

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

N° 84 DU 20 SEPTEMBRE 2010

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

13 N-3-10

INSTRUCTION DU 9 SEPTEMBRE 2010

MAJORATION POUR ABUS DE DROIT.
SOLIDARITE DE PAIEMENT DES PENALITES EN CAS D'ABUS DE DROIT. ARTICLE 35 DE LA LOI DE FINANCES
RECTIFICATIVE POUR 2008 (LOI N° 2008-1443 DU 30 DECEMBRE 2008).

(C.G.I., art. 1729 b et 1754-V-1)

NOR : BCR Z 10 00065 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 le b de l'article 1729 du code général des impôts pour introduire une gradation de la majoration applicable en cas d'abus de droit.

Le 1 du V de l'article 1754 du même code relatif à la solidarité de paiement des pénalités en cas d'abus de droit est également modifié pour rétablir le contribuable contrôlé comme redevable principal des pénalités dues en cas d'abus de droit.

Ces dispositions s'appliquent aux propositions de rectifications notifiées à compter du 1^{er} janvier 2009.

La présente instruction commente les modifications ainsi apportées aux articles 1729-b et 1754-V-1 du code général des impôts.

•

SOMMAIRE

Introduction	1
Section 1 : Règles antérieures	2
A. MAJORATION POUR ABUS DE DROIT	2
B. SOLIDARITE DE PAIEMENT	3
Section 2 : Règles nouvelles	4
A. MAJORATION POUR ABUS DE DROIT	4
B. SOLIDARITE DE PAIEMENT	7
Section 3 : Entrée en vigueur	8
Annexe : Article 38 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) introduit une gradation de la majoration applicable dans le cadre de la procédure de l'abus de droit fiscal en fonction du rôle tenu par le contribuable contrôlé dans les opérations constitutives de l'abus de droit. Par ailleurs, en cas d'abus de droit, le contribuable contrôlé est le redevable de l'intérêt de retard et de la majoration pour abus de droit, les parties à l'acte ou aux actes abusifs étant ses co-débiteurs. Alors que sous l'empire des anciennes dispositions, les rectifications opérées en application de la procédure de répression des abus de droit donnaient lieu automatiquement à l'application d'une majoration de 80 %, le b de l'article 1729 du code général des impôts prévoit que cette majoration est ramenée à 40 % si le service n'établit pas que le contribuable a eu l'initiative principale de l'opération litigieuse ou en a été le bénéficiaire principal.

Section 1 : Règles antérieures

A. MAJORATION POUR ABUS DE DROIT

2. En application des dispositions des articles L. 64 et L. 64 A du livre des procédures fiscales et du b de l'article 1729 du code général des impôts, lorsque la portée véritable d'un contrat ou d'une convention a été dissimulée, il est dû une majoration de 80 % des droits mis à la charge du contribuable.

B. SOLIDARITE DE PAIEMENT

3. Aux termes 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, l'intérêt de retard et la majoration prévue par l'article 1729 du même code sont dus par toutes les parties à l'acte ou à la convention qui sont solidairement tenues à leur paiement.

Section 2 : Règles nouvelles

A. MAJORATION POUR ABUS DE DROIT

4. 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 étayée 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.

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

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.

Ont ainsi été 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%.

6. 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.

Rappel :

Lorsqu'une donation déguisée sous l'apparence d'une vente fait simultanément (c'est-à-dire par des propositions de rectifications notifiées à la même date) l'objet d'un rehaussement pour insuffisance de prix, il sera procédé selon les modalités suivantes.

Il découle des articles 666 et 761 du CGI que les droits de donation sont assis, non sur le prix exprimé, mais sur la valeur réelle du bien.

En conséquence, l'assiette de la majoration de 80 % prévue à l'article 1729 du CGI est constituée par les droits de donation liquidés sur la valeur vénale réelle du bien et non sur le prix exprimé dans l'acte.

Cela étant, il est désormais admis, lorsque le rehaussement de la valeur réelle a précédé la mise en œuvre de la procédure de l'abus de droit fiscal, que l'assiette de la majoration de 80 % soit limitée aux droits de donation liquidés sur le prix mentionné dans l'acte.

Par ailleurs, l'intérêt de retard et la majoration de 80 % exigibles du chef de la dissimulation doivent être calculés après déduction non seulement du montant des droits de mutation à titre onéreux perçus sur l'acte de vente mais aussi du montant des droits de même nature et des pénalités effectivement payés au titre des insuffisances de prix relevées antérieurement.

B. SOLIDARITE DE PAIEMENT

7. La modification apportée par l'article 35 de la loi de finances rectificative pour 2008 au 1 du V de l'article 1754 du CGI 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.

Section 3 : Entrée en vigueur

8. Les nouvelles dispositions du b de l'article 1729 et du 1 du V de l'article 1754 du code général des impôts s'appliquent conformément à l'article L. 284 du livre des procédures fiscales aux propositions de rectifications 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).

BOI modifié : 13 N-1-07 les n^{os} 90 et 280 sont rapportés.

BOI lié : 13 L-9-10

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 :

(extraits)

(...)

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 1^{er} janvier 2009. Le IV s'applique à compter du 1^{er} avril 2009.