

# BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

N° 51 DU 7 MAI 2012

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

## 13 L-2-12

INSTRUCTION DU 24 AVRIL 2012

AVIS RENDUS PAR LE COMITE DE L'ABUS DE DROIT FISCAL  
SEANCE DU 2 FEVRIER 2012

(LPF art. L. 64)

NOR : BCR Z 12 00024 J

Bureau JF-2B

### PRESENTATION

Dans le cadre de la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du LPF, le litige peut être soumis, à la demande du contribuable ou de l'administration, à l'avis du comité de l'abus de droit fiscal.

Les avis rendus par le comité de l'abus de droit fiscal font l'objet d'un rapport annuel adressé au Ministre par le Président du comité et qui est reproduit sous la forme d'un BOI.

Afin d'assurer une information plus complète et plus rapide, les avis rendus par ce comité sont également publiés.

La position qu'entend adopter l'administration sur chacun des dossiers soumis à l'avis du comité est indiquée à titre informatif.

Il est rappelé que lorsque l'administration ne se conforme pas à l'avis du comité, il lui appartient d'apporter la preuve du bien-fondé de la rectification.

Le présent BOI porte sur les avis rendus au cours de la séance du 2 février 2012.

Le Chef du Service juridique de la fiscalité

Jean-Pierre LIEB

**Séance du 2 février 2012**

**1. Affaire 2011-22 concernant la SARL X**

« La société à responsabilité limitée X, située à V, est une société de travail temporaire spécialisée dans le secteur du bâtiment et des travaux publics. Cette société est gérée par M. D, propriétaire de 50% des parts. Ses fils, MM. A et B détiennent, à parts égales, le capital restant.

En 2003, la société X a créé un établissement secondaire à C et contracté à cet effet un bail commercial le 21 juillet 2003.

Le 28 novembre 2005, lors d'une assemblée générale ordinaire, les associés de la SARL X ont décidé la mise en location-gérance du fonds de commerce de C.

Le 14 décembre 2005, le fonds de commerce de C est pris en location-gérance par la société X2, créée à cette même date. La société X2 est gérée par M. D associé à hauteur de 70 % du capital, la société X en détenant 30 %.

Aux termes de ce contrat, la SARL X2, reprend le contrat de travail de la secrétaire de l'agence exploitée à C, déclare avoir pris connaissance de la liste de l'ensemble des personnes employées dans le cadre de contrats de travail temporaire et s'engage à poursuivre le contrat de mandat de l'agent commercial.

Un nouveau bail commercial relatif à l'établissement de C est conclu le 1er décembre 2005, entre le bailleur et la société X, aux fins de permettre l'usage des locaux par la société X2.

L'administration a relevé que :

- le 30 novembre 2005, le chiffre d'affaires de la SARL X s'établissait à 7 597 349,86 € ;
- la société X n'avait pas comptabilisé les produits correspondant aux prestations de services du mois de décembre 2005 et avait procédé à des écritures de régularisation sous formes d'avoirs ou avoirs à établir ;
- le chiffre d'affaires réalisé par les deux entités en 2006, et sur les exercices suivants la mise en location gérance, demeurait sous le seuil de 7 600 000 €, alors même que le chiffre d'affaires cumulé des deux sociétés dépassait ce seuil ;
- la société X2 n'avait pas contracté de bail commercial pour l'établissement de C, ce local lui étant sous-loué par la société X ;
- l'établissement de C était toujours géré avec l'unique salariée permanente et le dialogue commercial n'avait pas changé au plan local ;
- les partenaires financiers de la société X2 étaient les mêmes que ceux de la société X ;
- la gestion comptable de la société X2 était assurée depuis le siège de la SARL X par un comptable salarié de cette dernière société avant d'être refacturée à la société X2 ;
- les frais généraux de la SARL X2 étaient pris en charge par la SARL X avant d'être refacturés à la première société ;
- la société X s'était portée caution solidaire de la société X2 auprès de l'organisme de caution des entreprises de travail temporaire.

