

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

SERVICE JURIDIQUE DE LA FISCALITE

Sous-direction du contentieux des impôts des professionnels

Bureau JF 2 B

86, allée de Bercy - Teledoc 944

75572 PARIS cedex 12

Séance n°2 du 28 septembre 2018 : avis rendus par le comité de l'abus de droit fiscal commentés par l'administration (CADF/AC n° 6-2/2018).

➤ ***Affaire n° 2018-07 concernant M ou Mme X1***

La société civile immobilière (SCI) A a été constituée le 20 janvier 2004 et a pour objet social notamment la propriété, l'administration et l'exploitation par bail ou location des biens immobiliers ainsi acquis ou édifiés par la société.

Son capital de 10 000 euros est divisé en 625 parts d'une valeur unitaire de 16 euros réparti entre M. X et la société anonyme (SA) B qui détiennent respectivement 624 parts et 1 part.

Le 16 mars 2004, M. X cède à chacun de ses deux enfants, X1 et X2, nés respectivement en 1982 et 1983, la nue-propiété de 124 parts de la SCI A pour le prix de 1 euro.

Le 24 novembre 2009, M. X vend 63 parts de la SCI A à la SA C pour le prix de 1 008 euros, société qui a pour objet social l'exploitation d'un supermarché et dont il détient 10 900 actions sur 11 600.

Par un protocole de cession en date du 30 janvier 2012, la SA B et la famille X définissent les modalités et conditions de cession de 561 parts de la SCI A et de 11 599 actions de la SA C.

Par acte notarié du 8 mars 2012, M. X donne à ses deux enfants, X1 et X2 :

- la pleine propriété de 1 304 actions de la SA C évaluées à 831 952 euros ;
- la nue-propiété des 248 parts de la SCI A précédemment cédées en 2004 et évaluée désormais à 1 216 316 euros.

Chaque enfant en reçoit respectivement la moitié.

Cet acte notarié précise que M. X et ses enfants se sont rapprochés et sont convenus que la valeur des parts sociales retenue pour un euro dans les actes du 16 mars 2004 ne pouvaient constituer une opération patrimonielement équilibrée et que la qualification de cession des parts donnée à ces actes était impropre dès lors qu'il s'agissait en réalité d'une donation indirecte. Il indique que ces parties ont requis le notaire à l'effet de réitérer la donation indirecte sous la forme d'une donation-partage portant sur la nue-propiété des parts.

Les droits d'enregistrement acquittés relatifs à la donation de la nue-propiété des parts de la SCI A s'élèvent à 215 788 euros.

Le 2 mai 2012, les 561 parts de la SCI A détenues par la famille X sont cédées à la société E pour un prix fixé provisoirement à 5 452 920 euros. Les actions de la SA C sont cédées le même jour. Le prix définitif, arrêté par une convention ultérieure du 26 septembre 2012, est arrêté à 5 691 443 euros. Le prix de la pleine propriété de 1 304 actions de la SA C est fixé à 828 892 euros et celui de la nue-propiété des 248 parts de la SCI A précédemment cédées en 2004 s'établit à 1 258 001,66 euros (soit 50 % de leur valeur en pleine propriété).

La quote-part du prix à percevoir par X1 est ainsi de 414 446 euros pour la cession de la pleine propriété des 652 actions de la SA C et de 629 001 euros pour la nue-propiété des 124 parts de la SCI A.

X1 a déclaré au titre de ses revenus de l'année 2012 :

- une moins-value de cession des actions de la SA C de 143 679 euros ;
- une plus-value de cession des parts de la SCI A de 522 646 euros.

Cette dernière plus-value a été déclarée par les nus-propiétaires dès lors que le prix de vente des parts a été réemployé en parts démembrées par apport dans la société civile D créée le 3 mai 2012 entre M. X et ses deux enfants. Son montant correspond au prix de la pleine propriété, soit 1 258 001 euros, diminué de la valeur d'acquisition de la pleine propriété des titres majorée de l'accroissement de la nue propriété constatée entre la date d'acquisition de la pleine propriété et la date de cession de la nue-propiété évaluée à 618 159 euros ainsi que des frais d'acquisition s'élevant à 117 196 euros.

Constatant que la SCI A n'avait effectué aucune opération à la date du 16 mars 2004 et ne détenait que l'actif représentatif des apports en numéraire reçus à sa création, l'administration a considéré que la cession de la nue-propiété des 124 parts de la SCI A pour le prix de 1 euro ne s'écartait pas du prix de marché et ne constituait donc pas une donation indirecte, estimant que celle-ci ne pouvait être caractérisée qu'en présence d'une sous-évaluation manifeste de la chose transmise.

