

« Les abus d'abus de droit »

IACF - Paris, le 24 septembre 2015

**Stéphane Austry, Jérôme Barré, Philippe Derouin,
Alain Frenkel, Eve Obadia**

Avocats, membres de l'IACF

INTRODUCTION

A. Objet de la séance :

- Aspects pratiques plutôt que discussion des principes et concepts
- Eléments de défense des contribuables susceptibles d'être invoqués dans de nombreux cas

B. Abus de droit : réalité ou menace ?

1. Application relativement exceptionnelle
 - En principe
 - Selon les statistiques : moins de 100 cas par an
2. Contentieux (et précontentieux du CADF) relativement plus abondant
 - Saisine quasi-exclusive du CADF par les contribuables ; majorité d'avis favorables à l'administration
 - Imprévisibilité importante de la jurisprudence
3. Risque / menace plus étendus, ou, du moins, perçus comme tels

C. Conditions préalables de l'abus de droit

1. Différences de traitement fiscal de situations économiquement voisines
2. Règles traditionnelles d'interprétation de la loi fiscale et notion d'application littérale contraire aux intentions de l'auteur des textes
3. Identification du texte dont il a été fait une application littérale et relation avec le fait générateur de l'impôt

D. Annonce de plan

1. Questions de fond : champ d'application de l'abus de droit
2. Questions de procédure : mise en œuvre concrète devant le CADF et articulation avec les procédures pénales

I. PREMIÈRE PARTIE : L'ABUS DE DROIT HORS DE SON CHAMP

1. L'abus de droit et la norme discriminatoire inapplicable
2. L'abus de droit et l'application de la loi fiscale : la jurisprudence *Pharmacie des Challonges*
3. L'abus de droit et les règles spéciales anti-abus

1. L'abus de droit et la norme discriminatoire inapplicable:

- a) Abus d'un texte inconstitutionnel : le cas des rachats d'actions et la décision n° 2014-404 QPC du Conseil constitutionnel
- Différence de traitement fiscal des cessions, rachats d'actions et produits de liquidation
 - Domaine privilégié de l'abus de droit dans le passé (nombreuses décisions de jurisprudence dont certaines au dossier du Conseil Constitutionnel)
 - Décision 2014-404 QPC
 - Impacts : nombreuses décisions d'abus de droit ont été prises sur un fondement législatif inconstitutionnel. Quelles conséquences ?
- b) Abus d'un texte contraire au droit de l'UE
- Opération de structuration ayant pour objet de permettre à une fondation établie dans un autre Etat de l'UE d'échapper à l'application de l'article 244 bis A du CGI
 - Conséquences de l'inapplicabilité de ce texte lorsque l'administration a mis en œuvre la procédure d'abus de droit ?

2. L'abus de droit et l'application de la loi fiscale : la jurisprudence Pharmacie des Challonges

a) Le principe :

« Même lorsque le contribuable conclut un contrat dans l'unique but d'atténuer ses charges fiscales, celui-ci ne peut pas constituer un abus de droit, au sens des dispositions précitées, lorsque la charge fiscale de l'intéressé ne se trouve, en réalité, pas modifiée par cet acte »

- CE 5 mars 2007 – Pharmacie des Challonges
- CE 10 juillet 2007 – *min. c/ Tomasina*
- CE 7 juillet 2010 – *Didier & Patrick Sobrie*
- Dans le même sens, antérieurement, CE 21 avril 1997 – *Avalle*, ...

b) Ses déclinaisons

- « *coquillards* » (concl. Aladjidi + JP boni de liquidation). Aurait conduit à écarter l'abus de droit au profit de l'absence de déduction de la moins-value
- « *management packages* » qualification de rémunération (CE Gaillochet) ou abus de droit (Avis CADF) ?
- PEA

3. L'abus de droit et les règles spéciales anti-abus

Deux questions :

- a) Abus de droit ou règle spéciale anti-abus ?
- b) Peut-il y avoir abus de règle spéciale anti-abus ?

3. L'abus de droit et les règles spéciales anti-abus : l'administration peut-elle renoncer à appliquer les articles 57, 209B et 238A (ou autres) du CGI pour invoquer l'abus de droit ?

