

Utilisation abusive du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du CGI

Lire les conclusions de :

Arnaud Porée

Conclusions du rapporteur public

DÉCISION DE JUSTICE

TA Lyon – N° 1805813 – 30 avril 2019 – C+ [↗](#)

Jugement confirmé en appel CAA, 2 décembre 2021- N° 19LY02308 : Pourvoi en cassation non admis CE 21 juillet 2022 n° 461023

INDEX

Mots-clés

Plus-values, Règles générales d'établissement de l'impôt, Abus de droit, Report d'imposition, Article 150-0 B ter du code général des impôts, Utilisation abusive, Appel en cours

Rubriques

Fiscalité

Résumé Conclusions du rapporteur public

Résumé

¹ Un contribuable détient la quasi-totalité des parts d'une société holding à laquelle il apporte 540 parts d'une autre société. Cet apport est valorisé à 1 500 000 euros (montant non contesté), ce qui dégage une plus-value de 1 494 600 euros (compte tenu de la valeur initiale des titres apportés). En contrepartie des 540 parts apportées à la holding, le contribuable a reçu des parts de la société holding pour une valeur de 1 370 000 euros et une soulte de 130 000 euros.

² Le contribuable a estimé que la plus-value de 1 494 600 euros peut faire l'objet d'un report d'imposition en application de l'article 150-0 B ter du code général des impôts mais l'administration fiscale lui a refusé le bénéfice de ce report pour une partie de la plus-value réalisée en considérant qu'il y a eu un échange de titres pour 1 370 000 euros et une cession de titres pour 130 000 euros et que si la plus-value réalisée lors de l'échange de titres peut être placée en report d'imposition, celle réalisée lors de la cession de titres ne le peut pas car l'opération est constitutive d'un abus de droit.

³ Le tribunal administratif valide la position de l'administration, l'objectif du législateur étant de favoriser les restructurations d'entreprises en reportant l'imposition de plus-value réalisée lors d'opérations ne procurant pas de liquidités au contribuable. Par mesure de souplesse, le législateur a admis l'application du report d'imposition lorsque l'opération comporte une soulte inférieure à 10 % du montant de l'opération, ce qui n'implique pas que le contribuable puisse systématiquement récupérer 10 % de liquidités tout en continuant à bénéficier du report d'imposition des plus-values si le versement de la soulte ne trouve pas de justification autre que fiscale.

⁴ En prévoyant le versement d'une soulte, sans que cela soit justifié par un autre motif que la volonté de percevoir des liquidités tout en éludant l'impôt le contribuable a appliqué la lettre du texte à l'encontre de l'objectif du législateur.

Conclusions du rapporteur public

Arnaud Porée

Rapporteur public au TA de Lyon

DOI : [10.35562/alyoda.8389](https://doi.org/10.35562/alyoda.8389)

¹ M. ...a créé le 1^{er} avril 2010 avec son fils, la société Fimareb, qui est une société holding soumise à l'impôt sur les sociétés, détenant plusieurs filiales exerçant chacune une activité de restauration rapide, soit les sociétés Fouillouse qu'elle détient à 100 %, Sorbiers qu'elle détient à 100 %, Sterest qu'elle détient à hauteur de 96,63 % et les 3,37 % restants sont détenus par M. ..., Respej qu'elle détenait à hauteur de 10 % et les 90 % restants sont détenus par M.

M. ... a apporté le 28 novembre 2013 les 540 parts détenues dans la société Respej à la société Fimareb, pour une valeur de 1 500 000 euros. M. ...a reçu en contrepartie 137 000 parts sociales d'une valeur nominale unitaire de 10 euros de la société Fimareb, ainsi qu'une soulte de 130 000 euros créditée au compte courant de M. pour solde de la valeur estimée de l'apport. A la suite de cet apport, M. ... détient alors 157 789 parts sociales sur les 157 790 parts sociales composant le capital de la société Fimareb, la part sociale restante étant détenue par son fils. La société Fimareb détient la totalité du capital de la société Respej.

