

# L'Abus de droit en matière fiscale : Une Nouveauté de la Loi de Finances 2017



**AMAL MIGHOUAR**  
Expert comptable associé

Cabinet AUDFISC MAROC

La loi de finances 2017 introduit, pour la première fois au Maroc, la notion d'abus de droit avec tout un dispositif de mise en application.

L'administration fiscale disposait d'un pouvoir d'appréciation lui permettant de remettre en cause les bases d'imposition en cas d'irrégularités graves entachant la comptabilité, d'insuffisances de chiffres déclarés, de transactions entre entreprises liées situées au Maroc ou hors du Maroc ou de refacturation de dépenses engagées à l'étranger par les entreprises étrangères exerçant une activité à titre permanent au Maroc.

A cela s'ajoute aujourd'hui, le pouvoir d'appréciation de l'administration visant à écarter les opérations constitutives d'abus de droit afin de restituer leur véritable caractère.

Depuis plusieurs années, ont été recensés quelques cas de requalification à petite échelle par l'administration d'actes réalisés par les contribuables. Dès à présent, la requalification demeure de droit lorsque le caractère d'abus de droit est établi.

Afin de garantir le droit des contribuables, le pouvoir d'appréciation de l'administration a été encadré par le législateur, qui a consacré une procédure spéciale en vertu de laquelle l'abus de droit ne peut être invoqué par l'administration que dans le cadre de la procédure de contrôle fiscal. Par ailleurs, les dossiers pour lesquels cet abus est invoqué doivent être obligatoirement soumis à l'avis d'une Commission consultative du recours pour abus de droit, avant le recours devant la Commission nationale de recours fiscal «CNRF» ou devant les tribunaux compétents. Nous ferons dans cet article la lumière sur :

1. la notion d'abus de droit en matière fiscale,
2. le Champ d'application de la procédure d'abus de droit,
3. la date d'effet des opérations constitutives de l'abus de droit,
4. le mode d'exercice de la procédure d'abus de droit,
5. la commission consultative du recours pour abus de droit,
6. la majoration pour abus de droit,
7. la sanction pour fraude ou complicité de fraude,

## 1. Notion d'abus de droit en matière fiscale

L'article 213 du CGI définit les opérations constitutives d'abus de droit comme étant :

- les opérations ayant un caractère fictif ou visant uniquement la recherche du bénéfice des avantages fiscaux à l'encontre des objectifs poursuivis par les dispositions législatives en vigueur,
- les opérations visant à éluder l'impôt ou à en réduire le montant qui aurait été normalement supporté, eu égard à la situation réelle du contribuable ou de ses activités, si ces opérations n'avaient pas été réalisées.

Le caractère fictif d'un acte est constitué par la différence entre son apparence juridique et la réalité, en particulier économique, sous-jacente à cet acte.

Une attention particulière doit être dorénavant portée à l'esprit du texte, afin de ne pas détourner la loi de son objet originel que souhaitait lui confier le législateur.

Pour les autres opérations, il s'agit en fait de manœuvres ayant pour objet d'éluder l'impôt en utilisant des montages juridiques qui, bien que respectant en la forme la législation et la réglementation en vigueur, se traduisent par une évasion fiscale et par conséquent par un manque à gagner pour le trésor.

Si on prend le cas de quelques pays ayant déjà mis en place des règles anti-abus depuis quelques années (la France ou la Belgique), des difficultés à régler les différents entre l'administration et les contribuables, quant à la qualification des opérations constitutives d'abus de droit, surgissent et le nombre d'affaires soumises aux comités spécialisés apparait en nette augmentation ces trois dernières années.

Actuellement, ces pays ont même amorcé des réflexions de réformes dans le cadre de cette lutte légitime contre l'évasion et la fraude fiscales en s'appuyant sur leur retour d'expérience, en proposant la modification de quelques concepts ou critères, à titre d'exemple la proposition de remplacement du concept de motif exclusif, que la législation marocaine cite parmi les cas motivant la non opposabilité des actes à l'administration, par celui de motif principal.

Eu égard à l'application de ce dispositif au Maroc, en sus des difficultés de fond, assisterons nous à des situations où pour une même opération, un contribuable sera regardé comme ayant commis un abus de droit, tandis qu'un autre sera regardé comme n'en ayant pas commis. Il serait pertinent que l'administration fiscale soit ferme quant à sa position, compte tenu des faits et du contexte.

La conceptualisation de la lutte contre la fraude fiscale doit être conduite de façon active mais pas dans l'arbitraire et l'insécurité.

