

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 12 octobre 2018 : avis rendus par le comité de l'abus de droit fiscal commentés par l'administration (CADF/AC n° 7/2018).

➤ **Affaire n° 2018-14 concernant la SAS A**

La société par actions simplifiée (SAS) C est la société holding en France du groupe américain G, qui exerce une activité industrielle.

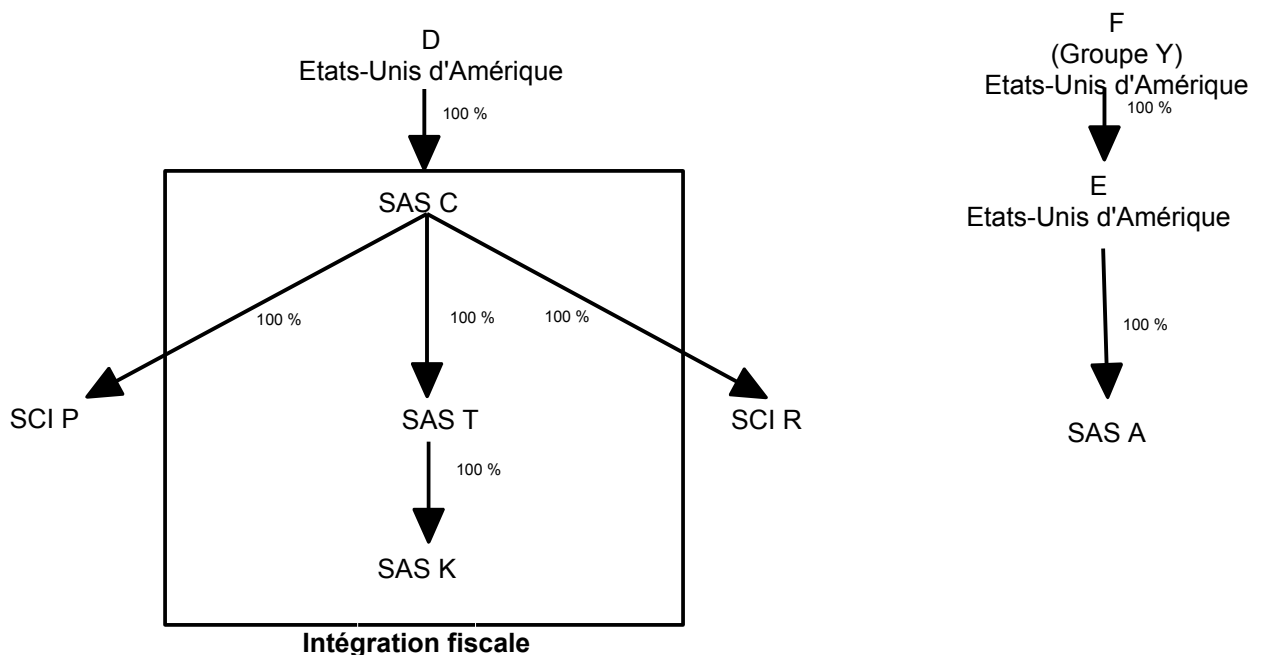
Son capital est intégralement détenu par la société D, dont le siège social est situé aux États-Unis d'Amérique dans l'État du Delaware.

La SAS C détient en France directement et intégralement trois filiales, la société civile immobilière (SCI) P, la SCI R et la SAS T, cette dernière détenant la SAS K, acquise le 29 juin 2010 auprès de la société X, société du groupe établie en Suisse. Par ailleurs, jusqu'au 31 décembre 2010, la SAS C était la société mère d'un groupe fiscal au sens de l'article 223 A du code général des impôts.

Le 26 mars 2010, le groupe G annonce qu'un accord cadre a été signé avec le groupe américain Y en vue de la création d'une entreprise conjointe regroupant leurs activités de fabrication d'outils industriels.

