

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° 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.