

ESSAI D'ANALYSE DE LA THEORIE D'ABUS DE DROIT EN FISCALITE

Par

Hippolyte NAMAYELE BEN BATHWA

Professeur Associé à la Faculté de Droit de l'Université de Kinshasa

RESUME

La gestion fiscale est devenue non seulement un art, mais une science et presque une industrie. Cet article examine, à la lumière de la législation et de la jurisprudence, quelles sont les limites de l'optimisation fiscale et essaye de tracer la frontière entre ce qui est permis et ce qui est interdit aux contribuables. Dans la plupart de temps, l'abus de droit fiscal prend la forme d'un montage artificiel, dénué de toute substance, qui a pour but d'éluider ou d'atténuer l'impôt. Les dispositions prévues par le livre des procédures fiscales en matière d'abus de droit ne font pas interdiction à un contribuable d'exercer telle ou telle option offerte par le droit fiscal. Toutefois, l'idée derrière la procédure de l'abus de droit est de lutter contre les montages artificiels, les manœuvres, et autres dissimulations, ayant pour but d'atténuer ou éluder la charge fiscale.

De nos jours, à n'en pas douter, l'abus de droit connaît un véritable point culminant en droit fiscal. Cette notion est présentée comme une solution contre l'évasion fiscale au sein des travaux doctrinaux, parlementaires et institutionnels des pays occidentaux, et même de l'Organisation de coopération et de développement économique (OCDE). L'abus de droit en fiscalité est une arme qui permet à l'administration fiscale de s'immiscer dans la gestion d'une entreprise. Il peut être compris comme un acte juridique qui dissimule en réalité sa vraie portée.

L'article 64 du livre français de procédure fiscale (LPF) prévoit la procédure d'abus de droit qui donne droit, selon les termes de la loi, à l'administration fiscale d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes qui, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ont pour motif principal d'éluider 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. Cette disposition permet d'écarter les contrats, conventions ou montages juridiques fictifs ou licites, qui n'ont pour seul et unique but que d'atténuer ou d'éluider la charge fiscale de l'entreprise.

Mots-clés : *Abus, simulation, fraude, évasion, optimisation*

SUMMARY

Tax management has become not only an art, but a science and almost an industry. This article examines, in the light of legislation and case law, the limits of tax optimization and attempts to draw the line between what is permitted and what is prohibited for taxpayers. Most of the time, the abuse of tax law takes the form of an artificial arrangement, devoid of any substance, which aims to evade or mitigate tax. The provisions provided for in the book of tax procedures regarding abuse of rights do not prohibit a taxpayer from exercising any particular option offered by tax law. However, the idea behind the abuse of rights procedure is to fight against artificial arrangements, maneuvers, and other concealments, aimed at mitigating or evading the tax burden.

These days, without a doubt, abuse of rights is at a real high point in tax law. This notion is presented as a solution against tax evasion within the doctrinal, parliamentary and institutional work of Western countries, and even the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD). Abuse of tax rights is a weapon that allows the tax administration to interfere in the management of a company. It can be understood as a legal act which in reality conceals its true scope.

Article 64 of the French tax procedure book (LPF) provides for the abuse of rights procedure which gives the right, according to the terms of the law, to the tax administration to reject, as not being enforceable against it, the acts who, seeking the benefit of a literal application of texts or decisions contrary to the objectives pursued by their authors, have as their main motive to evade or attenuate the tax charges that the person concerned, if these acts do not had not been passed or carried out, would normally have been borne having regard to its situation or its actual activities. This provision makes it possible to exclude fictitious or lawful contracts, agreements or legal arrangements, which have the sole purpose of mitigating or evading the company's tax burden.

Keywords: *Abuse, simulation, fraud, evasion, optimization*

De nos jours, à n'en pas douter, l'abus de droit connaît un véritable point culminant en droit fiscal. Cette notion est présentée comme une solution contre l'évasion fiscale au sein des travaux doctrinaux, parlementaires et institutionnels des pays occidentaux, et même de l'Organisation de coopération et de développement économique (OCDE). L'abus de droit en fiscalité est une arme qui permet à l'administration fiscale de s'immiscer dans la gestion d'une entreprise. Il peut être compris comme un acte juridique qui dissimule en réalité sa vraie portée.

