



Patrick Michaud
Avocat fiscaliste Paris

patrickmichaud@orange.fr

septembre 2009

HISTORIQUE DU RÉGIME DE L'ABUS DE DROIT FISCAL

I. UNE NOTION DELICATE MODIFIEE PAR LA JURISPRUDENCE ... 2

1. Une procédure définie en 1941	2
2. Le renouvellement jurisprudentiel et l'irruption de la fraude à la loi en matière fiscale	3
La motivation exclusivement fiscale en 1981	3
La fraude à la loi en 2006.....	4
La France rejoint l'Europe.....	5
L'abus de droit : la France et l'Europe par O Fouquet.....	5
Le concept de fraude à la loi rejoignait la position de la CJCE	5
Halifax (TVA) Aff C-255/02 du 21 février 2006	5
Cadbury Schweppes (IS) C 196/04 du 12 septembre 2006 ,	5
Part Srl CJCE req C 425/06 du 21 février 2008	6
<i>Ampliascintifica</i> CJCE req C 162/07 du 22 mai 2008.	6
(Sagal CE 18.5.2005 req 267087)	6
3. le comité des abus de droit.....	7
i. une commission indépendante et consultative.....	7
ii. Des avis qui témoignent d'une réelle indépendance.....	8
II LA REFORME DE 2008	9

- et de modifier la composition du comité consultatif pour la répression des abus de droit, son fonctionnement de même que sa dénomination (CGI, art. 1653 C, 1653 D et 1653 E).....	10
LES 3 INSTRUCTIONS DU 20 SEPTEMBRE 2010	10
1 l'harmonisation de la notion d'abus de droit : une double extension du champ d'application de l'article l. 64	10
2 La définition du terme décision	11
3-Un champ d'application plus vaste, quant aux actes et à l'impôt concernés	12
4. la réforme du comité consultatif pour la répression des abus de droit	13
5. la réforme du régime des pénalités	13

6 Une protection le rescrit abus de droit	14
7. entrée en vigueur du dispositif.....	14

I. UNE NOTION DELICATE MODIFIEE PAR LA JURISPRUDENCE

La documentation administrative sur procédure de répression des abus de droit

[Documentation de Base : DB13L153](#) [cliquer](#)

1. Une procédure définie en 1941

La loi du 13 janvier 1941 portant simplification, coordination et renforcement des dispositions du code des impôts directs a institué la procédure de répression des abus de droit¹ aujourd'hui codifiée à **l'article L. 64 du livre des procédures fiscales (LPF)**.

Originellement conçu pour les droits d'enregistrement, l'abus de droit a ensuite été étendu à l'imposition des bénéfices (impôt sur le revenu ou impôt sur les sociétés), à la taxe sur la valeur ajoutée et, par la loi de finances rectificative pour 2003, à la taxe professionnelle et à l'impôt de solidarité sur la fortune (article L. 64 A du LPF).

L'article 108 de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2008 a également modifié l'article L. 243-7-2 du code de la sécurité sociale pour **étendre la notion d'abus de droit au paiement des cotisations et contributions sociales**.

L'article L. 64 précité définit la procédure, et non l'abus de droit *stricto sensu*, en retenant comme critères essentiels la dissimulation et la volonté de minorer ou éluder l'impôt, dans les termes suivants :

« 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.

¹ Si la procédure de répression des abus de droit a été formellement instituée par la loi du 13 janvier 1941, la loi du 13 juillet 1925 en matière d'enregistrement avait déjà défini les fondements de cette procédure.

« 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 [...] ».

L'abus de droit se distingue de l'acte anormal de gestion. Dans le cadre de l'abus de droit, l'administration doit établir que le contribuable dissimule la portée véritable d'une opération, tandis que dans le cas d'un acte anormal de gestion, elle peut se contenter de montrer que l'acte n'a pas de contrepartie réelle.

