

**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 du 29 mars 2019 : avis rendus par le comité de l'abus de droit fiscal commentés par l'administration (CADF/AC n° 3/2019).**

➤ **Affaire n° 2018-31 concernant M ou Mme X**

Mme W, épouse X, détenait 213 400 actions, soit 38,03 % du capital social, de la société anonyme (SA) A dont elle est la présidente directrice générale et 329 actions, soit 32,9 % du capital social, de la société anonyme (SA) B dont elle est la directrice générale déléguée. Son mari, M. X détenait 600 actions, soit 0,1 % du capital social, de la SA A et 1 action, soit 0,1 % du capital social, de la SA B.

Ensemble, ils détenaient donc 214 000 titres de la SA A, holding qui détient des actifs corporels et des titres de sociétés dans le secteur de la production d'énergie, soit 38,1 % du capital, et 330 titres de la SA B, ayant pour activité la production d'énergie, soit 33 % du capital.

Le 18 décembre 2012, Mme X a créé la société par actions simplifiée (SAS) C, société de prise de participations, qui dispose d'un capital de 1 000 euros composé de 1 000 parts sociales d'une valeur unitaire de 1 euro. La société est imposable à l'impôt sur les sociétés. Mme X est l'unique actionnaire de cette société et en est également la présidente.

Le 13 juin 2014, M. et Mme X ont apporté à la SAS C les 214 000 titres qu'ils détenaient dans la SA A ainsi que les 330 titres qu'ils détenaient dans la SA B. Pour les titres de la SA A, l'apport est évalué à 7 436 500 euros. Pour les titres de la SA B, l'apport est évalué à 3 960 000 euros.

MM. X1 et X2, leurs enfants, ont apporté le même jour les 26 400 titres qu'ils détenaient l'un et l'autre dans la SA A, valorisés pour un montant de 917 400 euros chacun.

La valorisation totale des participations détenues par M. et Mme X et leurs deux enfants dans ces deux sociétés s'élève à 13 231 300 euros.

En contrepartie de l'apport des titres des sociétés A et B, le capital social de la SAS C est augmenté d'un montant de 12 064 000 euros. M. et Mme X reçoivent 10 390 000 titres de la SAS C, d'une valeur unitaire d'un euro, ainsi qu'une soulte d'un montant de 1 003 650 euros pour Mme X et de 2 850 euros pour M. X. Les soultes, d'un montant total de 1 006 500 euros, sont inscrites le 13 juin 2014, jour de l'apport, au crédit du compte courant d'associé détenu respectivement par Mme et M. X dans la SAS C.

MM. X1 et X2 reçoivent chacun 837 000 titres et une soulte de 80 400 euros, inscrite au crédit de leur compte courant.

La plus-value d'apport, après abattement pour durée de détention, a été placée sous le régime du report d'imposition, conformément aux dispositions de l'article 150-0 B ter du code général des impôts, y compris pour la partie correspondant aux soultes dès lors que leur montant n'excédait pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus.

A l'issue de l'opération d'apport, le capital de la SAS C est détenu à 85,87 % par Mme X, 0,25 % par M. X et 6,94 % chacun par X1 et X2.

Le 30 juin 2014, la SA A a distribué un montant total de dividendes de 1 907 620 euros à la SAS C.

La soulte a été appréhendée par Mme X à hauteur de 393 050 euros entre juillet 2014 et novembre 2016. M. X n'a prélevé aucune somme sur son compte courant.

A l'issue de son contrôle sur pièces, l'administration a considéré que le versement des soultes ne présentait aucune justification économique et avait eu pour seul objectif d'éviter l'imposition immédiate d'une partie de la plus-value constatée lors de l'apport des titres. Elle a donc mis en œuvre, par une proposition de rectification en date du 29 septembre 2017, la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et a écarté la qualification de soulte et l'application aux sommes versées sous ce libellé du régime du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du code général des impôts. Elle a taxé, au titre de l'année 2014, la somme de 1 006 500 euros à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers sur le fondement du 2° du 1 de l'article 109 du même code et aux contributions sociales ainsi qu'à la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus et a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

Le Comité a entendu l'un des deux contribuables et leur conseil ainsi que le représentant de l'administration.