L'administration a estimé que la création de la société X2 et la reprise de l'exploitation du fonds de commerce de C par cette même société par voie de location-gérance avait permis à la société X de réduire artificiellement son chiffre d'affaires, dans le but exclusivement fiscal de rester sous le seuil de 7 600 000 € déclenchant l'assujettissement à la cotisation minimale de taxe professionnelle prévue à l'article 1647 E du code général des impôts alors en vigueur. Elle a mis en œuvre les dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales relatives à l'abus de droit.

Le Comité estime que la décision de filialisation d'une activité qui était exercée antérieurement sous la forme d'une succursale n'est pas par elle-même de nature à caractériser un abus de droit.

Le Comité a relevé, au vu des éléments portés à sa connaissance, que :

- l'administration n'avait pas contesté l'existence d'un fonds de commerce dans le local de C, fonds qui avait été développé avec l'intermédiation d'un agent commercial et d'une salariée de l'agence située dans cette ville ;

- l'administration n'avait pas plus contesté la réalité juridique de la société X2 et du contrat de location gérance ;

- le maintien du bail commercial sur le local de C au nom de la société X, la reprise du contrat de travail de la salariée de l'agence de C par la société X2 ainsi que la poursuite du contrat de représentation commerciale sur le secteur de C, étaient des effets réguliers et normaux de la mise en location-gérance du fonds ;

- les frais engagés par la société X pour les besoins de l'activité du fonds de C avaient été régulièrement refacturés à la société X2 ;

- si la société X s'était portée caution de la société X2 et si les deux sociétés, appartenant à la même communauté d'intérêts, avaient eu recours aux mêmes établissements financiers, ces circonstances n'étaient pas de nature à démontrer l'absence totale d'autonomie de la société X2 dans l'exploitation du fonds de C.

Par suite, le Comité déduit de l'ensemble de ces circonstances, que l'administration n'avait pas démontré que les opérations réalisées par la société X étaient constitutives d'un montage artificiel dans le but exclusif de se soustraire au paiement de la cotisation minimale de taxe professionnelle prévue à l'article 1647 E du code général des impôts.

En conséquence, le Comité émet l'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit prévue par l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales. »

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

## **2. Affaire 2011-07 concernant M. et Mme E S**

« Mme N S a reçu en donation de son époux, M. E S, en juin 2003, 2 676 titres de la société W SA.

Il résulte des précisions apportées lors de la séance du Comité que Mme N S a ensuite procédé à la vente de la totalité de ces 2 676 titres, pour le prix de 131 124 euros, à sa belle-sœur, Mme B S puis à l'acquisition, auprès de son beau-frère, M. X, d'un même nombre de titres de la même société. Cette acquisition s'est faite à hauteur de 2 625 titres dans le cadre du plan d'épargne en actions (PEA) dont elle était titulaire, pour un prix par titre strictement identique à celui pour lequel elle avait, d'abord, vendu les titres acquis par donation en 2003.

Par un protocole de cession d'actions du 30 mars 2007, ayant pris effet le 15 mai 2007, Mme N S a cédé à la société X, les 2 676 titres de la société W SA. Elle n'a pas déclaré à raison de 2 625 titres la plus-value d'un montant de 323 347 euros réalisée lors de cette cession au motif que celle-ci portait sur des titres investis dans un PEA et bénéficiait en conséquence de l'exonération prévue à l'article 163 quinquiés D du code général des impôts.

Selon ces dispositions dans leur rédaction en vigueur en 2003, les versements effectués en numéraire dans la limite d'un plafond fixé à 132 000 euros sont utilisés pour acquérir des titres éligibles au PEA.