- a) Cas particuliers d'application de la jurisprudence *Pharmacie des Challonges*
- Si l'imposition peut être établie sur le fondement d'un des articles 57, 209B ou 238A du CGI, alors l'abus de droit devrait être exclu.
 - La loi spéciale (anti-abus) déroge à la loi générale.
 - Précédents : CE *Pléiade*, *Sagal et autres* prennent soin d'indiquer que l'art. 209B ne s'appliquait pas.
- b) Les charges fiscales normalement applicables peuvent-elles être plus lourdes que celles résultant des règles spéciales anti-abus ?
- Art. 209B CGI
 - Crédit d'impôt étranger
 - Absence de revenu réputé distribué
 - Art. 57 CGI et L 62A LPF : dispense de RS en cas de reversement

3. L'abus de droit et les règles spéciales anti-abus : peut-il y avoir abus d'une règle anti-abus ?

- a) En présence d'une règle spéciale anti-abus, l'intention du législateur peut-elle être autre que celle exprimée par le texte ?
Principe d'interprétation stricte de la règle anti-abus
- b) L'article 212 du CGI
- Jurisprudence antérieure
 - Avis CADF 2014-14 du 6 mars 2015
- c) Acte anormal de gestion et abus de droit
- Rappel de CE 6 octobre 2010 n° 299986, *Kalpokdjian* : « les dispositions (de l'article L.64) ne sont pas applicables(...) lorsque le redressement est justifié par l'existence d'un acte anormal de gestion »
 - Conséquences sur le pouvoir de l'administration de mettre en œuvre la procédure d'abus de droit en présence d'un acte anormal

SECONDE PARTIE : QUELQUES ABUS DE PROCÉDURE

4. La procédure d'abus de droit enfreint-elle les principes constitutionnels?
5. L'invocation trop fréquente de l'abus de droit par l'administration
6. L'insuffisance des droits de la défense devant le CADF
7. L'abus de droit pénalement punissable

4. La procédure d'abus de droit enfreint-elle les principes constitutionnels ?

- a) Procédure d'abus de droit et principe de légalité des délits et des peines
- Articles 7 et 8 de la DDHC
 - L'abus de droit par fraude à la loi suppose notamment de déterminer l'esprit de la loi, ce qui est d'une grande complexité car ce n'est pas une science exacte.
 - Ainsi, l'Administration peut être tentée de faire dire à certaines lois fiscales ce que leur texte ou les travaux parlementaires ne disent pas de manière explicite et utiliser cette interprétation pour caractériser un abus de droit.
 - Exemple : avis du CADF n°2013-02, 4 avril 2014 - décision défavorable reposant sur une interprétation large de l'article 885 L du CGI.

4. La procédure d'abus de droit enfreint-elle les principes constitutionnels ? (suite)

- **Jurisprudence du Conseil d'Etat: QPC non-transmises**
- ✓ 1^{ère} affaire: QPC-CE 28 nov.2011 - *Sté Verneuil et associés*
- ❖ Question: l'article L64 du LPF, dans sa rédaction antérieure à l'entrée en vigueur de la loi n°2008-1443 du 30 décembre 2008, est-il conforme au principe de légalité des délits et des peines garanti par la Constitution?
- ❖ Le Conseil d'Etat rejette cette QPC, car l'article L64 du LPF n'instaure pas une sanction mais des règles d'assiette.

4. La procédure d'abus de droit enfreint-elle les principes constitutionnels ? (suite)

- ✓ 2ème affaire: QPC-CE 23 mai 2014 - *Sté Financière des Pins*
- ❖ Question : l'article 1729 du CGI instaurant la pénalité de 80 % en cas d'abus de droit, qui renvoie à l'article L64 LPF ne définissant pas la fraude à la loi (dans sa rédaction antérieure à l'entrée en vigueur de la loi n°2008-1443 du 30 décembre 2008), est-il conforme au principe de légalité des délits et des peines ?
- ❖ Le Conseil d'Etat rejette la QPC, estimant que la jurisprudence a pallié les insuffisances de la loi par les précisions qu'elle a apportées sur la notion de fraude à la loi (CE 10 juin 1981 et CE 28 février 2007 - *min c/ Croset et min c/ Persicot*). Les articles 1729 du CGI et L64 du LPF ne présenteraient ainsi «*aucune ambiguïté en ce qui concerne la définition des infractions qu'ils sanctionnent*».
- ❖ Claire Legras, rapporteur public, défendait une position contraire, estimant que la définition de l'abus de droit par fraude à la loi «*comporte un degré d'incertitude qui rend douteuse sa conformité aux exigences en matière de légalité répressive*».