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

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

Le Comité considère que ce but n'est pas respecté si l'octroi de la soulte ne s'inscrit pas dans le cadre 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 M. X et Mme X doivent être regardés comme ayant bénéficié de la mise à disposition des soultes litigieuses par inscription de leur montant au crédit du compte courant d'associé ouvert respectivement à leur nom dans la SAS C dont M. et Mme X sont actionnaires à hauteur de près de 86 % et dont le groupe familial, composé d'eux-mêmes et de leurs deux enfants, détient 100 % du capital.

Il considère que si les contribuables soutiennent que les membres du groupe familial ont entendu, par le versement des soultes, procéder à un partage du risque financier entre, d'une part, les associés et, d'autre part, la société bénéficiaire des apports, ils n'apportent aucun élément de nature à justifier que ce versement aurait été indispensable à la réalisation de l'opération d'apport et que la société bénéficiaire de l'apport aurait ainsi eu un intérêt économique à effectuer un tel versement.

Le Comité estime que, compte tenu de l'ensemble des éléments portés à sa connaissance et en l'absence de toute justification probante de l'intérêt économique pour la société bénéficiaire de l'apport de prévoir le versement des soultes afin de rendre possible la réalisation de l'opération de restructuration effectuée entre des sociétés détenues par le même groupe familial, la mise à

disposition de ces soultes sur le compte courant d'associé détenu respectivement par M. et Mme X ne s'inscrit pas dans le respect du but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration et du développement de la SAS C mais caractérise la volonté des contribuables d'appréhender immédiatement en franchise d'impôt une partie de la plus-value constatée lors des apports, sans qu'il ait d'incidence à cet égard la circonstance alléguée par les contribuables que les remboursements intervenus ne concerneraient qu'une partie de la soulte attribuée à Mme X ou qu'aucun remboursement ne serait intervenu s'agissant de la soulte attribuée à M. X.

Le Comité émet en conséquence l'avis que, dans les circonstances de l'espèce, l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour restituer son véritable caractère à la mise à disposition des soultes réalisée, 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 disposer de ces sommes en franchise d'imposition.

Enfin, le Comité estime que M. et Mme X doivent être regardés comme ayant eu l'initiative principale des actes constitutifs de l'abus de droit et, en outre, comme en ayant été les principaux bénéficiaires au sens du b) de l'article 1729 du 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° 2018-32 concernant Mme X**

La société anonyme (SA) A est une société holding, qui détient des actifs corporels et des titres de sociétés dans le secteur de la production d'énergie. Le capital de cette société est composé de 561 100 titres d'une valeur unitaire d'un euro. 47,5 % des actions sont détenues par un groupe familial, composé de M. et Mme W et de leurs trois enfants (X, Y et Z). Mme X détient 30 600 actions de la SA A soit 5,45 % du capital social.

Le 13 juin 2014, le groupe familial W a créé la société par actions simplifiée (SAS) B, société de prise de participations et les membres de la famille W lui ont apporté la totalité des titres qu'ils détenaient dans la SA A. Mme X a apporté ainsi les 30 600 titres qu'elle détenait dans la SA A, valorisés pour un montant de 1 063 350 euros.

En contrepartie de l'apport des titres par le groupe familial, le capital social de la SAS B est augmenté d'un montant total de 12 070 000 euros et Mme X reçoit 97 500 titres de la SAS B, d'une valeur unitaire de dix euros, ainsi qu'une soulte d'un montant de 90 350 euros, inscrite au crédit de son compte courant d'associé dans cette société.

A l'issue de l'opération d'apport, le capital de la SAS B est détenu à 8,08 % par Mme X et à 100 % par le groupe familial W.

Le 30 juin 2014, la SA A a distribué un montant total de dividendes de 1 908 335 euros à la SAS B.

