

Abus de droit fiscal : le coup passa si près...

► Mes **FRÉDÉRIC ROUSSEL**, notaire à Lille, et David **GAUTIER**, notaire stagiaire

Aux termes de l'article L64 du livre des procédures fiscales, l'administration est fondée à opérer des redressements lorsqu'elle constate d'une part des actes présentant un caractère fictif, d'autre part des actes inspirés par un motif "exclusivement fiscal". C'est sous cette définition que se présente l'abus de droit fiscal, terme connu des professionnels comme du grand public. Si la philosophie du texte apparaît simple, son application pratique s'est avérée plus ardue et la jurisprudence se charge, au fur et à mesure, de déplacer la frontière parfois floue entre l'optimisation fiscale et l'abus.

C'est le règne de l'incertitude, éprouvée par l'entrepreneur comme le particulier, qui voient leurs opérations soumises au jugement *a posteriori* de l'administration fiscale. Et les sanctions sont lourdes en cas de rectification : outre le rétablissement de l'impôt dû et le paiement d'intérêts de retard, la majoration peut être portée à 80% des impôts réputés éludés...

Conscient de cet état de fait, le législateur a accompagné cette procédure de recours ouverts aux contribuables, tant en amont qu'en aval. En amont, la procédure de rescrit fiscal permet de présenter par écrit l'opération envisagée à l'administration, préalablement à sa réalisation, en lui fournissant tous les éléments utiles

pour en apprécier la portée. A défaut de réponse de l'administration dans un délai de six mois, l'opération présentée ne pourra être attaquée sur le fondement de l'abus de droit. C'est bien long...

En aval, le contribuable redressé dispose de la possibilité de soumettre le litige à l'avis d'une instance pré-juridictionnelle : le comité de l'abus de droit fiscal. L'avis de ce comité conditionne la suite du contentieux : en cas d'avis défavorable à l'administration, cette dernière devra apporter la preuve du bien-fondé de la rectification ; en cas d'avis favorable, la charge de la preuve est renversée et c'est alors au contribuable de démontrer qu'il n'a pas commis d'abus de droit. Preuve bien difficile à apporter.

Ce fragile équilibre autour de la notion – par essence subjective – de l'abus de droit, le législateur entendait cette année le remettre en cause à l'occasion du projet de loi de finances pour 2014, sous l'influence, peut-on le penser, de l'émotion suscitée par quelques "affaires". Ce projet de loi comprenait en son article 100 une disposition destinée à modifier la définition même de l'abus de droit fiscal : devenaient en effet constitutifs d'abus de droit, aux côtés des actes fictifs, non plus les actes à visée exclusivement fiscale mais ceux ayant pour "motif principal" celui d'éluder ou d'atténuer

les charges fiscales. Par ces quelques mots, la donne fiscale était totalement bouleversée : le pouvoir d'interprétation de l'administration fiscale se trouvait là décuplé. L'incertitude serait devenue la règle...

Très rapidement, entrepreneurs, juristes, experts-comptables ont exprimé leur vive inquiétude. Dans un contexte de pression fiscale croissante et d'inflation législative, cette nouvelle épée de Damoclès au-dessus de la tête des contribuables et des entreprises envoyait un nouveau signal défavorable et ouvrait potentiellement la voie à d'innombrables procédures. En effet, qui pourrait demain affirmer qu'une donation à ses enfants, une restructuration d'entreprise, voire une simple cession à une période jugée opportune ne poursuivait pas, en partie tout du moins, un but fiscal ? Fort heureusement, le Conseil constitutionnel a déclaré cet article contraire à la Constitution dans sa décision du 29 décembre 2013. Cette décision, le Conseil l'a fondée avant tout sur la définition trop élargie de la notion d'abus de droit fiscal, qui portait atteinte tant à "la liberté du contribuable de choisir (...) la voie fiscale la moins onéreuse", qu'au principe de sécurité juridique compte tenu de la marge d'appréciation importante donnée à l'administration, laquelle était disproportionnée au regard des lourdes conséquences atta-



M^e Frédéric Roussel, notaire à Lille.

chées à la procédure. Le coup passa si près...

Rien ne permet toutefois d'affirmer que le législateur en a terminé avec ses intentions en la matière. Comme l'a rappelé le Conseil constitutionnel, la loi poursuit un objectif d'accessibilité et d'intelligibilité : il convient à cette occasion d'affirmer avec force, encore une fois, que le développement de l'économie et des entreprises passe, tant en France qu'en Europe et dans le monde, par un cadre fiscal et juridique lisible et stable. On peut rappeler au passage que l'acte authentique se suffit à lui-même : ce qu'écrit le notaire est l'expression de la volonté et la loi des parties. Cette expression s'impose et – c'est un postulat – elle n'a pas un caractère exclusivement fiscal. Il faut aussi s'en souvenir lorsque le doute s'installe. ■