

**Cour de cassation**

**chambre commerciale**

**Audience publique du 23 juin 2015**

**N° de pourvoi: 13-19486**

ECLI:FR:CCASS:2015:CO00630

Publié au bulletin

**Rejet**

**Mme Mouillard (président), président**

Me Copper-Royer, SCP Thouin-Palat et Boucard, avocat(s)

**REPUBLIQUE FRANCAISE**

**AU NOM DU PEUPLE FRANCAIS**

LA COUR DE CASSATION, CHAMBRE COMMERCIALE, a rendu l'arrêt suivant :

Sur le second moyen :

Attendu, selon l'arrêt attaqué (Paris, 26 février 2013), que, le 22 décembre 2000 puis le 8 décembre 2001, Mme X...-Y... a acquis des parts de la société civile immobilière Olga ; que, le 5 avril 2007, l'administration fiscale lui a notifié une proposition de rectification sur la valeur déclarée de ces parts, en soutenant que les cessions constituaient des donations indirectes ; qu'après avis de la commission départementale de conciliation, mise en recouvrement des impositions supplémentaires et rejet partiel de sa réclamation contentieuse, Mme X...-Y... a saisi le tribunal de grande instance afin d'être déchargée de l'imposition subsistante ;

Attendu que le directeur général des finances publiques fait grief à l'arrêt d'accueillir cette demande alors, selon le moyen, qu'il résulte des dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, dans sa version applicable aux faits de l'espèce, que ne peuvent être opposés à l'administration fiscale les actes qui dissimulent la portée véritable d'un contrat ou d'une convention à l'aide de clauses qui donnent ouverture à des droits d'enregistrement ou à une taxe de publicité foncière moins élevée ; qu'en application de cet article, l'administration fiscale peut utiliser la procédure d'abus de droit pour écarter les actes fictifs ou inspirés par un motif exclusivement fiscal ; qu'en décidant que cette procédure aurait dû être utilisée dans le cadre d'un redressement portant sur l'existence d'une donation indirecte, alors que l'administration fiscale n'a jamais invoqué une quelconque dissimulation ou fictivité, la cour d'appel a violé l'article L. 64 du livre des procédures fiscales ;

Mais attendu que l'arrêt constate que, même si l'administration n'a pas explicitement reproché à Mme X...-Y... le caractère fictif des actes litigieux ou leur inspiration par

un motif exclusivement fiscal, elle s'est, dans la proposition de rectification, attachée à démontrer la réunion des éléments constitutifs d'une donation, tout en invoquant la volonté manifeste et délibérée de celle-ci d'éluider les droits dont elle était redevable, et a, dans ses écritures d'appel, soutenu que les actes en cause n'avaient que l'apparence de mutations à titre onéreux ; que la cour d'appel a pu déduire de ces constatations et appréciations que l'administration s'était nécessairement placée sur le terrain de l'abus de droit et que, faute par elle de s'être conformée à la procédure prévue par le texte visé au moyen, la procédure de redressement et celle subséquente de recouvrement étaient entachées d'irrégularité, justifiant le dégrèvement ordonné par le tribunal ; que le moyen n'est pas fondé ;

Et attendu qu'il n'y a pas lieu de statuer par une décision spécialement motivée sur le premier moyen, qui n'est manifestement pas de nature à entraîner la cassation ;

PAR CES MOTIFS :

REJETTE le pourvoi ;

Condamne le directeur général des finances publiques aux dépens ;

Vu l'article 700 du code de procédure civile, rejette les demandes ;

Ainsi fait et jugé par la Cour de cassation, chambre commerciale, financière et économique, et prononcé par le président en son audience publique du vingt-trois juin deux mille quinze.

MOYENS ANNEXES au présent arrêt

Moyens produits par la SCP Thouin-Palat et Boucard, avocat aux Conseils, pour le directeur général des finances publiques

PREMIER MOYEN DE CASSATION

Le moyen reproche à l'arrêt attaqué d'AVOIR confirmé le jugement et ordonné la décharge des droits et pénalités mis à la charge de Mme Catherine X...épouse Y....

