

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

N° 84 DU 20 SEPTEMBRE 2010

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

13 M-2-10

INSTRUCTION DU 9 SEPTEMBRE 2010

COMITE DE L'ABUS DE DROIT FISCAL.
COMPOSITION, REGLES D'INCOMPATIBILITE, PROCEDURE SUIVIE DEVANT LE COMITE ET DENOMINATION.
ARTICLE 35 DE LA LOI DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR 2008 (LOI N° 2008-1443 DU 30 DECEMBRE 2008).

(C.G.I., art. 1653 C, 1653 D et 1653 E)

NOR : BCR Z 10 00064 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 l'article 1653 C du code général des impôts pour ouvrir la composition du comité consultatif pour la répression des abus de droit à des professionnels du chiffre et du droit (un avocat, un notaire et un expert-comptable). Des règles d'incompatibilité pour la désignation des membres de ce comité sont prévues à l'article 1653 D par ce même article 35.

La procédure suivie devant le comité est complétée de la possibilité d'un débat oral et contradictoire prévu à l'article 1653 E du code général des impôts.

Le comité consultatif pour la répression des abus de droit devient le « comité de l'abus de droit fiscal » faisant suite à la modification du libellé de la procédure de contrôle mise en œuvre pour démontrer un abus de droit qui devient en application de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales la « procédure de l'abus de droit fiscal ».

Ces dispositions s'appliquent à compter du 1^{er} janvier 2009, les dispositions relatives à la composition du comité s'appliquant à compter du 1^{er} avril 2009.

La présente instruction commente les modifications ainsi apportées aux articles 1653 C, 1653 D et 1653 E du code général des impôts.

•

- 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 : Attributions du comité de l'abus de droit fiscal	2
Section 2 : Composition du comité de l'abus de droit fiscal	4
A. COMPOSITION DU COMITE ET CONDITION DE NOMINATION DES MEMBRES	4
B. INCAPACITE A LA DESIGNATION COMME MEMBRE DU COMITE	7
Section 3 : Règles d'incompatibilité et secret professionnel	8
A. REGLES D'INCOMPATIBILITE	8
B. SECRET PROFESSIONNEL	11
Section 4 : Fonctionnement du comité de l'abus de droit fiscal	12
A. SAISINE DU COMITE	13
I. Mise en œuvre de la saisine	13
II. Conditions de recevabilité de la demande de saisine présentée par le contribuable	16
1. Computation du délai de demande de saisine	17
2. Appréciation de la recevabilité de la demande	19
3. Demandes tardives	20
4. Effet de la saisine	21
B. AVIS DU COMITE	22
I. Notification de l'avis du comité	26
II. Effets de l'avis du comité	28
III. Publication des avis du comité	29
Section 5 : Entrée en vigueur	30
Annexe : Article 38 de la loi de finances rectificative pour 2008 (loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008)	

REMARQUE LIMINAIRE : la présente instruction comporte un commentaire sur les dispositions des articles 1653 C, 1653 D et 1653 E du code général des impôts et se substitue aux commentaires figurant dans la documentation de base sous la référence 13 M 5 à compter du 1^{er} janvier 2009 et pour les commentaires relatifs à la composition du comité, du 1^{er} avril 2009.

INTRODUCTION

1. L'article L. 64 du livre des procédures fiscales prévoit, pour connaître des litiges portant sur l'appréciation du véritable caractère des actes opposés par les contribuables à l'administration, l'intervention du comité de l'abus de droit fiscal. Sont soumises pour avis à ce comité les rectifications proposées dans le cadre de la procédure contradictoire prévue à cet article.

La présente instruction analyse :

- les attributions de ce comité (cf. section 1) ;
- sa composition (cf. section 2) ;
- les règles d'incompatibilité et le secret professionnel (cf. section 3) ;
- son fonctionnement (cf. section 4).

Section 1 : Attributions du comité de l'abus de droit fiscal

2. Aux termes de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, le comité de l'abus de droit fiscal a pour mission, lorsqu'il est saisi, d'émettre un avis sur la portée véritable des actes réalisés par le contribuable qui, soit revêtent un caractère fictif, soit recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles.