L'administration a donc 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 comme fictif l'acte de donation-partage. Elle a procédé à un nouveau calcul de la plus-value en retenant comme prix d'acquisition des 124 parts de la SCI A le montant de 1 984 euros, soit leur valeur en pleine propriété à la création de la société le 20 janvier 2004. La plus-value imposée a ainsi été arrêtée à la somme de 1 256 017 euros, correspondant à la différence entre 1 258 001 euros et 1 984 euros.

L'administration a par ailleurs rectifié la moins-value de cession des actions de la SA C déclarée pour l'établir à 82 244 euros au lieu de 143 679 euros (les droits de mutation ayant été recalculés avec le bénéfice de l'abattement qui n'est plus utilisé sur les titres de la SCI A).

Le Comité a entendu ensemble le conseil des contribuables ainsi que le représentant de l'administration.

Il constate que l'acte de cession de la nue-propiété de 124 parts de la SCI A, qui a été soumis à la formalité de l'enregistrement le 14 avril 2004, fait bien mention de la chose transmise ainsi que du prix consenti et accepté, de sorte qu'il opère le transfert de la nue-propiété de ces parts sociales conformément aux dispositions de l'article 1583 du code civil.

Le Comité constate que si les contribuables entendent soutenir que cet acte réalise une donation indirecte, ils n'apportent cependant aucun élément de nature à établir l'existence d'une volonté de sous-évaluer les parts transmises manifestant l'intention libérale de M. X à l'égard de ses enfants.

Il relève à cet égard que :

- à la date du 16 mars 2004, la SCI A ne détenait aucun autre actif que les apports en numéraire reçus de 10 000 euros et que les locaux commerciaux acquis postérieurement ont été financés par des emprunts bancaires ;
- la vente des 63 parts de la SCI A le 24 novembre 2009 a été conclue moyennant le prix de 16 euros la part, soit leur valeur à la création de la société le 20 janvier 2004.

Le Comité considère, par ailleurs, que la donation-partage de la nue-propiété des parts de la SCI A le 8 mars 2012 ne saurait être justifiée par le risque encouru d'application des dispositions de l'article 751 du code général des impôts en cas de décès de M. X dans la mesure où ces parts sociales ont été cédées dès le 2 mai 2012, ou encore par la revendication du rapport de la donation prévu par l'article 860 du code civil dès lors que X1 et X2 ont acquis la nue-propiété du même nombre de titres.

Le Comité considère ainsi qu'il n'est pas établi que l'acte de cession du 16 mars 2004 opérât une donation indirecte.

Le Comité estime que l'administration, qui est fondée à établir l'impôt selon la situation juridique apparente que le contribuable a organisée sans que celui-ci puisse utilement soutenir qu'elle est différente de la situation réelle, ne pouvait en l'espèce établir l'imposition tenant compte de la situation apparente créée par l'acte de cession du 16 mars 2004 sans au préalable écarter comme entachées de simulation et comme ne lui étant pas opposables sur le plan fiscal les dispositions de l'acte du 8 mars 2012 qui prétendaient modifier rétroactivement cette situation apparente en invoquant l'existence d'une donation indirecte non démontrée.

Le Comité émet en conséquence l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter l'acte de donation-partage portant sur la nue-propiété des 124 parts de la SCI A et procéder au nouveau calcul de la plus-value réalisée suite à la cession de ces parts sociales.

Enfin, le Comité estime que X1 doit être regardé comme ayant eu l'initiative principale des actes constitutifs de l'abus de droit et, en outre, en a été le principal bénéficiaire au sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts. Il émet par suite 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° 2018-08 concernant M. X2**

La société civile immobilière (SCI) A a été constituée le 20 janvier 2004 et a pour objet social notamment la propriété, l'administration et l'exploitation par bail ou location des biens immobiliers ainsi acquis ou édifiés par la société.

Son capital de 10 000 euros est divisé en 625 parts d'une valeur unitaire de 16 euros réparti entre M. X et la société anonyme (SA) B qui détiennent respectivement 624 parts et 1 part.

Le 16 mars 2004, M. X cède à chacun de ses deux enfants, X1 et X2 nés respectivement en 1982 et 1983, la nue-propiété de 124 parts de la SCI A pour le prix de 1 euro.

Le 24 novembre 2009, M. X vend 63 parts de la SCI A à la SA C pour le prix de 1 008 euros, société qui a pour objet social l'exploitation d'un supermarché et dont il détient 10 900 actions sur 11 600.

Par un protocole de cession en date du 30 janvier 2012, la SA B et la famille X définissent les modalités et conditions de cession de 561 parts de la SCI A et de 11 599 actions de la SA C.

Par acte notarié du 8 mars 2012, M. X donne à ses deux enfants, X1 et X2:

- la pleine propriété de 1 304 actions de la SA C évaluées à 831 952 euros ;
- la nue-propiété des 248 parts de la SCI A précédemment cédée en 2004 et évaluée désormais à 1 216 316 euros.

