



**RÉPUBLIQUE  
FRANÇAISE**

*Liberté  
Égalité  
Fraternité*



FINANCES PUBLIQUES

**DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES**

SERVICE DE LA SECURITE JURIDIQUE ET

DU CONTRÔLE FISCAL

Sous-direction de la sécurité juridique des professionnels

Bureau SJCF 3 B

86, allée de Bercy - Teledoc 944

75572 PARIS cedex 12

**Séance n°1 du 4 février 2022 : avis rendus par le comité de l'abus de droit fiscal commentés par l'administration (CADF/AC n° 1/2022).**

➤ **Affaire n° 2021-27 concernant M. ou Mme X**

La société à responsabilité limitée (SARL) A est une société holding créée en 2003 par M. X et son épouse. Le capital social de 8 000 euros est constitué de 800 parts sociales d'une valeur nominale de 10 euros. M. X détenait 799 parts de la société dont il était le gérant et son épouse une part.

La société A détenait en 2014, après diverses opérations, l'intégralité du capital de la société B, qui avait été fondée par le grand-père de M. X en 1954 et exerçait une activité de fabrication d'emballages en bois.

Par acte du 9 juillet 2014, la société A a cédé la totalité de sa filiale B à un tiers pour un prix de 8 571 177 euros.

Au 31 décembre 2015, le capital social de la société A, d'un montant de 1 495 800 euros, était composé de 149 580 parts sociales d'une valeur nominale de 10 euros. M. X détenait 140 742 parts sociales (soit 94,09 % du capital) et Mme X détenait 8 838 parts sociales (soit 5,91 % du capital), dont 8 837 lui avaient été données en 2010 par son mari. M. et Mme X sont les cogérants de la société depuis 2010.

Le 4 juillet 2016, lors de l'assemblée générale extraordinaire de la société A, les associés ont adopté à l'unanimité plusieurs résolutions. Ils ont notamment décidé de réduire le capital social de la société de 213 690 euros par annulation de titres suite au rachat par la société A de 21 369 parts sociales détenues par M. X, d'une valeur unitaire de 70,20 euros, soit un prix total de 1 500 000 euros. L'opération s'est traduite, d'une part, par une réduction de capital à hauteur de la valeur nominale des titres annulés, soit 213 690 euros et, d'autre part, par une diminution des « autres réserves » à concurrence de la différence entre la valeur de rachat des titres et la valeur nominale de ces derniers, soit 1 286 310 euros.

En contrepartie de la cession de ses parts sociales, la somme de 1 500 000 euros a été inscrite le 4 juillet 2016 au crédit du compte courant d'associé détenu par M. X dans les livres de la société A.

À l'issue de cette opération, le capital social de la société A d'un montant de 1 282 110 euros était composé de 128 211 parts sociales d'une valeur nominale de 10 euros. M. X détenait 119 373 parts sociales (soit 93,11 % du capital) et Mme X détenait 8 838 parts sociales (soit 6,89 % du capital).

Au cours de la même assemblée générale du 4 juillet 2016, les associés ont adopté une seconde résolution prévoyant, sous réserve de l'adoption de la résolution relative à la réduction de capital, d'augmenter le capital social de la société d'une somme de 213 690 euros, prélevée sur le compte « autres réserves », par la création de 21 369 parts sociales d'une valeur nominale de 10 euros chacune, attribuées gratuitement aux associés et réparties au prorata de leur participation dans le capital à l'issue de l'opération de rachat.

À l'issue de cette double opération de réduction puis d'augmentation de capital, décidée le même jour, le capital social de la société A s'établissait donc à nouveau à un montant de 1 495 800 euros et était composé de 149 580 parts sociales d'une valeur nominale de 10 euros. M. X détenait 139 269 parts sociales (soit 93,11 % du capital) et Mme X détenait 10 311 parts sociales (soit 6,89 % du capital).

M. X a prélevé 13 000 euros sur son compte courant d'associé le 19 septembre 2016, et le solde, soit 1 487 000 euros, le 27 septembre 2016.

Par acte de donation-partage du 18 juillet 2016, M. et Mme X ont transmis à chacun de leurs deux enfants, la nue-propriété de 8 308 parts sociales de la société A.