L'article 64 du livre français de procédure fiscale (LPF) prévoit la procédure d'abus de droit qui donne droit, selon les termes de la loi, à l'administration fiscale d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes qui, recherchant

le bénéficiaire d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ont pour motif principal d'éviter 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. Cette disposition permet d'écarter les contrats, conventions ou montages juridiques fictifs ou licites, qui n'ont pour seul et unique but que d'atténuer ou d'éviter la charge fiscale de l'entreprise¹.

THEORIE DE L'ABUS DE DROIT EN MATIERE FISCALE

En matière fiscale, la notion d'abus de droit est utilisée pour sanctionner des montages juridiques licites mais ayant pour seule motivation de contourner la législation fiscale en évitant ou en atténuant la charge fiscale. L'arrêt *Esmland-Stärke*² du 14 décembre 2000 a permis la reconnaissance d'un principe général sanctionnant l'abus de droit. Cela a été confirmé par la jurisprudence de la Cour de Justice de la Communauté Européenne (CJCE) dans l'affaire *HALIFAX*³.

Aux termes de cet arrêt, la constatation de l'existence d'une pratique abusive exige, d'une part, que les opérations en cause, malgré l'application formelle des conditions prévues par les dispositions pertinentes de la sixième directive et de la législation nationale transposant cette directive, aient pour résultat l'obtention d'un avantage fiscal dont l'octroi serait contraire à l'objectif de ces dispositions. D'autre part, il doit également résulter d'un ensemble d'éléments objectifs que les opérations en cause ont pour but essentiel l'obtention d'un avantage fiscal⁴. Cet arrêt a confirmé la prohibition de l'abus de droit en matière de fiscalité européenne en ce que « lorsque l'existence d'une pratique abusive a été constatée, les opérations impliquées doivent être redéfinies de manière à rétablir la situation telle qu'elle aurait existé en l'absence des opérations constitutives de cette pratique abusive⁵. Le droit fiscal congolais ne consacre pas des dispositions expresses contre l'abus de droit.

¹ L'article 100 du LPF de 2013 sur la disposition de l'abus de droit a été censuré par le Conseil constitutionnel par la décision n° 2013-685 DC du 29 décembre 2013 du fait des conséquences fiscales (amendes, pénalités, intérêts de retard) attachées à la procédure de l'abus de droit fiscal. Le Conseil a déclaré l'article 100 contraire à la Constitution.

² D. SIMON et A. RIGAUX, « La technique de consécration d'un nouveau principe général du droit communautaire : l'exemple de l'abus de droit » en 50 ans de droit communautaire, *Mélange en hommage à Guy Usaac*, Presses Universitaires des Sciences Sociales de Toulouse, 2004, p. 559.

³ CJCE du 21 février 2006, Affaire C-2555/02, Halifax.

⁴ *Idem*.

⁵ *Ibidem*.

Dans la fiscalité française, l'abus de droit était une notion d'origine prétorienne jusqu'à la réforme de 2008⁶. Cette réforme a non seulement eu le mérite de donner un sens légal clair qui distingue deux types d'abus de droit : la simulation et la fraude à la loi, mais également le mérite de supprimer l'énumération restrictive des impôts susceptibles de faire l'objet d'abus de droit et a permis enfin que l'article L64 devienne applicable sans restriction à l'ensemble des impôts. La CJCE a retenu cette notion. Le juge communautaire a adopté une définition large de l'abus de droit, en retenant que l'avantage fiscal recherché par le contribuable n'a pas besoin d'être exclusif, mais seulement essentiel⁷ et ce, quel que soit le mode utilisé.

A. Mode de l'abus de droit

L'intention frauduleuse joue un rôle très important dans le cadre de l'abus de droit. Il suppose une intention de dissimulation et un véritable montage de la part du contribuable. Sont visés, non seulement les actes à caractère fictif, mais également les actes non fictifs, motivés uniquement par la volonté d'éviter le paiement de l'impôt. L'abus de droit peut être réalisé soit par la voie de la simulation qui correspond à un mensonge juridique, soit par celle de la fraude à la loi.

