

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

SERVICE DE LA SECURITE JURIDIQUE ET

DU CONTRÔLE FISCAL

Sous-direction de la sécurité juridique des professionnels

Bureau SJCF 3 B

86, allée de Bercy - Teledoc 944

75572 PARIS cedex 12

Séance n° 1 du 3 avril 2025 : avis rendus par le comité de l'abus de droit fiscal commentés par l'administration (CADF/AC n° 1/2025).

➤ **Affaire n° 2024-32 M. A**

M. A a constitué, le 2 septembre 1998, la société anonyme (SA) Y, dont il était le président du conseil d'administration. Son capital était alors constitué de 100 605 actions et il en détenait 100 598. Cette société avait pour objet social la location meublée et l'activité d'édition de journaux et de publications périodiques. Elle publiait un mensuel sur le rugby.

À l'occasion d'une augmentation de capital de 766 864 euros en date du 30 juin 2000, M. X, beau-père de M. A, est entré au capital de la SA Y, en souscrivant 50 304 actions nouvelles, représentant 33,33 % de son capital social. Le capital est ainsi constitué de 150 909 actions.

M. A et Mme XA, fille de M. X, ont divorcé au cours de l'année 2003.

La SA Y a été transformée en société par actions simplifiée (SAS) à compter du 1^{er} janvier 2004 à la suite de la décision prise par l'assemblée générale extraordinaire des actionnaires du 31 décembre 2003. M. A a été nommé président de cette société.

Le 18 octobre 2006, M. A, qui détenait 74 des 100 parts constituant le capital social de la société civile immobilière (SCI) Z, le solde étant détenu par la SAS Y, a cédé l'ensemble de ses parts à cette société pour un prix de 370 000 euros. La SCI a fait l'objet d'une décision de dissolution le 28 novembre 2006. La transmission universelle du patrimoine de la SCI a été effectuée au profit de la société Y par acte notarié du 25 octobre 2007.

La SAS Y est ainsi devenue propriétaire d'un ensemble immobilier, estimé à 1 million d'euros, essentiellement constitué de deux appartements d'une surface de 120 et 220 m², situés à Courbevoie (92) et pour le surplus d'emplacements de stationnement. Il est précisé que l'un de ces appartements a constitué jusqu'au 1^{er} janvier 2019, la résidence principale de M. A, qui en avait la disposition gratuitement, l'autre appartement étant donné en location.

Par acte du 29 décembre 2014, M. X a cédé à M. A les 50 304 actions de la SAS Y qu'il détenait, pour le prix de 1 euro symbolique. L'acte, qui n'a pas été enregistré, indique que cette somme a été payée comptant.

M. X est décédé le 16 mars 2016, à l'âge de 82 ans, laissant pour lui succéder son épouse, Mme XB, et leur fille unique, Mme XA.

L'administration a estimé à l'issue de son contrôle que la valeur vénale des 50 304 actions cédées le 29 décembre 2014 s'élevait en réalité à 1 115 994 euros.

Elle a considéré de ce fait que leur cession pour un prix symbolique était dépourvue de contrepartie. Par une proposition de rectification du 23 décembre 2020, adressée à M. A, elle a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour regarder l'acte de cession comme étant fictif et le requalifier en donation déguisée de ces actions par M. X à M. A.

Elle a soumis, à hauteur de la valeur vénale qu'elle avait ainsi déterminée, cette libéralité aux droits de mutation à titre gratuit prévus au 1° de l'article 750 ter du code général des impôts, selon le tarif des droits prévu au tableau III de l'article 777 de ce code pour les non-parents.

Les termes de cette proposition ont été repris dans deux propositions de rectifications adressées le même jour à Mmes XB et XA, respectivement conjoint survivant et fille unique de M. X, en leur qualité d'ayants droit venant aux droits et obligations de celui-ci.