4. La procédure d'abus de droit enfreint-elle les principes constitutionnels ? (suite)

- **Perspectives**
- ✓ Décision du Conseil Constitutionnel n°2013-685 du 29 décembre 2013
 - ❖ Le CC prononce la censure la proposition de modification de la définition de fraude à la loi prévue à l'article L 64 du LPF en substituant à la notion de « but exclusivement fiscal » celle de « but principalement fiscal, considérant qu' « *une telle modification [...] a pour effet de conférer une importante marge d'appréciation à l'administration fiscale* ».
 - ❖ Le CC semble consacrer *a contrario* la constitutionnalité de la définition légale de l'abus de droit par fraude à la loi, prévue à l'article L 64 du LPF.
 - ❖ En revanche, la question de la constitutionnalité de l'article 1729 du CGI reste ouverte.

4. La procédure d'abus de droit enfreint-elle les principes constitutionnels ? (suite et fin)

- b) Procédure d'abus de droit et principe de la présomption d'innocence
- Article 9 DDHC
 - QPC-CE 29 sept. 2010 - *Sté SNERR Théâtre de Paris*
- c) Procédure d'abus de droit et principe d'impartialité
- Fondement: article 16 DDHC (droit à un recours juridictionnel effectif, droit à un procès équitable, principe du respect des droits de la défense).
 - QPC-CE 29 sept. 2010 - *Sté SNERR Théâtre de Paris*
- d) Procédure d'abus de droit et droits de la défense
- QPC-CE 28 novembre 2011 - *Sté Verneuil et associés* : rejet de la QPC, le CE estimant que l'article L64 LPF instaure une procédure contradictoire.

5. L'invocation abusive de l'abus de droit par l'administration lors du contrôle : précaution pour éviter la sanction de l'abus de droit rampant ou moyen de pression ?

- a) La crainte du vice de procédure (défaut d'invitation à consulter le CADF) conduit-elle l'administration à invoquer l'abus de droit plutôt que l'application de la loi ?
- b) L'administration devrait-elle démontrer que la loi fiscale ne permet pas l'imposition avant d'invoquer l'abus de droit ?
- c) Combien d'abus de droit abandonnés en cours de procédure ? Au prix de quelles concessions par les contribuables ?

6. L'insuffisance des droits de la défense devant le CADF, notamment au regard des exigences du droit de l'UE

a) Constat

- Le rapport au comité, non communiqué au contribuable et discuté avant la séance hors la présence du contribuable et de ses conseils
- L'instruction à l'audience, pratique comparée des séances du CADF et de celles des commissions départementales et nationale des impôts
- La motivation des avis du CADF : substitution de motifs sans information préalable et absence de réponse à moyen.
Conséquences au regard de la notion de procès équitable ?

6. L'insuffisance des droits de la défense devant le CADF, notamment au regard des exigences du droit de l'UE - Article 6§1 CEDH

- b) Les sources internationales garantissant les droits de la défense peuvent-elles être utilement invoquées en matière d'abus de droit?
- i. **Article 6§1 CEDH**
- Jurisprudence de la CEDH:
 - ✓ Principe: article 6§1 inapplicable en matière de contentieux fiscal (CEDH 12 juillet 2001 - *Ferrazzini c/ Italie*).
 - ✓ Exception: article 6§1 applicable aux sanctions pénales prononcées dans le domaine fiscal (CEDH 24 février 1994 - *Bendenoun c/ France*)
 - ✓ La procédure devant la CIF entre dans le champ d'application de l'article 6§1 CEDH (CEDH 26 septembre 1996 - *Mialhe c/France*).
Cette jurisprudence est-elle susceptible d'être transposée à la procédure devant le CADF ?

