

15 Le mini abus de droit fiscal : articulation avec la procédure classique d'abus de droit et la procédure pénale



Eva AUBRY,
avocat conseil,
CMS Francis Lefebvre Avocats



Stéphanie RIOU-BERNARD,
avocat conseil,
CMS Francis Lefebvre Avocats



Sylvie LE TANNEUR,
avocat conseil,
CMS Francis Lefebvre Avocats

1. - LA NOUVELLE PROCÉDURE DU « MINI ABUS DE DROIT » ET SON ARTICULATION AVEC LA PROCÉDURE D'ABUS DE DROIT CLASSIQUE

A. - Des précisions intéressantes apportées par le BOFiP du 31 janvier 2020

- 1° Contenu de la nouvelle définition de l'abus
- 2° Textes ou décisions dont le contribuable peut abuser
- 3° Actes dont le motif est principalement fiscal

B. - Distinction entre le but principalement fiscal et le but exclusivement fiscal

- 1° Rappels sur la notion d'abus de droit classique
- 2° La notion de but principalement fiscal insuffisamment explicitée

1 - La loi de finances pour 2019 a introduit dans le LPF une nouvelle définition de l'abus de droit par fraude à la loi qui s'ajoute à celle figurant déjà à l'article L. 64 du LPF et qui permet à l'administration fiscale, pour remettre en cause certaines opérations, de s'appuyer sur le motif **principalement** fiscal de celles-ci, là où l'article L. 64 du LPF, dans sa rédaction issue de la loi de finances pour 2008, permet de critiquer les seules opérations ayant un but **exclusivement** fiscal.

2 - Il résulte en effet du nouvel article L. 64 A du LPF qu'« 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 ».

L'article L. 64 A, sur lequel le Conseil constitutionnel n'a pas encore été amené à se prononcer, est applicable aux rectifications notifiées à compter du 1^{er} janvier 2021 portant sur des actes passés ou des opérations réalisées à compter du 1^{er} janvier 2020.

3 - Les contribuables et leurs conseils qui structurent des opérations patrimoniales doivent donc se montrer dès à présent aver-

3° Tentative de conciliation des concepts

2. - LA PROCÉDURE DU MINI ABUS DE DROIT FISCAL ET SON ARTICULATION AVEC LA PROCÉDURE PÉNALE

A. - Sanctions et garanties de la procédure de « mini abus de droit »

B. - La coexistence des procédures fiscales et pénales

- 1° Suppression partielle du « verrou » de Bercy
- 2° Abus susceptibles de donner lieu à des poursuites pénales
- 3° Lien entre les procédures fiscales et pénales

C. - La voie possible du rescrit

tis des conditions de mise en œuvre du nouveau dispositif et de son articulation avec l'abus de droit classique (1) ainsi que des incidences pénales susceptibles de résulter de l'application de cette nouvelle procédure par l'administration fiscale (2).

1. La nouvelle procédure du « mini abus de droit » et son articulation avec la procédure d'abus de droit classique

4 - Les commentaires de l'administration fiscale relatifs au dispositif du mini abus de droit ont été mis en ligne sous la référence BOI-CF-IOR-30-20 sur le site du Bulletin officiel des finances publiques (BOFiP) le 31 janvier 2020 et apportent des informations utiles aux praticiens (A), même si beaucoup d'incertitudes demeurent sur la portée réelle de la procédure nouvelle eu égard au flou qui entoure la notion de motif principalement fiscal (B).

A. - Des précisions intéressantes apportées par le BOFiP du 31 janvier 2020

5 - En préambule de son commentaire, l'Administration présente, à l'instar du législateur, la procédure de l'article L. 64 A du LPF comme l'extension aux autres impôts de la clause géné-

rale anti-abus instaurée en matière d'impôt sur les sociétés (IS) et codifiée par la même loi de finances pour 2019 à l'article 205 A du CGI.

6 - Bien que le texte de l'article L. 64 A du LPF se distingue en plusieurs points de celui de l'article 205 A, la référence, dès l'introduction du BOFiP, aux dispositions d'une directive européenne annonce en réalité que la caractéristique essentielle du dispositif, à savoir la notion de « motif principalement fiscal », sera interprétée à l'aune des principes issus du droit européen et de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE).

7 - Il faut aussi relever que l'Administration rappelle, dès l'introduction du BOFiP, que le dispositif du mini abus de droit, « pas plus que l'abus de droit visé à l'article L64 du LPF, n'a pour objet d'interdire au contribuable de choisir le cadre juridique le plus favorable du point de vue fiscal pourvu que ce choix ou les conditions le permettant ne soient empreints d'aucune artificialité ».