L'abus de droit ne peut être invoqué lorsque :

- le contribuable de bonne foi, préalablement à la conclusion d'un contrat ou d'une convention et dans le cadre d'une **demande de rescrit** (article L. 64 B du LPF), a consulté par écrit l'administration fiscale en lui fournissant tous les éléments utiles pour apprécier la portée générale de l'opération. L'administration est liée par sa réponse, et en l'absence de réponse dans les 6 mois, la procédure n'est pas applicable.

- le contribuable s'est conformé à la **doctrine**, c'est-à-dire aux termes d'une instruction ou d'une circulaire administrative portant interprétation de la loi fiscale. De même, le régime de l'abus de droit n'interdit pas à un contribuable, lorsqu'il a le choix entre deux solutions légales, de retenir celle qui se révèle fiscalement la moins onéreuse, du moment que les actes juridiques expriment bien les rapports de droit ou de fait entre les parties ;

- l'administration ne remet pas en cause la sincérité d'un acte juridique et que les différends portent sur une question de fait ou un point d'interprétation des textes fiscaux.

2. Le renouvellement jurisprudentiel et l'irruption de la fraude à la loi en matière fiscale

Ainsi que le relève le rapport de M. Olivier Fouquet publié en juin 2008^{118(*)}, les jurisprudences de la Cour de justice des communautés européennes (CJCE), du Conseil d'Etat et de la Cour de cassation ont contribué à un renouvellement de l'appréciation de l'abus de droit qui a pu « jeter le trouble » dans l'esprit des contribuables et de leurs conseils.

La jurisprudence française a ainsi dégagé **deux principaux critères alternatifs**, que sont la **fictivité** de l'acte - que l'on peut directement déduire de la formulation de l'article L. 64 précité - et la **motivation exclusivement fiscale** (atténuation ou exonération de l'impôt) des opérations.

La motivation exclusivement fiscale en 1981

En 1981, le Conseil d'Etat ([CE 10 juin 1981 N19079](#)) élargit sensiblement la notion d'abus de droit fiscal en ajoutant les actes sincères dans leur expression mais ne répondant à une motivation exclusivement fiscale.

La Cour de cassation ([Cas Com 19 avril 1988 N 86-19079](#)) transposa cette conception aux droits de mutation en 1988.

La fraude à la loi en 2006

Le Conseil d'Etat, dans un **important arrêt Société Janfin du 27 septembre 2006** qui a beaucoup alimenté la doctrine, a substantiellement étendu les moyens potentiels de contrôle et de redressement de l'administration.

Il a ainsi retenu un concept général de **fraude à la loi** (auparavant reconnu en droit public mais non invoqué en droit fiscal) comme moyen de remettre en cause des montages et d'établir l'imposition lorsque les conditions de mise en oeuvre de la procédure de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales ne sont pas réunies, donc **sans les garanties afférentes à celle-ci**.

En septembre 2006, le conseil d'état ([CE 27 septembre 2006 req 260050 Ar Janfin](#)) a précisé la notion de fraude à la loi c'est-à-dire que sont inopposables au fisc les actes (i) entachés de fictivité, (ii) ou qui, «recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, n'ont pu être inspirés par aucun motif autre que celui d'éluder 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 et à ses activités réelle».

La notion jurisprudentielle de fraude à la loi se distingue de la procédure légale de l'article L. 64 mais introduit un nouveau critère de l'abus de droit que d'aucuns ont pu considérer comme **trop subjectif** voire illustratif d'une « *dérive chamanique* », et **rendant l'appréciation de l'abus de droit à la fois plus stricte et juridiquement plus incertaine**.

Le Conseil d'Etat a en effet considéré qu'une opération motivée par un but exclusivement fiscal est répréhensible si l'avantage obtenu **procède d'un détournement de l'esprit et des objectifs de la loi**, s'apparentant à une mauvaise foi du contribuable ²

² *Le cinquième considérant de l'arrêt expose ainsi que* « dès lors que le litige n'entre pas dans le champ d'application des dispositions particulières de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales [...] le service, qui peut toujours écarter comme ne lui étant pas opposables certains actes passés par le contribuable, dès lors qu'il établit que ces actes ont un caractère fictif, peut également se fonder sur le principe susrappelé pour **écarter les actes qui, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, n'ont pu être inspirés par aucun motif autre que celui d'éluder 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 et à ses activités réelles ».

