

Jurisprudence

## Une possible extension du champ de l'abus de droit

15/03/2019

[Email](#) [Twitter](#)

Les magistrats parisiens sanctionnent comme étant abusive l'application littérale du contenu d'une instruction

Une décision inédite prise à revers de la jurisprudence du Conseil d'Etat qui menace la sécurité des contribuables



Jean-François Desbuquois, avocat associé, directeur du département droit du patrimoine chez Fidal, et Olivier Fouquet, président de section au Conseil d'Etat

Pour la première fois, la cour administrative d'appel de Paris a décidé en assemblée plénière que l'abus de droit pouvait porter non seulement sur la loi, mais aussi sur la doctrine administrative. Une décision de principe sans précédent qui alerte de nombreux juristes. Ces derniers craignent qu'une telle ouverture du champ de l'abus de droit ne fragilise la sécurité juridique des contribuables qui à l'avenir ne pourraient plus se prévaloir du principe d'opposabilité de la doctrine. Pour autant, cet arrêt résonne comme un appel du pied au Conseil d'Etat qui ne s'est pas prononcé sur la question depuis 1998.

**Montage juridique.** Un contribuable a acquis le 17 mars 2010, 50.000 titres de la SA Balmain, soit 1,5 % du capital. Il a revendu le 25 mai suivant 4.000 de ces actions, pour leur prix d'acquisition, à la SCI Steniso. A l'issue de cette opération sa participation dans le capital de la SA était inférieure à 1 %. Dès le lendemain, l'intéressé vend à la SA Balmain la totalité des titres de la SAS Marie-Clémence, société dont il était le dirigeant et l'unique associé, pour un montant de cinq millions d'euros. Il réalise à l'issue de cette transaction une plus-value d'un montant de 4.972.560 euros, à laquelle il a appliqué, en tant que dirigeant de PME partant à la retraite, un abattement d'un tiers par année de détention (art. 150-0 D ter du CGI). *In fine*, le dirigeant a été totalement exonéré d'impôt sur la plus-value. Ensuite, par acte du 8 juillet 2010, la SCI Steniso a acquis 49.300 actions supplémentaires de la société Balmain au prix de 739.500

euros. Le 5 juin 2013, le contribuable achète l'intégralité des parts de cette SCI, c'est-à-dire exactement trois ans et dix jours plus tard. Un fois ce délai de 36 mois respecté, le contribuable se plaçait strictement dans le cadre de la doctrine administrative de janvier 2007 (1) qui tolère, par dérogation aux dispositions légales, qu'en cas de cession des titres à une société, le cédant peut à la date de la cession et pendant les trois années suivantes, détenir au maximum 1 % des parts de la société cessionnaire.

**Opération litigieuse.** A l'issue d'un contrôle sur pièces, le service a remis en cause l'abattement pour durée de détention et a taxé la plus-value de cession des titres de la société Marie-Clémence en vertu de la procédure de répression des abus de droit (art. L. 64 du livre des procédures fiscales, LPF). Le contribuable a été assujéti à une cotisation supplémentaire d'impôt sur le revenu, assortie des intérêts de retard et d'une pénalité de 80 %. L'administration fiscale lui reproche d'avoir commis un abus de droit en ramenant volontairement sa participation à moins de 1 % du capital de la société cessionnaire au moment de la vente, dans l'unique but de se conformer aux prescriptions prévues par la doctrine de 2007, sans autre motif que d'éluder l'impôt. Dans ces conditions, le contribuable a saisi le tribunal administratif de Paris pour demander la décharge de l'impôt et des pénalités correspondantes.

