

02.2

La clause anti-abus issue de la transposition française de la directive ATAD



Séverine LAURATET

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



Sylvain GIBON

Avocat fiscaliste au sein du département Impôts directs, FIDAL, Groupe EU/Fiscalité Internationale



Julien SUEUR

Fiscaliste au sein du département Impôts directs, FIDAL, Groupe EU/Fiscalité Internationale

La directive anti-évasion fiscale n° 2016/1164, dite « ATAD » (*Anti Tax Avoidance Directive*)¹, adoptée par le Conseil de l'Union européenne en 2016, établit des règles en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales. Elle fixe des normes minimales parmi lesquelles figure une clause anti-abus générale visant à combler les lacunes des clauses anti-abus spécifiques. Le législateur français a opté pour une

transposition littérale via une codification au sein du nouvel article 205 A du CGI. Ce texte rejoint les dispositifs anti-abus généraux historiques en vigueur en droit français et a été complété par un nouveau type d'abus de droit, surnommé le « mini-abus de droit » codifié à l'article L. 64 A du LPF. Cette activité législative soutenue ne risque-t-elle pas d'ajouter de la confusion à la répression ?

Introduction

1. La directive anti-évasion fiscale n° 2016/1164, dite « ATAD » (*Anti-Tax Avoidance Directive*)¹, adoptée par le Conseil de l'Union européenne en 2016, établit des règles en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales des entreprises, et vise ainsi à lutter contre la planification fiscale agressive au sein du marché unique de l'Union européenne (UE). Elle s'inscrit dans la continuité du projet de lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices (BEPS) initié par l'OCDE.

Les États membres sont libres de transposer littéralement les différents articles de la directive, de modifier leurs législations domestiques pour les adapter ou de considérer leurs législations comme étant d'ores et déjà conformes aux attentes du législateur européenne.

En effet, selon le considérant 3 de la directive, « étant donné que 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. Cet objectif pourrait être atteint en instaurant dans toute l'Union un niveau minimal de protection des systèmes nationaux d'imposition des sociétés contre les pratiques d'évasion fiscale. »

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

Pour synthétiser l'état de la législation française pour la mise en œuvre de la directive ATAD en France, nous avons résumé sous forme de tableau les textes adoptés par les dernières lois de finances et les textes maintenus ou adaptés.

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.

Directive ATAD		Transposition en France		
Article	Type de disposition	Article de loi	Article du CGI	Commentaire
Art. 4	Règle de limitation des intérêts	L. n° 2018-1317, 28 déc. 2018 de finances pour 2019, art. 32 et 34 : FI 1-2019, n° 4.3.1, n° 5, § 13 et n° 5.3.1 et L. n° 2019-1479, 28 déc. 2019 de finances pour 2020, art. 45 : FI 1-2020, n° 5, § 1	Pour une entité non membre d'un groupe fiscal intégré : CGI, art. 212 bis réécrit Pour une entité membre d'un groupe fiscal intégré : CGI, art. 212 bis et 223 B bis réécrits	L'adoption de ce nouveau dispositif a conduit à la suppression de : - CGI, art. 212 bis (dispositif dit du « rabet » défini comme la limitation générale de la déductibilité des charges financières) ; - CGI, art. 209, IX et 223 B bis du CGI (« amendement Carrez », <i>i.e.</i> un dispositif limitant la déductibilité des charges financières liées à l'acquisition de titres de participation lorsque l'entreprise ne peut démontrer que les décisions relatives à ces titres sont prises par elle ou par une société du groupe établie en France) ; - CGI, art. 212, I, b du CGI (dispositif dit « anti-hybrides ») ; - CGI, art. 212, II du CGI (règles de sous-capitalisation applicables aux intérêts versés à des entreprises liées, ces intérêts faisant l'objet d'un dispositif modifié) Sont en revanche maintenus les dispositifs prévus aux art. 212, I, a (limitation de la déduction des intérêts versés aux entreprises liées en fonction du taux de référence prévu à l'art. 39, 1, 3° du CGI) et 223 B, al. 6 du CGI (« amendement Charasse »). En application des nouvelles dispositions transposées à l'article 212 bis du CGI, le montant des charges financières nettes déductibles est limité au plus élevé des deux montants suivants : 3 M€ ou 30 % de son résultat fiscal retraité. Le résultat fiscal retraité est déterminé en corrigeant le résultat fiscal soumis à l'IS des charges financières nettes, de provisions pour dépréciation, des gains et pertes, et des amortissements admis en déduction, nets des reprises imposables et des fractions de plus ou moins-values correspondant à des amortissements déduits, à des amortissements exclus des charges déductibles, ou à des amortissements différés en méconnaissance de l'article 39 B du CGI. Le dispositif de l'article 212 bis part du résultat fiscal. Le résultat fiscal ne traite pas de la même manière les actifs amortissables (PV et MV sur cessions d'actifs incluses dans le résultat fiscal et calculées à partir de la valeur nette comptable de l'actif) et les actifs non amortissables (PV et MV sur cessions d'actifs incluses dans le résultat fiscal et calculées à partir du coût d'origine de l'actif). Afin que les plus et moins-values sur actifs amortissables et sur actifs non amortissables soient appréhendés de la même manière, le dispositif neutralise donc la prise en compte des amortissements pour le calcul de la plus ou moins-value de cession des actifs. Ce retraitement opéré par l'article 212 bis traite de la même manière les actifs qu'ils soient amortissables ou non. A la lecture de l'article 4, points 1 et 2 de la directive, il n'est fait référence à aucun retraitement des amortissements lors de la cession d'un actif amortissable. Le considérant 6 de la directive laisse une certaine marge de manœuvre aux États en prévoyant qu'au lieu de partir du résultat fiscal, il est possible de partir du bénéfice d'exploitation, mais aucun retraitement des amortissements n'est prévu. Compte tenu de ces règles de retraitement particulières, la compatibilité de l'article 212 bis du CGI aux articles 4, 1 et 4, 2 de la directive est remise en question par certains auteurs.
Art. 5	Imposition à la sortie	L. n° 2019-1479, 28 déc. 2019 de finances pour 2020, art. 45 : FI 1-2020, n° 4, § 22	CGI, art. 221, 2	Le champ d'application du régime d'étalement de l'imposition des plus-values, prévu à l'article 221, 2 du CGI, est étendu aux actifs isolés à partir du 1 ^{er} janvier 2020 afin d'être en conformité avec l'article 5 de la directive 2016/1164.
Art. 6	Clause anti-abus générale	L. n° 2018-1317, 28 déc. 2018 de finances pour 2019, art. 108 : FI 1-2019, n° 9, § 32	CGI, art. 205 A	La clause anti-abus générale s'applique depuis le 1 ^{er} janvier 2019 en matière d'impôt sur les sociétés