La soulte a été appréhendée par Mme X à hauteur de 6 350 euros en janvier 2017.

La soulte a été placée sous le régime du report d'imposition, conformément aux dispositions de l'article 150-0 B ter du code général des impôts, dès lors que son montant n'excédait pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus et aucune déclaration de plus-value ou de moins value n'a été souscrite par Mme X au titre de l'année 2014.

A l'issue de son contrôle sur pièces, l'administration a considéré que le versement de la soulte ne présentait aucune justification économique et avait eu pour seul objectif une appréhension de dividendes en franchise d'impôt. Elle a donc mis en œuvre, par une proposition de rectification en date du 29 septembre 2017, la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et a écarté la qualification de soulte et l'application aux sommes versées sous ce libellé du régime du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du code général des impôts. Elle a taxé, au titre de l'année 2014, la somme de 90 350 euros à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers sur le fondement du 2° du 1 de l'article 109 du

même code et aux contributions sociales et a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

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

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

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

Le Comité considère que ce but n'est pas respecté si l'octroi de la soulte ne s'inscrit pas dans le cadre 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 Mme X doit être regardée comme ayant bénéficié de la mise à disposition d'une soulte litigieuse par inscription de son montant au crédit du compte courant d'associé ouvert à son nom dans la SAS B dont le groupe familial, composé d'elle-même, de ses frère et sœur ainsi que de ses parents, détient 100 % du capital.

Il considère que si la contribuable soutient que les membres du groupe familial ont entendu, par le versement des soultes, procéder à un partage du risque financier entre, d'une part, les associés et, d'autre part, la société bénéficiaire des apports, elle n'apporte aucun élément de nature à justifier que ce versement aurait été indispensable à la réalisation de l'opération d'apport et que la société bénéficiaire de l'apport aurait ainsi eu un intérêt économique à effectuer un tel versement.

Le Comité estime que, compte tenu de l'ensemble des éléments portés à sa connaissance et en l'absence de toute justification probante de l'intérêt économique pour la société bénéficiaire de l'apport, de prévoir le versement d'une soulte afin de rendre possible la réalisation de l'opération de restructuration effectuée entre des sociétés détenues par le même groupe familial, la mise à disposition de cette soulte sur le compte courant d'associé de Mme X ne s'inscrit pas dans le respect du but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration et du développement de la SAS B mais caractérise la volonté du contribuable d'appréhender immédiatement en franchise d'impôt des liquidités détenues par la société dont les titres ont été apportés, sans qu'ait d'incidence à cet égard la circonstance alléguée par la contribuable que le remboursement intervenu, portant sur un montant très faible, aurait été effectué plus de deux ans après l'apport des titres.

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

Enfin, le Comité estime que Mme X, membre du groupe familial W représentant une communauté d'intérêts liés, doit être regardée comme ayant eu, au même titre que les autres membres du groupe familial et pour la part qui la concerne, l'initiative principale des actes constitutifs de l'abus

de droit et, en outre, comme en ayant été l'un des 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° 2018-33 concernant Mme Y**

La société anonyme (SA) A est une société holding, qui détient des actifs corporels et des titres de sociétés dans le secteur de la production d'énergie. Le capital de cette société est composé de 561 100 titres d'une valeur unitaire d'un euro. 47,5 % des actions sont détenues par un groupe familial, composé de M. et Mme W et de leurs trois enfants (X, Y et Z). Mme Y détient 30 600 actions de la SA A soit 5,45 % du capital social.

Le 13 juin 2014, le groupe familial W a créé la société par actions simplifiée (SAS) B, société de prise de participations et les membres de la famille W lui ont apporté la totalité des titres qu'ils détenaient notamment dans la SA A. Mme Y a apporté ainsi les 30 600 titres qu'elle détenait dans la SA A, valorisés pour un montant de 1 063 350 euros.