² M. ... a souscrit au titre de l'année 2013 une déclaration relative aux plus-values en report d'imposition, mentionnant une plus-value réalisée de 747 300 euros placée en report d'imposition, en application de l'article 150-0 B ter du CGI. A la suite de l'exercice de son droit de communication, l'administration a constaté que la soulte de 130 000 euros, inscrite le 30 novembre 2013 au crédit du compte courant d'associé ouvert au nom de M. ...dans la comptabilité de la société Fimareb, a été retirée en totalité le 22 avril 2014. L'administration a considéré la soulte de 130 000 euros comme une distribution de la plus-value réalisée lors de l'apport des titres, et a mis en œuvre la procédure d'abus de droit prévue par l'article L. 64 du LPF. Par une proposition de rectification, l'administration a soumis partiellement la plus-value réalisée en 2013 à l'impôt sur le revenu et aux prélèvements sociaux, en application de l'article 150-0 A du CGI, à hauteur de 129 532 euros, tout en retenant un abattement de 50 % pour durée de détention, et ainsi, une plus-value finale de 64 766 euros.

³ Par la présente requête, M. et Mme ... demandent la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de prélèvements sociaux, ainsi que des pénalités correspondantes, auxquelles ils ont été assujettis au titre de l'année 2013 pour un montant total de 87 345 euros.

⁴ Le CE 3^e-8^e ch. 5-2-2018 n° 409718 : RJF 4/18 n° 413 a jugé que dès lors que le comité de l'abus de droit fiscal n'a pas été saisi, la charge de la preuve de l'abus de droit appartient à l'administration, qu'en mentionnant l'ensemble des éléments réunis par l'administration de nature à démontrer que la donation consentie par un contribuable à sa fille était fictive et en relevant qu'en réponse à cette argumentation, le contribuable n'apportait aucun élément de nature à établir le caractère libéral de la donation litigieuse, une cour administrative d'appel n'inverse pas la charge de la preuve.

⁵ Avant l'opération d'apport, la société Fimareb détenait intégralement les sociétés Fouillouse et Sorbiers, ainsi que la société Sterest à hauteur de 96,63 %, et les 3,37 % restants étant détenus par M.A la suite de l'opération d'apport, la société Fimareb a détenu la société Respej, non plus à hauteur de 10 %, mais à hauteur de 100 %.

⁶ L'administration ne conteste pas que l'opération d'apport poursuivait un but d'intégration fiscale, mais seulement ses modalités d'exécution.

⁷ Le CE 8^e-3^e ch. 12-7-2017 n° 401997 : RJF 11/17 n° 1109 a jugé qu'il ne résulte pas des dispositions de l'article 150-0 B ter du CGI, en l'absence de toute mention explicite en ce sens, que le législateur ait entendu exclure la possibilité pour l'administration fiscale de faire application aux opérations d'apport entrant dans leurs prévisions, notamment aux opérations d'apports avec soulte lorsque le montant de celle-ci est inférieure à 10 % de la valeur nominale des titres reçus, de la procédure d'abus de droit prévue à l'article L. 64 du LPF lorsque les conditions de mise en œuvre de cette procédure sont réunies, que par suite, le requérant n'est pas fondé à soutenir que les commentaires administratifs en litige seraient entachés d'erreur de droit au motif qu'ils rappellent la possibilité pour l'administration de recourir à cette procédure pour restituer leur véritable caractère de distributions aux versements de soultes réalisés, à l'occasion d'apports placés sous le régime de report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter, 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.

Ainsi, le CE reconnaît qu'une soulte seule, et non l'ensemble de l'opération d'apport, peut faire l'objet d'une procédure d'abus de droit.