M. E S a procédé, le 7 juillet 2006, à la vente de 2 160 titres de la société W Holding qu'il avait acquis en 1984 et, le 10 juillet 2006, à l'acquisition d'un même nombre de titres de la même société. La cession a été réalisée au profit de son frère, M. P S, tandis que l'acquisition était effectuée auprès d'un autre frère, M. JL S. L'acquisition de ces 2 160 titres a été réalisée dans le cadre du PEA dont il était titulaire et elle l'a été pour un prix strictement identique à celui pour lequel il avait cédé, trois jours plus tôt, pour une somme de 131 760 euros le même nombre de titres qu'il détenait depuis 1984.

Le 15 mai 2007, la société W Holding a procédé au rachat de ces 2 160 titres inscrits sur le PEA de M. E S. Les revenus de capitaux mobiliers issus de la cession de ces titres ont été exonérés, dans la limite de 10 % du montant de ces placements, à hauteur de 13 176 euros en application de l'article 157-5 bis du code général des impôts.

Selon cet article, les produits que procurent les placements effectués dans un PEA, en actions ou en parts de sociétés qui ne sont pas admises aux négociations sur un marché réglementé bénéficient de l'exonération d'impôt sur le revenu dans la limite de 10 % du montant de ces placements.

L'administration n'a pas contesté que les opérations réalisées par M. et Mme E S portant sur ces titres étaient éligibles au PEA au regard des conditions posées par ailleurs par la loi, mais elle a estimé que les actes de cession suivis de l'acquisition du même nombre de titres des mêmes sociétés pour le même montant et à des dates rapprochées devaient être écartés comme ne lui étant pas opposables et a notifié à M. et Mme E S, selon la procédure d'abus de droit prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, les rectifications portant, d'une part, sur la plus-value d'un montant de 323 347 euros réalisée par Mme N S et, d'autre part, sur l'imposition dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers de la somme de 13 176 euros.

Elle a en effet considéré que les titres de la société W SA, que Mme N S possédait depuis juin 2003 à la suite de l'opération de donation, avaient été acquis à titre gratuit et qu'ils n'étaient pas éligibles au PEA dès lors qu'ils ne l'avaient pas été au moyen de fonds versés dans le plan. Elle a estimé que les opérations de cession puis d'acquisition effectuées à peu de temps d'intervalle par Mme N S étaient dénuées de toute justification économique ou patrimoniale. Elle a relevé que les mouvements croisés de cession et d'achat entre les membres d'une même famille ont permis à Mme N S de loger les titres sur son PEA en quantités et en valeurs égales à celles qu'elle détenait préalablement à ces opérations, à savoir à l'issue de la donation. Selon l'administration, ces opérations replacées dans ce contexte ne reflètent aucune activité de gestion patrimoniale mais révèlent la volonté de permettre à leurs initiateurs l'inscription de titres dans un PEA et de reconstituer dans celui-ci le stock de titres détenus antérieurement en direct et de bénéficiaire ainsi de l'exonération d'impôt sur la plus-value réalisée. Ce montage mis en place par les membres de cette famille effectué dans un but exclusivement fiscal va à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur.

L'administration a fait les mêmes constatations pour les opérations de cession puis d'acquisition effectuées à 3 jours d'intervalle en juillet 2006 par M. E S sur les titres de la société W Holding. Elle a estimé que les mouvements croisés de cession et d'achat entre les membres d'une même famille ont permis à M. E S de loger les titres sur son PEA en quantités et en valeurs égales à celles qu'il détenait préalablement à ces opérations.

Après avoir entendu ensemble le conseil des contribuables ainsi que le représentant de l'administration, le Comité relève que dans chacune des deux opérations d'acquisition réalisées par les époux S par l'intermédiaire de leur PEA a été mis en œuvre le même schéma, basé sur une succession de cessions suivies de nouveaux achats de titres. Dans chacun de ces deux schémas sont intervenus trois membres de la même famille, détenant tous des titres des mêmes sociétés.

