

La Newsletter



Abus de droit à but principalement fiscal : Acte II

La peur n'évite pas le danger....

JACQUES DUHEM ET STEPAHNE PILLEYRE

Newsletter n°19 562 du 25 JANVIER 2019

EURL FAC JD - FORMATION AUDIT CONSEIL JACQUES DUHEM
38, rue du Maréchal Fayolle - 63500 Issoire
jacques@fac-jacques-duhem.fr - Site internet : www.jacquesduhem.com
Formation professionnelle n°83630413763 Préfet Région Auvergne

Abus de droit à but principalement fiscal : Acte II

Le vote définitif de la loi de finances pour 2019 et en particulier de son article 109 a déjà fait couler beaucoup d'encre.... Les réactions sont diverses et variées quant à l'interprétation à donner au nouvel article L64 A du Code général des impôts qui vise l'abus de droit à but principalement fiscal (« mini-abus de droit »).

La publication récente d'un communiqué de presse par Bercy vient a priori apporter un léger éclaircissement dans l'analyse jusqu'alors très sombre de cette nouvelle mesure...

Un dispositif censuré par le conseil constitutionnel en 2013



Dans la [décision n°2013-685 DC du 29 décembre 2013](#), le Conseil Constitutionnel a censuré l'article 100 de la loi de finances pour 2014 qui élargissait le champ de l'abus de droit fiscal de l'article L64 du LPF.

Cet article 100 avait pour objet d'étendre le champ d'application de la procédure d'abus de droit prévue à l'article L64 du livre des procédures fiscales (LPF) en permettant à l'administration d'avoir recours à cette procédure, assortie d'une majoration de 80 % des droits dus, lorsque l'opération mise en œuvre par le contribuable avait pour objectif principal, et non exclusif, d'échapper à l'impôt.

Cet article a été censuré pour incompatibilité avec les dispositions de l'article 34 de la Constitution, qui impose, au législateur, « *d'adopter des dispositions suffisamment précises et des formules non équivoques afin de prémunir les sujets de droit contre une interprétation contraire à la Constitution ou contre le risque d'arbitraire, sans reporter sur des autorités administratives ou juridictionnelles le soin de fixer des règles dont la détermination n'a été confiée par la Constitution qu'à la loi* ».

Le Conseil constitutionnel avait relevé que la modification des dispositions de l'article L64 du LPF (retenant le concept d'abus de droit pour motif principalement fiscal) a eu « **pour effet de conférer une importante marge d'appréciation à l'administration fiscale** ». Il en a déduit que, compte tenu des lourdes sanctions applicables en cas de mise en œuvre de la procédure d'abus de droit, l'article 100 méconnaissait aussi bien les exigences de l'article 34 de la Constitution que celles de l'article 8 de la Déclaration de 1789.

Le Conseil constitutionnel a donc considéré que c'était au législateur de définir le contour du motif principalement fiscal, faute de quoi, l'Administration aurait une trop grande liberté dans l'interprétation des textes.

Le conseil constitutionnel n'a pas été saisi en 2018 ...

Etonnamment le Conseil constitutionnel n'a pas été saisi fin 2018. Il ne s'est pas plus auto saisi.

Parmi les députés qui avaient saisi le conseil en 2013 sur le même sujet, on peut trouver des parlementaires disposant encore de leur mandat en 2018. Certains d'entre eux sont désormais ministres...



Une censure du conseil constitutionnel désormais envisageable via une QPC à horizon de 2021...

Le Conseil constitutionnel n'ayant pas été saisi suite au vote de la loi de finances pour 2019, il va désormais falloir attendre une potentielle question prioritaire de constitutionnalité (QPC).

La révision constitutionnelle du 23 juillet 2008 a introduit dans la Constitution un article 61-1 qui crée la question prioritaire de constitutionnalité. Cette réforme ouvre aux citoyens le droit de contester la constitutionnalité d'une loi promulguée à l'occasion d'un procès.

Malheureusement, pour saisir le Conseil constitutionnel via une QPC, il faut que le contribuable soit dans le cadre d'un contentieux devant une juridiction de l'ordre administratif ou judiciaire, à tous les stades de la procédure.

