

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

N° 84 DU 20 SEPTEMBRE 2010

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

13 L-9-10

INSTRUCTION DU 9 SEPTEMBRE 2010

PROCEDURE DE L'ABUS DE DROIT FISCAL.
ARTICLE 35 DE LA LOI DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR 2008 (LOI N° 2008-1443 DU 30 DECEMBRE 2008).

(L.P.F., art. L. 64)

NOR : BCR Z 10 00063 J

Bureau JF-2B

ECONOMIE GENERALE DE LA MESURE

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. 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* ») 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 dispositions relatives à la procédure de l'abus de droit fiscal s'appliquent aux propositions de rectifications notifiées à compter du 1^{er} janvier 2009. Les dispositions concernant le comité entrent en vigueur le 1^{er} janvier 2009 et le 1^{er} avril 2009 concernant sa composition.

La présente instruction commente les modifications ainsi apportées aux articles L. 64 et L. 64 A du livre des procédures fiscales et mentionne les nouvelles règles applicables en matière de majoration pour abus de droit, de solidarité de paiement des pénalités et concernant le comité, expose les nouvelles règles qui le régissent en termes de composition, de fonctionnement et de dénomination.

•

- 1 -

20 septembre 2010

3 507084 P - C.P. n° 817 A.D. du 7-1-1975

B.O.I.

Version imprimée: I.S.S.N. 0982 801 X

Direction générale des finances publiques

Version en ligne : I.S.S.N. 2105 2425

Directeur de publication : Philippe PARINI

Responsable de rédaction : Toussaint CENDRIER

Impression : S.D.N.C.

Rédaction : ENT-CNDT

82, rue du Maréchal Lyautey – BP 3045 – 78103 Saint-Germain-en-Laye cedex

17, Bd du Mont d'Est – 93192 Noisy-le-Grand cedex

SOMMAIRE

INTRODUCTION	1
 Section 1 : Règles antérieures	 2
A. CHAMP D'APPLICATION DE LA PROCEDURE DE REPRESSION DES ABUS DE DROIT	2
B. MAJORATION POUR ABUS DE DROIT	4
C. SOLIDARITE DE PAIEMENT DES PENALITES EN CAS D'ABUS DE DROIT	5
D. LE COMITE CONSULTATIF POUR LA REPRESSION DES ABUS DE DROIT	6
 Section 2 : Règles nouvelles	 8
A. CHAMP D'APPLICATION DE LA PROCEDURE DE L'ABUS DE DROIT FISCAL	8
1. Définition de l'abus de droit fiscal	8
2. Les actes qui peuvent être écartés par la procédure de l'abus de droit fiscal	13
3. Les textes ou les décisions retenus pour établir une fraude à la loi au sens de l'article L. 64 du LPF	14
a. Les textes	14
b. Les décisions	15
4. Le rescrit « abus de droit »	17
B. MAJORATION POUR ABUS DE DROIT	18
C. SOLIDARITE DE PAIEMENT DES PENALITES EN CAS D'ABUS DE DROIT	21
D. COMITE DE L'ABUS DE DROIT FISCAL	22
1. Composition du comité	22
2. Règles d'incompatibilité	27
3. La procédure suivie devant le comité	28
E. DENOMINATION DU COMITE ET DE LA PROCEDURE DE RECTIFICATION	29
 Section 3 : Entrée en vigueur	 31
 Annexe : Article 35 de la loi de finances rectificative pour 2008 (loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008)	

INTRODUCTION

1. 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 présente instruction a pour objet de rappeler les principes généraux de cette procédure et de commenter les nouveaux principes applicables résultant de la réforme. Des précisions sont apportées en particulier quant à sa définition, aux majorations applicables, à la solidarité de paiement des pénalités ainsi qu'à la composition, aux règles de fonctionnement et à la dénomination du comité consultatif pour la répression des abus de droit.

Les commentaires sur les modifications apportées aux dispositions concernant la majoration pour abus de droit (CGI, art. 1729 b) et aux dispositions concernant la solidarité de paiement des pénalités en cas d'abus de droit (CGI, art. 1754 V 1) sont repris dans le BOI 13 N-3-10.

