

Programme

Vendredi matin

10h45-13h15:

Abus de droit fiscal



Jean-Pierre COSSIN - Pierre FERNOUX

19h00

Cocktail

20h30

Dîner au Château

Grand ou petit ? c'est toujours un abus de droit

Jean-Pierre COSSIN
Conseiller maître (h) à la Cour des comptes

INTRODUCTION

- L'abus de droit à la croisée des chemins ?
 - Une nouvelle source d'inquiétude et d'incertitude pour les contribuables et leurs conseils avec l'introduction de l'abus de droit « à but principalement fiscal » se substituant au but « exclusivement fiscal »
 - Est-ce vraiment nouveau ?
 - L'abus de droit n'a-t'il pas toujours été à but principalement fiscal ?
 - La jurisprudence du Conseil d'Etat a-t-elle vraiment recherché l'existence d'avantages autres que fiscaux en dehors des abus concernant les entreprises ?

INTRODUCTION

- La réforme serait-elle qu'un problème de pénalités applicables à des situations particulières ?
 - La question des pénalités avait été soulevée par le Conseil constitutionnel
 - Le terme « principalement » était trop imprécis pour justifier une pénalité de 80 %
 - Le terme « principalement » n'était pas trop imprécis pour justifier une rectification d'assiette
 - Le terme « principalement » est généralement utilisé dans les législations européennes et par les pays de l'OCDE (avec des adaptations...)

Comment commettre un abus de droit

- Commettre un abus de droit n'est ni facile... ni à la portée de tout le monde
- Une condition essentielle à remplir
 - bien connaître et bien appliquer le droit fiscal.....
 - Ce qui n'est pas aussi simple en vérité
- Une contrainte décisive
 - Connaître les objectifs du législateur ou des auteurs des textes que l'on applique....
 - Ce qui quelquefois est encore plus difficile.
- L'existence d'un acte susceptible d'être écarté
 - Pas d'acte.... pas d'abus de droit...
 - Un acte pour diminuer la charge fiscale qu'aurait supporté le contribuable

Comment éviter l'abus de droit

- S'interroger lorsque l'avantage fiscal lié à un acte est très important par rapport à la situation fiscale en l'absence d'acte....
- Être vigilant sur les pratiques des contribuables que conteste l'administration
- Ne pas ignorer les avis émis par le comité de l'abus de droit fiscal et des suites que leur donne l'administration fiscale
- Ne pas confondre les avis du comité de l'abus de droit avec les décisions de la jurisprudence du Conseil d'Etat ou de la Cour de cassation

ABUS DE DROIT ET FRAUDE A LA LOI

Pierre FERNOUX

*Maître de Conférences à l'Université d'Auvergne
Chargé d'enseignement à l'Université de Paris II Panthéon Assas*

La notion de fraude à la loi

Origine : Louis Josserand (De l'esprit des droits et de leur relativité : théorie dite de "l'abus des droits" : Dalloz 1927).

"De même qu'il existe un esprit des lois, et plus généralement un esprit du droit *entendu objectivement* et dans son ensemble, ainsi doit-on admettre l'existence *d'un esprit des droits, inhérent à toute prérogative subjective, isolément envisagée*, et, pas plus que la loi ne saurait être appliquée à rebours de son esprit, pas plus qu'un fleuve ne saurait modifier le cours naturel des eaux, nos droits ne peuvent se réaliser à l'encontre et au mépris de leur mission sociale, à tort et à travers : on conçoit que la fin puisse justifier les moyens, du moins lorsque ceux-ci sont légitimes en eux-mêmes, *mais il serait intolérable que les moyens, même intrinsèquement irréprochables, puisse justifier toute fin, fût-elle odieuse et inconcevable*".

**L'acte abusif est l'acte contraire
au but de l'institution, à son esprit, à sa finalité**

L'abus de droit fiscal avant 2009

L'ancien article L. 64 du LPF (Loi du 13 janvier 1941): deux sources possibles de l'abus de droit

- la simulation (ou fictivité) :
- la volonté **exclusive** d'éluider l'impôt (objectif de la loi du 13 janvier 1941. CE : arrêt du 10 juin 1981).

Circulaire du 31 octobre 1941

*" Les fraudes les plus caractérisées constatées au cours des dernières années se sont souvent placées à l'abri de **combinaisons ou de procédés habillés de formes juridiques difficilement contestables**. L'Administration n'était pas, jusqu'à présent, en mesure de d'assurer dans tous les cas la répression de ces fraudes"*

La fraude à la loi : l'arrêt Janfin (27 septembre 2006, req. n° 260050)

En dehors des domaines de l'abus de droit, mise en œuvre possible de la théorie générale de la fraude à la loi si les auteurs du schéma

- recherchent le bénéfice *d'une application littérale des textes à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs*
- sont animés par une *volonté exclusive d'éluider l'impôt*

La suite logique : une nouvelle définition de l'abus de droit

Proposition du **rapport Fouquet** (juin 2008)

→ Art. L. 64 LPF

- pas de domaine défini du champ d'application de l'abus de droit

Deux éléments **doivent être réunis**

- **Objectif** : l'utilisation d'un texte contraire aux intentions de son auteur
- **Subjectif** : la volonté exclusive d'éluider l'impôt

L'avancée jurisprudentielle

Le but fiscal déterminant (1)

