13 juin 2014, M. et Mme X ont apporté à la SAS C notamment la totalité des titres qu'ils détenaient dans la SA A. M. Z a apporté le même jour les 26 400 titres qu'il détenait dans la SA A, valorisés pour un montant de 917 400 euros. Son frère, M. Y a également apporté le même jour les 26 400 titres qu'il détenait dans la SA A, valorisés pour un même montant.

En contrepartie de l'apport des titres de la société A par l'ensemble de la famille X, le capital social de la SAS C est augmenté d'un montant total de 12 064 000 euros. M. Z reçoit 837 000 titres de la SAS C, d'une valeur unitaire d'un euro, ainsi qu'une soulte d'un montant de 80 400 euros, inscrite au crédit de son compte courant d'associé dans cette société.

La soulte a été placée sous le régime du report d'imposition, conformément aux dispositions de l'article 150-0 B ter du code général des impôts, dès lors que son montant n'excédait pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus et aucune déclaration de plus-value ou de moins-value n'a été souscrite par M. Z au titre de l'année 2014.

A l'issue de l'opération d'apport, le capital de la SAS C est détenu à 6,94 % par M. Z et à 100 % par l'ensemble de la famille X.

Le 30 juin 2014, la SA A a distribué un montant total de dividendes de 1 907 620 euros à la SAS C.

La soulte a été appréhendée par M. Z à hauteur de 300 euros entre avril 2015 et avril 2016.

A l'issue de son contrôle sur pièces, l'administration a considéré que le versement de la soulte ne présentait aucune justification économique et avait eu pour seul objectif une appréhension de dividendes en franchise d'impôt. Elle a donc mis en œuvre, par une proposition de rectification en date du 29 septembre 2017, 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 80 400 euros à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers sur le fondement du 2° du 1 de l'article 109 du même code et aux contributions sociales 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 ainsi que le représentant de l'administration.

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

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

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

Le Comité relève que M. Z doit être regardé comme ayant bénéficié de la mise à disposition de la soulte par inscription de son montant au crédit du compte courant d'associé ouvert à son nom dans la SAS C dont le groupe familial, composé de lui-même, de son frère et de ses parents, détient 100 % du capital.

Il considère que si le contribuable soutient que les membres du groupe familial ont entendu, par le versement des soultes, procéder à un partage du risque financier entre, d'une part, les associés et, d'autre part, la société bénéficiaire des apports, il n'apporte aucun élément de nature à justifier que ce versement aurait été indispensable à la réalisation de l'opération d'apport et que la société bénéficiaire de l'apport aurait ainsi eu un intérêt économique à effectuer un tel versement.

Le Comité estime que, compte tenu de l'ensemble des éléments portés à sa connaissance et en l'absence de toute justification probante de l'intérêt économique pour la société bénéficiaire de l'apport de prévoir le versement de la soulte afin de rendre possible la réalisation de l'opération de restructuration effectuée entre des sociétés détenues par le même groupe familial, la mise à disposition de cette soulte sur le compte courant d'associé de M. Z ne s'inscrit pas dans le respect du but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration et du développement de la SAS C mais caractérise la volonté du contribuable d'appréhender

immédiatement en franchise d'impôt des liquidités détenues par la société dont les titres ont été apportés, sans qu'il y ait d'incidence à cet égard la circonstance alléguée par le contribuable que les remboursements intervenus ne porteraient que sur une somme de 300 euros.

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. Z, membre du groupe familial X représentant une communauté d'intérêts liés, doit être regardé comme ayant eu, au même titre que les autres membres du groupe familial et pour la part qui le concerne, l'initiative principale des actes constitutifs de l'abus de droit et, en outre, comme en ayant été l'un des principaux bénéficiaires au sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts. Il émet donc l'avis que l'administration est fondée à appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

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

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

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

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

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

Au terme de l'opération d'apport, le capital de la SC A, composé de 23 641 parts, est détenu intégralement par M. et Mme X.

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

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

A l'issue d'un contrôle sur pièces, l'administration a considéré que la soulte versée était dépourvue de toute justification économique et avait été stipulée dans le seul but d'appréhender des liquidités en franchise d'impôt, contrairement à l'intention du législateur.

L'administration a donc mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et, par une proposition de rectification en date du 10 novembre 2017, a écarté la qualification de soulte et remis en cause le bénéfice du

report d'imposition prévu par l'article 150-0 B ter du code général des impôts. Elle a taxé, au titre de l'année 2015, la somme de 236 000 euros à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, sur le fondement du 2° du 1 de l'article 109 du même code, ainsi qu'aux contributions sociales et a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

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

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

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

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

Le Comité relève que la soulte a été mise à la disposition de M. X par inscription de son montant au crédit de son compte courant d'associé dans la SC A, dont il détient sauf pour une part, l'intégralité du capital social, puis appréhendée partiellement les 28 décembre 2015 et 5 mars 2016 à hauteur de 50 000 euros.

Le Comité estime que, compte tenu de l'ensemble des éléments portés à sa connaissance et en l'absence de toute justification probante de l'intérêt économique pour la société bénéficiaire de l'apport de prévoir le versement d'une soulte afin de rendre possible la réalisation de l'opération de restructuration effectuée entre des sociétés intégralement détenues par les contribuables, la mise à disposition de cette soulte sur le compte courant d'associé ne s'inscrit pas dans le respect du but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration et du développement du groupe de M. X mais caractérise une appréhension de liquidités en franchise d'impôt.

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

Enfin, le Comité estime que M. X doit être regardé comme ayant eu l'initiative principale des actes constitutifs de l'abus de droit et, en outre, comme en ayant été le principal bénéficiaire

au sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts. Il émet donc l'avis que l'administration est fondée à appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

➤ **Affaire n°2018-43 concernant M. X**

M. X détenait 2 344 parts, soit 21,47% % du capital social, de la société à responsabilité limitée (SARL) A dont il est le co-gérant.

Le 19 juin 2014, M. X a créé la société civile B, société de prise de participations, qui dispose d'un capital de 1 000 euros composé de 1 000 parts sociales d'une valeur unitaire de 1 euro. La société est imposable à l'impôt sur les sociétés. Il détient 999 parts de cette société et en est le gérant.

Le 1er août 2014, M. X a apporté les 2 344 parts sociales de la SARL A à la société B. L'apport est évalué à 5 056 008 euros, soit 2 157 euros la part sociale apportée.

En contrepartie de l'apport des titres de la SARL A, M. X a reçu 4 601 008 parts sociales, d'une valeur unitaire de 1 euro, de la société B, dont le capital a été augmenté dans cette même mesure, ainsi qu'une soulte d'un montant de 455 000 euros inscrite au crédit de son compte courant d'associé. Cette soulte représente 9,89 % de la valeur nominale des titres reçus en échange.

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

A l'issue de l'opération d'apport, le capital social de la société B, composé de 4 602 008 parts, est, à l'exception d'une part, détenu intégralement par M. X.

Au titre de l'exercice 2015, la SARL A a distribué à la société B un dividende de 458 282 euros.

La soulte a été appréhendée pour partie par M. X.

A l'issue de son contrôle sur pièces, l'administration a considéré que le versement de la soulte était dépourvu de toute justification économique et avait eu pour seul objectif une appréhension de dividendes en franchise d'impôt.

Elle a donc mis en œuvre, par une proposition de rectification en date du 20 décembre 2017, 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 celle-ci 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 455 000 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, aux contributions sociales et à la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus et a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

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

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

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



d'imposition, dès lors que le montant de la soulte appréhendée par le contribuable n'excède pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus, l'octroi d'une telle soulte doit s'inscrire dans le respect du but qu'il a entendu poursuivre.

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

Le Comité relève que M. X doit être regardé comme ayant bénéficié de la mise à disposition de la soulte litigieuse par inscription de son montant au crédit du compte courant d'associé ouvert à son nom dans la société B dont il détient, sauf pour une part, l'intégralité du capital social.

Le Comité estime que, compte tenu de l'ensemble des éléments portés à sa connaissance et en l'absence de toute justification probante de l'intérêt économique pour la société bénéficiaire de l'apport de prévoir le versement d'une soulte afin de rendre possible la réalisation de l'opération de restructuration effectuée entre des sociétés détenues par M. X, la mise à disposition de cette soulte sur son compte courant d'associé ne s'inscrit pas dans le respect du but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration et du développement du groupe de M. X mais caractérise une appréhension de liquidités en franchise d'impôt.

Le Comité émet en conséquence l'avis que, dans les circonstances de l'espèce, l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour restituer son véritable caractère de distribution à la mise à disposition de la soulte réalisée, à l'occasion d'un apport placé sous le régime de report d'imposition prévu par les dispositions de l'article 150-0 B ter du code général des impôts, au bénéfice d'une application littérale de ces dispositions allant à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur, dans le seul but de disposer de 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°2018-44 concernant M ou Mme Y**

M. Y détenait 8 576 parts, soit 78,53 % du capital social, de la société à responsabilité limitée (SARL) A dont il est le co-gérant.

Le 19 juin 2014, M. Y a créé la société civile C, société de prise de participations, qui dispose d'un capital de 1 000 euros composé de 1 000 parts sociales d'une valeur unitaire de 1 euro. La société est imposable à l'impôt sur les sociétés. M. Y détient 999 parts de cette société et en est le gérant.

Le 1er août 2014, M. Y a apporté les 8 576 parts de la SARL A à la société C. L'apport est évalué à 18 498 432 euros, soit 2 157 euros la part sociale apportée.

En contrepartie de l'apport des titres de la SARL A, M. Y a reçu 16 818 432 parts sociales, d'une valeur unitaire de 1 euro, de la société C, dont le capital a été augmenté dans cette même mesure, ainsi qu'une soulte d'un montant de 1 680 000 euros inscrite au crédit de son

compte courant d'associé. Cette soulte représente 9,98% de la valeur nominale des titres reçus en échange.

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

A l'issue de l'opération d'apport, le capital de la société C, composé de 16 819 432 parts, est détenu, à l'exception d'une part, intégralement par M. Y.

Au titre de l'exercice 2015, la SARL A a distribué à la société C un dividende de 1 676 718 euros.

La soulte a été appréhendée pour partie par M. Y.

A l'issue de son contrôle sur pièces, l'administration a considéré que le versement de la soulte était dépourvu de toute justification économique et avait eu pour seul objectif une appréhension de dividendes en franchise d'impôt.

Elle a donc mis en œuvre, par une proposition de rectification en date du 20 décembre 2017, 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 celle-ci 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 1 680 000 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, aux contributions sociales et à la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus et a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

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

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

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

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

Le Comité relève que 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 la société C dont il détient, sauf pour une part, l'intégralité du capital social.