Directive ATAD		Transposition en France		
Article	Type de disposition	Article de loi	Article du CGI	Commentaire
Art. 7	Règle relative aux sociétés étrangères contrôlées	L. n° 2014-891, 8 mars 2014, art. 20	CGI, art. 209 B	Les modalités d'application de l'article 209 B du CGI sont prévues aux articles 102 SA à 102 Z de l'annexe II au CGI (issus D. n° 2006-1309, 25 oct. 2006).
Art. 8	Calcul des revenus des sociétés étrangères contrôlées			La France prend en considération l'intégralité des revenus de la SEC avec quelques aménagements, ayant ainsi une application plus large que le texte communautaire.
Art. 9	Dispositifs hybrides	L. n° 2019-1479, 28 déc. 2019 de finances pour 2020, art. 45 : FI 1-2020, n° 5, § 1	CGI, art 205 B, 205 C et 205 D	La directive n°2017/952 du 29 mai 2017 dite « ATAD 2 ». et les dispositions anti-hybrides d'ATAD I ont été transposées en France par l'article 45 de la loi de finances pour 2020, qui prévoit aussi, comme indiqué ci-dessus, la suppression du dispositif anti-hybrides antérieur de l'article 212, I, b du CGI. Ces dispositions s'appliquent aux exercices ouverts à compter du 1 ^{er} janvier 2020 (à l'exception de celles relatives aux « hybrides inversés » qui ne concerneront que les exercices ouverts à compter du 1 ^{er} janvier 2022)

2. La présence d'une clause anti-abus générale issue du droit de l'Union européenne s'insère très logiquement dans le mouvement global européen et international de lutte contre certaines opérations ou montages qui échapperaient aux filets des clauses anti-abus spécifiques².

Plus précisément, la directive, par cette clause figurant à l'article 6, impose aux États membres d'écarter, en matière d'impôt sur les sociétés, les montages ou séries de montages non authentiques, à visée principalement fiscale.

Le législateur français a opté pour une transposition littérale via une codification au sein du nouvel article 205 A du code général des impôts (CGI)³.

Ces dispositions, commentées en juillet de l'année dernière par l'administration⁴, sont d'actualité en ce second trimestre de l'année 2020 étant donné qu'elles s'appliquent aux opérations ayant une incidence sur le calcul du résultat des sociétés au titre de leurs exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019. À l'aune du dépôt des liasses 2019, il est donc pertinent de revenir sur ces récentes mesures.

Dix-sept mois après sa transposition, nous nous attacherons à décrire les options prises par la France quant à la transposition de cette clause anti-abus générale (I) parmi les autres mesures anti-abus générales déjà si nombreuses dans la panoplie législative française (II).

2 Cf. L. Nayberg et N. Vergnet, La clause anti-abus générale de la directive ATAD, Réflexions sur la codification du principe européen de lutte contre les pratiques abusives : FI 1-2019, n° 9.4.1.

3 L. n° 2018-1317, 28 déc. 2018 de finances pour 2019, art. 108 : FI 1-2019, n° 9, § 32.

4 BOI-IS-BASE-70, 3 juill. 2019 : FI 4-2019, n° 9, § 8.

I. La transposition française de la clause anti-abus générale de la directive ATAD

A. La transposition littérale par la France de la volonté du législateur européen

1° La volonté du législateur européen

3. En préambule de la directive, il est rappelé qu'elle vise à améliorer la résistance du marché intérieur dans son ensemble face aux pratiques d'évasion fiscale transfrontières. Un tel objectif ne peut pas être atteint par des mesures prises de façon isolée par les États membres. Consciente de la disparité des systèmes nationaux en matière d'impôt direct, des lacunes et des distorsions pouvant subsister dans les différentes législations, il convient selon le Conseil de l'Union européenne d'adopter des mesures correctives à l'échelle de l'Union. Par l'effet de la directive, des normes minimales de protection essentielles au marché intérieur sont instituées, chaque État membre pouvant, selon ses choix politiques, se doter ou conserver des normes de protection plus sévères.

Parmi ces normes minimales doit figurer une clause anti-abus générale qui comble les lacunes des clauses anti-abus spécifiques.

Selon la directive, « Au sein de l'Union, il convient que des clauses anti-abus générales soient appliquées aux montages non authentiques; dans le cas contraire, le contribuable

devrait avoir le droit de choisir la structure la plus avantageuse sur le plan fiscal pour ses affaires commerciales. Il est en outre important de s'assurer que les clauses anti-abus générales s'appliquent de manière uniforme à des situations nationales, au sein de l'Union et à l'égard des pays tiers, de sorte que leur champ d'application et les résultats de leur application à des situations nationales et transfrontières soient identiques. Il convient de ne pas empêcher les États membres d'appliquer des sanctions lorsque les clauses anti-abus générales sont applicables. Lorsqu'il s'agit d'apprécier s'il y a lieu de considérer un montage comme non authentique, il pourrait être possible, pour les États membres, de prendre en considération tous les motifs économiques valables, y compris les activités financières».

4. La norme minimale européenne imposée vise les montages non authentiques avec une proposition pour les identifier et doit s'appliquer uniformément à des situations domestiques, européennes ou avec des États tiers à l'UE. Les sanctions applicables sont laissées au libre arbitre des États membres.

Aussi l'article 6 de la directive est-il rédigé de la manière suivante :

« 1) Aux fins du calcul de la charge fiscale des sociétés, les États membres ne prennent pas en compte un montage ou une série de montages qui, ayant été mis en place pour obtenir, à titre d'objectif principal ou au titre d'un des objectifs principaux, un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité du droit fiscal applicable, ne sont pas authentiques compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents. Un montage peut comprendre plusieurs étapes ou parties.