La France rejoint l'Europe

L'abus de droit : la France et l'Europe par O Fouquet

Ces critères sont proches de ceux retenus par la jurisprudence communautaire en matière de TVA, à **ceci près que celle-ci semble encore hésiter sur la nature du but poursuivi.**

La CJCE a ainsi alternativement retenu le but « **essentiellement** », notamment dans ses arrêts *Halifax plc* du 21 février 2006¹¹⁹(*) et *Part Srl* du 21 février 2008, puis plus récemment le but « **exclusivement** » **fiscal**, dans son arrêt *Ampliascintifica* du 22 mai 2008.

Le concept de fraude à la loi rejoignait la position de la CJCE

Halifax (TVA) Aff C-255/02 du 21 février 2006 ³

La sixième directive 77/388, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, telle que modifiée par la directive 95/7, doit être interprétée en ce sens qu'elle s'oppose au droit de l'assujetti de déduire la taxe sur la valeur ajoutée acquittée en amont lorsque les opérations fondant ce droit sont constitutives d'une pratique abusive.

La constatation de l'existence d'une pratique abusive exige, d'une part, que les opérations en cause, malgré l'application formelle des conditions prévues par les dispositions pertinentes de la sixième directive et de la législation nationale transposant cette directive, aient pour résultat l'obtention d'un avantage fiscal dont l'octroi serait contraire à l'objectif de ces dispositions. D'autre part, il doit également résulter d'un ensemble d'éléments objectifs que les opérations en cause ont pour but essentiel l'obtention d'un avantage fiscal.

Cadbury Schweppes (IS) C 196/04 du 12 septembre 2006,

La seule circonstance qu'une société résidente crée un établissement secondaire, tel qu'une filiale, dans un autre État membre ne saurait fonder une présomption générale de fraude fiscale et justifier une mesure portant atteinte à l'exercice d'une liberté fondamentale garantie par le traité. En revanche, une mesure nationale restreignant la liberté d'établissement peut être justifiée par des motifs de lutte contre des pratiques abusives lorsqu'elle vise spécifiquement les montages purement artificiels, dépourvus de réalité économique, dont le but est d'échapper à l'emprise de la législation de l'État membre concerné et en particulier d'éluder l'impôt normalement dû sur les bénéfices générés par des activités réalisées sur le territoire national.

^{3 119} La CJCE considère notamment que « la constatation de l'existence d'une pratique abusive exige, d'une part, que les opérations en cause, malgré l'application formelle des conditions prévues par les dispositions pertinentes de la [sixième] directive [...], aient pour résultat l'obtention d'un avantage fiscal dont l'octroi serait contraire à l'objectif de ces dispositions. D'autre part, **il doit également résulter d'un ensemble d'éléments objectifs que les opérations en cause ont pour but essentiel l'obtention d'un avantage fiscal** ».

Par ailleurs, en 2008, la CJUE a élargie la champ d'application de l'abus de droit en matière de tva

Part Srl CJCE req C 425/06 du 21 février 2008,

La sixième directive 77/388, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, doit être interprétée en ce sens qu'une pratique abusive peut être retenue lorsque la recherche d'un avantage fiscal constitue le but essentiel de l'opération ou des opérations en cause

Ampliascintifica CJCE req C 162/07 du 22 mai 2008.

En ce qui concerne, ensuite, le principe d'interdiction de l'abus de droit, il y a lieu de rappeler qu'il tend, notamment dans le domaine de la TVA, à ce que la réglementation communautaire ne soit pas étendue jusqu'à couvrir les pratiques abusives d'opérateurs économiques, c'est-à-dire les opérations qui sont réalisées non pas dans le cadre de transactions commerciales normales, mais seulement dans le but de bénéficier abusivement des avantages prévus par le droit communautaire (arrêt du 21 février 2006, Halifax e.a., C-255/02, Rec. p. I-1609, points 69 et 70).