Le 8 juin 2010, la SAS A est créée avec un capital de 37.000 euros, intégralement détenu par la société de droit américain E, elle-même détenue par la société de droit américain F appartenant au groupe Y.

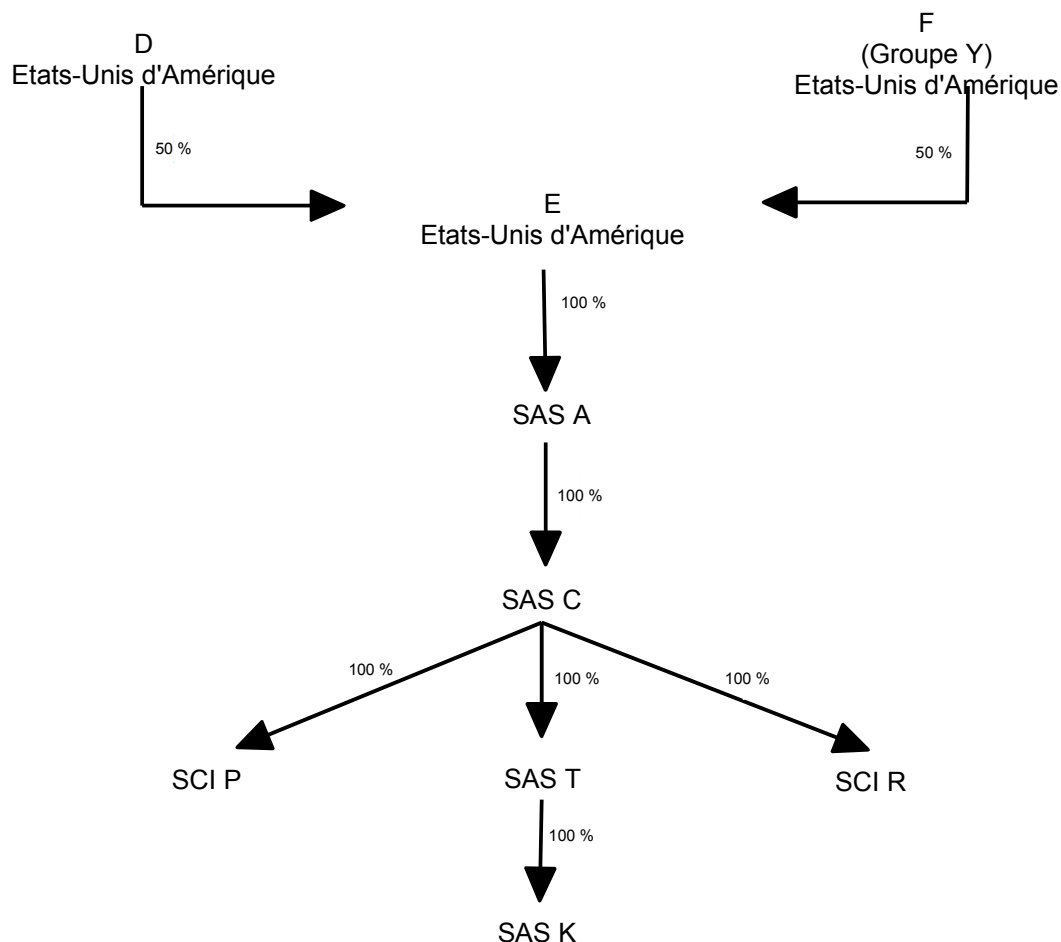
Situation au 3 juillet 2010



Le 4 juillet 2010, la société A acquiert la totalité des titres de la SAS C auprès de la société D pour un prix de 22 656 211 euros.

Pour financer cette acquisition, la société A conclut, le 4 juillet 2010, un prêt d'un montant de 22 656 211 euros, pour une durée de 10 ans au taux de 6 %, auprès de la société D, laquelle apporte le même jour la créance correspondante à la société E et reçoit, en contrepartie, 50 % du capital de cette dernière.