2) Aux fins du paragraphe 1, un montage ou une série de montages est considéré comme non authentique dans la mesure où ce montage ou cette série de montages n'est pas mis en place pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique.

3) Lorsqu'un montage ou une série de montages n'est pas pris en compte conformément au paragraphe 1, la charge fiscale est calculée conformément au droit national. »

2° Le choix de la transposition littérale par le législateur français remplaçant certaines dispositions devenues surabondantes

4. La clause anti-abus générale voulue par le législateur européen a été insérée dans le droit français par l'article 108 de la loi de finances pour 2019, au sein du nouvel article 205 A du CGI, qui dispose que :

« Pour l'établissement de l'impôt sur les sociétés, il n'est pas tenu compte d'un montage ou d'une série de montages qui, ayant été mis en place pour obtenir, à titre d'objectif principal ou au titre d'un des objectifs principaux, un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité du droit fiscal applicable, ne sont pas authentiques compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents. Un montage peut comprendre plusieurs étapes ou parties.

Aux fins du présent article, un montage ou une série de montages est considéré comme non authentique dans la mesure où ce

montage ou cette série de montages n'est pas mis en place pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique.

Ces dispositions s'appliquent sous réserve de celles prévues au III de l'article 210-0 A. »

5. La rédaction française est ainsi quasiment identique aux termes employés par la directive. La seule différence étant le terme « charge fiscale des sociétés » remplacé par « l'établissement de l'impôt sur les sociétés ».

Cette adaptation s'explique, selon le rapport de la Commission des finances de l'Assemblée nationale⁵, par le fait qu'il s'agisse d'une nouvelle règle d'assiette pour la détermination du résultat imposable à l'impôt sur les sociétés, qui repose sur des critères connus des entreprises.

6. Corrélativement à cette transposition, l'article 145, 6. k du CGI a été abrogé.

Pour rappel, ce dernier transposait la directive n° 2015/121 du 25 janvier 2015 prévoyant que les avantages de la directive mère-fille ne pouvaient pas s'appliquer « à un montage ou à une série de montages qui, ayant été mis en place pour obtenir, à titre d'objectif principal ou au titre d'un des objectifs principaux, un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité de la directive, n'est pas authentique compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents ».

La loi de finances rectificative pour 2015 avait inséré une nouvelle exclusion à l'exonération des distributions perçues par une société mère française à l'article 145, 6, k du CGI et avait conduit à la réécriture de l'article 119 ter, 3 du CGI relatif à l'exonération de la retenue à la source sur les distributions au profit des sociétés mères européennes⁶.

Ainsi, le premier article s'attaquait aux abus relatifs aux dividendes entrants tandis que le second s'attaquait aux abus relatifs aux dividendes sortants.

En intégrant le nouveau dispositif de la clause anti-abus générale à l'article 205 A du CGI, le législateur en a profité pour retirer l'article 145, 6, k. En effet, en raison de son large champ d'application, le premier permet d'englober également les abus visés par le second. Une clause anti-abus générale remplace ainsi une clause anti-abus limitée au régime mère-fille en matière d'impôt sur les sociétés.

7. Il est intéressant de garder en mémoire, qu'interrogé sur la **constitutionnalité** de ce précédant texte sur le régime mère-fille, le Conseil constitutionnel dans sa décision du 29 décembre 2015⁷ avait jugé qu'en instituant une règle d'assiette suffisamment précise conditionnant le bénéfice du régime fiscal dérogatoire des sociétés mères, ces dispositions ne constituaient pas une punition ayant le caractère d'une sanction.

Dans la mesure où, en application de l'article 88, 1° de la Constitution, l'article 205 A du CGI transpose à l'identique

5 AN, Comm. fin., rapport 1^{er} lecture sur le PLF 2019, t. III, p. 37.

6 Sénat, Comm. fin., rapport 1^{er} lect. sur le PLF 2019, t. III, p. 37.

7 CC, 29 déc. 2015, n° 2015-726 DC, Loi de finances rectificative pour 2019, § 2 à 14.

une règle d'assiette⁸ de manière semble-t-il précise et inconditionnelle, sa constitutionnalité sur ces mêmes aspects ne devrait pas être contestable devant le Conseil constitutionnel⁹.

Notons que le législateur, à travers un amendement déposé devant l'Assemblée nationale, a jugé nécessaire d'introduire une procédure de rescrit spécifique, aujourd'hui codifiée à l'article L. 80 B, 9° bis du livre des procédures fiscales (LPF) en raison notamment de l'absence de possibilité de saisine du Comité de l'abus de droit¹⁰ dans le cadre de l'article 205 A du LPF.

B. Le choix des termes de la clause anti-abus générale commenté par l'administration fiscale française

8. *A minima*, les mesures prises par les États membres doivent couvrir les montages ou séries de montages non authentiques domestiques, intra-UE ou avec des États tiers à l'UE.

Si certains avaient pu regretter l'absence de recommandations ou de commentaires au niveau européen à destination des États membres pour la mise en œuvre de la clause anti-abus insérée dans la directive mère-fille de 2015¹¹, il semble que cela soit toujours le cas pour la directive adoptée en juillet 2016.

9. L'administration fiscale française a publié ses commentaires en juillet 2019, qui reprennent pour l'essentiel ceux qui concernaient la mise en œuvre de la clause anti-abus du régime mère-fille¹² avec quelques aménagements et développements consacrés à l'articulation de son application avec la procédure du nouvel abus de droit de l'article L 64 A du LPF.

Pour être le plus pragmatique possible et sans polémiquer sur le nombre de conditions, nous détaillerons un par un les critères à remplir pour relever du champ d'application de la clause anti-abus générale.

Notons d'ores et déjà que la clause anti-abus générale ne s'appliquera qu'à la condition que l'article 210-O A du CGI ne trouve pas à s'appliquer.

1° L'existence d'un montage comme prérequis

10. Le prérequis est un montage (ou une série de montages), élément central de la définition de la pratique abusive.

Ceci marque une première distinction avec la définition de l'abus de droit de l'article L 64 du LPF, qui a suscité bien des débats sur le rôle du montage dans la notion, certains y voyant un élément constitutif de la définition tandis que d'autres non.

