

**DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES**

SERVICE JURIDIQUE DE LA FISCALITE

Sous-direction du contentieux des impôts des professionnels

Bureau JF 2 B

86, allée de Bercy - Teledoc 944

75572 PARIS cedex 12

**Séance du 28 novembre 2019 : avis rendus par le comité de l'abus de droit fiscal commentés par l'administration (CADF/AC n° 10/2019).**

➤ **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.

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

### ➤ **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.

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

#### ➤ **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 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 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.

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

### ➤ **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.

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

### ➤ **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 relution 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.

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

### ➤ 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 relution 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.

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

### ➤ **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.

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

➤ **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 soulte 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 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 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 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 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 soulte, du report d'imposition, dès lors que le montant de la soulte appréhendée par le contribuable n'excède pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus, l'octroi d'une telle soulte doit s'inscrire dans le respect du but qu'il a entendu poursuivre.

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

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

Il 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. Il considère que l'intention de M. X de faire donation du montant de cette soulte à l'un de ses enfants demeure sans influence sur l'appréciation de la nécessité de prévoir une telle soulte 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 soulte réalisée, à l'occasion d'un apport placé sous le régime de report d'imposition prévu par les dispositions de l'article 150-0 B ter du code général des impôts, au bénéfice d'une application littérale de ces dispositions allant à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur, dans le seul but de disposer de ces sommes en franchise d'imposition.

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

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

#### ➤ **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.

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