

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

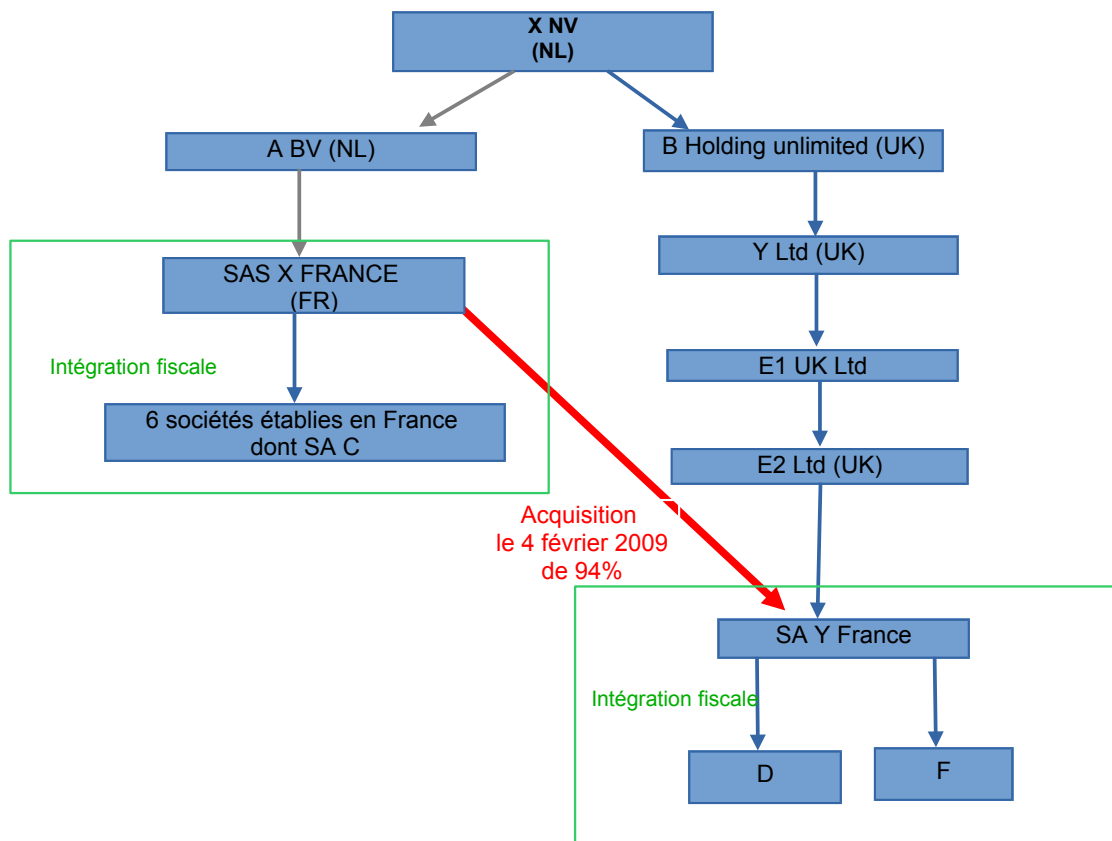
75572 PARIS cedex 12

Séance du 9 mars 2018 : avis rendus par le comité de l'abus de droit fiscal commentés par l'administration (CADF/AC n° 2/2018).

➤ **Affaire n° 2017-36 concernant la SAS X FRANCE**

En 2008, le groupe X, dont la société mère est établie aux Pays-Bas, a acquis le groupe britannique Y. Dans le prolongement de cette acquisition et dans un souci de rationalisation, le groupe X a souhaité réorganiser ses activités en procédant à une restructuration par pays des entités juridiques du groupe Y. Le groupe X est présent en France au travers de six filiales détenues par la société par actions simplifiée (SAS) X FRANCE, créée en 1969 et société mère de l'intégration fiscale constituée en 2001. Le groupe Y est présent en France au travers de trois sociétés. Le capital de la société Y FRANCE SA, société mère de deux filiales, est détenu par la société E2 Ltd, établie au Royaume-Uni.