8 Sénat, Comm. fin., rapport sur le PLF 2019, t. III, p. 39.

9 V. O. Fouquet, Les deux nouvelles procédures de « mini-abus de droit » instituées par le projet de loi de finances pour 2019 sont-elles constitutionnelles ? : Dr. fisc. 2018, n° 49, act. 519.

10

11 M.-P. Hôo, note ss L. n° 2015-1786, 29 déc. 2015, art. 29 et 36 : Dr. fisc. 2016, n° 1, comm. 26. § 17.

12 Anciennement publiés sous la référence BOI-BASE-10-10-10-10, 10 mai 2016.

11. C'est à l'occasion de la décision *Sagal*¹³, concernant la création d'une holding luxembourgeoise pour bénéficier du régime des sociétés mères que le rapporteur public Pierre Collin avait fait du montage un élément clé. Selon sa définition, « [il] n'y a abus de droit qu'en présence d'une série d'actes cohérents et convergents, passés en vue de créer une situation juridique ou économique artificielle à seule fin d'entrer dans les prévisions d'une disposition fiscale favorable »¹⁴.

Le Conseil d'État a consacré ce point de vue dans sa décision *Sté Pléiade*¹⁵ en jugeant que l'administration devait être regardée comme ayant apporté la preuve qui lui incombe dès lors que la participation dans la société holding de participation au Luxembourg était un montage constitutif d'un abus de droit.

L'arrêt *Janfin*¹⁶, qui introduisit le critère de la fraude à la loi dans la notion d'abus de droit, a clarifié la position en soulignant le fait que c'est l'artificialité du montage, dont l'essence est de contourner la loi afin d'éluider ou de minorer l'impôt, qui caractérise l'abus.

12. La seule présence d'un montage ne constitue pas un abus de droit, pas plus non plus qu'elle ne caractérisera un abus dans le cadre du nouvel article 205 A du CGI. En revanche, la présence du montage est indispensable.

13. Selon la doctrine de l'administration fiscale¹⁷, le montage (ou la série de montages) essentiel pour la mise en œuvre de la clause anti-abus générale est « **une opération ou un acte isolé ou des opérations ou actes pris dans leur ensemble** ». Un montage peut comprendre plusieurs étapes ou parties et la règle anti-abus ne s'appliquera qu'à l'une de ces étapes ou parties.

Nous noterons la différence entre le terme « montage » qui laisse déjà entrevoir un abus, même si le seul montage n'est pas suffisant, et le **terme plus général de « dispositif » employé par la directive dite « DAC 6 »** sur l'échange automatique et obligatoires d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration¹⁸, qui suscite actuellement beaucoup d'interrogations¹⁹.

Il est vrai que les objectifs poursuivis par les deux directives sont différents, l'une étant répressive alors que la seconde poursuit un objectif, informatif, de transparence.

C'est le terme dispositif qui a été retenu pour la directive DAC 6, cette notion insérée au II de l'article 1649 AD du CGI doit s'entendre « *d'un accord, d'un montage ou d'un plan ayant*

13 CE, 18 mai 2005, n° 267087, Min. c/ Sté Sagal : Rec. Lebon, p. 203 ; Dr. fisc. 2005, n° 44-45, comm. 726, concl. P. Collin ; RJF 8-9/2005, n° 910 ; RJF 12/2005, p. 943, chron. Y. Bénard ; BGFE 2005, n° 4, obs. N. Chahid-Nourai ; Rev. adm. 2005, p. 482, n° 347, obs. O. Fouquet.

14 Concl. P. Collin ss CE, 18 mai 2005, n° 267087, Min. c/ Sté Sagal, préc.

15 CE, 18 févr. 2004, n° 247729, SA Pléiade : Dr. fisc. 2004, n° 47, comm. 849 ; Dr. sociétés 2004, comm. 91 ; RJF 5/2004, n° 510 ; BDCF 5/2004, n° 65, concl. P. Collin ; BGFE 2004, n° 3, obs. N. Chahid-Nourai, p. 17 ; LPA 9 juill. 2004, p. 17, note J.-C. Parot ; LPA sept. 2004, n° 178, note E. Meier ; Banque et droit 2004, n° 95, p. 65, obs. C. Acard.

16 CE, sect., 27 sept. 2006, n° 260050, Min. c/ Sté Janfin.

17 BOI-IS-BASE-70, 3 juill. 2019, § 10.

18 Dir. (UE) 2018/822, 25 mai 2018 modifiant la directive 2011/16/UE.

19 V. par ex. dans le présent numéro FI 2-2020, n° 9, § 13.

ou non force exécutoire », qui peut être « constitué par une série de dispositifs » et « comporter plusieurs étapes ou parties ».

Selon les projets de commentaires administratifs²⁰, le terme dispositif est entendu au sens large. Il recouvre notamment tout accord, entente, mécanisme, transaction ou série de transactions, qu'ils aient ou non force exécutoire. Il recouvre en particulier la création, l'attribution, l'acquisition ou le transfert du revenu lui-même ou de la propriété ou du droit au titre duquel le revenu est dû, la constitution, l'acquisition ou la dissolution d'une personne morale, ou la souscription d'un instrument financier.

Ainsi, autant un montage non authentique semble pouvoir être défini de manière cadrée, autant la notion de dispositif peut se prêter à une imagination débridée risquant de conduire à une multitude de déclarations désordonnées.

14. Une fois un montage identifié, et déclaré le cas échéant s'il remplit les conditions prévues par la directive DAC 6, il reste à examiner les autres critères pour conclure que ce un montage peut relever de la nouvelle clause générale anti-abus.

2° Le montage doit être non authentique

15. Le choix de la terminologie par le législateur européen de la non-authenticité plutôt que de l'artificialité a fait l'objet de discussions. Rappelons en effet que l'on trouvait dans la proposition de directive la référence aux montages « *entièrement artificiels* », expression qui a été retirée au dernier moment de la rédaction finale du texte pour viser finalement plus largement les « *montages non authentiques* »²¹. La suspicion l'a ainsi emporté sur la sécurité juridique des contribuables.

Selon la Commission européenne, même ainsi rédigé, le concept se veut tout de même conforme à la jurisprudence de la CJUE sur la notion de montage artificiel et ne devrait pas encourir la sanction du juge européen²².