L'administration a précisé au donataire et aux ayants droit du donateur qu'en vertu du principe de solidarité résultant des articles 1705 et 1754 du même code, ils étaient redevables solidaires des droits dus, des intérêts de retard et de la majoration de 80 % pour abus de droit dont les droits dus ont été assortis.

Les sommes dues solidairement par le donataire et les ayants droit du donateur s'élèvent à 1 343 210 euros.

Le Comité a entendu ensemble M. A assisté de son conseil ainsi que le représentant de l'administration.

Le Comité rappelle qu'en vertu de l'article 894 du code civil, la donation entre vifs est un acte par lequel le donateur se dépouille actuellement et irrévocablement de la chose donnée en faveur du donataire qui l'accepte et que la qualification de libéralité suppose la conjonction d'un élément matériel, caractérisé par un avantage objectif attribué au bénéficiaire, et un élément intentionnel, traduisant la volonté chez le donateur de procurer cet avantage au bénéficiaire.

Il rappelle également que la preuve de l'intention libérale ne peut se déduire du seul déséquilibre constaté entre les engagements des parties au contrat, ni de la seule modicité du prix stipulé et qu'il convient de tenir compte des contreparties à cette dépossession dont le contribuable se prévaut et dont il justifie par des éléments probants.

Le Comité relève, au vu des explications fournies en séance, d'une part, qu'en égard à l'investissement de M. X dans l'univers du rugby, à titre personnel et par l'intermédiaire du groupe dont il était le dirigeant et associé, et, d'autre part, que compte tenu de son niveau de fortune, celui-ci, en cédant les actions de la SAS Y au prix de 1 euro, a cherché à se défaire de sa participation au capital de la société publant un magazine sur le rugby, dont la ligne éditoriale, choisie par M. A, était susceptible d'affecter les bonnes relations qu'il souhaitait conserver avec les instances de ce sport. Il estime que M. X a ainsi entendu mettre un terme à un différend de nature professionnelle avec son ex-gendre avec lequel il n'entretenait plus de relations familiales à la suite du divorce de M. A avec sa fille unique et il ne souhaitait plus avoir de relations professionnelles dans une société enregistrant des pertes récurrentes d'années en années.

Le Comité en déduit, sans qu'il soit besoin de se prononcer sur la contestation de la valeur des actions retenue par l'administration, que si celle-ci excipe de liens d'affection et familiaux qui auraient perduré en dépit de ce divorce au motif que le donateur est le grand-père des enfants de M. A, elle n'établit pas par les seuls éléments dont elle se prévaut l'intention libérale de M. X vis-à-vis de M. A.

Le Comité émet en conséquence l'avis que, dans les circonstances de l'espèce, l'administration n'est 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 pour requalifier fiscalement l'acte de cession du 28 décembre 2014 en donation déguisée des titres sociaux.

Nota : l'administration a décidé de ne pas se ranger à l'avis émis par le Comité.

En effet, elle estime que la cession litigieuse peut être requalifiée en donation déguisée dès lors que la valorisation des titres à une valeur symbolique (1€), sans aucun rapport avec leur valeur réelle, qui correspond en fait à une vente à vil prix, établit le caractère gratuit de la convention et, par suite, la fictivité de l'acte (en ce sens, Cass.com, arrêt du 7 juillet 2021, n°19-16.446) ;

En conséquence, la prétendue vente constitue bien une donation déguisée taxable au vu de l'avantage accordé à l'acquéreur du fait d'une cession à un prix symbolique, qu'il ne pouvait méconnaître au regard de sa qualité de dirigeant et de propriétaire du bien immobilier susvisé.

➤ **Affaire n° 2024-33 Mme XA**

M. A a constitué, le 2 septembre 1998, la société anonyme (SA) Y, dont il était le président du conseil d'administration. Son capital était alors constitué de 100 605 actions et il en détenait 100 598. Cette société avait pour objet social la location meublée et l'activité d'édition de journaux et de publications périodiques. Elle publiait un mensuel sur le rugby.