28 Ce principe conduit ainsi à prohiber les montages purement artificiels, dépourvus de réalité économique, effectués à la seule fin d'obtention d'un avantage fiscal (voir, en ce sens, arrêt du 12 septembre 2006, Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Rec. p. I-7995, point 55).

29 Il importe, en outre, de souligner que la lutte contre la fraude, l'évasion fiscale et les abus éventuels est un objectif reconnu et encouragé par la sixième directive (arrêt Halifax e.a., précité, point 71).

La CJUE reconnaît donc le droit des États de réprimer les montages abusifs destinés exclusivement à atténuer ou éluder l'impôt, à moins que l'avantage fiscal ne soit pas contraire aux objectifs poursuivis par le droit national ou communautaire.

Le CE avait déjà admis en 2005 la compatibilité de l'abus de droit avec les principes communautaires, comme l'une des exceptions justifiant une restriction à la liberté d'établissement

(Sagal CE 18.5.2005 req 267087).

Afin d'ajouter de la cohérence à l'ensemble, le CE a étendu à l'article L.64 la définition «Janfin» qui se substituait dès lors à la définition de 1981 (Persicot 28.2.2007).

Deux procédures divergentes

Deux procédures distinctes sous couvert d'une même définition de la «fraude-abus» se cumulaient avant le 1er janvier 2009 :

(a) celle spéciale du L. 64, comportant une sanction spécifique, limitée à l'assiette des principaux impôts,

(b) celle du principe général de la fraude à la loi, s'exerçant sous la procédure de contrôle et les sanctions de droit commun, applicable à la liquidation et au recouvrement des principaux impôts

Cette procédure à doubles voies très insatisfaisante pour la garantie des droits des contribuables a été modifiée par l'article

L'abus de droit soulevait alors un sujet de sécurité juridique et que la Commission FOUQUET a été chargée de formuler des propositions pour répondre à cette préoccupation

3. le comité des abus de droit

i. une commission indépendante et consultative

Créée par la loi du 13 janvier 1941 et codifiée à l'article L. 64 précité, le comité consultatif pour la répression des abus de droit (CCRAD) a vu son rôle évoluer. A l'origine, il se prononçait obligatoirement avant toute procédure de répression des abus de droit. Puis, à partir de 1963, le choix fut laissé à l'administration de le saisir ou non. **Depuis 1987⁴ le champ de la saisine a été étendu aux contribuables, ce qui a contribué à conforter son rôle comme instance préjuridictionnelle.**

Le comité consultatif pour la répression des abus de droit est ainsi une **commission consultative indépendante**, dont le secrétariat est assuré par un inspecteur principal du service juridique du ministère de l'économie, de l'industrie et de l'emploi, saisi à l'initiative du contribuable ou de l'administration en cas de litige sur une opération pouvant relever de l'abus de droit. Il n'est mentionné qu'à l'article L. 64 du LPF, précité, qui prévoit aussi **un rapport annuel du CCRAD** dans lequel sont publiés les avis relatifs aux litiges qui lui sont soumis.

Les imperfections du CCRAD, tant au regard de la procédure suivie devant lui que de sa composition, avaient conduit à **proposer de le réformer substantiellement** u contribuable.

En tant qu'instance consultative, ce comité rend des **avis que l'administration n'est pas tenue de suivre** : son objet est de faciliter les relations entre les contribuables et l'administration, en proposant des avis sur les litiges qu'il examine. **Il ne s'agit donc ni d'un avis obligatoire, ni d'un avis conforme, même si en pratique l'administration suit généralement l'avis du comité.**

Bien que cette instance soit consultative, le sens de son avis peut contribuer à créer ou non des droits au bénéfice du contribuable.

