



De l'abus de droit rampant à l'abus de droit inutile

Patrick MICHAUD, avocat
Membre du comité des abus de droit

Quelques réflexions ?

La procédure de l'abus de droit Doit-elle rester une procédure exceptionnelle ?

L'abus de droit n'est un abus de droit que dans les conditions de l'article 64

Un abus de droit ne respectant pas ces conditions n'est pas un abus de droit

L'abus de droit rampant n'est pas un abus de droit

L'abus de droit inutile est-il un abus de droit ?

Interpréter une situation n'est pas une procédure d'abus de droit

La procédure d'abus de droit fiscal prévue par le L64 du LPF	2
Le choix d'une voie moins imposée n'est pas un abus de droit	3
Ancienne doctrine	3
Nouvelle doctrine (BOPIF 24 novembre §	4
Un abus de droit peut-il être rétroactif sur une période prescrite ?	4
Absence d'abus de droit en présence d'une opération qui aurait été imposée en tout état de cause	4
Conclusions de Laurent Valée Aff. persicot ce 28 février 2007	4
Absence d'abus de droit en cas de non modification de la charge fiscale	5
L'affaire de la selarl pharmacie de Chalonges	5
L'abus de droit rampant n'est pas un abus de droit.....	5
L'abus de droit inexistant inutile est-il un abus de droit ?.....	6
Une procédure d'interprétation d'une situation n'est pas une procédure d'abus de droit.....	6
L'arrêt CE plénière fiscale du 26 juillet 1982 Aff brevet XZA	6
L'arrêt CE plénière du 21 juillet 1989 Aff Lalande	6
L'arrêt CE plénière du 21 juillet 1989 Aff Benjador	7
Absence d'abus de droit en présence d'une opération qui aurait été imposée en tout état de cause	7

. En ce qui concerne la qualification des actes dont l'effet ne modifie pas la charge fiscale du contribuable,	7
Absence d'abus de droit en cas de non modification de la charge fiscale	8
En ce qui concerne un contrat de bail qualifié par l'administration en contrat de crédit bail	8
En ce qui concerne le versement d'une soulte taxable selon le régime des plus-values et non selon celui des revenus de capitaux mobiliers ;	8
Un acte ayant pour principal objet de bénéficier d'un régime de faveur	9
Une cession « marchand de biens » à soi même	10
Société fictive par défaut de fonctionnement de la société, absence d'acte de gestion et l'absence d'autonomie financière	10
Des ventes « marchands de biens » à répétition	10
L'arrêt ZIMMER du 31 mars 2010	11
L'arrêt société andorrane Gruptudo (CAA Marseille 22/12 /14)	11
Une solution peu utilisée : le rescrit abus de droit	13

L'abus de droit rampant , ou implicite expression de notre ami J TUROT ,est un vice de procédure soulevé par un contribuable dans le cadre d'une procédure de rectification contradictoire (PRC) dans laquelle l'administration utilise les principes permettant de définir un abus de droit c'est-à-dire soit une dissimulation ou une fictivité soit une opération contraire à la l'esprit du législateur mais en omettant de prévenir le contribuable qu'il a la possibilité de saisir le comité des abus de droit fiscal

L'abus de droit inutile est une procédure d'abus de droit utilisée par l'administration alors que de par la loi elle avait le droit d'atteindre le même objectif en utilisant une procédure moins coercitive telle que l'acte anormale de gestion ou tout simplement la PRC (procédure de rectification contradictoire) de droit commun

Si la jurisprudence interprète la notion d'abus de droit en rappelant que l'abus de droit n'est applicable que s'il est établi que les actes passés par le contribuable sont fictifs ou recherchent le bénéfice d'une application littérale des textes, il existe de très nombreuses situations dans lesquelles ce n'est pas tant l'acte qui est en cause, que l'appréciation des conséquences de ses stipulations en matière fiscale

La procédure d'abus de droit fiscal prévue par le L64 du LPF

La procédure d'abus de droit fiscal est une procédure lourde pour l'administration mais protectrice des droits des contribuables et que l'administration utilise avec parcimonie (150 situations par an) qui lui permet de restituer le véritable caractère d'opérations **qu'elle peut écarter**, comme ne lui étant pas opposables,

Article L64 du Livre de Procédures Fiscales

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'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.