1° Contenu de la nouvelle définition de l'abus

8 - **Actes concernés.** – Les actes que l'Administration peut écarter en application de la procédure d'abus de droit prévue à l'article L. 64 A du LPF sont des actes écrits ou non écrits (bail verbal, etc.), qu'ils soient unilatéraux, bilatéraux ou multilatéraux : il s'agit en pratique de tout acte ou fait qui manifeste l'intention de son auteur et produit des effets de droit.

9 - **Caractérisation du mini abus de droit.** – Pour caractériser un mini abus de droit, l'Administration fiscale devra apporter la preuve de la réunion des deux éléments suivants :

- l'application littérale d'un texte ou d'une décision allant à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ce qui constitue **l'élément objectif** de l'abus ;

- la volonté principale d'éluider l'impôt, ce qui constitue **l'élément subjectif** de l'abus.

10 - Ainsi, la rédaction de l'article L. 64 A du LPF se rapproche très nettement de celle du texte réprimant l'abus de droit par fraude à la loi, codifié à l'article L.64, à cette seule différence – mais essentielle – que ce dernier vise le but principalement fiscal de l'acte et non le but exclusivement fiscal.

2° Textes ou décisions dont le contribuable peut abuser

11 - Les textes pouvant faire l'objet d'une application abusive sont précisés par le BOFiP. Il peut s'agir des lois, des conventions fiscales internationales et, le cas échéant, des textes réglementaires qui en précisent les conditions d'application (décret, arrêté par exemple).

12 - **Les conventions fiscales visées.** – On observe que **les conventions fiscales** sont ici visées sans distinguer si elles contiennent ou non une clause générale anti-abus telle que celle qui figure à l'article 7 de la Convention multilatérale conclue sous l'égide de l'OCDE et ratifiée par la loi n° 2018-604 du 12 juillet 2018.

13 - **Les instructions administratives visées.** – S'agissant des « décisions » visées par la nouvelle définition de l'abus de droit, il est précisé que ce sont « celles qui, allant **au-delà du simple commentaire de la norme**, créent du droit ». C'est notamment le cas « lorsque les instructions administratives comportent une interprétation qui ajoute à la norme, dans un sens favorable au contribuable, ou en l'absence de norme ». Selon le BOFiP, les décisions administratives de portée générale comportant une interprétation favorable de la loi, telles les réponses ministérielles à des questions écrites de parlementaires ou les réponses à des représentants d'organisations professionnelles, sont des déci-

sions au sens de l'article L. 64 A du LPF. Il en est de même pour les **rescrits** qui sont intégrés à ce titre dans le BOFiP.

14 - Cette affirmation de **l'applicabilité de l'abus de droit à la doctrine administrative** reprend la position de l'Administration relative à l'article L64 du LPF et a donné lieu à un arrêt de la cour administrative d'appel de Paris¹ qui a admis la possibilité pour l'Administration d'écarter l'application abusive d'une doctrine administrative lorsqu'un contribuable a mis en place **un montage en vue de bénéficiaire de l'application littérale d'une instruction**, sans autre motif que celui d'éluider le paiement de l'impôt.

Cette décision a fait l'objet d'un pourvoi en cassation auprès du Conseil d'État dont on attend avec intérêt la position sur cette question, sans toutefois savoir à ce stade si, quelle que soit la solution retenue, celle-ci pourra faire l'objet d'une transposition automatique pour l'application des dispositions de l'article L. 64 A du LPF.

3° Actes dont le motif est principalement fiscal

a) Précisions générales

15 - Dans son BOFiP, l'administration fiscale s'en tient à des commentaires généraux sur les actes à visée principalement fiscale, à savoir :

- le mini abus de droit, comme l'abus de droit classique, suppose que **la charge fiscale normalement applicable ait été modifiée par l'acte en cause** ; à défaut, ce dernier ne saurait constituer un abus de droit² ;

- **éluder ou atténuer les charges fiscales** peut notamment consister à réduire une dette d'impôt, à percevoir indûment un crédit d'impôt, ou encore à augmenter abusivement une situation déficitaire.

16 - S'ajoute à cette liste la possibilité de différer une imposition par **le mécanisme du sursis d'imposition**³.

b) « Mini abus de droit » et dispositions fiscales incitatives

17 - Les développements relatifs à la notion d'acte principalement fiscal précisent par ailleurs logiquement que « lorsque c'est le législateur qui a souhaité encourager un schéma par une incitation fiscale, l'article L. 64 A du LPF ne peut en principe s'appliquer, quand bien même ce schéma aurait un but principalement fiscal, à condition qu'il ne soit pas manifestement détourné de son objet ».

18 - **Exemples.** – Sont donnés à titre d'exemple les **cas de donation d'usufruit temporaire** à un enfant majeur ne faisant pas partie du foyer fiscal du donateur ou à un organisme sans but lucratif. À moins qu'ils ne soient fictifs, ces actes échappent au grief d'abus de droit, car ils sont justifiés par la volonté d'aider l'enfant majeur à financer ses études ou par un objectif charitable valable et non négligeable. L'Administration relève à cet égard que « le caractère temporaire d'une transmission de l'usufruit n'est pas en soi abusif dès lors qu'il est doté d'une **substance patrimoniale effective** et ne prévoit pas de clauses manifestement abusives (telle qu'une donation librement révocable par le donateur) ».