Il apparaît donc qu'il va falloir attendre le 1^{er} janvier 2021 pour qu'un contentieux avec l'administration fiscale puisse naître au titre des dispositions de l'article L64A du livre des procédures fiscales.

Le juge transmet la question prioritaire de constitutionnalité à la Cour de cassation ou au Conseil d'État, qui dispose alors d'un délai de trois mois pour l'examiner et renvoyer le cas échéant cette question au Conseil constitutionnel. Celui-ci doit également statuer dans le délai de trois mois.

Un critère « principal » difficile à déterminer dans la pratique



Depuis la publication de la loi de finances pour 2019, les écrits sont nombreux sur le sujet. Il est vrai que le terme « principal » conduit à une interprétation plus ou moins pessimiste de l'avenir fiscal.

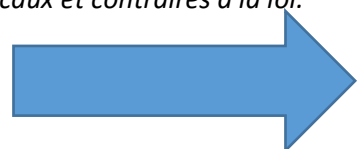
La difficulté va résider sur le fait qu'il va falloir comparer un objectif fiscal procurant des avantages chiffrables (économie d'impôt) et un objectif autre tel qu'une motivation affective (volonté de gratifier ou protéger un proche), comptable (apurement des passifs sociaux, sortie de la trésorerie excédentaire non nécessaire) ou juridique (arrivée d'un nouvel actionnaire...).

Ces objectifs autres que fiscaux sont nombreux mais difficilement chiffrables. Comment les prendre en compte dans la comparaison afin de déterminer l'objectif principal ?

Face à une telle difficulté, l'administration pourrait être amenée à lister des montages considérés comme à but principalement fiscal.

Il existe d'ores et déjà une [carte des pratiques et montages abusifs](#) (non exhaustive) disponible sur le site economie.gouv.fr (portail de l'Économie, des Finances, de l'Action et des Comptes publics).

Il nous est précisé à ce titre : « Cette nouvelle rubrique s'inscrit dans une démarche de prévention et de sécurité juridique apportée aux contribuables en les informant des risques qu'ils prendraient en mettant en place ou en conservant des montages destinés à réduire indûment l'impôt. Elle contient des exemples de montages révélés lors de contrôles fiscaux et contraires à la loi.



Lorsque l'administration découvre ces montages, elle les remet en cause après un examen attentif des faits et applique des pénalités appropriées.

Si vous avez utilisé ce type de montage, vous pouvez régulariser votre situation en déposant des déclarations rectificatives auprès de votre service gestionnaire.

L'administration appréciera, en fonction des circonstances propres au dossier, les conséquences qu'il convient d'en tirer.

Cette rubrique sera régulièrement complétée. Mais elle ne prétend bien entendu pas à l'exhaustivité. »

L'éclairage de Bercy...

Dans un récent communiqué de presse ministériel, Bercy se veut rassurant...

MINISTERE DE L'ACTION ET DES COMPTES PUBLICS

Paris, le 19 janvier 2019 N°568

Communiqué de presse sur l'abus de droit fiscal

En prenant l'initiative d'instituer l'article L 64 A du Livre des procédures fiscales dans le cadre de la dernière loi de finances, le législateur a souhaité donner à l'administration un nouvel outil de lutte contre la fraude permettant à cette dernière de remettre en cause une opération qui aurait pour objectif principal d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales de l'intéressé. Ce nouveau texte est applicable aux actes passés à compter du 1^{er} janvier 2020. Le législateur a prévu ce report de l'entrée en vigueur pour permettre à l'administration d'en préciser les modalités d'application, en concertation avec les professionnels du droit concernés, afin de garantir la sécurité juridique des contribuables.

En ce qui concerne la crainte exprimée d'une remise en cause des démembrements de propriété, la nouvelle définition de l'abus de droit ne remet pas en cause les transmissions anticipées de patrimoine, notamment celles pour lesquelles le donateur se réserve l'usufruit du bien transmis, sous réserve bien entendu que les transmissions concernées ne soient pas fictives.

En effet, la loi fiscale elle-même encourage les transmissions anticipées de patrimoine entre générations parce qu'elles permettent de bien préparer les successions, notamment d'entreprises, et qu'elles sont un moyen de faciliter la solidarité intergénérationnelle. L'inquiétude exprimée n'a donc pas lieu d'être.