AUX MOTIFS QUE « Sur la régularité de la procédure de redressement

Considérant que le livre des procédures fiscales (LPF) dispose, dans son article L. 64, dans sa rédaction en vigueur à l'époque des faits, que « ne peuvent être opposés à l'administration des impôts les actes qui dissimulent la portée véritable d'un contrat ou d'une convention à l'aide de clauses :

a) Qui donnent ouverture à des droits d'enregistrement ou à une taxe de publicité foncière moins élevés ;

b) Ou qui déguisent soit une réalisation, soit un transfert de bénéfices ou de revenus ;

c) Ou qui permettent d'éviter, en totalité ou en partie, le paiement des taxes sur le chiffre d'affaires correspondant aux opérations effectuées en exécution d'un contrat ou d'une convention.

L'administration est en droit de restituer son véritable caractère à l'opération litigieuse. En cas de désaccord sur les rectifications notifiées sur le fondement du présent article, le litige est soumis, à la demande du contribuable, à l'avis du comité consultatif pour la répression des abus de droit. L'administration peut également soumettre le litige à l'avis du comité dont les avis rendus feront l'objet d'un rapport annuel ».

Considérant qu'il résulte des dispositions de l'article L. 64 du LPF que, lorsque l'administration use de la faculté qu'elles lui confèrent dans des conditions telles que la charge de la preuve lui incombe, elle doit, pour pouvoir écarter comme n'étant pas opposables certains actes passés par le contribuable, établir que ces actes ont un caractère fictif, ou, que recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes à

l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que de limiter ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, s'il n'avait pas passé ces actes, aurait normalement supportées, eu égard à sa situation ou à ses activités réelles (CE 28 février 2007, Persicot, req. N° 284565) ;

Considérant que M. le chef des services fiscaux chargé de la direction de contrôle fiscal d'Ile de France Ouest demande à la cour de réformer le jugement entrepris en ce qu'il a, à tort, déclaré irrégulière la procédure de vérification au motif que les services fiscaux s'étaient placés implicitement sur le terrain de la procédure d'abus de droit prévue par les dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, alors que seule la procédure de redressement contradictoire prévue à l'article L. 55 du livre des procédures fiscales était applicable ;

Que l'appelant précise que les cessions en cause n'ont pas été écartées au motif que ces actes seraient, soit fictifs, soit inspirés par un motif exclusivement fiscal, et que les services vérificateurs se sont bornés à restituer à ces actes leur véritable portée fiscale, en considérant qu'il s'agissait de mutations à titre onéreux à hauteur du prix de vente convenu entre les parties et de mutations à titre gratuit à hauteur de la minoration constatée ;

Qu'ainsi, selon l'administration des impôts, les services vérificateurs ont correctement interprété les actes en cause comme des donations indirectes en leur appliquant les droits d'enregistrement correspondants ;

Considérant que, pour sa part, Mme X...-Y... sollicite la confirmation du jugement déféré en faisant essentiellement valoir que l'administration des impôts aurait dû mettre en oeuvre la procédure de répression des abus de droit pour procéder à la rectification critiquée, dès lors que, sous couvert de donation indirecte, elle vise, en réalité, une donation déguisée se dissimulant sous l'apparence d'un acte à titre onéreux ;

Que l'intimée maintient que la requalification des actes de cession de parts qui lui est opposée est d'autant plus critiquable que le prix de la cession n'était pas dérisoire et qu'elle n'entretenait aucun lien familial ou affectif avec Mme Z...;

Considérant qu'il est rappelé qu'après avis de la commission départementale de conciliation, l'administration des impôts a retenu un écart entre la valeur d'une part sociale convenue par les parties et sa valeur réelle de 1176, 31 euros au lieu de 1512, 31 euros pour la première cession et à 1272, 31 € au lieu de 1632, 31 euros pour la seconde cession, soit une « discordance constitutive de la donation » d'un montant de 28 231 euros pour la première cession et de 30 535 euros, pour la seconde cession ;

Considérant que, dans la proposition de rectification, l'administration, qui avait relevé, dans le paragraphe intitulé « analyse juridique de la cession en cause », que les actes en cause, translatifs de droits, sont « porteurs d'une opération qualifiée par le service de donation indirecte, ce qui fait de Mme X...-Y... la donataire, au vu de la discordance entre la valeur des parts et leur prix de vente », s'est attachée à démontrer la réunion des éléments constitutifs d'une donation, soit l'intention libérale du donateur, son appauvrissement matérialisé par un dessaisissement irrévocable et, enfin, l'acceptation du bénéficiaire ;