---

## 2. Champ d'application de la procédure d'abus de droit

La procédure de répression de l'abus de droit s'applique à tous les impôts et taxes régis par le Code Général des Impôts, notamment l'impôt sur les sociétés, la taxe sur la valeur ajoutée, l'impôt sur le revenu et les droits d'enregistrement.

En France par exemple, la majorité des affaires d'abus de droit entre 2014 et 2016 concernent l'impôt sur le revenu et les droits d'enregistrement, à raison respectivement de 60% à 80% et 6% à 16%.

La procédure d'abus de droit s'applique aussi bien en matière d'assiette que de recouvrement de l'impôt.

---

## 3. Date d'effet des opérations constitutives d'abus de droit

Les opérations constitutives d'abus de droit qui ne sont pas opposables à l'administration fiscale sont celles réalisées à compter de la date de publication de la loi de finances 2017 au bulletin officiel, soit le 12 juin 2017.

Les opérations réalisées avant la date d'entrée en vigueur de cette disposition ne peuvent être requalifiées pour abus de droit.

Ceci dit, l'administration fiscale avait, antérieurement à la date susvisée, le droit de rectification des bases, en matière de droit d'enregistrement, en cas de dissimulation du prix ou du véritable caractère des contrats ou des conventions. Cette rectification est prévue par l'article 186 du CGI et semble correspondre, en partie, à la définition des opérations constitutives d'abus de droit.

Selon la doctrine administrative régissant la rectification des bases des droits d'enregistrement, la dissimulation de prix consiste dans le fait de porter dans l'acte un prix, une indemnité ou une soulte, inférieurs à ceux réellement convenus. Elle se distingue de l'insuffisance de prix par l'intention de fraude, dont la preuve doit être fournie par l'administration.

La dissimulation de prix se distingue également de la dissimulation du véritable caractère du contrat, qui consiste à présenter une convention sous les apparences de stipulations donnant ouverture à des droits moins élevés. Il en est ainsi, par exemple :

- d'une donation déguisant une vente ;
- d'un marché de travaux dissimulant une mutation d'immeuble.

Dans ce cas, l'administration était fondée à donner la véritable qualification aux actes précités qui dissimulent la portée véritable des contrats et conventions.

---

## 4. Mode d'exercice de la procédure d'abus de droit

Les rectifications découlant de l'application de la procédure d'abus de droit sont effectuées, selon le cas, dans les conditions prévues par l'article 220 ou 221 relatifs respectivement à la procédure normale ou la procédure accélérée de rectification des impositions.

L'administration fiscale ne peut donc invoquer l'abus de droit fiscal que dans le cadre de la procédure de contrôle fiscal.

---

## 5. Commission consultative du recours pour abus de droit

En cas de désaccord sur les rectifications notifiées par l'administration sur la disposition d'abus de droit, le litige est soumis, à la demande du contribuable, à l'avis de la commission dite «Commission consultative du recours pour abus de droit», qui est instituée par l'article 226 bis du CGI.

La commission doit rendre son avis exclusivement sur les rectifications relatives à l'abus de droit.

### 5.1. Formation, organisation et fonctionnement

Il s'agit d'une commission permanente paritaire qui doit comprendre des membres désignés par voie réglementaire, représentant l'administration fiscale et le monde des affaires.

Sont également fixés par voie réglementaire, l'organisation de la commission et son fonctionnement.

### 5.2. Modalité de saisine

Dans le cadre de la procédure contradictoire, le contribuable doit demander, dans sa lettre de réponse à la première notification, le pourvoi devant la Commission.

L'article 226 bis comporte ainsi une obligation de pourvoi par le contribuable. Mais quelles seraient les conséquences si le contribuable n'adhère pas à cette démarche?

La saisine de la commission aurait-elle un impact sur la charge de la preuve?

Conformément au texte, l'inspecteur des impôts doit, dans un délai ne dépassant pas quinze jours à compter de la réception de la lettre de réponse susvisée, transmettre à la Commission précitée la demande du contribuable accompagnée des documents relatifs aux actes de la procédure contradictoire permettant à la dite commission de se prononcer.

### 5.3. Délais et forme de l'avis consultatif

La commission doit rendre son avis dans un délai ne dépassant pas trente jours à compter de la date de la réception de la lettre de transmission qui lui a été adressée par l'inspecteur des impôts.

Elle doit notifier son avis consultatif à l'inspecteur et au contribuable dans un délai ne dépassant pas trente jours, à compter de la date d'émission de son avis.

#### 5.4. Impact sur la procédure contradictoire

Dans le cas de rectification des impositions en dehors des cas d'abus de droit, la deuxième notification de l'administration fiscale doit être adressée au contribuable dans les soixante jours suivant la date de la réception de la lettre de réponse à la première notification.