Chaque enfant en reçoit respectivement la moitié.

Cet acte notarié précise que M. X et ses enfants se sont rapprochés et sont convenus que la valeur des parts sociales retenue pour un euro dans les actes du 16 mars 2004 ne pouvaient constituer une opération patrimonielement équilibrée et que la qualification de cession des parts donnée à ces actes était impropre dès lors qu'il s'agissait en réalité d'une donation indirecte. Il indique que ces parties ont requis le notaire à l'effet de réitérer la donation indirecte sous la forme d'une donation-partage portant sur la nue-propiété des parts.

Les droits d'enregistrement acquittés relatifs à la donation de la nue-propiété des parts de la SCI A s'élèvent à 215 788 euros.

Le 2 mai 2012, les 561 parts de la SCI A détenues par la famille X sont cédées à la société E pour un prix fixé provisoirement à 5 452 920 euros. Les actions de la SA C sont cédées le même jour. Le prix définitif, arrêté par une convention ultérieure du 26 septembre 2012, est arrêté à 5 691 443 euros. Le prix de la pleine propriété de 1 304 actions de la SA C est fixé à 828 892 euros et celui

de la nue-propiété des 248 parts de la SCI A précédemment cédées en 2004 s'établit à 1 258 001,66 euros (soit 50 % de leur valeur en pleine propriété).

La quote-part du prix à percevoir par X2 est ainsi de 414 446 euros pour la cession de la pleine propriété des 652 actions de la SA C et de 629 001 euros pour la nue-propiété de 124 parts de la SCI A (soit 50 % de la valeur en pleine propriété).

X2 a déclaré au titre de ses revenus de l'année 2012 :

- une moins-value de cession des actions de la SA C de 143 679 euros ;
- une plus-value de cession des parts de la SCI A de 522 646 euros.

Cette dernière plus-value a été déclarée par les nus-propiétaires dès lors que le prix de vente des parts a été réemployé en parts démembrées par apport dans la société civile D créée le 3 mai 2012 entre M. X et ses deux enfants. Son montant correspond au prix de la pleine propriété, soit 1 258 001 euros, diminué de la valeur d'acquisition de la pleine propriété des titres majorée de l'accroissement de la nue propriété constatée entre la date d'acquisition de la pleine propriété et la date de cession de la nue-propiété évaluée à 618 159 euros ainsi que des frais d'acquisition s'élevant à 117 196 euros.

Constatant que la SCI A n'avait effectué aucune opération à la date du 16 mars 2004 et ne détenait que l'actif représentatif des apports en numéraire reçus à sa création, l'administration a considéré que la cession de la nue-propiété des 124 parts de la SCI A pour le prix de 1 euro ne s'écartait pas du prix de marché et ne constituait donc pas une donation indirecte, estimant que celle-ci ne pouvait être caractérisée qu'en présence d'une sous-évaluation patente de la chose transmise.

L'administration a donc 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 comme fictif l'acte de donation-partage. Elle a procédé à un nouveau calcul de la plus-value en retenant comme prix d'acquisition des 124 parts de la SCI A le montant de 1 984 euros, soit leur valeur en pleine propriété à la création de la société le 20 janvier 2004. La plus-value imposée a ainsi été arrêtée à la somme de 1 256 017 euros, correspondant à la différence entre 1 258 001 euros et 1 984 euros.

L'administration a par ailleurs rectifié la moins-value de cession des actions de la SA C déclarée pour l'établir à 82 244 euros au lieu de 143 679 euros (les droits de mutation ayant été recalculés avec le bénéfice de l'abattement qui n'est plus utilisé sur les titres de la SCI A).

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

Il constate que l'acte de cession de la nue-propiété de 124 parts de la SCI A, qui a été soumis à la formalité de l'enregistrement le 14 avril 2004, fait bien mention de la chose transmise ainsi que du prix consenti et accepté, de sorte qu'il opère le transfert de la nue-propiété de ces parts sociales conformément aux dispositions de l'article 1583 du code civil.

Le Comité constate que si les contribuables entendent soutenir que cet acte réalise une donation indirecte, ils n'apportent cependant aucun élément de nature à établir l'existence d'une volonté de sous-évaluer les parts transmises manifestant l'intention libérale de M. X à l'égard de ses enfants.

Il relève à cet égard que :

- à la date du 16 mars 2004, la SCI A ne détenait aucun autre actif que les apports en numéraire reçus de 10 000 euros et que les locaux commerciaux acquis postérieurement ont été financés par des emprunts bancaires ;
- la vente des 63 parts de la SCI A le 24 novembre 2009 a été conclue moyennant le prix de 16 euros la part, soit leur valeur à la création de la société le 20 janvier 2004.