Le Comité estime que, compte tenu de l'ensemble des éléments portés à sa connaissance et en l'absence de toute justification probante de l'intérêt économique pour la société bénéficiaire de l'apport de prévoir le versement d'une soulte afin de rendre possible la réalisation de l'opération de restructuration effectuée entre des sociétés détenues par M. Y, la mise à disposition de cette soulte sur son compte courant d'associé ne s'inscrit pas dans le respect du but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration et du développement du groupe de M. 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 de distribution à la mise à disposition de la soulte réalisée, à l'occasion d'un apport placé sous le régime de report d'imposition prévu par les dispositions de l'article 150-0 B ter du code général des impôts, au bénéfice d'une application littérale de ces dispositions allant à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur, dans le seul but de disposer de cette somme en franchise d'imposition.

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

➤ **Affaire n°2018-46 concernant M ou Mme X**

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

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

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

Cet apport a été rémunéré :

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

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

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

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

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

L'administration a donc mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et, par une proposition de rectification en

date du 25 avril 2018, a écarté la qualification de soulte et remis en cause le bénéfice du report d'imposition prévu par l'article 150-0 B ter du code général des impôts. Elle a taxé, au titre de l'année 2015, la somme de 100 804 euros à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, en application du 2° du 1 de l'article 109 du code général des impôts et aux contributions sociales, et a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

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

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

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

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

Le Comité constate que M. X doit être regardé comme ayant bénéficié de la mise à disposition de la soulte litigieuse par inscription de son montant au crédit du compte courant d'associé ouvert à son nom dans les livres de l'EURL B, dont il était l'unique associé.

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

Le Comité estime que, compte tenu de l'ensemble des éléments ainsi portés à sa connaissance et en l'absence de toute justification probante de l'intérêt économique pour la société bénéficiaire de l'apport de prévoir le versement d'une soulte afin de rendre possible la réalisation de l'opération de restructuration, la mise à disposition de la soulte sur le compte courant d'associé ne s'inscrit pas dans le respect du but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration et du développement du groupe en cours de constitution par M. X, mais caractérise une appréhension de liquidités en franchise d'impôt, sans qu'ait d'incidence à cet égard la circonstance alléguée par le contribuable que les prélèvements auraient servi à des travaux immobiliers dans des locaux utilisés in fine par la SARL A.

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

objectifs poursuivis par le législateur, dans le seul but de percevoir ces sommes en franchise d'imposition.

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

➤ **Affaire n°2019-01 concernant M. X**

M. X est l'associé unique de la société à responsabilité limitée (SARL) A, société créée le 21 mai 2014, qui a pour activité l'exploitation d'un restaurant.

Le 30 juin 2015, un contrat, signé entre M. X et la SARL B, société holding créée le 15 mai 2014, au capital de 5 000 euros dont il détient 100 % des parts, prévoit l'apport de la pleine propriété de la totalité des parts sociales de la SARL A.

Le 9 septembre 2015, M. X procède à une augmentation de capital de la SARL B en apportant la totalité des parts de la SARL A valorisées à 898 000 euros. M. X reçoit en contrepartie 81 637 actions parts de la SARL B d'une valeur unitaire de 10 euros ainsi qu'une soulte de 81 630 euros inscrite au crédit de son compte courant d'associé dans la SARL B le 30 juin 2015.

La plus-value d'apport d'un montant de 897 000 euros 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 n'excédait pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus.

Le 31 décembre 2015, le solde du compte courant d'associé de M. X dans la SARL A est transféré au crédit de son compte courant d'associé dans la société B pour son montant de 146 913 euros, ce dernier compte courant enregistrant à cette même date des prélèvements pour un montant total de 129 727 euros.

A l'issue d'un contrôle sur pièces, l'administration a considéré que la soulte versée était dépourvue de toute justification économique et avait été stipulée dans le seul but d'appréhender des liquidités en franchise d'impôt, contrairement à l'intention du législateur.

L'administration a donc mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et a écarté la qualification de soulte et remis en cause le bénéfice du report d'imposition prévu par l'article 150-0 B ter du code général des impôts. Elle a taxé, au titre de l'année 2015, la somme de 81 630 euros à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, sur le fondement du 2° du 1 de l'article 109 du même code ainsi qu'aux contributions sociales et a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

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

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

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

Le Comité relève que la soulte a été mise à la disposition de M. X par inscription de son montant au crédit de son compte courant d'associé dans la SARL B le 30 juin 2015.

Il considère que l'argument selon lequel la soulte aurait permis de maintenir la garantie donnée à la banque dans le contrat de prêt souscrit par la SARL A le 2 juillet 2014, consistant en un blocage du compte courant d'associé à hauteur de 99 000 euros, ne peut être retenu dès lors que cette garantie vise le compte courant d'associé de M. X dans la SARL A tel qu'existant à la date du 24 juin 2014. De surcroît, le transfert du crédit de ce compte courant pour un montant de 146 913 euros à la date du 31 décembre 2015 a permis à M. X d'effectuer des prélèvements sur son compte courant d'associé dans la SARL B pour un montant total de 129 727 euros à cette même date.

Le Comité estime que, compte tenu de l'ensemble des éléments portés à sa connaissance et en l'absence de toute justification probante de l'intérêt économique pour la société bénéficiaire de l'apport de prévoir le versement d'une soulte afin de rendre possible la réalisation de l'opération de restructuration effectuée entre des sociétés intégralement détenues par le contribuable, la mise à disposition de cette soulte sur le compte courant d'associé ne s'inscrit pas dans le respect du but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration et du développement du groupe de M. X mais caractérise une appréhension 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 le véritable caractère de distribution à la mise à disposition de la soulte réalisée, à l'occasion d'un apport placé sous le régime du report d'imposition prévu par les dispositions de l'article 150-0 B ter du code général des impôts, au bénéfice d'une application littérale de ces dispositions allant à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur, dans le seul but de percevoir cette somme en franchise d'imposition.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- 18 674 634 parts sociales de la SARL D ;

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

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

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

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

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

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

Par une proposition de rectification du 19 décembre 2017 l'administration a considéré que la soulte en cause était dépourvue de justification économique et dissimulait en réalité, sous couvert d'une opération d'échange de titres, la perception de liquidités en franchise d'impôt.

Elle a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales afin de requalifier la soulte et de taxer celle-ci à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, en application du 2° du 1 de l'article 109 du code général des impôts, à la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus et aux contributions sociales.

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

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

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

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

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

Le Comité constate que M. X doit être regardé comme ayant bénéficié de la mise à disposition de la soulte litigieuse par inscription de son montant au crédit du compte courant d'associé ouvert à son nom dans les livres de la SARL D, dont le groupe familial composé par lui-même, par son frère, sa sœur et leur père détient l'intégralité des parts sociales.

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

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

Il constate que M. X n'apporte aucun élément de nature à établir que le versement de la soulte conditionnait la réalisation des apports, M. X conservant, à l'issue des apports la majorité des droits de vote et des droits aux dividendes de la SARL D.

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



courant d'associé ne s'inscrit pas dans le respect du but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration et du développement du groupe, mais caractérise une appréhension de liquidités en franchise d'impôt.

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

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

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

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

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

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

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

A l'issue d'un contrôle sur pièces, l'administration a considéré que la soulte versée était dépourvue de toute justification économique et avait été stipulée dans le seul but d'appréhender des liquidités en franchise d'impôt, contrairement à l'intention du législateur.

L'administration a donc mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et, par une proposition de rectification en date du 2 février 2018, a écarté la qualification de soulte et l'application à la somme versée sous ce libellé du régime du report d'imposition prévu par l'article 150-0 B ter du code général des impôts. Elle a taxé, au titre de l'année 2016, la somme de 218 000 euros à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, sur le fondement du 2° du 1 de l'article 109 du même code, ainsi qu'aux contributions sociales et a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

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

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

pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus, l'octroi d'une telle soulte doit s'inscrire dans le respect du but qu'il a entendu poursuivre.

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

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

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

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

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

➤ **Affaire n°2019-10 concernant M ou Mme X**

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

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

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

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

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

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

L'administration a donc mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et, par une proposition de rectification en date du 14 décembre 2017, a écarté la qualification de soulte et l'application à la somme versée sous ce libellé du régime du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du code général des impôts. Elle a taxé, au titre de l'année 2014, la somme de 325 000 euros à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, sur le fondement du 2° du 1 de l'article 109 du même code, et aux contributions sociales ainsi qu'à la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus et a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

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

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

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

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

Le Comité relève que M. X doit être regardé comme ayant bénéficié de la mise à disposition de la soulte litigieuse par inscription de son montant au crédit du compte courant d'associé ouvert à son nom dans la société B dont il détenait 73,12 % du capital.

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

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

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

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

➤ **Affaire n°2019-16 concernant M ou Mme X**

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

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

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

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

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

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

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

L'administration a donc mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et, par une proposition de rectification en date du 16 décembre 2016, a écarté la qualification de soulte et l'application à la somme versée sous ce libellé du régime du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du code général des impôts. Elle a taxé, au titre de l'année 2013, la somme de 950 000 euros à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, sur le fondement du 3° de l'article 120 du même code, et aux contributions sociales ainsi qu'à la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus et a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

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

Le Comité relève que le dispositif du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du code général des impôts poursuit la même finalité que le dispositif du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du même code. Ces dispositifs ont pour objectif de faciliter les opérations de

restructuration d'entreprises, en vue de favoriser le développement de celles-ci, en conférant un caractère intercalaire aux opérations d'échange de titres.

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

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

Le Comité relève que la soulte versée par la société C, inscrite au crédit du compte courant d'associé ouvert dans cette société au nom de M. X, a été financée par des distributions de dividendes de la société A pour laquelle il n'est pas contesté que M. X était co-décisionnaire.

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

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

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

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

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

➤ **Affaire n°2019-17 concernant M. X**

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

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

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

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

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

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

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

L'administration a donc mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et, par une proposition de rectification en date du 16 décembre 2016, a écarté la qualification de soulte et l'application à la somme versée sous ce libellé du régime du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du code général des impôts. Elle a taxé, au titre de l'année 2013, la somme de 950 000 euros à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers sur le fondement du 3° de l'article 120 du même code et aux contributions sociales ainsi qu'à la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus et a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

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

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

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

Le Comité considère que ce but n'est pas respecté si l'octroi de la soulte ne s'inscrit pas dans le cadre de l'opération de restructuration d'entreprise mais est en réalité uniquement motivé par la volonté de l'apporteur des titres d'appréhender en franchise immédiate d'impôt des liquidités détenues par la société dont les titres sont apportés et faisant ainsi l'objet d'un désinvestissement, faute qu'il soit justifié que la société bénéficiaire de l'apport avait, afin de

permettre le dénouement de l'opération, un intérêt économique au versement de cette soulte, alors que, lorsque cette soulte est ainsi financée, elle prive cette société de la possibilité de disposer de ressources nécessairement prises en compte lors de la détermination de la valeur des titres apportés.