Le 4 février 2009, la société X FRANCE SAS acquiert, auprès de la société E2 Ltd, 94 % du capital et des droits de vote de la société française Y FRANCE SA, avec effet le 10 février 2009. Le schéma suivant décrit cette réorganisation :



Le prix d'acquisition est fixé à 159 804 162,50 euros et a été déterminé à partir de la situation nette comptable de la société Y FRANCE et de la situation nette comptable des sociétés qu'elle détient, la société D et la société F. Ces trois sociétés forment une intégration fiscale au sens des articles 223 A et suivants du code général des impôts dont la société mère intégrante est la société Y FRANCE.

Pour financer cette acquisition, la société SAS X FRANCE a souscrit le 4 février 2009 auprès de la société X NV, société mère du groupe, un prêt participatif subordonné pour un montant égal à celui du prix d'acquisition. La mise à disposition des fonds a été opérée par la centrale de trésorerie du groupe et s'est traduite par des écritures de compte courant.

Ce prêt présente les caractéristiques suivantes. Son échéance est fixée au 10 février 2064. Il a donc une durée de 55 ans. Son remboursement est prévu en un seul paiement au terme du contrat. Le prêt peut toutefois faire l'objet d'un remboursement de manière anticipée en totalité ou partiellement à compter de la troisième période d'intérêts. Les intérêts dus, qui sont acquittés de façon provisionnelle à la fin de chaque exercice social, comprennent deux composantes :

- un taux fixe de 0,45% pour chaque période d'intérêt correspondant à l'exercice social de l'emprunteur;
- un intérêt provisionnel calculé au jour le jour sur une base annuelle au taux Euribor 12 mois + 450 points de base qui n'est dû que si l'emprunteur et ses filiales ont des profits ajustés positifs (somme des résultats courants avant impôt et avant prise en compte de la seconde composante du prêt, des dividendes et des provisions intra-groupe) au cours de la période fiscale considérée.

Si l'intérêt provisionnel acquitté est supérieur à l'intérêt dû au titre de la période d'intérêt, l'activation de la clause de plafonnement conduit à un remboursement de la différence par la société X NV.

Au titre des exercices 2010, 2011 et 2012, la société SAS X FRANCE a comptabilisé et déduit les charges d'intérêt suivantes : 9 314 314 euros en 2010, 9 722 254 euros en 2011 et, compte tenu de l'activation de la clause de plafonnement, 719 061 euros en 2012.

Le taux d'intérêt constaté s'élève à 5,748% en 2010, 6,017% en 2011 et 6,455% en 2012.

La société SAS X FRANCE a, conformément au b du I de l'article 212 du code général des impôts issu de l'article 22 de la loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014, procédé au titre de l'exercice clos en 2013 à la réintégration extra-comptable de la charges financière supportée, s'élevant, après activation de la clause de plafonnement, à 642 213 euros.

La société a procédé en novembre 2013 au remboursement anticipé de la totalité du prêt participatif au moyen de la souscription d'un prêt, s'élevant 155 199 162,50 euros, contracté sur une durée de 10 ans auprès de la société X FINANCES Ltd, autre société du groupe. L'emprunt est alors rémunéré par un taux fixe de 3,774%.

La société a fait l'objet d'une vérification de comptabilité portant sur les exercices clos en 2011, 2012 et 2013 à l'issue de laquelle l'administration a remis en cause le principe du prêt participatif.

Par une proposition de rectification en date du 17 décembre 2015, elle a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et a rectifié le déficit reportable à l'ouverture de la période non prescrite qui avait été constaté et réintégré les intérêts déduits par la société SAS X FRANCE au titre des exercices clos en 2010, 2011 et 2012.