Les époux S ont ainsi vendu leurs titres à l'une des deux autres personnes concernées qui, à son tour, a procédé à une cession au profit de la troisième de ces personnes selon le schéma suivant :



Le Comité relève que l'ensemble de ces opérations, prises dans leur globalité, constitue une opération unique présentant un caractère circulaire, au terme de laquelle les cessions et les acquisitions réalisées à des dates très proches par chacune des parties prenantes ont eu pour effet de replacer chacune de ces parties dans la même situation que celle dans laquelle elle se trouvait avant l'engagement de ces opérations, que ce soit au regard tant des droits détenus dans les sociétés W SA et W Holding que de leurs conséquences financières pour chacun des intervenants vendant et rachetant les titres de la même société à des dates très proches et pour le même prix.

Le Comité estime qu'à supposer même que ces opérations ne soient pas regardées comme fictives, elles étaient entièrement dénuées de substance économique, financière ou patrimoniale. Il considère que ces opérations présentaient un caractère artificiel et n'avaient été réalisées que dans le but exclusivement fiscal de permettre à M et Mme E S de bénéficier respectivement de l'exonération de la plus-value réalisée et des revenus de capitaux mobiliers lors de la revente, en 2007, des titres des sociétés W SA et W Holding, par une application littérale des dispositions régissant le PEA mais à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur qui a expressément entendu, dès l'origine et très explicitement à compter du 1er janvier 1993, réserver les avantages fiscaux attachés aux opérations de cession de titres réalisées à travers un PEA aux opérations portant sur des titres souscrits lors d'une constitution de sociétés ou d'une augmentation de capital ou d'une acquisition de titres grâce à un apport de numéraire sur ce plan, à l'exclusion des opérations portant sur des titres transférés depuis le patrimoine préexistant du contribuable vers ce plan.

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

Enfin, le Comité estime que M. et Mme E S doivent être regardés comme ayant eu l'initiative principale des actes constitutifs 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 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 favorable du Comité.**

### **3. Affaire n° 2011-17 concernant M. et Mme G**

« Par un acte du 5 décembre 2006, M. et Mme G ont constitué la société civile C, qui a opté pour l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés, et lui ont fait apport respectivement de 4 800 et 1 200 actions de la SA B leur appartenant, recevant en échange 4 800 et 1 200 parts de la société C.

La plus-value réalisée lors de l'apport des titres de la SA B à la société C a bénéficié du régime du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts. Le 1er janvier 2007, la société F a acheté tous les titres de la SA B, dont ceux détenues par la société C.

Par une proposition de rectification en date du 16 décembre 2009, l'administration a considéré que l'opération d'apport des titres à une société constituée et contrôlée par M. et Mme G suivie de leur cession par cette société n'avait pas eu d'autre motif que de permettre aux intéressés de placer abusivement la plus-value d'apport dans le champ d'application du sursis d'imposition et elle a mis en œuvre la procédure d'abus de droit sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

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

En premier lieu, sur le plan des principes applicables, le Comité estime que le législateur a entendu réserver le régime du sursis d'imposition prévu par l'article 150-0 B du code général des impôts aux seules opérations d'apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés lorsque cet apport a été suivi d'un réinvestissement par cette société du produit de la cession des titres apportés dans des activités économiques.

Le Comité considère que, lorsque l'administration entend remettre en cause les conséquences fiscales d'une opération d'apport de titres à une telle société et qui s'est traduite par le sursis d'imposition, prévu à cet article, de la plus-value d'apport, au motif que les actes passés par le contribuable ne lui sont pas opposables, elle est fondée à se prévaloir des dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. Certes, dans le régime du sursis d'imposition, le contribuable ne dispose pas du choix, qui existait sous le régime antérieur du report d'imposition, entre la taxation immédiate de la plus-value et son imposition ultérieure, dès lors qu'aucune plus-value ne doit être déclarée lors de l'apport des titres, lequel constitue une opération intercalaire. Cependant, cette circonstance ne saurait faire échec à l'application de la procédure de l'abus de droit fiscal dès lors que l'opération d'apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés, dont l'intérêt fiscal est de différer l'imposition de la plus-value, a nécessairement pour effet de minorer l'assiette de l'année au titre de laquelle l'impôt est normalement dû à raison de la situation et des activités réelles du contribuable si celui-ci n'avait pas fait le choix, à seule fin de bénéficier du régime du sursis d'imposition, de faire apport de ses titres à une telle société qu'il contrôle avant qu'elle ne les cède.