En cas de désaccord sur les rectifications notifiées sur le fondement du présent article, 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. Si l'administration ne s'est pas conformée à l'avis du comité, elle doit apporter la preuve du bien-fondé de la rectification.

Les avis rendus font l'objet d'un rapport annuel qui est rendu public.

Les actes constitutifs d'un abus de droit sont donc

- soit des actes ont un caractère fictif,
-soit des actes qui 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'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 ».

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.

[Le BOFIP du 24 novembre 2014 cliquer](#)

Certains contribuables tentent de contester des redressements simplement contradictoires sur le motif qu'ils constitueraient une procédure d'abus de droit dit rampant

Cette défense pourrait s'avérer dangereuse pour le contribuable et le monteur de l'opération si l'administration les prenait au mot et mettait alors en œuvre la lourde machine de la procédure de l'abus de droit

De même certaines procédures d'abus de droit ne mériteraient pas cette qualification comme le comité des abus de droit pourrait prochainement en aviser

la jurisprudence comme la doctrine administrative—constituent autant d'exemples caractérisant la possibilité pour l'administration de tirer les conséquences fiscales d'une convention signée entre parties indépendamment de la qualification donnée à ladite convention par les parties sans pour autant recourir à la procédure de l'abus de droit fiscal.

Le choix d'une voie moins imposée n'est pas un abus de droit

Ancienne doctrine

Dans son ancienne documentation, [D. adm 13 L-1531 n 20](#), opposable à l'administration pour les années antérieures au 1^{er} janvier 2013 l'administration centrale a précisé

20 Dans certains cas, les contribuables ont la possibilité de choisir entre plusieurs solutions pour réaliser une opération déterminée. Le fait qu'ils optent pour la solution la plus avantageuse au plan fiscal ne permet pas de conclure à l'abus de droit s'il apparaît que les actes juridiques sur lesquels repose cette solution sont conformes à la réalité

[Conseil d'Etat, 7 / 9 SSR, du 16 juin 1976, 95 513,](#)

Nouvelle doctrine (BOFIP 24 novembre §

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 oeuvre de la procédure de l'abus de droit fiscal (cité par le BOFIP du 24 novembre 2014 §50°

Un abus de droit peut il être rétroactif sur une période prescrite ?

[Conseil d'Etat plénière fiscale N° 38320 du 3 février 1984](#)

L'administration est en droit de se prévaloir du caractère fictif d'un engagement d'épargne à long terme contracté au cours d'une année prescrite. Mais elle ne peut exercer son droit de reprise que sur les années non prescrites

Absence d'abus de droit en présence d'une opération qui aurait été imposée en tout état de cause

[Conseil d'État, 9ème et 10ème SSR, 28/02/2007, 284565, Persicot](#)

Conclusions de Laurent Valée Aff. persicot ce 28 février 2007

L'administration est fondée à écarter comme ne lui étant pas opposables certains actes passés par le contribuable, dès lors qu'elle établit que ces actes ont un caractère fictif ou que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes 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, s'il n'avait pas passé ces actes, auraient normalement supportées, eu égard à sa situation ou à ses activités réelles.,,

Dès lors que l'administration n'établit pas qu'un montage présente un caractère artificiel, elle ne peut être regardée comme établissant que ce montage n'a été motivé que par la volonté d'éluder l'impôt, et n'est par suite pas fondée à l'écarter par application des dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. Décharge des impositions

Absence d'abus de droit en cas de non modification de la charge fiscale

L'affaire de la selarl pharmacie de Chalonges

[Conseil d'État, 8ème et 3ème, 05/03/2007, 284457, selarl pharmacie des chalonges](#)

"Toutefois, même lorsque le contribuable conclut un contrat dans l'unique but d'atténuer ses charges fiscales, celui-ci ne peut pas constituer un abus de droit au sens des dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales lorsque la charge fiscale de l'intéressé ne se trouve en réalité pas modifiée par cet acte.

