

L'abus de droit fiscal

sous la loi de finances 2017 : la voie de la régulation

Cahier pratique rédigé par :

Pr. Khalil HALOUI
docteur en droit
associé-gérant KH Conseil

Points-clès > La loi de finances n°73-16 pour l'année 2017 > contrôle fiscal > pouvoir d'appréciation > abus de droit fiscal > montage juridique artificiel > stratégie fiscale > habilité fiscale > optimisation fiscale > sanctions fiscales > commission consultative du recours pour abus de droit > rescrit > régulation.

Le législateur est intervenu récemment, notamment dans le cadre de la loi de finances n°73-16 pour 2017, en adoptant une mesure fiscale très attendue, en l'occurrence l'abus de droit fiscal ; celui-ci entend venir à bout des montages juridiques artificiels et, encadrer, du reste, le comportement des praticiens, lesquels assistent leurs clients, à des fins d'optimisation, en élaborant des stratégies fiscales...

L'administration se voit alors confiée une autre prérogative importante en matière de de contrôle¹ fiscal : le moyen tenant à l'abus de droit fiscal ; il s'agit pour le législateur de réguler les comportements en restreignant les espaces au sein desquels le contribuable est normalement libre² d'agir à sa guise. Avec la notion fiscale d'abus de droit, définie par l'article 213-V du CGI, l'administration dispose désormais d'un mécanisme d'« autodéfense » qu'elle tire de la loi pour contrer les dévoiements de la pratique. Son efficacité repose sur le fait que l'identification d'un tel abus de droit (1.) implique une sévère répression de la pratique en cause (2.)

1. L'identification des abus de droit

Le législateur, en complétant les dispositions de l'article 213 du CGI par un alinéa 5, a institué l'abus de droit en matière fiscale³ ; ce faisant il a visé deux catégories de comportements illégaux⁴, à savoir l'abus de droit par simulation et l'abus de droit par fraude à la loi dont la dernière catégorie soulève de sérieuses difficultés d'identification.

¹ Pour un examen général : K. Haloui, Les garanties du contribuable dans le cadre du contrôle fiscal en droit marocain, thèse de doctorat droit privé, Université de Grenoble, 2 décembre 2011.

² L'entreprise est libre de sa gestion notamment fiscale mais cette liberté ne peut être utilisée pour frauder la loi ; le mécanisme de l'abus de droit fixe ainsi une limite à la liberté de gestion de l'entreprise.

³ L'abus de droit est une notion bien connue des civilistes ; elle permet d'engager la responsabilité de celui qui use de manière anormale ou excessive d'un droit, et ce avec l'intention de nuire.

⁴ On signalera ici que c'est la jurisprudence en France qui, en précisant le sens de la notion d'abus de droit, a d'une part distingué les deux catégories de comportements abusifs (CE, Plén., 10 juin 1981, n°10079, RJF 9/81, n°787) et a d'autre part forgé un mécanisme qualifié de « fraude à la loi » (CE, Sect., 27 sept.2006, n°260050, Sté Janfin, Dr. fisc.2006,n°47)

A) L'abus de droit par simulation

Quand il correspond à une simulation, l'abus de droit est un acte juridique « fictif » pour reprendre la terminologie légale, « un mensonge juridique »⁵ destiné à tromper la vigilance de l'administration et à profiter indûment d'un avantage fiscal. On peut citer ici les nombreuses hypothèses de sociétés ou de ventes fictives ou encore d'opérations réalisées par prête-nom.

B) L'abus de droit par fraude à la loi

Dans son versant fraude à la loi, les actes juridiques opposés à l'administration sont dans ce cas réels, mais reposent sur un montage juridique artificiel. Artificiel car il a pour unique objet de contourner l'application normale de la règle fiscale, et ne repose donc que sur des motivations fiscales ; il dépasse alors les limites tolérables de l'habilité fiscale et il revient à l'administration de prouver le motif « exclusivement fiscal » du montage litigieux, ce qui n'est pas toujours évident.

2. La répression des abus de droit

Force m'est de constater à cet égard que l'abus de droit est sévèrement sanctionné (A) au terme d'une procédure (B), dont il faut déplorer ici le fait qu'elle présente des garanties lacunaires du contribuable en l'état du droit.

