

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CF-IOR-30-20190802

Date de publication : 02/08/2019

DGFiP

CF - Procédures de rectification et d'imposition d'office - Procédure de l'abus de droit fiscal

Positionnement du document dans le plan :

CF - Contrôle fiscal

Procédures de rectification et d'imposition d'office

Titre 3 : Procédure de l'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 : attributions, composition et fonctionnement
 - A. Attributions du comité de l'abus de droit fiscal
 - B. Composition du comité et conditions de nomination des membres
 - 1. Composition du comité de l'abus de droit fiscal
 - 2. Incapacité à la désignation comme membre du comité
 - C. Règles d'incompatibilité et secret professionnel
 - 1. Règles d'incompatibilité
 - 2. Secret professionnel
 - D. Fonctionnement du comité de l'abus de droit fiscal
 - 1. Saisine du comité de l'abus de droit fiscal
 - a. Mise en œuvre de la saisine
 - b. Conditions de recevabilité de la demande de saisine présentée par le contribuable
 - 1° Computation du délai de demande de saisine
 - 2° Appréciation de la recevabilité de la demande
 - 3° Demandes tardives
 - 4° Effets de la saisine

2. Avis du comité de l'abus de droit fiscal
 - a. Notification de l'avis du comité
 - b. Effets de l'avis du comité de l'abus de droit fiscal
 - c. Publication des avis du comité

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

A. Définition de l'abus de droit fiscal

1

Selon l'article L. 64 du livre des procédures fiscales (LPF) qui définit l'abus de droit fiscal, 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'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, arrêt du 29 décembre 2006, n° 283314), par exemple par le recours à un montage juridique et économique artificiel (CE, arrêt du 18 mai 2005, n° 267087 ; CE, arrêt du 18 février 2004, n° 247729 et CE, arrêt du 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 induue 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, arrêt du 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, arrêt du 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 L. 64 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 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.

Il en est de même des précisions doctrinales de portée en générale apportées par l'administration fiscale. Dénommées "Rescrits ou RES" ces précisions sont directement intégrées au BOFIP-Impôts.

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 L. 64 B du LPF](#), la procédure prévue à l'[article L. 64 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 au III-C § 80 et suivants](#) auxquels 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 au II-A-1 § 90](#).

IV. Comité de l'abus de droit fiscal : attributions, composition et fonctionnement

150

En cas de désaccord sur les rectifications notifiées sur le fondement de l'[article L. 64 du LPF](#), le litige est soumis, à la demande du contribuable, à l'avis du comité de l'abus de droit fiscal. L'administration peut également soumettre le litige à l'avis du comité.

A. Attributions du comité de l'abus de droit fiscal

160

Aux termes de l'[article L. 64 du LPF](#), 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.

Conformément aux dispositions de l'article L. 64 du LPF, 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.

B. Composition du comité et conditions de nomination des membres

1. Composition du comité de l'abus de droit fiscal

170

Le comité prévu à l'[article L. 64 du LPF](#) comprend :

- un conseiller d'État, 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.

180

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.

190

Des suppléants sont nommés dans les mêmes conditions.

200

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.

210

Le secrétariat du comité est assuré par le service juridique de la fiscalité de la Direction générale des finances publiques (bureau.jf2b@dgfip.finances.gouv.fr).

2. Incapacité à la désignation comme membre du comité

220

En application du III de l'[article 1653 D du CGI](#), 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.

C. Règles d'incompatibilité et secret professionnel

1. Règles d'incompatibilité

230

En application du I de l'[article 1653 D du CGI](#), 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.

240

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

250

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.

260

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

2. Secret professionnel

270

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 LPF](#).

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

D. Fonctionnement du comité de l'abus de droit fiscal

280

Lorsqu'il a été fait application des dispositions de l'[article L. 64 du LPF](#) 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.

1. Saisine du comité de l'abus de droit fiscal

a. Mise en œuvre de la saisine

290

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 de l'abus de droit fiscal n'est appelé à se prononcer que sur des affaires importantes ou particulièrement délicates.

300

La décision de mettre en œuvre les dispositions de l'[article L. 64 du LPF](#) est prise par un agent ayant au moins le grade d'inspecteur divisionnaire, 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 rectifications 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 LPF.

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 du LPF, 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.

310

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.

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

320

Conformément aux dispositions de l'[article R.* 64-2 du LPF](#), 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 rectification 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

330

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).

340

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 ou un jour férié, le délai est prorogé jusqu'au premier jour ouvrable suivant.

2° Appréciation de la recevabilité de la demande

350

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 foi.

Remarque : 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.

3° Demandes tardives

360

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° Effets de la saisine

370

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

2. Avis du comité de l'abus de droit fiscal

380

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

390

Lorsque, dans les matières et pour les motifs prévus par l'[article L. 64 du LPF](#), l'administration ou le contribuable saisit le comité de l'abus de droit fiscal, cet organisme émet un avis sur le bien-fondé des rectifications litigieuses envisagées.

400

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.

410

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.

420

En application de l'[article 1653 E du CGI](#), 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.

a. Notification de l'avis du comité

430

Lorsque l'avis susvisé est émis, le rapport par lequel l'administration centrale a été informée de l'affaire ([IV-D-1-a § 310](#)) est renvoyé au service par la voie hiérarchique annoté de l'avis du comité.

440

Dès qu'il est informé de cet avis, le service le notifie au contribuable et lui indique, en même temps, le chiffre d'après lequel 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 n° 68707](#)).

b. Effets de l'avis du comité de l'abus de droit fiscal

450

Quel que soit l'avis émis par le comité, la charge de la preuve du bien-fondé des impositions incombe à l'administration sauf dans les cas prévus expressément aux alinéas 2 et 3 de l'[article L. 192 du LPF](#) ([BOI-CTX-DG-20-20-10, I-B-2 § 100 à 120](#)).

c. Publication des avis du comité

460

L'[article 35 de la loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008 de finances rectificative pour 2008](#) modifiant les dispositions de l'[article L. 64 du LPF](#) prévoit que les avis rendus par le comité de l'abus de droit fiscal font l'objet d'un rapport annuel qui est rendu public (se reporter à la rubrique "[Le comité de l'abus de droit fiscal](#)" à partir de [documentation fiscale du site www.impots.gouv.fr](#)).