Tel est le cas d'un acte d'apport rectificatif, passé au cours d'un exercice postérieur à celui de l'apport et qui, en augmentant la valeur de cet apport, entraîne l'augmentation de la valeur de l'actif net de la société. **Décharge de l'imposition**

L'abus de droit rampant n'est pas un abus de droit

L'abus de droit rampant, expression de notre ami J TUROT, est un vice de procédure soulevé par un contribuable dans le cadre d'une procédure de rectification contradictoire (PRC) dans laquelle l'administration utilise les principes permettant de définir un abus de droit c'est-à-dire soit une dissimulation ou une fictivité soit une opération contraire à la l'esprit du législateur mais en omettant de prévenir le contribuable qu'il a la possibilité de saisir le comité des abus de droit fiscal

[Cour administrative d'appel de Paris, 5ème Chambre, 09/04/2015, 13PA02692, Inédit au recueil Lebon](#)

L'application de la loi fiscale par l'administration aux faits dont elle était saisie, sans remettre en cause la réalité d'aucun acte juridique, ni reprocher au contribuable un montage artificiel dont le but serait exclusivement fiscal, ne constitue pas la dénonciation implicite d'un abus de droit

Des jurisprudences sur la nullité des procédures d'abus de droit rampant

[Conseil d'Etat, 9 / 8 SSR, du 8 janvier 1997, 128595, SA Papeterie de l'atlantique inédit au recueil Lebon](#)

en fondant les redressements sur ce que la SOCIETE ANONYME "PAPETERIES DE L'ATLANTIQUE" aurait été le véritable cocontractant de la société Vinco, et en prétendant ainsi écarter un acte dont le cosignataire a été M. X... en ce qu'il désignait celui-ci comme y étant partie à titre personnel, l'administration a, implicitement mais nécessairement, invoqué les dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, relatives à l'abus de droit ; qu'en vertu de ces dispositions, dès lors qu'elle s'est abstenue de prendre l'avis du comité consultatif de répression des abus de droit, il incombe à l'administration d'apporter la preuve du bien-fondé des redressements ;

[Cour de cassation 23 mars 2010 pourvoi n° 09-13.502](#)

La cour de cassation casse l'arrêt de Paris et renvoie l'affaire à cette même cour pour être rejugé sur le motif que l'administration n'avait pas visé l'article L64 du LPF privant ainsi les

contribuables de la possibilité de recourir au comité consultatif, et que cette irrégularité entache l'entière procédure de redressement.

[Conseil d'État 27 juillet 2009 N° 306998](#)

L'administration soutenait devant le tribunal administratif que l'apport de Mme A à la SCEA de Napres et au GFA des Hamets suivi d'une cession des parts de la SCEA à Melle Rémy dissimulait une cession d'exploitation, elle remettait en cause la réalité de l'apport et constituait donc implicitement un abus de droit, mais le conseil d'état a rejeté ce moyen en jugeant qu'elle ne pouvait soulever ce moyen qu'en faisant application de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et ce **avec toutes les garanties de procédure artachées à celle-ci**. En clair, si l'administration entend utiliser l'abus de droit, elle doit le faire dès la phase de rectification et non encours de procédure

L'abus de droit ~~inexistant~~ inutile est il un abus de droit ?

Une procédure d'interprétation d'une situation n'est pas une procédure d'abus de droit

L'arrêt CE plénière fiscale du 26 juillet 1982 Aff brevet XZA

Le Conseil d'Etat juge ainsi que l'administration ne se place pas sur le terrain de l'abus de droit lorsque, sans remettre en cause la sincérité ou la véritable nature d'actes juridiques, elle se borne à tirer les conséquences fiscales qui résultent des termes d'un contrat (CE 26 juillet 1982 n° 26131 plénière . :).

