

, l'Quel avenir pour le « mini-abus de droit » de l'article L 64 A du LPF

Par Olivier Fouquet, Président de Section (h) au Conseil d'Etat

Nous avons déjà publié à Droit fiscal 49/18 act. 519 et aux FR Lefebvre 04/19 deux articles exposant les interrogations que peut susciter l'avenir du « mini-abus de droit » de l'article 47 A du LPF, issu de la loi de finances pour 2019. Ces publications ont eu quelques lecteurs dont certains ont eu l'amabilité de nous faire part des objections qu'ils formulaient à nos critiques.

Nous voudrions leur répondre collectivement, sur le site EFI, par un exposé didactique, que d'aucuns trouveront peut-être trop schématique.

1ère étape : 2013 1

2ème étape : 2018 3

L'article L 64 A peut-il instituer une infraction sans sanction ? 4

Les observations qui nous ont été faites peuvent être ainsi résumées.

[Le nouvel article L 64 A du LPF](#) ne méconnaît pas la décision du [Conseil constitutionnel du 29 décembre 2013 n°2013-685 DC, loi de finances pour 2014 \(cons. 114 et 115\)](#), fondé sur le principe de légalité des délits et des peines, dans la mesure où il se borne à instituer une infraction sans l'assortir des pénalités d'abus de droit, ni de pénalités de droit commun. Comment cela est-il possible ?

D'une part, selon certains lecteurs, l'administration disposerait d'un pouvoir discrétionnaire pour infliger ou non les pénalités de droit commun (80% pour manoeuvres frauduleuses et 40% pour manquement délibéré), de sorte que lorsqu'elle aurait recours à l'article L 64 A du LPF pour fonder un redressement, elle ne serait jamais tenue d'infliger des pénalités de droit commun au contribuable redressé.

D'autre part, selon d'autres lecteurs, le Conseil constitutionnel s'il était saisi d'une QPC, il le sera d'ailleurs inévitablement, pourrait admettre la conformité à la Constitution de l'article L 64 A du LPF en formulant une réserve d'interprétation selon laquelle la mise en œuvre de l'article L 64 A ne pourrait jamais être sanctionnée par des pénalités.

Pour répondre à ces objections, nous rappellerons brièvement les origines de l'article L 64 A du LPF.

1ère étape : 2013

En 2013, le gouvernement fait adopter par le Parlement une réforme de l'article L 64 du LPF. Le nouvel article modifie la rédaction précédente, issue de la jurisprudence du Conseil d'Etat, en substituant aux mots « aucun autre motif que celui d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales » (objet fiscal exclusif) les termes « objet principal ... ».

[Le Conseil constitutionnel, par sa décision du 29 décembre 2013 n°2013-685 DC](#), déclare la nouvelle rédaction de l'article L 64 du LPF non conforme à la Constitution. Il nous paraît utile de rappeler intégralement les motifs de la décision de non-conformité :

« SUR L'ARTICLE 100 :

Considérant que le paragraphe I de l'article 100 modifie le premier alinéa de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour modifier la définition des actes constitutifs d'un abus de droit ; que le paragraphe II de l'article 100 prévoit que le paragraphe I s'applique aux rectifications notifiées à compter du 1er janvier 2016 pour les seuls actes mentionnés au premier alinéa de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales passés ou réalisés à compter du 1er janvier 2014 ;

Considérant que, selon les requérants, en définissant l'acte constitutif d'abus de droit comme l'acte ayant pour motif principal celui d'éviter ou d'atténuer l'impôt, les dispositions de l'article 100 méconnaissent « la liberté du contribuable de choisir, pour une opération donnée, la voie fiscale la moins onéreuse » ; que serait ainsi méconnue la liberté proclamée à l'article 2 de la Déclaration de 1789 ; que l'article 100 porterait en outre atteinte aux exigences résultant du principe de légalité des délits et des peines ; que les sénateurs requérants soutiennent en outre que sont méconnus le principe de sécurité juridique, l'objectif d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi et l'article 34 de la Constitution, ainsi que le principe de non-rétroactivité de la loi pénale plus sévère ;

Considérant, d'une part, qu'il incombe au législateur d'exercer pleinement la compétence que lui confie la Constitution et, en particulier, son article 34 ; que l'objectif de valeur constitutionnelle d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi, qui découle des articles 4, 5, 6 et 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, lui impose d'adopter des dispositions suffisamment précises et des formules non équivoques afin de prémunir les sujets de droit contre une interprétation contraire à la Constitution ou contre le risque d'arbitraire, sans reporter sur des autorités administratives ou juridictionnelles le soin de fixer des règles dont la détermination n'a été confiée par la Constitution qu'à la loi ;

Considérant, d'autre part, que le législateur tient de l'article 34 de la Constitution, ainsi que du principe de légalité des délits et des peines qui résulte de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, l'obligation de fixer lui-même le champ d'application de la loi pénale et de définir les crimes et délits en termes suffisamment clairs et précis ;