La procédure est souple puisque seuls les délais de saisine et la charge de la preuve sont fixés. L'article R. 64-2 de la partie réglementaire du LPF prévoit ainsi que lorsque l'administration propose des rectifications d'imposition en se prévalant de l'abus de droit, le contribuable dispose d'un **délaï de trente jours** à compter de la

⁴ Loi n° 87-502 du 8 juillet 1987 modifiant les procédures fiscales et douanières.

réception de la réponse de l'administration à ses observations pour demander que le litige soit soumis à l'avis du CCRAD.

L'article L. 64 précité dispose également que « *si l'administration ne s'est pas conformée à l'avis du comité, elle doit apporter la preuve du bien-fondé de la rectification* ».

Les modalités de convocation et d'audition du contribuable ne sont cependant pas précisées, ce qui avait conduit votre rapporteur général à proposer d'introduire **un principe du contradictoire**, de nature à apporter de meilleures garanties au contribuable.

ii. Des avis qui témoignent d'une réelle indépendance

L'activité du CCRAD en 2007, exposée dans son rapport annuel, témoigne d'une **reprise du volume d'affaires traitées mais d'une diminution de la proportion d'avis favorables au contribuable**, après qu'elle a augmenté régulièrement entre 2000 (0 %) et 2006 (40 %), ce qui confirmait son indépendance.

Le CCRAD a ainsi examiné en 2007 35 dossiers (contre 25 en 2006, 38 en 2005 et 41 en 2004), a été saisi de 28 affaires et **s'est prononcé en faveur de l'administration dans 27 cas** (contre 15 en 2006), soit la grande majorité des dossiers. L'évolution de l'activité du comité depuis 2000 et le détail en 2007 se présentent ainsi :

Volume et portée de l'activité du CCRAD de 2000 à 2007

	Nombre d'affaires traitées	Avis favorables au contribuable	Avis favorables en %
2000	12	0	0 %
2001	34	1	2,9 %
2002	43	4	9,3 %
2003	34	4	11,8 %
2004	41	13	31,7 %
2005	38	14	36,8 %
2006	25	10	40 %
2007	35	8	22,8 %

Sources : l'Agefi du 13 avril 2007, rapport annuel du CCRAD pour 2007

Traitement des dossiers par le CCRAD en 2007

Imposition sous-jacente	Nombre d'affaires		Issue pour le contribuable	
	Reçues	Traitées	Défavorable	Favorable
Droits d'enregistrement	3	12	10	2
Impôt sur le revenu	21	20	17	3

Impôt sur les sociétés	1	2	0	2
TVA	2	1	1	1
Retenue à la source	1	1	0	1
Total	28	35	27	8

Source : rapport annuel du CCRAD pour 2007

Le nombre encore relativement réduit de saisines peut s'expliquer par le fait que certaines opérations (telles que les apports-cessions de titres de société) ne sont plus considérées comme relevant de l'abus de droit, et par une **certaine réticence des contribuables**, auxquels les praticiens ont longtemps déconseillé de saisir le CCRAD. Certains contribuables ont également préféré ne pas fragiliser leur position en cas de contentieux, l'avis du comité constituant un important élément d'appréciation pour le juge. La situation évolue cependant, les avis rendus étant plus fréquemment défavorables à l'administration.

Trois considérations majeures ont présidées aux modifications apportées à la procédure d'abus de droit : **clarification, sécurité juridique et renforcement du traitement équitable du contribuable.**

Cette refonte est issue de la réflexion et des propositions formulées dans le rapport¹ présenté par M. Olivier Fouquet sur la sécurité juridique en matière fiscale, évoqué *supra*. Elle prend notamment en compte l'évolution jurisprudentielle retracée ci-dessus.

II LA REFORME DE 2008

L'article 35 de la loi de finances rectificative pour 2008 (n° 2008-1443 du 30 décembre 2008) a modifié la procédure de répression des abus de droit prévue aux articles L. 64 et L. 64 A du livre des procédures fiscales.

La loi nouvelle codifiée sous l'article L64 du LPF retient désormais la définition suivante de l'abus de droit :

« Afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun motif autre que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées, eu égard à sa situation et à ses activités réelles ».