[Conseil d'Etat, 7/8/9 SSR, du 26 juillet 1982, 26131, publié au recueil Lebon](#)

M. Lasry, président **M. Quérenet**, rapporteur **M. Rivière**, commissaire du gouvernement

qu'il résulte de l'instruction que, pour motiver le redressement opéré, l'administration n'a pas mis en cause la sincérité ou la véritable nature du contrat conclu, le 30 juillet 1971, pour l'utilisation de ses brevets, par M. X... avec la société Y..., mais s'est bornée à se référer aux termes mêmes de ce contrat qu'elle a regardé comme comportant non la cession, mais une concession de licence d'exploitation des brevets ; que dès lors les impositions litigieuses ne sont pas au nombre de celles au sujet desquelles l'administration, lorsqu'elle n'a pas consulté le comité consultatif des abus de droit fiscal, , la charge de prouver le véritable caractère des opérations litigieuses ;

L'arrêt CE plénière du 21 juillet 1989 Aff Lalande

Le conseil en plénière fiscale a confirmé le droit pour l'administration de requalifier un contrat ou une situation sans utiliser la procédure d'abus de droit

[Conseil d'Etat Plénière 21 juillet 1989, 58871 Aff. Lalande I](#)

La requalification de l'activité du contribuable, qui se prétendait salarié, en une activité d'agent d'affaires est un cas où le comité n'a pas à intervenir - (sol. impl.) (1)

L'arrêt CE plénière du 21 juillet 1989 Aff Benjador

Le Conseil d'Etat a confirmé cette ligne jurisprudentielle le jour même de sa décision Lalande par une décision **Bendjador**,

[Conseil d'Etat, Plénière 21 juillet 1989, 59970 Bendjador,](#)

Les Bénéficiaires tirés de la vente de récoltes sur pied, dont le service soutient qu'ils constituent en réalité des revenus fonciers ne constituent pas un abus de droit en l'absence de preuve de contrats de vente de fourrage dissimulant un bail à ferme d'un domaine agricole

Absence d'abus de droit en présence d'une opération qui aurait été imposée en tout état de cause

[Conseil d'État, 9ème et 10ème SSR, 28/02/2007, 284565, Persicot](#)

Conclusions de Laurent Valée Aff. persicot ce 28 février 2007

L'administration est fondée à écarter comme ne lui étant pas opposables certains actes passés par le contribuable, dès lors qu'elle établit que ces actes ont un caractère fictif ou que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes 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, s'il n'avait pas passé ces actes, auraient normalement supportées, eu égard à sa situation ou à ses activités réelles.,,

Dès lors que l'administration n'établit pas qu'un montage présente un caractère artificiel, elle ne peut être regardée comme établissant que ce montage n'a été motivé que par la volonté d'éluder l'impôt, et n'est par suite pas fondée à l'écarter par application des dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. Décharge des impositions

. En ce qui concerne la qualification des actes dont l'effet ne modifie pas la charge fiscale du contribuable,

lorsque l'administration use des pouvoirs qu'elle tient de l'article 1649 quinquies B du code général des impôts dans des conditions telles que la charge de la preuve lui incombe, elle doit, pour pouvoir écarter certains actes passés par le contribuable, établir que ces actes ont un caractère fictif ou, à défaut, **qu'ils n'ont pu être inspirés par aucun motif autre que celui d'éluider ou atténuer les charges fiscales que l'intéressé, aurait normalement supportées eu égard à sa situation et à ses activités réelles ;**

Absence d'abus de droit en cas de non modification de la charge fiscale

[Conseil d'État, 8ème et 3ème, 05/03/2007, 284457, selarl pharmacie des chalonges](#)

"Toutefois, même lorsque le contribuable conclut un contrat dans l'unique but d'atténuer ses charges fiscales, celui-ci ne peut pas constituer un abus de droit au sens des dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales lorsque la charge fiscale de l'intéressé ne se trouve en réalité pas modifiée par cet acte.

Tel est le cas d'un acte d'apport rectificatif, passé au cours d'un exercice postérieur à celui de l'apport et qui, en augmentant la valeur de cet apport, entraîne l'augmentation de la valeur de l'actif net de la société. **Décharge de l'imposition**

En ce qui concerne un contrat de bail qualifié par l'administration en contrat de crédit bail

[Cour administrative d'appel de Lyon, 1e chambre, du 22 février 1993, 91LY00192, i](#)

par suite, les opérations en litige s'analysent, **quelle que soit la qualification donnée par les parties**, comme des opérations de crédit-bail mobilier au sens de la loi du 2 juillet 1966, nonobstant la circonstance que les intéressés n'auraient pas satisfait aux obligations imposées aux entreprises pratiquant le crédit-bail par cette loi et la réglementation ultérieure ;