Le Comité estime que le placement en sursis d'imposition d'une plus-value réalisée par un contribuable lors de l'apport de titres à une telle société qu'il contrôle et qui a été suivi de leur cession par cette société, est constitutif d'un abus de droit s'il s'agit d'un montage ayant pour seule finalité de mettre en mesure le contribuable, en interposant cette société, de disposer des liquidités obtenues lors de la cession de ces titres tout en restant détenteur des titres de la société reçus en échange lors de l'apport. Le contribuable poursuit alors un but exclusivement fiscal et recherche le bénéfice d'une application littérale de l'article 150-0 B du code général des impôts à l'encontre des objectifs, rappelés ci-dessus, que le législateur a entendu poursuivre. L'abus de droit n'est pas caractérisé s'il ressort de l'ensemble de l'opération que cette société a effectivement réinvesti pour un montant devant être regardé comme significatif le produit de cette cession dans des activités économiques.

En second lieu, le Comité constate qu'en l'espèce la société C a réalisé des apports dans deux sociétés créées l'une pour une activité de négoce de bijoux (société A), l'autre pour l'exploitation d'une galerie d'art (société P).

Il relève par ailleurs que des avances en compte courant ont été consenties par la société C à la société P et note à cet égard qu'en l'absence d'emprunt, la preuve est apportée par les mentions figurant au bilan que l'acquisition des éléments d'actif de la société P a été financée par les sommes en cause.

Il considère ainsi que les produits de cession des titres de la SA B ont fait l'objet de réinvestissements dans des activités économiques à hauteur d'un quantum de 39 %, non contesté par l'administration, représentant, dans les circonstances de l'espèce, une part significative du produit de cession des titres.

Le Comité émet en conséquence l'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en œuvre, dans les circonstances de l'espèce, la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour écarter l'application du régime du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts à l'égard de la plus-value réalisée lors de l'apport des titres de la SA B à la société C. »

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

#### **4. Affaire n° 2011-16 concernant M. et Mme M**

« Le 14 mars 2008, M. et Mme M ont constitué la société civile Z, et ont respectivement apporté 61 parts de la SARL V pour une somme estimée 146 400 € et 100 € en numéraire. Le capital social de cette société s'élève à 146 500 euros et a été divisé en 1 465 parts sociales. En contrepartie de leurs apports, ils ont ainsi respectivement reçu 1 464 parts et une part. La société a opté, dès sa création, pour l'assujettissement de ses bénéficiaires à l'impôt sur les sociétés.

Le 31 mars 2008, la société SA A acquiert l'ensemble des titres de la SARL V, et notamment les 61 parts détenues par la société Z. Cette cession n'a généré pour cette dernière société aucune plus-value dès lors que le prix de cession était identique au prix d'acquisition.

La plus-value d'apport réalisée par M. M a bénéficié du régime du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts.

Par une proposition de rectification en date du 14 janvier 2011, l'administration a considéré que l'opération d'apport des titres à une société constituée et contrôlée par M. et Mme M suivie de leur cession par cette société, laquelle a été soumise par option au régime de l'impôt sur les sociétés, n'avait pas eu d'autre motif que de permettre aux intéressés de placer abusivement la plus-value d'apport dans le champ d'application du sursis d'imposition prévu à cet article et elle a mis en œuvre la procédure d'abus de droit sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

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

En premier lieu, sur le plan des principes applicables, le Comité estime que le législateur a entendu réserver le régime du sursis d'imposition prévu par l'article 150-0 B du code général des impôts aux seules opérations d'apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés lorsque cet apport a été suivi d'un réinvestissement par cette société du produit de la cession des titres apportés dans des activités économiques.