19 - Ces exemples s'inscrivent dans le prolongement de la position du ministre Gérard Darmanin exprimée dans un communiqué de presse rassurant faisant suite à la tribune publiée par

1. CAA Paris, ch. réunies, 20 déc. 2018, n° 17PA00747 : JurisData n° 2018-023265.

2. CE, 5 mars 2007, n° 284457, SELARL Pharmacie des Chalonges : JurisData n° 2007-081090 ; RFP 2007, comm. 95, note O. Fouquet.

3. V. pour un exemple récent : CE, 10^e et 9^e ch., 12 févr. 2020, n° 421444 : JurisData n° 2020-001671 ; JCP N 2020, n° 10, act. 267.

certaines pratiques qui s'inquiétaient de **l'effet potentiellement dévastateur de la mise en œuvre de la nouvelle procédure d'abus de droit sur les stratégies patrimoniales de leurs clients**, notamment des transmissions de patrimoine avec démembrement de propriété⁴.

La **tonalité rassurante** de ce communiqué a été reprise dans trois réponses ministérielles qui ont suivi⁵ et qui annonçaient, en outre, la volonté d'appliquer la nouvelle procédure de manière modérée : « L'Administration appliquera, à compter de 2021, **de manière mesurée** cette nouvelle faculté conférée par le législateur, **sans chercher à déstabiliser les stratégies patrimoniales** des contribuables ».

20 - D'aucuns s'interrogent sur le sens à donner à cette affirmation, sans compter que l'approche ne sera pas nécessairement homogène entre les différents services de la Direction générale des Finances publiques qui devrait néanmoins chercher à trouver un domaine d'application à la procédure de mini abus de droit.

B. - Distinction entre le but principalement fiscal et le but exclusivement fiscal

21 - Selon le BOFiP relatif à l'article L. 64 A du LPF, la notion de motif principal est, en tant que telle, **plus large que la notion de but exclusivement fiscal** au sens de l'article L. 64 du LPF. Pour autant, l'Administration n'apporte aucune précision quant à la détermination d'une ligne de partage claire entre ces deux notions.

Or, cette question est fondamentale puisque, lorsqu'une opération est susceptible d'être écartée sur le terrain de la procédure d'abus de droit classique, **l'administration fiscale indique expressément qu'elle ne pourrait pas choisir de se placer sur le fondement du nouvel article L. 64 A pour opérer son rehaussement.**

1° Rappels sur la notion d'abus de droit classique

22 - On rappelle que la procédure classique de répression des abus de droit visée à l'article L. 64 du LPF permet à l'administration fiscale d'écarter comme abusives les opérations fictives ou réalisées dans un but exclusivement fiscal :

- l'abus de droit **par fictivité** lorsque le contribuable masque la réalité juridique d'une opération par une opération fictive (par exemple, une vente fictive qui couvre en réalité une donation, le prix n'étant jamais versé au prétendu cédant) ;

- l'abus de droit **par fraude à la loi** lorsque, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs (condition objective), ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales de l'intéressé (condition subjective).

23 - **Appréciation de la fraude à la loi.** – Dans sa seconde branche, l'abus n'est donc pas caractérisé lorsque des motivations autres que fiscales ont conduit le contribuable à réaliser une opération. Le Conseil d'État a jugé dans sa décision sur les opérations d'acquisition de « coquillard » Garnier Choiseuil que **l'abus est caractérisé lorsque le but non fiscal de l'opération est négligeable, minime ou sans commune mesure avec l'avantage fiscal retiré de ces opérations**⁶. Le Conseil d'État est toutefois revenu à davantage d'orthodoxie dans une décision rendue dans

des circonstances comparables où ne figure plus la référence à l'avantage « négligeable »⁷. Cette décision s'explique à la lumière de la jurisprudence du Conseil constitutionnel qui avait censuré une tentative du législateur de faire glisser le but exclusivement fiscal vers le but principalement fiscal au sein de l'article L. 64 du LPF⁸.

24 - Ajoutons à ce rapide panorama de l'abus de droit visé à l'article L.64 du LPF que la condition objective de l'abus est réputée remplie en présence d'un montage purement artificiel. Il résulte en effet de la décision Ingram Micro que l'existence d'un montage purement artificiel constitue un indice fort de la recherche d'un but exclusivement fiscal, permettant de réputer remplie la condition tenant à la contrariété des objectifs des auteurs des textes appliqués⁹.