**Décision de première instance.** Devant le tribunal administratif de Paris (2), le requérant s'est fondé sur l'avis du Conseil d'Etat (3) *« qui en 1998 a jugé que la doctrine administrative ne pouvait pas être le support d'un abus de droit puisque seuls les textes légaux pouvaient être détournés de leur esprit »*, commente Jean-François Desbuquois, avocat associé, directeur du département droit du patrimoine chez Fidal. Le contribuable soutient qu'aucun abus de droit ne peut lui être reproché dès lors qu'il a appliqué la doctrine administrative de manière littérale, conformément à la jurisprudence du Conseil d'Etat et à la garantie de l'article L. 80 A du LPF qui le protège contre tout changement de doctrine. *« Dans ces conditions, l'administration fiscale ne peut pas revenir sur ses commentaires et sanctionner un redevable qui se conforme à ses écrits. Et, toute la difficulté est là, puisqu'en l'espèce le contribuable a parfaitement appliqué les consignes de Bercy. Mais pour le fisc le strict respect de sa doctrine ne suffit pas, encore faut-il que son application ne soit pas un détournement de l'esprit de son texte »*, souligne Jean-François Desbuquois. Dans son jugement du 4 janvier 2017, le tribunal administratif de Paris a suivi les conclusions de Bercy. Débouté, le contribuable a interjeté appel du jugement.

**Arrêt d'appel.** Dans une solution inédite, rendue en assemblée plénière le 20 décembre 2018 (4), *« la cour administrative d'appel de Paris s'oppose à l'avis de 1998 – et à celui rendu en 2015 par le Comité de l'abus de droit fiscal (5) – au motif que la définition de l'abus de droit a été modifiée en 2008. A l'occasion de cette réforme le terme “décisions” a été ajouté à celui de “textes” susceptibles d'être détournés »*, analyse l'avocat de chez Fidal. Depuis, la procédure d'abus de droit peut être mise en œuvre lorsqu'un contribuable recherche le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs. C'est sur cette nouvelle définition que la cour administrative d'appel s'est appuyée pour ouvrir le champ d'application de l'abus de droit à l'instruction du 22 janvier 2007, qui constitue selon elle une décision au sens de l'article L.64 du LPF. Les magistrats ont ensuite jugé que l'abus était établi dès lors que le contribuable ne faisait valoir aucun motif économique pour justifier des opérations successives d'achats et reventes ou de la substance économique de la SCI Steniso. Autant d'éléments qui confirment, selon la cour, que le redevable – en réduisant à moins de 1 % sa participation dans la société cessionnaire – cherchait l'application littérale de l'instruction, en outrepassant la portée que l'administration entendait donner à sa tolérance. Le tout dans le but exclusif d'éluder l'impôt sur la plus-value.

**Origine du mot décisions.** Olivier Fouquet, président de section au Conseil d'Etat, se désolé de cette décision qui remet dangereusement en cause la protection absolue que constitue la garantie contre les changements de doctrine (6). Un jugement que le président Fouquet désapprouve d'autant plus qu'il a conduit la réforme de l'abus de droit en 2008. Or, dans le rapport rédigé par la commission qu'il présidait, jamais le terme « décisions » n'est apparu. C'est au cours des travaux parlementaires préparatoires, dans un *imbroglio* entre le projet de loi de financement de la sécurité sociale pour 2009, qui contenait la définition du nouvel abus de droit social, et le projet de collectif budgétaire pour 2008, qui définissait le nouvel abus de droit fiscal, que le mot « décisions » s'est glissé dans l'article L.64 révisé. Bien qu'un amendement de suppression ait été déposé devant le Sénat, celui-ci a été retiré sur demande du ministre du Budget. « *Son service juridique déclarant en substance : d'accord, l'ajout du mot "décisions" n'a pas grand sens aujourd'hui, mais il pourra le cas échéant servir à l'avenir dans un contexte que l'on ne peut prévoir* », rapporte Olivier Fouquet.

**Recherche de l'intention.** « *Désormais, l'article L.64 du LPF impose au contribuable de décrypter à la fois l'intention du législateur et celle du rédacteur du commentaire, c'est-à-dire interpréter l'interprétation de la loi* », résume Jean-François Desbuquois. « *S'agissant d'un texte législatif, les travaux parlementaires peuvent toujours servir de support d'étude. En présence d'une instruction cette tâche est impossible. Les bulletins sont rédigés au nom de l'administration et leur auteur n'est jamais désigné nominativement. Le contribuable devra alors rebondir de supputations en supputations dans un périlleux exercice d'exégèse. D'ailleurs, dans cette espèce, la cour d'appel n'a pas pu appliquer la règle de l'abus de droit dans sa totalité, puisqu'elle a recherché l'intention du contribuable sans parvenir à percer celle de Bercy* », constate l'avocat.