Le Comité considère, par ailleurs, que la donation-partage de la nue-propiété des parts de la SCI A le 8 mars 2012 ne saurait être justifiée par le risque encouru d'application des dispositions de l'article 751 du code général des impôts en cas de décès de M. X dans la mesure où ces parts sociales ont été cédées dès le 2 mai 2012, ou encore par la revendication du rapport de la donation prévu par l'article 860 du code civil dès lors que X1 et X2 ont acquis la nue-propiété du même nombre de titres.

Le Comité considère ainsi qu'il n'est pas établi que l'acte de cession du 16 mars 2004 opérait une donation indirecte.

Le Comité rappelle que l'administration, qui est fondée à établir l'impôt selon la situation juridique apparente que le contribuable a organisée sans que celui-ci puisse utilement soutenir qu'elle est différente de la situation réelle, ne pouvait en l'espèce établir l'imposition tenant compte de la situation apparente créée par l'acte de cession du 16 mars 2004 sans au préalable écarter comme entachées de simulation et comme ne lui étant pas opposables sur le plan fiscal les dispositions de l'acte du 8 mars 2012 qui prétendaient modifier rétroactivement cette situation apparente en invoquant l'existence d'une donation indirecte non démontrée.

Le Comité émet en conséquence l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter l'acte de donation-partage portant sur la nue-propriété des 124 parts de la SCI A et procéder au nouveau calcul de la plus-value réalisée suite à la cession de ces parts sociales.

Enfin, le Comité estime que M. X2 doit être regardé comme ayant eu l'initiative principale des actes constitutifs de l'abus de droit et, en outre, en a été le principal bénéficiaire au sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts. Il émet par suite 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° 2017-42 concernant M. X1 ou Mme Y

Jusqu'en 2013, le groupe X, détenu par la famille du même nom et spécialisé dans la fabrication de viennoiseries, biscuiteries et confiseries, était chapeauté par deux holdings françaises, les sociétés A et B.

La société A était détenue par M. X1, fondateur du groupe, Mme Y, sa conjointe, partie à un pacte civil de solidarité, et leurs deux enfants, M. X2 et Mme X3.

Le capital de la société A, composé de 342 140 parts, était réparti comme suit :

- M. X1 détenait 167 146 parts en pleine propriété (48,85 %) et 58 176 parts en usufruit (17 %) ;
- Mme Y détenait 10 parts en pleine propriété (0,003 %) ;
- Les deux enfants X2 et X3 détenaient chacun 58 404 parts en pleine propriété (17,07 % chacun) et 29 088 parts en nue-propriété (8,5 % chacun).

La société B était quant à elle détenue à hauteur de 70 % par la société A, de 29,8 % (148 977 parts) par M. X1 et de 0,2 % (1 023 parts) par Mme Y.

Le 28 juin 2013, la famille X (M. X1, Mme Y, M. X2 et Mme X3) a apporté à la société anonyme luxembourgeoise C, en cours de création, la totalité de ses parts dans les sociétés A et B.

Ces apports, évalués à un montant total de 90 999 999,96 euros (21 000 000 euros pour les parts de la société B et 69 999 999,96 euros pour les parts de la société A), ont été rémunérés par la création de 82 727 700 parts sociales nouvelles de la société C, d'une valeur nominale unitaire de 1 euro, et par une soulte de 8 272 299,96 euros, représentant 9,999 % de la valeur nominale des titres de la société C émis en contrepartie des apports.

Selon le contrat d'apport, la rémunération des apports entre les membres de la famille X se répartit comme suit :

- pour M. X1 : 50 049 200 parts de la société C en pleine propriété (représentant 60,5 % du capital), 10 820 600 parts en usufruit (représentant 13,08 % du capital) et une soulte de 5 004 750,74 euros,
- pour Mme Y : 132 100 parts de la société C (0,16 %) et une soulte de 13 165,94 euros,
- pour M. X2 : 10 862 900 parts de la société C en pleine propriété (13,13 %), 5 410 300 parts en nue-propriété (6,54 %) et une soulte de 1 627 191,64 euros,

- pour Mme X3 : 10 862 900 parts de la société C en pleine propriété (13,13 %), 5 410 300 parts en nue-propriété (6,54 %) et une soulte de 1 627 191,64 euros,

Les soultes ont été inscrites au crédit des comptes courants des différents associés ouverts à leurs noms dans la société C. S'agissant des soultes rémunérant l'apport des titres démembrés d'un montant de 1 081 896,04 euros (540 948,02 euros pour chaque soulte rémunérant l'apport des titres démembrés entre M. X1 et ses deux enfants), les comptes de la société C indiquent qu'elles ont été inscrites au crédit de deux comptes courants eux-mêmes démembrés entre M. X1 et chacun de ses deux enfants.