Situation au 4 juillet 2010

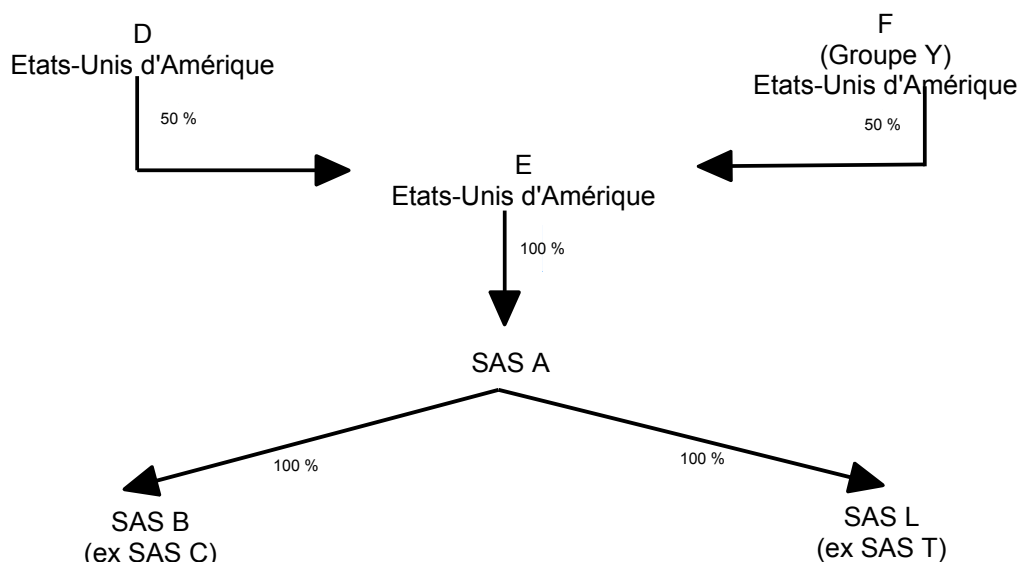


Au cours de l'exercice clos en 2010, la SAS T distribue la totalité de ses réserves, soit 15 428 705 euros, à son actionnaire unique, la SAS C.

Le 29 mars 2011, la SAS C change de dénomination et devient la SAS B et la SAS T fait de même pour devenir la SAS L.

Au cours de l'exercice clos en 2011, la SAS B procède à une distribution en nature pour un montant global de 20 665 065 euros à son actionnaire unique, la société A, par remise des titres de la SAS L et d'une créance d'un montant de 11 135 346 euros détenue sur la société J GMBH.

Situation au 29 mars 2011



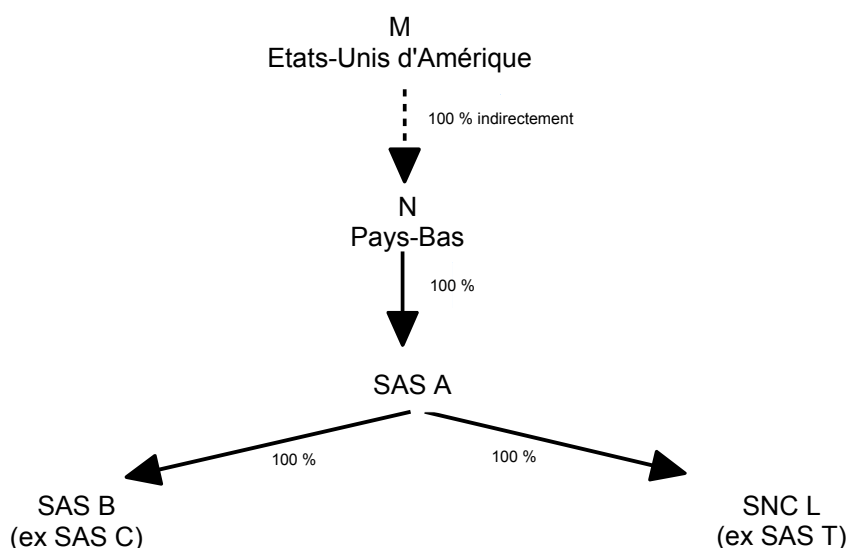
Au mois de juillet 2012, la SAS L change de forme juridique pour devenir une société en nom collectif (SNC), soumise au régime fiscal de l'article 8 du code général des impôts en l'absence d'option pour l'impôt sur les sociétés.