Le diptyque Javelle / Gianoli

Javelle (CE 4 novembre 1988)

→ SCI acquiert un immeuble

→ 2 locations : professionnelle (50%) et privée (50 %)

Pas d'abus de droit : pas de but exclusivement fiscal : location d'une partie de l'immeuble à titre professionnel (2/3 en surface)

Gianoli (CE : 10 novembre 1993)

Même schéma MAIS 1/3 professionnel ; **1/10e en surface**

Abus de droit : location professionnelle alibi **MAIS qui existe**

But fiscal déterminant

L'avancée jurisprudentielle

Le but fiscal déterminant (2)

Garnier Choiseul holding (CE, 17 juillet 2013)

Rachat de coquille

→ Avantage financier pour le coquillard : 16 000 €

→ Avantage fiscal : 185 988 €

→ but **non exclusivement fiscal**

Abus de droit : non respect des intentions du législateur
auteur du régime Stés mères-filiales

But fiscal déterminant

Le mini-abus de droit

Art. L 64 A LPF

"Afin d'en restituer le véritable caractère et sous réserve de l'application de l'article 205 A du code général des impôts, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes qui, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ont pour motif principal d'éluider 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."

Le point commun

La nécessaire recherche de l'intention de l'auteur des textes
La constatation du but principalement fiscal ne suffit pas

Illustration : la donation de la nue-propriété

Hors champ d'application du mini-abus de droit

→ Absence de l'élément objectif

Art. 779 et 784 du C.G.I

Renouvellement des abattements tous les quinze ans

Donc volonté du législateur
Favoriser de mode de transmission
Pas d'abus de droit

Illustration : le choix de l'IS

Hors champ d'application du mini-abus de droit

Absence de l'élément **objectif**

1. **Choix IR / IS proposé par la loi**

2. **Art. 151 octies du CGI** : report d'imposition des PV

Donc volonté du législateur

Favoriser le choix en faveur d'une société IS

Pas d'abus de droit

La donation-cession

Hors champ d'application du mini-abus de droit

Absence de l'élément **objectif**

CE 30 décembre 2011 : Motte-Sauvaige

→ Seul motif d'abus de droit : **la fictivité**

→ La donation **régulière** produit ses effets

→ La rapidité des opérations de donation-cession sans influence

**Pas d'influence de la notion de but
principalement fiscal**

La donation-cession

LFR pour 2012 : PV de cession de titres et Cession dans les 18 mois de la donation

→ **Voté** : imposition **du donataire sur la PV acquise à la date de la donation**

Conseil constitutionnel (Déc. n° 2012-661 DC)

*"le législateur a établi **une présomption de montage juridique abusif** qui ne repose pas sur des critères objectifs et rationnels en lien avec l'objectif poursuivi et, par conséquent, **a méconnu le principe d'égalité devant les charges publiques**".*

L'apport-cession

Intention du législateur

« faciliter les opérations de restructuration d'entreprises, en vue de favoriser la création et le développement de celles-ci, par l'octroi automatique d'un sursis d'imposition pour les plus-values résultant de certaines opérations qui ne dégagent pas de liquidités. »

Abus de droit

- Réinvestissement non économique si sursis
- réinvestissement < 50 % si report

Notion de but principalement fiscal sans influence
L'abus de droit est lié au seul critère objectif

Si réinvestissement de + de 50% : respect de la loi

1ère difficulté : comparaison des avantages

Point commun Javelle/Gianoli / Garnier Choiseul Holding
→ comparaison **chiffrée** possible

Quid si ce n'est pas le cas ?

Exemple

→ apport de la **nue-propriété** d'un immeuble à SCI

→ Donation de la pleine propriété des parts de la SCI aux enfants

Avantage **fiscal** : diminution des DMTG lors de la donation des parts

Avantage **civil** : Éviter l'indivision entre les enfants

2eme difficulté : imprécision de la loi

Définition de la notion « d'économique »

- Application du régime Dutreil (art. 787 B CGI)
- Apport-cession : réinvestissement économique

CADF : problème posé par la location **meublée**

- Non dans le Dutreil (Affaire n° 2015-09)
- OUI pour l'administration (Commentaire sous l'avis)
- NON dans l'apport-cession (Affaire n° 2012-51)
- SAUF si location meublée **avec services** (Affaire n° 2016-47)

En forme de conclusion

- L'exercice d'une option peut-elle être constitutive d'un abus droit ?
- Quelles questions à se poser ?
- L'abus de droit est une fraude fiscale

Quelles questions à se poser ?

- L'exercice d'une option fiscale peut-elle conduire à la constatation d'un abus de droit ?
 - l'exercice d'options fiscales ne permet pas la mise en œuvre de l'abus de droit....
 - Que penser de la mise en œuvre d'actes qui peuvent permettre l'exercice d'une option ?

L'abus de droit est une fraude fiscale

- L'abus de droit fiscal est sanctionné par une pénalité de 80 % qui le place dans le champ de de la fraude fiscale
 - La sanction automatique appliquée à l'acte à but exclusivement fiscal conduit à la sanction pénale
 - La sanction pénale implique la recherche de l'intention frauduleuse par le juge
 - La sanction fiscale n'a pas la même exigence de preuve
 - Y aura-il des conflits entre le juge pénal et le juge fiscal ?

14h30-18h30:

Ateliers de situation

Jean-Pierre COSSIN - Pierre FERNOUX