⁸ La CJUE 5-7-2007, aff. 321/05, H. M. K.: RJF 10/07 n° 1185 a jugé dans le cadre d'une affaire relative à une opération réalisée au Danemark, que l'article 8, paragraphe 1 de la directive 90/434 du 23 juillet 1990 s'oppose en principe à l'imposition d'un échange de parts sociales, à moins que des règles du droit interne sur l'abus de droit, la fraude ou l'évasion fiscales ne puissent être interprétées

conformément à l'article 11 de ladite directive et, de ce fait, justifier son imposition, qu'il ressort de l'économie de la directive que la soulte en espèces et l'opération d'acquisition font partie d'une même transaction, que la soulte fait partie intégrante de la contrepartie que la société acheteuse paie aux associés de la société acquise en vue d'obtenir une participation majoritaire de cette dernière, qu'en l'espèce, il n'existe aucun indice prouvant que le dividende en question aurait fait partie intégrante de la contrepartie à payer par la société B pour l'acquisition de la société A, ce qui serait la condition nécessaire pour pouvoir le qualifier de « soulte en espèces » au sens de l'article 2, d de la directive, qu'au contraire, il apparaît que, à aucun moment, il n'a été conclu un accord entre les associés et la société B engageant cette dernière à distribuer le dividende, que ne saurait être qualifiée de soulte en espèces au sens de l'article 2, d de la directive 90/434 du 23 juillet 1990 définissant les opérations d'échange d'actions, une prestation pécuniaire attribuée par une société acheteuse aux associés de la société acquise du simple fait d'un lien temporel ou autre avec l'opération d'acquisition ou d'une éventuelle motivation frauduleuse. Ainsi, si la CJUE va sur l'indivisibilité de la soulte et de l'apport, c'est pour définir la soulte, et non pour dire que les règles du droit interne sur l'abus de droit, la fraude ou l'évasion fiscales ne peuvent s'appliquer qu'à l'intégralité de l'opération d'apport, et non à la seule soulte.

⁹ Le CE 8^e-3^e ch. 12-7-2017 n° 401997 : RJF 11/17 n° 1109 a jugé que le requérant n'est pas fondé à soutenir que les commentaires administratifs en litige seraient entachés d'erreur de droit au motif qu'ils rappellent la possibilité pour l'administration de recourir à cette procédure pour restituer leur véritable caractère de distributions aux versements de soultes réalisés, à l'occasion d'apports placés sous le régime de report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter, 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.

¹⁰ Il n'est pas contesté que lors de l'approbation des comptes de la société Respej le 14 mai 2014, il a été constaté la réalisation d'un bénéfice de 78 226 euros, affecté au compte report à nouveau qui était alors débiteur à hauteur de 67 679 euros, que le solde de 10 547 euros a été passé en réserves au sein de la société Respej, et n'a pas été distribué à la société Fimareb, ni que cette société n'a distribué son premier dividende que le 7 mai 2015.

¹¹ Certes, il ressort des conclusions du rapporteur public M. Romain Victor, se rapportant à la décision du CE 8^e-3^e ch. 12-7-2017 n° 401997 : RJF 11/17 n° 1109, que « (...) 15. *En permettant aux contribuables de conserver le bénéfice du sursis (art. 150-0 B) ou du report d'imposition (art. 150-0 B ter) en présence d'opérations*

d'apport assorties d'une soulte limitée et en différant ainsi le moment de s'acquitter d'une imposition sans pour autant faire disparaître cette obligation, le législateur a entendu non seulement introduire un peu de souplesse dans le système pour tenir compte notamment de ce que la valeur des apports peut ne pas représenter un nombre entier de titres remis en échange mais aussi éviter que l'obligation qui serait faite au contribuable de s'acquitter immédiatement d'une imposition sur un gain réalisé à l'occasion d'un apport de titres dans le cadre d'une opération de restructuration d'entreprises fasse obstacle à la réalisation de cette opération. (...) ».

¹² Et, le rapporteur public M. Benoît Bohnert, dans ses conclusions se rapportant à la décision du CE QPC 8^e-3^e ch. 20-12-2017 n° 414935 : RJF 3/18 n° 297, a retenu que « *17. Par souci de réalisme, le législateur a admis la possibilité de conserver le bénéfice du report ou du sursis même en présence d'une soulte, en raison de l'existence de rompus. Mais par construction, une telle soulte n'est justifiée que dans une proportion demeurant faible. Le versement d'une soulte dont le montant excède le seuil admis par la loi traduit le choix des parties de rémunérer une partie des apports en numéraire plutôt qu'en titres. Dans une telle hypothèse, le contribuable n'est plus réellement confronté à l'absence de liquidité caractérisant une pure opération d'échange de titres. Il est permis de penser qu'il est ainsi moins exposé au risque de devoir céder une partie des titres remis en rémunération pour acquitter l'impôt sur la plus-value d'apport.* ».