**Portée.** De l'avis de Jean-François Desbuquois, « *cet arrêt sera très probablement déféré au Conseil d'Etat qui devra trancher cette question de principe* ». A ce sujet le président Fouquet regrette que la cour administrative d'appel de Paris n'ait pas pris la précaution de solliciter l'avis du Conseil avant de rendre sa décision. « *Nous sommes entrés dans une spirale infernale où la sécurité du contribuable ne compte plus* », déplore Olivier Fouquet, « *force est de constater que la remise en cause de l'opposabilité de la doctrine administrative et l'adoption du "mini abus de droit" accroissent l'insécurité juridique de façon considérable. En parodiant un slogan célèbre de la révolte tchécoslovaque de 1971, un observateur extérieur pourrait écrire sur sa banderole, au moment où s'engage la grande concertation : au secours Cambacérès, reviens, ils sont devenus fous* ».

- 
- (1) BOI 5 C-1-07, 22 janv. 2007, n°10.  
 (2)TA Paris, 4 janv. 2017, n°1516621.  
 (3) CE ass., 8. avr. 1998, n°192539.  
 (4) CAA Paris, 20 déc. 2018, n°17PA00747.  
 (5) Affaires du 6 nov. 2015, n° 2015-07 et 2015-09.  
 (6) « La garantie contre les changements de doctrine remise en cause », Olivier Fouquet, FR 4/19, 17/01/19, Editions Francis Lefebvre.

# Jusqu'où peut-on désormais optimiser son patrimoine sans abuser?

Finances perso



Par Frédérique Schmidiger

Mis à jour le 05/04/2019 à 17h17 | Publié le 05/04/2019 à 16h43

NOS CONSEILS - La nouvelle définition de l'abus de droit fiscal autorisera le fisc à contester plus facilement des opérations qui permettent d'alléger l'impôt. Comment éviter de douloureuses déconvenues?

Lorsqu'il est question de gestion de patrimoine, les préoccupations fiscales ne sont jamais loin. Or la nouvelle définition de l'abus de droit fiscal adoptée dans la loi de finances pour 2019 autorisera le fisc à contester plus facilement des opérations qui permettent d'alléger l'impôt. Si la ligne rouge se déplace, l'optimisation fiscale n'est pas pour autant condamnée. Bercy a déjà rassuré sur le sort des donations de la nue-propriété de biens. Elles ne sont pas visées, sous réserve bien sûr qu'elles soient bien réelles. Quant aux régimes fiscaux de faveur prévus par la loi, il n'y a pas de raisons qu'ils soient concernés. Que faut-il donc vraiment craindre?

## 1 - Que change vraiment ce nouvel abus de droit?

Jusqu'à présent, seuls les montages fiscaux les plus grossiers encouraient les foudres du fisc. Il s'agissait soit d'une opération fictive (une société sans activité ni comptabilité...), soit d'une fraude à la loi, si le but poursuivi était «exclusivement» fiscal (art. L 64 du Livre des procédures fiscales - LPF). Avec cette notion d'exclusivité, il était difficile de contester des schémas qui permettaient de réaliser une économie d'impôt mais répondaient aussi aux besoins d'organiser la transmission de son patrimoine, de protéger son conjoint ou d'éviter une indivision.

Avec le nouvel abus de droit, le fisc pourra contester des opérations dont le but est «principalement» fiscal (nouvel art. L 64 A du LPF). Une notion floue pour un texte très large qui vise tous les impôts. Mais, souligne M<sup>e</sup> Pierre-Emmanuel Scherrer, avocat fiscaliste du cabinet Bignon Lebray, «pour établir l'abus de droit par fraude à la loi, le fisc devra aussi démontrer que le schéma s'appuie sur une application littérale d'un texte en le détournant de l'intention de son auteur. La condition sera plus difficile à remplir, car les montages seront moins artificiels que ceux poursuivis jusqu'à présent.»