Selon la déclaration des revenus de l'année 2016 souscrite par M. et Mme X, le gain retiré lors du rachat des 21 369 parts sociales de M. X a bénéficié des dispositions du 6° de l'article 112 du code général des impôts conduisant à une imposition à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des plus-values de cession de valeurs mobilières prévue à l'article 150-0 A du même code d'une somme de 479 025 euros, calculée après application pour partie d'un abattement pour durée de détention de droit commun de 65 % prévu par le b du 1 ter de l'article 150-0 D de ce code et pour partie d'un abattement pour durée de détention renforcé de 85 % prévu par le 3° du A du 1 quater de ce même article. La plus-value de 1 437 176 euros, calculée sans abattement pour durée de détention, a été soumise aux prélèvements sociaux au titre des revenus du patrimoine et à la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus.

À l'issue d'un contrôle sur pièces, l'administration a considéré qu'en décidant en 2016, par une même délibération, de l'opération de rachat par la société A de ses propres titres, détenus par M. X, suivi de leur annulation, afin de procéder à une réduction de capital non motivée par des pertes, suivie immédiatement d'une opération d'augmentation de capital de même montant, M. et Mme X, seuls associés de la société A, avaient recherché le bénéfice d'une application littérale des dispositions du 6° de l'article 112 du code général des impôts dans le but exclusivement fiscal d'éviter l'impôt frappant les distributions de dividendes.

Par une proposition de rectification en date du 11 octobre 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 plus-value et a remis en cause l'application à la somme versée par la société sous ce libellé du régime prévu à l'article 150-0 A du code général des impôts ainsi que le bénéfice des abattements pour durée de détention pour taxer, au titre de l'année 2016, la somme de 1 500 000 euros à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers en application du 1 de l'article 109 de ce code sans appliquer l'abattement de 40 % prévu par le 2° du 3 de l'article 158 du même code ainsi qu'aux contributions sociales. Elle a également notifié un rappel de contribution exceptionnelle sur les hauts revenus. L'administration a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit de 80 %.

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

Le Comité relève que l'article L. 223-34 du code de commerce prévoit que l'achat de ses propres parts par une SARL est interdit mais que l'assemblée qui a décidé une réduction du capital non motivée par des pertes peut autoriser son gérant à acheter un nombre déterminé de parts sociales pour les annuler.

Le Comité relève également que le législateur a, par la modification apportée au 6° de l'article 112 du code général des impôts par la loi n° 2014-1655 du 29 décembre 2014, généralisé le régime des plus-values applicable à la taxation des sommes attribuées aux actionnaires ou aux associés au titre du rachat de leurs titres et a mis fin pour l'avenir au régime hybride de taxation, qui se traduisait par l'application pour partie du régime des distributions et pour partie du régime des plus-

values en vertu des dispositions combinées des articles 109, 150-0 A, 150-0 D et 161 du même code. Il constate que ce régime des plus-values s'applique ainsi depuis le 1er janvier 2015 notamment aux gains réalisés lors du rachat par une société de ses titres suivi de leur annulation dans le cadre d'une réduction de capital non motivée par des pertes.

Le Comité estime qu'en présence d'une opération de rachat par une société à l'un de ses associés, d'une partie de ses titres suivie de leur annulation dans le cadre d'une réduction de capital non motivée par des pertes, l'appréhension par cet associé des sommes qui lui sont versées à raison de ce rachat ne caractérise pas un abus de droit au seul motif qu'il aurait ainsi choisi la voie la moins imposée pour bénéficier de la mise à disposition de sommes issues des réserves de la société.

Il considère qu'il en va différemment si l'administration établit au vu de l'ensemble des circonstances dont elle se prévaut qu'une telle opération constitue un montage artificiel contraire de ce fait à l'intention poursuivie par le législateur, ayant pour seul but de permettre à cet associé d'appréhender des distributions effectuées par la société, imposables selon les règles applicables aux revenus de capitaux mobiliers et de bénéficier ainsi du régime des plus-values prévu par le 6° de l'article 112 du code général des impôts ainsi que de l'abattement pour durée de détention.

Le Comité constate que les décisions de l'assemblée générale de la société A, prises le 4 juillet 2016, de procéder à une opération de réduction de capital non motivée par des pertes et à une opération d'augmentation de capital du même montant ont eu pour effet de rétablir exactement le montant antérieur du capital social de la société. Il note que, compte tenu de l'ensemble des décisions de l'assemblée générale, le montant des capitaux propres a été réduit et est passé de 10 551 841 euros à la date de cette assemblée, à 9 051 841 euros compte tenu de la somme de 1 500 000 euros attribuée à M. X.