Elle a considéré que l'opération de financement de l'acquisition des titres par l'intermédiaire d'un prêt participatif accordé par la société mère X NV, établie aux Pays-Bas, consistait en une simple opération de reclassement des titres interne au groupe, financée par un instrument hybride afin de bénéficier d'une asymétrie de traitement fiscal entre la France et les Pays-Bas.

En effet, à la suite de sa demande d'assistance administrative, l'administration a été informée par l'administration fiscale des Pays-Bas que la société X NV l'avait sollicitée afin de savoir si le prêt octroyé à la société SAS X FRANCE pouvait bénéficier de la jurisprudence de la Cour suprême des Pays-Bas rendue en 2006 selon laquelle les intérêts perçus au titre des prêts participatifs sont considérés comme des dividendes bénéficiant du régime néerlandais des sociétés mères et filiales

si les trois conditions suivantes sont satisfaites : une durée du prêt de 50 ans au minimum, un taux d'intérêt appliqué dépendant largement des bénéfices de la société débitrice et une dette subordonnée aux autres dettes. Par un rescrit en date du 26 février 2009, les autorités fiscales des Pays-Bas ont confirmé que le prêt signé avec la société SAS X FRANCE était un prêt participatif et que les produits correspondants étaient exonérés d'impôt sur les bénéfices aux Pays-Bas au titre de ce régime.

Ainsi, en raison d'un traitement fiscal différent lié à la particularité de l'instrument de financement utilisé (quasi fonds propres pour la prêteuse et dette pour l'emprunteuse), l'opération conduit à une asymétrie de taxation consistant en une déduction de charges et une minoration du résultat imposable chez l'emprunteuse en France et une absence d'imposition des produits chez la prêteuse aux Pays-Bas.

L'administration a considéré que le choix d'un prêt participatif conclu entre la société SAS X FRANCE et sa société mère X NV, qui détient indirectement la totalité de son capital, pour financer une opération de reclassement de titres au sein du groupe, ne répondait à aucune logique économique et financière, notamment en raison des liens capitalistiques entre le prêteur et l'emprunteur. En effet les clauses contractuelles de cet emprunt participatif lui confèrent toutes les caractéristiques d'un investissement en capital. L'administration a estimé que l'absence de logique économique et le fait que l'emprunt soit assimilable à un investissement en capital démontraient que la dette inscrite dans les comptes de la société SAS X FRANCE présentait un caractère totalement artificiel, ce caractère étant renforcé par l'absence de flux financier réel.

Elle en a déduit que la mise en place de ce prêt participatif était constitutif d'un abus de droit fiscal dès lors qu'il répondait à un but exclusivement fiscal afin de permettre la déduction de charges financières au sein de la société SAS X FRANCE en application du 1 de l'article 39 du code général des impôts et de réduire ainsi son assiette imposable à l'impôt sur les sociétés alors que, parallèlement, les produits d'intérêts, versés à la société mère X NV, ne faisaient l'objet d'aucune imposition aux Pays-Bas et que cette opération a permis à cette dernière société d'appréhender les résultats de la société française non pas sous la forme de dividendes mais sous la forme de produits d'intérêts conduisant à une déduction de charges que l'appréhension de dividendes ne permettait pas.

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

Le Comité relève, en premier lieu, que l'opération d'acquisition par la société SAS X FRANCE de 94 % du capital et des droits de vote de la société française Y FRANCE SA procède d'une véritable restructuration ayant un intérêt économique, ce que l'administration ne conteste pas.

Le Comité note, en deuxième lieu, que cette opération, qui représentait un investissement équivalent à environ 100 % du bilan en 2008 de la société SAS X FRANCE, nécessitait une source de financement, cette société n'ayant pas à sa disposition les fonds pour procéder à l'acquisition des titres pour une somme de 159 804 162,50 euros, ce que l'administration ne conteste pas davantage.