6. L'insuffisance des droits de la défense devant le CADF, notamment au regard des exigences du droit de l'UE - Article 6§1 CEDH (suite et fin)

- Cour de cassation
 - ✓ L'article 6§1 CEDH n'est pas applicable devant le CADF qui est un organisme consultatif chargé de donner un avis sur le bien-fondé des rectifications notifiées sur le fondement de ce texte (Cass.com. 6 novembre 2007, n°05-21-527).

- Conseil d'Etat
 - ✓ Jurisprudence traditionnelle: l'article 6§1 CEDH n'est applicable qu'aux procédures contentieuses suivies devant les juridictions et non à la phase administrative d'établissement des pénalités (CE 18 mars 1994 - SA *Sovemarco-Europe*).
 - ✓ Assouplissement : le contribuable peut, dans certaines circonstances, invoquer l'article 6§1 CEDH pour contester la procédure administrative d'établissement des pénalités (CE 27 février 2006 - *Krempff*).
 - ✓ Limite: l'article 6§1 ne s'applique à la procédure administrative d'établissement des pénalités que lorsque le comportement de l'administration a compromis les chances du contribuable d'obtenir gain de cause devant le juge de l'impôt (CE, 26 mai 2008 – *Norelec*)
 - ✓ Question: peut-on considérer qu'un avis défavorable du CADF peut compromettre les chances du contribuable d'obtenir gain de cause devant le juge de l'impôt?

6. L'insuffisance des droits de la défense devant le CADF, notamment au regard des exigences du droit de l'UE - Charte des droits fondamentaux

ii. Charte des droits fondamentaux de l'UE

- Article 47 de la Charte : *« Toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable par un tribunal indépendant et impartial, établi préalablement par la loi. Toute personne a la possibilité de se faire conseiller, défendre et représenter ».*
- CJUE, 12 février 2015 - *Surgicare*, C-662/13, points 5, 6 et 26 à 33
- ✓ L'Etat portugais s'était abstenu de mettre en œuvre la procédure d'abus de droit prévue par le droit fiscal interne portugais (article 63 du CPPT) à l'encontre d'un contribuable soupçonné d'avoir réalisé un montage dans le seul but de pouvoir déduire de la TVA.
- ✓ Or, cette procédure offre au contribuable les garanties suivantes :
 - Le droit pour le contribuable, à sa demande dans un délai de 30 jours à compter de la notification, d'être auditionné par l'Administration fiscale préalablement à la mise en œuvre de la procédure;
 - Le droit pour le contribuable de présenter les éléments de preuve qu'il estime pertinents;
 - Le droit de connaître les motifs de la décision de l'Administration de mettre en œuvre l'abus de droit;
 - Le droit de former un recours contentieux autonome à l'encontre de cette décision.

6. L'insuffisance des droits de la défense devant le CADF, notamment au regard des exigences du droit de l'UE - Charte des droits fondamentaux (suite)

- ✓ Question préjudicielle : « Dans un contexte dans lequel l'administration fiscale soupçonne l'existence d'une pratique abusive destinée à obtenir le remboursement de la TVA et dans lequel le droit portugais prévoit une procédure préalable obligatoire applicable aux pratiques abusives en matière fiscale, faut-il considérer que cette procédure ne peut pas s'appliquer dans le domaine de la TVA, eu égard à l'origine communautaire de cette taxe ? »
- ✓ La CJUE estime que la procédure d'abus de droit portugaise, qui garantit le respect de certains droits fondamentaux, notamment celui d'être entendu (au nom du principe d'effectivité), doit préalablement et obligatoirement s'appliquer dans le cas où l'Administration soupçonne une pratique abusive en matière de TVA (au nom du principe d'équivalence).

En outre : « Bien que la mise en œuvre effective de l'objectif (de lutte contre la fraude, l'évasion fiscale et les abus éventuels) doive être assurée par le législateur national il n'en demeure pas moins que celui-ci est tenu, à cet égard, de respecter les exigences d'une protection juridictionnelle effective des droits que les justiciables tirent du droit de l'Union, telle qu'elle est garantie par l'article 47 de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne » (point 33).