Il relève que l'opération de réduction de capital non motivée par des pertes a permis à M. X d'appréhender une somme globale de 1 500 000 euros inscrite à son compte courant d'associé détenu dans la société. Il constate que cette somme a été prélevée en septembre 2016.

Le Comité note que M. X fait valoir qu'après la cession en 2014 de la société B, il s'est attaché à développer, à partir de la société A, un groupe dans la distribution de vêtements et accessoires de sport en intégrant son épouse et ses deux fils à ce projet, que le foyer fiscal a entendu opérer un prélèvement d'un montant de 1 500 000 euros sur les réserves distribuables de la société A afin de financer ses dépenses personnelles pendant la phase de démarrage de la nouvelle activité, les rémunérations versées par la société A à M. et Mme X ayant diminué et aucune distribution de dividendes n'ayant été décidée depuis cette cession et que la réduction de capital a permis d'augmenter la part du capital social détenue par son épouse avec laquelle il est marié sous le régime de la séparation de biens et a ainsi poursuivi une finalité patrimoniale propre.

Le Comité estime que, si la réduction de capital a eu pour effet une relation de Mme X dans le capital social de la société, celle-ci a eu un caractère très marginal, que le régime matrimonial sous lequel M. et Mme X se sont placés est sans incidence à cet égard et que la circonstance alléguée par le contribuable selon laquelle la réduction des capitaux propres aurait permis de les redimensionner et de les mettre en adéquation avec la nouvelle activité du groupe ne constitue pas non plus, en l'espèce, une circonstance particulière probante permettant de considérer que l'opération de réduction de capital remise en cause par l'administration avait, alors qu'elle a été suivie concomitamment d'une augmentation de capital de même montant, une justification autre que fiscale visant à appréhender en partie les réserves distribuables de la société, issues du résultat exceptionnel provenant de la cession en 2014 de la société B. Il en déduit que l'administration établit par les éléments dont elle se prévaut le caractère artificiel de cette opération.

Le Comité considère, par suite, que ce montage artificiel, contraire de ce fait à l'intention du législateur, a été exclusivement inspiré par la volonté du foyer fiscal d'appréhender des distributions effectuées par la société, imposables selon les règles applicables aux revenus de capitaux mobiliers, et de bénéficier ainsi du régime des plus-values prévu par le 6° de l'article 112 du code général des impôts ainsi que de l'abattement pour durée de détention.

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.

Le Comité estime que M. et Mme X ont eu l'initiative principale des actes constitutifs de l'abus de droit et que leur foyer fiscal en a 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° 2021-28 concernant M. X

M. X a constitué en 2004 la société par actions simplifiée (SAS) A dont il détenait en 2016 la totalité des 100 actions constituant le capital social de cette société.

Il a constitué le 8 février 2016 la société à responsabilité limitée (SARL) B par un apport en numéraire de 4 000 euros. Cette société dispose ainsi d'un capital de 4 000 euros réparti en 4 000 parts sociales d'une valeur unitaire de 1 euro. M X détient donc 100 % du capital social de cette société et il en est le dirigeant.

Le 22 avril 2016, M. X a apporté 74 actions de la SAS A à la SARL B pour un montant de 17 240 456 euros, soit une valeur unitaire de la part apportée égale à 232 979 euros. En contrepartie de son apport, M. X a reçu 15 673 142 titres de la SARL B d'une valeur unitaire de 1 euro ainsi qu'une soulte, d'un montant de 1 567 314 euros, représentant 9,99 % de la valeur de l'apport, inscrite au compte courant d'associé ouvert à son nom dans les écritures de la SARL B.

Le même jour, M. X a également cédé à la SARL B 25 actions de la SAS A pour un montant de 5 824 478 euros, soit une valeur unitaire de la part cédée égale à 232 979 euros.

A l'issue de ces opérations d'apport et de cession, M. X détient toujours la totalité du capital de la SARL B, laquelle détient 99 des 100 actions composant le capital de la SAS A, le contribuable détenant l'action restante.

L'opération d'apport a conduit à la constatation d'une plus-value qui a été placée par M. X 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 dès lors que son montant n'excédait pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus.

