

## Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CF-IOR-30-20120912

Date de publication : 12/09/2012

Date de fin de publication : 24/11/2014

DGFIP

### CF - Procédures de rectification et d'imposition d'office - Procédure de répression des abus de droit

---

#### Positionnement du document dans le plan :

CF - Contrôle fiscal

Procédures de rectification et d'imposition d'office

Titre 3 : Procédure de répression des abus de droit

#### Sommaire :

I. Champ d'application de la procédure de l'abus de droit fiscal

A. Définition de l'abus de droit fiscal

B. Les actes pouvant être écartés par la procédure de l'abus de droit fiscal

C. Les textes ou les décisions retenus pour établir une fraude à la loi

1. Les textes

2. Les décisions

D. Le rescrit « abus de droit »

II. Majoration pour abus de droit

III. Solidarité de paiement des pénalités en cas d'abus de droit

IV. Comité de l'abus de droit fiscal

V. Dénomination du comité et de la procédure de rectification

## I. Champ d'application de la procédure de l'abus de droit fiscal

### A. Définition de l'abus de droit fiscal

---

1

L'article L64 du LPF définit l'abus de droit comme suit :

« Afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écartier, 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'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 ».

## 10

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.

## 20

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

## 30

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), par exemple par le recours à un montage juridique et économique artificiel (CE, 18 mai 2005, n°267087 ; CE, 18 février 2004, n°247729 et CE, 27 juillet 2009, n°295358).*

## 40

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.

## 50

*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°38320).*

## B. Les actes pouvant être écartés par la procédure de l'abus de droit fiscal

---

### 60

Les actes que l'administration peut écarter en démontrant un abus de droit sont des actes écrits ou non écrits (bail verbal, etc.) qu'ils soient unilatéraux, bilatéraux ou multilatéraux : il s'agit en pratique de tout document ou fait qui manifeste l'intention de son auteur et produit des effets de droit. Il s'agit bien évidemment d'un fait juridique matérialisant une volonté.

*Le Conseil d'État 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.*

## C. Les textes ou les décisions retenus pour établir une fraude à la loi

---

### 1. Les textes

---

70

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'état, décrets simples, arrêtés, etc.) qui en précisent les conditions d'application.

### 2. Les décisions

---

80

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 L64 du LPF, 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.

90

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.

100

Les décisions administratives entrent dans le champ de l'article L64 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 Direction générale des finances publiques ([www.impots.gouv.fr](http://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 L64 du LPF.

110

Les décisions individuelles ne peuvent en aucun cas servir de fondement à l'application de la procédure d'abus de droit fiscal.

## D. Le rescrit « abus de droit »

---

120

En application des dispositions de l'article L64 B du LPF, la procédure prévue à l'article L64 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 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.

## II. Majoration pour abus de droit

130

Les dispositions concernant la majoration pour abus de droit sont traitées au [BOI-CF-INF-10-20-20-III-C](#) auquel il convient de se reporter.

### **III. Solidarité de paiement des pénalités en cas d'abus de droit**

#### **140**

Sur la solidarité de paiement, il convient de se reporter au [BOI-CF-INF-30-30-II-A-1](#).

### **IV. Comité de l'abus de droit fiscal**

#### **150**

Les règles relatives aux attributions, composition et fonctionnement du comité de l'abus de droit sont développées au [BOI-CF-CMSS-50](#).

### **V. Dénomination du comité et de la procédure de rectification**

#### **160**

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 L64 du LPF](#) qui mentionne le « comité de l'abus de droit fiscal » (et non plus le « comité consultatif pour la répression des abus de droit »).

#### **170**

S'agissant de la procédure prévue à l'[article L64 du LPF](#), les propositions de rectifications notifiées à compter du 1er janvier 2009 font état de la « procédure de l'abus de droit fiscal ».