



**RÉPUBLIQUE
FRANÇAISE**

*Liberté
Égalité
Fraternité*



FINANCES PUBLIQUES

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES
SERVICE DE LA SÉCURITÉ JURIDIQUE ET DU CONTRÔLE FISCAL
Sous-direction de la sécurité juridique des professionnels
Bureau SJCF-3B
86-92 allée de Bercy
75 574 PARIS cedex 12

Séance du 15 octobre 2020 : avis rendus par le comité de l'abus de droit fiscal commentés par l'administration (CADF/AC n° 5/2020).

➤ **Affaire n° 2020-10 concernant M. ou Mme X**

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

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

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

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

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

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

Elle a taxé, au titre de l'année 2015, la somme de 160 000 euros à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, sur le fondement du 2° du 1 de l'article 109 du code général des impôts ainsi qu'aux contributions sociales et a notifié un rappel de contribution

exceptionnelle sur les hauts revenus. Elle a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

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

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

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

Le Comité relève que M. et Mme X doivent être regardés comme ayant bénéficié de la mise à disposition des soultes litigieuses par inscription de leurs montants au crédit du compte courant d'associé ouvert au nom de M. X dans les livres de la société civile A.

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

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

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

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

➤ **Affaire n° 2020-01 concernant M. X**

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

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

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

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

A l'issue d'un contrôle sur pièces, l'administration a considéré que la soulte versée au profit de M. X était dépourvue de justification économique et dissimulait en réalité, sous couvert d'une opération d'échange de droits sociaux, la perception d'un dividende en franchise d'impôt, contrairement à l'intention du législateur.

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

Elle a taxé, au titre de l'année 2015, la somme de 143 250 euros à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, sur le fondement du 2° du 1 de l'article 109 du code général des impôts ainsi qu'aux contributions sociales et a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

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

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

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

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

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

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

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

des procédures fiscales pour restituer son véritable caractère à la mise à disposition de la soulte reçue à l'occasion d'un apport placé sous le régime de report d'imposition prévu par les dispositions de l'article 150-0 B ter du code général des impôts, au bénéfice d'une application littérale de ces dispositions allant à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur, dans le seul but de disposer de cette somme en franchise d'imposition.

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

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

➤ **Affaire n° 2020-21 concernant M. X**

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

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

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

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

Par une proposition de rectification en date du 19 juillet 2019, l'administration a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. Elle a écarté la qualification de soulte et a remis en cause l'application à la somme versée sous ce libellé du régime du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du code général des impôts.

Elle a taxé, au titre de l'année 2016, la somme de 81 000 euros à l'impôt sur le revenu, dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers sur le fondement du 2° du 1 de l'article 109 du code général des impôts ainsi qu'aux contributions sociales. Elle a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

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

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

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

Le Comité relève que M. X doit être regardé comme ayant bénéficié de la mise à disposition de la soulte litigieuse par inscription de son montant au crédit de son compte courant d'associé ouvert dans la SAS A qu'il détient intégralement.

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

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

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

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

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

➤ **Affaire n° 2020-22 concernant M. X**

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

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

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

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

Par une proposition de rectification en date du 19 juillet 2019, l'administration a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. Elle a écarté la qualification de soulte et a remis en cause l'application aux sommes versées sous ce libellé du régime du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du code général des impôts.

Elle a taxé, au titre de l'année 2016, la somme de 81 000 euros à l'impôt sur le revenu, dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers sur le fondement du 2° du 1 de l'article 109 du code général des impôts ainsi qu'aux contributions sociales. Elle a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

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

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

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

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

Le Comité relève que M. X doit être regardé comme ayant bénéficié de la mise à disposition de la soulte litigieuse par inscription de son montant au crédit de son compte courant d'associé ouvert dans la SAS A qu'il détient intégralement.

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

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

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

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

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

➤ **Affaire n° 2020-05 concernant M. ou Mme X**

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

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

est détenu par les trois actionnaires selon le même pourcentage que celui qui existait pour la répartition du capital de la SAS B.