Que concernant l'intention libérale attachée à la qualification de donation, la proposition de rectification retient l'existence, au moment de la cession, d'un lien privilégié entre les donatrices et la donataire résultant du fait que Mme A...était la mère de Mme X...-Y..., que Mme B...était la belle soeur de Mme A...et que Mme

Z...était salariée d'un laboratoire dirigé par l'époux de Mme X...-Y... ;

Que la proposition de rectification relate ainsi : « Les relations familiales et affectives étant antérieures à la cession, la vente consentie à un prix très inférieur à la valeur vénale apparaît donc comme une libéralité accordée par le donateur à un membre de sa famille et un moyen de maintenir la détention des parts de la société dans le cercle familial » ;

Que, concernant le dessaisissement irrévocable du donateur conduisant à son appauvrissement, la proposition de rectification, qui se réfère au manque à gagner sur le prix des cessions des parts, comparé à leur valeur réelle, relate que les donatrices « ne pouvaient ignorer la valeur des parts de la SCI Olga eu égard à la valeur de l'immeuble du 38 rue de la Tour Billy à Argenteuil. C'est donc en toute connaissance de cause que les donatrices ont consentie à leur appauvrissement suite aux cessions de parts réalisées en faveur de la contribuable » ;

Qu'enfin, l'administration estime suffisamment établie l'acceptation du bénéficiaire dès la rédaction des actes de cession des parts sociales ;

Considérant que l'administration conclut :

« Le prix retenu lors des cessions des parts de la SCI OLGA étant respectivement 10 et 11 fois inférieur à sa valeur vénale, il y a absence totale de l'équilibre que l'on devrait trouver dans un contrat constitutif d'une vente. En l'occurrence, ce n'est plus un simple déséquilibre, mais une vente à prix lésionnaire caractérisant une donation indirecte, l'acte comportant un avantage à titre gratuit au profit d'une partie à l'acte. Les cessions de parts ont bien été réalisées à titre onéreux, mais recèlent un important déséquilibre : au profit du bénéficiaire d'une part, au désavantage du cédant d'autre part, celui-ci réalisant une moins-value lors de cette opération » ;

Qu'enfin, dans le paragraphe « pénalités », l'administration, expose, pour justifier l'application d'une majoration de 40 %, pour manquement délibéré : « Les relations familiales et affectives étant antérieures à la cession, la vente consentie à un prix très inférieur à la valeur vénale apparaît donc comme une libéralité accordée par le donateur dont vous ne pouviez ignorer l'intérêt fiscal. En conséquence, il apparaît une volonté manifeste et délibérée, de votre part, d'éluider les droits dont vous étiez redevables » ;

Considérant qu'il ressort ainsi tant de la proposition de rectification que des réponses aux observations de la redevable et des explications données au soutien du rejet de sa réclamation, que l'administration des impôts ne s'est pas bornée, ainsi qu'elle le soutient désormais, à « interpréter » les cessions de parts sociales en cause et à leur restituer à ce qu'elle estimait être leur « véritable portée fiscale », sans pour autant remettre en cause ces actes et les requalifier ;

Considérant, en effet, que l'administration des impôts a finalement décidé que les cessions intervenues ne pouvaient lui être opposées au motif qu'elles dissimulaient la portée véritable d'une convention, soit en l'espèce une donation qualifiée d'indirecte, à l'aide de clauses qui donnent ouverture à un régime plus favorable en matière de droits d'enregistrement et que l'administration a bien, en définitive, restitué à l'opération litigieuse ce qu'elle estimait être son véritable caractère ;

Considérant que si M. le chef des services fiscaux chargé de la direction de contrôle fiscal de l'Ile de France Ouest (DIREC) fait valoir que la fictivité des actes litigieux ou leur inspiration par un motif exclusivement fiscal n'ont pas formellement été reprochés à la redevable, force est cependant de constater, d'une part, que l'appelant reconnaît bien explicitement, dans ses dernières écritures d'appel, que les

actes enregistrés « n'avaient que l'apparence de mutations à titre onéreux » et, d'autre part, que la proposition de rectification reproche tout aussi explicitement à Mme X...-Y... sa « volonté manifeste et délibérée d'éluder les droits dont elle était redevable » ;