## **2 - Faut-il s'inquiéter pour les opérations déjà réalisées ?**

Non. Seuls les opérations et les actes réalisés ou passés après le 1<sup>er</sup> janvier 2020 pourront être remis en cause sur le fondement du nouvel abus de droit. Et le fisc ne pourra pas notifier de redressement avant le 1<sup>er</sup> janvier 2021. 2019 est donc l'année ou jamais pour restructurer son patrimoine en bénéficiant des limites claires posées par les juges à l'optimisation fiscale. «À partir du 1<sup>er</sup> janvier 2020, on s'aventure en terrain inconnu. Mieux vaut mettre à profit l'année 2019 pour donner des titres à ses enfants et petits-enfants s'ils les revendent ensuite rapidement, les plus-values taxables étant purgées du fait de cette donation préalable. Attention, il faudra veiller à ce que la donation mais aussi la cession des titres interviennent avant le 31 décembre», recommande Jean-François Lucq, directeur de l'ingénierie patrimoniale de la Banque Richelieu.

Passé le 1<sup>er</sup> janvier 2020, tout n'est pas perdu. Pour M<sup>e</sup> Arlette Darmon, notaire à Paris et présidente du groupe Monassier, «opter pour la solution la plus avantageuse, en donnant des titres avant leur vente plutôt que de les vendre et donner l'argent, n'a rien d'abusif si la donation est réelle». L'abus est une question de circonstances et de bon sens. Prenons l'exemple d'un aménagement du régime matrimonial. Si un époux apporte un bien dont il a hérité à la communauté, c'est légal et incontestable. La loi a prévu cette faculté pour mieux protéger le conjoint. «Mais si le bien est ensuite très vite donné aux enfants, l'opération devient critiquable. Qu'est-ce qui la motive si ce n'est obtenir pour chaque parent un abattement de droits de donation de 100.000 €? Où est l'intérêt du conjoint ?» souligne M<sup>e</sup> Darmon.

## **3 - Quelles sont les sanctions du nouvel abus?**

L'abus de droit sera une arme à double détente entre les mains du fisc qui pourra fonder son redressement sur l'abus «exclusivement» ou «principalement» fiscal, pour rétablir le montant de l'impôt comme si l'opération n'existait pas. Mais seul l'abus de droit à but exclusivement fiscal est assorti d'une majoration automatique de 80 % ou 40 % des droits. «Si la nouvelle branche de l'abus de droit ne comporte pas de sanction automatique, elle pourra être mise en œuvre par n'importe quel agent des impôts, et pas seulement un inspecteur divisionnaire comme c'est le cas pour l'abus de droit classique. Quant aux pénalités, elles pourraient être tout aussi lourdes, si l'agent applique les sanctions de 40 % pour manquement délibéré ou de 80 % pour manœuvres frauduleuses», relève Yvan Vaillant, directeur wealth planning du groupe Edmond de Rothschild. La facture pourra donc se révéler tout aussi lourde.

## Changement de régime matrimonial : attention à l'abus de droit !

10/05/2019



DR

Jean-François LUCQ, directeur de l'ingénierie patrimoniale de Banque Richelieu

Aujourd'hui, les couples mariés disposent de diverses techniques pour assurer une protection adéquate du conjoint en cas de décès de l'autre. Ils peuvent ainsi mettre en place une protection sur mesure par le canal des avantages matrimoniaux. Ceux-ci prennent la forme d'un nouveau contrat de mariage, et ont notamment pour caractéristique de pouvoir remettre immédiatement d'équerre des patrimoines auparavant asymétriques.

