

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

SERVICE JURIDIQUE DE LA FISCALITÉ

Sous-direction du contentieux des impôts des professionnels

Bureau JF 2 B

86, allée de Bercy - Teledoc 944

75572 PARIS cedex 12

Séance du 5 mars 2020 : avis rendus par le comité de l'abus de droit fiscal commentés par l'administration (CADF/AC n° 3/2020).

➤ **Affaire n° 2019-83 concernant M. X**

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

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

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

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

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

Par une proposition de rectification en date du 15 décembre 2017, l'administration a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. Elle a écarté la qualification de soulte et a remis en cause l'application aux sommes versées sous ce libellé du régime du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du code général des impôts.

Elle a taxé, au titre de l'année 2014, la somme de 920 000 euros à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, sur le fondement du 2° du 1 de l'article 109 du code général des impôts, ainsi qu'aux contributions sociales et a notifié un rappel de contribution exceptionnelle sur les hauts revenus. Elle a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

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

Le Comité estime que, si le législateur a admis, avant la modification législative introduite par la loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016, que l'opération d'apport de titres à une société contrôlée par

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

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

Le Comité relève que M. X doit être regardé comme ayant bénéficié de la mise à disposition de la soulte litigieuse par inscription de son montant au crédit du compte courant d'associé ouvert à son nom dans la société B. Il note au surplus que le montant de cette soulte a fait l'objet d'un virement sur son compte bancaire personnel le 13 septembre 2014.

Il estime que, compte tenu de l'ensemble des éléments ainsi portés à sa connaissance, et en l'absence de toute justification probante de l'intérêt économique pour la société bénéficiaire de l'apport de prévoir le versement d'une soulte afin de rendre possible la réalisation de l'opération de restructuration, la mise à disposition de cette soulte sur le compte courant d'associé et son remboursement ultérieur ne s'inscrivent pas dans le respect du but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration et du développement du groupe de M. X mais caractérise une appréhension de liquidités en franchise d'impôt.

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

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

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

➤ **Affaire n° 2019-84 concernant Mme X**

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

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

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

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

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

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

Par une proposition de rectification en date du 18 décembre 2017, l'administration a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. Elle a écarté la qualification de soulte et a remis en cause l'application aux sommes versées sous ce libellé du régime du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du code général des impôts.

Elle a taxé, au titre de l'année 2014, la somme de 180 000 euros à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, sur le fondement du 2° du 1 de l'article 109 du code général des impôts, ainsi qu'aux contributions sociales et a notifié un rappel de contribution exceptionnelle sur les hauts revenus. Elle a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

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

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

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

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

Il estime que, compte tenu de l'ensemble des éléments ainsi portés à sa connaissance, et en l'absence de toute justification probante de l'intérêt économique pour la société bénéficiaire de l'apport de prévoir le versement d'une soulte afin de rendre possible la réalisation de l'opération de restructuration, la mise à disposition de cette soulte sur le compte courant d'associé et son remboursement ultérieur ne s'inscrivent pas dans le respect du but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration et du développement du groupe de Mme X mais caractérise une appréhension de liquidités en franchise d'impôt.

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

Enfin, le Comité estime que Mme X doit être regardée comme ayant eu l'initiative principale des actes constitutifs de l'abus de droit et, en outre, comme en ayant été la principale bénéficiaire au

sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts. Il émet donc l'avis que l'administration est fondée à appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

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

➤ **Affaire n° 2019-82 concernant M. X**

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

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

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

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

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

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

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

Par une proposition de rectification en date du 11 octobre 2017, l'administration a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. Elle a écarté la qualification de soulte et l'application à la somme versée sous ce libellé du régime du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du code général des impôts.

Elle a taxé, au titre de l'année 2014, la somme versée sous ce libellé, à hauteur de 420 150 euros compte tenu de l'abattement pour durée de détention, à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des plus-values de cession de valeurs mobilières sur le fondement de l'article 150-0 A du code général des impôts, ainsi qu'aux contributions sociales et elle a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

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

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

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

Le Comité considère que ce but n'est pas respecté si l'octroi de la soulte ne s'inscrit pas dans le cadre de l'opération de restructuration d'entreprise mais est en réalité uniquement motivé par la volonté de l'apporteur des titres d'appréhender en franchise immédiate d'impôt des liquidités

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

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

Le Comité constate, au vu des éléments apportés lors de l'audition, que la totalité de cette soulte a été appréhendée par des prélèvements sur ce compte courant effectués au cours des années 2014 à 2017, et financés par les distributions de dividendes de la SARL A.

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

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

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

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