Le 31 janvier 2013, puis le 28 juin 2013, la société A procède, notamment par dation d'une créance détenue auprès de la société J GMBH, à un remboursement partiel de la dette détenue auprès de la société E pour un montant de 12 173 278,78 euros et au paiement des intérêts liés à cette dette pour un montant de 4 067 732 euros.

Le 4 février 2013, les sociétés D et F cèdent les titres de la société E à un tiers, la société M, pour un montant d'environ 1 600 000 000 USD.

La société néerlandaise N, filiale du groupe E, devient, dans le même temps, actionnaire unique de la société A à la place de la société E.

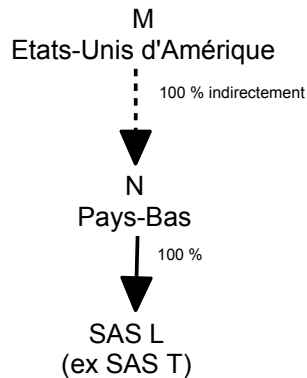
Situation au 4 février 2013



Au mois de février 2015 la SNC L change à nouveau de forme juridique pour redevenir une SAS.

Le 15 juin 2015, les sociétés B et A sont absorbées par la SAS L.

Situation au 15 juin 2015



A l'issue d'une vérification de comptabilité, l'administration a constaté que la société A ne disposait d'aucun moyen matériel ou humain et n'avait d'autre activité, ni d'autre objet, que la détention passive des titres de la SAS C.

Elle a relevé que l'acquisition à titre onéreux par la société A des titres de la SAS C financée par crédit-vendeur, suivie de l'apport immédiat de la créance correspondante au profit de la société E et rémunérée par remise de titres de cette dernière, n'a réellement produit aucun effet économique en France dès lors qu'un apport direct, par la société D, des titres de la SAS C au profit de la société E aurait abouti aux mêmes conséquences économiques, à savoir la détention, par la société E, d'une société holding, la société SAS C, détenant les sociétés françaises du groupe G.

L'administration en a déduit que l'acquisition à titre onéreux des titres de la SAS C financée par crédit-vendeur, suivie de l'apport immédiat de cette créance, au profit de la société E, répondait au but exclusivement fiscal de permettre la déduction de charges financières au sein de la société A en application du 1 de l'article 39 du CGI et de réduire ainsi son assiette imposable à l'impôt sur les sociétés alors que, parallèlement, les produits d'intérêts, versés à la société E, ne faisaient l'objet d'aucune imposition effective aux États-Unis et que cette opération avait permis en outre à cette dernière société d'appréhender les résultats de la société française non pas sous la forme de dividendes, qui aurait été soumis à une retenue à la source, mais sous la forme de produits d'intérêts et de remboursement du nominal de la créance exemptés de retenue à la source.

L'administration a rejeté, sur le fondement de la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, la déductibilité des charges financières dans le chef de la société A supportées au titre de cet endettement regardé comme artificiel. Corrélativement, l'administration a qualifié ces sommes, ainsi que le remboursement du capital opéré en 2013, de revenus distribués en application des dispositions du c de l'article 111 du code général des impôts et appliqué la retenue à la source prévue au 2 de l'article 119 bis du même code, au taux prévu à l'article 187 de ce code.

Le Comité a entendu ensemble le représentant de la société et ses conseils ainsi que les représentants de l'administration.

Le Comité considère que le choix de financement d'une opération par un prêt entre sociétés liées au lieu d'un apport en capital ne caractérise pas en lui-même un abus de droit.