16. Pour définir la notion finalement retenue, la directive ATAD précise que **l'authenticité de l'opération sera avérée en présence de motifs commerciaux valables reflétant la réalité économique**.

Les rédactions des directives ATAD, mère-fille et fusions transfrontalières des sociétés de capitaux sont concordantes²³. Les travaux parlementaires de la plus ancienne d'entre elles relevaient que la référence aux « *motifs commerciaux valables* » ne conduit pas nécessairement à sanctionner la mise en place de certaines structures de détention à visée patrimoniale, ainsi que les structures propres aux activités financières²⁴ ou qui répondent à un objectif organisationnel.

Si l'on se réfère aux commentaires administratifs²⁵, les motifs commerciaux s'entendent au sens large de toute

justification économique, même si elle n'est pas liée à l'exercice d'une activité commerciale au sens de l'article 34 du CGI, permettant ainsi d'intégrer les structures de détention patrimoniale, ayant des activités financières ou encore des structures répondant à un objectif organisationnel.

Pour l'administration, afin d'apprécier si une opération relève de l'article 205 A du CGI, il convient de rechercher si, dans la mesure où elle n'est pas mise en place pour des motifs commerciaux valables, l'obtention d'un avantage fiscal constitue la finalité essentielle de l'opération. Cette formulation pourrait signifier que des motifs autres que commerciaux ou fiscaux ont pu valablement guider le contribuable.

À titre illustratif, l'administration fiscale française précise que dans le cas où un montage procure des avantages d'ordre à la fois économique et fiscal, mais où l'avantage d'ordre économique est très marginal par rapport à l'avantage fiscal obtenu, le motif économique est susceptible d'être considéré comme non valable²⁶.

Il faut alors retenir que le motif économique se doit d'être valable et non négligeable.

3° Montage non authentique poursuivant à titre d'objectif principal ou au titre d'un des objectifs principaux un avantage fiscal

17. Les travaux préparatoires relatifs à la directive anti-évasion fiscale montrent que l'épineux arbitrage entre un caractère principalement ou exclusivement fiscal a été un véritable dilemme. Il convenait de trancher entre exclusif, essentiel ou principal.

En 2012, la clause anti-abus préconisée dans la recommandation de la Commission européenne relative à la planification fiscale agressive se référait aux « *montages artificiels ou ensembles artificiels de montages mis en place essentiellement dans le but d'éviter l'imposition* »²⁷. La Commission précisait que la finalité fiscale du montage était considérée comme essentielle lorsque toute autre finalité attribuable au montage apparaissait comme « *tout au plus, négligeable* »²⁸.

Les travaux de la Plateforme européenne chargée de la bonne gouvernance dans le domaine fiscal liés à la conception d'une définition commune d'une clause anti-abus générale qui ont suivi l'adoption de la recommandation montrent que les États membres étaient partagés²⁹. Certains d'entre eux préférant le caractère exclusivement fiscal tandis que d'autres – majoritaires – penchaient pour l'avantage essentiellement voire principalement fiscal.

À l'image de la rédaction de la clause anti-abus mère fille³⁰, l'objectif a finalement basculé d'exclusivement à

20 V. BOI-CF-CPF-30-40-10-10, 29 avr. 2020, § 10 : FI 2-2020, n° 9, § 13.

21 Travaux préparatoires des directives n° 2015/121 et n° 2016/1164

22 Ibid 33

23 V. les éléments relevés par M.-P. Hôo, note ss L. n° 2015-1786, 29 déc. 2015, art. 29 et 36, préc., § 24 et 25.

24 Rappr. Dir. (UE) 2016/1164, consid. 11.

25 BOI-IS-BASE-70, 3 juill. 2019, § 40.

26 CJUE, 10 nov. 2011, C-126/10, Foggia-SGPC.

27 Comm. UE, rec. n° 2012/772/UE, 6 déc. 2012 relative à la planification fiscale agressive.

28 Ibidem, pts 4.2 et 4.6.

29 Platform/12/2014/EN, Discussion paper on General Anti-Abuse Rules (GAAR), oct. 2014.

30 Dir. n° 2015/121, 27 janv. 2015 modifiant Dir. n° 2011/96/UE, 30 nov. 2011, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et aux filiales d'états membres différents.

principalement fiscal³¹, l'expression consacrée étant celle « d'objectif principal ou au titre d'un des objectifs principaux ».

18. Le motif principalement fiscal laisse plus de marge de manœuvre à l'administration fiscale dans l'appréciation des poids respectifs des motifs de l'opération. Dans ses commentaires, l'administration souligne à ce titre que l'objectif principal est plus large que la notion de but exclusivement fiscal au sens de l'article L. 64 du LPF³².

Dès lors, en présence de plusieurs objectifs différents, l'analyse du caractère principal d'un des objectifs résultera d'une appréciation de fait tenant notamment compte de l'évaluation de l'avantage fiscal qui serait obtenu, en proportion de l'ensemble des gains ou avantages de toute nature obtenus au moyen du montage considéré.

19. À nouveau, ce texte pourrait ne pas être censuré au regard des principes constitutionnels d'intelligibilité et d'accessibilité de la loi. En effet, le Conseil constitutionnel, saisi de la conformité de la clause anti-abus de la directive mère-fille, a validé la rédaction de la clause en estimant qu'en tant que règle d'assiette, elle était suffisamment précise³³. Introduire une simple règle d'assiette sans caractère répressif sécurise ainsi le législateur vis-à-vis d'une censure par le Conseil constitutionnel et lui permet d'opter pour une formulation plus souple au regard de la Constitution.

4° Montage non authentique poursuivant un objectif principalement fiscal mis en place pour obtenir un avantage fiscal à l'encontre de la finalité ou de l'objet de la norme fiscale

20. Le montage non-authentique, tout en respectant la lettre de la norme fiscale procurant un avantage, doit aller à l'encontre de l'objet ou de la finalité poursuivie par le législateur.

À titre de comparaison, concernant l'abus de droit de l'article L. 64 du LPF, la jurisprudence du Conseil d'État tendait légitimement à présumer la recherche d'une application littérale d'un texte fiscal à l'encontre de l'intention de ses auteurs en présence d'un montage artificiel. Toutefois, pour mémoire, si l'on se réfère à la décision *Sté Henri Goldfarb*³⁴, le Conseil d'État avait tout de même eu à analyser les travaux préparatoires ayant présidé à l'adoption du texte sur l'avoir fiscal, et avait observé que le législateur n'avait tout simplement pas prévu un tel usage du texte³⁵, ce qui paralysait l'application

du dispositif d'abus de droit.