Le Comité relève que la soulte versée par la société C, inscrite au crédit du compte courant d'associé ouvert dans cette société au nom de M. X, a été financée en partie par des distributions de dividendes de la société A pour laquelle il n'est pas contesté que M. X était co-décisionnaire.

Il constate que M. X doit être regardé comme ayant bénéficié de la mise à disposition de la soulte litigieuse par inscription de son montant au crédit du compte courant d'associé ouvert à son nom dans la société C dont il détenait 100 % du capital et que la circonstance qu'il ait ultérieurement réinvesti une partie de cette soulte est indifférente, quand bien même ces investissements ont été réalisés à des fins économiques.

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

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

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

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

#### ➤ **Affaire n°2019-32 concernant M ou Mme X**

Le 22 avril 2014, M. X crée avec ses deux enfants, la société civile A.

Tandis que chacun de ses deux enfants apporte 100 euros et reçoit en échange 1 part, M. X apporte 365 parts de la société à responsabilité limitée (SARL) B, évaluées à 2 288 550 euros et reçoit en échange 20 998 parts nouvelles de la société civile A, valorisées 2 099 800 euros, ainsi qu'une soulte d'un montant de 188 750 euros, laquelle a été inscrite au compte courant d'associé de M. X dans 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.

Considérant que la soulte en cause était dépourvue de justification économique et dissimulait en réalité, sous couvert d'une opération d'échange de titres, la perception d'un dividende en franchise d'impôt, l'administration a mis en œuvre, par une proposition de rectification en date

du 12 décembre 2017, la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales afin de requalifier la soulte et taxer celle-ci 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 %.

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

Le Comité estime que, si le législateur a admis, avant la modification législative introduite par la loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016, que l'opération d'apport de titres à une société contrôlée par l'apporteur bénéficie intégralement, y compris pour la soulte, du report d'imposition, dès lors que le montant de la soulte 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 par inscription de son montant au crédit du compte courant d'associé ouvert à son nom dans la société civile A dont il détenait alors plus de 99 % du capital.

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 respect du but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration et du développement du groupe de M. X mais caractérise une appréhension de liquidités en franchise d'impôt.

Le Comité émet en conséquence l'avis que, dans les circonstances de l'espèce, l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour restituer son véritable caractère de distribution à la mise à disposition de la soulte réalisée, à l'occasion d'un apport placé sous le régime 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°2019-40 concernant M. Y**

M. Y est président de la société par actions simplifiée (SAS) A, dont il détenait la moitié du capital social, composé de 500 actions, l'autre moitié étant détenu par le second actionnaire, qui exerce les fonctions de directeur général. Cette société exploite un restaurant.

Le 20 juin 2014, il a créé, avec ce même actionnaire, la SAS B, dont l'objet est la prise de participations. Chacun des deux actionnaires lui apporte 500 euros en numéraire, en contrepartie de 50 actions d'une valeur nominale de 10 euros.

Le 24 juillet 2014, M. Y et le second actionnaire apportent chacun à la SAS B la pleine propriété de 245 actions de la SAS A.

Aux termes du traité d'apport du 2 juillet 2014, les 490 actions ainsi apportées, qui représentent 98 % du capital de la société SAS A, sont valorisées à la somme de 1 195 600 euros (soit 2 440 euros unitaire).

En contrepartie de ces apports, M. Y et le second actionnaire reçoivent chacun :

- 54 350 actions nouvelles de la SAS B, d'une valeur nominale de 10 euros ;
- et une soulte de 54 300 euros, représentant 9,99 % de la valeur nominale des titres reçus en échange, inscrite le 31 décembre 2014 au crédit du compte courant d'associé ouvert au nom de chacun des deux actionnaires dans les livres de la SAS B.

Dans le cadre de la vérification de comptabilité de la SAS B, l'administration a constaté que la soulte avait été partiellement versée à chaque actionnaire, pour des montants identiques, aux dates suivantes :

- 800 euros le 8 septembre 2014 ;
- 30 000 euros le 31 décembre 2014 ;
- 12 000 euros le 22 janvier 2016 ;
- 3 000 euros le 30 novembre 2016.

Elle a également constaté que les versements intervenus en 2014 avaient été principalement financés par la trésorerie de la SAS A, qui avait été apportée en compte courant à sa société mère, la SAS B, pour 60 000 euros le 31 décembre 2014.

Elle a, par ailleurs, relevé qu'au titre de la distribution des résultats réalisés par la SAS A lors des exercices clos en 2014 et 2015, la SAS B avait perçu des dividendes d'un montant de 58 800 euros le 29 juin 2015 et de 50 000 euros le 30 juin 2016, soit un montant total de 108 800 euros, montant proche de celui des soultes.

La plus-value réalisée par M. Y à la suite de l'apport des actions de la SAS A a bénéficié du 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'excède pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus.

A l'issue du contrôle dont M. Y 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 15 décembre 2017, l'administration a donc mis en œuvre la procédure d'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 54 300 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 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 le développement de celles-ci, en conférant un caractère intercalaire aux opérations d'échanges de titres.

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

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

Le Comité constate que les prélèvements sur ce compte courant ont été financés en 2014 par la trésorerie de la société A apportée en compte courant à la société B, sa société mère, et, en 2016, par des distributions de dividendes de la société A, opérations pour lesquelles il n'est pas contesté que M. Y était co-décisionnaire.

Le Comité estime que, compte tenu de l'ensemble des éléments ainsi portés à sa connaissance et en l'absence de toute justification probante de l'intérêt économique pour la société bénéficiaire de l'apport de prévoir le versement d'une soulte afin de rendre possible la réalisation de l'opération de restructuration, la mise à disposition de la soulte sur le compte courant d'associé ne s'inscrit pas dans le respect du but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration et du développement du groupe de M. Y, mais caractérise une appréhension de liquidités en franchise d'impôt, sans qu'ait d'incidence, à cet égard, la circonstance que les prélèvements aient financé les frais d'acquisition, par une société civile immobilière détenue pour moitié par M. Y, des murs d'un second restaurant, destiné à être exploité par une seconde filiale, constituée à cet effet, de la société B.

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

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

➤ **Affaire n°2019-41 concernant M. X**

M. X est directeur général de la société par actions simplifiée (SAS) A, dont il détenait la moitié du capital social, composé de 500 actions, l'autre moitié étant détenu par le second actionnaire, qui exerce les fonctions de directeur général. Cette société exploite un restaurant.

Le 20 juin 2014, il a créé, avec ce même actionnaire, la SAS B, dont l'objet est la prise de participations. Chacun des deux actionnaires lui apporte 500 euros en numéraire, en contrepartie de 50 actions d'une valeur nominale de 10 euros.

Le 24 juillet 2014, M. X et le second actionnaire apportent chacun à la SAS B la pleine propriété de 245 actions de la SAS A.

Aux termes du traité d'apport du 2 juillet 2014, les 490 actions ainsi apportées, qui représentent 98 % du capital de la société SAS A, sont valorisées à la somme de 1 195 600 euros (soit 2 440 euros unitaire).

En contrepartie de ces apports, M. X et le second actionnaire reçoivent chacun :

- 54 350 actions nouvelles de la SAS B, d'une valeur nominale de 10 euros ;
- et une soulte de 54 300 euros, représentant 9,99 % de la valeur nominale des titres reçus en échange, inscrite le 31 décembre 2014 au crédit du compte courant d'associé ouvert au nom de chacun des deux actionnaires dans les livres de la SAS B.

Dans le cadre de la vérification de comptabilité de la SAS B, l'administration a constaté que la soulte avait été partiellement versée à chaque actionnaire, pour des montants identiques, aux dates suivantes :

- 800 euros le 8 septembre 2014 ;
- 30 000 euros le 31 décembre 2014 ;
- 12 000 euros le 22 janvier 2016 ;
- 3 000 euros le 30 novembre 2016.

Elle a également constaté que les versements intervenus en 2014 avaient été principalement financés par la trésorerie de la SAS A, qui avait été apportée en compte courant à sa société mère, la SAS B, pour 60 000 euros le 31 décembre 2014.

Elle a, par ailleurs, relevé qu'au titre de la distribution des résultats réalisés par la SAS A lors des exercices clos en 2014 et 2015, la SAS B avait perçu des dividendes d'un montant de 58 800 euros le 29 juin 2015 et de 50 000 euros le 30 juin 2016, soit un montant total de 108 800 euros, montant proche de celui des soultes.

La plus-value réalisée par M. X à la suite de l'apport des actions de la SAS A a bénéficié du 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'excède pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus.

A l'issue du contrôle 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 15 décembre 2017, l'administration a donc mis en œuvre la procédure d'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 54 300 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 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 le développement de celles-ci, en conférant un caractère intercalaire aux opérations d'échanges de titres.

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

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

Le Comité constate que les prélèvements sur ce compte courant ont été financés en 2014 par la trésorerie de la société A apportée en compte courant à la société B, sa société mère, et, en 2016, par des distributions de dividendes de la société A, opérations pour lesquelles il n'est pas contesté que M. X était co-décisionnaire.

Le Comité estime que, compte tenu de l'ensemble des éléments ainsi portés à sa connaissance et en l'absence de toute justification probante de l'intérêt économique pour la société bénéficiaire de l'apport de prévoir le versement d'une soulte afin de rendre possible la réalisation de l'opération de restructuration, la mise à disposition de la soulte sur le compte courant d'associé ne s'inscrit pas dans le respect du but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration et du développement du groupe de M. X, mais caractérise une appréhension de liquidités en franchise d'impôt, sans qu'ait d'incidence, à cet égard, la circonstance que les prélèvements aient financé les frais d'acquisition, par une société civile immobilière détenue pour moitié par M. X, des murs d'un second restaurant, destiné à être exploité par une seconde filiale, constituée à cet effet, de la société B.

Le Comité émet en conséquence l'avis que, dans les circonstances de l'espèce, l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour restituer le véritable caractère de distribution au versement de la soulte réalisé, à l'occasion d'un apport placé sous le régime 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°2019-60 concernant M. X**

M. X détenait 32 % des parts sociales de la société par actions simplifiée (SAS) A (soit 1 600 parts sur un total de 5 000), société créée en 1984 ayant pour activité la fabrication d'articles en papier ou en carton et dont il est le directeur de production, le solde étant détenu par son frère M. Y, sa sœur Mme Z, à hauteur de 32 % chacun, et par l'indivision successorale de M. V représentée par Mme W, sa mère qui en est l'usufruitière, à hauteur de 4 %.

Le 2 octobre 2014, M. X, son frère, sa sœur, et sa mère représentant l'indivision successorale de M. V, ont créé la société à responsabilité limitée (SARL) B, exerçant des fonctions de holding, par apport des parts qu'ils détenaient dans le capital de la SAS A.