Cette technique est particulièrement adaptée à la configuration du dirigeant d'entreprise. En effet, au lancement de l'aventure entrepreneuriale, il est souvent conseillé à l'époux entrepreneur d'opter pour un régime de séparation de biens, de manière à protéger son conjoint des conséquences d'une évolution défavorable des affaires. Ce régime de mariage prive en effet le conjoint qui n'est ni dirigeant ni actionnaire, de l'appauvrissement généré par une déconfiture. Mais si les affaires marchent bien, elle les « protège » également de l'enrichissement correspondant. C'est pourquoi le changement de régime de mariage, visant à faire tomber dans une communauté ad hoc cet enrichissement, par exemple avec l'adjonction d'une société d'acquêts au régime initial de séparation de biens, a tout son sens.

Mais cet avantage matrimonial peut avoir également un autre effet positif, dans une perspective de donation/cession. En effet, il est fréquent qu'une cession d'entreprise soit précédée d'une donation de tout ou partie des titres, car celle-ci a pour avantage de rehausser le prix de revient fiscal, et d'effacer à due concurrence la plus-value latente. La contrepartie de cette opération est l'acquittement de droits de donation, dont le taux est progressif, et fonction du montant

donné.

Or, lorsque l'entreprise est un bien propre de l'un des époux, les droits peuvent atteindre rapidement des niveaux élevés : 30 % au-delà de 652 000 €, 40 % au-delà d'1 002 000 euros, puis 45 % au-delà de 1 905 000 €. En revanche, si l'entreprise est un bien commun, les enfants bénéficieront deux fois de l'abattement de 100 000 € et des tranches de droits les plus basses du barème .

A titre d'exemple, une donation de 5 millions d'euros de titres par un parent à un enfant génère un peu plus d'1 967 000 € de droits de donation, alors que si le même montant était transmis par deux parents, le montant des droits ne serait que d'1 685 000 €, soit une économie de 282 000 €. Il est donc fréquent de voir une cession d'entreprise précédée de deux opérations : un changement de régime matrimonial, visant à faire de l'entreprise un bien commun aux deux époux, puis une donation aux descendants par les deux parents.

Cette stratégie n'a pas à ce jour généré de contestation de l'administration. En effet, au regard des textes en vigueur, le changement ne peut être vu comme ayant un motif exclusivement fiscal, seul cas possible d'incrimination en matière d'abus de droit. En effet, l'époux bénéficiant de la mise en communauté du bien bénéficiait d'un avantage qui, le plus souvent, ne se limitait pas au bien ensuite donné aux descendants. C'était ainsi le cas s'il bénéficiait d'une mise en communauté d'autres biens, comme la résidence principale, ou bien encore lorsqu'il ne donnait aux enfants que la nue-propriété des titres dont il était devenu plein propriétaire. Mais, à compter du 1er janvier 2020, un motif principalement fiscal suffira à constituer un abus de droit ! L'administration pourra alors contester le changement de régime matrimonial sur le terrain de l'abus de droit, avec le risque d'un contentieux ultérieur incertain et complexe, alors que les opérations réalisées avant la fin de l'année devraient rester sécurisées. Le 1er Janvier apparait de plus en plus clairement comme la date-butoir de mise en place d'un grand nombre de stratégies d'optimisation.

Abus de droit

## Une fraude à la SCI

30/04/2019

[Email](#) [Twitter](#)

L'associé qui cède un bien à une SCI et qui s'en réserve la jouissance ne peut pas constater de déficit foncier

Le Conseil d'Etat a jugé que l'interposition de la société était constitutive d'un abus de droit par fraude à la loi



Florent Ruault, avocat du cabinet CMS Francis Lefebvre Avocats

Dans un arrêt du 8 février (1), le Conseil d'Etat a jugé que les contribuables qui louent le bien qu'ils ont préalablement cédé à une SCI, dont ils sont associés, ne sont pas autorisés à constater un déficit foncier résultant des travaux effectués sur l'immeuble par la société. En l'espèce, les requérants avaient constitué la société avec leurs enfants et depuis son origine la SCI exploitait un important patrimoine immobilier. Puis en avril 1996, la société a acquis la villa détenue par l'un de ses associés à titre de résidence secondaire. A l'issue de la vente, le cédant et son épouse avaient immédiatement conclu un bail avec la société pour conserver la jouissance du bien. La SCI ayant effectué par la suite d'importants travaux d'entretien et d'amélioration dans l'immeuble, le couple, en qualité d'associés, a constaté un déficit foncier résultant de ces travaux, qu'ils ont imputé sur leur revenu global.