Considérant que l'article L. 64 du livre des procédures fiscales permet à l'administration, dans une procédure de rectification, 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 autre motif que celui d'éviter 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 » ; que les dispositions contestées modifient la définition de ces actes pour prévoir que sont constitutifs d'un abus de droit, non plus les actes qui « n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éviter ou d'atténuer » l'impôt que l'intéressé aurait dû supporter « si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés », mais les actes qui « ont pour motif principal » d'éviter ou d'atténuer l'impôt ; qu'une telle modification de la définition de l'acte constitutif d'un abus de droit a pour effet de conférer une importante marge d'appréciation à l'administration fiscale ;

Considérant que, d'une part, la procédure de l'abus de droit fiscal peut s'appliquer à tous les impôts pesant sur les entreprises et les particuliers ; que, d'autre part, la mise en oeuvre de cette procédure est assortie, outre du rétablissement de l'impôt normalement dû et du paiement d'intérêts de retard à raison de 0,40 % par mois en vertu du paragraphe III de l'article 1727 du code général des impôts, d'une majoration égale, en vertu de l'article 1729 du même code, à 80 % des impôts dus, ramenée à 40

% « lorsqu'il n'est pas établi que le contribuable a eu l'initiative principale du ou des actes constitutifs de l'abus de droit ou en a été le principal bénéficiaire » ;

Considérant que, compte tenu des conséquences ainsi attachées à la procédure de l'abus de droit fiscal, le législateur ne pouvait, sans méconnaître les exigences constitutionnelles précitées, retenir que seraient constitutifs d'un abus de droit les actes ayant « pour motif principal » d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé aurait dû normalement supporter ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que, sans qu'il soit besoin d'examiner les autres griefs, l'article 100 doit être déclaré contraire à la Constitution ; ».

Il ressort de ces motifs, éclairés par les commentaires officiels que nous avons analysés dans notre précédent article à Droit fiscal, que l'insuffisante précision de la définition de l'abus de droit (objet principal) qui donne une marge importante d'appréciation à l'administration fiscale, méconnaît le principe de légalité des délits et par suite, alors que l'infraction est assortie de lourdes pénalités de 80% ou 40%, porte atteinte au principe de légalité des peines. C'est donc le principe de légalité des délits et des peines dans son ensemble qui fonde la décision.

2ème étape : 2018

Un amendement d'origine parlementaire (article 48 bis de la loi de finances pour 2019) crée une seconde procédure d'abus de droit codifiée au nouvel article L. 64 A du LPF. Cet amendement reprend purement et simplement le texte de 2013 censuré par le Conseil constitutionnel. Il s'agit bien par ailleurs d'une procédure d'abus de droit puisque que le comité de l'abus de droit peut être saisi.

Toutefois cet amendement ne modifie pas simultanément le 2° de l'article 1729 du CGI. Cet article qui demeure inchangé, est ainsi rédigé :

« Les inexactitudes ou les omissions relevées dans une déclaration ou un acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt ainsi que la restitution d'une créance de nature fiscale dont le versement a été indûment obtenu de l'Etat entraînent l'application d'une majoration de :

a. 40 % en cas de manquement délibéré ;

b. 80 % en cas d'abus de droit au sens de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales ; elle est ramenée à 40 % lorsqu'il n'est pas établi que le contribuable a eu l'initiative principale du ou des actes constitutifs de l'abus de droit ou en a été le principal bénéficiaire ;

c. 80 % en cas de manœuvres frauduleuses ou de dissimulation d'une partie du prix stipulé dans un contrat ou en cas d'application de l'article 792 bis. »

Il en résulte que la procédure de mini-abus de droit de l'article L. 64 A du LPF ne peut être assortie des pénalités d'abus de droit puisqu'elles ne sont pas expressément prévues. L'auteur de l'amendement en a sans doute tiré la conclusion suivante : en admettant même que les termes « objet principal » soient susceptibles d'affecter par leur imprécision le principe de légalité des délits, comme l'a déjà jugé le Conseil constitutionnel, cette circonstance devient inopérante dès lors que le manquement n'est assorti d'aucune pénalité. Il ne peut y avoir atteinte au principe de légalité des délits et des peines, même s'il y a atteinte au principe de légalité des délits dès lors qu'il n'y a pas atteinte, faute de sanctions, au principe de légalité des peines.

Pas si élémentaire que cela, mon cher Watson !

L'article L 64 A peut-il instituer une infraction sans sanction ?

D'abord, le mini-abus de droit a des conséquences fiscales lourdes, en dehors même de toute pénalité, pour le contribuable redressé sur son fondement. L'imprécision de la définition du nouvel abus de droit conduit à un rehaussement des droits en principal qui n'est pas négligeable et qui en fait sanctionne un comportement répréhensible, d'autant qu'il est assorti d'intérêts moratoires, voire même dans certains cas d'une pénalité de recouvrement. L'imprécision relevée par le Conseil constitutionnel affecte la précision l'assiette et par voie de conséquence l'égalité devant l'impôt

Mais surtout, le raisonnement susmentionné suppose que l'administration ait **un pouvoir discrétionnaire pour infliger ou non les pénalités pour manœuvres frauduleuses ou manquement délibéré** prévues aux c. et a. de l'article 1729 du CGI (80% et 40%). Ceux de mes lecteurs qui soutiennent cette thèse, méconnaissent à mon avis la portée des a. et c. de l'article 1729 qui, comme les pénalités d'abus de droit, s'insèrent dans cet article sous un chapeau rédigé à l'indicatif, c'est-à-dire en termes impératifs : « *entraînent l'application d'une majoration de ...* ».