En rémunération de son apport, M. X a reçu 169 600 parts d'une valeur unitaire de 10 euros (soit 31,88 % du capital) ainsi qu'une soulte de 160 000 euros versée le 31 décembre 2014 représentant 9,4 % de la valeur des titres reçus à l'échange.

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

Au terme de l'opération d'apport, le capital de la SARL B est détenu à 31,88 % par M. X.

A l'issue d'un contrôle sur pièces, l'administration a considéré que la soulte versée était dépourvue de toute justification économique et avait été stipulée dans le seul but d'appréhender des liquidités en franchise d'impôt, contrairement à l'intention du législateur.

L'administration a donc mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et, par une proposition de rectification en date du 14 décembre 2017, a écarté la qualification de soulte et l'application à la somme versée sous ce libellé du régime du report d'imposition prévu par l'article 150-0 B ter du code général des impôts. Elle a taxé, au titre de l'année 2014, 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 même code, ainsi qu'aux contributions sociales et a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

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

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

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

Le Comité relève que la soulte, inscrite en compte d'attente au jour de l'apport des titres, a été versée le 31 décembre 2014 à M. X.

Le Comité estime que, compte tenu de l'ensemble des éléments portés à sa connaissance et en l'absence de toute justification probante de l'intérêt économique pour la société bénéficiaire de l'apport de prévoir le versement d'une soulte afin de rendre possible la réalisation de l'opération de restructuration effectuée entre des sociétés intégralement détenues par le contribuable et ses associés, le paiement de cette soulte ne s'inscrit pas dans le respect du but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration et du développement du groupe dont la SARL B est la société holding mais caractérise une appréhension des liquidités en franchise d'impôt.

Il estime en outre que demeure sans incidence la circonstance alléguée par le contribuable que les modalités de réalisation de l'opération ont permis la relation de l'indivision successorale de M. V, dont Mme W est l'usufruitière, au détriment de M. X, dès lors que le versement de la soulte ne corrige que de manière très marginale le pourcentage de détention des actions de la SAS A par le contribuable, qui s'établissait avant l'apport à 32 % et s'élève après l'apport à 31,88 %, et qu'il n'est pas établi que cette soulte aurait été indispensable à la réalisation de l'opération d'apport.

Le Comité émet en conséquence l'avis que, dans les circonstances de l'espèce, l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour restituer son véritable caractère de distribution au versement de la soulte réalisé, à l'occasion d'un apport placé sous le régime du report d'imposition prévu par les dispositions de l'article 150-0 B ter du code général des impôts, au bénéfice d'une application littérale de ces dispositions allant à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur, dans le seul but de percevoir 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°2019-61 concernant M. Y**

M. Y détenait 32 % des parts sociales de la société par actions simplifiée (SAS) A (soit 1 600 parts sur un total de 5 000), société créée en 1984 ayant pour activité la fabrication d'articles en papier ou en carton et dont il est le directeur administratif, le solde étant détenu par son frère M. X, sa sœur Mme Z, à hauteur de 32 % chacun, et par l'indivision successorale de M. V représentée par Mme W, sa mère qui en est l'usufruitière, à hauteur de 4 %.

Le 2 octobre 2014, M. Y, son frère, sa sœur, et sa mère représentant l'indivision successorale de M. V, ont créé la société à responsabilité limitée (SARL) B, exerçant des fonctions de holding, par apport des parts qu'ils détenaient dans le capital de la SAS A.

En rémunération de son apport, M. Y a reçu 169 600 parts d'une valeur unitaire de 10 euros (soit 31,88 % du capital) ainsi qu'une soulte de 160 000 euros versée le 27 novembre 2014 représentant 9,4 % de la valeur des titres reçus à l'échange.

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

Au terme de l'opération d'apport, le capital de la SARL B est détenu à 31,88 % par M. Y.

A l'issue d'un contrôle sur pièces, l'administration a considéré que la soulte versée était dépourvue de toute justification économique et avait été stipulée dans le seul but d'appréhender des liquidités en franchise d'impôt, contrairement à l'intention du législateur.

L'administration a donc mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et, par une proposition de rectification en date du 14 décembre 2017, a écarté la qualification de soulte et l'application à la somme versée sous ce libellé du régime du report d'imposition prévu par l'article 150-0 B ter du code général des impôts. Elle a taxé, au titre de l'année 2014, 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 même code, ainsi qu'aux contributions sociales et a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

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

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

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

Le Comité relève que la soulte, inscrite en compte d'attente au jour de l'apport des titres, a été versée le 27 novembre 2014 à M. Y.

Le Comité estime que, compte tenu de l'ensemble des éléments portés à sa connaissance et en l'absence de toute justification probante de l'intérêt économique pour la société bénéficiaire de l'apport de prévoir le versement d'une soulte afin de rendre possible la réalisation de l'opération de restructuration effectuée entre des sociétés intégralement détenues par le contribuable et ses associés, le paiement de cette soulte ne s'inscrit pas dans le respect du but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration et du développement du groupe dont la SARL B est la société holding mais caractérise une appréhension des liquidités en franchise d'impôt.

Il estime en outre que demeure sans incidence la circonstance alléguée par le contribuable que les modalités de réalisation de l'opération ont permis la relation de l'indivision successorale de M. V, dont Mme W est l'usufruitière, au détriment de M. Y, dès lors que le versement de la soulte ne corrige que de manière très marginale le pourcentage de détention des actions de la SAS A par le contribuable, qui s'établissait avant l'apport à 32 % et s'élève après l'apport à 31,88 %, et qu'il n'est pas établi que cette soulte aurait été indispensable à la réalisation de l'opération d'apport.

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

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

➤ **Affaire n°2019-62 concernant Mme Z**

Mme Z détenait 32 % des parts sociales de la société par actions simplifiée (SAS) A (soit 1 600 parts sur un total de 5 000), société créée en 1984 ayant pour activité la fabrication d'articles en papier ou en carton et dont elle est la directrice marketing, le solde étant détenu par ses frères MM. X et Y, à hauteur de 32 % chacun, et par l'indivision successorale de M. V représentée par Mme W, sa mère qui en est l'usufruitière, à hauteur de 4 %.

Le 2 octobre 2014, Mme Z, ses frères, et sa mère représentant l'indivision successorale de M. V, ont créé la société à responsabilité limitée (SARL) B, exerçant des fonctions de holding, par apport des parts qu'ils détenaient dans le capital de la SAS A.

En rémunération de son apport, Mme Z a reçu 169 600 parts d'une valeur unitaire de 10 euros (soit 31,88 % du capital) ainsi qu'une soulte de 160 000 euros versée le 11 juin 2015 représentant 9,4 % de la valeur des titres reçus à l'échange.

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

Au terme de l'opération d'apport, le capital de la SARL B est détenu à 31,88 % par Mme Z.

A l'issue d'un contrôle sur pièces, l'administration a considéré que la soulte versée était dépourvue de toute justification économique et avait été stipulée dans le seul but d'appréhender des liquidités en franchise d'impôt, contrairement à l'intention du législateur. L'administration a donc mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et, par une proposition de rectification en date du 14 décembre 2017, a écarté la qualification de soulte et l'application à la somme versée sous ce libellé du régime du report d'imposition prévu par 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 même code, ainsi qu'aux contributions sociales et a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

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

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



d'imposition, dès lors que le montant de la soulte appréhendée par le contribuable n'excède pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus, l'octroi d'une telle soulte doit s'inscrire dans le respect du but qu'il a entendu poursuivre.

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

Le Comité relève que la soulte, inscrite en compte d'attente au jour de l'apport des titres, a été versée le 11 juin 2015 à Mme Z.

Le Comité estime que, compte tenu de l'ensemble des éléments portés à sa connaissance et en l'absence de toute justification probante de l'intérêt économique pour la société bénéficiaire de l'apport de prévoir le versement d'une soulte afin de rendre possible la réalisation de l'opération de restructuration effectuée entre des sociétés intégralement détenues par le contribuable et ses associés, le paiement de cette soulte ne s'inscrit pas dans le respect du but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration et du développement du groupe dont la SARL B est la société holding mais caractérise une appréhension des liquidités en franchise d'impôt.

Il estime en outre que demeure sans incidence la circonstance alléguée par le contribuable que les modalités de réalisation de l'opération ont permis la relation de l'indivision successorale de M. V, dont Mme W est l'usufruitière, au détriment de Mme Z, dès lors que le versement de la soulte ne corrige que de manière très marginale le pourcentage de détention des actions de la SAS A par la contribuable, qui s'établissait avant l'apport à 32 % et s'élève après l'apport à 31,88 %, et qu'il n'est pas établi que cette soulte aurait été indispensable à la réalisation de l'opération d'apport.

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

Enfin, le Comité estime que Mme Z doit être regardée 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°2019-64 concernant M. X**

M. X possédait 3 600 parts de la société par actions simplifiée (SAS) A, société holding du groupe spécialisé dans les métiers de bouche, soit 90 % de son capital.

Le 10 février 2015, il a créé avec ses trois enfants la société civile de gestion patrimoniale B. Alors que chacun de ses trois enfants fait apport d'une somme de 100 euros, recevant en échange une part de la société nouvelle, M. X fait apport de 3 599 actions de la SAS A évaluées à la somme de 5 398 500 euros et reçoit en échange 49 497 actions de la société B

ainsi qu'une soule de 448 800 euros immédiatement inscrite au compte courant d'associé ouvert à son nom dans la société nouvelle.

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

A l'issue d'un contrôle sur pièces, l'administration a considéré que la soule était dépourvue de justification économique et dissimulait en réalité, sous couvert d'une opération d'échange de titres, la perception d'un dividende en franchise d'impôt.

L'administration a donc mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et, par une proposition de rectification en date du 16 mai 2018, a écarté la qualification de soule et l'application à la somme versée sous ce libellé du régime du report d'imposition prévu par l'article 150-0 B ter du code général des impôts. Elle a taxé, au titre de l'année 2015, la somme de 448 800 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'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 %.

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

Le Comité estime que, si le législateur a admis, avant la modification législative introduite par la loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016, que l'opération d'apport de titres à une société contrôlée par l'apporteur bénéficie intégralement, y compris pour la soule, du report d'imposition, dès lors que le montant de la soule appréhendée par le contribuable n'excède pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus, l'octroi d'une telle soule 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 soule 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 soule, alors que, lorsque cette soule 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 soule litigieuse par inscription de son montant au crédit du compte courant d'associé ouvert à son nom dans la société 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 d'une soule afin de rendre possible la réalisation de l'opération de restructuration, la mise à disposition de cette soule 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. Il considère que l'intention de M. X de faire donation du

montant de cette soule à l'un de ses enfants demeure sans influence sur l'appréciation de la nécessité de prévoir une telle soule comme condition de la réalisation de l'opération d'échange de titres.