A) La sanction

L'article 213-V du CGI donne d'abord à l'administration la compétence de restituer son « véritable caractère » à l'acte litigieux pour lui permettre de rectifier les bases d'impositions du contribuable en le taxant en fonction de sa véritable situation ; mais surtout l'article 186-B.2°-b) du CGI attache à la requalification d'un montage, constitutif d'un abus de droit, une sanction fiscale consistant en une majoration de 100% du montant de l'imposition que le montage a permis d'éviter, sans compter les majorations de recouvrement, à savoir une pénalité de 20% et les intérêts de retard au taux de 5% pour le premier mois et de 0,5% par mois, prévues à l'article 208 du CGI⁶. Dans ces conditions, le contribuable doit s'attendre à payer le double de ce que le montage lui aurait permis d'économiser. Toutefois, on fera remarquer ici que si une telle sanction trouvera à s'appliquer plus facilement pour les actes « fictifs » qui relèvent des manœuvres frauduleuses et, qui sont donc sanctionnées de la même manière, l'appréciation doit cependant être plus nuancée pour les actes d'abus de droit par fraude à la loi. En effet, la frontière entre le montage habile (légal) et l'abus de droit (conduisant à un redressement aggravé d'une majoration de 100%) n'étant pas toujours évidente, comme évoqué ci-dessus, les conséquences du passage de frontières sont, elles, énormes pour le contribuable qui aura tenté de jouer avec les limites de la liberté offerte par le texte.

⁵ M. Cozian, Précis de fiscalité des entreprises, Litec Fiscal, éditions du Juris Classeur, 2003-2004 (27^e édition) p. 585

⁶ V. à ce sujet K. Haloui, Contrôle fiscal sous la loi de finances n°70-15 pour l'année 2016 : quelles pénalités ? Revue de Droit & stratégie des Affaires au Maroc, N°5 Septembre-Octobre 2016, LexisNexis

B) La procédure

La sévérité de la sanction, attachée à la qualification d'abus de droit, justifie qu'une procédure particulière entoure la répression de tels actes. Aussi, la loi l'encadre-t-elle notamment d'une garantie majeure qu'il convient d'évoquer spécifiquement.

C'est ainsi que l'article 213-V du CGI, prévoit la faculté pour le contribuable de saisir un organe dit « commission consultative du recours pour abus de droit » dès la présentation de ses observations, dans sa réponse, à la première lettre de notification fiscale ; cette commission comprend, suivant l'économie générale de l'article 213-V précité « des membres, désignées par voie réglementaire, représentant l'administration fiscale et le monde des affaires ». On objectera ici toutefois le fait, que cette commission, au regard de ses règles de composition, ne présente pas toutes les compétences pour statuer sur des recours de nature à soulever un point de droit comme l'abus de droit fiscal ; faut-il rappeler à cet égard qu'en France, cette commission, qui a plutôt la forme, d'un comité, appelé, comité consultatif des abus de droit, est composé de quatre membres : un conseiller d'Etat (faisant fonction de président), un conseiller à la Cour de cassation, un professeur des universités, agrégé de droit ou de sciences économiques, et un conseiller maître à la Cour des comptes ; il peut être saisi à l'initiative du contribuable ou de l'administration ; l'avis déterminera la charge de la preuve si le différend est porté par la suite devant les tribunaux : elle pèse sur le contribuable si l'administration suit l'avis du comité et sur l'administration dans le cas contraire ; il est donc clair que, la garantie de saisine de la commission consultative du recours pour abus de droit, dans le contexte institutionnel marocain, ne peut remplir pleinement le contribuable de tous ses droits. Du reste, on ne peut que déplorer, là encore, l'absence du rescrit que ne prévoit pas encore la loi fiscale marocaine : le rescrit désigne en fait la possibilité ouverte au contribuable d'interroger l'administration par écrit avant de réaliser un montage complexe ou inédit ; si elle donne son approbation ou si elle répond pas dans un délai fixé par la loi (qui peut être de six (6) mois), il lui est interdit d'invoquer l'abus de droit par la suite ; le rescrit ainsi obtenu constitue donc une autre garantie de nature à protéger efficacement le contribuable contre le risque d'une requalification d'un montage juridique...

Concluons :

La législation fiscale aménage de nombreux choix, de quantités de dérogations et régimes de faveur ; et très souvent ces mécanismes entendent bien s'appuyer sur l'attrait du contribuable pour la voie la moins imposée afin de l'encourager à s'installer dans certaines régions, à opter pour des investissements, à engager une restructuration de son entreprise ; ce faisant ils encouragent les praticiens à élaborer des stratégies fiscales et à faire preuve d'habileté fiscale.

Le problème est cependant de savoir jusqu'à quel point un montage juridique relève de l'optimisation fiscale parfaitement légale, plutôt que de l'abus de droit répréhensible ? Et cela n'a rien d'évident. C'est bien la raison pour laquelle la règle de droit est un peu démunie, face à ce genre de problème. Difficile de fixer de manière claire et précise la liste des comportements convenables ou prohibés... puisque précisément, les comportements en cause sont souvent ceux que l'administration n'avait pas prévus. On trouve là un bon exemple de la logique de régulation : la règle évoque une limite à la liberté sans la définir réellement... à charge ensuite aux autorités d'application (administration et juge) de déterminer, au cas par cas, ce qui est acceptable et ce qui ne l'est pas.