Après cette opération, le groupe X est donc entièrement détenu via la holding luxembourgeoise C, qui détient 30 % du capital de la société B et 100 % du capital de la société A elle-même détentrice de 70 % du capital de la société B.

Le capital de la société C est quant à lui détenu par la famille X selon la répartition suivante :

- M. X1 : 60,5 % en pleine propriété et 13,08 % en usufruit ;
- Mme Y : 0,16 % en pleine propriété ;
- M. X2 et Mme X3 : 13,13 % chacun en pleine propriété et 6,54 % chacun en nue-propriété.

Les plus-values réalisées par M. X1 et Mme Y à l'occasion de cette opération d'apport ont bénéficié du régime du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du code général des impôts, y compris le montant correspondant aux soultes, dès lors que celles-ci n'excédaient pas 10 % de la valeur nominale des titres de la société C reçus en échange.

Entre 2013 et 2015, les sociétés B et A ont distribué des dividendes à la société C pour un montant total de 4 561 000 euros (1 366 000 euros en 2013, 1 395 000 euros en 2014 et 1 800 000 euros en 2015).

Par ailleurs, en février 2016, la société C a créé les sociétés luxembourgeoises D et E dédiées, selon l'annexe aux comptes de la société C, à consolider les activités agroalimentaires et touristiques européennes à partir du Luxembourg.

Par une proposition de rectification en date du 25 juillet 2016, l'administration a considéré, sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, que les soultes rémunérant les apports avaient pour objectif une appréhension des liquidités des sociétés A et B en franchise d'impôt, contraire aux intentions du législateur.

L'administration a estimé qu'aucun motif autre que fiscal ne justifiait la stipulation des soultes dans l'acte d'apport des titres des sociétés A et B à une société contrôlée à 100 % par les apporteurs, membres d'une même famille, également bénéficiaires des liquidités par inscription des soultes au crédit de comptes courants d'associés, en l'absence de dilution de leur participation.

L'administration a ainsi écarté la qualification de soulte et a remis en cause le bénéfice du report d'imposition prévu par l'article 150-0 B ter du CGI. Elle a taxé, au titre de l'année 2013, à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, sur le fondement des dispositions combinées du 3° de l'article 120 et de l'article 156 du code général des impôts ainsi que de l'article 18 de la convention franco-luxembourgeoise du 1^{er} avril 1958, les sommes inscrites au crédit des comptes courants d'associés dans la société C et considérées comme appréhendées par M. X1 et Mme Y.

Elle a également tiré les conséquences de l'augmentation du revenu fiscal de référence de M. X1 et Mme Y en matière de contribution exceptionnelle sur les hauts revenus visée à l'article 223 sexies du code général des impôts.

Le Comité a entendu ensemble M. X1, son conseil 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'échanges 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 soulte doit s'inscrire dans le respect du but qu'il a entendu poursuivre.

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

Le Comité relève que les soultes sont strictement proportionnelles aux apports de chaque associé et ont été inscrites au crédit des comptes courants ouverts en leurs noms dans la société C.

Il relève que M. X1 et Mme Y doivent être regardés comme ayant bénéficié de la mise à disposition des soultes par inscription de leurs montants au crédit des comptes courants ouverts en leur nom et, pour M. X1, des comptes courants démembrés ouverts au titre des soultes rémunérant l'apport des titres démembrés, dans la société C, dont ils sont co-actionnaires avec leurs deux enfants.

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 des soultes afin de rendre possible la réalisation de l'opération de restructuration effectuée entre des sociétés intégralement détenues par les membres d'une même famille, la mise à disposition de ces soultes sur le compte courant d'associé ne s'inscrit pas dans le respect du but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration et du développement du groupe X mais caractérise une appréhension de liquidités en franchise d'impôt, sans qu'ait d'incidence à cet égard la circonstance alléguée par les contribuables qu'aucun remboursement des soultes ne serait en réalité intervenu.

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 au versement des soultes réalisé, à l'occasion d'apports placés 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 percevoir ces sommes en franchise d'imposition.

Enfin le Comité estime que M. X1 et Mme Y doivent être regardés comme ayant eu l'initiative principale des actes constitutifs de l'abus de droit et, en outre, en ont été les principaux bénéficiaires au sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts. Il émet donc l'avis que l'administration est fondée à appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

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

➤ **Affaire n° 2017-43 concernant M ou Mme X2**

Jusqu'en 2013, le groupe X, détenu par la famille du même nom et spécialisé dans la fabrication de viennoiseries, biscuiteries et confiseries, était chapeauté par deux holdings françaises, les sociétés A et B.

La société A était détenue par M. X1, fondateur du groupe, Mme Y, sa conjointe, partie à un pacte civil de solidarité, et leurs deux enfants M. X2 et Mme X3.