Cette réforme fait suite au **rapport Fouquet** sur la sécurité juridique en matière fiscale

[Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables : une nouvelle approche](#)

Rapport remis au ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique et de la Réforme de l'Etat en juin 2008 dont elle reprend l'essentiel des recommandations en matière d'abus de droit.

La refonte de la procédure de l'abus de droit a pour effet :

- **de préciser la définition de l'abus de droit (LPF, art. L. 64) ;**
- **d'harmoniser les pénalités applicables pour abus de droit ou fraude à la loi (CGI, art. 1729) ;**
- **de modifier les règles de paiement solidaire de ces pénalités (CGI, art. 1754 V 1) ;**

- **et de modifier la composition du comité consultatif pour la répression des abus de droit, son fonctionnement de même que sa dénomination (CGI, art. 1653 C, 1653 D et 1653 E).**

LES 3 INSTRUCTIONS DU 20 SEPTEMBRE 2010

1 l'harmonisation de la notion d'abus de droit : une double extension du champ d'application de l'article l. 64

1. L'incorporation d'un second critère alternatif de l'abus de droit : la fraude à la loi

Le législateur de décembre 2008 a intégré le **critère alternatif « déclencheur » de la procédure d'abus de droit jusqu'alors invoqué par la jurisprudence JEANFIN¹, c'est-à-dire la fraude à la loi.**

L'administration peut **restituer** le véritable **caractère des actes constitutifs d'abus de droit, en raison de leur caractère fictif**, ainsi qu'il en résulte du texte ancien, mais également **en raison de la motivation exclusivement fiscale** d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales.

L'administration peut donc écarter les actes constitutifs d'abus de droit, non seulement quand ils sont fictifs mais également lorsque « ... *recherchant le bénéfice d'une **application littérale des textes** ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées, eu égard à sa situation ou à ses activités réelles* ».

Cette seconde branche de l'abus de droit doit en effet être distinguée de la fictivité de l'opération.

C'est l'intention du contribuable qui est en cause et non la véritable nature de l'acte.

Dans le premier cas, le véritable acte est dissimulé par un autre acte (une vente au lieu d'une donation, par exemple). En cas d'abus de droit fondé sur la fraude, **la lettre de la loi est respectée mais pas son esprit**, l'intention du contribuable

étant exclusivement d'éluder ou atténuer une imposition sur une opération qui ne présente pas en elle-même un bénéfice substantiel.

2 La définition du terme décision

La question va être de savoir comment la jurisprudence va définir le terme décision

Le terme de « décision » est en effet particulièrement imprécis et sera source d'insécurité juridique, ce qui est contraire à l'objectif recherché par le législateur. Cette disposition s'écarte d'ailleurs de la jurisprudence et des recommandations du rapport Fouquet précité sur la sécurité juridique.

L'instruction du 9 septembre 2010 **13 L-9-10** apporte des précisions sur la définition de décisions susceptibles d'être prises en compte pour établir une fraude à la loi

« 15. Les décisions susceptibles d'être prises en compte pour établir une fraude à la loi s'entendent de celles qui vont au-delà du simple commentaire de la norme et qui de ce fait créent du droit.

-Il en résulte que les instructions administratives publiées au bulletin officiel des impôts ne sont pas constitutives de décisions au sens de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, dans la mesure où elles ont en principe pour seul objet de commenter la norme (loi, décret ou arrêté) et donc qu'elles ne créent pas du droit.

Il peut en être différemment des instructions dont les dispositions outrepassent le commentaire et comportent ainsi une interprétation qui ajoute à la norme : dans l'hypothèse où un contribuable fait une application littérale d'une telle instruction à l'encontre des objectifs poursuivis par son auteur, la procédure de l'abus de droit fiscal est susceptible de s'appliquer.

En conséquence, le n° 29 de la DB 13 L 1531 du 1er juillet 2002 est rapporté

Cette doctrine établie en 2002 rendait opposable les décisions administratives même contraires à la loi dans les termes suivant

« 1. Principe.