1. La Simulation

La simulation est un mensonge juridique. Elle suppose que les parties masquent leur volonté véritable derrière une fausse apparence. La fiscalité est devenue un lit où la simulation trouve droit de cité : société-relais, contrat fictif, donation déguisée, dissimulation de prix, interposition de personne..., autant d'exemple de simulations utilisées dans le but d'échapper à l'impôt. H. DE PAGE éclaire à ce sujet qu'« il y a simulation lorsque les parties font un acte apparent dont elles conviennent de modifier ou de détruire les effets par une autre convention, demeurée secrète. La simulation suppose donc deux conventions, contemporaines l'une de l'autre, mais dont l'une n'est destinée qu'à donner le change. Il n'existe au fond qu'une seule convention réelle, la convention secrète⁸ ». Cette définition a été reprise par la Cour de cassation belge⁹.

Bien que la simulation trouve son origine dans le droit civil, ce dernier n'a toutefois pas l'exclusivité de la notion, largement utilisée aussi en droit fiscal. Beaucoup ont d'ailleurs tenté de donner à la simulation un contenu différent en droit fiscal que celui développé en droit civil, voire d'ignorer la portée qu'a

⁶ Loi n°2008-1443 du 30/12/2008, portant loi de finances rectificative pour 2008.

⁷ D. SIMON et A. RIGAUX, *op. cit.*, p. 559

⁸ H. DE PAGE, *Traité élémentaire de droit civil belge*, Tome 2, Bruxelles, Bruylant, 1938, n°619.

⁹ Cass, 27 septembre 2012, Pas., 2012, n°494.

ce concept en droit civil¹⁰. Toutefois, dans la mesure où le droit fiscal ne définit pas la simulation et qu'elle ne fait l'objet d'aucune disposition spécifique, il convient de la définir, en droit fiscal, de la même manière qu'en droit civil en vertu du principe de la prééminence du droit civil sur le droit fiscal.

1) *Contenu de la notion de simulation*

A partir de la définition, il est plus simple de dégager les éléments constitutifs de la simulation. La simulation suppose l'existence de deux conventions contemporaines l'une de l'autre : l'une ostensible-apparente et l'autre occulte-secrète. Ces deux conventions doivent être juridiquement liées : la convention occulte dénommée « contre-lettre », doit avoir pour effet de détruire, totalement ou partiellement, les effets de la convention ostensible, de sorte qu'elle exprime ainsi la volonté réelle des parties qui n'auraient pas accepté tout ou partie des effets juridiques de leur convention apparente¹¹. La contre-lettre ne doit pas recouvrir une forme particulière, il suffit d'un échange de volontés entre les parties pour créer un *negotium*¹² ». Il n'est donc pas nécessaire que la contre-lettre soit par écrit.

Bien plus, il n'y a simulation que si le lien juridique entre les conventions est simultané. Cette simultanéité ne peut être qu'intellectuelle, dès lors qu'il suffira de démontrer qu'au moment de passer l'acte apparent, les parties avaient déjà l'intention d'en modifier ou d'en détruire les effets par une contre-lettre apparemment formalisée ultérieurement¹³. Il est enfin admis en doctrine que la simulation requiert également un élément intentionnel¹⁴, en ce sens que pour qu'il y ait simulation, un accord de volonté portant sur le non-respect des effets juridiques de l'acte apparent est requis entre les parties¹⁵.

La discordance entre volonté réelle et volonté déclarée doit être volontaire dans le chef des parties. Il doit dès lors s'agir d'une situation voulue par les parties¹⁶, de sorte que si toutes les parties n'ont pas conscience de cette discordance, il ne sera pas question de simulation mais plutôt d'une erreur ou d'un dol susceptible d'avoir vicié le consentement de l'une des parties.

¹⁰ T. AFSCHRIFT, « Le caractère en principe licite de l'évitement de l'impôt », in *L'abus fiscal*, 1^{ère} éd., Bruxelles, Larcier, 2013, p.19.