Que, par surcroît, s'agissant de la seconde cession de parts sociales, Mme X...-Y... peut utilement faire observer que la seule circonstance retenue par l'administration des impôts selon laquelle Mme Z...était salariée d'un laboratoire dirigé par son époux, ne permet pas d'affirmer avec certitude qu'en raison de relations familiales et affectives antérieures à la cession, la cession de parts consentie à un prix très inférieur à la valeur vénale des parts révélait une libéralité accordée par le donateur à un membre de sa famille et apparaissait comme un moyen de maintenir la détention des parts de la société dans le cercle familial ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que c'est à bon droit que les premiers juges ont constaté que l'administration des impôts s'était ainsi placée implicitement mais nécessairement sur le terrain de l'abus de droit et, qu'en conséquence, il lui appartenait de mettre en oeuvre la procédure prévue par les dispositions de l'article L. 64 du LPF qui permettent au contribuable de bénéficier des garanties qu'elles prévoient ;

Que, faute par l'administration des impôts de s'être conformée à cette procédure, la procédure de redressement engagée au visa de l'article L. 55 du LPF et la procédure subséquente de recouvrement sont ainsi entachées d'irrégularité, et que, dès lors, c'est à juste titre que le tribunal a fait droit aux demandes de la redevable et a ordonné le dégrèvement sollicité ».

ALORS QU'il résulte des dispositions de l'article 1134 du code civil que les juges du fond ont l'obligation de ne pas dénaturer le sens clair et précis des documents de la cause ; qu'en affirmant que l'administration avait invoqué le caractère fictif des opérations litigieuses alors qu'au contraire, l'administration fiscale a toujours soutenu l'existence d'une donation indirecte en l'absence de volonté de dissimulation, la cour d'appel a dénaturé les termes clairs et précis de la proposition de rectification du 5 avril 2007 et de la réponse aux observations du contribuable du 11 mai 2007 méconnaissant ainsi les exigences du texte susvisé.

#### SECOND MOYEN DE CASSATION

Le moyen reproche à l'arrêt attaqué d'AVOIR confirmé le jugement et ordonné la décharge des droits et pénalités mis à la charge de Mme Catherine X...épouse Y....

AUX MOTIFS QUE « Sur la régularité de la procédure de redressement

Considérant que le livre des procédures fiscales (LPF) dispose, dans son article L. 64, dans sa rédaction en vigueur à l'époque des faits, que « ne peuvent être opposés à l'administration des impôts les actes qui dissimulent la portée véritable d'un contrat ou d'une convention à l'aide de clauses :

- a) Qui donnent ouverture à des droits d'enregistrement ou à une taxe de publicité foncière moins élevés ;
- b) Ou qui déguisent soit une réalisation, soit un transfert de bénéfices ou de revenus ;
- c) Ou qui permettent d'éviter, en totalité ou en partie, le paiement des taxes sur le chiffre d'affaires correspondant aux opérations effectuées en exécution d'un contrat ou d'une convention.

L'administration est en droit de restituer son véritable caractère à l'opération litigieuse. En cas de désaccord sur les rectifications notifiées sur le fondement du présent

article, le litige est soumis, à la demande du contribuable, à l'avis du comité consultatif pour la répression des abus de droit. L'administration peut également soumettre le litige à l'avis du comité dont les avis rendus feront l'objet d'un rapport annuel ».

Considérant qu'il résulte des dispositions de l'article L. 64 du LPF que, lorsque l'administration use de la faculté qu'elles lui confèrent dans des conditions telles que la charge de la preuve lui incombe, elle doit, pour pouvoir écarter comme n'étant pas opposables certains actes passés par le contribuable, établir que ces actes ont un caractère fictif, ou, que recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que de limiter ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, s'il n'avait pas passé ces actes, aurait normalement supportées, eu égard à sa situation ou à ses activités réelles (CE 28 février 2007, Persicot, req. N° 284565) ;

Considérant que M. le chef des services fiscaux chargé de la direction de contrôle fiscal d'Ile de France Ouest demande à la cour de réformer le jugement entrepris en ce qu'il a, à tort, déclaré irrégulière la procédure de vérification au motif que les services fiscaux s'étaient placés implicitement sur le terrain de la procédure d'abus de droit prévue par les dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, alors que seule la procédure de redressement contradictoire prévue à l'article L. 55 du livre des procédures fiscales était applicable ;