Sur la forme, on rappellera qu'un communiqué ministériel n'a AUCUNE valeur juridique.

En aucun cas, il ne sera possible de s'en prévaloir sous l'angle des dispositions des articles L80 A et L80 B du LPF.

L'administration liste (BOI-SJ-RES-10-10-10-20130718) les documents qui portent interprétation d'un texte fiscal ; il s'agit :

- Des instructions et circulaires administratives ;
- Des réponses ministérielles ;

Les réponses écrites des ministres aux questions posées par les parlementaires, publiées au Journal officiel de la République française constituent une source d'interprétation de la loi fiscale au sens de l'article L. 80 A du LPF sous réserve qu'elles se rapportent à la détermination de la base imposable ou à l'assiette de l'impôt et qu'elles émanent de l'autorité compétente.

- Des précisions de doctrine administrative ;
- Des réponses aux demandes individuelles des contribuables.

Sur le fonds, la réponse a un champ d'application limité. Elle ne vise que les donations avec réserve d'usufruit.



Nombre de situations non visées pourraient être concernées

On pourrait voir un objectif principalement fiscal dans de nombreuses situations.

Pour appliquer l'abus de droit à but principalement fiscal, il faudra démontrer que l'auteur a recherché le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs.

Il va donc falloir retrouver quelles ont été les motivations des différents dispositifs fiscaux.

L'optimisme peut être de rigueur lorsqu'il s'agit :

- De la souscription d'un PEA au lieu d'un compte titres ;
- De l'acquisition d'un bien dans le cadre d'un régime de défiscalisation ;
- Du recours au dispositif Dutreil ;
- Du recours à l'assurance vie ;
- De la donation en pleine propriété et avec réserve d'usufruit.

Mais quid

- D'un apport avant cession malgré le remploi de 60% du prix cession dans une activité économique et une investissement « patrimonial » à hauteur des 40% restant ?
- De la vente d'un bien immobilier à une SCI constituée par le propriétaire cédant ?
- De réaliser un OBO ?
- De l'apport de la nue-propriété d'un bien immobilier à une SCI, suivi de la donation des parts aux enfants ?
- Du recours aux sociétés holding et du régime mère fille ou de l'intégration fiscale ?
- De la constitution d'une SCI passible de l'IS avec un capital faible et d'importants comptes courants d'associé suivie d'une mise en réserve du résultat et d'une sortie de la trésorerie via le compte courant d'associé ?
- De la *transformation* d'un bien propre en bien commun avant la donation en pleine propriété par les époux aux enfants ?
- De la constatation d'un écart de réévaluation lorsque la société est à l'IR puis de l'assujettir à l'IS ?
- De la réduction de capital en alternative à une distribution des réserves ?
- De l'acquisition d'un bien immobilier via une SCI à l'IS suivie au terme de 5 années d'une dénonciation de l'option IS pour un passage à l'IR... ;
- De l'apport à une SARL de famille d'un bien ayant relevé du dispositif Cens-Bouvard ;
- De l'acquisition par une société opérationnelle de l'usufruit des parts de la SCI à l'IR qui détient l'immeuble dont elle est locataire.
- ...

On attendra avec impatience les réponses de Bercy, dans le cadre de la publication d'un BOFiP, de réponses aux questions de parlementaires (Une question a notamment été posée le 10 janvier 2019 par le Sénateur Malhuret) et aux rescrits déposés par les contribuables.

L'inquiétude d'une majorité des praticiens nous semble donc parfaitement justifiée.



**NOTRE PROCHAINE FORMATION CONSACREE AUX SOCIETES HOLDING
DUREE 14 HEURES**

**ANALYSE JURIDIQUE FISCALE ET SOCIALE
ANIMATION PIERRE YVES LAGARDE ET JACQUES DUHEM**

PARIS LES 26 ET 27 MARS 2019

DETAILS ET INSCRIPTIONS [CLIQUEZ ICI](#)

**NOTRE PROCHAINE FORMATION CONSACREE AUX SOCIETES CIVILES
DUREE 7 HEURES
FORMATION VALIDANTE CARTE T**

**ANALYSE JURIDIQUE FISCALE ET COMPTABLE
ANIMATION STEPHANE PILLEYRE**

PARIS LE 12 MARS 2019

DETAILS ET INSCRIPTIONS [CLIQUEZ ICI](#)

**TOURNEE 2019
PANORAMA DE L'ACTUALITE FISCALE**

INSCRIVEZ VOUS VITE !