/*

En ce qui concerne le versement d'une soulte taxable selon le régime des plus-values et non selon celui des revenus de capitaux mobiliers ;

[CE 10 juillet 2007 n° 294537 Mr et Mme Jean Pierre](#)

après avoir relevé que l'opération par laquelle M. avait cédé, de manière anticipée, avant la date de la fusion-absorption, des titres de la société Todd freinage qu'il détenait à la SARL Todd, n'avait pas fait perdre à la somme qu'il avait reçue pour cette cession, dont l'administration n'a d'ailleurs pas contesté le prix anormal, son caractère de plus-value, sans qu'y fasse obstacle la circonstance qu'elle aurait excédé le seuil de 10 pour 100 des apports, **la cour a pu, sans commettre d'erreur de qualification juridique, en déduire que M. et Mme n'avaient pas commis d'abus de droit ; Décharge de l'imposition**

Un acte ayant pour principal objet de bénéficier d'un régime de faveur

[CE 20 juillet 2007 n° 289641 Mme Macchi](#)

l'administration n'**apporte pas la preuve**, dont la charge lui incombe en l'espèce, dès lors que le comité consultatif pour la répression des abus de droit n'a pas été saisi, que la création de cette société n'a pu être inspirée par aucun motif autre que celui d'éluider ou d'atténuer l'impôt ; qu'elle ne pouvait, par suite, légalement fonder les suppléments d'impôt litigieux sur les dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales ; que par conséquent, et ainsi qu'il résulte de ce qui a été dit plus haut, Mme A est fondée, sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens de sa requête, à soutenir que c'est à tort que le tribunal administratif de Paris a rejeté sa demande tendant à la décharge des suppléments d'impôt sur le revenu **décharge de l'imposition**

un montage réalisé dans l'unique but d'obtenir le remboursement de l'avoir fiscal

[CE 29 décembre 2006 N° 283314 Bank of Scotland](#)

N'entre pas dans le champ d'application de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales la remise en cause par l'administration de la portée d'un contrat qui, sans déguiser la réalisation ou le transfert d'aucun revenu, tend seulement à bénéficier abusivement d'un crédit d'impôt ou d'un taux d'imposition réduit.

L'administration est fondée à écarter comme ne lui étant pas opposable la cession temporaire à une banque britannique de l'usufruit d'actions à dividende prioritaire sans droit de vote, spécialement émises par une société française au profit de sa société-mère américaine, **dès lors qu'elle établit que cette cession constitue un montage réalisé dans l'unique but d'obtenir le remboursement de l'avoir fiscal** attaché aux distributions de la société française, prévu par le paragraphe 7 de l'article 9 de la convention franco-britannique en faveur des seuls bénéficiaires effectifs des dividendes.

Par suite, dès lors que cette cession s'analyse en réalité comme un emprunt contracté par la société américaine auprès de la banque britannique, celle-ci ne peut être regardée, au sens de la convention, comme étant le bénéficiaire effectif des versements de dividendes. **Maintien de l'imposition**

JURISPRUDENCE DE LA COUR DE CASSATION

Les sociétés fictives ???

L'apport cession pour éviter les droits d'enregistrement

[Cass Com 20 Mars 2007 n° 05-20599 Sté Distribution Casino France](#)

[Cour de Cassation, Chambre commerciale, du 20 mars 2007, 05-20.599, Inédit](#)

Mais attendu qu'ayant relevé que l'apport, le 30 décembre 1995, d'un fonds de commerce d'hypermarché par la société HNP à la société Astyage avait été rémunéré le même jour par l'émission d'actions de la seconde au profit de la première et avait été suivie, le 4 janvier 1996, de la cession de la totalité de ces titres à la société, en dehors de toute prise de risque inhérente à l'apport en société et en dehors de toute logique économique, l'arrêt retient, par motifs propres et adoptés, que l'enchaînement de ces opérations sur une courte période se justifiait par la poursuite d'un but exclusivement fiscal, consistant à éluder le paiement des droits de mutation à titre

onéreux, de sorte que l'administration était fondée à requalifier cette opération en une vente consentie à la société Astyage ; qu'en l'état de ces constatations et énonciations, la cour d'appel a, par ces seuls motifs et sans encourir les griefs visés aux deuxième, quatrième et cinquième branches du moyen, fait à bon droit application de la procédure de l'abus de droit ; que le moyen n'est pas fondé ; **Maintien de l'imposition**