¹¹ P. VAN OMMESLAGHE, « La simulation en droit des obligations », in *les obligations contractuelles*, Bruxelles, Jeune barreau Bruxelles, 2000, p.149.

¹² *Idem*, pp. 153-154.

¹³ P. VAN OMMESLAGHE, « Traité de droit civil belge », T.2, 2013, p. 412.

¹⁴ A. NOLLET, « La circonscription de la théorie de la simulation comme limite » inhérente » au principe », in *De l'abus fiscal* » ou quand les actes juridiques du contribuable sont inopposables au fisc pour l'établissement de l'impôt. 1^{ère} éd., Bruxelles, Intersentia, 2019, p.344

¹⁵ P. VAN OMMESLAGHE, « La simulation en droit des obligations », *op. cit.*, p. 154

¹⁶ H. DE PAGE, *op. cit.*, n° 619

L'existence de la simulation s'apprécie au moment de la formation du contrat, et non pas lors de son exécution. En effet, lorsqu'une partie ne respecte pas l'engagement qu'elle a pris dans le contrat, il s'agit d'une « inexécution de la convention » et non d'une simulation¹⁷. Enfin, la simulation suppose un accord de volonté entre au moins deux personnes, de sorte qu'il ne pourrait y avoir simulation corrélativement à un acte juridique unilatéral¹⁸.

2) La simulation prohibée à l'égard du fisc

De prime abord, une lecture rapide de l'arrêt Brepols¹⁹ pourrait nous faire penser que la simulation est interdite en droit fiscal, référence faite à la simulation prohibée à l'égard du fisc. La simulation d'un point de vue fiscal suivrait dès lors un autre régime que celui appréhendé en droit civil, dans lequel la simulation est en principe licite.

En effet, aucune disposition du code civil n'interdit en principe la simulation d'un tel procédé permettant aux parties de réaliser une opération autre que celle attendue dans leur acte apparent. La licéité de la simulation cesse toutefois lorsqu'elle a pour objectif de frauder les droits des tiers ou d'éluder l'application d'une loi impérative ou d'ordre public²⁰. Ce système est identique en droit fiscal dans la mesure où la simulation n'a rien d'illicite tant qu'elle n'a pas pour effet de tromper le fisc et l'empêcher d'établir l'impôt tel qu'il est dû sur la base de la loi fiscale, d'ordre public, appliquée à l'acte réellement posé par le contribuable.

L'attendu de l'arrêt Brepols du 6 juin 1961 le confirme en ce qu'« il y a ni simulation prohibée à l'égard du fisc, ni fraude fiscale, lorsque, en vue de bénéficier d'un régime fiscal plus favorable, les parties, usant de la liberté des conventions, sans toutefois violer aucune obligation légale, établissent des actes dont elles acceptent toutes les conséquences, même si la forme qu'elle leur donnent n'est pas la plus normale et même si ces actes sont accomplis à la seule fin de réduire la charge fiscale²¹ ». La Cour de Cassation belge a consacré le

¹⁷ T. AFSCHRIFT, « Apparences, abus, simulations et fraudes- Aspects civils et fiscaux », Limal, Arthemis, 2015, p.214

¹⁸ A. NOLLET, *op. cit.*, p. 346

¹⁹ L'arrêt Brepols du 6 juin 1961 de la Cour de Cassation belge confirme le choix de la voie la moins imposée en ces termes « Attendu, d'autre part, qu'il n'y a ni simulation prohibée à l'égard du fisc, ni partant fraude fiscale, lorsque, en vue de bénéficier d'un régime, fiscal plus favorable, les parties, usant de la liberté de la convention, sans toutefois violer aucune obligation légale, établissent des actes dont elles acceptent toutes les conséquences, même si la forme qu'elles leur donnent n'est pas la plus normale ».

²⁰ A. NOLLET, « Contours et alentours de la notion de simulation, en droit fiscal belge, 50 ans Brepols », in *En quête de fiscalité, et autres propos...* 1^{ère} éd., Bruxelles Larcier, 2011, p.5

²¹ Cass. Arrêt Brepols, 6 juin 1961, I, p. 1082

principe selon lequel le contribuable peut établir des actes qui lui permettent de payer moins d'impôts²².