Il ne faut pas déduire du large pouvoir d'appréciation qu'a l'administration en matière de pénalités, qu'elle n'est pas tenue d'appliquer la loi.

Ce sont deux choses différentes.

Lorsque l'administration assortit son redressement des droits en principal de pénalités de manquement délibéré ou de manœuvres frauduleuses, puis y renonce au cours de la discussion avec le contribuable, c'est qu'elle estime, après avoir entendu les explications de l'intéressé, que les conditions d'une telle qualification ne sont pas réunies. C'est son pouvoir d'appréciation.

En revanche, si, dans son pouvoir d'appréciation, elle reconnaît que les conditions d'une qualification du comportement du contribuable justifiant l'application des pénalités sont réunies, elle ne peut renoncer à cette application qu'en utilisant la procédure de transaction, prévue aux articles L 248 à L 251 du LPF, soumise à de fortes contraintes.

Si le pouvoir de l'administration d'infliger des sanctions fiscales était discrétionnaire, à quoi servirait la procédure de transaction prévue par le législateur? Au demeurant, un tel pouvoir discrétionnaire serait-il conforme au principe de l'égalité devant la loi fiscale ?

Il en résulte qu'en cas de mise en œuvre de la procédure de mini-abus de droit, l'administration ne peut pas renoncer à appliquer les pénalités pour manquement délibéré ou manœuvres frauduleuses si les conditions en sont réunies. Or la procédure de mini-abus de droit réprime le comportement d'un contribuable qui a cherché à se soustraire à l'impôt par un montage non authentique au regard de l'objet principal poursuivi.

En admettant qu'un tel comportement du contribuable, ne justifie pas dans tous les cas l'application de pénalités pour manœuvre frauduleuses, elle justifie à tous le moins l'application de pénalités pour manquement délibéré. Dit autrement, lorsque l'administration mettra en œuvre la procédure de mini-abus de droit, elle sera légalement tenue d'appliquer les pénalités de manquement délibéré ou de manœuvres frauduleuses.

Dès lors, l'administration se trouvera placée devant le dilemme suivant.

Soit elle inflige ces pénalités, et elle contrevient au **principe de légalité des peines et des délits** (d'autant que les taux sont identiques à ceux de l'abus de droit).

Soit elle renonce totalement à appliquer ces pénalités, et elle méconnaît le **principe de l'égalité devant la loi fiscale** (puisque les contribuables non redressés sur le fondement de l'article L 64 A pourront se voir infliger ces pénalités, alors que les contribuables redressés sur le fondement de l'article L 64 A ne le pourront pas, alors même que le comportement répréhensible des intéressés sera identique dans les deux hypothèses).

Néanmoins, certains lecteurs soutiennent que le Conseil constitutionnel, saisi d'une QPC qui lui sera inévitablement transmise, pourrait reconnaître la conformité à la Constitution de l'article L 64 A du LPF en précisant, par une réserve d'interprétation, que cette procédure ne doit être assortie d'aucune pénalité. Tout est évidemment possible et le Conseil constitutionnel a bien ce pouvoir.

Mais ne serait-ce pas méconnaître **l'objectif constitutionnel de lutte contre la fraude fiscale** que d'instituer une procédure de répression de la fraude fiscale sans l'assortir de pénalités ? Au demeurant resterait à surmonter la question de **l'égalité devant la loi fiscale**, puisque que cette solution conduirait à traiter différemment, selon que l'administration met en œuvre ou non l'article L 64 A, des contribuables qui, en raison de leur comportement répréhensible identique, sont placés dans la même situation.

En résumé, nous comprenons l'embarras de l'administration.

Il est clair, bien que nos connaissances constitutionnelles soient modestes, nos collègues Renaud Denoix de Saint-Marc, Bruno Genevois et Marc Guillaume sont dans ce domaine inégalés et inégalables, nous n'aurions pas rédigé de cette façon l'amendement si nous en avions été l'auteur, pour éviter le « corner » juridique qui en résulte.

Le risque pour l'administration, qui n'y peut mais, de recourir à compter du 1^{er} janvier 2020 à la procédure du mini-abus de droit est de voir ses rappels d'impôts ruinés rétroactivement par une décision du Conseil constitutionnel. Il ne serait peut-être pas inutile qu'elle demande l'avis du Conseil d'Etat (Section des Finances).

A défaut, la prudence devrait la conduire à continuer à utiliser la procédure d'abus de droit de l'article L 64 du LPF, plutôt que celle du mini-abus de droit de l'article L 64 A du LPF, du moins aussi longtemps que le Conseil constitutionnel ne s'est pas prononcé

Le mieux est l'ennemi du bien.

O FOUQUET