En contrepartie de l'apport des titres par le groupe familial, le capital social de la SAS B est augmenté d'un montant total de 12 070 000 euros et Mme Y reçoit 97 500 titres de la SAS B, d'une valeur unitaire de dix euros, ainsi qu'une soulte d'un montant de 90 350 euros, inscrite au crédit de son compte courant d'associé dans cette société.

A l'issue de l'opération d'apport, le capital de la SAS B est détenu à 8,08 % par Mme Y et à 100 % par le groupe familial W.

Le 30 juin 2014, la SA A a distribué un montant total de dividendes de 1 908 335 euros à la SAS B.

La soulte a été intégralement appréhendée par Mme Y pour la somme de 90 350 euros entre mai 2015 et janvier 2017.

La soulte a été placée sous le régime du report d'imposition, conformément aux dispositions de l'article 150-0 B ter du code général des impôts, dès lors que son montant n'excédait pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus et aucune déclaration de plus-value ou de moins value n'a été souscrite par Mme Y au titre de l'année 2014.

A l'issue de son contrôle sur pièces, l'administration a considéré que le versement de la soulte ne présentait aucune justification économique et avait eu pour seul objectif une appréhension de dividendes en franchise d'impôt. Elle a donc mis en œuvre, par une proposition de rectification en date du 29 septembre 2017, la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et a écarté la qualification de soulte et l'application aux sommes versées sous ce libellé du régime du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du code général des impôts. Elle a taxé, au titre de l'année 2014, la somme de 90 350 euros à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers sur le fondement du 2° du 1 de l'article 109 du même code et aux contributions sociales et a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

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

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

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

Le Comité considère que ce but n'est pas respecté si l'octroi de la soulte ne s'inscrit pas dans le cadre 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 Mme Y doit être regardée comme ayant bénéficié de la mise à disposition d'une soulte litigieuse par inscription de son montant au crédit du compte courant d'associé ouvert à son nom dans la SAS B dont le groupe familial, composé d'elle-même, de ses frère et sœur ainsi que de ses parents, détient 100 % du capital.

Il considère que si la contribuable soutient que les membres du groupe familial ont entendu, par le versement des soultes, procéder à un partage du risque financier entre, d'une part, les associés et, d'autre part, la société bénéficiaire des apports, elle n'apporte aucun élément de nature à justifier que ce versement aurait été indispensable à la réalisation de l'opération d'apport et que la société bénéficiaire de l'apport aurait ainsi eu un intérêt économique à effectuer un tel versement.

Le Comité estime que, compte tenu de l'ensemble des éléments portés à sa connaissance et en l'absence de toute justification probante de l'intérêt économique pour la société bénéficiaire de l'apport, de prévoir le versement d'une soulte afin de rendre possible la réalisation de l'opération de restructuration effectuée entre des sociétés détenues par le même groupe familial, la mise à disposition de cette soulte sur le compte courant d'associé de Mme Y ne s'inscrit pas dans le respect du but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration et du développement de la SAS B mais caractérise la volonté du contribuable d'appréhender immédiatement en franchise d'impôt des liquidités détenues par la société dont les titres ont été apportés, sans qu'ait d'incidence à cet égard la circonstance alléguée par la contribuable que les remboursements intervenus, portant sur l'intégralité de la soulte, auraient été effectués sur une période de deux ans après l'apport des titres.

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

Enfin, le Comité estime que Mme Y, membre du groupe familial W représentant une communauté d'intérêts liés, doit être regardée comme ayant eu, au même titre que les autres membres du groupe familial et pour la part qui la concerne, l'initiative principale des actes constitutifs de l'abus de droit et, en outre, comme en ayant été l'un des 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° 2018-34 concernant M. Y**

La société anonyme (SA) A est une société holding, qui détient des actifs corporels et des titres de sociétés dans le secteur de la production d'énergie. Le capital de cette société est composé de 561 100 titres d'une valeur unitaire d'un euro. 47,5 % des actions sont détenues par un groupe familial, composé de M. et Mme X et leurs deux enfants (Y et Z). M. Y détient 26 400 actions de la SA A soit 4,71% du capital social.