3. Conformément aux dispositions de l'article L. 64, la procédure de l'abus de droit fiscal est applicable au contrôle de tout impôt ou taxe, qu'il s'agisse de son assiette, de sa liquidation ou de son recouvrement.

Section 2 : Composition du comité de l'abus de droit fiscal

A. COMPOSITION DU COMITE ET CONDITION DE NOMINATION DES MEMBRES

4. Le comité prévu à l'article L 64 du livre des procédures fiscales comprend :

- un conseiller d'Etat, président ;
- un conseiller à la cour de cassation ;
- un avocat ayant une compétence en droit fiscal ;
- un conseiller maître à la Cour des comptes ;
- un notaire ;
- un expert-comptable ;
- un professeur des universités, agrégé de droit ou de sciences économiques.

5. Les membres du comité sont nommés par le ministre chargé du budget sur proposition du Conseil national des barreaux s'agissant de l'avocat, du Conseil supérieur du notariat s'agissant du notaire et du Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables s'agissant de l'expert-comptable.

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.

6. Le secrétariat du comité est assuré par le Service juridique de la fiscalité de la Direction générale des finances publiques (Bureau JF-2B).

B. INCAPACITE A LA DESIGNATION COMME MEMBRE DU COMITE

7. 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.

Section 3 : Règles d'incompatibilité et secret professionnel

A. REGLES D'INCOMPATIBILITE

8. En application du I de l'article 1653 D (nouveau), tout membre du comité de l'abus de droit fiscal doit informer le président :

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

- 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 ;

- 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.

9. 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.

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

B. SECRET PROFESSIONNEL

11. En application du II de l'article 1653 D (nouveau), 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.

Section 4 : Fonctionnement du comité de l'abus de droit fiscal

12. Lorsqu'il a été fait application des dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, l'avis du comité de l'abus de droit fiscal peut être sollicité tant par le contribuable destinataire de la proposition de rectification que par l'administration.

A. SAISINE DU COMITE

I. Mise en œuvre de la saisine

13. La mise en cause de la sincérité des actes ou conventions conclus par les contribuables ne peut que revêtir un caractère exceptionnel. Dès lors, le comité n'est appelé à se prononcer que sur des affaires importantes ou particulièrement délicates.

14. La décision de mettre en œuvre les dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales est prise par un agent ayant au moins le grade d'inspecteur départemental, qui vise à cet effet la proposition de rectification (LPF, art. R* 64-1).

Les rectifications envisagées sont notifiées au contribuable selon les principes applicables en matière de procédure de redressement contradictoire (LPF, art. L. 57), mais l'intéressé est en même temps informé que l'administration fait usage du droit que lui confère l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Si, à la suite de cette notification, l'intéressé accepte expressément les rectifications, les impositions correspondantes sont établies suivant les règles habituelles.

En cas de désaccord sur les rectifications notifiées sur le fondement de l'article L. 64, le litige peut être soumis, à la demande du contribuable ou de l'administration, à l'avis du comité de l'abus de droit fiscal.

15. La saisine du comité est toujours effectuée par l'intermédiaire de l'administration centrale sous la forme d'un rapport circonstancié adressé par le service local (cf. DB 13 L 1533, n^{os} 10 et 11).

II. Conditions de recevabilité de la demande de saisine présentée par le contribuable

16. Conformément aux dispositions de l'article R* 64-2 du livre des procédures fiscales, le contribuable dispose d'un délai de trente jours à compter de la réception de la réponse de l'administration à ses observations pour demander que le litige soit soumis à l'avis du comité de l'abus de droit fiscal.

Lorsqu'un contribuable, en réponse à une proposition de rectifications, exprime purement et simplement son désaccord et demande, à ce stade, la saisine du comité, il est procédé à la saisine de cet organisme. En outre, un imprimé (n° 3926) lui est adressé afin de formaliser la persistance du désaccord.