À l'occasion d'une augmentation de capital de 766 864 euros en date du 30 juin 2000, M. X, beau-père de M. A, est entré au capital de la SA Y, en souscrivant 50 304 actions nouvelles, représentant 33,33 % de son capital social. Le capital est ainsi constitué de 150 909 actions.

M. A et Mme XA, fille de M. X, ont divorcé au cours de l'année 2003.

La SA Y a été transformée en société par actions simplifiée (SAS) à compter du 1^{er} janvier 2004 à la suite de la décision prise par l'assemblée générale extraordinaire des actionnaires du 31 décembre 2003. M. A a été nommé président de cette société.

Le 18 octobre 2006, M. A, qui détenait 74 des 100 parts constituant le capital social de la société civile immobilière (SCI) Z, le solde étant détenu par la SAS Y, a cédé l'ensemble de ses parts à cette société pour un prix de 370 000 euros. La SCI a fait l'objet d'une décision de dissolution le 28 novembre 2006. La transmission universelle du patrimoine de la SCI a été effectuée au profit de la société Y par acte notarié du 25 octobre 2007.

La SAS Y est ainsi devenue propriétaire d'un ensemble immobilier, estimé à 1 million d'euros, essentiellement constitué de deux appartements d'une surface de 120 et 220 m², situés à Courbevoie (92) et pour le surplus d'emplacements de stationnement. Il est précisé que l'un de ces appartements a constitué jusqu'au 1^{er} janvier 2019, la résidence principale de M. A, qui en avait la disposition gratuitement, l'autre appartement étant donné en location.

Par acte du 29 décembre 2014, M. X a cédé à M. A, les 50 304 actions de la SAS Y qu'il détenait, pour le prix de 1 euro symbolique. L'acte, qui n'a pas été enregistré, indique que cette somme a été payée comptant.

M. X est décédé le 16 mars 2016, à l'âge de 82 ans, laissant pour lui succéder son épouse, Mme XB, et leur fille unique, Mme XA.

L'administration a estimé à l'issue de son contrôle que la valeur vénale des 50 304 actions cédées le 29 décembre 2014 s'élevait en réalité à 1 115 994 euros.

Elle a considéré de ce fait que leur cession pour un prix symbolique était dépourvue de contrepartie. Par une proposition de rectification adressée le 23 décembre 2020 à Mme XA, en sa qualité d'ayant droit de son père, venant aux droits et obligations de celui-ci, elle a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour regarder l'acte de cession comme étant fictif et le requalifier en donation déguisée de ces actions par M. X à M. A.

Elle a soumis, à hauteur de la valeur vénale qu'elle avait ainsi déterminée, cette libéralité aux droits de mutation à titre gratuit prévus au 1^{er} de l'article 750 ter du code général des impôts, selon le tarif des droits prévu au tableau III de l'article 777 de ce code pour les non-parents.

Les termes de cette proposition ont été repris dans deux propositions de rectifications adressées le même jour à M. A, en qualité de donataire, et à Mme XB, en qualité de conjoint survivant et d'ayant droit de M. X, venant aux droits et obligations de celui-ci.

L'administration a précisé au donataire et aux ayants droit du donateur qu'en vertu du principe de solidarité résultant des articles 1705 et 1754 du même code, ils étaient redevables solidaires des droits dus, des intérêts de retard et de la majoration de 80 % pour abus de droit dont les droits dus ont été assortis.

Les sommes dues solidairement par le donataire et les ayants droit du donateur s'élèvent à 1 343 210 euros.

Le Comité rappelle qu'en vertu de l'article 894 du code civil, la donation entre vifs est un acte par lequel le donateur se dépouille actuellement et irrévocablement de la chose donnée en faveur du donataire qui l'accepte et que la qualification de libéralité suppose la conjonction d'un élément matériel, caractérisé par un avantage objectif attribué au bénéficiaire, et un élément intentionnel, traduisant la volonté chez le donateur de procurer cet avantage au bénéficiaire.