Le capital de la société A, composé de 342 140 parts, était réparti comme suit :

M. X1 détenait 167 146 parts en pleine propriété (48,85 %) et 58 176 parts en usufruit (17 %) ;

Mme Y détenait 10 parts en pleine propriété (0,003 %) ;

Les deux enfants X2 et X3 détenaient chacun 58 404 parts en pleine propriété (17,07 % chacun) et 29 088 parts en nue-propriété (8,5 % chacun).

La société B était quant à elle détenue à hauteur de 70 % par la société A, de 29,8 % (148 977 parts) par M. X1 et de 0,2 % (1 023 parts) par Mme Y.

Le 28 juin 2013, la famille X (M. X1, Mme Y, M. X2 et Mme X3) a apporté à la société anonyme luxembourgeoise C, en cours de création, la totalité de ses parts dans les sociétés A et B.

Ces apports, évalués à un montant total de 90 999 999,96 euros (21 000 000 euros pour les parts de la société B et 69 999 999,96 euros pour les parts de la société A), ont été rémunérés par la création de 82 727 700 parts sociales nouvelles de la société C, d'une valeur nominale unitaire de 1 euro, et par une soulte de 8 272 299,96 euros, représentant 9,999 % de la valeur nominale des titres de la société C émis en contrepartie des apports.

Selon le contrat d'apport, la rémunération des apports entre les membres de la famille X se répartit comme suit :

- pour M. X1 : 50 049 200 parts de la société C en pleine propriété (représentant 60,5 % du capital), 10 820 600 parts en usufruit (représentant 13,08 % du capital) et une soulte de 5 004 750,74 euros,
- pour Mme Y : 132 100 parts de la société C (0,16 %) et une soulte de 13 165,94 euros,
- pour M. X2 : 10 862 900 parts de la société C en pleine propriété (13,13 %), 5 410 300 parts en nue-propriété (6,54 %) et une soulte de 1 627 191,64 euros,
- pour Mme X3 : 10 862 900 parts de la société C en pleine propriété (13,13 %), 5 410 300 parts en nue-propriété (6,54 %) et une soulte de 1 627 191,64 euros.

Les soultes ont été inscrites au crédit des comptes courants des différents associés ouverts à leurs noms dans la société C. S'agissant des soultes rémunérant l'apport des titres démembrés d'un montant de 1 081 896,04 euros (540 948,02 euros pour chaque soulte rémunérant l'apport des titres démembrés entre M. X1 et ses deux enfants), les comptes de la société C indiquent qu'elles ont été inscrites au crédit de deux comptes courants eux-mêmes démembrés entre M. X1 et chacun de ses deux enfants.

Après cette opération, le groupe X est donc entièrement détenu via la holding luxembourgeoise C, qui détient 30 % du capital de la société B et 100 % du capital de la société A elle-même détentrice de 70 % du capital de la société B.

Le capital de la société C est quant à lui détenu par la famille X selon la répartition suivante :

M. X1 : 60,5 % en pleine propriété et 13,08 % en usufruit ;

Mme Y : 0,16 % en pleine propriété ;

M. X2 et Mme X3 : 13,13 % chacun en pleine propriété et 6,54 % chacun en nue-propriété.

La plus-value réalisée par M. X2 à l'occasion de cette opération d'apport a bénéficié du régime du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du code général des impôts, y compris le montant correspondant à la soulte, dès lors que celle-ci n'excédait pas 10 % de la valeur nominale des titres de la société C reçus en échange.

Entre 2013 et 2015, les sociétés B et A ont distribué des dividendes à la société C pour un montant total de 4 561 000 euros (1 366 000 euros en 2013, 1 395 000 euros en 2014 et 1 800 000 euros en 2015).

Par ailleurs, en février 2016, la société C a créé les sociétés luxembourgeoises D et E dédiées, selon l'annexe aux comptes de la société C, à consolider les activités agroalimentaires et touristiques européennes à partir du Luxembourg.

Par une proposition de rectification en date du 25 juillet 2016, l'administration a considéré, sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, que les soultes rémunérant les apports avaient pour objectif une appréhension des liquidités des sociétés A et B en franchise d'impôt, contraire aux intentions du législateur.

L'administration a estimé qu'aucun motif autre que fiscal ne justifiait la stipulation des soultes dans l'acte d'apport des titres des sociétés A et B à une société contrôlée à 100 % par les apporteurs, membres d'une même famille, également bénéficiaires des liquidités par inscription des soultes au crédit de comptes courants d'associés, en l'absence de dilution de leur participation.

L'administration a ainsi écarté la qualification de soulte et a remis en cause le bénéfice du report d'imposition prévu par l'article 150-0 B ter du CGI. Elle a taxé, au titre de l'année 2013, à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, sur le fondement des dispositions combinées du 3° de l'article 120 et de l'article 156 du code général des impôts ainsi que de l'article 18 de la convention franco-luxembourgeoise du 1^{er} avril 1958, le montant de la soulte, s'élevant à 1 627 192 euros, considérée comme appréhendée par M. X2.