En France, afin d'appréhender la réalité de la simulation dans la fiscalité française, les conditions suivantes doivent être réunies : un élément intentionnel, la volonté de contourner la loi, un élément objectif qui est l'existence de montage juridique et un acte déguisé. Dans les travaux de Madame Neslihan KARATAS, l'on note qu'en droit turc, la simulation doit remplir trois conditions : une apparence de contrat fictif, un accord des parties qui précise que le contrat fictif n'est pas valable entre les parties et une intention de tromper les tiers²³.

La charge de la preuve de la simulation incombe à l'administration. Elle peut justifier de cette situation par tous les types de justificatifs, sauf le témoignage assermenté. Dans les deux systèmes fiscaux (français et turc), il existe trois formes de simulation : la simulation avec acte fictif, la simulation par acte déguisé, la simulation par interposition de personne.

2. La fraude à la loi

La fraude à la loi pourrait s'apparenter à la simulation parce que, dans les deux cas, le but est d'éluder une règle obligatoire. Cependant, elles sont distinctes dans la mesure où les moyens sont réels, les opérations ne sont pas fictives et ne dissimulent aucun acte. La discussion sur la fraude à la loi a commencé en France à la suite de l'affaire de la Princesse de Bauffremont²⁴. Depuis, la définition de la fraude à la loi est formulée par la jurisprudence. Pour qu'il ait fraude à la loi fiscale, les trois conditions suivantes sont nécessaires : la modification ou la dégradation de la nature juridique du processus, l'obtention

²² D. EWBANK et H DE WESPIN, « Le principe de la liberté de choix de la voie la moins imposée et le nouveau dispositif anti-abus », JLMB, 2013/1, p. 44

²³ Lire pour plus des détails Mme N. KARATAS DURMUS, « L'abus de droit dans la fiscalité de l'entreprise : approche comparée France/Turquie

²⁴ Dans cette affaire datant du 19^{ème} siècle, le Prince et la Princesse de Bauffremont étaient juridiquement séparés de corps. La Princesse de Bauffremont désira se remarier, mais à l'époque, la loi française qui régissait leur situation ne prévoyait pas de divorce. La séparation de corps lui permettait pourtant de choisir un domicile distinct de celui de son mari. Elle s'installa dans le Duché de Saxe-Aldembourg pour y obtenir la nationalité allemande, déclenchant l'application du droit allemand à sa propre situation, droit allemand dans lequel le divorce est permis. Elle y épousa le Prince Bibesco, personne avec laquelle elle s'était temporairement déplacée en Allemagne pour revenir en France, l'ayant épousé. Le Prince de Bauffremont saisit les tribunaux pour obtenir l'annulation du mariage. Le mariage fut annulé le 18/03/1878. Cette théorie fonde la théorie de la fraude à la loi. En effet, une personne ne peut pas se mettre dans une situation qui appelle l'application d'une loi licite (ici, la loi allemande), à seule fin de produire des effets (ici, le divorce) contraire à un principe posé par la loi qui aurait dû gérer sa situation (ici, l'interdiction de divorce posée par la loi française de l'époque).

d'un résultat qui est interdit par la loi et l'intention d'éluider ou d'atténuer l'impôt.

Selon la nouvelle définition posée par l'article L64 du LPF, il y a abus de droit par la fraude à la loi lorsque les conditions suivantes sont remplies : recherche d'un bénéfice d'une application littérale du texte à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, motif exclusif d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales et le but doit être exclusivement fiscal. Lorsque la fraude à la loi n'est pas prouvée par l'administration, il n'est pas possible d'appliquer la taxation d'office, ni d'annuler le contrat de cession des parts sociales.

La notion d'abus de droit n'empêche pas les entreprises d'adopter la solution la moins imposée sur le plan fiscal. Le principe de libre choix de la voie la moins imposée est considéré, en réalité, comme une permission de contourner la loi fiscale, et c'est là où réside toute la difficulté d'application de l'abus de droit.