Le législateur, comme le négociateur d'une convention fiscale bilatérale¹⁰ ne peuvent en effet jamais avoir entendu favoriser la réalisation de pratiques abusives de sorte qu'il n'est pas nécessaire de rechercher l'intention du rédacteur du texte dont le contribuable a fait une utilisation abusive.

2° La notion de but principalement fiscal insuffisamment explicitée

25 - Comme exposé plus haut, l'Administration a tenté d'apporter certaines précisions quant aux actes à considérer comme présentant un motif principalement fiscal mais, rappelant que l'objectif du législateur en instituant le mini abus de droit avait été d'étendre aux autres impôts le mécanisme figurant déjà à l'article 205 A du CGI, elle opère un **renvoi aux commentaires sur la clause anti-abus applicable en matière d'IS** qui définit la notion d'actes ou montages dépourvus de substance économique¹¹.

Remarque : Les dispositions de l'article L. 64 A du LPF ont toutefois un champ d'application plus large que celles de l'article 205 A et sont susceptibles de s'appliquer même en l'absence de montages dès lors que les critères rappelés au A-1 supra sont remplis.

Rappelons que le BOI-IS-BASE-70 prévoit que « selon les termes de l'article 205 A du CGI, un montage est considéré comme non authentique dans la mesure où il n'est pas mis en place pour des **motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique** ».

Pour l'application de cette disposition, la notion de motifs commerciaux s'entend au sens large de toute justification économique, même si elle n'est pas liée à l'exercice d'une activité commerciale au sens de l'article 34 du CGI.

Il est précisé néanmoins que sont susceptibles d'être considérées comme répondant à des motifs valables, au sens de l'article 205 A du CGI, des **structures de détention patrimoniale ayant des activités financières ou encore des structures répondant à un objectif organisationnel**. Une société holding n'ayant aucune activité économique n'est pas, de ce seul fait, abusive.

26 - **Avantages fiscaux et non fiscaux.** – Ce BOFiP évoque en effet les cas où les montages procurent **des avantages fiscaux et non fiscaux** et explique que « dans le cas où un montage procure des avantages d'ordre à la fois économique et fiscal, mais où

4. Communiqué de presse, 19 janv. 2019, n° 568.

5. Rép. min. n° 16264 : JOAN 18 juin 2019, p. 5545, T. Degois. – Rép. min. n° 9965 : JO Sénat 13 juin 2019, p. 3070, C. Procaccia. – Rép. min. n° 17239 : JOAN 18 juin 2019, p. 5546, É. Straumann.

6. CE, 9^e-10^e ss-sect., 17 juill. 2013, n° 352989, min. c/SARL Garnier Choiseuil Holding : JurisData n° 2013-015486.

7. CE, 23 juin 2014, n° 360708, Sté Groupement Charbonnier Montdiderien : JurisData n° 2014-014744. – CE, 23 juin 2014, n° 360709, Sté Kerry : JurisData n° 2014-018238.

8. Cons. const., 29 déc. 2013, n° 2013-685 DC : RFP 2015, alerte 3.

9. CE, 10^e-9^e ch., 13 janv. 2017, n° 391196, SAS Ingram Micro : JurisData n° 2017-000568.

10. CE, plén., 25 oct. 2017, n° 396954, Verdannet : JurisData n° 2017-020912 ; RFP 2018, comm. 4, note M. Buchet.

11. BOI-IS-BASE-70.

l'avantage d'ordre économique est très marginal par rapport à l'avantage fiscal obtenu, le motif économique est susceptible d'être considéré comme non valable. [...] Ainsi, pour apprécier si une opération relève des dispositions de l'article 205 A du CGI, il convient de rechercher si, dans la mesure où elle n'est pas mise en place pour des motifs commerciaux valables, l'obtention d'un avantage fiscal constitue la finalité **essentielle** de l'opération ».

27 - **Inspiration de la jurisprudence de la CJUE.** – Ces précisions apparaissent largement inspirées de la jurisprudence de la CJUE qui a jugé en session plénière sur l'application des directives mère-fille et intérêts-redevances que : « C'est ainsi l'examen d'un ensemble de faits qui permet de vérifier si les éléments constitutifs d'une pratique abusive sont réunis, et notamment si des opérateurs économiques ont effectué des opérations **purement formelles ou artificielles, dénuées de toute justification économique et commerciale, dans le but essentiel de bénéficier d'un avantage indu** »¹².

28 - Toutefois, et c'est là que toute la mécanique se grippe :
- d'une part, la Cour de justice ne semble pas vouloir opérer de distinction entre le but essentiellement fiscal et le but exclusivement fiscal puisqu'elle s'attache uniquement à appliquer le **principe général d'interdiction des pratiques abusives**¹³ ;

- d'autre part, l'administration fiscale française a expressément admis en préambule de son BOFIP que le contribuable conserve sa **liberté de choisir** la voie la moins onéreuse fiscalement, tant que celle-ci n'est pas artificielle.