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 soule 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.

## **2. Impôt sur les sociétés et Retenue à la source**

### a) Régime mère et filiale

#### ➤ **Affaire n° 2018-23 concernant la société A**

La société A, constituée en 1998, a pour activité la fabrication, la vente et le négoce de supports publicitaires, l'impression sérigraphique et numérique ainsi que le marquage sur tout support publicitaire. M. X, associé et gérant, en détient depuis 2008 l'intégralité de son capital. Il détient également, depuis le partage de la communauté qu'il constituait avec son épouse, l'intégralité du capital de la société civile immobilière (SCI) B, société soumise à l'impôt sur les sociétés, propriétaire, dès sa constitution en 2001, d'un ensemble immobilier composé, d'une part, d'un local à usage d'atelier et de bureaux avec parking attenant pris à bail le 1<sup>er</sup> novembre 2008 par la société A et, d'autre part, d'une maison à usage d'habitation donnée en location depuis le 1<sup>er</sup> avril 2002 à un tiers.

Le 23 décembre 2013, la SCI B a procédé au démembrement de cet ensemble immobilier et en a cédé l'usufruit temporaire pour une durée de 17 ans à la société à responsabilité limitée (SARL) C, société créée six mois auparavant et détenue à hauteur de 99,9 % par la société A et de 0,1 % par M. X. La cession de cet usufruit temporaire a été réalisée au prix de 587 400 euros, payée immédiatement et financée par la société C au moyen d'un emprunt bancaire.

La SCI B a ensuite procédé à une distribution de dividendes à son associé unique, M. X, en deux temps :

- le 26 décembre 2013, distribution d'un dividende de 97 000 euros ;
- le 27 mars 2014, distribution d'un dividende de 142 600 euros, payé en nature par l'attribution de la nue-propriété des biens immobiliers précédemment démembres.

Le 30 juin 2014, M. X a fait apport de 199 titres sur 200 (99,5 %) de la SCI B à la société A pour une valeur de 357 000 euros. En rémunération de cet apport, il s'est vu attribuer 357 parts sociales de la société A, nouvellement émises d'une valeur nominale unitaire de 32 euros (soit une augmentation de capital de 11 424 euros) et une prime d'émission de 345 576 euros. La plus-value d'apport chez M. X a bénéficié du régime du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du code général des impôts.

Le 1<sup>er</sup> juillet 2014, les associés de la SCI B ont décidé de la distribution par cette dernière d'un dividende global de 225 000 euros, dont 223 875 euros (99,5 %) au profit de la société A et 1 125 euros (0,5 %) au profit de M. X.

Le dividende de 223 875 euros perçu par la société A a été soumis au régime des sociétés mères et filiales prévu aux articles 145 et 216 du code général des impôts, avec taxation d'une seule quote-part de frais et charges de 5 %.

Après ces opérations, le bilan de la société B, dont les titres ont été conservés par la société A, est principalement composé d'actifs financiers (trésorerie, valeurs mobilières de placement) pour un montant d'environ 75 000 euros.

Par la suite, la société A a attribué à M. X deux primes exceptionnelles, en sus de sa rémunération courante au titre de sa gérance fixée le 1<sup>er</sup> avril 2014 à 3 200 euros par mois outre la prise en charge des cotisations fiscales et sociales relatives à cette rémunération : une première prime de 150 000 euros le 30 septembre 2014 et une seconde prime de 125 350 euros décidée le 1<sup>er</sup> avril 2015 et payée en 6 versements entre le 1<sup>er</sup> avril 2015 et le 31 mars 2016.

L'administration a, à l'issue de son contrôle de la société A, considéré que la mise en place de cette série d'opérations rapprochées dans le temps, consistant dans la cession de l'outil d'exploitation de la SCI B puis l'acquisition de ses parts par la société A suivie d'une distribution de dividendes le lendemain, n'avait été réalisée que dans le but exclusivement fiscal de dégager des liquidités en franchise d'impôt grâce à l'application du régime des sociétés mères, à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur.

Par une proposition de rectification du 29 août 2017, elle a, sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, écarté l'application du régime des sociétés mères dont a bénéficié la société A et imposé le dividende versé par la SCI B à son profit.

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

Le Comité relève que les différentes opérations concernant les sociétés A et B s'inscrivent dans le cadre de la restructuration du groupe de sociétés appartenant à M. X et qu'elles sont internes à ce groupe. Il constate qu'elles ont été effectuées notamment pour des raisons patrimoniales et estime qu'ainsi le but exclusivement fiscal n'est pas établi.

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

#### b) Fictivité d'une créance sur billets à ordre

##### ➤ Affaire n° 2019-24 concernant la SARL K

L'administration a identifié un montage complexe faisant intervenir des sociétés liées juridiquement et qui a permis de localiser au sein de la société à responsabilité limitée (SARL) A1 une perte de 113,1 millions d'euros.

La SARL A1, qui déclare exercer une activité de marchand de biens, a été créée le 30 mars 2006 en vue d'acquérir la totalité des titres de la société B laquelle exploite un hôtel. Cette acquisition est intervenue le 31 mars 2006.

La société A1 a pour associé unique la société de droit luxembourgeois H. Elle procède le 28 février 2008 à une augmentation de capital entièrement souscrite par la société de droit luxembourgeois C, qui détient alors 90 % de son capital social avant d'en détenir l'intégralité le 8 janvier 2009 lors de la cession par la société H de sa participation.

Le 2 février 2007, la société de droit luxembourgeois D conclut avec une société dénommée E Ltd, située au Belize, un contrat portant sur une option d'achat américaine de 1 500 000 titres de la société J, cotés au prix unitaire de 142 euros avec une échéance fixée au 20 février 2008.

Le 9 mai 2007, la société D exerce cette option, le cours des titres de la société J s'établissant alors à 146,97 euros. Le même jour, la société B conclut avec la société D un contrat portant

sur l'exercice de cette option. Ainsi la société B est placée, via ce contrat, dans la même situation de risque financier que si elle avait directement exercé l'option d'achat.

Le 20 février 2008, date d'échéance de l'option, le cours du titre de la société J s'établit à 66,60 euros. Le 21 février 2008, la société E Ltd, détermine le résultat financier de cette opération spéculative, qui fait apparaître une perte de 113 100 000 euros et réclame le paiement sous 20 jours de cette somme à la société D. Cette dernière société réclame à son tour cette somme à la société B.

Ne pouvant s'acquitter de cette dette, la société B fait appel à son actionnaire majoritaire, la société A1.

Le 28 février 2008, la société de droit chypriote F Ltd, associé unique de la société C, laquelle est entrée le même jour au capital de la société A1, émet un billet à ordre de 113 100 000 euros pour le compte de sa filiale.

Ce billet à ordre donne lieu à une succession d'endossements au sein d'une chaîne de sociétés liées au plan capitalistique. Le 4 mars 2008, la société C endosse ce billet à ordre au profit de sa filiale, la SARL A1. Le 6 mars 2008, cette société endosse ce billet à ordre au profit de sa filiale, la société B. Le 7 mars 2008, cette société l'endosse au profit de la société D qui l'endosse le 12 mars 2008 au profit de la société E Ltd.

Au terme de ces opérations qui mettent en cause la société de droit chypriote F Ltd, la société C, la société A1, respectivement arrière grand-mère, grand-mère et mère de la société B, cette dernière société comptabilise une perte de 113 100 000 euros en contrepartie de laquelle elle constate une dette vis-à-vis de la société A1, laquelle constate une dette de même montant vis-à-vis de sa propre société mère et une créance de ce montant vis-à-vis de la société B.

L'administration a constaté au vu des renseignements obtenus dans le cadre des demandes d'assistance administrative adressées au Luxembourg et à Chypre et du droit de communication exercé auprès de l'autorité judiciaire, qu'aucune de ces structures ne disposait de la surface financière permettant de telles opérations qui n'ont fait apparaître aucun flux financier.

Elle a aussi constaté que les 11 mars et 27 juin 2008, la société C avait consenti à sa filiale, la société A1, des abandons de créances, assortis d'une clause de retour à meilleure fortune, à hauteur respectivement de 10 millions et de 75 millions d'euros. Le 17 décembre 2008, la société A1 a consenti à son tour un abandon de créance de 75 millions d'euros à la société B.

Le 21 décembre 2011, un nouvel abandon de créance s'élevant à 37,5 millions d'euros, assorti d'une clause de retour à meilleure fortune, est consenti à la société A1 par la société C.

A l'ouverture de l'exercice 2012, la somme de 113 100 000 euros figure à l'actif du bilan de la société A1 et est inscrite à l'actif immobilisé, à hauteur de 75 millions d'euros, et à l'actif circulant, à hauteur de 38 100 000 euros.

Le 12 janvier 2012, la société A1 cède à la société de droit luxembourgeois G, au prix d'un euro chacune, deux fractions, s'élevant à 30 et à 60 millions d'euros, de la créance qu'elle détient sur la société B.

La société G est détenue par deux sociétés de droit anglais, qui ont le même « director » que celui de la société de droit chypriote F Ltd, et ses administrateurs sont ceux de la société C.

Aucune de ces structures ne dispose de la surface financière permettant de telles opérations qui ne font apparaître aucun flux financier.

La société G revend en 2012 à la SARL K la fraction de créance s'élevant à 30 millions d'euros, Le 16 avril 2012, elle lui cède la créance à hauteur de 20 millions d'euros au prix de 18 millions d'euros et le 16 juillet 2012, le solde s'élevant à 10 millions d'euros est cédé au

prix de 9 millions d'euros. Cette société française devient créancière à due concurrence de la société B.

Le 20 décembre 2012, la société K cède à la société A2 cette créance. L'administration a constaté lors de son contrôle qu'aucun paiement n'était intervenu.

A l'issue de son contrôle de la société A1, l'administration a estimé que les écritures comptables relatives, d'une part, au dénouement à perte de l'opération d'option sur les titres de la société J et, d'autre part, aux opérations d'endossements successifs du billet à ordre n'étaient appuyées d'aucun élément justificatif et a conclu à leur caractère fictif. Elle a considéré que ce dénouement avait été indûment attribué à la société B. L'administration a estimé, au terme du contrôle de la société K que, par suite, la créance acquise par la société K auprès de la société G avait pour origine une créance fictive et était elle-même fictive.

L'administration a donc regardé les actes passés comme ne lui étant pas opposables et a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L 64 du livre des procédures fiscales afin de rétablir la situation réelle de la société K compte tenu de ses charges réelles.

Le Comité relève qu'il résulte des termes mêmes de l'article L 64 du livre des procédures fiscales que la procédure d'abus de droit fiscal peut être mise en œuvre lorsque les actes écartés par l'administration comme ne lui étant pas opposables n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que le contribuable aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés.