B. Difficultés de l'application de l'abus de droit

Neslihan Karatas trouve dans son étude que l'application de l'abus de droit en matière fiscale est plus aisée en France qu'en Turquie²⁵. Pour elle, par rapport à la fiscalité française, une imprécision demeure dans la fiscalité turque. En effet, le juge turc de l'impôt doit décider au cas par cas, en interprétant l'article 2 du Code civil turc²⁶. Pour qu'un abus de droit soit caractérisé, il doit être constaté, d'une part, la remise en cause d'un acte ou d'une convention à caractère abusif, d'autre part, une moins-value fiscale. Les actes juridiques en cause peuvent être écrits ou oraux, mais ils doivent être certains quant à leur existence et à leur date. En l'espèce, l'administration ne peut pas appliquer la procédure de répression de l'abus de droit à une entreprise qui s'est conformée à la lettre d'une instruction illégale, quand bien même elle en trahit l'esprit.

De ce point de vue, prou ou peu, la question commence quand naît le sentiment que certains contribuables arrivent à payer moins d'impôts que d'autres placés dans la même situation mais qui n'adoptent pas les mêmes procédés. De manière intuitive, les termes et les concepts s'étagent en fonction du degré de réprobation qu'ils suscitent de la part de la société, mais la sensibilité et le seuil de déclenchement de ce sentiment de réprobation sont particulièrement élastiques selon celui qui pense les concepts en cause.

Au premier degré nous trouvons l'habileté fiscale ainsi que les termes équivalents tels qu'*optimisation ou planification fiscale*, plus employés face à des

²⁵ Neslihan KARATAS, « L'abus de droit dans la fiscalité de l'entreprise : approche comparée France/Turquie », in Doc-20230916-WA0000..pdf

²⁶ Idem.

situations complexes, souvent en relation avec des échanges internationaux. L'habileté fiscale se définit comme l'intention de payer moins d'impôts en choisissant parmi les procédures offertes par la loi la voie la moins onéreuse. A la base, il y a le principe de libre choix de la voie la moins imposée.

De l'habileté fiscale on passe à l'évasion fiscale. La différence entre l'évasion fiscale et l'habileté fiscale est bien perçue par les syndicats des fonctionnaires des impôts en France qui publient chaque année des brochures d'assistance à la rédaction de la déclaration des revenus. En général la publicité de ces documents est fondée sur le slogan « *Ne payer pas un euro de plus que ce que vous devez* ». Le slogan implicite ou explicite est donc « *payer moins d'impôt que vous ne le deviez* », ce qui définit bien l'évasion fiscale. L'évasion fiscale conduit à s'arranger, sur les failles de la législation, pour payer moins en côtoyant l'illicite sans, si possible, s'y verser.

En effet, dès que l'on rentre dans la zone de l'évasion on est confronté au paradigme mouvant de la légalité. Pour le conseil des impôts, rapporte A. BOYER, l'évasion regroupe l'ensemble des comportements du contribuable qui visent à réduire le montant des prélèvements dont il doit normalement s'acquitter. S'il a recours à des moyens légaux, l'évasion fiscale entre dans la catégorie de l'optimisation. L'évasion fiscale n'est donc pas constitutive d'une illégalité. Il s'agit pour le contribuable d'organiser sa situation de façon à passer à travers les mailles du filet fiscal²⁷. A l'inverse, si elle s'appuie sur des techniques illégales ou dissimule la portée véritable de ses opérateurs, l'évasion s'apparentera à la fraude.

Le rapport de la Commission parlementaire sur l'évasion internationale²⁸ indique que l'évasion ne serait en soi ni légale, ni illégale ; elle ne verserait dans un des côtés de la légalité qu'à raison des moyens employés. Si ces moyens sont légaux, il y aurait optimisation ; s'ils sont illégaux, il y aurait fraude. Autrement dit, il serait légal de se constituer une dette fiscale anormale (non conforme à une situation de normalité, à une norme) dès lors que les moyens employés sont légaux...on ne peut déduire de cette approche que la légalité des moyens couvre l'anormalité du résultat²⁹.