3° Tentative de conciliation des concepts

29 - Pour comprendre ce qu'il faut entendre par le but essentiellement fiscal, deux alternatives semblent, de prime abord, envisageables.

a) La pesée quantitative des avantages

30 - La première approche possible serait de procéder à une pesée **quantitative des motifs d'une opération**, ce qui se heurterait néanmoins immédiatement à l'impossibilité de quantifier des « motifs » ayant conduit à réaliser une opération.

Il faudrait alors comprendre que la pesée des motifs s'apparente à l'examen des avantages et/ou effets de l'opération mais la difficulté serait tout aussi grande lorsqu'il s'agit de **quantifier des avantages et/ou effets non financiers d'une opération**.

b) La pesée qualitative des avantages

31 - La seconde approche possible serait de procéder à une **évaluation qualitative** des motifs autres que fiscaux d'une opération pour identifier son but essentiel.

On voit rapidement poindre le risque de cette seconde approche **qui ferait du but essentiellement fiscal un concept à géométrie variable** selon les opérations examinées et la sensibilité des vérificateurs en charge des opérations de vérification.

Il nous semble en outre qu'en cherchant à identifier l'élément déterminant de l'intention du contribuable, on ferait entrer dans le champ d'application du mini abus de droit des opérations qui n'ont rien d'abusif.

Exemple : Prenons l'exemple d'un commerçant qui décide de **transformer une société translucide**, dont les bénéfices sont imposés à l'impôt sur le revenu, en une société soumise à l'IS seulement pour **diminuer ses charges fiscales globales** et retenons l'hypothèse que c'est la perspective de l'économie fiscale qui a été **déterminante** dans l'esprit du contribuable pour décider de cette transformation.

Selon l'approche qualitative, il faudrait conclure que la transformation serait abusive, ce qui serait manifestement... excessif, compte tenu des multiples conséquences autres de cette transformation.

Imaginons à l'inverse un exemple dans lequel un contribuable décide avec d'autres actionnaires d'une société, dans un souci principal de gouvernance, de constituer une holding passive (laquelle serait une pure holding de détention, donc sans substance) et supposons que cette interposition permet aussi d'effectuer une opération assortie d'un gain fiscal important.

Un vérificateur qui jugerait le gain trop important ou indu pourrait aisément considérer que la motivation de la constitution de la holding est essentiellement fiscale alors que les effets non fiscaux de l'interposition d'une holding, jugés négligeables par le vérificateur, seraient pour le contribuable tout aussi importants que le motif ou l'effet fiscal.

Dans ces deux situations, **les effets autres que fiscaux sont tels** qu'il serait à notre avis erroné de les sanctionner sur le terrain du mini abus de droit, quand bien même l'élément fiscal aurait été déterminant dans la décision du contribuable.

32 - En revanche, dans toutes ces situations, un avantage non fiscal dérisoire aurait conduit à caractériser un abus, ce qui a permis à certains d'avancer **l'idée que l'abus de droit par but principalement fiscal n'aurait pas de portée pratique distincte de celle de l'abus de droit classique**.

33 - Comme on le voit, dans la mesure où lorsqu'il existe un motif autre que fiscal qui ne peut être qualifié de minime ou négligeable, il ne peut y avoir :

- ni d'abus de droit, car le motif fiscal n'est pas exclusif ;
- ni d'abus de droit au sens de l'article L. 64 A du LPF, car les motifs ou les avantages autres que fiscaux de l'opération (la transmission, la transformation, l'interposition d'une entité juridique distincte, etc.), qu'ils aient été déterminants ou non pour le contribuable, sont tels que la considération fiscale n'a pas été la seule à être déterminante et ne serait donc pas essentielle.

34 - **Avantage dérisoire et abus de droit.** – Pour tenter de conférer une portée utile aux nouvelles dispositions de l'article L. 64 A du LPF, faudrait-il alors admettre que **l'existence d'un avantage minime ou dérisoire autre que fiscal constitue un obstacle à l'abus de droit classique et fait basculer l'opération dans le mini abus de droit?**

Ce n'est pas l'analyse qui semble avoir été retenue par l'administration fiscale dans son BOFIP dès lors qu'elle précise que « l'article L64 A du LPF ne s'applique pas dans tous les cas où l'abus peut être caractérisé sur le fondement de l'article L64 du LPF, c'est-à-dire lorsque les effets économiques (patrimoniaux, commerciaux) sont nuls ou négligeables ». Cette analyse est toutefois contestable puisque, comme on l'a vu plus haut, le Conseil d'État avait reconnu, après sa décision SARL Garnier Choiseul Holding du 17 juillet 2013, que l'abus de droit reposait sur un but exclusivement fiscal.