La formulation de la nouvelle clause anti-abus générale n'introduit pas de présomption. Elle laisse un peu perplexe en indiquant qu'il peut y avoir une contrariété à l'objet **ou bien** à la finalité de la norme fiscale en prévoyant ainsi une alternative.

Or, il n'est pas concevable de dissocier l'objet de la finalité du texte. D'ailleurs, l'administration fiscale dans ses commentaires mêle les deux aspects et renvoie uniquement à l'objectif poursuivi par le législateur au travers de la mise en œuvre des dispositions en cause³⁶. L'exemple cité est celui du régime des sociétés mères et filiales, qui tend à favoriser l'implication des sociétés mères dans le développement économique des sociétés filles pour les besoins de la structuration et du renforcement de l'économie.

5° Conclusion

21. Au regard des quatre critères exposés ci-dessus, on attendra de voir si la nouvelle clause anti-abus générale permettra désormais à l'administration d'appréhender des situations qui n'auraient pas pu être couvertes par les dispositions existantes. À cet égard, on pourra regretter que le législateur ait considéré utile d'ajouter une nouvelle pierre à un édifice anti-abus français déjà bien fourni, à la différence de certains voisins européens n'ayant pas jugé nécessaire d'adjoindre de nouvelles mesures à leur dispositif comme les néerlandais³⁷, les irlandais³⁸ ou les allemands³⁹. Ce regret est d'autant plus marqué que d'autres mesures anti-abus ont également été ajoutées à l'édifice français.

II. L'édifice anti-abus français très fourni

22. Les dispositifs anti-abus généraux historiques en vigueur en droit français sont le délit général de fraude fiscale et l'abus de droit de l'article L. 64 du LPF. Pour autant, le législateur a jugé opportun d'y adjoindre deux nouvelles mesures : d'une part, les dispositions préconisées par la directive ATAD, exposées ci-dessus, et d'autre part, sous l'impulsion des parlementaires, un nouveau type d'abus de droit, surnommé le « mini-abus de droit » et codifié à l'article L. 64 A du LPF. Cette activité législative soutenue ne risque-t-elle pas d'ajouter de la confusion à la répression ?

Nous comparerons tour à tour, l'article 205 A avec les dispositions anti-abus par ordre d'ancienneté et non par ordre de priorité, pour tenter de comprendre le besoin de cumul du législateur français.

31 Proposition n° 2013/0400 (CNS) de directive du Conseil modifiant Cons. UE, dir. n° 2011/96/UE, 30 nov. 2011, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et aux filiales d'États membres différents.

32 BOI-IS-BASE-70, 3 juill. 2019, § 20.

33 CC, 29 déc. 2015, n° 2015-726 DC, Loi de finances rectificative : Dr. fisc. 2016, n° 4, act. 50 ; RJF 3/2016, n° 274.

34 V. CE, 7 sept. 2009, n° 305586, Min. c/ SA Axa et n° 305596, Sté Henri Goldfarb : Dr. fisc. 2009, n° 39, comm. 484, concl. L. Olléon, note E. Meier et R. Torlet ; RJF 11/2009, n° 1138 et 1139 ; BJS 2010, p. 187, § 42, note P. Serlooten ; O. Fouquet, Fraude à la loi : l'explicitation du critère « subjectif » : Dr. fisc. 2009, n° 39, act. 287.

35

36 BOI-IS-BASE-70, 3 juill. 2019, § 30.

37 V. dans le présent numéro FI 2-2020, n° 02.6.

38 V. dans le présent numéro FI 2-2020, n° 02.4.

39 V. dans le présent numéro FI 2-2020, n° 02.3.

S'agissant de l'ordre de priorité, il s'agit d'une pyramide inversée d'analyse : l'article 210-O A du CGI s'applique prioritairement, puis l'article 205 A du CGI, puis celles du mini-abus de droit et enfin l'abus de droit de l'article L 64 du LPF et la fraude fiscale. C'est au regard successivement de ces dispositions que doivent être analysées les situations.

A. Les dispositions anciennes relatives à la fraude fiscale et à l'abus de droit

1° La lutte contre la fraude fiscale récemment étoffée

23. Le délit général de fraude fiscale prévu, à l'article 1741 du CGI, est applicable à **tous les impôts** et sanctionne « *quiconque s'est frauduleusement soustrait ou a tenté de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts visés dans la présente codification, soit qu'il ait volontairement omis de faire sa déclaration dans les délais prescrits, soit qu'il ait volontairement dissimulé une part des sommes sujettes à l'impôt, soit qu'il ait organisé son insolvabilité ou mis obstacle par d'autres manœuvres au recouvrement de l'impôt, soit en agissant de toute autre manière frauduleuse* ».

La fraude fiscale est une infraction pénale passible d'une amende de 500 000 € et d'un emprisonnement de cinq ans, peines qui se cumulent en principe avec les sanctions fiscales prévues par l'article 1729 du CGI⁴⁰, sous réserve que le montant global des sanctions éventuellement encourues ne dépasse pas le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues⁴¹.

24. La loi du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière⁴² a accentué la répression du délit de fraude fiscale en créant un type particulièrement répréhensible de fraude fiscale, dite « *fraude fiscale aggravée* », lorsque les faits sont commis en bande organisée ou réalisés ou facilités par certaines manœuvres.

Pour être caractérisé, le délit de fraude fiscale requiert classiquement la combinaison d'un élément matériel et d'un élément intentionnel, à savoir la démonstration de l'existence de faits ayant permis au contribuable de se soustraire à l'établissement ou au paiement total ou partiel de ses impôts (élément matériel) et de l'intention délibérée de frauder.

25. La loi du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude⁴³ a modifié de manière importante la mise en œuvre de ce dispositif en automatisant la transmission obligatoire au Parquet des dossiers les plus graves, c'est-à-dire lorsque,

d'une part, le montant des droits contrôlés excède 100 000 € et, d'autre part, lorsque les faits en cause ont abouti à l'application par l'administration fiscale, dans certaines conditions, des majorations de 40 %, 80 % et 100 % prévues par le CGI⁴⁴.