Une cession « marchand de biens » à soi même

[Cass Com 3 avril 2007 n°06-10702 Sté Portimmo](#)

"ayant relevé la similitude d'objet social, de l'identité des associés et de leurs droits dans le capital ainsi que celle de l'identité des gérants, la cour d'appel a pu juger, sans dénaturation des statuts ni des conclusions d'appel, de l'inutilité de la vente des immeubles aux deux SCI puisque la société pouvait assurer, elle-même, les opérations de rénovation et de location " **Maintien de l'imposition**

Société fictive par défaut de fonctionnement de la société, absence d'acte de gestion et l'absence d'autonomie financière

[Cass Com 15 mai 2007 n° 06-14262 Saunier](#)

"l'arrêt retient non seulement le défaut de fonctionnement de la société, aucun acte de gestion relatif à l'achat ou à la vente de valeurs mobilières n'ayant été effectué entre le moment de la constitution de la société et l'acte de donation-partage litigieux mais aussi l'absence d'autonomie financière de celle-ci ; qu'il retient également l'absence d'apports réels de Béatrice et Jean X... représentant 0,0041 % de la valeur de l'apport de leur mère et le défaut d'une véritable volonté de s'associer reconnu par les enfants eux-mêmes lesquels indiquaient que leur mère entendait garder les revenus des OAT apportés à la société ainsi que la maîtrise de son patrimoine sans avoir à demander leur accord pour d'éventuels arbitrages ; qu'en l'état de ces constatations déduites de son appréciation souveraine des éléments de preuve qui lui étaient soumis, la cour d'appel qui a fait ressortir le caractère fictif de la société au sens de l'article 1832 du code civil et qui a considéré que cette société n'avait été constituée que pour permettre l'apport en nue propriété des titres afin d'éviter l'application du barème légal prévu par l'article 762 du code général des impôts, en vigueur au moment des faits, sur la valeur de l'usufruit évalué lors de l'apport à 65 % de la valeur de la propriété entière alors que pour la liquidation des droits de mutation à titre gratuit, la valeur de l'usufruit, compte tenu de l'âge de Mme X... n'aurait été que de 10 %, a légalement justifié sa décision" **Maintien**

Des ventes « marchands de biens » à répétition

[Cass Com 12 juin 2007 n°05-19735 Sté Filature d'Ossau et Incobois](#)

les ventes litigieuses étaient des opérations d'achat-attribution financées par des sociétés détenues et gérées par le même groupe familial, l'une ayant été créée pour les besoins de l'opération, et réalisées en vue de respecter l'engagement de revente de ces biens dans le délai de l'article 1115 du code général des impôts, de sorte que la SNC continuait à bénéficier de l'exonération des droits de mutation, alors que les immeubles restaient dans le groupe ; qu'en l'état de ces constatations et énonciations caractérisant le but exclusivement fiscal de l'opération, la cour d'appel, a, sans se contredire, retenu à juste titre l'abus de droit et a légalement justifié sa décision" **Maintien**

L'arrêt ZIMMER du 31 mars 2010

La jurisprudence a également ouvert une fenêtre dans cette direction avec la décision Zimmer

[CE 31 mars 2010 n° 304715 Aff ZIMMER](#)

Conclusions Julie Burguburu

. Dans cette affaire, en effet, le Conseil d'Etat a jugé que conformément à l'article L 132-1 du Code de commerce, les contrats conclus par le commissionnaire, alors même qu'ils sont conclus pour le compte de son commettant, n'engagent pas directement ce dernier vis-à-vis des cocontractants du commissionnaire. Il en a déduit qu'un commissionnaire ne peut en principe constituer un établissement stable du commettant, *« sauf s'il ressort soit des termes mêmes du contrat de commission, soit de tout autre élément de l'instruction, qu'en dépit de la qualification de commission donnée par les parties au contrat qui les lie, le commettant est personnellement engagé par les contrats conclus avec des tiers par son commissionnaire qui doit alors, de ce fait, être regardé comme son représentant et constituer un établissement stable »*.