28 Selon une jurisprudence constante du Conseil d'État, la procédure de répression des abus de droit n'est pas applicable dans le cas où le différend entre l'administration et le contribuable, ne mettant pas en cause le caractère sincère et licite des situations juridiques créées par ce dernier, ne porte en réalité que sur une question de fait (CE, arrêt du 27 juin 1958, req. n° 38021, RO, p. 174) ou ne touche qu'à l'interprétation des textes fiscaux.

29 En application de l'article 12¹ de la loi n° 87-1127 du 31 décembre 1987, portant réforme du contentieux administratif, le Tribunal administratif d'Orléans a soumis, à propos d'un litige portant sur des crédits d'impôt fictifs, la question de savoir si « l'administration est en droit de faire usage de la procédure de répression des abus de droit à l'encontre d'un contribuable qui a appliqué à la lettre une doctrine contenue dans une instruction publiée et non rapportée à la date des opérations en cause ».

[Le Conseil d'Etat a rendu le 8 avril 1998 req 192539](#) un avis retenant que les dispositions de l'article L.80 A du livre des procédures fiscales « instituent un mécanisme de garantie au profit du contribuable qui, s'il l'invoque, est fondé à se prévaloir de l'interprétation contraire à la loi que l'administration a donnée de celle-ci dans ses instructions ou circulaires dont il a respecté les termes.

Dans l'hypothèse où le contribuable n'a pas appliqué les dispositions mêmes de la loi fiscale mais a seulement entendu se conformer à l'interprétation contraire à celle-ci qu'en avait donnée l'administration dans une instruction ou une circulaire,

l'administration ne pouvait donc pas faire échec à la garantie que le contribuable tient de l'article L.80 A du livre des procédures fiscales et recourir à la procédure de répression des abus de droit en se fondant sur ce que ce contribuable, tout en se conformant aux termes mêmes de cette instruction ou circulaire, aurait outrepassé la portée que l'administration entendait en réalité conférer à la dérogation aux dispositions de la loi fiscale que l'instruction ou la circulaire autorisait. Elle peut seulement, le cas échéant, contester que le contribuable remplissait les conditions auxquelles l'instruction ou la circulaire subordonne le bénéfice de l'interprétation qu'elle donne ».

Les décisions administratives entrent dans le champ de l'article L. 64 du LPF lorsqu'elles sont de portée générale et comportent une interprétation favorable de la loi, telles les réponses ministérielles aux des questions écrites des parlementaires ou les réponses aux représentants d'organisations professionnelles.

Les précisions doctrinales apportées par l'administration fiscale et mises en ligne sur le site internet de la DGFIP (www.impots.gouv.fr), entrent généralement dans le champ de l'article L. 64 du LPF.

16. En revanche, précise l'administration, les décisions individuelles ne peuvent en aucun cas servir de fondement l'application de la procédure d'abus de droit fiscal.

3-Un champ d'application plus vaste, quant aux actes et à l'impôt concernés

a) « Tout impôt »

Sont désormais passibles de la procédure d'abus de droit **l'ensemble des actes, quel que soit l'impôt contrôlé.**

S'agissant du champ d'application, le présent article répond à l'évolution jurisprudentielle de l'abus de droit précitée, qui reconnaît le droit à l'administration de recourir **au concept de fraude à la loi hors de l'application de l'article L. 64 du LPF.**

Le champ d'application de la procédure d'abus de droit de l'article L. 64 du LPF a été étendu à tout impôt et taxe, y compris les crédits d'impôts jusque-là exclus du champ d'application de l'article. En effet, n'étaient visés avant le 1^{er} janvier 2009 que les droits d'enregistrement, l'impôt sur le revenu, l'impôt sur les sociétés, l'impôt de solidarité sur la fortune et la taxe sur la valeur ajoutée.

b) « Tout acte »

En outre, s'agissant des actes visés au I, l'exposé des motifs de la loi précise qu'il faut les entendre comme tout document ou événement exprimant de manière écrite ou non, bilatérale ou multilatérale, une volonté de produire des effets de droits.