Le 18 décembre 2012, Mme X, mère de M. Y, a créé la société par actions simplifiée (SAS) C, société de prise de participations, qui dispose d'un capital de 1 000 euros composé de 1 000 parts sociales d'une valeur unitaire de 1 euro. La société est imposable à l'impôt sur les sociétés. Mme X est l'unique actionnaire de cette société et en est également la présidente.

Le 13 juin 2014, M. et Mme X ont apporté à la SAS C notamment la totalité des titres qu'ils détenaient dans la SA A. M. Y a apporté le même jour les 26 400 titres qu'il détenait dans la SA A, valorisés pour un montant de 917 400 euros. Son frère, M. Z a également apporté le même jour les 26 400 titres qu'il détenait dans la SA A, valorisés pour un même montant.

En contrepartie de l'apport des titres de la société A par l'ensemble de la famille X, le capital social de la SAS C est augmenté d'un montant total de 12 064 000 euros. M. Y reçoit 837 000 titres de la SAS C, d'une valeur unitaire d'un euro, ainsi qu'une soulte d'un montant de 80 400 euros, inscrite au crédit de son compte courant d'associé dans cette société.

La soulte a été placée sous le régime du report d'imposition, conformément aux dispositions de l'article 150-0 B ter du code général des impôts, dès lors que son montant n'excédait pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus et aucune déclaration de plus-value ou de moins-value n'a été souscrite par M. Y au titre de l'année 2014.

A l'issue de l'opération d'apport, le capital de la SAS C est détenu 6,94 % par M. Y et à 100 % par l'ensemble de la famille X.

Le 30 juin 2014, la SA A a distribué un montant total de dividendes de 1 907 620 euros à la SAS C.

La soulte a été appréhendée par M. Y à hauteur de 300 euros entre avril 2015 et avril 2016.

A l'issue de son contrôle sur pièces, l'administration a considéré que le versement de la soulte ne présentait aucune justification économique et avait eu pour seul objectif une appréhension de dividendes en franchise d'impôt. Elle a donc mis en œuvre, par une proposition de rectification en date du 29 septembre 2017, la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et a écarté la qualification de soulte et l'application aux sommes versées sous ce libellé du régime du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du code général des impôts. Elle a taxé, au titre de l'année 2014, la somme de 80 400 euros à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers sur le fondement du 2° du 1 de l'article 109 du même code et aux contributions sociales et a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

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

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

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

Le Comité considère que ce but n'est pas respecté si l'octroi de la soulte ne s'inscrit pas dans le cadre 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 M. Y doit être regardé comme ayant bénéficié de la mise à disposition de la soulte par inscription de son montant au crédit du compte courant d'associé ouvert à son nom dans la SAS C dont le groupe familial, composé de lui-même, de son frère et de ses parents, détient 100 % du capital.

Il considère que si le contribuable soutient que les membres du groupe familial ont entendu, par le versement des soultes, procéder à un partage du risque financier entre, d'une part, les associés et, d'autre part, la société bénéficiaire des apports, il n'apporte aucun élément de nature à justifier que ce versement aurait été indispensable à la réalisation de l'opération d'apport et que la société bénéficiaire de l'apport aurait ainsi eu un intérêt économique à effectuer un tel versement.

Le Comité estime que, compte tenu de l'ensemble des éléments portés à sa connaissance et en l'absence de toute justification probante de l'intérêt économique pour la société bénéficiaire de l'apport de prévoir le versement de la soulte afin de rendre possible la réalisation de l'opération de restructuration effectuée entre des sociétés détenues par le même groupe familial, la mise à disposition de cette soulte sur le compte courant d'associé de M. Y ne s'inscrit pas dans le respect du but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration et du développement de la SAS C mais caractérise la volonté du contribuable d'appréhender immédiatement en franchise d'impôt des liquidités détenues par la société dont les titres ont été apportés, sans qu'il ait d'incidence à cet égard la circonstance alléguée par le contribuable que les remboursements intervenus ne porteraient que sur une somme de 300 euros.