Les commentaires sur la composition, le fonctionnement, la dénomination et la procédure suivie devant le comité de répression des abus de droit figurant dans la documentation de base sous la référence 13 M 5 sont rapportés et repris dans le BOI 13 M-2-10 assortis des commentaires sur les modifications apportées par l'article 35 de la loi de finances rectificative pour 2008 (n° 2008-1443 du 30 décembre 2008).

Section 1 : Règles antérieures

A. CHAMP D'APPLICATION DE LA PROCEDURE DE REPRESSION DES ABUS DE DROIT

2. La procédure de répression des abus de droit prévue aux articles L. 64 et L. 64 A du livre des procédures fiscales est une procédure contradictoire mise en œuvre exceptionnellement dans des affaires importantes ou particulièrement délicates qui permet d'écarter des actes juridiques dans les situations de fictivité juridique et de fraude à la loi¹, c'est-à-dire lorsque ces actes ont pour objectif la recherche d'un but exclusivement fiscal par le contournement de la norme.

La procédure de répression des abus de droit, telle qu'en vigueur pour les propositions de rectification notifiées avant le 1^{er} janvier 2009, ne s'applique pas à tous les impôts. Les impôts visés par la procédure prévue aux articles L. 64 et L. 64 A du livre des procédures fiscales sont : l'impôt sur le revenu, l'impôt sur les sociétés, les taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées, les droits d'enregistrement et la taxe de publicité foncière, l'impôt de solidarité sur la fortune et la taxe professionnelle. Sont en revanche exclues de cette procédure les taxes sur les salaires, la taxe d'habitation et la taxe foncière.

De même, la procédure de répression des abus de droit ne s'applique pas à tous les aspects des impôts qui entrent dans son champ d'application. Par exemple, en matière d'impôt sur le revenu et d'impôt sur les sociétés cette procédure n'est applicable qu'à l'établissement de l'assiette de l'impôt à l'exclusion de sa liquidation et de son paiement.

De plus, des garanties spécifiques sont accordées au contribuable dans le cadre de la procédure de répression des abus de droit : le visa de la proposition des rectifications par un agent ayant au moins le grade d'inspecteur départemental et la possibilité de demander la saisine pour avis du comité consultatif pour la répression des abus de droit.

Par ailleurs, le Conseil d'Etat a rappelé que le principe général de « fraude à la loi » s'appliquait aux impôts non visés par le texte opérant en matière d'abus de droit et aux actes qui ne visent pas à obtenir une minoration de l'assiette de l'impôt (CE, 27 septembre 2006, n° 260050, Janfin). L'application dans ces situations de la majoration pour manœuvres frauduleuses est possible s'il est démontré que le contribuable a créé des apparences de nature à égarer l'administration dans l'exercice de son pouvoir de contrôle.

En conséquence, sur le terrain de la fraude à la loi, selon que l'administration utilise ou non la procédure de répression des abus de droit c'est-à-dire que les opérations examinées sont constitutives ou non d'un abus de droit au sens des articles L. 64 et L. 64 A du livre des procédures fiscales, les situations contrôlées sont traitées diversement aussi bien en termes de pénalités applicables, de paiement solidaire de ces pénalités qu'en termes de garanties accordées au contribuable.

3. En application des dispositions de l'article L. 64 B du livre des procédures fiscales, la procédure définie à l'article L. 64 du même livre n'est pas applicable lorsqu'un contribuable, préalablement à la conclusion d'un contrat ou d'une convention, 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 cette demande ou a confirmé que l'opération présentée ne constituait pas un abus de droit.

¹ CE, 10 juin 1981, n° 19079, plén.

B. MAJORATION POUR ABUS DE DROIT

4. Les inexactitudes ou rehaussements relevés dans le cadre de la procédure de répression des abus de droit sont passibles de la majoration de 80 % prévue au b de l'article 1729 du code général des impôts.