35 - **On ne peut donc que regretter, même si on la comprend, que l'administration fiscale ne soit pas parvenue à donner aux contribuables et à leurs conseils les moyens de circonscrire le domaine qui serait désormais réservé au mini abus de droit.**

2. La procédure du mini abus de droit fiscal et son articulation avec la procédure pénale

36 - La mise en œuvre de la procédure du mini abus de droit peut s'accompagner de l'application de majorations importantes (A), ce qui soulève la question de l'articulation du mini abus de

12. CJUE, 26 févr. 2019, aff. C-116/16 et jointes, directives intérêts-redevances et mère-filiale

13. CJUE, gr. ch., 21 févr. 2006, aff. C-255/02, Halifax.

droit avec la procédure pénale, telle que modifiée par la loi relative à la lutte contre la fraude du 23 octobre 2018 (B) et celle de l'opportunité de recourir à une procédure de rescrit (C).

A. - Sanctions et garanties de la procédure de « mini abus de droit »

37 - À l'instar de la procédure classique d'abus de droit, le contribuable a la possibilité de soumettre le litige l'opposant à l'Administration, en vertu des dispositions de l'article L. 64 A du LPF, à l'**appréciation du comité de l'abus de droit fiscal**.

Pourtant, contrairement à la procédure d'abus de droit prévue à l'article L. 64 du LPF, celle de l'article L. 64 A **n'entraîne pas l'application automatique des majorations prévues à l'article 1729 b du CGI** (majoration pour abus de droit de 80 % pouvant être ramenée à 40 % lorsque le contribuable n'est pas à l'initiative des actes constitutifs d'un abus ou n'en a pas été le principal bénéficiaire).

La constatation de l'existence d'un mini abus de droit peut cependant conduire à l'application des majorations de droit commun, à savoir notamment celle de 40 % pour manquement délibéré (CGI, art. 1729, a) ou celle de 80 % pour manœuvres frauduleuses (CGI, art. 1729, c).

38 - Il nous semble à cet égard assez difficile pour l'administration fiscale d'appliquer un texte anti-abus **sans en tirer de conséquence sur l'application de sanctions importantes**, ce qui pourrait conduire à s'interroger sur la **constitutionnalité du dispositif**, même dans sa forme actuelle où l'application de sanctions n'est pas automatique.

Rappelons qu'antérieurement à l'adoption de l'article L. 64 A du LPF, le législateur avait déjà tenté d'élargir la notion d'abus de droit fiscal par fraude à la loi aux opérations poursuivant un but principalement fiscal lors de l'adoption de la loi de finances pour 2014. **Le Conseil constitutionnel**, dans sa décision précitée du 29 décembre 2013, **avait néanmoins considéré que le flou entourant la caractérisation de l'abus par un but principalement fiscal laissait à l'administration fiscale une marge d'appréciation trop importante** de sorte que l'application automatique de majorations à caractère répressif rendait le dispositif inconstitutionnel.

La décision du Conseil constitutionnel, qui n'a pas été saisie à ce jour de l'article L. 64 A du LPF, est donc attendue avec intérêt.

B. - La coexistence des procédures fiscales et pénales

1° Suppression partielle du « verrou » de Bercy

39 - La loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude a rendu obligatoire la dénonciation au procureur de la République par l'administration fiscale des faits que cette dernière a pu constater dans le cadre de son pouvoir de contrôle et qui ont conduit à des **rappels d'impôt supérieurs à 100 000 euros lorsque ceux-ci ont par ailleurs été assortis des majorations fiscales les plus importantes**.

Jusqu'alors, le dépôt ou non d'une plainte aux juridictions pénales relevait de la seule compétence de l'administration fiscale, sous réserve qu'elle obtienne au préalable un avis conforme de la Commission des infractions fiscales (CIF).

Cette nouvelle règle de transmission automatique de certains dossiers fiscaux au Parquet a donc, dans une large mesure, mis un terme à ce que l'on appelait le « verrou » de Bercy puisque, pour les dossiers concernés, **c'est le procureur de la République qui juge de l'opportunité d'engager des poursuites pénales**.

40 - Cette nouvelle obligation mise à la charge de l'Administration est codifiée à l'article L. 228 du LPF duquel il résulte

précisément que, sans préjudice des plaintes dont elle prend l'initiative, **l'Administration est tenue de dénoncer** au procureur de la République **les faits** qu'elle a examinés dans le cadre de son **pouvoir de contrôle** prévu à l'article L. 10 qui ont conduit à l'application, sur des **droits dont le montant est supérieur à 100 000 euros** :

- soit de la **majoration de 100 %** pour opposition à contrôle fiscal (CGI, art. 1732) ;

- soit de la **majoration de 80 %** pour activité occulte (CGI, art. 1728, 1-c), abus de droit, manœuvres frauduleuses ou dissimulation de prix (CGI, art. 1729, b ou c), défaut de déclaration d'avoirs financiers détenus à l'étranger (CGI, art. 1729-0 A) ou trafics illicites (CGI, art. 1758) ;

- soit de la **majoration de 40 %** pour défaut de déclaration dans les 30 jours d'une mise en demeure (CGI, art. 1728, 1-b), ou pour manquement délibéré ou abus de droit (CGI, art. 1729, a ou b), **lorsqu'au cours des 6 années civiles précédant son application le contribuable a déjà fait l'objet, lors d'un précédent contrôle, de l'application de l'une des sanctions visées au présent tiret et aux deux précédents ou d'une plainte de l'Administration**.