Le Comité en déduit, en troisième lieu, que le litige qui lui est soumis porte ainsi sur le point de savoir si le mode de financement par le recours à un prêt participatif caractérise une opération effectuée dans un but exclusivement fiscal par la création d'un endettement présentant un caractère artificiel.

A cet égard et d'une part, le Comité note que, sur le plan comptable, les emprunts participatifs doivent être comptabilisés dans un compte de dettes et ne relèvent ni des capitaux propres ni des autres fonds propres et que, pour le litige fiscal qui lui est soumis, est indifférente la circonstance que l'article L. 313-14 du code monétaire et financier les assimile, au regard de l'appréciation de la situation financière des entreprises, à des fonds propres.

Le Comité relève, d'autre part, que si l'acquisition des titres a effectivement donné lieu à un financement interne au groupe, l'administration ne conteste pas que le taux d'intérêt appliqué a, comme le soutient la société, été inférieur à celui qui aurait résulté d'un financement auprès d'investisseurs tiers, et ce malgré la durée de l'emprunt participatif de plus de 50 ans qui a permis à la société néerlandaise de bénéficier dans ce pays d'un rescrit conduisant à la perception d'intérêts non imposables.

Le Comité considère, par ailleurs, que le choix du 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.

Il estime que, si le groupe a choisi de recourir à l'emprunt plutôt qu'à un apport en capital et a utilisé un moyen de financement, le prêt participatif, qui permet son assimilation chez le prêteur à des quasi fonds propres mais conduit à sa qualification en dette chez la société SAS X FRANCE, ce prêt participatif a constitué pour celle-ci un mode de financement réel lui ayant permis d'acquérir les titres de la société Y FRANCE.

Il considère que l'endettement correspondant ne peut être qualifié d'artificiel dès lors qu'il a bien eu pour conséquence l'entrée au bilan d'une trésorerie utilisée pour acquérir une nouvelle ligne de participations.

A cet égard, si l'opération a été financée par la mise à disposition des fonds par l'inscription en compte courant dans le cadre de la centralisation de la trésorerie excédentaire du groupe au sein d'une entité ad hoc, ce procédé réel, au demeurant courant, ne poursuit pas un but exclusivement fiscal.

Par suite, dès lors que la somme en cause a été réellement prêtée à la société SAS X FRANCE, le fait qu'elle n'a pas fait l'objet d'un apport en capital par la société mère résulte d'un choix du mode de financement des opérations qui ne constitue pas en l'espèce un abus de droit.

Le Comité estime enfin que, si l'asymétrie entre la déduction en France de charges financières à raison d'un emprunt contracté par la filiale auprès de la société mère du groupe et l'absence d'imposition dans le pays où cette dernière société est établie des intérêts qu'elle perçoit en raison de la durée du prêt participatif supérieure à 50 ans est un élément permettant d'appréhender la complexité de l'ingénierie financière et l'intention d'optimisation fiscale des parties, avant la mise en œuvre de l'article 22 de la loi n°2013-1278 du 29 décembre 2013, elle ne saurait à elle seule justifier le but exclusivement fiscal de l'opération en l'absence de démonstration de l'artificialité du financement.

Pour l'ensemble de ces motifs, le Comité estime que l'opération d'acquisition de titres de la société Y FRANCE par la société SAS X FRANCE, financée par un prêt participatif accordé par la société X NV, société mère du groupe, et ayant conduit à la déduction de charges d'intérêts chez la société SAS X FRANCE, 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 d'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Nota : l'administration a décidé de se ranger à l'avis du comité.

➤ **Affaire n° 2017-37 concernant M. Mme K**

M. et Mme K se sont mariés en 1994 sous le régime matrimonial de séparation des biens.

Le 13 juillet 2004, M. K a acquis 22 335 actions de la SA A dont il était alors président directeur général pour un prix global de 447 euros.