ATTENTION En incluant cette référence à *« tout autre élément de l'instruction, »*, la Haute juridiction s'est réservée la possibilité de tenir compte d'éléments de fait extérieurs au contrat pour, le cas échéant, procéder à la requalification de certains contrats. Et elle a clairement signifié qu'il ne serait pas nécessaire, dans cette hypothèse, de recourir à la procédure de répression des abus de droit.

L'arrêt société andorrane Gruptudo (CAA Marseille 22/12 /14)

[C A A Marseille, 3ème chambre - 22/12/2014, 12MA04894, n](#)

La CAA de Marseille vient de nous révéler un montage à la Tournesol d'une ingéniosité à faire rôtir la sardine sans braises

En réalité l'arrêt Gruptudo est une suite de l'arrêt ZIMMER, arrêt qui prévoyait déjà les situations de ce type dans ses considérants

Par suite, un commissionnaire ne peut en principe constituer, du seul fait de ce qu'en exécution de son contrat de commission il vend, tout en signant les contrats en son propre nom, les produits ou services du commettant pour le compte de celui-ci, un établissement stable du commettant, **sauf s'il ressort soit des termes mêmes du contrat de commission, soit de tout autre élément de l'instruction, qu'en dépit de la qualification de commission donnée par les parties au contrat qui les lie, le commettant est personnellement engagé par les contrats conclus avec des tiers par son commissionnaire qui doit alors, de ce fait, être regardé comme son représentant et constituer un établissement stable.**

Les faits

M. A. domicilié en France avait signé un contrat de représentation commerciale passé. avec la société de droit andorran dénommée " Gruptudo "

Or les pièces saisies à son domicile..permettaient de conclure que celui-ci maîtrisait l'intégralité du cycle de commercialisation des matériaux de construction et menuiserie, qui étaient facturés par la société Gruptudo et que ce procédé avait permis à M. A...d'éviter le paiement de l'intégralité de l'impôt dû en France du fait du transfert d'une partie de la marge bénéficiaire dans la principauté d'Andorre ;

L'administration a écarté comme fictif le dit contrat dans le cadre de la procédure de l'abus de droit

Position de la cour

la seule activité de la société Gruptudo est une activité de portage commercial pour le compte de M. A...qui est réalisée dans la principauté d'Andorre ; la société Gruptudo n'a ainsi réalisé aucune activité en France imposable à ce titre ; en revanche, M. A...exerçait une activité en France de représentant commercial assujetti à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices non commerciaux ;

L'administration ayant démontré le caractère fictif du contrat de représentation commerciale liant M. A...à la société Guptudo, elle a procédé, en l'absence de présentation d'une comptabilité régulière, à la reconstitution du chiffre d'affaires de l'activité de négoce de matériaux de construction et menuiserie du bâtiment exercée réellement par M.A... ;

Ce dernier ne conteste d'ailleurs ni la méthode de reconstitution ni le montant du chiffre d'affaires reconstitué ; que, dès lors, le moyen doit être écarté ;

15. l'administration doit être regardée comme apportant la preuve de l'abus de droit invoqué ; que, dès lors, c'est à bon droit qu'elle a assujetti M. et Mme A...à des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu au titre des années 2006 et 2007 ;

La question que pourra se poser le conseil d'état sera de savoir si la procédure de l'abus de droit était obligatoirement nécessaire pour arriver à une rectification similaire

Une rectification de valeur vénale peut elle faire l'objet d'une procédure d'abus de droit

Les deux arrêts PANZANI du 10 décembre 2014-

Un doublé fiscal ; l'affaire du management package de Panzani william saurin

[Lien permanent](#) |

Conseil d'État N° 367040 3eme ss 10 décembre 2014

Cette affaire de management package –concernant de nombreux cadres dirigeants du groupe william saurin est la suite de l'opération PANZANI et est intéressante car elle illustre comment une opération d'une banalité quotidienne utilisée par de nombreux contribuables et montée simplement sans artifice à la tournesol peut entraîner des complications fiscales certainement insoupçonnées pour nos cadres mais la simplicité de l'opération ne signifiait pas une bonne valorisation de titres non cotés

[Lire la suite](#)

Acte anormal et évaluation de titres non cotés Aff Panzani CE 10/12/14

[Lien permanent](#)

Cet arrêt de renvoi est intéressant pour garder en mémoire qu'une procédure d'acte anormal de gestion remettant en cause une évaluation de titres non cotés doit nécessairement être très, très motivée et qu'une évaluation ne peut appliquer la méthode du doigt mouillé.