C. SOLIDARITE DE PAIEMENT DES PENALITES EN CAS D'ABUS DE DROIT

5. En application du 1 du V de l'article 1754 du code général des impôts, en cas d'abus de droit l'intérêt de retard et la majoration prévue à l'article 1729 sont dus par toutes les parties à l'acte ou à la convention qui sont solidairement tenues à leur paiement.

L'administration n'est pas autorisée à réclamer à un contribuable contrôlé les pénalités (majoration pour abus de droit et intérêt de retard) qui résultent de la procédure de répression des abus de droit dès lors que ce contribuable n'est pas partie à l'acte ou à la convention litigieux bien qu'en étant le bénéficiaire. Seules les parties à ces actes ou conventions sont redevables solidairement des pénalités (CE, 23 août 2006, n° 262914, Treilhou).

D. LE COMITE CONSULTATIF POUR LA REPRESSION DES ABUS DE DROIT

6. Le comité consulté pour avis à l'initiative du contribuable ou de l'administration se dénomme « comité consultatif pour la répression des abus de droit » (CCRAD). Il est composé en application de l'article 1653 C du code général des impôts d'un conseiller d'Etat, président, d'un conseiller à la Cour de cassation, d'un professeur des universités, agrégé de droit ou de sciences économiques, et d'un conseiller maître à la Cour des comptes nommés par le ministre de l'économie et des finances. Sont également désignés dans les mêmes conditions un ou plusieurs agents supérieurs de la direction générale des impôts pour remplir les fonctions de rapporteur auprès du comité.

7. La procédure suivie devant le CCRAD est écrite.

Section 2 : Règles nouvelles

A. CHAMP D'APPLICATION DE LA PROCEDURE DE L'ABUS DE DROIT FISCAL

1. Définition de l'abus de droit fiscal

8. L'article L. 64 du livre des procédures fiscales résultant de l'article 35 de la loi de finances rectificative pour 2008 définit l'abus de droit comme suit :

« 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 autre motif que celui 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 ».

9. Désormais, la procédure de l'abus de droit fiscal concerne tous les impôts et peut être mise en œuvre indifféremment lorsque la situation constitutive de l'abus porte sur l'assiette, la liquidation de l'impôt ou son paiement.

10. Cette définition couvre les situations de fictivité juridique et de fraude à la loi.

11. En pratique, la fictivité juridique est constituée par la différence objective existant entre l'apparence juridique créée par l'acte en cause et la réalité, en particulier économique, sous-jacente à cet acte.

Selon la jurisprudence, la fraude à la loi en matière fiscale, souvent résumée par la recherche d'un but exclusivement fiscal, est constituée toutes les fois que sont réunies cette recherche d'un but exclusivement fiscal et, d'autre part, l'obtention d'un avantage fiscal par une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs (CE, 29 décembre 2006, n°283314, Bank of Scotland), par exemple par le recours à un montage juridique et économique artificiel (CE, 18 mai 2005, n° 267087, Sagal, CE, 18 février 2004, n° 247729, Pléiade et CE, 27 juillet 2009, n° 295358, Caisse Interfédérale du Crédit Mutuel).

12. La recherche d'un but exclusivement fiscal consistant à éluder ou atténuer les charges fiscales peut notamment prendre la forme d'une réduction d'une dette d'impôt ou de la perception indue d'un crédit d'impôt ou encore de l'augmentation abusive d'une situation déficitaire.

L'exercice d'une option offerte par la législation fiscale n'est pas en soi constitutif d'un abus de droit, les conditions qui ont permis de se trouver en situation d'exercer cette option peuvent en revanche être abusives et encourir la mise en œuvre de la procédure de l'abus de droit fiscal (CE, ass.plén., 3 février 1984, n° 38230, Mme Bilger Gillet).

2. Les actes qui peuvent être écartés par la procédure de l'abus de droit fiscal

13. 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 fait² qui manifeste l'intention de son auteur et produit des effets de droit.