**COMPLET A PARIS LE 22 JANVIER
COMPLET A BORDEAUX LE 23 JANVIER
COMPLET A AIX EN P LE 24 JANVIER
COMPLET A LYON LE 25 JANVIER
Nouvelle date à LYON le 15 FEVRIER
COMPLET A NANTES LE 31 JANVIER
Nouvelle date à NANTES le 1^{ER} MARS**



Nous vous donnons rendez-vous de fin janvier à mi-mars, à Paris (6 dates) ainsi que dans les principales villes de province pour notre formation PANORAMA DE L'ACTUALITE FISCALE, animée par JACQUES DUHEM et STEPHANE PILLEYRE.

Nous vous proposerons une synthèse opérationnelle des nouveautés. (Lois, Doctrine, jurisprudence)
 Un support documentaire complet et des simulateurs Excel à vocation pédagogique seront remis aux participants.

JANVIER		FEVRIER		MARS	
SA	19	VE	1 RENNES	LU	4 NANTES 1^{ER} MARS
DI	20	SA	2	MA	5 PARIS
LU	21	DI	3	ME	6
MA	22	LU	4	JE	7
ME	23	MA	5 PARIS	VE	8
JE	24	ME	6 MONTPELLIER / BIARRITZ	SA	9
VE	25	JE	7 NICE	DI	10
SA	26	VE	8
DI	27	SA	9	SA	16
LU	28	DI	10	DI	17
MA	29 PARIS	LU	11 CLERMONT FD	LU	18
ME	30 LILLE	MA	12 PARIS	MA	19 PARIS
JE	31 NANTES COMPLET	ME	13 TOULOUSE
					LYON 15 FEVRIER

DETAILS ET INSCRIPTIONS : [CLIQUEZ ICI](#)

Cette formation a été homologuée par le Conseil National des Barreaux



CYCLES DE FORMATION

GESTION ET TRANSMISSION DU PATRIMOINE PROFESSIONNEL



7 X 2 JOURS (100 heures) PARIS (Espaces Diderot – à 200 mètres de la gare de Lyon)

Animation : JACQUES DUHEM – PIERRE YVES LAGARDE – FREDERIC AUMONT – JEAN PASCAL RICHAUD – YASEMIN BAILLY SELVI.



Le chef d'entreprise et le droit de la famille (JEAN PASCAL RICHAUD)

6/7 Février 2019

Rémunérations et protection sociale du chef d'entreprise (PIERRE YVES LAGARDE)

14/15 Mars 2019

Fiscalité de l'entreprise et du chef d'entreprise (JACQUES DUHEM)

4/5 Avril 2019

Stratégies liées à l'immobilier d'entreprise (FREDERIC AUMONT)

4/5 Juillet 2019

Fiscalité de la transmission à titre onéreux des PME (JACQUES DUHEM)

18/19 Septembre 2019

Transmissions à titre gratuit des PME et IFI (YASEMIN BAILLY SELVI)

10/11 Octobre 2019

Les sociétés holding (J DUHEM et PY LAGARDE)

14/15 Novembre 2019

[DETAILS ET
INSCRIPTIONS](#)

LES FONDAMENTAUX DE LA GESTION DE PATRIMOINE



3 X 2 JOURS (42 heures) PARIS (Espaces Diderot – à 200 mètres de la gare de Lyon)

Animation : JACQUES DUHEM – JEAN PASCAL RICHAUD – STEPHANE PILLEYRE.

Les fondamentaux du droit patrimonial de la famille (JEAN PASCAL RICHAUD)

14/15 MARS 2019

Les fondamentaux de la fiscalité patrimoniale (JACQUES DUHEM)

27 ET 28 MAI 2019

La mise en œuvre du conseil patrimonial (STEPHANE PILLEYRE)

27 ET 28 JUIN 2019

[DETAILS ET
INSCRIPTIONS](#)