Par ailleurs, cette opération a été couplée avec un opération de management package aux profits des cadres dirigeants qui eux aussi ont fait l'objet de contrôles fiscaux difficiles puisque le fisc a remis en cause les valeurs des cessions tant par un qualification de l'opération en traitement et sa salaire que par l'utilisation de l'abus de droit dans le cadre d'un PEA

Ces deux arrêts de renvoi –rendu dans le cadre de la restructuration du groupe PANZANI en 2000 il y donc 15 ans !!! sont intéressants car d'une part ils confirment la jurisprudence sur les conditions de remise en cause de l'évaluation de titres de sociétés non cotés et d'autre part sur les conséquences fiscales de ces évaluations sur la nature des gains bénéficiant aux cadres ayant participé à un management package

Enfin, avec une subtilité et prudence de chef sioux le conseil **semble** se demander si une rectification de valeur vénale peut en elle même faire l'objet d'une procédure d'abus de droit, procédure entérinée-en l'espèce - par des avis favorables au fisc par la comite d'abus de droit (ancien régime) rendus en 2007 ([Séance 5-2007](#))

Le conseil d'état pourra t il -après les renvois- soulever d'office l'absence d'abus de droit sur le principe suivant

Une procédure d'interprétation d'une situation n'est pas une procédure d'abus de droit mais uniquement une PRC (Procédure de Rectification Contradictoire

Et que cette procédure d'abus de droit est artificielle ??? Le conseil en plénière fiscale a déjà pris position en 1989

[Conseil d'Etat Plénière 21 juillet 1989, 58871 Aff. Lalande 1](#)

La requalification de l'activité du contribuable, qui se prétendait salarié, en une activité d'agent d'affaires est un cas où le comité n'a pas à intervenir - (sol. implicite.) (1)

Le Conseil d'Etat a confirmé cette ligne jurisprudentielle le jour même de sa décision Lalande par une décision Bendjador,

[Conseil d'Etat,Plénière 21 juillet 1989, 59970 Bendjador,](#)

Les Bénéfices tirés de la vente de récoltes sur pied, dont le service soutient qu'ils constituent en réalité des revenus fonciers ne constituent pas un abus de droit en l'absence de preuve de contrats de vente de fourrage dissimulant un bail à ferme d'un domaine agricole

D'une manière générale, l'administration fiscale ne peut être considérée de faire de l'abus de droit rampant lorsqu'elle se borne, comme en l'espèce, à requalifier une situation de fait au regard de la loi fiscale, sans invoquer le caractère fictif ou frauduleux des actes contractuels passés par le contribuable.

Une solution peu utilisée : le rescrit abus de droit

Afin de prévenir des erreurs d'interprétation le législateur a créé la procédure de rescrit « abus de droit » par laquelle un contribuable, préalablement à la conclusion d'un ou plusieurs actes, peut consulter par écrit l'administration centrale en lui fournissant tous éléments utiles pour apprécier la portée véritable de ces actes. Si celle-ci n'a pas répondu dans un délai de six mois , la procédure d'abus de droit n'est pas applicable (art. 64 B du LPF)

La demande doit respectée le modèle joint et comporter tous les éléments utiles pour apprécier la portée de l'opération et notamment la production d'une copie de tous les projets de documents (actes, contrats, conventions, protocoles d'accord, statuts....) utiles pour apprécier la portée véritable de l'opération

La demande de rescrit est déposée

Direction générale des Finances Publiques
Service juridique de la fiscalité
Bureau des agréments et rescrits
86-92 allée de Bercy
TELEDOC 957
75574 PARIS CEDEX 12