Il rappelle également que la preuve de l'intention libérale ne peut se déduire du seul déséquilibre constaté entre les engagements des parties au contrat, ni de la seule modicité du prix stipulé et qu'il convient de tenir compte des contreparties à cette dépossession dont le contribuable se prévaut et dont il justifie par des éléments probants.

Le Comité relève, au vu des explications fournies en séance par M. A, avec lequel Mme XA est redevable solidaire de l'impôt réclamé, d'une part, qu'en égard à l'investissement de M. X dans l'univers du rugby, à titre personnel et par l'intermédiaire du groupe dont il était le dirigeant et associé, et, d'autre part, que, compte tenu de son niveau de fortune, celui-ci, en cédant les actions de la SAS Y au prix de 1 euro, a cherché à se défaire de sa participation au capital de la société publant un magazine sur le rugby, dont la ligne éditoriale, choisie par M. A, était susceptible d'affecter les bonnes relations qu'il souhaitait conserver avec les instances de ce sport. Il estime que M. X a ainsi entendu mettre un terme à un différend de nature professionnelle avec son ex-gendre avec lequel il n'entretenait plus de relations familiales à la suite du divorce de M. A avec sa fille unique et il ne souhaitait plus avoir de relations professionnelles dans une société enregistrant des pertes récurrentes d'années en années.

Le Comité en déduit, sans qu'il soit besoin de se prononcer sur la contestation de la valeur des actions retenue par l'administration, que si celle-ci excipe de liens d'affection et familiaux qui auraient perduré en dépit de ce divorce au motif que le donateur est le grand-père des enfants de M. A, elle n'établit pas par les seuls éléments dont elle se prévaut l'intention libérale de M. X vis-à-vis de M. A.

Le Comité émet en conséquence l'avis que, dans les circonstances de l'espèce, l'administration n'est 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 pour requalifier fiscalement l'acte de cession du 28 décembre 2014 en donation déguisée des titres sociaux.

Nota : l'administration a décidé de ne pas se ranger à l'avis émis par le Comité.

En effet, elle estime que la cession litigieuse peut être requalifiée en donation déguisée dès lors que la valorisation des titres à une valeur symbolique (1€), sans aucun rapport avec leur valeur réelle, qui correspond en fait à une vente à vil prix, établit le caractère gratuit de la convention et, par suite, la fictivité de l'acte (en ce sens, Cass.com, arrêt du 7 juillet 2021, n°19-16.446) ;

En conséquence, la prétendue vente constitue bien une donation déguisée taxable au vu de l'avantage accordé à l'acquéreur du fait d'une cession à un prix symbolique, qu'il ne pouvait méconnaître au regard de sa qualité de dirigeant et de propriétaire du bien immobilier susvisé.

➤ **Affaire n° 2024-34 Mme XB**

M. A a constitué, le 2 septembre 1998, la société anonyme (SA) Y, dont il était le président du conseil d'administration. Son capital était alors constitué de 100 605 actions et il en détenait 100 598. Cette société avait pour objet social la location meublée et l'activité d'édition de journaux et de publications périodiques. Elle publiait un mensuel sur le rugby.

À l'occasion d'une augmentation de capital de 766 864 euros en date du 30 juin 2000, M. X, beau-père de M. A, est entré au capital de la SA Y, en souscrivant 50 304 actions nouvelles, représentant 33,33 % de son capital social. Le capital est ainsi constitué de 150 909 actions.

M. A et Mme XA, fille de M. X, ont divorcé au cours de l'année 2003.

La SA Y a été transformée en société par actions simplifiée (SAS) à compter du 1^{er} janvier 2004 à la suite de la décision prise par l'assemblée générale extraordinaire des actionnaires du 31 décembre 2003. M. A a été nommé président de cette société.