A l'issue d'un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle de M. X et de son épouse, 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 20 décembre 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 548 560 euros après application d'un abattement de 65 % pour durée de détention, correspondant à la fraction de la plus-value placée en report d'imposition sous couvert d'une soulte, à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des plus-values de cession de valeurs mobilières sur le fondement de l'article 150-0 A du code général des impôts. La fraction de la plus-value correspondant à la soulte a également été imposée, sans abattement, aux contributions sociales et elle a été prise en compte pour le calcul de la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus. Elle a assorti les droits dus de la pénalité pour abus de droit au taux de 80 %.

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

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

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

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

Le Comité note que M. X se prévaut, d'une part, du traité d'apport en date du 22 avril 2016 dont l'article 4 "Caractéristiques et modalités de remboursement de la soulte" stipule que la soulte a pour objet de protéger le conjoint de l'apporteur par la réalisation ultérieure d'opérations patrimoniales sur cette créance, qu'elle ne pourra être remboursée qu'en considération des capacités financières excédentaires de la société bénéficiaire de l'apport, sans altérer ses capitaux propres d'une manière telle que cela la handicaperait dans l'exercice de son activité, qu'elle ne pourra être payée que sur les bénéfices et non par le jeu de convention de trésorerie ou d'emprunt et qu'aucun paiement ne pourra intervenir avant le 31 décembre 2019 sauf en cas de dissolution du lien matrimonial.

Il note aussi que M. X se prévaut, d'autre part, de la convention de remboursement de son compte courant dans la SARL B signée le même jour par ces deux parties ainsi que, en sa qualité d'intervenante, par Mme X, mariée à M. X sous le régime de la séparation de biens avec société d'acquêts. Cette convention stipule que les titres de la société ainsi que la soulte sont la propriété de M. X, mais qu'afin d'atteindre l'objectif de protection du conjoint, les époux conviennent, en premier lieu, de modifier ultérieurement leur régime matrimonial afin de conférer, par le biais de l'inclusion à la société d'acquêts, un caractère commun à 20 % des titres de la société et, en second lieu, de prévoir que le versement de la soulte se fera exclusivement sur le ou les comptes bancaires libellés au nom des deux époux de sorte que Mme X deviendra bénéficiaire économique de 50 % des droits financiers attachés aux titres placés dans la société d'acquêts et de 50 % de la soulte. Cette convention précise qu'aucun remboursement de la soulte ne pourra intervenir avant le 31 décembre 2021 et qu'il sera ultérieurement échelonné.

Le Comité estime que, si M. X évoque des circonstances familiales, elles demeurent, compte tenu de l'ensemble des éléments portés à sa connaissance et en l'absence de toute justification probante de l'intérêt économique pour la société bénéficiaire de l'apport de prévoir le versement d'une soulte afin de rendre possible la réalisation de l'opération de restructuration effectuée entre des sociétés détenues intégralement par M. X, dépourvues de toute incidence.

Le Comité considère que la mise à disposition de la soulte sur le compte courant d'associé détenu par M. X ne s'inscrit pas dans le respect du but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration et du développement du groupe de M. X mais caractérise la volonté du contribuable d'appréhender immédiatement en franchise d'impôt une partie de la plus-value constatée lors de l'apport, sans qu'ait d'incidence à cet égard la circonstance alléguée par le contribuable qu'en vertu de la convention de remboursement de compte courant qu'il a conclue le 22 avril 2016 avec la SARL B, la somme inscrite à son compte courant d'associé aurait été bloquée jusqu'au 31 décembre 2021 et sa mise en paiement ultérieure soumise à conditions et échelonnée.

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

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

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

➤ **Affaire n° 2021-30 concernant M. ou Mme X**

M. X a constitué le 7 juin 2006 la société à responsabilité limitée (SARL) A, société holding avec un capital social de 40 000 euros divisé en 4 000 parts sociales. Par décision de cet associé unique en date du 13 décembre 2013, ce capital a été augmenté de 160 000 euros par incorporation de réserves pour être porté à 200 000 euros divisé en 4 000 titres. Au 1er janvier 2016, M. X détenait toujours l'intégralité du capital social de la société A et il en était le gérant.

Le 15 février 2016, M. X a constitué la SARL B par apport en numéraire de 4 000 euros divisé en 4 000 parts sociales d'une valeur nominale de 1 euro. Il en est le gérant et l'associé unique.

Le 8 avril 2016, la SARL A a été transformée en société par actions simplifiée (SAS).

Le 25 avril 2016, M. X a fait apport à la communauté « M et Mme X » de la pleine propriété des 4 000 actions de la société A qu'il détenait en propre.

Le même jour, il a cédé 28 actions de la société A à chacun de ses deux enfants.