Le Comité note que l'acquisition, par la société A, des titres de la société C auprès la société D s'inscrit dans le cadre du rapprochement mondial prévu dès mars 2010 des activités de fabrication et de distribution d'outillage des deux groupes Y et G lesquels sont totalement indépendants.

Le Comité relève que la structuration de l'investissement en France a été similaire à celle retenue dans les autres pays dans lesquels les groupes Y et G ont procédé au rapprochement de leurs activités de fabrication et de distribution d'outillage.

Le Comité constate que la société E a obtenu, dans le cadre du rapprochement des activités des deux groupes, un financement externe d'un montant de 190 millions de dollars pour financer la

reprise des activités de fabrication et de distribution d'outillage dans différents pays, ce que l'administration ne conteste pas.

Le Comité note que si un apport direct, par la société D, de ses titres de la société C au profit de la société E aurait abouti aux mêmes conséquences économiques que les opérations mises en place, à savoir la détention, par la société E, de la société holding C, la souscription du prêt par la société A avait pour objectif de répartir la dette d'acquisition dans chacun des pays dans lesquels les groupes Y et G ont opéré le rapprochement de leurs activités.

Le Comité en déduit que l'opération d'acquisition des titres de la société C par la société A, financée par crédit-vendeur, suivie de l'apport, par le vendeur, de la créance correspondante au profit de la société E, ayant conduit à la déduction de charges d'intérêts chez la société A, ne constitue pas un montage artificiel opéré dans un but exclusivement fiscal et ne caractérise pas dès lors un abus de droit fiscal.

Le Comité émet en conséquence l'avis que l'administration n'était pas fondée en l'espèce à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Nota : l'administration s'est rangée à l'avis émis par le comité.

➤ **Affaire n° 2018-13 concernant la SARL S**

La SARL S a pour objet principal l'achat d'immeubles bâtis ou non bâtis en vue de la revente en l'état ou après division et/ou rénovation, ainsi que toutes activités de marchand de biens, lotisseur et opérations de constructeur d'immeubles en vue de la revente. Son siège est situé dans les locaux de la société par actions simplifiée (SAS) A.

Le capital de la société S est détenu à 100 % par la SARL B, elle-même détenue par M. X (20 %) et M. Y (80 %), qui en assure la gérance depuis le 10 mai 2007.

M. X est le gérant de la société S depuis le 12 avril 2007 et M. Y en est le co-gérant depuis le 20 mai 2014.

M. Y a été président de la SAS A du 4 juillet 2003 au 23 août 2007. Depuis le 1^{er} novembre 2007, cette société est gérée par la SARL B (représentée par M. Y).

La société A est détenue intégralement par la société C. Cette dernière société est détenue par le Groupe D et la Banque E (qui détient également la Banque F, laquelle a octroyé des prêts bancaires à la société S).

Lorsque la société S commercialise des lotissements en vente en l'état futur d'achèvement (VEFA), elle fait appel notamment à la SAS A pour construire les maisons individuelles.

L'administration a constaté lors de la vérification de comptabilité de la société S que cette société avait vendu à des particuliers des terrains à bâtir situés dans des lotissements en vue de construire des maisons individuelles. Elle a relevé que la société avait placé la vente de ces terrains à bâtir sous le régime de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) sur la marge.

L'administration a exercé son droit de communication auprès de trois communes situées dans le Var sur le territoire desquelles ces terrains avaient été acquis. L'exercice de ce droit de communication lui a permis de constater que les permis de construire de ces maisons avaient été, dans la plupart des cas, délivrés avant la date de vente du terrain à bâtir, et que ces permis avaient été demandés par la société A, parfois mandatée par l'acquéreur du terrain. Il lui a permis également de constater que, sur le lotissement situé dans une commune, toutes les constructions de maisons individuelles avaient été réalisées par la SAS A, que sur le lotissement situé dans une autre commune, 15 maisons avaient été construites par la SAS A et les deux autres par la société C et qu'il en est allé de même dans le cadre du lotissement situé sur la troisième commune.