1) Poursuite pour abus de droit en matière fiscale

La libre gestion de l'entreprise est un principe primordial pour les entreprises, mais cette liberté ne peut être utilisée pour frauder la loi. C'est à cause de cette liberté que l'abus de droit constitue une voie pour

²⁷ A. BOYER, « Introduction au droit fiscal, in Cairn info, le 03/01/2023

²⁸ Commission d'enquête du Sénat français sur l'évasion des capitaux et des actifs hors de France et des incidences fiscales, J.O. 18 juillet 2012.

²⁹ A. BARILARI, « La fraude fiscale : les mots et les chiffres », in *Gestion et Finances publiques*, n°3, pp. 50-57, 2018.

l'administration fiscale d'interférer dans la gestion de l'entreprise. L'article L64 du LPF prévoit tous les détails de la poursuite de l'abus de droit. La fiscalité française considère qu'en l'absence de coïncidence entre la réalité et les apparences, l'administration est conduite simplement à restituer à l'opération son véritable caractère.

L'administration applique les dispositions fiscales aux actes, suite à leur requalification, et en informe les contribuables. Selon la fiscalité française, en cas de désaccord sur les rectifications notifiées sur le fondement de l'abus de droit, le litige est soumis, à la demande des contribuables, à l'avis du comité de l'abus de droit fiscal. L'administration peut également soumettre ce litige à l'avis dudit comité. Si l'administration ne se conforme pas à l'avis du comité, elle doit apporter la preuve du bien-fondé de la rectification.

2) La procédure

La procédure de la répression de l'abus de droit est une procédure exceptionnelle qui est explicitée à l'article 64 du LPF. Selon cet article, l'administration a le droit de sanctionner les manœuvres de certains contribuables qui mettent en œuvre des opérations juridiques dans le seul et unique but de diminuer l'impôt. Très souvent, les entreprises procèdent à des simulations ou fraudent à la loi afin d'éluider ou d'atténuer les impôts. L'administration fiscale peut alors requalifier les opérations et appliquer les règles selon la nouvelle situation ou la vraie nature.

La procédure de répression de l'abus de droit est une procédure de redressement contradictoire. Lorsque l'administration notifie un redressement, celui-ci doit être motivé et permettre au contribuable de formuler ses observations. La notification doit indiquer au contribuable la faculté qui lui est offerte de saisir le comité de l'abus de droit. Le contribuable ou l'administration peut saisir le comité de l'abus de droit fiscal. L'avis rendu par le comité est purement consultatif. La notification doit être envoyée par un fonctionnaire ayant au moins rang d'inspecteur divisionnaire.

Dans la procédure de redressement de droit commun, la charge de la preuve incombe en principe à l'administration fiscale, sauf dans le cadre de l'article L192 du LFP in fine selon lequel, la charge de la preuve est renversée lorsque la comptabilité comporte de graves irrégularités. Lorsque l'administration n'apporte pas la preuve pour justifier l'abus de droit, le juge ne peut pas décider qu'il existe un abus de droit. C'est ainsi que le Conseil d'Etat a rejeté la position de l'administration dans les affaires d'EURL Elysées George V de SAPECO et de SARL TODD³⁰.

³⁰ Conseil d'Etat, 8^{ème} -3^{ème} chambres réunies, 01/07/2019, n° 421403

En droit turc, note Neslihan KARATAS, l'administration envoie une notification de redressement motivé avec tous les détails pour abus de droit, mais les lois fiscales ne prévoient pas d'obligation pour le niveau du grade du fonctionnaire. Les personnes compétentes pour effectuer un contrôle sur pièces ou sur place chez les contribuables peuvent envoyer la notification. De plus, le Comité de l'abus de droit fiscal n'existe pas, mais il existe une commission d'appréciation qui n'a pas la même qualité que le Comité. La saisine de la Commission du lieu de résidence du contribuable ne peut s'effectuer que par l'administration, suite à un abus de droit, l'administration accorde un délai d'au moins quinze jours au contribuable afin d'apporter les registres, les journaux et les documents³¹.