3. Les textes ou les décisions retenus pour établir une fraude à la loi au sens de l'article L. 64 du LPF

a. Les textes

14. Lorsque la mise en œuvre de la procédure de l'abus de droit fiscal a pour objectif la démonstration d'une fraude à la loi c'est-à-dire la mise en évidence de la recherche d'un but exclusivement fiscal par l'application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, les textes en question s'entendent des lois et le cas échéant des textes réglementaires (décrets pris en Conseil d'Etat, décrets simples, arrêtés, ...) qui en précisent les conditions d'application.

b. Les décisions

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 1^{er} juillet 2002 est rapporté.

- 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 à des questions écrites des parlementaires ou les réponses à des 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), à la rubrique « documentation », sous-rubrique « la documentation fiscale en ligne », onglet « les rescrits », Table Analytique des Rescrits » entrent également dans le champ de l'article L. 64 du LPF.

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

4. Le rescrit « abus de droit »

17. 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 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 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.

B. MAJORATION POUR ABUS DE DROIT

18. En application du b de l'article 1729 du code général des impôts, 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 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.

Désormais, deux taux sont susceptibles de s'appliquer :

- 40 % dès lors qu'il y a abus de droit ;
- 80 % si le service établit que le contribuable est l'instigateur principal ou le bénéficiaire principal de l'abus de droit.

L'application de la majoration de 80 % nécessite donc une démonstration et une motivation étayées dans la proposition de rectification. Cette démonstration pourra être apportée par tous moyens, notamment par référence à des pièces saisies suite à une opération de visite et de saisie ou par référence aux fonctions et au rôle du ou des intéressés dans l'opération en cause.

A défaut de cette démonstration, seule la majoration de 40% est applicable.

19. Sur la notion de « bénéficiaire principal », dans tous les cas où le contribuable contrôlé est l'unique bénéficiaire de l'acte ou des actes écartés, le rehaussement de la majoration pour abus de droit de 40 à 80 % ne pose pas de difficulté.

En cas de pluralité de bénéficiaires, la notion de bénéficiaire « principal » ou d'instigateur « principal » repose sur une appréciation qualitative des faits et a vocation à s'appliquer à tous les contribuables qui ont pris une part active dans le montage considéré comme abusif par l'administration.

A l'inverse, le taux de pénalité de 40 % s'applique lorsque le contribuable s'est montré « passif » c'est-à-dire n'a pas initié le montage critiqué ou en a retiré un avantage de moindre importance que celui perçu par les autres personnes impliquées.

Dans les situations où plusieurs personnes bénéficient des opérations abusives en droit dans les mêmes proportions, elles sont chacune considérées comme « bénéficiaire principal ».

L'appréciation du caractère principal du bénéficiaire d'un acte ne se limite pas au seul critère mathématique.

Ainsi, face à deux associés, l'un détenant 50 % plus un des titres d'une société et son co-associé le solde, l'application de la majoration au premier des deux associés conduirait à une situation tout à fait inéquitable que n'a pu souhaiter le législateur.

Sont considérés comme les principaux bénéficiaires et les principaux instigateurs tous les participants à une opération abusive au sens de l'article L. 64 du LPF bien que chacun soit actionnaire minoritaire dès lors que la mise en place de la filiale litigieuse ne trouve sa raison d'être que dans la participation de plusieurs associés minoritaires (CE n° 295358 du 27 juillet 2009 Caisse Interfédérale du Crédit Mutuel).

Le dispositif du b de l'article 1729 du code général des impôts a pour vocation d'écarter les associés très minoritaires d'une société qui ne sont en fait que des associés passifs et qui ne disposent pas d'information particulière ni de pouvoir de décision au sein de la société. Ce dispositif permet d'appliquer la sanction au taux de 40 % dès lors que certains bénéficiaires de l'opération critiquée n'en retirent qu'un avantage fiscal minime attestant ainsi de l'absence d'intentionnalité dans la manœuvre constatée.

Bien entendu, si le ou les bénéficiaire(s) « secondaire(s) » de l'opération litigieuse sont à l'initiative du montage critiqué et sous réserve que l'administration en fasse la démonstration dans la proposition de rectification qui leur est adressée, les droits sont assortis de la majoration de 80%.