Que l'appelant précise que les cessions en cause n'ont pas été écartées au motif que ces actes seraient, soit fictifs, soit inspirés par un motif exclusivement fiscal, et que les services vérificateurs se sont bornés à restituer à ces actes leur véritable portée fiscale, en considérant qu'il s'agissait de mutations à titre onéreux à hauteur du prix de vente convenu entre les parties et de mutations à titre gratuit à hauteur de la minoration constatée ;

Qu'ainsi, selon l'administration des impôts, les services vérificateurs ont correctement interprété les actes en cause comme des donations indirectes en leur appliquant les droits d'enregistrement correspondants ;

Considérant que, pour sa part, Mme X...-Y... sollicite la confirmation du jugement déféré en faisant essentiellement valoir que l'administration des impôts aurait dû mettre en oeuvre la procédure de répression des abus de droit pour procéder à la rectification critiquée, dès lors que, sous couvert de donation indirecte, elle vise, en réalité, une donation déguisée se dissimulant sous l'apparence d'un acte à titre onéreux ;

Que l'intimée maintient que la requalification des actes de cession de parts qui lui est opposée est d'autant plus critiquable que le prix de la cession n'était pas dérisoire et qu'elle n'entretenait aucun lien familial ou affectif avec Mme Z...;

Considérant qu'il est rappelé qu'après avis de la commission départementale de conciliation, l'administration des impôts a retenu un écart entre la valeur d'une part sociale convenue par les parties et sa valeur réelle de 1176, 31 euros au lieu de 1512, 31 euros pour la première cession et à 1272, 31 € au lieu de 1632, 31 euros pour la seconde cession, soit une « discordance constitutive de la donation » d'un montant de 28 231 euros pour la première cession et de 30 535 euros, pour la seconde cession ;

Considérant que, dans la proposition de rectification, l'administration, qui avait relevé, dans le paragraphe intitulé « analyse juridique de la cession en cause », que les actes en cause, translatifs de droits, sont « porteurs d'une opération qualifiée par le

service de donation indirecte, ce qui fait de Mme X...-Y... la donataire, au vu de la discordance entre la valeur des parts et leur prix de vente », s'est attachée à démontrer la réunion des éléments constitutifs d'une donation, soit l'intention libérale du donateur, son appauvrissement matérialisé par un dessaisissement irrévocable et, enfin, l'acceptation du bénéficiaire ;

Que concernant l'intention libérale attachée à la qualification de donation, la proposition de rectification retient l'existence, au moment de la cession, d'un lien privilégié entre les donatrices et la donataire résultant du fait que Mme A...était la mère de Mme X...-Y..., que Mme B...était la belle soeur de Mme A...et que Mme Z...était salariée d'un laboratoire dirigé par l'époux de Mme X...-Y... ;

Que la proposition de rectification relate ainsi : « Les relations familiales et affectives étant antérieures à la cession, la vente consentie à un prix très inférieur à la valeur vénale apparaît donc comme une libéralité accordée par le donateur à un membre de sa famille et un moyen de maintenir la détention des parts de la société dans le cercle familial » ;

Que, concernant le dessaisissement irrévocable du donateur conduisant à son appauvrissement, la proposition de rectification, qui se réfère au manque à gagner sur le prix des cessions des parts, comparé à leur valeur réelle, relate que les donatrices « ne pouvaient ignorer la valeur des parts de la SCI Olga eu égard à la valeur de l'immeuble du 38 rue de la Tour Billy à Argenteuil. C'est donc en toute connaissance de cause que les donatrices ont consentie à leur appauvrissement suite aux cessions de parts réalisées en faveur de la contribuable » ;

Qu'enfin, l'administration estime suffisamment établie l'acceptation du bénéficiaire dès la rédaction des actes de cession des parts sociales ;

Considérant que l'administration conclut :

« Le prix retenu lors des cessions des parts de la SCI OLGA étant respectivement 10 et 11 fois inférieur à sa valeur vénale, il y a absence totale de l'équilibre que l'on devrait trouver dans un contrat constitutif d'une vente. En l'occurrence, ce n'est plus un simple déséquilibre, mais une vente à prix lésionnaire caractérisant une donation indirecte, l'acte comportant un avantage à titre gratuit au profit d'une partie à l'acte. Les cessions de parts ont bien été réalisées à titre onéreux, mais recèlent un important déséquilibre : au profit du bénéficiaire d'une part, au désavantage du cédant d'autre part, celui-ci réalisant une moins-value lors de cette opération » ;