¹³ Mais, le CE QPC 8^e-3^e ch. 20-12-2017 n° 414935 : RJF 3/18 n° 297 a jugé que le législateur a limité le champ de ce régime aux seules opérations pour lesquelles l'échange de titres n'est accompagné du versement de liquidités que dans une faible proportion, qu'en réservant ainsi le champ de ce régime de faveur aux seules opérations qui donnent lieu au versement d'une soulte d'un montant inférieur ou égal à 10 % de la valeur nominale des titres reçus en échange de l'apport, le législateur s'est fondé sur un critère objectif et rationnel en rapport avec les objectifs poursuivis et n'a ainsi pas méconnu les articles 6 et 13 de la Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen. Et, la CJUE 5-7-2007 aff. 321/05, H. M. K.: RJF 10/07 n° 1185, a jugé qu'il ressort de l'économie de la directive 90/434/CEE du 23 juillet 1990 que la soulte en espèces et l'opération d'acquisition font partie d'une même transaction, que la soulte fait partie intégrante de la contrepartie que la société acheteuse paie aux associés de la société acquise en vue d'obtenir une participation majoritaire de cette dernière.

¹⁴ Ainsi, une partie de l'apport peut être payée volontairement par une soulte.

15

Mais, il y a lieu de rappeler les conclusions précitées de M. Romain Victor, se rapportant à la décision du CE 8^e-3^e ch. 12-7-2017 n° 401997 : RJF 11/17 n° 1109, selon lesquelles « (...) 15. En permettant aux contribuables de conserver le bénéfice du sursis (art. 150-0 B) ou du report d'imposition (art. 150-0 B ter) en présence d'opérations d'apport assorties d'une soulte limitée et en différant ainsi le moment de s'acquitter d'une imposition sans pour autant faire disparaître cette obligation, le législateur a entendu non seulement introduire un peu de souplesse dans le système pour tenir compte notamment de ce que la valeur des apports peut ne pas représenter un nombre entier de titres remis en échange mais aussi éviter que l'obligation qui serait faite au contribuable de s'acquitter immédiatement d'une imposition sur un gain réalisé à l'occasion d'un apport de titres dans le cadre d'une opération de restructuration d'entreprises fasse obstacle à la réalisation de cette opération. (...) », et de M. Benoît Bohnert, se rapportant à la décision du CE QPC 8^e-3^e ch. 20-12-2017 n° 414935 : RJF 3/18 n° 297, selon lesquelles « 17. Par souci de réalisme, le législateur a admis la possibilité de conserver le bénéfice du report ou du sursis même en présence d'une soulte, en raison de l'existence de rompus. Mais par construction, une telle soulte n'est justifiée que dans une proportion demeurant faible. Le versement d'une soulte dont le montant excède le seuil admis par la loi traduit le choix des parties de rémunérer une partie des apports en numéraire plutôt qu'en titres. Dans une telle hypothèse, le contribuable n'est plus réellement confronté à l'absence de liquidité caractérisant une pure opération d'échange de titres. Il est permis de penser qu'il est ainsi moins exposé au risque de devoir céder une partie des titres remis en rémunération pour acquitter l'impôt sur la plus-value d'apport. ». Ainsi, ces deux rapporteurs publics du CE font part d'un statut spécifique aux soultes tendant seulement à rémunérer une partie des apports en numéraire plutôt qu'en titres. Et, il résulte des conclusions précitées de M. Romain Victor, qu'il n'est pas incompatible économiquement parlant de taxer immédiatement seulement la soulte, tout comme cela résulte également de la décision du CE QPC 8^e-3^e ch. 20-12-2017 n° 414935 : [RJF 3/18 n° 297](#), selon laquelle en instaurant un mécanisme de report d'imposition, le législateur a entendu favoriser les restructurations d'entreprises susceptibles d'intervenir par échange de titres en évitant que l'imposition immédiate de la plus-value constatée à l'occasion d'une telle opération, alors que le contribuable ne dispose pas des liquidités lui permettant d'acquitter cet impôt, fasse obstacle à sa réalisation.