L'administration a considéré à l'issue de son contrôle que la vente de ces lots de terrains à bâtir par la société S et la construction sur ces terrains de maisons individuelles par des sociétés liées, à savoir les sociétés A et C, constituaient les éléments indissociables d'une convention ayant pour objet la vente, terrain compris, d'un bien immobilier à construire. Elle a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et, estimant que la

cession des lots de terrains à bâtir relevait d'une dissociation artificielle d'une seule et unique opération, a requalifié les ventes de terrains à bâtir effectuées par la société S dans les lotissements situés sur le territoire de ces trois communes en vente en l'état futur d'achèvement (VEFA) soumises à la TVA sur le prix total.

L'administration a dès lors rappelé la différence entre la TVA sur le prix total de cession de ces terrains à bâtir et la TVA sur la marge qui avait été collectée par la société S, soit 363 607 euros au titre de la période du 1^{er} avril 2011 au 31 mars 2015.

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

Le Comité a considéré que, si l'administration s'est fondée sur les dispositions du deuxième alinéa de l'article L. 261-10 du Code de la construction et de l'habitation selon lesquelles celui qui s'oblige à édifier ou faire édifier un immeuble ou partie d'immeuble à usage d'habitation ou professionnel, lorsqu'il procure directement ou indirectement le terrain ou le droit de construire sur le terrain, à celui qui contracte l'obligation d'effectuer des versements ou des dépôts avant l'achèvement de la construction, doit conclure un contrat conforme aux ventes à terme ou aux ventes en l'état futur d'achèvement, les éléments dont elle s'est prévaluée pour les opérations en cause telles qu'elles se sont déroulées ne caractérisaient pas l'existence de ventes en l'état futur d'achèvement.

En effet et d'une part, le Comité a relevé que l'administration n'apportait pas la preuve d'une concomitance des opérations de cession de terrains à bâtir et de conclusion des contrats de construction des maisons individuelles.

D'autre part, le Comité a estimé que, s'il existe un lien économique entre les opérations de vente des terrains à bâtir et les opérations de construction des maisons individuelles sur ces terrains, l'administration n'apportait pas d'éléments suffisants permettant de caractériser l'existence d'une communauté d'intérêts entre les sociétés S et A et par suite d'estimer que la vente de ces terrains et la conclusion d'un contrat de construction d'une maison individuelle sur chaque terrain, respectivement par ces deux entités, avaient constitué les éléments indissociables d'une convention ayant pour objet la vente, terrain compris, d'un immeuble à construire.

Le Comité émet en conséquence compte tenu des éléments portés à sa connaissance l'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L 64 du livre des procédures fiscales.

Nota : l'administration s'est rangée à l'avis émis par le comité.

➤ **Affaire n° 2018-10 concernant Madame X**

Mme X détient 187 parts sur un total de 385 parts, soit 48,57%, formant le capital social de la société civile d'exploitation agricole (SCEA) S, créée en 1992, et qui exerce une activité de culture de la vigne. Le reste du capital social est détenu par son frère.

Elle a créé le 10 novembre 2011 l'entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL) T ayant pour objet la prise de participations dans toutes entreprises. Son capital est de 2 000 euros, constitué de 200 parts sociales d'une valeur unitaire de 10 euros. Mme X détient cette société à 100% et en est la gérante. Cette société est imposable à l'impôt sur les sociétés.

Le 29 juin 2013, Mme X a fait apport de 186 des 187 parts sociales qu'elle détient dans la SCEA S à l'EURL T. L'apport est évalué à 1 886 412 euros, soit 10 142 euros la part sociale apportée.

En contrepartie de cet apport, le capital social de l'EURL T est augmenté d'un montant de 1 715 000 euros et Mme X reçoit 171 500 parts sociales de l'EURL T ainsi qu'une soulte d'un montant de 171 412 euros inscrite le 29 juin 2013 au crédit du compte courant ouvert à son nom dans les écritures de cette entreprise.