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

Enfin, le Comité estime que M. Y, membre du groupe familial X représentant une communauté d'intérêts liés, doit être regardé comme ayant eu, au même titre que les autres membres du groupe familial et pour la part qui le concerne, l'initiative principale des actes constitutifs de l'abus de droit et, en outre, comme en ayant été l'un des 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° 2018-35 concernant M. Z**

La société anonyme (SA) A est une société holding, qui détient des actifs corporels et des titres de sociétés dans le secteur de la production d'énergie. Le capital de cette société est composé de 561 100 titres d'une valeur unitaire d'un euro. 47,5 % des actions sont détenues par un groupe familial, composé de M. et Mme X et de leurs deux enfants (Y et Z). M. Z détient 26 400 actions de la SA A soit 4,71% du capital social.

Le 18 décembre 2012, Mme X, mère de M. Z, a créé la société par actions simplifiée (SAS) C, société de prise de participations, qui dispose d'un capital de 1 000 euros composé de 1 000 parts sociales d'une valeur unitaire de 1 euro. La société est imposable à l'impôt sur les sociétés. Mme X est l'unique actionnaire de cette société et en est également la présidente.

Le 13 juin 2014, M. et Mme X ont apporté à la SAS C notamment la totalité des titres qu'ils détenaient dans la SA A. M. Z a apporté le même jour les 26 400 titres qu'il détenait dans la SA A, valorisés pour un montant de 917 400 euros. Son frère, M. Y a également apporté le même jour les 26 400 titres qu'il détenait dans la SA A, valorisés pour un même montant.

En contrepartie de l'apport des titres de la société A par l'ensemble de la famille X, le capital social de la SAS C est augmenté d'un montant total de 12 064 000 euros. M. Z reçoit 837 000 titres de la SAS C, d'une valeur unitaire d'un euro, ainsi qu'une soulte d'un montant de 80 400 euros, inscrite au crédit de son compte courant d'associé dans cette société.

La soulte a été placée sous le régime du report d'imposition, conformément aux dispositions de l'article 150-0 B ter du code général des impôts, dès lors que son montant n'excédait pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus et aucune déclaration de plus-value ou de moins-value n'a été souscrite par M. Z au titre de l'année 2014.

A l'issue de l'opération d'apport, le capital de la SAS C est détenu à 6,94 % par M. Z et à 100 % par l'ensemble de la famille X.

Le 30 juin 2014, la SA A a distribué un montant total de dividendes de 1 907 620 euros à la SAS C. La soulte a été appréhendée par M. Z à hauteur de 300 euros entre avril 2015 et avril 2016.

A l'issue de son contrôle sur pièces, l'administration a considéré que le versement de la soulte ne présentait aucune justification économique et avait eu pour seul objectif une appréhension de dividendes en franchise d'impôt. Elle a donc mis en œuvre, par une proposition de rectification en date du 29 septembre 2017, la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et a écarté la qualification de soulte et l'application aux sommes versées sous ce libellé du régime du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du code général des impôts. Elle a taxé, au titre de l'année 2014, la somme de 80 400 euros à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers sur le fondement du 2° du 1 de l'article 109 du même code et aux contributions sociales et a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

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

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

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

Le Comité considère que ce but n'est pas respecté si l'octroi de la soulte ne s'inscrit pas dans le cadre 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 M. Z doit être regardé comme ayant bénéficié de la mise à disposition de la soulte par inscription de son montant au crédit du compte courant d'associé ouvert à son nom dans la SAS C dont le groupe familial, composé de lui-même, de son frère et de ses parents, détient 100 % du capital.

Il considère que si le contribuable soutient que les membres du groupe familial ont entendu, par le versement des soultes, procéder à un partage du risque financier entre, d'une part, les associés et, d'autre part, la société bénéficiaire des apports, il n'apporte aucun élément de nature à justifier que ce versement aurait été indispensable à la réalisation de l'opération d'apport et que la société bénéficiaire de l'apport aurait ainsi eu un intérêt économique à effectuer un tel versement.