Par acte notarié du 17 juillet 2012, il a fait donation à son épouse de la pleine propriété de 22 333 actions de la SA A, valorisées à 357 328 euros, soit une valeur unitaire de 16 euros.

Cette donation a été soumise aux droits d'enregistrement pour un montant de 52 528 euros.

Le 13 août 2012, Mme K a cédé ces actions à la SARL B, dont le gérant est M. K et qui est détenue à hauteur de 44,67 % par la société C.

M. K détient 99,80 % du capital de la société C et en est le dirigeant.

Aucune plus-value n'a été constatée à cette occasion dès lors que le prix de vente des actions est identique à leur valeur retenue dans l'acte de donation.

Le même jour, M. K a cédé à la société B les deux actions de la SA A lui restant pour un montant total de 32 euros.

Dans le cadre de l'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle des époux K, l'administration a procédé à l'examen de leurs comptes bancaires. Elle a relevé que Mme K avait perçu, au titre du prix de vente des actions de la SA A, une somme de 100 507 euros le 6 septembre 2012 puis une somme de 171 000 euros le 24 décembre suivant.

L'administration a par ailleurs constaté que Mme K avait effectué un premier virement de 35 000 euros le 14 septembre 2012 sur un compte ouvert au nom de M. K auprès d'une banque établie en Suède et un second virement de 171 000 euros le 26 décembre 2012 sur le compte bancaire de la société C.

Estimant que M. K s'était ainsi réapproprié en 2012 une partie substantielle, s'élevant à 206 000 euros sur le montant justifié de 271 507 euros du versement à son épouse du produit de la cession des titres qu'il lui avait précédemment donnés, l'administration a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et a écarté comme ne lui étant pas opposable en raison de sa fictivité l'acte de donation du 17 juillet 2012. Elle a en conséquence réintégré dans les revenus imposables de l'année 2012 de M. et Mme K la plus-value, arrêtée à la somme de 356 881 euros, réalisée lors de la cession par Mme K des 22 333 actions de la SA A. Les rappels d'impôt sur le revenu et de contributions sociales ont été assortis de la majoration de 80% prévue au b) de l'article 1729 du code général des impôts.

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

Le Comité constate, en premier lieu, que M. K, lors de son audition, n'a pas contesté être le bénéficiaire du virement sur le compte bancaire ouvert à son nom en Suède de la somme de 35 000 euros le 14 septembre 2012.

Le Comité relève, en second lieu, que les contribuables entendent justifier le virement par Mme K de la somme de 171 000 euros sur le compte bancaire de la société C par l'obligation de renflouer la trésorerie de cette société rendue nécessaire à la suite des prélèvements effectués par M. K. Ces prélèvements se sont élevés à 391 250 euros en 2012 et sont allés ainsi très au-delà de la rémunération annuelle de M. K, s'élevant à environ 200 000 euros, arrêtée par délibération de l'assemblée générale de la société C, au titre de sa qualité de dirigeant et d'associé majoritaire. En effet ces prélèvements exceptionnels n'ont pu être financés du fait du non encaissement d'une somme de 200 000 euros correspondant à une prestation de conseil, réalisée conjointement avec l'autre associé de la SARL B, et relative à une opération de rapprochement entre deux autres sociétés.

Le Comité constate toutefois que les éléments produits ne justifient pas de l'existence d'une telle créance et il relève qu'au demeurant les prélèvements effectués par M. K sont, en tout état de cause, nettement supérieurs au montant devant revenir à la société C au titre de cette prestation, la commission de 200 000 euros devant être partagée entre les deux intervenants, ainsi qu'au montant de sa rémunération annuelle pour l'année 2012.

Le Comité considère, par ailleurs, que M. et Mme K, mariés sous le régime de la séparation des biens, ne justifient pas que ces prélèvements ont contribué au financement des dépenses communes et que, compte tenu de leur régime matrimonial, seul M. K a eu l'entière disposition de sa rémunération de dirigeant de la société C et contracté la dette vis-à-vis de cette société.