16

Ce n'est pas en outre par hasard que le législateur a entendu verrouiller un peu plus le système en complétant l'article 150-0 B ter par l'article 32 de la loi de finances rectificative 2016-1918 du 29-12-

2016 pour 2016, pour prévoir qu'en cas d'apport avec soulte, la plus-value serait désormais, à concurrence du montant de la soulte, imposée au titre de l'année de l'apport.

17

Et, le CE 8^e-3^e ch. 12-7-2017 n° 401997 : RJF 11/17 n° 1109 a jugé qu'il ne résulte pas des dispositions de l'article 150-0 B ter du CGI, en l'absence de toute mention explicite en ce sens, que le législateur ait entendu exclure la possibilité pour l'administration fiscale de faire application aux opérations d'apport entrant dans leurs prévisions, notamment aux opérations d'apports avec soulte lorsque le montant de celle-ci est inférieure à 10 % de la valeur nominale des titres reçus, de la procédure d'abus de droit prévue à l'article L. 64 du LPF lorsque les conditions de mise en œuvre de cette procédure sont réunies, que par suite, le requérant n'est pas fondé à soutenir que les commentaires administratifs en litige seraient entachés d'erreur de droit au motif qu'ils rappellent la possibilité pour l'administration de recourir à cette procédure pour restituer leur véritable caractère de distributions aux versements de soultes réalisés, à l'occasion d'apports placés sous le régime de report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter, 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. Mais, les sommes peuvent être franchisées d'imposition, mais également bénéficier à tort d'un report d'imposition.

18

En outre, le rapporteur public M. Romain Victor, a justifié la décision du CE 8^e-3^e ch. 12-7-2017 n° 401997 : RJF 11/17 n° 1109, en retenant que « *16. Rien ne permet toutefois d'affirmer qu'il aurait entendu faire obstacle à ce que l'administration, lorsqu'elle s'y croit fondée, mette en œuvre la procédure de l'abus de droit pour restituer leur véritable caractère à des opérations d'apport avec soulte de moins de 10 %. Nous avons d'autant moins d'indices en ce sens que, comme vient de le rappeler le Conseil constitutionnel, le législateur s'est montré attentif à la question des soultes et au risque d'évasion fiscale. On comprend mal, dans ces conditions, pourquoi l'administration serait privée de la possibilité de remettre en cause la non-imposition d'une soulte inférieure à 10 % au moyen de la procédure de l'abus de droit à l'égard d'un contribuable qui aurait fait une application littérale des articles 150-0 B ou 150-0 B ter, à l'encontre des objectifs poursuivis par la loi fiscale, dans le seul but de percevoir ces sommes en franchise d'imposition.* ».

19

Rappelons qu'en vue de favoriser les restructurations économiques, le législateur a institué un régime de report d'imposition en cas d'échange de titres dans le cadre duquel la plus-value est constatée au titre de l'année de l'échange de titres, mais son imposition est différée jusqu'à la survenance d'un événement mettant fin au report, tel que la cession des titres reçus lors de l'échange, et la disposition

de liquidités à travers la soulte peut être un évènement mettant fin au report, tout comme la cession des titres reçus lors de l'échange qui permet de disposer de liquidités pour payer l'impôt.