Le Comité estime que, compte tenu de l'ensemble des éléments portés à sa connaissance et en l'absence de toute justification probante de l'intérêt économique pour la société bénéficiaire de l'apport de prévoir le versement de la soulte afin de rendre possible la réalisation de l'opération de restructuration effectuée entre des sociétés détenues par le même groupe familial, la mise à disposition de cette soulte sur le compte courant d'associé de M. Z ne s'inscrit pas dans le respect du but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration et du développement de la SAS C mais caractérise la volonté du contribuable d'appréhender immédiatement en franchise d'impôt des liquidités détenues par la société dont les titres ont été apportés, sans qu'il ait d'incidence à cet

égard la circonstance alléguée par le contribuable que les remboursements intervenus ne porteraient que sur une somme de 300 euros.

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

Enfin, le Comité estime que M. Z, membre du groupe familial X représentant une communauté d'intérêts liés, doit être regardé comme ayant eu, au même titre que les autres membres du groupe familial et pour la part qui le concerne, l'initiative principale des actes constitutifs de l'abus de droit et, en outre, comme en ayant été l'un des 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° 2018-36 concernant M. ou Mme X**

La société à responsabilité limitée (SARL) A (devenue Groupe X), créée le 4 novembre 1998, est une société holding dont le capital est divisé en 5 000 parts sociales. M. X détenait 4 990 titres de cette société (soit 99,80 % du capital), et cinq autres personnes de son cercle familial détenaient, ensemble, 8 titres (soit 0,16 % du capital).

La SARL B, créée le 22 décembre 2010, est une société holding au capital de 1 000 euros, gérée par M X, qui en détient 99,9 %. Son objet social est, depuis le mois de février 2014, l'acquisition, la détention, la gestion et la cession de participations dans toutes sociétés.

Le 9 juillet 2014, M. X a apporté ses 4 990 titres de la société Groupe X à la société B et les cinq autres personnes de son cercle familial ont apporté, ensemble, 8 titres.

Dans le cadre de ces opérations d'apport, seul M. X reçoit une soulte, d'un montant de 1 600 000 euros représentant 9,48 % de la valeur nominale des titres reçus, laquelle a été inscrite à son compte courant d'associé ouvert dans les livres de la société B.

La plus-value d'apport réalisée par M. X a été placée en report d'imposition, conformément aux dispositions de l'article 150-0 B ter du code général des impôts, pour l'intégralité de son montant, dès lors que la soulte ne dépassait pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus.

M. X a prélevé le montant de cette soulte en 2014, soit pendant l'exercice durant lequel la SARL B a souscrit un emprunt de 2 100 000 euros.

A l'issue de son contrôle, l'administration a considéré que la soulte en cause était dépourvue de justification économique et avait eu pour seul objectif d'éviter l'imposition immédiate d'une partie de la plus-value constatée lors de l'apport des titres. Elle a donc mis en œuvre, par une proposition de rectification en date du 9 mars 2016, la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et a écarté la qualification de soulte et l'application à celle-ci du régime du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du code général des impôts. Elle a taxé, au titre de l'année 2014, la somme de 560 000 euros, correspondant à l'imposition immédiate de la soulte placée en report d'imposition, à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des plus-values de cessions mobilières sur le fondement de l'article 150-0 A du code général des impôts, et aux contributions sociales ainsi qu'à la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus et a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

Le Comité a entendu ensemble l'un des contribuables et leurs conseils ainsi que le représentant de l'administration.

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

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

Le Comité estime que, si le législateur a admis, avant la modification législative introduite par la loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016, que l'opération d'apport de titres à une société contrôlée par l'apporteur 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 constate que M. X a bénéficié du remboursement effectif de la soulte au moyen des emprunts souscrits à cet effet par la société B et que la circonstance qu'il ait ultérieurement réinvesti une partie de ces sommes est indifférente.

