

02.1

La clause anti-abus générale de la directive ATAD : comparaison des transpositions dans 5 États membres (Allemagne, France, Irlande, Luxembourg et Pays-Bas)

**Séverine LAURATET**

Avocat associé au sein du département Impôts directs, FIDAL,
En charge du Groupe EU/Fiscalité Internationale

1. La directive dite « ATAD 1 »¹, consolidée par la directive « ATAD 2 »², a été adoptée pour lutter contre l'évasion fiscale au sein du marché intérieur de l'UE. Elle devrait avoir un impact significatif sur le paysage fiscal européen même si comme le précise le considérant 3 « *ces règles [doivent] s'adapter à vingt-huit systèmes distincts d'imposition des sociétés, il convient qu'elles soient limitées à des dispositions générales et qu'il soit laissé aux États membres le soin de les mettre en œuvre puisqu'ils sont mieux placés pour définir les éléments spécifiques de ces règles de la manière la mieux adaptée à leur système d'imposition des sociétés.* ».

La directive fixe ainsi un socle minimum commun de protection pour le marché intérieur dans des domaines spécifiques.

1 Dir. (UE) 2016/1164, 12 juill. 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur.

2 Dir. (UE) 2017/952, 29 mai 2017 modifiant la directive (UE) 2016/1164 en ce qui concerne les dispositifs hybrides faisant intervenir des pays tiers.

2. Il a été réalisé avec nos correspondants européens une comparaison quant à la transposition de la clause anti-abus générale prévue par l'article 6 de la directive 2016/1164 UE (ATAD 1).

Il ressort de nos échanges que les États membres peuvent être classés en trois catégories distinctes. Une première catégorie d'États membres considère que les dispositions domestiques anti-abus générales d'ores et déjà en vigueur sont parfaitement conformes aux attentes de la directive ATAD, voire vont au-delà du standard minimum requis (1^o). Une seconde catégorie regroupe les États membres dont les règles anti-abus générales préexistantes étaient partiellement conformes et n'avaient qu'à être légèrement remaniées pour être conformes à la directive (2^o). Enfin, une troisième catégorie rassemble les États membres ayant opté pour une transposition littérale de la clause anti-abus générale de la directive en plus des règles domestiques préexistantes (3^o).

Catégorie 1 Textes préexistants conformes	Transposition effective de la règle générale anti-abus prévue à l'article 6 de la directive ATAD	
	Catégorie 2 Adaptation de la règle anti-abus générale préexistante	Catégorie 3 Transposition littérale de la règle générale anti-abus avec ajout d'une nouvelle disposition
Allemagne	Autriche	Chypre
Belgique	Danemark	France
Bulgarie	Estonie	Slovénie
Croatie	Grèce	
Espagne	Hongrie	
Finlande	Lituanie	
Irlande	Luxembourg	
Italie	Malte	
Lettonie	Pologne	
Pays-Bas	Portugal	
Suède	République-Tchèque	
	Roumanie	
	Slovaquie	

Pour illustrer chacune de ces catégories, nous avons sélectionné cinq États membres représentatifs et comparables, à savoir l'Allemagne, la France, l'Irlande, le Luxembourg et les Pays-Bas. Chaque pays s'est livré au même exercice, à savoir expliquer les mesures domestiques préexistantes et la position prise par l'État considéré en optant pour une transposition littérale, une adaptation des textes préexistants ou l'absence de modification. Un article par pays est publié dans le présent dossier. Nous synthétisons ci-dessous les différentes analyses.

1° L'absence de modification des textes déjà en vigueur

3. Cette catégorie regroupe l'Allemagne, l'Irlande et les Pays-Bas qui n'ont absolument pas fait évoluer leurs législations domestiques.

4. Le **droit fiscal allemand** comprend une règle anti-abus générale depuis plusieurs décennies, dont la version actuelle est en vigueur depuis 2008. Ces mesures visent les montages juridiques abusifs destinés à contourner le droit fiscal.

L'administration fiscale allemande a indiqué que le standard minimal requis par la directive ATAD était totalement intégré. La doctrine a, par consensus, reconnu qu'aucun cas relevant de la clause anti-abus générale européenne ne serait pas d'ores et déjà couvert par la règle anti-abus générale allemande. Il a ainsi été conclu qu'aucune action n'était nécessaire pour mettre en conformité le droit fiscal allemand.