Le 29 avril 2016, en rémunération de l'apport à la société B de la pleine propriété de 3 201 actions de la société A, pour une valeur fixée à 21 704 536 euros, M. X a reçu 19 731 397 parts sociales de la société B, entièrement libérées, et une soulte en numéraire de 1 973 139 euros, représentant 9,99 % de la valeur de l'apport, inscrite au crédit du compte courant d'associé ouvert à son nom dans les livres de la société B.

Le même jour, M. X a cédé, au moyen d'un crédit-vendeur, 742 actions de la société A à la société B, évaluées à un montant de 5 031 168 euros, inscrit au crédit de son compte courant d'associé ouvert à son nom dans les livres de cette dernière société. En outre, chacun des deux enfants a cédé ses actions à la société B pour un montant de 189 855 euros.

La plus-value de l'apport réalisé le 29 avril 2016 a été placée par M et Mme X sous le régime du report d'imposition, prévu par les dispositions de l'article 150-0 B ter du code général des impôts, y compris pour la partie correspondant à la soulte dès lors que son montant n'excédait pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus.

À l'issue d'un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle de M et Mme X, l'administration a considéré que la soulte versée au profit de M. X était dépourvue de justification économique et avait pour seul objectif une appréhension de liquidités en franchise d'impôt, contrairement à l'intention du législateur.

Par une proposition de rectification en date du 20 décembre 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 690 598 euros, correspondant, compte tenu de l'abattement de 65 % pour durée de détention, à la fraction de la plus-value placée en report d'imposition sous couvert d'une soulte, à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des plus-values de cession de valeurs mobilières sur le fondement de l'article 150-0 A du code général des impôts. La fraction de la plus-value placée correspondant à la soulte a également été imposée, sans

abattement, aux contributions sociales et elle a été prise en compte pour le calcul de la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus. Elle a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

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

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

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

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

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

Le Comité note que M. X se prévaut, d'une part, du traité d'apport en date du 29 avril 2016 dont l'article 4 "Caractéristiques et modalités de remboursement de la soulte" stipule que la soulte, dont l'objet est de protéger le conjoint de l'apporteur qui sera de ce fait propriétaire de 50 % d'une créance du fait du caractère commun des titres apportés, ne pourra être remboursée à l'apporteur qu'en considération des capacités financières (trésorerie excédentaire) de la société bénéficiaire de l'apport et sans altérer ses capitaux propres d'une manière telle que cela la handicaperait dans l'exercice de son activité, qu'elle ne pourra être payée que sur les bénéfices et non par le jeu de convention de trésorerie ou d'emprunt et qu'aucun paiement ne pourra intervenir avant le 31 décembre 2019 sauf en cas de dissolution de la communauté.

Il note aussi que M. X se prévaut, d'autre part, de la convention de remboursement de son compte courant dans la SARL B, signée le même jour par ces deux parties ainsi que, en sa qualité d'intervenante, par Mme X sous le régime de la communauté réduite aux acquêts. Cette convention rappelle notamment que l'opération d'apport a été précédée de la mise en communauté des biens apportés, qu'aucun remboursement de la soulte ne pourra intervenir avant le 31 décembre 2019 et qu'il sera ultérieurement échelonné.

Le Comité estime que, si M. X évoque des circonstances familiales, elles demeurent, dans les circonstances de l'espèce, sans incidence dès lors qu'elles ne constituent pas, compte tenu de l'ensemble des éléments portés à sa connaissance, une justification probante de l'intérêt économique pour la société bénéficiaire de l'apport, dont il détenait avant comme après l'opération d'apport l'intégralité du capital, de prévoir le versement d'une soulte afin de rendre possible la réalisation de l'opération de restructuration effectuée par le contribuable.

Le Comité considère que la mise à disposition de la soulte sur le compte courant d'associé détenu par M. X ne s'inscrit pas dans le respect du but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration et du développement du groupe de M. X mais caractérise la volonté du contribuable d'appréhender immédiatement en franchise d'impôt une partie de la plus-value constatée lors de l'apport, sans qu'il ait d'incidence à cet égard la circonstance alléguée par le contribuable qu'en vertu

de la convention de remboursement de compte courant qu'il a conclue le 29 avril 2016 avec la société B, la somme inscrite à son compte courant d'associé aurait été bloquée jusqu'au 31 décembre 2019 et sa mise en paiement ultérieure soumise à conditions et échelonnée.

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 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.