**Redressement fiscal.** A l'issue d'une vérification de la comptabilité de la SCI, l'administration a contesté la déductibilité de ce déficit, au motif que la vente de la villa immédiatement suivie de sa mise en location étaient constitutives d'un abus de droit par fraude à la loi, dans le seul objectif de faire échec à l'application de l'article 15 du CGI (2) et de minorer le montant de l'impôt dû par les contribuables. En effet, cet article prévoit que les revenus des logements dont le propriétaire se réserve la jouissance ne sont pas soumis à l'impôt sur le revenu et les charges qui y sont afférentes ne sont pas déductibles. « *Or, en transférant la propriété de la villa à la SCI, le couple n'entraîne plus dans le cadre de l'article précité [art. 15, II], puisque*



*l'interposition de la société leur avait permis de ne pas être les propriétaires directs du bien dont ils avaient la jouissance. Dans ces conditions, les époux ont estimé que les travaux engagés par la SCI étaient déductibles, y compris de leur revenu global », souligne Florent Ruault, avocat du cabinet CMS Francis Lefebvre Avocats. Après rectification de leur base imposable, les contribuables ont contesté les cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et les pénalités correspondantes devant le tribunal de grande instance de Toulouse (3), qui a suivi les conclusions de Bercy. Déboutés en première instance comme en appel (4), les requérants ont déposé un pourvoi devant le Conseil d'Etat, « qui, comme le code de justice administrative en prévoit la possibilité, a jugé en cassation tout en statuant au fond sans renvoi à la cour administrative d'appel », souligne l'avocat.*

**Décision du Conseil d'Etat.** Compte tenu des circonstances, alors même que la société existait depuis plusieurs années, les conseillers ont confirmé que le schéma litigieux était constitutif d'un abus de droit. Le Conseil d'Etat note que les travaux avaient été pour l'essentiel engagés après la vente de l'immeuble, qu'ils avaient été financés par le cédant et que le loyer des requérants avait été fixé de telle manière qu'il correspondait au montant exact des remboursements de l'emprunt contracté par la société ; sans compter que le loyer n'avait pas été réindexé au cours du bail. *« Au regard des indices, les magistrats ont conclu que l'interposition de la société répondait à un motif exclusivement fiscal, contraire à la volonté du législateur. Le Conseil a également écarté l'argumentation des contribuables, qui avançaient que la SCI était un outil de transmission de leur patrimoine, indique Florent Ruault. Dans sa décision, le Conseil d'Etat a occulté l'existence de la SCI pour considérer que les contribuables devaient être traités comme restés in fine propriétaires du bien, dont ils avaient conservé la jouissance. Partant de ce raisonnement l'article 15 du CGI devenait applicable et interdisait toute déduction des charges relatives au bien ».*

**Objectif du législateur.** Pour vérifier qu'était remplie la seconde condition de l'abus de droit, à savoir la recherche du bénéfice d'une application littérale du texte à l'encontre des objectifs de son auteur, le Conseil d'Etat a relevé que le législateur entendait, par l'article 15 du CGI, simplifier le régime fiscal des propriétaires occupants et faire obstacle, comme en l'espèce, à la déduction des déficits fonciers susceptibles de résulter de la surévaluation des charges et de la sous-évaluation des revenus.

- 
- (1) CE, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> chambres réunies, 8 février 2019, n°407641.  
(2) Art. 15, II, du CGI.  
(3) TA Toulouse, 20 mai 2014, n°1000671.  
(4) CAA Bordeaux, 6 décembre 2016, n°14BX02067.