Le Comité déduit de l'ensemble de ce qui précède que M. K s'est réapproprié un montant significatif des fonds issus de la vente des 22 333 actions de la SA A qu'il avait précédemment données à son épouse et que cette réappropriation révèle ainsi l'absence de dépouillement immédiat et irrévocable, de sorte que ne sont pas remplies les conditions de la donation, laquelle présente un caractère fictif.

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 du 17 juillet 2012 et imposer au nom de M. et Mme K la plus-value réalisée à la suite de la cession des 22 333 actions de la SA A.

Enfin, le Comité estime que M. et Mme K doivent être regardés comme ayant eu l'initiative principale de l'acte constitutif 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 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° 2017-38 concernant M. Mme X**

M. X, expert-comptable, a créé en 2004 la société par actions simplifiée (SAS) A dont il était le président. Le capital de cette société de 2 000 euros, réparti en 200 parts de 10 euros chacune, était détenu à hauteur de 160 parts (80 %) par M. X et de 40 parts (20 %) par son épouse.

Par acte notarié du 13 novembre 2012, M. X a fait donation à son épouse de 14 parts de cette société pour une valeur unitaire de 5 580 euros. Cette donation entre époux n'a pas donné lieu au paiement de droits de mutation à titre gratuit compte tenu de l'abattement prévu par l'article 790 E du code général des impôts.

Par acte notarié du même jour, M. et Mme X ont respectivement fait donation de la pleine propriété de 53 et 40 parts sociales de la SAS A d'une valeur unitaire de 5 580 euros, à leurs trois enfants, nés respectivement en 1996, 1997 et 1999. Aucun droit de mutation à titre gratuit n'a été acquitté compte tenu du montant de l'abattement prévu par le I de l'article 779 du code général des impôts sur la part de chacun des enfants.

Chaque enfant a ainsi reçu le tiers indivis de la pleine propriété de 93 parts sociales d'une valeur globale de 518 940 euros.

A l'issue de ces opérations, le capital de la SAS A est réparti entre M. X (93 parts sociales), son épouse (14 parts sociales) et leurs trois enfants (93 parts sociales).

Par une décision de l'assemblée générale extraordinaire du 21 mai 2013, la SAS A a décidé de porter de 2 000 à 300 000 euros son capital social. L'augmentation de capital de 298 000 euros, prélevés sur les réserves, a donné lieu à l'émission de 29 800 parts nouvelles de 10 euros.

Le 29 novembre 2013, les 30 000 parts de la SAS A ont été cédées à la SARL B pour un prix de 889 800 euros réparti à hauteur de 413 757 euros pour M. X (13 950 parts), de 62 286 euros pour Mme X (2 100 parts), soit un total de 476 043 euros versés sur leur compte joint, et 413 757 euros pour les trois enfants (13 950 parts) crédités sur le compte d'indivision de ces derniers.

A cette occasion, M. et Mme X ont déclaré une moins-value de cession globale reportable de 113 701 euros. Pour retenir ce chiffre, les contribuables ont mentionné une plus-value de 55 626 euros au titre de la cession des parts de M. X, une moins-value de 22 155 euros au titre de celle portant sur les parts de Mme X et une moins-value de 147 172 euros pour la cession des parts détenues par leurs trois enfants.

Le 1^{er} octobre 2014, l'indivision formée par les enfants X a constitué la société civile immobilière (SCI) C dont l'objet est l'acquisition de tous biens meubles et immeubles, la gérance de la société étant assurée par leurs parents.

La SCI C a conclu un contrat obligataire avec une société tierce, la société D, constituée le même jour, consistant en l'acquisition d'obligations réservées au souscripteur. Cette acquisition a été financée par un apport en numéraire de 500 000 euros, 400 000 euros étant prélevés le 15 décembre 2014 sur le compte d'indivision des trois enfants et le solde de 100 000 euros étant souscrit par les parents.