5. En **Irlande**, les dispositions anti-abus générales figurant dans la loi fiscale de 1997 consistent à neutraliser les transactions dont la réalité commerciale ou économique est insignifiante ou inconsistante, et qui ont été initiées principalement pour limiter ou éviter un coût fiscal, ou pour créer artificiellement une déduction ou un remboursement. Une consultation publique a été menée en 2017 et 2018 par le gouvernement irlandais pour interroger les parties prenantes sur la nécessité ou non de modifier la règle anti-abus générale en vigueur afin d'assurer une parfaite conformité à la directive ATAD. Les commentaires ont fait ressortir que le texte actuellement en vigueur avait une portée plus large que le standard minimum requis. Certains commentateurs avaient même préconisé d'atténuer les mesures actuelles pour

les rendre moins restrictives. Dans sa feuille de route fiscale pour 2018, le gouvernement irlandais a finalement considéré qu'aucune modification ne s'avérerait nécessaire, compte tenu de la robustesse de la règle en place.

6. Enfin, aux **Pays-Bas**, une règle d'abus de droit, fortement modelée au fil des années par le juge fiscal existe. À ce jour, la jurisprudence fait prévaloir la substance sur la forme en présence de montages visant à contourner la loi fiscale ou son esprit. Il a été considéré que cette règle était parfaitement conforme aux attentes du législateur européen. Des travaux parlementaires ont en effet souligné que les mesures voulues par la directive étaient, dans les faits, déjà mises en œuvre. Le Secrétaire des finances a précisé à ce titre que l'abus de droit domestique était suffisant, sans autre transposition nécessaire.

2° Adaptation de la règle anti-abus générale préexistante

7. Pour la mise en conformité de l'article 6 de la directive ATAD, le **Luxembourg** a été contraint de modifier la règle en vigueur dans son système fiscal depuis 1934. Le Grand-Duché n'a pas transposé de façon littérale la clause anti-abus comme il avait pu le faire dans le cadre de la directive mère fille mais a dû aménager l'existant. Cette démarche a également permis de codifier certains critères issus de la jurisprudence. L'objectif poursuivi a été d'adapter sans rupture, pour assurer une cohérence entre les dispositions historiques et nouvelles et pour faciliter la cohérence des pratiques des autorités fiscales. Cette adaptation a été l'occasion de préciser que les mesures ne se concentrent pas uniquement sur l'impôt sur le revenu des collectivités, applicable aux entreprises, mais aussi aux autres impôts directs. Le Luxembourg a choisi la simplicité en modifiant son unique texte applicable, plutôt que de superposer différentes mesures en fonction des impôts visés.

3° Transposition littérale avec introduction d'une nouvelle disposition

8. La **France** a transposé littéralement l'article 6 de la directive, excepté quelques adaptations strictement nécessaires aux terminologies utilisées par le droit fiscal français. Ce faisant, elle se singularise en étant le seul pays non seulement de notre panel, mais surtout de l'Union parmi ceux qui lui sont comparables, à avoir procédé ainsi.

L'objectif poursuivi ne ressort pas explicitement de l'exposé des motifs du projet de loi de transposition ni des travaux parlementaires. L'on pourrait penser qu'à la différence de l'abus de droit, le nouvel article 205 A du CGI constitue une règle d'assiette et ne présente pas un caractère répressif. Sans donner plus d'indications sur les raisons pour lesquelles il a été décidé de procéder ainsi, les travaux parlementaires se contentent de relever une exigence de transposition dans la directive au plus tard au 31 décembre 2018.

Mais le législateur français, sans se contenter de transposer littéralement la directive, a aussi cru opportun d'insérer, sous l'impulsion des parlementaires, une énième mesure supplémentaire anti-abus générale, dite « mini-abus de droit », codifiée à l'article L. 64 A du LPF et dont le champ d'application est plus large que celui de l'article 205 A du CGI.

9. Cette étude comparative est révélatrice des différences de politique fiscale de la part d'États membres comparables d'un point de vue économique et juridique, et soumis au socle commun du droit de l'Union européenne. Aurions-nous plus d'abus en France qu'au Luxembourg, en Irlande, en Allemagne ou aux Pays-Bas, nécessitant un arsenal aussi complexe de mesures anti-abus générales ?

S. LAURATET ■