Le 18 octobre 2006, M. A, qui détenait 74 des 100 parts constituant le capital social de la société civile immobilière (SCI) Z, le solde étant détenu par la SAS Y, a cédé l'ensemble de ses parts à cette société pour un prix de 370 000 euros. La SCI a fait l'objet d'une décision de dissolution le 28 novembre 2006. La transmission universelle du patrimoine de la SCI a été effectuée au profit de la société Y par acte notarié du 25 octobre 2007.

La SAS Y est ainsi devenue propriétaire d'un ensemble immobilier, estimé à 1 million d'euros, essentiellement constitué de deux appartements d'une surface de 120 et 220 m², situés à Courbevoie (92) et pour le surplus d'emplacements de stationnement. Il est précisé que l'un de ces appartements a constitué jusqu'au 1^{er} janvier 2019, la résidence principale de M. A, qui en avait la disposition gratuitement, l'autre appartement étant donné en location.

Par acte du 29 décembre 2014, M. X a cédé à M. A, les 50 304 actions de la SAS Y qu'il détenait, pour le prix de 1 euro symbolique. L'acte, qui n'a pas été enregistré, indique que cette somme a été payée comptant.

M. X est décédé le 16 mars 2016, à l'âge de 82 ans, laissant pour lui succéder son épouse, Mme XB, et leur fille unique, Mme XA.

L'administration a estimé à l'issue de son contrôle que la valeur vénale des 50 304 actions cédées le 29 décembre 2014 s'élevait en réalité à 1 115 994 euros.

Elle a considéré de ce fait que leur cession pour un prix symbolique était dépourvue de contrepartie. Par une proposition de rectification adressée le 23 décembre 2020 à Mme XB, en sa qualité de conjoint survivant, venant aux droits et obligations de M. X, elle a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour regarder l'acte de cession comme étant fictif et le requalifier en donation déguisée de ces actions par M. X à M. A.

Elle a soumis, à hauteur de la valeur vénale qu'elle avait ainsi déterminée, cette libéralité aux droits de mutation à titre gratuit prévus au 1^{er} de l'article 750 ter du code général des impôts, selon le tarif des droits prévu au tableau III de l'article 777 de ce code pour les non-parents.

Les termes de cette proposition ont été repris dans deux propositions de rectifications adressées le même jour à M. A, en qualité de donataire, et à Mme XA, en sa qualité d'ayant droit de son père, venant aux droits et obligations de celui-ci.

L'administration a précisé au donataire et aux ayants droit du donateur qu'en vertu du principe de solidarité résultant des articles 1705 et 1754 du même code, ils étaient redevables solidaires des

droits dus, des intérêts de retard et de la majoration de 80 % pour abus de droit dont les droits dus ont été assortis.

Les sommes dues solidairement par le donataire et les ayants droit du donateur s'élèvent à 1 343 210 euros.

Le Comité rappelle qu'en vertu de l'article 894 du code civil, la donation entre vifs est un acte par lequel le donateur se dépouille actuellement et irrévocablement de la chose donnée en faveur du donataire qui l'accepte et que la qualification de libéralité suppose la conjonction d'un élément matériel, caractérisé par un avantage objectif attribué au bénéficiaire, et un élément intentionnel, traduisant la volonté chez le donateur de procurer cet avantage au bénéficiaire.

Il rappelle également que la preuve de l'intention libérale ne peut se déduire du seul déséquilibre constaté entre les engagements des parties au contrat, ni de la seule modicité du prix stipulé et qu'il convient de tenir compte des contreparties à cette dépossession dont le contribuable se prévaut et dont il justifie par des éléments probants.