20

Enfin, le comité de l'abus de droit fiscal a considéré dans notamment son avis du 1^{er} février 2018 n° 2017-34, que le dispositif du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du CGI poursuit la même finalité que le dispositif du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du même code, que ces dispositifs ont pour objectif de faciliter les opérations de restructuration d'entreprises, en vue de favoriser le développement de celles-ci, en conférant un caractère intercalaire aux opérations d'échanges de titres, que si le législateur a admis, avant la modification législative introduite par la loi 2016-1918 du 29 décembre 2016, que l'opération d'apport de titres à une société contrôlée par l'apporteur bénéficie intégralement, y compris pour la soulte, du report d'imposition dès lors que le montant de la soulte reçue par le contribuable n'excède pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus, l'octroi d'une soulte doit s'inscrire dans le respect du but qu'il a entendu poursuivre, que ce but n'est pas respecté si l'octroi de la soulte ne s'inscrit pas dans le cadre de l'opération de restructuration d'entreprise mais est en réalité uniquement motivé par la volonté de l'apporteur des titres d'appréhender en franchise immédiate d'impôt des liquidités détenues par la société dont les titres sont apportés et faisant ainsi l'objet d'un désinvestissement, faute qu'il soit justifié que la société bénéficiaire de l'apport avait, afin de permettre le dénouement de l'opération, un intérêt économique au versement de cette soulte, alors que, lorsque cette soulte est ainsi financée, elle prive cette société de la possibilité de disposer de ressources nécessairement prises en compte lors de la détermination de la valeur des titres apportés.

Dans notre espèce, l'appréhension des liquidités se fera, non en franchise d'impôt, mais en franchise immédiate d'impôt.

21

Il n'est pas contesté que lors de l'approbation des comptes de la société Respej le 14 mai 2014, il a été constaté la réalisation d'un bénéfice de 78 226 euros affecté au compte report à nouveau qui était débiteur de 67 679 euros, que le solde de 10 547 euros a été passé en réserves dans la société Respej et n'a pas été distribué, que le bénéfice constaté en 2014 lors de l'approbation des comptes a servi uniquement à effacer les pertes et non pas à distribuer un dividende au profit de la société Fimareb, ni que la société Respej a distribué son premier dividende seulement le 7 mai 2015.

22

Si le compte courant d'associé de M. ...comprenant la soulte n'a pas été au final bloqué à la suite de l'abandon du projet de prêt bancaire au profit d'une des filiales du groupe, ce compte courant d'associé a été vite vidé à la suite de cet échec, sans qu'il ne soit allégué par les requérants une absence de nécessité de garantie constituée par le compte courant d'associé de M. ...pour d'autres projets.

23 Ainsi, nous retrouvons sous une autre forme le critère du réinvestissement à bref délai dans une activité économique du produit de la cession pratiqué dans le cadre du sursis d'imposition.

24 L'administration a imposé la soulte dans la catégorie des plus-values mobilières.

25 Certes, le CE 8^e-3^e ch. 12-7-2017 n° 401997 : RJF 11/17 n° 1109 a jugé qu'il ne résulte pas des dispositions de l'article 150-0 B ter du CGI, en l'absence de toute mention explicite en ce sens, que le législateur ait entendu exclure la possibilité pour l'administration fiscale de faire application aux opérations d'apport entrant dans leurs prévisions, notamment aux opérations d'apports avec soulte lorsque le montant de celle-ci est inférieure à 10 % de la valeur nominale des titres reçus, de la procédure d'abus de droit prévue à l'article L. 64 du LPF lorsque les conditions de mise en œuvre de cette procédure sont réunies, que par suite, le requérant n'est pas fondé à soutenir que les commentaires administratifs en litige seraient entachés d'erreur de droit au motif qu'ils rappellent la possibilité pour l'administration de recourir à cette procédure pour restituer leur véritable caractère de distributions aux versements de soultes réalisés, à l'occasion d'apports placés sous le régime de report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter, 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.

26 Mais, le cas traité par le CE est différent de notre espèce, puisque le CE visait le cas le plus fréquent de remontées de dividendes de la société dont les parts sont apportées vers la société qui bénéficie de l'apport de parts, permettant le paiement de soultes, qui ne sont alors pas vraiment représentatives de la valeur des parts, et visait le cas de franchise d'imposition, et non de report d'imposition d'une plus-value mobilière.

27 Tel que cela est opposé par les écritures en défense de l'administration, et tel que cela a été retenu précédemment, la soulte de 130 000 euros correspond bien à une partie de la plus-value mobilière dégagée lors de l'apport de parts sociales, qui doit alors être imposée dans la catégorie des plus-values mobilières, immédiatement en raison notamment de son caractère liquide.

28 Par ces motifs, nous concluons au rejet au fond de la requête.