En conséquence, les mots « *d'un ou plusieurs actes* » ont été substitué aux mots « *d'un contrat ou d'une convention* ».

Tout comme avant la réforme de l'abus de droit issue de l'article 35 de la loi de finances rectificative pour 2008, les actes que l'administration peut écarter en démontrant un abus de droit sont des actes écrits ou non écrits (bail verbal,) qu'ils soient unilatéraux, bilatéraux ou multilatéraux : il s'agit en pratique de tout document ou fait qui manifeste l'intention de son auteur et produit des effets de droit.

4. la réforme du comité consultatif pour la répression des abus de droit

1. Le changement de dénomination du comité

Le changement de dénomination du comité voté par le législateur visait à supprimer la référence à la notion de répression et au caractère consultatif.

2. La diversification de la composition du comité

Outre un conseiller d'Etat (président de droit du comité), un conseiller à la Cour de cassation et un conseiller-maître à la Cour des comptes et un professeur d'université, agrégé de droit ou de sciences économiques. , l'article 1653 C du CGI, étend la composition du comité à la présence :

- d'un avocat ayant une compétence en droit fiscal ;
- d'un notaire ;
- d'un expert comptable.

Leur nomination par le ministre chargé du budget intervient sur proposition, respectivement, du conseil national des barreaux, du conseil supérieur du notariat et du conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables.

5. la réforme du régime des pénalités

1. La modulation du régime des pénalités

L'article 1729 du code général des impôts prévoit une **modulation des pénalités** assortissant les rectifications pour inexactitude ou omissions dans une déclaration, afin de **se conformer au principe de proportionnalité des sanctions** de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales.

Deux hypothèses sont ainsi prévues dans le cadre de l'abus de droit :

- l'application d'une **majoration de 80 %** en cas d'abus de droit au sens de l'article L. 64 du LPF ;

- l'application d'une **majoration de 40 %**, **s'il n'est pas établi que le contribuable a eu l'initiative principale de l'acte constitutif d'abus de droit ou en a été le principal bénéficiaire.**

La majoration de 80 % est maintenue en cas de manoeuvres frauduleuses ou de dissimulation d'une partie du prix stipulé dans un contrat, en application des dispositions de l'article 792 *bis* du CGI qui prévoit la sanction fiscale applicable en cas d'utilisation de la fiducie à des fins de libéralités.

Elle a le caractère de **sanction pénale** au regard de l'article 6 § 1 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales.

2. Le recouvrement des pénalités

Comme le souligne le rapport Fouquet précité, « l'auteur principal de l'abus de droit n'encourait ni intérêt de retard ni pénalité sur les droits en principal s'il n'a pas été partie à l'acte constitutif de l'abus de droit ».

En conséquence, le dispositif voté et **codifié sous l'article 1754 V du CGI** vise à **rendre toutes les parties à l'acte solidaires avec le contribuable contrôlé** pour le paiement de l'intérêt de retard et des pénalités.

6 Une protection le rescrit abus de droit

Le rescrit abus de droit

Modèle de demande de rescrit "abus de droit"

En application des dispositions de **l'article L. 64 B du livre des procédures fiscales**, la procédure prévue à l'article L. 64 du même livre n'est pas applicable lorsqu'un contribuable, préalablement la conclusion d'un ou plusieurs actes, a consulté par écrit l'administration centrale en lui fournissant tous éléments utiles pour apprécier la portée véritable de ces actes, et que celle-ci n'a pas répondu dans un délai de six mois ou a confirmé que l'opération présentée ne constituait pas un abus de droit.

Ce rescrit ne connaît toutefois guère de succès, puisque seules 22 demandes de ce type ont été adressées à l'administration en 2007 ;

7. entrée en vigueur du dispositif

Les dispositions du présent article sont entrées en vigueur le **1^{er} janvier 2009**, à l'exception des règles relatives à la composition du Comité de l'abus de droit fiscal, entrées en vigueur qu'en avril 2009.

@ Patrick Michaud, avocat fiscaliste paris
Septembre 2010