26. L'article 205 A du CGI se distingue de la fraude fiscale en ce qu'il s'agit d'une simple règle d'assiette, applicable uniquement en matière d'impôt sur les sociétés.

2° L'abus de droit classique (LPF, art. L. 64)

27. Reformulé à la suite de l'arrêt *Janfin* du Conseil d'État⁴⁵ et élargi à **tous les impôts** par la loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008 de finances rectificative pour 2008 et sans modifications législatives jusqu'à ce jour, l'abus de droit est codifié à l'article L. 64 du LPF.

Ce texte prévoit qu'« *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* ».

L'abus de droit fiscal comporte deux branches.

La première branche, historique, correspond aux cas de simulation⁴⁶ à savoir les actes ayant un caractère fictif.

La seconde branche concerne les actes qui « *n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluider ou atténuer les charges fiscales que l'intéressé, s'il n'avait pas passé ces actes, aurait normalement supportées eu égard à sa situation et à ses activités réelles* »⁴⁷. Il s'agit de la branche dite de la fraude à la loi visant les actes à but exclusivement fiscal. Elle nécessite la réunion de deux critères, à savoir un comportement dont le but est exclusivement fiscal (« *aucun autre motif* »), et la recherche de l'application littérale d'un texte ou d'une décision allant à l'encontre de l'intention de son auteur.

S'agissant du deuxième critère à satisfaire, il suppose, d'une part, l'existence d'une norme, contournée abusivement,

44 Pour la majoration de 40 %, le texte s'applique lorsqu'au cours des six années précédant son application, le contribuable a déjà fait l'objet lors d'un précédent contrôle de l'application des majorations de 100 % (CGI, art. 1732), ou de 80 % (CGI, article 1728, 1, c ; CGI, art. 1729, b et c ; CGI, art. 1729-0, I ; CGI, art. 1758, dernier al.) ou de 40 % ou d'une plainte de l'administration.

45 CE, sect., 27 sept. 2006, n° 260050, Sté Janfin : Rec. Lebon, p. 401 ; Dr. fisc. 2006, n° 47, comm. 744, concl. L. Olléon ; Procédures 2006, comm. 284, note J.-L. Pierre ; RJF 12/2006, n° 1583, chron. Y. Bénard, p. 1083 ; BJS 2007, n° 12, p. 104, note S. Reeb-Blanluet ; BGFE 12/2006, p. 30 et s., obs. N. Chahid-Nourai ; RTD com. 2006, p. 934, obs. Ph. Martin ; RJF 12/2006, n° 1583, p. 1083, chron. Y. Bénard ; O. Fouquet, Fraude à la loi et abus de droit : Dr. fisc. 2006, n° 47, étude 65 ; P. Dibout, Répression des abus de droit en matière fiscale et principe de fraude à la loi : JCP E 2006, 2820 ; P. Collin, Procédures fiscales, in L'année fiscale : Dr. fisc. 2007, n° 25, étude 631.

46 L'article 1649 quinquies B du CGI, ancêtre de l'article L. 64 du LPF, visait en effet au départ uniquement « *Les actes dissimulant la portée véritable d'un contrat ou d'une convention [...] ou déguisant soit une réalisation soit un transfert de bénéfices* ».

47 CE, plén., 10 juin 1981, n° 19079 : Dr. fisc. 1981, n° 48-49, comm. 2187, concl. P. Lobry ; RJF 9/1981, n° 787 ; GAJF, 2^e éd., n° 22-7, étude B. Plagnet.

40 BOI-CF-INF-40-10-10-50, 27 juin 2019. Sur ce cumul, v. dans le présent numéro R. Poirier, Répression pénale de la fraude fiscale internationale : la présomption d'innocence et l'appréciation de la gravité des faits face à la prolifération des normes fiscales : FI 2-2020, n° 9.4.

41 V. CC, 24 juin 2016, n°2016-545 QPC. - CC, 23 nov. 2018, n° 2018-745 QPC.

42 L. n° 2013-1117, 29 déc. 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière.

43 L. n° 2018-898, 23 oct. 2018, préc., art. 36 : Dr. fisc. 2018, n° 46, comm. 460.

condition inhérente au principe de légalité des délits et des peines et, d'autre part, la recherche de l'intention des auteurs de ladite norme. Cette dernière implique d'analyser l'intention des auteurs de la norme afin de vérifier si le contribuable va effectivement à l'encontre de sa finalité. Le Conseil d'État se réfère alors aux travaux préparatoires du texte pour rechercher et interpréter l'intention du législateur lors de son adoption⁴⁸.

28. Le but exclusivement fiscal a été maintenu malgré la tentative du législateur de le remplacer par un motif principal d'éluider ou d'atténuer l'impôt, grâce à l'intervention du Conseil constitutionnel. Il a, en effet, été jugé que les pénalités attachées à la procédure de l'abus de droit s'opposaient à une portée trop large et imprécise de la notion d'abus de droit, au regard de l'objectif d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi de l'article 34 de la Constitution et du principe de légalité des délits et des peines prévu à l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789⁴⁹.

Des atténuations ont toutefois été rendues possibles par l'effet de la jurisprudence acceptant un champ d'application plus large. Ainsi, les raisons non fiscales qui peuvent être invoquées par un contribuable pour justifier une opération ne permettent pas d'échapper à la qualification d'abus de droit du montage, lorsqu'elles présentent un caractère jugé trop marginal⁵⁰.

29. L'abus de droit permet à l'administration fiscale de rendre à une opération son caractère véritable et de soumettre cette opération à l'impôt normalement applicable à cette véritable opération, ainsi qu'aux intérêts de retard prévus à l'article 1727 du CGI, mais surtout à l'application d'une majoration pour abus de droit de 80 %, ramenée à 40 % lorsque le contribuable n'a pas eu l'initiative principale de l'abus ou n'en a pas été le principal bénéficiaire⁵¹.

Compte tenu de ces sanctions spéciales, la procédure de l'abus de droit est encadrée et comporte des garanties pour le contribuable. La charge de la preuve incombe toujours à l'administration fiscale. Le contribuable est informé dans la proposition de rectification que l'administration fiscale entend faire usage du droit que lui confère l'article L. 64 du LPF de remettre en cause la transaction concernée et ses implications fiscales.