6. L'insuffisance des droits de la défense devant le CADF, notamment au regard des exigences du droit de l'UE - Charte des droits fondamentaux (suite et fin)

- ❖ Autres incidences des droits fondamentaux de l'Union européenne sur la poursuite de l'abus de droit en matière de TVA (p. ex. implantation dans un autre Etat membre appliquant un taux de TVA inférieur)
 - ✓ Fouille et saisies de données électroniques (art. 8)
 - ✓ Écoutes téléphoniques (art. 7)
 - ✓ Droit à une bonne administration (art. 41)
- Sur ces questions : affaire C-419/14 *WebMindLicenses* ; concl. M. Wathelet du 16 septembre 2015
- ❖ Transposition dans les domaines des autres directives d'harmonisation
 - ✓ Article 51 de la Charte : « Les dispositions de la présente Charte s'adressent aux institutions et organes de l'Union dans le respect du principe de subsidiarité, ainsi qu'aux États membres **uniquement lorsqu'ils mettent en oeuvre le droit de l'Union**. En conséquence, ils respectent les droits, observent les principes et en promeuvent l'application, conformément à leurs compétences respectives ».
 - ✓ En matière fiscale, les États sont susceptibles de mettre en œuvre le droit de l'Union notamment dans les domaines suivants : TVA, régime mère-fille, régime des fusions et opérations assimilées...
- ❖ Extension possible ?
 - ✓ CJUE 17 juillet 2014 - *Levent Redzheb Yumer* : Charte inapplicable en matière d'impôts directs en l'absence d'incidence du droit de l'UE.
 - ✓ La décision *Surgicare* peut-elle influencer la CEDH et les juridictions nationales?

7. L'abus de droit pénalement punissable

- a) L'abus de droit introuvable mais condamnable pénalement
- L'article L 64 du LPF est sans incidence sur les poursuites exercées par le juge répressif
 - Cass. crim 25.04.07 n 06-85.540 ; Cass. crim 04.11.09 n 08-88.446 ; Cass. crim 04.11.10 n 10-81.233
 - Illustration de la grille de lecture actuelle, par les juges répressifs, de l'abus de droit.
 - Cass. crim 12.06.2014 n° 13-81.362 6 ; Cass. crim 18.05.11 n° 10-87.0118 ; Cass. crim 17.11.10 n° 10-81.834 ; Cass. crim 22.01.14 n° 12-87.279 ; Cass. crim 12.01.11 n° 09-86.452 ; Cass. crim 05.06.13 n° 12-83.334
 - Loi du 6 décembre 2013 : la fraude fiscale aggravée et la fraude fiscale complexe : vers une nouvelle définition de l'abus de droit pénalement punissable.

7. L'abus de droit pénalement punissable

b) L'abus de droit condamné fiscalement mais non pénalement ?

- Les difficultés à identifier les éléments de l'infraction
 - Cass. Crim., 4 novembre 2010, n° 10-81.233
 - TGI Nanterre, 15^e Chambre, 20 novembre 2014, n° 06132045319
- La montée en puissance de la règle « non bis in idem » :
 - CC 18 mars 2015, n° 2014-453/454, QPC *John L et autres*
 - CJUE 26 février 2013, C-617/10, *Akerberg Fransson*
 - CEDH 4 mars 2014, n° 186/10, *Grande Stevens c/Italie*
 - CEDH, 27 novembre 2014, n° 7356/10, *Lucky Dev c/Suède*
 - Cass. Crim. 22 janvier 2014, n° 12-83.579,

7. L'abus de droit pénalement punissable

b) L'abus de droit condamné fiscalement mais non pénalement ?

- Les difficultés à identifier les éléments de l'infraction
 - Cass. Crim., 4 novembre 2010, n° 10-81.233
 - TGI Nanterre, 15^e Chambre, 20 novembre 2014, n° 06132045319

- La montée en puissance de la règle « non bis in idem » :
 - CC 18 mars 2015, n° 2014-453/454, QPC *John L et autres*
 - CJUE 26 février 2013, C-617/10, *Akerberg Fransson*
 - CEDH 4 mars 2014, n° 186/10, *Grande Stevens c/Italie*
 - CEDH, 27 novembre 2014, n° 7356/10, *Lucky Dev c/Suède*
 - Cass. Crim. 22 janvier 2014, n° 12-83.579,