Elle a également tiré les conséquences de l'augmentation du revenu fiscal de référence de M. X2 en matière de contribution exceptionnelle sur les hauts revenus visée à l'article 223 sexies du code général des impôts.

Le Comité a entendu ensemble le contribuable, son conseil 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'échanges 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 soulte doit s'inscrire dans le respect du but qu'il a entendu poursuivre.

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

Le Comité relève que les soultes sont strictement proportionnelles aux apports de chaque associé et ont été inscrites au crédit des comptes courants ouverts en leurs noms dans la société C.

Il relève que M. X2 doit être regardé comme ayant bénéficié de la mise à disposition d'une soulte par inscription de son montant au crédit du compte courant ouvert en son nom dans la société C, dont il est co-actionnaire avec ses parents et sa sœur.

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 des soultes afin de rendre possible la réalisation de l'opération de restructuration effectuée entre des sociétés intégralement détenues par les membres d'une même famille, la mise à disposition de cette soulte sur le compte courant d'associé ne s'inscrit pas dans le respect du but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration et du développement du groupe X mais caractérise une appréhension de liquidités en franchise d'impôt, sans qu'ait d'incidence à cet égard la circonstance alléguée par le contribuable qu'aucun remboursement de la soulte ne serait en réalité intervenu.

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 au versement des soultes réalisé, à l'occasion d'apports placés 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 percevoir ces sommes en franchise d'imposition.

Enfin le Comité estime que M. X2 doit être regardé comme ayant eu l'initiative principale des actes constitutifs de l'abus de droit et, en outre, 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° 2017-44 concernant Mme X3**

Jusqu'en 2013, le groupe X, détenu par la famille du même nom et spécialisé dans la fabrication de viennoiseries, biscuiteries et confiseries, était chapeauté par deux holdings françaises, les sociétés A et B.

La société A était détenue par M. X1, fondateur du groupe, Mme Y, sa conjointe, partie à un pacte civil de solidarité, et leurs deux enfants M. X2 et Mme X3.

Le capital de la société A, composé de 342 140 parts, était réparti comme suit :

- M. X1 détenait 167 146 parts en pleine propriété (48,85 %) et 58 176 parts en usufruit (17 %) ;
- Mme Y détenait 10 parts en pleine propriété (0,003 %) ;
- Les deux enfants X2 et X3 détenaient chacun 58 404 parts en pleine propriété (17,07 % chacun) et 29 088 parts en nue-propriété (8,5 % chacun).

La société B était quant à elle détenue à hauteur de 70 % par la société A, les 30 % restant étant directement détenus par M. X1 à hauteur de 29,8 % (148 977 parts) et par Mme Y à hauteur de 0,2 % (1 023 parts).

Le 28 juin 2013, la famille X (M. X1, Mme Y, M. X2 et Mme X3) a apporté à la société anonyme luxembourgeoise C, en cours de création, la totalité de ses parts dans les sociétés A et B.

Ces apports, évalués à un montant total de 90 999 999,96 euros (21 000 000 euros pour les parts de la société B et 69 999 999,96 euros pour les parts de la société A), ont été rémunérés par la création de 82 727 700 parts sociales nouvelles de la société C, d'une valeur nominale unitaire de 1 euro, et par une soulte de 8 272 299,96 euros, représentant 9,999 % de la valeur nominale des titres de la société C émis en contrepartie des apports.

Selon le contrat d'apport, la rémunération des apports entre les membres de la famille X se répartit comme suit :

- pour M. X1 : 50 049 200 parts de la société C en pleine propriété (représentant 60,5 % du capital), 10 820 600 parts en usufruit (représentant 13,08 % du capital) et une soulte de 5 004 750,74 euros,
- pour Mme Y : 132 100 parts de la société C (0,16 %) et une soulte de 13 165,94 euros,
- pour M. X2 : 10 862 900 parts de la société C en pleine propriété (13,13 %), 5 410 300 parts en nue-propriété (6,54 %) et une soulte de 1 627 191,64 euros,
- pour Mme X3 : 10 862 900 parts de la société C en pleine propriété (13,13 %), 5 410 300 parts en nue-propriété (6,54 %) et une soulte de 1 627 191,64 euros.

Les soultes ont été inscrites au crédit des comptes courants des différents associés ouverts à leurs noms dans la société C. S'agissant des soultes rémunérant l'apport des titres démembrés d'un montant de 1 081 896,04 euros (540 948,02 euros pour chaque soulte rémunérant l'apport des titres démembrés entre M. X1 et ses deux enfants), les comptes de la société C indiquent qu'elles ont été inscrites au crédit de deux comptes courants eux-mêmes démembrés entre M. X1 et chacun de ses deux enfants.