Le Comité constate qu'en raison du caractère fictif des actes en cause, l'administration a estimé que les créances cédées le 20 décembre 2012 à la société A2 et comptabilisées en produits exceptionnels à hauteur de 27 millions d'euros devaient venir en déduction du résultat déclaré au titre de l'exercice clos en 2012 et a parallèlement réintégré au résultat de cet exercice la somme de 27 millions d'euros indûment déduite en charges exceptionnelles. Pour les mêmes raisons, elle a déduit du résultat de l'exercice clos en 2013 une somme de 26 millions d'euros correspondant à l'abandon de créance consenti le 27 décembre 2013 d'euros par la société G et elle a réintégré l'abandon de créance de 26 millions d'euros consenti le 24 décembre 2013 par la société K à la société A2 indûment comptabilisé en charge exceptionnelle. L'administration a aussi réintégré au résultat de l'exercice clos en 2013 la provision pour dépréciation constatée à hauteur de 1 million d'euros sur la créance de la société A2. Cette provision ayant été réintégrée au résultat fiscal déclaré par la société K, l'administration a diminué d'autant le résultat fiscal de ce même exercice. Il en résulte que les rectifications notifiées à la société n'ont pas entraîné de conséquences financières.

Le Comité en déduit que les opérations fictives identifiées par l'administration n'ont pas eu pour effet d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que la société aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles si ces opérations n'avaient pas eu lieu.

Le Comité estime qu'il n'y a pas lieu en conséquence d'émettre un avis sur l'abus de droit reproché à la société K.

#### ➤ **Affaire n° 2018-25 concernant la SARL L**

L'administration a identifié un montage complexe faisant intervenir des sociétés liées juridiquement et qui a permis de localiser au sein de la société à responsabilité limitée (SARL) A1 une perte de 113,1 millions d'euros.

La SARL A1, qui déclare exercer une activité de marchand de biens, a été créée le 30 mars 2006 en vue d'acquérir la totalité des titres de la société B laquelle exploite un hôtel. Cette acquisition est intervenue le 31 mars 2006.

La société A1 a pour associé unique la société de droit luxembourgeois H. Elle procède le 28 février 2008 à une augmentation de capital entièrement souscrite par la société de droit luxembourgeois C, qui détient alors 90 % de son capital social avant d'en détenir l'intégralité le 8 janvier 2009 lors de la cession par la société H de sa participation.

Le 2 février 2007, la société de droit luxembourgeois D conclut avec une société dénommée E Ltd, située au Belize, un contrat portant sur une option d'achat américaine de 1 500 000 titres de la société J, cotés au prix unitaire de 142 euros avec une échéance fixée au 20 février 2008.

Le 9 mai 2007, la société D exerce cette option, le cours des titres de la société J s'établissant alors à 146,97 euros. Le même jour, la société B conclut avec la société D un contrat portant sur l'exercice de cette option. Ainsi la société B est placée, via ce contrat, dans la même situation de risque financier que si elle avait directement exercé l'option d'achat.

Le 20 février 2008, date d'échéance de l'option, le cours du titre de la société J s'établit à 66,60 euros. Le 21 février 2008, la société E Ltd, détermine le résultat financier de cette opération spéculative, qui fait apparaître une perte de 113 100 000 euros et réclame le paiement sous 20 jours de cette somme à la société D. Cette dernière société réclame à son tour cette somme à la société B.

Ne pouvant s'acquitter de cette dette, la société B fait appel à son actionnaire majoritaire, la société A1.

Le 28 février 2008, la société de droit chypriote F Ltd, associé unique de la société C, laquelle est entrée le même jour au capital de la société A1, émet un billet à ordre de 113 100 000 euros pour le compte de sa filiale.

Ce billet à ordre donne lieu à une succession d'endossements au sein d'une chaîne de sociétés liées au plan capitalistique. Le 4 mars 2008, la société C endosse ce billet à ordre au profit de sa filiale, la SARL A1. Le 6 mars 2008, cette société endosse ce billet à ordre au profit de sa filiale, la société B. Le 7 mars 2008, cette société l'endosse au profit de la société D qui l'endosse le 12 mars 2008 au profit de la société E Ltd.

Au terme de ces opérations qui mettent en cause la société de droit chypriote F Ltd, la société C, la société A1, respectivement arrière grand-mère, grand-mère et mère de la société B, cette dernière société comptabilise une perte de 113 100 000 euros en contrepartie de laquelle elle constate une dette vis-à-vis de la société A1, laquelle constate une dette de même montant vis-à-vis de sa propre société mère et une créance de ce montant vis-à-vis de la société B.

L'administration a constaté au vu des renseignements obtenus dans le cadre des demandes d'assistance administrative adressées au Luxembourg et à Chypre et du droit de communication exercé auprès de l'autorité judiciaire, qu'aucune de ces structures ne disposait de la surface financière permettant de telles opérations qui n'ont fait apparaître aucun flux financier.

Elle a aussi constaté que les 11 mars et 27 juin 2008, la société C avait consenti à sa filiale, la société A1, des abandons de créances, assortis d'une clause de retour à meilleure fortune, à hauteur respectivement de 10 millions et de 75 millions d'euros. Le 17 décembre 2008, la société A1 a consenti à son tour un abandon de créance de 75 millions d'euros à la société B.

Le 21 décembre 2011, un nouvel abandon de créance s'élevant à 37,5 millions d'euros, assorti d'une clause de retour à meilleure fortune, est consenti à la société A1 par la société C.

A l'ouverture de l'exercice 2012, la somme de 113 100 000 euros figure à l'actif du bilan de la société A1 et est inscrite à l'actif immobilisé, à hauteur de 75 millions d'euros, et à l'actif circulant, à hauteur de 38 100 000 euros.

Le 12 janvier 2012, la société A1 cède à la société de droit luxembourgeois G, au prix d'un euro chacune, deux fractions, s'élevant à 30 et à 60 millions d'euros, de la créance qu'elle détient sur la société B.

La société G est détenue par deux sociétés de droit anglais, qui ont le même « director » que celui de la société de droit chypriote F Ltd, et ses administrateurs sont ceux de la société C.

Aucune de ces structures ne dispose de la surface financière permettant de telles opérations qui ne font apparaître aucun flux financier.

La société G revend en 2012 à la SARL L la fraction de créance s'élevant à 60 millions d'euros, Le 16 avril 2012, elle lui cède la créance à hauteur de 20 millions d'euros au prix de 18 millions d'euros et, le 16 juillet 2012, le solde s'élevant à 40 millions d'euros est cédé au prix de 36 millions d'euros. Cette société française devient créancière à due concurrence de la société B.

Le 20 décembre 2012, la société L cède à la société A2 cette créance. L'administration a constaté lors de son contrôle qu'aucun paiement n'était intervenu.

A l'issue de son contrôle de la société A1, l'administration a estimé que les écritures comptables relatives, d'une part, au dénouement à perte de l'opération d'option sur les titres de la société J et, d'autre part, aux opérations d'endossements successifs du billet à ordre n'étaient appuyées d'aucun élément justificatif et a conclu à leur caractère fictif. Elle a considéré que ce dénouement avait été indûment attribué à la société B. L'administration a estimé, au terme du contrôle de la société L que, par suite, la créance acquise par la société L auprès de la société G avait pour origine une créance fictive et était elle-même fictive.

L'administration a donc regardé les actes passés comme ne lui étant pas opposables et a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L 64 du livre des procédures fiscales afin de rétablir la situation réelle de la société L compte tenu de ses charges réelles.

Le Comité relève qu'il résulte des termes mêmes de l'article L 64 du livre des procédures fiscales que la procédure d'abus de droit fiscal peut être mise en œuvre lorsque les actes écartés par l'administration comme ne lui étant pas opposables n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que le contribuable aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés.

Le Comité constate qu'en raison du caractère fictif des actes en cause, l'administration a estimé que les créances cédées le 20 décembre 2012 à la société A2 et comptabilisées en produits exceptionnels à hauteur de 54 millions d'euros devaient venir en déduction du résultat déclaré au titre de l'exercice clos en 2012 et a parallèlement réintégré au résultat de cet exercice la somme de 54 millions d'euros indûment déduite en charges exceptionnelles. Pour les mêmes raisons, elle a déduit du résultat de l'exercice clos en 2013 une somme de 53 millions d'euros correspondant à l'abandon de créance consenti le 27 décembre 2013 d'euros par la société G et elle a réintégré l'abandon de créance consenti le 24 décembre 2013 par la société L à la société A2 indûment comptabilisé en charge exceptionnelle. L'administration a aussi réintégré au résultat de l'exercice clos en 2013 la provision pour dépréciation constatée à hauteur de 1 million d'euros sur la créance de la société A2. Cette provision ayant été réintégré au résultat fiscal déclaré par la société L, l'administration a diminué d'autant le résultat fiscal de ce même exercice. Il en résulte que les rectifications notifiées à la société n'ont pas entraîné de conséquences financières.

Le Comité en déduit que les opérations fictives identifiées par l'administration n'ont pas eu pour effet d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que la société aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles si ces opérations n'avaient pas eu lieu.

Le Comité estime qu'il n'y a pas lieu en conséquence d'émettre un avis sur l'abus de droit reproché à la société L.



➤ **Affaire n° 2019-26 concernant la SARL A2**

L'administration a identifié un montage complexe faisant intervenir des sociétés liées juridiquement et qui a permis de localiser au sein de la société à responsabilité limitée (SARL) A1 une perte de 113,1 millions d'euros.

La SARL A1, qui déclare exercer une activité de marchand de biens, a été créée le 30 mars 2006 en vue d'acquérir la totalité des titres de la société B laquelle exploite un hôtel. Cette acquisition est intervenue le 31 mars 2006.

La société A1 a pour associé unique la société de droit luxembourgeois H. Elle procède le 28 février 2008 à une augmentation de capital entièrement souscrite par la société de droit luxembourgeois C, qui détient alors 90 % de son capital social avant d'en détenir l'intégralité le 8 janvier 2009 lors de la cession par la société H de sa participation.

Le 2 février 2007, la société de droit luxembourgeois D conclut avec une société dénommée E Ltd, située au Belize, un contrat portant sur une option d'achat américaine de 1 500 000 titres de la société J, cotés au prix unitaire de 142 euros avec une échéance fixée au 20 février 2008.

Le 9 mai 2007, la société D exerce cette option, le cours des titres de la société J s'établissant alors à 146,97 euros. Le même jour, la société B conclut avec la société D un contrat portant sur l'exercice de cette option. Ainsi la société B est placée, via ce contrat, dans la même situation de risque financier que si elle avait directement exercé l'option d'achat.