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

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

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

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

Elle a taxé, au titre de l'année 2015, la somme de 84 660 euros à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, sur le fondement du 2° du 1 de l'article 109, ainsi qu'aux contributions sociales et a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

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

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

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

Le Comité relève que M. X doit être regardé comme ayant bénéficié de la mise à disposition de la soulte litigieuse par inscription de son montant au crédit de son compte courant d'associé ouvert dans la société A. Il note au surplus que le montant de cette soulte a été intégralement appréhendé le 16 septembre 2016.

Le Comité estime que, compte tenu de l'ensemble des éléments ainsi portés à sa connaissance, et en l'absence de toute justification probante de l'intérêt économique pour la société bénéficiaire de l'apport de prévoir le versement d'une soulte afin de rendre possible la réalisation de l'opération de restructuration effectuée entre des sociétés intégralement détenues par un même groupe d'associés, la mise à disposition de la soulte sur le compte courant d'associé ne s'inscrit pas dans le but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration et du développement du groupe dont la société A est la société holding, mais caractérise une appréhension de liquidités en franchise d'impôt, sans qu'ait d'incidence à cet égard la circonstance alléguée par le contribuable que la société holding ait ultérieurement participé à la création de plusieurs autres sociétés dans le but de développer le groupe.

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

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

Enfin, le Comité estime que M. X, agissant concomitamment avec ses deux associés au sein des sociétés A et B, et en sa qualité de Président des sociétés B et A lors des opérations d'apport, doit être regardé comme ayant partagé avec eux l'initiative principale des actes constitutifs de l'abus de droit et, en outre, comme en ayant été le principal bénéficiaire au sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts. Il émet donc l'avis que l'administration est fondée à appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

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

➤ **Affaire n° 2020-06 concernant M. ou Mme X**

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

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

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

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

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

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

Elle a taxé, au titre de l'année 2015, la somme de 82 120 euros à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, sur le fondement du 2° du 1 de l'article 109, ainsi qu'aux contributions sociales et a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

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

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

Le Comité considère que ce but n'est pas respecté si l'octroi de la soulte ne s'inscrit pas dans le cadre d'une opération de restructuration d'entreprises mais est, en réalité, uniquement motivé par

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

Le Comité relève que M. X doit être regardé comme ayant bénéficié de la mise à disposition de la soulte litigieuse par inscription de son montant au crédit de son compte courant d'associé ouvert dans la société A. Il note au surplus que le montant de cette soulte a été intégralement appréhendé le 16 septembre 2016.

Le Comité estime que, compte tenu de l'ensemble des éléments ainsi portés à sa connaissance, et en l'absence de toute justification probante de l'intérêt économique pour la société bénéficiaire de l'apport de prévoir le versement d'une soulte afin de rendre possible la réalisation de l'opération de restructuration effectuée entre des sociétés intégralement détenues par un même groupe d'associés, la mise à disposition de la soulte sur le compte courant d'associé ne s'inscrit pas dans le but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration et du développement du groupe dont la société A est la société holding, mais caractérise une appréhension de liquidités en franchise d'impôt, sans qu'ait d'incidence à cet égard la circonstance alléguée par le contribuable que la société holding ait ultérieurement participé à la création de plusieurs autres sociétés dans le but de développer le groupe.

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

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

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

➤ **Affaire n° 2020-07 concernant M. ou Mme X**

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

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

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

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

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

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

Elle a taxé, au titre de l'année 2015, la somme de 82 120 euros à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, sur le fondement du 2° du 1 de l'article 109, ainsi qu'aux contributions sociales et a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

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

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

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

Le Comité relève que M. X doit être regardé comme ayant bénéficié de la mise à disposition de la soulte litigieuse par inscription de son montant au crédit de son compte courant d'associé ouvert dans la société A. Il note au surplus que le montant de cette soulte a été intégralement appréhendé le 21 septembre 2016.

Le Comité estime que, compte tenu de l'ensemble des éléments ainsi portés à sa connaissance, et en l'absence de toute justification probante de l'intérêt économique pour la société bénéficiaire de l'apport de prévoir le versement d'une soulte afin de rendre possible la réalisation de l'opération de restructuration effectuée entre des sociétés intégralement détenues par un même groupe d'associés, la mise à disposition de la soulte sur le compte courant d'associé ne s'inscrit pas dans le but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration et du développement du groupe dont la société A est la société holding, mais caractérise une appréhension de liquidités en franchise d'impôt, sans qu'il ait d'incidence à cet égard la circonstance alléguée par le contribuable que la société holding ait ultérieurement participé à la création de plusieurs autres sociétés dans le but de développer le groupe.