Ce dispositif concerne, en principe, les faits examinés lors de tous les contrôles, quelle qu'en soit la forme (vérification de comptabilité, contrôle sur pièces, etc.).

2° Abus susceptibles de donner lieu à des poursuites pénales

41 - Aussi, lorsque certains schémas seront envisagés par les contribuables, ils devront bien avoir en tête que, dans le cas où le schéma serait considéré comme abusif par l'administration fiscale, cela pourra, au-delà des incidences financières susceptibles de résulter des rehaussements réalisés et des majorations appliquées, **entraîner l'analyse du dossier sous l'angle pénal**.

42 - **Obligation de transmission du dossier au Parquet**. – Un premier réflexe pourrait conduire à considérer que dans le cas où l'Administration, pour procéder à un redressement, se fonderait non pas sur la procédure classique de l'abus de droit de l'article L. 64 du LPF, mais sur les nouvelles dispositions de l'article L. 64 A, la transmission automatique du dossier au Parquet n'a pas vocation à jouer dès lors que les pénalités pour abus de droit ne sont pas applicables dans un tel cas.

43 - Toutefois, ainsi qu'évoqué plus haut, les rehaussements issus de la mise en œuvre de l'article L. 64 A du LPF pourront conduire à l'application de certaines des majorations visées par l'article L. 228 du LPF telles que la majoration de 40 % pour manquement délibéré ou celle de 80 %, en cas, par exemple, de manœuvres frauduleuses.

44 - Aussi, les schémas critiqués par l'Administration sur le terrain du mini abus de droit et entraînant des rappels de droit pour un montant supérieur à 100 000 euros sont bien susceptibles d'entraîner des incidences pénales pour le contribuable :

- soit parce que le rehaussement est assorti de la pénalité de 100 % ou de 80 % ;

- soit parce que le rehaussement est assorti de la majoration de 40 % et que le contribuable a déjà fait l'objet, au cours des 6 années civiles précédentes, de l'application de majorations de 40 %, 80 % ou 100 % pour des faits identiques ou différents.

L'application de ces majorations est appréciée au stade de la mise en recouvrement des impositions. Le législateur a précisé qu'une éventuelle transaction avec l'administration fiscale sur le fondement de l'article L. 247 du LPF serait sans conséquence sur la transmission automatique du dossier puisque *« lorsqu'une transaction est conclue avant la mise en recouvrement, l'application des majorations s'apprécie au stade des dernières conséquences financières portées à la connaissance du contribuable »*.

45 - **Liberté de l'administration fiscale de dénoncer les faits au Parquet.** – Enfin, rappelons que pour les cas qui ne relèvent pas de la transmission automatique au Parquet (par exemple, en cas de première application de la majoration de 40 %), l'administration fiscale resterait libre de transmettre le dossier au Parquet en déposant plainte pour fraude fiscale, sans avis de la CIF dans certaines hypothèses de présomption caractérisée de fraude fiscale ou après l'obtention de l'avis conforme de la CIF dans les autres situations, mais une telle hypothèse apparaît peu probable en pratique.

3° Lien entre les procédures fiscales et pénales

46 - Dans le cas où l'Administration fiscale remet en cause une opération ou un schéma qu'elle considère abusif et que l'affaire donne également lieu à des poursuites pénales, le contribuable peut ainsi se trouver engagé dans deux procédures distinctes :

- une procédure devant le **juge de l'impôt** visant à trancher l'éventuel litige entre les parties s'agissant du **bien-fondé des impositions** résultant de la remise en cause des opérations considérées comme abusives ;

- une procédure devant le **juge répressif** visant à déterminer les éventuelles **incidences pénales** des opérations critiquées.

47 - **Absence d'autorité de la chose jugée au pénal.** – Il faut noter à cet égard qu'une **décision émanant de la juridiction administrative n'a pas**, au pénal, **l'autorité de la chose jugée**. Ainsi, une éventuelle décharge des impositions, prononcée par la juridiction administrative¹⁴, ne fait pas obstacle à l'engagement d'affaires correctionnelles pour fraude fiscale¹⁵.