20. La majoration est applicable, quelle que soit la nature des impôts en cause, dans tous les cas où les cotisations réclamées aux contribuables ou établies à leur nom résultent d'une rectification motivée par un abus de droit.

À cet égard, il n'y a pas lieu de distinguer selon que les cotisations en cause ont été, ou non, établies ou réclamées, après avis du comité dont la consultation facultative est prévue par l'article L. 64 susvisé, ou même contrairement à l'avis de ce comité.

C. SOLIDARITE DE PAIEMENT DES PENALITES EN CAS D'ABUS DE DROIT

21. En application du 1 du V de l'article 1754 du code général des impôts, en cas d'abus de droit ou de dissimulation d'une partie du prix stipulé dans un contrat, toutes les parties à l'acte ou à la convention sont tenues solidairement, avec le redevable de la cotisation d'impôt ou de la restitution d'une créance indue, au paiement de l'intérêt de retard et de la majoration prévue à l'article 1729 du même code.

² Il s'agit bien évidemment d'un fait juridique matérialisant une volonté. Le Conseil d'Etat a admis que l'occupation de résidences principales successives préalablement à leur revente pouvait être fictive (CE, 18 novembre 1991, n° 77303). Il en va de même pour le choix d'un domicile.

Cette modification a pour effet de rétablir le contribuable dans sa qualité de redevable des pénalités, dont la majoration pour abus de droit, les parties à l'acte ou aux actes constitutifs de l'abus de droit étant solidairement responsables de leur paiement avec ce contribuable. Peu importe que le contribuable contrôlé soit ou non partie aux actes que l'administration écarte dans le cadre de la démonstration d'un abus de droit.

D. COMITE DE L'ABUS DE DROIT FISCAL

1. Composition du comité

22. Jusqu'à la réforme de l'abus de droit, le comité est composé en application de l'article 1653 C du code général des impôts des représentants de l'Etat nommés par le ministre de l'économie et des finances :

- un conseiller d'Etat, président,
- un conseiller à la Cour de cassation,
- un professeur des universités, agrégé de droit ou de sciences économiques,
- et un conseiller maître à la Cour des comptes

Sont également désignés dans les mêmes conditions un ou plusieurs agents supérieurs de la direction générale des impôts pour remplir les fonctions de rapporteur auprès du comité.

23. En application de l'article 1653 C du code général des impôts modifié par l'article 35 de la loi de finances rectificative pour 2008, la composition du comité de l'abus de droit fiscal est étendue à compter du 1^{er} avril 2009 à :

- un avocat ayant une compétence en droit fiscal,
- un notaire,
- un expert-comptable.

24. Tous les membres du comité sont nommés par le ministre chargé du budget ; l'avocat, le notaire et l'expert-comptable le sont en particulier sur proposition respectivement du Conseil national des barreaux, du Conseil supérieur du notariat et du Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables. Des suppléants pour chacun des membres du comité sont nommés dans les mêmes conditions que les membres titulaires.

Le ministre chargé du budget désigne en outre un ou plusieurs agents de catégorie A de la direction générale des finances publiques pour remplir les fonctions de rapporteur auprès du comité.

Secret professionnel

25. En application du II de l'article 1653 D (nouveau) du code général des impôts, les membres et les personnels du comité de l'abus de droit fiscal sont tenus au respect des règles de secret professionnel définies à l'article L. 103 du livre des procédures fiscales.

Ce secret n'est pas opposable à l'autorité judiciaire agissant dans le cadre d'une procédure pénale.

Incapacité à la désignation comme membre du comité

26. En application du III de l'article 1653 D (nouveau) du code général des impôts, nul ne peut être membre de ce comité s'il a été condamné au cours des cinq années passées, selon les modalités prévues à l'article 131-27 du code pénal, à une peine d'interdiction d'exercer une profession commerciale ou industrielle, de diriger, d'administrer, de gérer ou de contrôler à un titre quelconque, directement ou indirectement, pour son propre compte ou pour le compte d'autrui, une entreprise commerciale ou industrielle ou une société commerciale.