Le 20 février 2008, date d'échéance de l'option, le cours du titre de la société J s'établit à 66,60 euros. Le 21 février 2008, la société E Ltd, détermine le résultat financier de cette opération spéculative, qui fait apparaître une perte de 113 100 000 euros et réclame le paiement sous 20 jours de cette somme à la société D. Cette dernière société réclame à son tour cette somme à la société B.

Ne pouvant s'acquitter de cette dette, la société B a fait appel à son actionnaire majoritaire, la société A1.

Le 28 février 2008, la société de droit chypriote F Ltd, associé unique de la société C, laquelle est entrée le même jour au capital de la société A1, émet un billet à ordre de 113 100 000 euros pour le compte de sa filiale.

Ce billet à ordre donne lieu à une succession d'endossements au sein d'une chaîne de sociétés liées au plan capitalistique. Le 4 mars 2008, la société C endosse ce billet à ordre au profit de sa filiale, la SARL A1. Le 6 mars 2008, cette société endosse ce billet à ordre au profit de sa filiale, la société B. Le 7 mars 2008, cette société l'endosse au profit de la société D qui l'endosse le 12 mars 2008 au profit de la société E Ltd.

Au terme de ces opérations qui mettent en cause la société de droit chypriote F Ltd, la société C, la société A1, respectivement arrière grand-mère, grand-mère et mère de la société B, cette dernière société comptabilise une perte de 113 100 000 euros en contrepartie de laquelle elle constate une dette vis-à-vis de la société A1, laquelle constate une dette de même montant vis-à-vis de sa propre société mère et une créance de ce montant vis-à-vis de la société B.

L'administration a constaté au vu des renseignements obtenus dans le cadre des demandes d'assistance administrative adressées au Luxembourg et à Chypre et du droit de communication exercé auprès de l'autorité judiciaire, qu'aucune de ces structures ne disposait de la surface financière permettant de telles opérations qui n'ont fait apparaître aucun flux financier.

Elle a aussi constaté que les 11 mars et 27 juin 2008, la société C avait consenti à sa filiale, la société A1, des abandons de créances, assortis d'une clause de retour à meilleure fortune, à hauteur respectivement de 10 millions et de 75 millions d'euros. Le 17 décembre 2008, la société A1 a consenti à son tour un abandon de créance de 75 millions d'euros à la société B.

Le 21 décembre 2011, un nouvel abandon de créance s'élevant à 37,5 millions d'euros, assorti d'une clause de retour à meilleure fortune, est consenti à la société A1 par la société C.

A l'ouverture de l'exercice 2012, la somme de 113 100 000 euros figure à l'actif du bilan de la société A1 et est inscrite à l'actif immobilisé, à hauteur de 75 millions d'euros, et à l'actif circulant, à hauteur de 38 100 000 euros.

Le 12 janvier 2012, la société A1 cède à la société de droit luxembourgeois G, au prix d'un euro chacune, deux fractions, s'élevant à 30 et à 60 millions d'euros, de la créance qu'elle détient sur la société B.

La société G est détenue par deux sociétés de droit anglais, qui ont le même « director » que celui de la société de droit chypriote F Ltd, et ses administrateurs sont ceux de la société C.

Aucune de ces structures ne dispose de la surface financière permettant de telles opérations qui ne font apparaître aucun flux financier.

Les 16 avril et 16 juillet 2012, la société G revend ces fractions de créances à deux sociétés françaises. La SARL K acquiert ainsi la fraction de 30 millions d'euros au prix de 27 millions d'euros et la SARL L acquiert la créance de 60 millions d'euros au prix de 54 millions d'euros. Elles deviennent créancières à due concurrence de la société B.

Le 20 décembre 2012, les sociétés L et K cèdent à la société A2, pour un prix global de 30 millions d'euros, les fractions de créances précédemment acquises. L'administration a constaté lors de son contrôle qu'aucun paiement n'était intervenu. Dès lors, la société A2 devient créancière de la société B.

A l'issue de son contrôle de la société A1, l'administration a estimé que les écritures comptables relatives, d'une part, au dénouement à perte de l'opération d'option sur les titres de la société J et, d'autre part, aux opérations d'endossements successifs du billet à ordre n'étaient appuyées d'aucun élément justificatif et a conclu à leur caractère fictif. Elle a considéré que ce dénouement avait été indûment attribué à la société B. L'administration a estimé, au terme du contrôle de la société A2, que, par suite, les créances, acquises par les sociétés L et K et cédées ensuite à la société A2 ayant pour origine une créance fictive, étaient elles-mêmes fictives.

L'administration a donc regardé les actes passés comme ne lui étant pas opposables et a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L 64 du livre des procédures fiscales afin de rétablir la situation réelle de la société A2 compte tenu de ses charges réelles. Elle a ainsi notifié des rectifications au titre de l'exercice clos en 2013.

L'administration a estimé que, si la société A2 avait comptabilisé au titre de l'exercice clos en 2013 deux produits exceptionnels issus de la convention d'abandon de créances signée avec les sociétés L et K, portant respectivement sur les sommes de 53 millions d'euros et de 26 millions d'euros, ces produits, qui résultaient de créances fictives, devaient venir en déduction du résultat déclaré. Elle a aussi réintégré au résultat de cet exercice la provision de 51 millions d'euros constituée pour dépréciation de la créance détenue sur la société B, regardée comme fictive, ainsi qu'une provision de 31 604 082 euros sur l'action en recouvrement de la créance détenue sur cette société.

L'impôt sur les sociétés rappelé à la suite de la rectification du résultat de cet exercice a été assorti de la majoration de 80 % prévue par le b) de l'article 1729 du code général des impôts.

Le Comité relève que l'administration apporte des éléments précis et concordants tendant à démontrer que l'ensemble des éléments du montage complexe qu'elle a identifié s'inscrit dans le cadre d'une opération fictive qui a permis à la société A2 d'éluider l'impôt sur les sociétés dont elle était redevable.

Le Comité constate que cette société n'apporte aucun élément permettant d'établir la réalité des opérations conduites par des sociétés liées sans surface financière et qui ne se sont traduites par aucun flux financier.

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

Enfin, le Comité estime que la société A2 doit être regardée 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° 2019-27 concernant la SARL A1**

L'administration a identifié un montage complexe faisant intervenir des sociétés liées juridiquement et qui a permis de localiser au sein de la société à responsabilité limitée (SARL) A1 une perte de 113,1 millions d'euros.

La SARL A1, qui déclare exercer une activité de marchand de biens, a été créée le 30 mars 2006 à Cannes en vue d'acquérir la totalité des titres de la société B laquelle exploite un hôtel. Cette acquisition est intervenue le 31 mars 2006. La société A1 a pour associé unique la société de droit luxembourgeois H. Elle procède le 28 février 2008 à une augmentation de capital entièrement souscrite par la société de droit luxembourgeois C, qui détient alors 90 % de son capital social avant d'en détenir l'intégralité le 8 janvier 2009 lors de la cession par la société H de sa participation.

Le 2 février 2007, la société de droit luxembourgeois D conclut avec une société dénommée E Ltd, située au Belize, un contrat portant sur une option d'achat américaine de 1 500 000 titres de la société J, cotés au prix unitaire de 142 euros avec une échéance fixée au 20 février 2008.

Le 9 mai 2007, la société D exerce cette option, le cours des titres de la société J s'établissant alors à 146,97 euros. Le même jour, la société B conclut avec la société D un contrat portant sur l'exercice de cette option. Ainsi la société B est placée, via ce contrat, dans la même situation de risque financier que si elle avait directement exercé l'option d'achat.

Le 20 février 2008, date d'échéance de l'option, le cours du titre de la société J s'établit à 66,60 euros. Le 21 février 2008, la société E Ltd, détermine le résultat financier de cette opération spéculative, qui fait apparaître une perte de 113 100 000 euros et réclame le paiement sous 20 jours de cette somme à la société D. Cette dernière société réclame à son tour cette somme à la société B.

Ne pouvant s'acquitter de cette dette, la société B a fait appel à son actionnaire majoritaire, la société A1.

Le 28 février 2008, la société de droit chypriote F Ltd, associé unique de la société C, laquelle est entrée le même jour au capital de la société A1, émet un billet à ordre de 113 100 000 euros pour le compte de sa filiale.

Ce billet à ordre donne lieu à une succession d'endossements au sein d'une chaîne de sociétés liées au plan capitalistique. Le 4 mars 2008, la société C endosse ce billet à ordre au profit de sa filiale, la SARL A1. Le 6 mars 2008, cette société endosse ce billet à ordre au profit de sa filiale, la société B. Le 7 mars 2008, cette société l'endosse au profit de la société D qui l'endosse le 12 mars 2008 au profit de la société E Ltd.

Au terme de ces opérations qui mettent en cause la société de droit chypriote F Ltd, la société C, la société A1, respectivement arrière grand-mère, grand-mère et mère de la société B, cette dernière société comptabilise une perte de 113 100 000 euros en contrepartie de laquelle elle constate une dette vis-à-vis de la société A1, laquelle constate une dette de même montant vis-à-vis de sa propre société mère et une créance de ce montant vis-à-vis de la société B.

L'administration a constaté lors de son contrôle et au vu des renseignements obtenus dans le cadre des demandes d'assistance administrative adressées au Luxembourg et à Chypre et du droit de communication exercé auprès de l'autorité judiciaire, qu'aucune de ces structures ne disposait de la surface financière permettant de telles opérations qui n'ont fait apparaître aucun flux financier.

Elle a aussi constaté que les 11 mars et 27 juin 2008, la société C avait consenti à sa filiale, la société A1, des abandons de créances, assortis d'une clause de retour à meilleure fortune, à hauteur respectivement de 10 millions et de 75 millions d'euros. Le 17 décembre 2008, la société A1 a consenti à son tour un abandon de créance de 75 millions d'euros à la société B.

Le 21 décembre 2011, un nouvel abandon de créance s'élevant à 37,5 millions d'euros, assorti d'une clause de retour à meilleure fortune, est consenti à la société A1 par la société C.

A l'ouverture de l'exercice 2012, la somme de 113 100 000 euros figure à l'actif du bilan de la société A1 et est inscrite à l'actif immobilisé, à hauteur de 75 millions d'euros, et à l'actif circulant, à hauteur de 38 100 000 euros.

Le 12 janvier 2012, la société A1 cède à la société de droit luxembourgeois G, au prix d'un euro chacune, deux fractions, s'élevant à 30 et à 60 millions d'euros, de la créance qu'elle détient sur la société B.

A la clôture de l'exercice 2012, la somme de 75 millions d'euros inscrite à l'actif immobilisé est ramenée à 15 millions d'euros et la somme de 38 100 000 euros inscrite à l'actif circulant est ramenée à 8 100 000 euros.

La société G est détenue par deux sociétés de droit anglais, qui ont le même « director » que celui de la société de droit chypriote F Ltd, et ses administrateurs sont ceux de la société C.