Dans le cas de procédure d'abus de droit, le délai de soixante jours commence à courir à compter de la date de réception de l'avis de la commission consultative. La deuxième notification serait ainsi émise avec un délai maximum supplémentaire de 75 jours.

Dans la réponse à la deuxième lettre de notification, le contribuable devrait saisir soit la commission locale de taxation ou la commission nationale de recours fiscal chacune selon ses compétences. Les rectifications des bases d'imposition pour lesquelles l'administration invoque l'abus de droit doivent obligatoirement être soumises à la commission nationale de recours fiscal, qui se déclare compétente pour statuer sur les litiges y afférents.

#### 6. Majoration pour abus de droit

L'abus de droit a une double conséquence pécuniaire qui est susceptible de dissuader tout contribuable souhaitant échapper à l'imposition par ce biais.

D'une part, une fois cet acte avéré, l'administration fiscale est en droit d'exiger du contribuable qui en est l'auteur le paiement intégral du montant de l'imposition qu'il lui serait dû en l'absence de l'opération reconsidérée.

D'autre part, il convient de préciser que l'opération susvisée peut être davantage sanctionnée.

La loi de finances 2017 n'a pas institué de sanctions spécifiques à l'abus de droit. Toutefois, peuvent être appliquées les dispositions prévues par l'article 186 du CGI, qui sont de portée générale et qui visent à porter la majoration en cas de rectification des impositions à 100% lorsque :

- la mauvaise foi du contribuable est établie, par suite d'usage de manœuvres listées limitativement et réprimandées pénalement par le CGI;

Parmi ces manœuvres, celles porteuses d'opérations fictives (factures, écritures) ou de dissimulations.

- il y a dissimulation de prix ou du véritable caractère des contrats ou des conventions.

Selon la doctrine fiscale, la dissimulation de prix doit ainsi être établie par l'administration par tous moyens de preuve dont elle dispose (preuve littérale, aveu écrit, etc.). Ainsi, la preuve de l'intention de fraude doit être fournie par l'administration.

#### 7. Sanction pour fraude ou complicité de fraude

Il est important de rappeler les dispositions concernant la sanction pour fraude ou complicité de fraude.

Le CGI prévoit, dans son article 187, qu'une amende égale à 100% du montant de l'impôt élué, est applicable à toute personne ayant participé aux manœuvres destinées à éluder le paiement de l'impôt, assisté ou conseillé le contribuable dans l'exécution desdites manœuvres, indépendamment de l'action disciplinaire si elle exerce une fonction publique.

En vertu des dispositions de cet article, il est clair que toute personne, ayant joué le rôle de conseil dans le choix du scénario qui a été requalifié par l'administration en opération constitutive d'un abus de droit fiscal, serait soumise à l'amende susvisée. Notamment, les conseillers juridiques, les experts comptables, les experts fiscalistes, les dirigeants de l'entreprise ou toute personne dans l'entreprise ayant participé à la prise de décision quant audit choix. Sont également concernés, au sens du texte, les personnes ayant assisté, sans conseiller, dans l'exécution desdites manœuvres, notamment les commissaires aux comptes, les commissaires aux apports, les notaires, le personnel exécutant.

Pour résumer, seront ainsi concernés par cette sanction, toutes personnes qui auraient fourni aide et assistance aux parties, ou qui seraient les instigateurs des opérations.

Qu'en est-il de la partie au contrat qui profite ou non de la situation d'abus de droit, serait elle considérée comme ayant assisté dans la réalisation de l'opération et elle aussi sanctionnée? En tout cas, elle peut être solidaire dans certaines situations limitées par la loi, en dehors même de la procédure d'abus de droit.

Notons en conclusion que les mesures qui seraient fixées par voie réglementaire doivent répondre à bon nombre de questions constitutives de zones d'ombre.

La mise en œuvre de ce nouveau dispositif répond certes à un souci de préservation des intérêts du trésor face à certains contribuables qui seraient tentés d'éluder l'impôt par des montages juridiques tout à fait légaux mais au caractère abusif. L'usage des mesures de répression de l'abus de droit de manière quasi-généralisée pourrait être ressenti par le tissu économique comme un abus de droit et une menace qui dissuaderait les entreprises de recourir à des opérations ou des montages bénéfiques et nécessaires, pour la seule raison de ne pas s'exposer au risque de requalification.

Par ailleurs, les entreprises devraient tenir compte davantage du paramètre fiscal dans tous leurs projets quel qu'en soit le degré de complexité et en particulier eu égard au dispositif de l'abus de droit.