La plus-value d'échange, d'un montant de 351 791 euros, réalisée à l'occasion de cette opération d'apport, a bénéficié du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du code général des impôts dès lors que le montant de la soulte reçue est inférieure à 10 % de la valeur nominale des titres reçus.

La SCEA S a distribué à l'EURL T un dividende de 241 614 euros le 9 décembre 2013 et un dividende de 668 577 euros le 26 juin 2014.

A l'issue des opérations de contrôle de l'EURL T, l'administration a considéré que la soulte ainsi inscrite en compte courant était dépourvue de toute justification économique et qu'elle dissimulait en réalité, sous couvert d'une opération d'échange de droits sociaux, la perception d'un dividende en franchise d'impôt.

L'administration a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et, par une proposition de rectification en date du 16 décembre 2016, a écarté la qualification de soulte et l'application 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 2013 la somme de 171 412 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.

Le Comité a entendu ensemble le conseil de la 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 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 de la soulte litigieuse par inscription de son montant au crédit du compte courant d'associé ouvert à son nom dans l'EURL T dont elle est l'associée unique.

Il 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 d'une soulte afin de rendre possible la réalisation de l'opération de restructuration entreprise, 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 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 cette soulte ne serait en réalité intervenu en 2013 et 2014.

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 de distribution 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 doit être regardée comme ayant eu l'initiative principale des actes constitutifs de l'abus de droit et, en outre, comme en ayant 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.

➤ **Affaire n° 2018-11 concernant Monsieur Y**

M. Y détient 198 parts sociales sur un total de 385 parts (soit 51,43%) formant le capital social de la société civile d'exploitation agricole (SCEA) S, créée en 1992, et qui exerce une activité de culture de la vigne. Le reste du capital social est détenu par sa sœur.

Il a créé le 10 novembre 2011 l'entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL) R ayant pour objet la prise de participations dans toutes entreprises. Son capital est de 10 000 euros, constitué de 100 parts sociales d'une valeur unitaire de 100 euros. M. Y détient cette société à 100% et en est le gérant. Cette société est imposable à l'impôt sur les sociétés.

Le 29 juin 2013, M. Y a fait apport de 197 des 198 parts sociales qu'il détient dans la SCEA S à l'EURL R. L'apport est évalué à 1 997 974 euros soit 10 142 euros la part sociale apportée.

En contrepartie de cet apport, le capital social de l'EURL R est augmenté d'un montant de 1 816 500 euros et M. Y reçoit 18 165 parts sociales de l'EURL R ainsi qu'une soulte d'un montant de 181 474 euros inscrite le 29 juin 2013 au crédit du compte courant ouvert à son nom dans les écritures de cette entreprise.

La plus-value d'échange, d'un montant de 270 273 euros, réalisée à l'occasion de cette opération d'apport, a bénéficié du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du code général des impôts dès lors que le montant de la soulte reçue est inférieure à 10 % de la valeur nominale des titres reçus.

La SCEA S a distribué à l'EURL R un dividende de 255 903 euros le 9 décembre 2013 et un dividende de 708 116 euros le 26 juin 2014.

A l'issue des opérations de contrôle de l'EURL R, l'administration a considéré que la soulte ainsi inscrite en compte courant était dépourvue de toute justification économique et qu'elle dissimulait en réalité, sous couvert d'une opération d'échange de droits sociaux, la perception d'un dividende en franchise d'impôt.

L'administration a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et, par une proposition de rectification en date du 16 décembre 2016, a écarté la qualification de soulte et l'application 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 2013 la somme de 181 474 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.

Le Comité a entendu ensemble le contribuable et 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'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 litigieuse par inscription de son montant au crédit du compte courant d'associé ouvert à son nom dans l'EURL R dont il est l'associé unique.

Il 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 d'une soulte afin de rendre possible la réalisation de l'opération de restructuration entreprise, 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 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 cette soulte ne serait en réalité intervenu en 2013 et 2014.

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 de distribution 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 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.