2. Règles d'incompatibilité

27. Des règles d'incompatibilité entre la qualité de membre du comité de l'abus de droit fiscal et les intérêts professionnels des membres de ce comité est prévue au I de l'article 1653 D (nouveau) du code général des impôts.

3. La procédure suivie devant le comité

28. En application de l'article 1653 E (nouveau) du code général des impôts, lorsque le comité de l'abus de droit fiscal est saisi, le contribuable et l'administration sont invités par le président à présenter leurs observations dans le cadre d'un débat oral et contradictoire. Le contribuable conserve la possibilité de ne pas se présenter ou de se faire représenter.

E. DENOMINATION DU COMITE ET DE LA PROCEDURE DE RECTIFICATION

29. Le comité chargé de l'examen pour avis des affaires engagées dans le cadre de la procédure de l'abus de droit fiscal tient sa dénomination de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales qui mentionne le « comité de l'abus de droit fiscal » (et non plus le « comité consultatif pour la répression des abus de droit »).

30. S'agissant de la procédure prévue à l'article L. 64, les propositions de rectifications notifiées à compter du 1^{er} janvier 2009 font état de la « procédure de l'abus de droit fiscal ».

Section 3 : Entrée en vigueur

31. Les nouvelles dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales sur le champ d'application de la procédure de l'abus de droit fiscal, du b de l'article 1729 code général des impôts sur la majoration pour abus de droit et du 1 du V de l'article 1754 du même code s'appliquent conformément à l'article L. 284 du livre des procédures fiscales aux propositions de rectification notifiées à compter du 1^{er} janvier 2009 sans faire obstacle, le cas échéant, à l'application rétroactive des dispositions du b de l'article 1729 précité à des agissements commis avant cette date, en vertu de l'application rétroactive de la loi pénale la plus douce (article 8 de la déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789).

Les nouvelles dispositions de l'article 1653 C du code général des impôts sur la composition du comité de l'abus de droit fiscal s'appliquent à compter du 1^{er} avril 2009.

Les dispositions de l'article 1653 D (nouveau) du code général des impôts sur les règles d'incompatibilité, sur le secret professionnel des membres du comité et sur les règles d'incapacité à la désignation comme membre du comité de l'abus de droit fiscal, de même que les dispositions de l'article 1653 E (nouveau) du même code sur la procédure suivie devant ce comité s'appliquent à compter du 1^{er} janvier 2009.

DB liée : 13 L 153

BOI liés : 13 M-2-10 et 13 N-3-10

Le Chef du Service juridique de la fiscalité

Jean-Pierre LIEB

•

Annexe

**Article 35 de la loi de finances rectificative pour 2008 (n° 2008-1443 du 30 décembre 2008)
JO n° 0304 du 31 décembre 2008**

NOR :

I. — L'article L. 64 du livre des procédures fiscales est ainsi modifié :

1° Les quatre premiers alinéas sont remplacés par un alinéa ainsi rédigé :

« 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 autre motif que celui 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. » ;

2° Le cinquième alinéa est ainsi modifié :

a) La première phrase est supprimée ;

b) A la deuxième phrase, les mots : « consultatif pour la répression des abus de droit » sont remplacés par les mots : « de l'abus de droit fiscal » ;

c) A la dernière phrase, les mots : « dont les avis rendus feront l'objet d'un rapport annuel » sont supprimés ;

3° Il est ajouté un alinéa ainsi rédigé :

« Les avis rendus font l'objet d'un rapport annuel qui est rendu public. »

II. — L'article L. 64 A du même livre est abrogé.

III. — A l'article L. 64 B du même livre, les mots : « contrat ou d'une convention » sont remplacés par les mots : « ou plusieurs actes ».