Le Comité relève, au vu des explications fournies en séance par M. A, avec lequel Mme XB est redevable solidaire de l'impôt réclamé, d'une part, qu'eu égard à l'investissement de M. X dans l'univers du rugby, à titre personnel et par l'intermédiaire du groupe dont il était le dirigeant et associé, et, d'autre part, que, compte tenu de son niveau de fortune, celui-ci, en cédant les actions de la SAS Y au prix de 1 euro, a cherché à se défaire de sa participation au capital de la société publant un magazine sur le rugby, dont la ligne éditoriale, choisie par M. A, était susceptible d'affecter les bonnes relations qu'il souhaitait conserver avec les instances de ce sport. Il estime que M. X a ainsi entendu mettre un terme à un différend de nature professionnelle avec son ex-gendre avec lequel il n'entretenait plus de relations familiales à la suite du divorce de M. A avec sa fille unique et il ne souhaitait plus avoir de relations professionnelles dans une société enregistrant des pertes récurrentes d'années en années.

Le Comité en déduit, sans qu'il soit besoin de se prononcer sur la contestation de la valeur des actions retenue par l'administration, que si celle-ci excipe de liens d'affection et familiaux qui auraient perduré en dépit de ce divorce au motif que le donateur est le grand-père des enfants de M. A, elle n'établit pas par les seuls éléments dont elle se prévaut l'intention libérale de M. X vis-à-vis de M. A.

Le Comité émet en conséquence l'avis que, dans les circonstances de l'espèce, l'administration n'est 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 pour requalifier fiscalement l'acte de cession du 28 décembre 2014 en donation déguisée des titres sociaux.

Nota : l'administration a décidé de ne pas se ranger à l'avis émis par le Comité.

En effet, elle estime que la cession litigieuse peut être requalifiée en donation déguisée dès lors que la valorisation des titres à une valeur symbolique (1€), sans aucun rapport avec leur valeur réelle, qui correspond en fait à une vente à vil prix, établit le caractère gratuit de la convention et, par suite, la fictivité de l'acte (en ce sens, Cass.com, arrêt du 7 juillet 2021, n°19-16.446) ;

En conséquence, la prétendue vente constitue bien une donation déguisée taxable au vu de l'avantage accordé à l'acquéreur du fait d'une cession à un prix symbolique, qu'il ne pouvait méconnaître au regard de sa qualité de dirigeant et de propriétaire du bien immobilier susvisé.

➤ **Affaire n° 2024-35 M. C**

Mme D a conclu le 12 décembre 2018 devant notaire, à l'hôpital où elle était soignée depuis le 5 décembre précédent, un pacte civil de solidarité avec Mme E qu'elle a par ailleurs instituée, par testament authentique du même jour, légataire universelle de ses biens.

Mme D est décédée le 12 janvier 2019 sans avoir quitté l'hôpital. En sa qualité de légataire universelle de la défunte, Mme E a hérité de la totalité de son patrimoine. Aucun droit de mutation à titre gratuit n'a été versé au titre de cette succession en vertu de l'article 796-0 bis du code général des impôts.

À l'issue du contrôle de la déclaration de succession, l'administration a considéré qu'il n'y avait eu entre Mmes D et E ni établissement d'une résidence commune, ni cohabitation, que ce soit avant ou après la conclusion de ce pacte, que Mme E se trouvait dans un lien de subordination à l'égard de Mme D dont elle était depuis 2015 salariée en qualité d'auxiliaire de vie à domicile, qu'aucun élément ne permettait de caractériser l'existence d'une vie de couple entre les partenaires dans laquelle Mme E aurait contribué aux dépenses communes que ce soit avant ou après la date de ce contrat, et, qu'en raison de la grave maladie de Mme D ayant conduit à son hospitalisation à 16 reprises en 2018, les deux femmes n'avaient pas davantage de perspective d'avoir une telle vie de couple après la conclusion du PACS.

Elle a ainsi estimé que le pacte civil de solidarité du 12 décembre 2018 était fictif et avait été conclu aux fins de permettre à Mme E de recevoir la succession de Mme D en exonération totale de droits de mutation conformément aux dispositions de l'article 796-0 bis du code général des impôts.