A l'issue de son contrôle, l'administration a estimé que les écritures comptables relatives, d'une part, au dénouement à perte de l'opération d'option sur les titres de la société J et, d'autre part, aux opérations d'endossements successifs du billet à ordre n'étaient appuyées d'aucun élément justificatif et a conclu à leur caractère fictif. Elle a considéré que ce dénouement avait été indûment attribué à la société B. Elle a ainsi estimé que présentaient un tel caractère la créance détenue par la société A1 sur la société B, les abandons de créances résultant de la circulation du billet à ordre et les clauses de retour à meilleure fortune prévues par les conventions d'abandon de créance. Elle a constaté que ces opérations avaient permis à cette société d'échapper totalement à l'impôt sur les sociétés au titre de l'exercice 2012.

L'administration a donc regardé les actes passés comme ne lui étant pas opposables et a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L 64 du livre des procédures fiscales afin de rétablir la situation réelle de la société A1 compte tenu de ses charges réelles. Elle a ainsi notifié des rectifications au titre des exercices clos en 2012 et en 2013.

Après avoir entendu le gérant de la société, son conseil et le représentant de l'administration le Comité relève que l'administration apporte des éléments précis et concordants tendant à démontrer que l'ensemble des éléments du montage complexe qu'elle a identifié s'inscrit dans le cadre d'une opération fictive qui a permis à la société A1 d'éluder l'impôt sur les sociétés dont elle était redevable.

Le Comité constate que cette société n'apporte aucun élément permettant d'établir la réalité des opérations conduites par des sociétés liées sans surface financière et qui ne se sont traduites par aucun flux financier.

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

Enfin, le Comité estime que la société A1 doit être regardée 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.

c) Interposition artificielle d'une société belge

➤ **Affaire n°2019-34 concernant la société A**

L'administration a identifié un montage international d'optimisation fiscale auquel la société française A est partie prenante et a estimé que ce montage avait permis, via l'interposition d'une société belge, à la société française de transformer artificiellement un financement octroyé sous forme de prêts en apports en capital, en vue d'éviter l'imposition de produits financiers en France.

La société luxembourgeoise B SARL (ci-après B) était la société mère de la société de droit belge C et de la société française A, qui détient elle-même la société de droit belge D. Ces sociétés appartiennent au groupe multinational dont la tête est la société américaine E. La société B est détenue par la société F, de droit luxembourgeois, elle-même détenue par la société G constituée sous le droit de Gibraltar.

Dans le cadre de la stratégie mondiale du groupe visant à développer ses investissements en Asie portés par la société D, les opérations intragroupe suivantes ont été réalisées.

Le 7 décembre 2011, la société C a bénéficié d'une augmentation de capital accordée par la société B pour un montant de 312,5 millions d'euros, réalisée par apport d'une créance intragroupe de 276 millions d'euros et de numéraire pour 36,5 millions d'euros.

Cette créance de 276 millions d'euros provient d'une « crédit note » accordée le 1<sup>er</sup> décembre par la société G, société tête de groupe en Europe, à la société belge D lors de la cession à cette dernière de sa filiale, la société H portant les investissements du groupe en Asie.

Le même jour, la société C accorde un prêt de 138 millions d'euros à la société D, dont seulement la première tranche d'un montant de 67,76 millions d'euros est versée immédiatement. La seconde tranche du prêt, d'un montant de 70,34 millions d'euros, sera versée le 31 mai 2012, lors de la deuxième augmentation de capital.

Le 9 décembre 2011, la société française A a acquis 100 % du capital de la société belge C auprès de leur société mère B, pour un montant de 413,6 millions d'euros qui tient compte de la créance de 276 millions d'euros détenue sur la société D. La société A a payé cette acquisition par endettement.

La société A a souscrit, le même jour, un contrat de prêt au taux de 4,592 % auprès de sa société mère B de 642 millions d'euros comprenant 3 tranches correspondant aux objectifs suivants :

- tranche 1 : paiement du prix d'acquisition des titres de la société C à hauteur de 258,6 millions d'euros ;
- tranche 2 : augmentation de capital de la société C le 31 mai 2012 d'un montant de 70,5 millions d'euros ;
- tranche 3 : remboursement par anticipation d'un emprunt de 312,9 millions d'euros émis en décembre 2005.

Le 31 mai 2012, la société A a ainsi souscrit à une nouvelle augmentation de capital de la société C pour un montant de 70,5 millions d'euros, grâce à la deuxième tranche du prêt que sa société mère B lui a consenti. Concomitamment, la société D fait appel aux fonds de la seconde tranche de l'emprunt de 138 millions d'euros contracté auprès de la société C, conformément au contrat conclu le 7 décembre 2011.

Le 19 octobre 2012, la société C a bénéficié d'une troisième augmentation de capital pour un montant de 63,4 millions d'euros effectuée par la société A, grâce au prêt de même montant que la société mère B lui a accordé le même jour au taux de 3,49 %. Ce financement a été utilisé pour accorder de nouveaux prêts à la société D.

Le 23 octobre 2012, la société C a signé un « Financial agreement » avec la société D qui prévoit que la société C accorde un prêt à la société D de 33,5 millions d'euros.

Le 4 mars 2013, la société C a signé un « Financial agreement » avec la société D qui prévoit que la société C accorde un prêt à la société D de 29,8 millions d'euros.

Les intérêts des prêts accordés par la société C à la société D, financés par les augmentations de capital dont elle a bénéficié, sont faiblement imposés en Belgique. L'échange de renseignements avec le Luxembourg a mis en évidence que la cession de la société C à la société A cherchait à tirer avantage de l'effet de levier du régime fiscal belge des intérêts notionnels.

Les intérêts des prêts accordés par la société B à la société A ne sont quasiment pas imposés au Luxembourg, dès lors que le groupe dispose d'un « ruling » dans cet Etat qui prévoit, qu'à part un spread de 0,1 %, ces produits sont compensés par des charges financières versées à la société F, société fiscalement transparente détenue par des entités non-résidentes.

A l'issue de son contrôle, l'administration a regardé l'apport en capital octroyé à la société C comme ne lui étant pas opposable et a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L 64 du livre des procédures fiscales afin de rétablir la situation réelle de la société A regardée comme ayant octroyé un prêt.

En effet l'administration a estimé que l'interposition de la société belge C dans le schéma de financement constituait un montage artificiel dès lors que la société C n'était qu'un écran, sans réelle autonomie et avait simplement permis à la société A de transformer en apport en capital un financement intragroupe pour lequel elle a dû s'endetter à due concurrence auprès de sa maison mère luxembourgeoise, en vue d'éviter l'imposition de produits financiers, en contradiction avec les intentions du législateur quant aux règles d'imposition des produits prévues aux articles 38-1 et 209-I du code général des impôts.

Le montant des produits financiers ainsi réintégré a été déterminé en retenant le taux d'intérêt des contrats de prêt accordés à la société D par la société C, soit des taux de 5,06 % et de 3,96 %. En conséquence, le résultat de la société A a été rehaussé à hauteur de :

- 996 798 euros au titre de l'exercice clos en 2011 ;
- 18 195 312 euros au titre de l'exercice clos en 2012 ;
- 21 689 850 euros au titre de l'exercice clos en 2013.

La société A admet l'existence d'un levier fiscal en Belgique grâce au régime des intérêts notionnels déductibles, mais estime que la société C, ancien centre de coordination, a une réelle substance, qu'elle est dotée de moyens humains compétents en matière financière, que les flux financiers sont réels, que l'opération répond à une logique économique de développement industriel en Asie, que, par ce financement, la société A a vu sa structure de bilan se renforcer et qu'elle a perçu par la suite des dividendes et bénéficié de plus-values latentes et que, dès lors, il n'y a pas d'artificialité dans l'utilisation de la société C comme société pivot de financement de l'opération. La société se prévaut de sa liberté du choix de financement ainsi que de la liberté d'établissement au sein de l'Union Européenne et estime que, si elle a fait preuve d'habileté fiscale, elle ne saurait se voir être regardée comme ayant commis un abus de droit.

Après avoir entendu ensemble le représentant de la société et ses conseils ainsi que les représentants de l'administration, le Comité rappelle que le choix de financement d'une opération par un apport en capital au lieu d'un prêt ne caractérise pas en lui-même un abus de

droit. Il considère que l'existence d'une économie d'impôt dans un pays étranger ne constitue pas un critère permettant de caractériser en soi un abus de droit en ce qui concerne les opérations réalisées en France.

Il relève que l'administration ne conteste ni que la société C n'est pas dépourvue de substance ni que les opérations contestées ont été effectivement réalisées en vue de l'aboutissement d'un important projet industriel au sein du groupe.

Le Comité estime qu'en acquérant la société belge C exerçant par ailleurs une activité de prestataire de services pour le groupe et en prenant indirectement, via sa filiale belge D, une participation dans une société industrielle détenant des actifs significatifs en Chine, nonobstant le fait que cette structure appartenait déjà au groupe, la société française A a procédé à un investissement répondant à une logique financière et économique et ayant effectivement donné lieu à des flux financiers et généré des plus-values.

Le Comité relève que la localisation de l'activité financière en Belgique a permis à la société C de profiter de la fiscalité offerte par le régime des intérêts notionnels et de consentir ainsi des prêts à la société belge D dans des conditions avantageuses. Le Comité estime que, si l'administration a relevé certains éléments dont un reclassement de titres en intra-groupe et une chronologie du financement démontrant une organisation financière structurée et cherchant globalement un levier fiscal, elle n'apporte pas les éléments de preuve suffisants permettant d'estimer que l'interposition de la société C avait eu pour seul objectif de déguiser un prêt en capital dès lors que les éléments portés à sa connaissance ne permettent pas d'en déduire que la société C n'était pas dotée de moyens humains ni de compétences financières.

Le Comité considère que, même si l'administration a pu s'interroger sur le schéma de financement retenu par le groupe au regard de sa rationalité économique, l'implication de la société C dans ce schéma ne saurait ainsi être qualifiée d'artificielle et que l'administration, qui ne conteste pas la réalité de la dette de la société française A à l'égard de sa société mère B, n'apporte pas les éléments permettant d'établir une dissimulation de prêt par la société A à la société C.

Le Comité déduit de l'ensemble des éléments soumis à son appréciation, que si les opérations en cause traduisent une habileté consistant pour le groupe à utiliser, dans une logique d'optimisation fiscale, les différents régimes fiscaux applicables dans les pays où ses filiales sont établies, l'administration n'est pas fondée à mettre en œuvre la procédure d'abus de droit prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter comme ne lui étant pas opposables les actes passés par la société A et en tirer les conséquences fiscales, la circonstance qu'une économie d'impôt dans un pays étranger serait réalisée ne permettant de caractériser un abus de droit en ce qui concerne les opérations réalisées en France.