Ce contrat prévoit le versement d'un intérêt forfaitaire de 10 %.

Dans le cadre de l'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle de M. et Mme X, l'administration a procédé à l'examen de leurs comptes bancaires. Elle a constaté que, bien que souscrites par la SCI C, ces obligations avaient fait l'objet d'un remboursement du principal, augmenté des intérêts, soit 550 000 euros au moyen d'un chèque de ce montant émis au profit de M. X et crédité sur le compte bancaire de M. et Mme X le 17 septembre 2015.

Elle a également constaté que cette somme avait permis à M. et Mme X de rembourser par anticipation, d'une part, le 28 septembre 2015, un emprunt contracté pour l'acquisition de leur résidence secondaire, à hauteur de 293 321 euros et, d'autre part, le 30 septembre 2015 une facilité de trésorerie pour un montant de 116 735 euros, soit une somme globale de 410 056 euros.

L'administration a estimé que ces éléments caractérisaient une réappropriation par les donateurs des sommes issues de la cession des titres donnés à leurs trois enfants. 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 a écarté comme étant inopposable en raison de sa fictivité l'acte de donation du 13 novembre 2012. M. et Mme X ont ainsi été regardés comme détenant la totalité du capital de la SAS A et l'administration a soumis à l'impôt sur le revenu et aux contributions sociales l'intégralité de la plus-value réalisée par eux lors de la cession des 30 000 parts de cette société. La plus-value taxable à l'impôt sur le revenu a été fixée à la somme de 130 499 euros et celle retenue pour le paiement des contributions sociales s'établit à 809 820 euros.

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

Le Comité constate que la somme de 550 000 euros créditée sur le compte bancaire de M. et Mme X le 17 septembre 2015 a été utilisée dans les jours qui ont suivi pour rembourser un emprunt immobilier relatif à l'acquisition d'une résidence secondaire et une facilité de trésorerie qui leur avait été consentie.

Il relève que si M. et Mme X allèguent de besoins inattendus de trésorerie pour justifier l'utilisation de cette somme, ils n'apportent aucun élément démontrant la nécessité de rembourser notamment cet emprunt immobilier relatif à leur résidence secondaire.

Le Comité considère, par ailleurs, que cette utilisation personnelle, par les parents, des sommes provenant de la vente des 13 950 parts de la SAS A détenues par leurs enfants ne peut davantage être justifiée par l'existence alléguée d'une avance intrafamiliale ou d'un prêt en l'absence de tout contrat ou de tout acte permettant d'en établir la réalité.

Le Comité considère à cet égard que le virement de la somme de 140 000 euros effectué par M. X sur chacun des comptes bancaires de ses trois enfants en septembre et octobre 2017, ne saurait établir la réalité de cette avance ou de ce prêt. Il relève que ces opérations, qui au demeurant représenteraient une somme globale encore inférieure à la somme de 440 000 euros, compte tenu des intérêts, investie par les enfants dans le contrat obligataire, sont intervenues postérieurement au début des opérations de contrôle et à la notification de la proposition de rectification en date du 27 octobre 2016.

Le Comité déduit de l'ensemble de ce qui précède que les opérations réalisées révèlent une réappropriation par les parents du produit de la cession des parts appartenant à leurs enfants caractérisant ainsi une absence de dépouillement immédiat et irrévocable de la part des donateurs de sorte que ne sont pas remplies les conditions de la donation, laquelle présente un caractère fictif.

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 comme ne lui étant pas opposable l'acte de donation du 13 novembre 2012 et imposer au nom de M. et Mme X la plus-value réalisée par eux lors de la cession des 13 950 parts de la SAS A.

Enfin, le Comité estime que M. et Mme X doivent être regardés comme ayant eu l'initiative principale de l'acte constitutif 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 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.