Elle a en conséquence adressé le 9 novembre 2023 à M. C, fils de Mme E, héritier de sa mère décédée le 6 septembre 2023, une proposition de rectification sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter ce pacte et a taxé l'actif successoral au taux de 60 % prévu entre personnes non-parentes par l'article 777 du code général des impôts. Les droits mis à sa charge, assortis des intérêts de retard, s'élèvent à 2 340 823 euros.

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

Le Comité relève, d'une part, qu'en vertu respectivement des dispositions des articles 515-1 et 515-7 du code civil, le pacte civil de solidarité est un contrat conclu par deux personnes physiques majeures de sexe différent ou de même sexe, pour organiser leur vie commune et qu'il se dissout notamment à la date du décès de l'un des partenaires et, d'autre part, que ce contrat obéit aux modalités précisées par les articles 515-2 et suivants du même code.

Il constate que, lorsqu'une personne a, comme en l'espèce, été instituée légataire universelle par son partenaire prédece dé, elle est exonérée, en application des dispositions de l'article 796-0 bis du code général des impôts, des droits de mutation par décès sur l'actif successoral qui lui revient.

Le Comité estime que si l'administration se prévaut, sur le fondement de l'article L 64 du livre des procédures fiscales, de la fictivité d'un tel contrat et considère qu'il ne lui est pas opposable afin de faire ainsi échec au bénéfice pour le partenaire survivant de cette exonération, il lui appartient d'établir que le pacte n'a été conclu qu'en vue d'atteindre un résultat étranger aux buts pour lesquels le législateur l'a institué.

Il note que l'administration ne conteste pas l'ancienneté de la relation personnelle entre Mme E et Mme D, laquelle est corroborée par la désignation en 2011 par Mme D de Mme E comme mandataire dans le cadre d'un mandat de protection future et par l'acquisition en 2014 par Mme E d'une maison située à proximité immédiate du domicile de Mme D, laquelle en a financé elle-même les échéances du prêt.

Le Comité observe que si les obligations découlant du pacte civil de solidarité en matière de vie commune naissent à compter de sa signature, l'article 515-3 du code civil prévoit le cas de l'empêchement grave faisant obstacle, au jour de la conclusion du pacte, à la fixation de la résidence commune des partenaires. Il considère à cet égard que l'hospitalisation pour cause de maladie de Mme D constitue un empêchement présentant ce caractère.

Le Comité relève que M. C invoque plusieurs éléments de nature à caractériser les liens d'affection unissant depuis plusieurs années ces partenaires et qu'il fait valoir que, si sa mère était liée par une relation de travail à Mme D, elle était chargée depuis 2015, avant que la maladie de celle-ci ne se déclare, au titre de services aux personnes à leur domicile relatifs aux tâches ménagères ou familiales relevant du 3° de l'article L 7231-1 du code de travail, de tâches administratives, auxquelles ses anciennes fonctions de secrétaire comptable la prédisposaient, l'entretien du logement étant assuré par une autre personne salariée, et qu'elle n'occupait pas ainsi, contrairement à ce que l'administration prétend, un emploi d'auxiliaire de vie auquel renvoie le 2° du même article.

Le Comité considère enfin que les apparences créées par la proximité entre la date du décès de Mme D et celle de la conclusion du pacte civil de solidarité ne sont pas, à elles seules, de nature à établir le caractère fictif de ce contrat conclu devant notaire.

Le Comité estime en conséquence, au vu du dossier soumis à son appréciation et des précisions apportées lors de la séance, que l'administration n'apporte pas la preuve, par les éléments dont elle se prévaut, que le pacte civil de solidarité n'a été conclu qu'en vue d'atteindre un résultat étranger aux buts pour lesquels le législateur l'a institué et présente ainsi un caractère fictif et que, par suite, elle n'est 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 a décidé de suivre l'avis émis par le comité.