Le Comité estime que, compte tenu de l'ensemble des éléments ainsi portés à sa connaissance, le versement de la soulte ne s'inscrit pas dans le respect du but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration et du développement du groupe de M. X mais caractérise une appréhension de liquidités en franchise d'impôt.

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

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

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

### ➤ **Affaire n° 2018-38 concernant M. X**

La société A, créée en 2005 et transformée de société anonyme à responsabilité limitée (SARL) en société civile le 27 janvier 2014, exerce une activité de prise de participations dans tous types de sociétés et de promotion immobilière. Depuis plusieurs années, elle ne perçoit plus que des produits financiers.

A la date du 27 janvier 2014, M. X détenait la moitié du capital social de la SARL A, soit 26 parts d'une valeur nominale de 10 euros. Mme Y, sa compagne, en possédait l'autre moitié, les deux associés étant par ailleurs co-gérants de la société.

Au cours d'une assemblée générale extraordinaire des associés de la société civile A en date du 3 mars 2014, il a été décidé :

- de ramener la valeur nominale de la part de la société civile A à 1 euro et d'attribuer à chacun des deux associés des parts nouvelles, à capital social constant, de sorte que chacun détienne 260 parts de 1 euro chacune de la société ;
- d'approuver le contrat d'apport de parts sociales signé le même jour entre M. X et la société civile A, par lequel M. X a apporté la totalité des titres qu'il détenait dans les sociétés B, C, D, E et F à la société civile A, pour un montant total évalué à 1 044 824 euros.

Conformément au contrat d'apport, il a été attribué, dans un premier temps, à M. X, en rémunération de ses apports, 941 000 parts de la société A d'une valeur nominale de 1 euro, ainsi qu'une soulte de 103 824 euros (représentant 11 % de la valeur des titres reçus à l'échange).

Par une délibération d'assemblée générale en date du 30 avril 2014, la rémunération des apports a finalement été fixée à 949 840 parts de 1 euro et le versement d'une soulte de 94 984 euros (représentant 10 % de la valeur des titres reçus à l'échange), inscrite au crédit du compte courant d'associé de M. X dans la société A.

A l'issue de cette opération, M. X est détenteur de 99,97 % du capital de la société A (soit 950 100 parts sur un total de 950 360 titres).

La plus-value d'apport réalisée par M. X a été placée en report d'imposition, conformément aux dispositions de l'article 150-0 B ter du code général des impôts, pour l'intégralité de son montant, dès lors que la soulte ne dépassait pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus.

A l'issue de son contrôle, l'administration a considéré que la soulte en cause était dépourvue de justification économique et avait eu pour seul objectif d'éviter l'imposition immédiate d'une partie de la plus-value constatée lors de l'apport des titres. Elle a donc mis en œuvre, par une proposition de rectification en date du 9 novembre 2017, la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et a écarté la qualification de soulte et l'application à celle-ci du régime du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du code général des impôts. Elle a taxé, au titre de l'année 2014, la fraction de la plus-value correspondant à la soulte placée en report d'imposition, à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des plus-values de cessions mobilières sur le fondement de l'article 150-0 A du code général des impôts, et aux contributions sociales ainsi qu'à la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus et a assorti les droits dus de la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

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

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

Le Comité estime que, si le législateur a admis, avant la modification législative introduite par la loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016, que l'opération d'apport de titres à une société contrôlée par l'apporteur 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 M. X doit être regardé comme ayant bénéficié de la mise à disposition de la soulte litigieuse par inscription de son montant au crédit du compte courant d'associé ouvert à son nom dans la société A dont il détenait 99,97 % du capital, les prélèvements effectués par M. X, comme les versements ultérieurement réalisés sur ce même compte courant, constituant des actes de disposition d'un revenu.

Le Comité estime que, compte tenu de l'ensemble des éléments ainsi portés à sa connaissance, le versement de la soulte ne s'inscrit pas dans le respect du but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration et du développement du groupe de M. X mais caractérise une appréhension de liquidités en franchise d'impôt.

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

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

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