Après cette opération, le groupe X est donc entièrement détenu via la holding luxembourgeoise C, qui détient 30 % du capital de la société B et 100 % du capital de la société A elle-même détentrice de 70 % du capital de la société B.

Le capital de la société C est quant à lui détenu par la famille X selon la répartition suivante :

- M. X1 : 60,5 % en pleine propriété et 13,08 % en usufruit ;
- Mme Y : 0,16 % en pleine propriété ;
- M. X2 et Mme X3 : 13,13 % chacun en pleine propriété et 6,54 % chacun en nue-propriété.

La plus-value réalisée par Mme X3 à l'occasion de cette opération d'apport a bénéficié du régime du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du code général des impôts, y compris le montant correspondant à la soulte, dès lors que celle-ci n'excédait pas 10 % de la valeur nominale des titres de la société C reçus en échange.

Entre 2013 et 2015, les sociétés B et A ont distribué des dividendes à la société C pour un montant total de 4 561 000 euros (1 366 000 euros en 2013, 1 395 000 euros en 2014 et 1 800 000 euros en 2015).

Par ailleurs, en février 2016, la société C a créé les sociétés luxembourgeoises D et E dédiées, selon l'annexe aux comptes de la société C, à consolider les activités agroalimentaires et touristiques européennes à partir du Luxembourg.

Par une proposition de rectification en date du 25 juillet 2016, l'administration a considéré, sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, que les soultes rémunérant les apports avaient pour objectif une appréhension des liquidités des sociétés A et B en franchise d'impôt, contraire aux intentions du législateur.

L'administration a estimé qu'aucun motif autre que fiscal ne justifiait la stipulation des soultes dans l'acte d'apport des titres des sociétés A et B à une société contrôlée à 100 % par les apporteurs, membres d'une même famille, également bénéficiaires des liquidités par inscription des soultes au crédit de comptes courants d'associés, en l'absence de dilution de leur participation.

L'administration a ainsi écarté la qualification de soulte et a remis en cause le bénéfice du report d'imposition prévu par l'article 150-0 B ter du CGI. Elle a taxé, au titre de l'année 2013, à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, sur le fondement des dispositions combinées du 3^o de l'article 120 et de l'article 156 du code général des impôts ainsi que de l'article 18 de la convention franco-luxembourgeoise du 1^{er} avril 1958, le montant de la soulte, s'élevant à 1 627 192 euros, considérée comme appréhendée par Mme X3.

Elle a également tiré les conséquences de l'augmentation du revenu fiscal de référence de Mme X3 en matière de contribution exceptionnelle sur les hauts revenus visée à l'article 223 sexies du code général des impôts.

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'échanges 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 soulte doit s'inscrire dans le respect du but qu'il a entendu poursuivre.

Le Comité considère que ce but n'est pas respecté si l'octroi de la soulte ne s'inscrit pas dans le cadre de l'opération de restructuration d'entreprise mais est en réalité uniquement motivé par la volonté de l'apporteur des titres d'appréhender en franchise immédiate d'impôt des liquidités détenues par la société dont les titres sont apportés et faisant ainsi l'objet d'un désinvestissement, faute qu'il soit justifié que la société bénéficiaire de l'apport avait, afin de permettre le dénouement

de l'opération, un intérêt économique au versement de cette soulte, alors que, lorsque cette soulte est ainsi financée, elle prive cette société de la possibilité de disposer de ressources nécessairement prises en compte lors de la détermination de la valeur des titres apportés.

Le Comité relève que les soultes sont strictement proportionnelles aux apports de chaque associé et ont été inscrites au crédit des comptes courants ouverts en leurs noms dans la société C.

Il relève que Mme X3 doit être regardée comme ayant bénéficié de la mise à disposition d'une soulte par inscription de son montant au crédit du compte courant ouvert en son nom dans la société C, dont elle est co-actionnaire avec ses parents et son frère.

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 des soultes afin de rendre possible la réalisation de l'opération de restructuration effectuée entre des sociétés intégralement détenues par les membres d'une même famille, la mise à disposition de cette soulte sur le compte courant d'associé ne s'inscrit pas dans le respect du but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration et du développement du groupe X mais caractérise une appréhension de liquidités en franchise d'impôt, sans qu'ait d'incidence à cet égard la circonstance alléguée par la contribuable qu'aucun remboursement de la soulte ne serait en réalité intervenu.

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 au versement des soultes réalisé, à l'occasion d'apports placés 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 percevoir ces sommes en franchise d'imposition.

Enfin le Comité estime que Mme X3 doit être regardée comme ayant eu l'initiative principale des actes constitutifs de l'abus de droit et, en outre, en a été la principale bénéficiaire au sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts. Il émet donc l'avis que l'administration est fondée à appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

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