Qu'enfin, dans le paragraphe « pénalités », l'administration, expose, pour justifier l'application d'une majoration de 40 %, pour manquement délibéré : « Les relations familiales et affectives étant antérieures à la cession, la vente consentie à un prix très inférieur à la valeur vénale apparaît donc comme une libéralité accordée par le donateur dont vous ne pouviez ignorer l'intérêt fiscal. En conséquence, il apparaît une volonté manifeste et délibérée, de votre part, d'éluider les droits dont vous étiez redevables » ;

Considérant qu'il ressort ainsi tant de la proposition de rectification que des réponses aux observations de la redevable et des explications données au soutien du rejet de sa réclamation, que l'administration des impôts ne s'est pas bornée, ainsi qu'elle le soutient désormais, à « interpréter » les cessions de parts sociales en cause et à leur restituer à ce qu'elle estimait être leur « véritable portée fiscale », sans pour autant remettre en cause ces actes et les requalifier ;

Considérant, en effet, que l'administration des impôts a finalement décidé que les cessions intervenues ne pouvaient lui être opposées au motif qu'elles dissimulaient

la portée véritable d'une convention, soit en l'espèce une donation qualifiée d'indirecte, à l'aide de clauses qui donnent ouverture à un régime plus favorable en matière de droits d'enregistrement et que l'administration a bien, en définitive, restitué à l'opération litigieuse ce qu'elle estimait être son véritable caractère ;

Considérant que si M. le chef des services fiscaux chargé de la direction de contrôle fiscal de l'Île de France Ouest (DIREC) fait valoir que la fictivité des actes litigieux ou leur inspiration par un motif exclusivement fiscal n'ont pas formellement été reprochés à la redevable, force est cependant de constater, d'une part, que l'appelant reconnaît bien explicitement, dans ses dernières écritures d'appel, que les actes enregistrés « n'avaient que l'apparence de mutations à titre onéreux » et, d'autre part, que la proposition de rectification reproche tout aussi explicitement à Mme X...-Y... sa « volonté manifeste et délibérée d'éluder les droits dont elle était redevable » ;

Que, par surcroît, s'agissant de la seconde cession de parts sociales, Mme X...-Y... peut utilement faire observer que la seule circonstance retenue par l'administration des impôts selon laquelle Mme Z...était salariée d'un laboratoire dirigé par son époux, ne permet pas d'affirmer avec certitude qu'en raison de relations familiales et affectives antérieures à la cession, la cession de parts consentie à un prix très inférieur à la valeur vénale des parts révélait une libéralité accordée par le donateur à un membre de sa famille et apparaissait comme un moyen de maintenir la détention des parts de la société dans le cercle familial ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que c'est à bon droit que les premiers juges ont constaté que l'administration des impôts s'était ainsi placée implicitement mais nécessairement sur le terrain de l'abus de droit et, qu'en conséquence, il lui appartenait de mettre en oeuvre la procédure prévue par les dispositions de l'article L. 64 du LPF qui permettent au contribuable de bénéficier des garanties qu'elles prévoient ;

Que, faute par l'administration des impôts de s'être conformée à cette procédure, la procédure de redressement engagée au visa de l'article L. 55 du LPF et la procédure subséquente de recouvrement sont ainsi entachées d'irrégularité, et que, dès lors, c'est à juste titre que le tribunal a fait droit aux demandes de la redevable et a ordonné le dégrèvement sollicité ».

ALORS QU'il résulte des dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, dans sa version applicable aux faits de l'espèce, que ne peuvent être opposés à l'administration fiscale les actes qui dissimulent la portée véritable d'un contrat ou d'une convention à l'aide de clauses qui donnent ouverture à des droits d'enregistrement ou à une taxe de publicité foncière moins élevée ; qu'en application de cet article, l'administration fiscale peut utiliser la procédure d'abus de droit pour écarter les actes fictifs ou inspirés par un motif exclusivement fiscal ; qu'en décidant que cette procédure aurait dû être utilisée dans le cadre d'un redressement portant sur l'existence d'une donation indirecte, alors que l'administration fiscale n'a jamais invoqué une quelconque dissimulation ou fictivité, la cour d'appel a violé l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

**Publication :**

**Décision attaquée :** Cour d'appel de Paris, du 26 février 2013