1. Computation du délai de demande de saisine

17. La date à partir de laquelle doit être calculé le délai de réponse de trente jours est celle à laquelle le contribuable a reçu ou est réputé avoir reçu la réponse de l'administration à ses observations (date de signature de l'avis de réception postale, y compris en cas de retrait après mise en instance au guichet ; date de remise en mains propres ; date de présentation du pli en l'absence de retrait).

18. Le délai de trente jours doit être considéré comme un délai franc. Dès lors, pour son calcul, il doit être fait abstraction du jour du point de départ du délai et de celui de son échéance. De plus, lorsque le dernier jour où le contribuable peut présenter sa demande est un samedi, un dimanche ou un jour férié, le délai est prorogé jusqu'au premier jour ouvrable suivant.

2. Appréciation de la recevabilité de la demande

19. Pour apprécier la recevabilité de la demande à l'égard du délai, il convient de retenir comme date celle de l'envoi de la demande par le contribuable, le cachet de la poste faisant foi¹.

3. Demandes tardives

20. Les demandes présentées à l'expiration du délai de trente jours, calculé dans les conditions décrites ci-dessus, ne sont pas prises en compte et la forclusion est opposée au contribuable. Lorsque la demande de saisine émanant du contribuable est forclosée, l'administration conserve la possibilité de saisir le comité.

4. Effet de la saisine

21. La saisine du comité suspend la mise en recouvrement des impositions qui ne pourra intervenir qu'après notification de l'avis au contribuable.

B. AVIS DU COMITE

22. Le comité se réunit sur convocation de son président. Les séances du comité ne sont pas publiques.

¹ Une demande adressée par courriel est recevable. Il appartient au contribuable de se ménager la preuve de la réception de son envoi, étant rappelé que l'administration est invitée à adresser un message d'accusé de réception.

Lorsque pour les motifs prévus par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, l'administration ou le contribuable saisit le comité de l'abus de droit fiscal, cet organisme émet un avis sur le bien-fondé de la mise en œuvre de la procédure de l'abus de droit fiscal.

23. Une copie du rapport transmis par l'administration centrale au comité est adressée par cette dernière au contribuable qui est invité à produire ses observations dans un délai de trente jours.

24. En outre, s'il l'estime utile, le président du comité communique ses observations à l'autorité qui l'a saisi. Il peut aussi recueillir auprès de celle-ci tout renseignement complémentaire nécessaire à l'instruction du dossier.

25. 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.

I. Notification de l'avis du comité

26. Lorsque l'avis susvisé est émis, l'administration centrale l'adresse à la direction à l'origine de l'affaire (cf. DB 13 L 1533).

27. Dès qu'il est informé de cet avis, le service le notifie au contribuable et lui indique, en même temps, le chiffre sur la base duquel il se propose de l'imposer.

La circonstance que l'avis émis par le comité n'aurait été notifié que moins de trente jours avant la mise en recouvrement du rôle est sans influence sur la validité de la procédure d'imposition dès lors que cet avis était conforme aux propositions de rectification dont l'intéressé avait été exactement informé en temps voulu (CE, arrêt du 16 avril 1969, req. n° 68707, RJ, 2e partie, p. 55).

II. Effets de l'avis du comité

28. La charge de la preuve du bien-fondé des impositions incombe à l'administration quand le comité n'a pas été saisi ou a émis un avis défavorable à la mise en œuvre de la procédure. Elle incombe au contribuable en cas d'avis favorable du comité pour la mise en œuvre de cette procédure.

III. Publication des avis du comité

29. En application du dernier alinéa de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, les avis rendus par le comité consultatif font l'objet d'un rapport annuel qui est rendu public.

Section 5 : Entrée en vigueur

30. Les nouvelles dispositions des articles 1653 C, 1653 D et 1653 E du code général des impôts concernant les règles d'incompatibilité, le secret professionnel, l'incapacité à la désignation comme membre du comité de l'abus de droit fiscal et la procédure suivie devant ce comité s'appliquent à compter du 1^{er} janvier 2009. Les nouvelles dispositions de l'article 1653 C relatives à la composition du comité s'appliquent à compter du 1^{er} avril 2009.

DB liée : 13 M 5.

BOI liés : 13 L-9-10 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.