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

Enfin, le Comité estime que M. X agissant concomitamment avec ses deux associés au sein des sociétés A et B, doit être regardé comme ayant partagé avec eux l'initiative principale des actes constitutifs de l'abus de droit et, en outre, comme en ayant été le principal bénéficiaire au sens du

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

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

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

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

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

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

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

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

Elle a taxé, au titre de l'année 2015, la somme de 180 000 euros à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, sur le fondement du 2° du 1 de l'article 109 et du 3° du 3 de l'article 158 du même code, ainsi qu'aux contributions sociales et a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

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

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

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

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

Le Comité relève que M. X doit être regardé comme ayant bénéficié de la mise à disposition de la soulte litigieuse par inscription de son montant au crédit de son compte courant d'associé ouvert dans la société B. Il estime que l'indisponibilité temporaire des soultes inscrites au crédit des

comptes courants d'associés détenus respectivement par le contribuable et le second associé est en tout état de cause sans incidence à cet égard dès lors que les deux associés, agissant de concert, ont décidé de cette indisponibilité.

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

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

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

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

➤ **Affaire n° 2020-12 concernant M. X**

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

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

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

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

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

Elle a taxé, au titre de l'année 2015, la somme de 180 000 euros à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, sur le fondement du 2° du 1 de l'article 109 et du 3° du 3 de l'article 158 du même code, ainsi qu'à la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus et aux contributions sociales et a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

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

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

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

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

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

Le Comité relève que M. X doit être regardé comme ayant bénéficié de la mise à disposition de la soulte litigieuse par inscription de son montant au crédit de son compte courant d'associé ouvert dans la société B. Il estime que l'indisponibilité temporaire des soultes inscrites au crédit des comptes courants d'associés détenus respectivement par le contribuable et le second associé est en tout état de cause sans incidence à cet égard dès lors que les deux associés, agissant de concert, ont décidé de cette indisponibilité.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A l'issue de son contrôle, l'administration a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. Elle a estimé que la SAS Z constituait une société écran de la société norvégienne Z AS et que son objet exclusif était de bénéficier de crédits d'impôt en faveur de la recherche. Elle a en effet considéré que la SAS Z ne disposait pas de substance économique lui permettant de réaliser des actes de société du fait de l'absence de droits patrimoniaux qui lui sont propres, rendant impossible, à l'issue des travaux de recherche, la cession ou la concession des brevets restant la propriété du CEA, de l'absence d'autonomie financière - les seules disponibilités correspondant à la rémunération octroyée par sa société mère norvégienne à la suite de la refacturation de 45 % à 50 % des dépenses engagées auprès du CEA -, de l'absence de salariés et de l'absence de déploiement d'une activité commerciale.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Nota : l'administration s'est rangée à l'avis émis par le comité.

➤ **Affaire n° 2020-27 concernant M. ou Mme X**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

L'administration a mis en œuvre la procédure d'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. Elle a estimé que cette opération avait été effectuée dans un but exclusivement fiscal et que M. X ne pouvait ignorer que le prix d'acquisition des titres de la société B fixé à 0,1 euro était minoré. Elle a en conséquence écarté la valeur d'inscription des titres dans le PEA pour y substituer une valeur qui, arrêtée à 264,10 euros par comparaison avec la valeur d'acquisition des titres par les investisseurs financiers lors de l'augmentation de capital du 17 juin 2005, a fait apparaître un dépassement de ce plafond. Elle a procédé à la clôture du PEA conformément à l'article 1765 du code général des impôts et remis en cause l'exonération de la plus-value réalisée par le contribuable.

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

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

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

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

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

et financier. Il relève également que les autres fondateurs de la société B ont également acquis auprès du même cabinet le même jour et au même prix les actions de cette société.

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

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

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

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

Nota : l'administration s'est rangée à l'avis émis par le comité, au regard des circonstances de l'espèce.