Cependant, conformément aux décisions de la chambre criminelle de la Cour de cassation du 11 septembre 2019¹⁶, le juge pénal peut, de manière exceptionnelle, **surseoir à statuer en cas de risque sérieux de contrariété de décisions** (notamment en présence d'une décision non définitive déchargeant le prévenu de l'impôt pour un motif de fond). Le juge saisi d'une demande de sursis à statuer devra alors dans tous les cas **spécialement motiver sa décision** de rejet de la demande ou d'y faire droit¹⁷.

48 - **Imposition au juge de l'impôt des faits constatés au pénal.** – Les faits constatés par les tribunaux répressifs s'imposent, eux, au juge de l'impôt comme **matériellement exacts**. Il n'en reste pas moins que ce dernier conserve sa liberté d'appréciation pour en tirer les conséquences de droit en ce qui concerne les litiges de sa compétence. Aussi, le juge de l'impôt peut, s'il l'estime utile, surseoir à statuer, en attendant la décision du juge pénal, mais il n'y est nullement obligé¹⁸.

14. Tribunal administratif, cour administrative d'appel ou Conseil d'État.

15. BOI-CTX-DG-20-30-40, 12 sept. 2009, § 90.

16. Cass. crim., 11 sept. 2019, n° 18-81.980 : *JurisData* n° 2019-015445. – Cass. crim., 11 sept. 2019, n° 18-81.067 : *JurisData* n° 2019-015446. – Cass. crim., 11 sept. 2019, n° 18-82.430 : *JurisData* n° 2019-015450. – Cass. crim., 11 sept. 2019, n° 18-81.040 : *JurisData* n° 2019-015451. – Cass. crim., 11 sept. 2019, n° 18-83.485 : *JurisData* n° 2019-015452. – Cass. crim., 11 sept. 2019, n° 18-84.144 : *JurisData* n° 2019-015453.

17. Cass. crim., 11 sept. 2019, n° 18-81.980, préc. note 16.

18. CE, 22 nov. 1972, n° 77490.

49 - **Issue pénale des dossiers transmis automatiquement.** – De même que pour l'ensemble des dossiers désormais entre les mains du procureur de la République (1 678 dossiers ont été transmis au Parquet en 2019, soit un doublement du nombre de dossiers transmis par rapport à la situation antérieure à l'adoption de la loi du 23 octobre 2018¹⁹), **la réponse pénale qui sera apportée aux dossiers d'abus de droit faisant l'objet d'une transmission automatique reste encore floue**.

On sait toutefois que, **tout en prévoyant l'aggravation des sanctions pénales** pour fraude fiscale en les portant au double du produit de l'infraction, la loi du 23 octobre 2018 **a ouvert à la matière fiscale certains outils permettant de transiger avec le procureur de la République**. À l'avenir, la comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité (CRPC) ainsi que la convention judiciaire d'intérêt public (CJIP) pourraient constituer, pour ce volet pénal, des voies alternatives aux poursuites permettant au Parquet d'appliquer des amendes importantes.

C. - La voie possible du rescrit

50 - En cas de doute sur le caractère abusif ou non d'une opération, le recours à la procédure de rescrit visée à l'article L. 64 B du LPF pourra s'avérer pertinent.

Il résulte en effet de ce texte que la procédure définie à l'article L. 64 du LPF n'est pas applicable lorsqu'un contribuable, préalablement à 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 cette opération et que l'Administration n'a pas répondu dans un délai de six mois à compter de la demande.

51 - **Champ d'application de la procédure de rescrit.** – Sur ce point, le BOFIP de l'Administration fiscale sur le mini abus de droit est venu préciser que la procédure de rescrit prévue à l'article L. 64 B du LPF **est étendue aux dispositions de l'article L. 64 A du LPF**.

Ainsi, les contribuables qui souhaitent sécuriser le traitement fiscal d'un acte ou d'une opération peuvent demander à l'Administration la confirmation que les dispositifs anti-abus visés aux articles L. 64 et L. 64 A du LPF ne leur sont pas applicables.

52 - **Limites du rescrit.** – À noter toutefois, bien entendu que, les réponses favorables à de telles demandes de rescrit ou l'absence de réponse de l'Administration fiscale, dans le délai de 6 mois impartis, ne seront de nature à protéger les contribuables demandeurs que **pour autant que leur demande soit complète et que la situation et/ou l'opération décrite dans la demande soit strictement conforme à la situation réelle**.

53 - Les incertitudes qui entourent la notion de but principalement fiscal et leurs conséquences potentiellement lourdes, tant en matière d'application de majorations que de pénalisation du dossier, pourraient inciter les praticiens à se tourner davantage vers cette procédure.■

Mots-Clés : Abus de droit - Mini abus de droit - Procédure pénale

19. Rapp. d'activité de la DGFIP, Lutte contre la fraude et renforcement du civisme fiscal – Bilan 2019, 17 févr. 2020.