IV. — L'article 1653 C du code général des impôts est ainsi modifié :

1° Au premier alinéa, le mot : « consultatif » est supprimé ;

2° Le c est ainsi rédigé :

« c) Un avocat ayant une compétence en droit fiscal ; »

3° Après le d, sont insérés des e, f et g ainsi rédigés :

« e) Un notaire ;

« f) Un expert-comptable ;

« g) Un professeur des universités, agrégé de droit ou de sciences économiques. » ;

4° Le dernier alinéa est remplacé par trois alinéas ainsi rédigés :

« Les membres du comité sont nommés par le ministre chargé du budget sur proposition du Conseil national des barreaux pour la personne mentionnée au c, du Conseil supérieur du notariat pour la personne mentionnée au e et du Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables pour la personne mentionnée au f.

« Des suppléants sont nommés dans les mêmes conditions.

« Le ministre chargé du budget désigne en outre un ou plusieurs agents de catégorie A de la direction générale des finances publiques pour remplir les fonctions de rapporteur auprès du comité. »

V. — Après l'article 1653 C du même code, sont insérés deux articles 1653 D et 1653 E ainsi rédigés :

« Art. 1653 D.-I. — Tout membre du comité de l'abus de droit fiscal doit informer le président :

« 1° Des intérêts qu'il a détenus au cours des deux ans précédant sa nomination, qu'il détient ou vient à détenir ;

« 2° Des fonctions dans une activité économique ou financière qu'il a exercées au cours des deux ans précédant sa nomination, qu'il exerce ou vient à exercer ;

« 3° De tout mandat au sein d'une personne morale qu'il a détenu au cours des deux ans précédant sa nomination, qu'il détient ou vient à détenir.

« Ces informations ainsi que celles concernant le président sont tenues à la disposition des membres du comité.

« Aucun membre du comité ne peut délibérer dans une affaire dans laquelle lui-même ou, le cas échéant, une personne morale au sein de laquelle il a, au cours des deux ans précédant la délibération, exercé des fonctions ou détenu un mandat, a ou a eu un intérêt au cours de la même période. Il ne peut davantage participer à une délibération concernant une affaire dans laquelle lui-même ou, le cas échéant, une personne morale au sein de laquelle il a, au cours des deux ans précédant la délibération, exercé des fonctions ou détenu un mandat, a représenté une des parties intéressées au cours de la même période.

« Le président du comité prend les mesures appropriées pour assurer le respect de ces obligations et interdictions.

« II. — Les membres et les personnels du comité de l'abus de droit fiscal sont tenus au respect des règles de secret professionnel définies à l'article L. 103 du livre des procédures fiscales.

Ce secret n'est pas opposable à l'autorité judiciaire agissant dans le cadre d'une procédure pénale.

« III. — Nul ne peut être membre de ce comité s'il a été condamné au cours des cinq années passées, selon les modalités prévues à l'article 131-27 du code pénal, à une peine d'interdiction d'exercer une profession commerciale ou industrielle, de diriger, d'administrer, de gérer ou de contrôler à un titre quelconque, directement ou indirectement, pour son propre compte ou pour le compte d'autrui, une entreprise commerciale ou industrielle ou une société commerciale.

« Art. 1653 E.- Lorsque le comité de l'abus de droit fiscal est saisi, le contribuable et l'administration sont invités par le président à présenter leurs observations. »

VI. — L'article 1729 du même code est ainsi modifié :

1° Le b est ainsi rédigé :

« 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 ; »

2° Il est ajouté un c ainsi rédigé :

« 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. »

VII. — Au II de l'article 1740 B du même code, la référence : « au b » est remplacée par les références : « aux b et c ».

VIII. — Le 1 du V de l'article 1754 du même code est ainsi rédigé :

« 1. En cas d'abus de droit ou de dissimulation d'une partie du prix stipulé dans un contrat, toutes les parties à l'acte ou à la convention sont tenues solidairement, avec le redevable de la cotisation d'impôt ou de la restitution d'une créance induite, au paiement de l'intérêt de retard et de la majoration prévue à l'article 1729. »

IX. — Les I, II, III, VI, VII et VIII s'appliquent aux propositions de rectifications notifiées à compter du 1er janvier 2009. Le IV s'applique à compter du 1er avril 2009.