L'article L64 du LPF prévoit le rescrit³² qui est une assurance contre l'abus de droit. En effet, la procédure de l'abus de droit sera écartée lorsqu'un contribuable, préalablement à la conclusion d'un ou de plusieurs actes, a consulté par écrit l'administration fiscale en lui fournissant tous les éléments utiles pour apprécier la portée véritable de l'opération. L'administration doit répondre dans un délai de six mois à compter de la demande du contribuable. En cas de silence de l'administration ou lorsqu'elle a répondu en indiquant que le schéma n'est pas abusif, le contribuable peut effectuer des actes et l'administration ne peut pas entamer la démarche relative à la procédure de l'abus de droit pour ces actes.

C. Les sanctions

Les pénalités fiscales comprennent toujours un intérêt de retard et une majoration de l'impôt. Dans certaines situations, des sanctions pénales sont prises comme des peines d'emprisonnement, selon la gravité du délit commis par le contribuable. Lorsque l'abus de droit est établi, l'article 1729 du CGI prévoit une pénalité de 80%. Cette pénalité ne s'applique qu'au contribuable qui a eu l'initiative principale de l'acte frauduleux ou qui en constitue le principal bénéficiaire. Depuis la réforme de 2008, la majoration 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.

Outre les sanctions fiscales, des sanctions pénales sont également applicables en cas d'abus de droit lorsque le contribuable a volontairement omis de faire sa déclaration ou a dissimulé une part des sommes assujetties à l'impôt. En cas d'application de l'article 1741 du CGI, le tribunal correctionnel peut condamner le délinquant indépendamment des sanctions fiscales, à verser

³¹ N. KARATAS DURMUS, *op. cit.*

³² Le rescrit fiscal est une procédure en droit fiscal français qui permet au contribuable d'obtenir la position de l'administration sur le sens et la portée d'un texte fiscal en application de l'article L80 A alinéa 1 du livre des procédures fiscales.

une amende de 37.500 euros maximum et à un emprisonnement d'un maximum de cinq ans. Le montant de l'amende est porté à 75.000 euros si les faits ont été réalisés ou facilités au moyen soit d'achats ou de ventes sans facture, soit de factures ne se rapportant à des opérations réelles, ou qu'ils ont eu pour objet d'obtenir de l'Etat des remboursements injustifiés. Cependant, la sanction pénale n'est pas applicable si la dissimulation n'excède pas le 1/10^{ième} de la somme imposable ou le montant de 153 euros.

BIBLIOGRAPHIE

1. AFSCHRIFT Thierry, « Le caractère en principe licite de l'évitement de l'impôt », in *L'abus fiscal*, 1^{ère} éd., Bruxelles, Larcier, 2013.
2. BARILARI André, « La fraude fiscale : les mots et les chiffres », in *Gestion et Finances publiques*, n°3, 2018.
3. BOYER Alain, « Introduction au droit fiscal », in *Cairn info*, le 03/01/2023.
4. DE PAGE Henri, « Traité élémentaire de droit civil belge, Tome 2, Bruxelles, Brylant, 1938.
5. EWBank DE WESPIN Hugues, « Le principe de la liberté de choix de la voie la moins imposée et le nouveau dispositif anti-abus », *JLMB*, 2013/1.
6. KARATAS DURMUS Neslihan, « L'abus de droit dans la fiscalité de l'entreprise : approche comparée France/Turquie », in Doc-20230916-WA0000..pdf
7. NOLLET Aymeric, « La circonscription de la théorie de la simulation comme limite "inhérente" au principe », in *De l'abus fiscal* » ou quand les actes juridiques du contribuable sont inopposables au fisc pour l'établissement de l'impôt, 1^{ère} éd., Bruxelles, Intersentia, 2019.
8. SIMON Denys et RIGAUX A., « La technique de consécration d'un nouveau principe général du droit communautaire : l'exemple de l'abus de droit » en 50 ans de droit communautaire, *Mélange en hommage à Guy Isaac*, Presses de l'Université des Sciences Sociales de Toulouse, Toulouse, 2004.
9. VAN OMMESLAGHE Pierre, « La simulation en droit des obligations », in *Les obligations contractuelles*, Bruxelles, Jeune barreau Bruxelles, 2000.