30. En cas de désaccord sur les rectifications notifiées sur ce fondement, le litige est soumis, à la demande du contribuable

48 V. à propos de l'avois fiscal, CE, 7 sept. 2009, n° 305586, Min. c/ SA Axa et n° 305596, Sté Henri Goldfarb, préc. – À propos du régime mère fille, v. CE, 23 juin 2014, n° 360708, Min. c/ Sté Groupement Charbonnier Montdidierien : Dr. fisc. 2014, n° 43-44, comm. 598, concl. F. Aladjidi, note O. Fouquet.

49 CC, 29 déc. 2013, n° 2013-685 DC, Loi de finances pour 2014, § 112 et s. : Dr. fisc. 2014, n° 1-2, comm. 70 ; O. Fouquet, Abus de droit : la sécurité juridique rédactionnelle : Dr. fisc. 2014, n° 1-2, act. 3.

50 CE, 17 juill. 2013, n° 356523, n° 352989 et n° 360706, Min. c/ Garnier Choiseul Holding : Dr. fisc. 2013, n° 41, comm. 477, concl. F. Aladjidi, note F. Deboissy et G. Wicker ; RJF 11/2013, n° 1064, chron. É. Bokdam-Tognetti, p. 883, préc. ; Dr. sociétés 2013, comm. 194, J.-L. Pierre ; Rev. adm. 2013, p. 506, obs. O. Fouquet.

51 CGI, art. 1729, b. - BOI-CF-INF-10-20-20, 3 mars 2017 et BOI-CF-IOR-30-10, 31 janv. 2020.

ou de l'administration, à l'avis du Comité de l'abus de droit fiscal. Si l'administration ne s'est pas conformée à l'avis du comité, elle doit apporter la preuve du bien-fondé de la rectification.

Une garantie supplémentaire est attribuée au contribuable, en prévoyant que la procédure de l'abus de droit n'est pas applicable en cas de demande de rescrit restée sans réponse, c'est-à-dire « lorsqu'un contribuable, préalablement à la conclusion d'un ou plusieurs actes, a consulté par écrit l'administration centrale en lui fournissant tous éléments utiles pour apprécier la portée véritable de cette opération et que l'administration n'a pas répondu dans un délai de six mois à compter de la demande ».

31. S'agissant de la **distinction avec la clause anti-abus générale en matière d'impôt sur les sociétés**, pour mémoire la directive ATAD constitue un niveau minimal de protection et précise que ces « mesures n'empêchent pas l'application de dispositions nationales ou conventionnelles visant à préserver un niveau plus élevé de protection des bases d'imposition nationales pour l'impôt sur les sociétés ».

En d'autres termes, la directive n'est pas exclusive de mesures anti-abus plus sévères⁵² ou plus larges, à l'instar du dispositif français de répression des abus de droit de l'article L. 64 du LPF.

B. Le nouvel abus de droit de l'article L. 64 A du LPF

32. À la suite d'un amendement d'origine parlementaire⁵³, la loi de finances pour 2019 a institué une nouvelle procédure d'abus de droit, codifiée à l'article L. 64 A du LPF, dit « mini-abus de droit »⁵⁴.

Par un sous-amendement du rapporteur général de la Commission des finances, l'Assemblée nationale a décalé d'un an l'application de ce dispositif, qui s'appliquera aux rectifications notifiées à compter du 1^{er} janvier 2021 portant sur des actes réalisés à compter du 1^{er} janvier 2020.

Le texte est rédigé de la manière suivante : « Afin d'en restituer le véritable caractère et sous réserve de l'application de l'article 205 A du code général des impôts, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes qui, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ont pour motif principal 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 peut être soumis, à la demande du contribuable ou de l'administration, à l'avis du comité mentionné au deuxième alinéa de l'article L. 64 du présent livre ».

52 V. S. Lauratet et C. Delsol, Transposition de la nouvelle clause anti-abus générale en droit fiscal français : s'agit-il d'une révolution législative et quelles seront les évolutions jurisprudentielles ? : Dr. fisc. 2018, n° 47, § 11.

53 V. B. Peyrol, Rapport d'information sur l'évasion fiscale internationale des entreprises : FI 1-2019, n° 9.1.1.

54 V. FI 1-2019, n° 9, § 40.

Selon le rapport général du projet de loi de finances pour 2019, cet article vise à étendre la procédure de l'abus de droit aux opérations qui ont un motif principalement fiscal, et non plus exclusivement fiscal, afin d'aligner son champ d'application sur celui des clauses anti-abus des conventions fiscales et du droit de l'Union européenne.

33. Selon l'administration, l'article L. 64 A du LPF s'applique à l'ensemble des impôts, à l'exception de l'impôt sur les sociétés qui est visé par la clause anti-abus générale de l'article 205 A du CGI⁵⁵.

La compétence du Comité de l'abus de droit fiscal est étendue à cette nouvelle procédure, dans les mêmes conditions et ce même s'il s'agit d'un texte d'assiette sans application automatique d'une sanction fiscale et sans application de la majoration de 80 %. Par ailleurs, la procédure de rescrit prévue à l'article L. 64 B du LPF est applicable.

⁵⁵ Sur l'articulation entre ces deux articles, v. dans le présent numéro FI 2-2020, n° 9, § XX.

34. Selon les parlementaires, l'on assiste, tant sur le plan européen que conventionnel, à une généralisation des dispositifs visant les montages à but principalement fiscal. En conséquence, il n'aurait pas été souhaitable que persiste un traitement différent pour les seuls montages nationaux impliquant des impôts autres que l'impôt sur les sociétés. Mais le juge administratif français lui-même ne risque-t-il pas de se perdre dans les méandres de ces strates de règles françaises anti-abus générales ? Il nous semble qu'il aurait été **préférable de simplifier le dispositif anti-abus français pour ne laisser subsister qu'une seule mesure, à l'image de nos très pragmatiques voisins européens** que sont les néerlandais, les irlandais, les allemands qui considèrent que leur législation était d'ores et déjà parfaitement adaptée ?

S. LAURATET, S. GIBON et J. SUEUR ■