Le Comité considère que, lorsque l'administration entend remettre en cause les conséquences fiscales d'une opération d'apport de titres à une telle société et qui s'est traduite par le sursis d'imposition, prévu à cet article, de la plus-value d'apport, au motif que les actes passés par le contribuable ne lui sont pas opposables, elle est fondée à se prévaloir des dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. Certes, dans le régime du sursis d'imposition, le contribuable ne dispose pas du choix, qui existait sous le régime antérieur du report d'imposition, entre la taxation immédiate de la plus-value et son imposition ultérieure, dès lors qu'aucune plus-value ne doit être déclarée lors de l'apport des titres, lequel constitue une opération intercalaire. Cependant, cette circonstance ne saurait faire échec à l'application de la procédure de l'abus de droit fiscal dès lors que l'opération d'apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés, dont l'intérêt fiscal est de différer l'imposition de la plus-value, a nécessairement pour effet de minorer l'assiette de l'année au titre de laquelle l'impôt est normalement dû à raison de la situation et des activités réelles du contribuable si celui-ci n'avait pas fait le choix, à seule fin de bénéficier du régime du sursis d'imposition, de faire apport de ses titres à une telle société qu'il contrôle avant qu'elle ne les cède.

Le Comité estime que le placement en sursis d'imposition d'une plus-value réalisée par un contribuable lors de l'apport de titres à une telle société qu'il contrôle et qui a été suivi de leur cession par cette société, est constitutif d'un abus de droit s'il s'agit d'un montage ayant pour seule finalité de mettre en mesure le contribuable, en interposant cette société, de disposer des liquidités obtenues lors de la cession de ces titres tout en restant détenteur des titres de la société reçus en échange lors de l'apport. Le contribuable poursuit alors un but exclusivement fiscal et recherche le bénéfice d'une application littérale de l'article 150-0 B du code général des impôts à l'encontre des objectifs, rappelés ci-dessus, que le législateur a entendu poursuivre. L'abus de droit n'est pas caractérisé s'il ressort de l'ensemble de l'opération que cette société a effectivement réinvesti pour un montant devant être regardé comme significatif le produit de cette cession dans des activités économiques.

En second lieu, le Comité constate qu'en l'espèce M. et Mme M ont constitué une société civile qu'ils contrôlent et lui ont apporté les titres de la SARL V détenus par M. M. Il relève que cette société a opté, dès sa création, pour l'assujettissement de ses bénéficiaires à l'impôt sur les sociétés. Il constate que le seul investissement dans une activité économique effectué, près de trois ans après la cession, par la société Z, est la souscription au capital de la société W. Il note cependant que ce réinvestissement représente moins de 3 % du produit de cession des titres de la SARL V. Il estime qu'une part significative du produit de la cession des titres de la SARL V n'a pas ainsi été réinvestie dans des activités économiques.

Il relève en outre que les dires de M. M sur les diligences entreprises pour rechercher de nouveaux investissements ne sont pas étayés de justifications suffisantes, et qu'à les supposer avérées, ces diligences n'ont, en tout état de cause, débouché sur aucun investissement réel sans que des explications ne soient communiquées sur les raisons qui auraient motivé la décision de ne pas investir.

En conséquence, au vu des éléments en sa possession, le Comité émet l'avis que 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 écarter l'application du régime du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du code général des impôts à l'égard de la plus value réalisée lors de l'apport des titres de la SARL V à la société Z.

Enfin, le Comité estime que M. et Mme M doivent être regardés comme ayant eu l'initiative principale des actes constitutifs 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 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 favorable du Comité.**