

# L'abus de droit et le mini-abus de droit

## Un émoi justifié ?

# Introduction

- **L'entrée en vigueur du « mini-abus de droit » qui s'applique aux actes à but « principalement » fiscal à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2020.**
  - Quel conseil donné qui ne prend pas en compte la dimension fiscale ?
  - Est-ce pour cela que cette dimension fiscale constitue la motivation principale de la décision retenue ?
  - Quelle pourrait être la définition du « principalement » fiscal ?
  - Qui va définir le but « principalement » fiscal ?

# Introduction

- **Des interrogations qui ont suscité et qui suscitent toujours un grand émoi chez les conseils et les contribuables**
  - Un émoi légitime : le changement de mot peut-il être totalement sans conséquence pour l'administration et pour les contribuables ?
  - Un émoi peut-être excessif : y aura t'il un réel changement et n'a-t-on pas donné trop d'importance à la notion d'exclusivité fiscale ?
  - Une antériorité : le but principalement fiscal n'avait pas été considéré comme constitutionnel en raison du montant des pénalités applicables

# Introduction

- **La réforme ne serait-elle qu'un problème de pénalités applicables à des situations particulières ?**
  - La question des pénalités avait été soulevée par le Conseil constitutionnel (loi de finances pour 2013)
  - Le Conseil constitutionnel avait considéré que la mesure n'était pas conforme à la constitution parce que le terme « principalement » était trop imprécis pour justifier une pénalité de 80 %
    - Le terme « principalement » n'était pas trop imprécis pour justifier une rectification d'assiette
    - Les termes « principalement » ou « essentiellement » sont généralement utilisés dans les législations européennes et par les pays de l'OCDE (avec des adaptations...)

# Un encadrement juridique

- Les « abus » de plus en plus encadrés par la loi
  - L'abus de droit de l'article L 64 du LPF
  - L'abus de droit de l'article L 64 A du LPF
    - - *s'applique aux rectifications notifiées à compter du 1er janvier 2021 portant sur des actes passés ou réalisés à compter du 1er janvier 2020*
  - L'abus en matière d'impôt sur les sociétés de l'article 205 A du C.G.I.
    - - *s'applique aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2019*

# Article L 64 du L.P.F.

- L 64 du L.P.F.

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

# Article L 64 A du L.P.F.

- L 64 A du LPF

- Afin d'en restituer le véritable caractère et sous réserve de l'application de l'article 250 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'éluder 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.

# Article 205 A du CGI

- **En matière d'impôt sur les sociétés**
  - 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 O A .



# Les bons réflexes en matière d'abus de droit

- Existe-t-il un acte susceptible d'être écarté ?
- L'acte aurait-il été accompli en dehors de la fiscalité ?
- La règle fiscale qui a été appliquée régulièrement l'a-t-elle été conformément à l'intention du législateur ?
- L'acte en cause est-il fictif ? (pour uniquement le L 64 du LPF)

# Les bons réflexes en matière d'abus de droit

- **Des contraintes à maîtriser**
  - Connaître les objectifs du législateur ou des auteurs des textes que l'on applique
  - Apprécier la régularité de l'acte susceptible d'être écarté
  - Déterminer l'avantage fiscal obtenu par rapport au coût qui aurait été supporté pour une opération à objet identique à défaut d'acte
  - Evaluer l'avantage fiscal lié à l'acte par rapport à la situation qui aurait été constatée en son absence

# Le rôle du comité de l'abus de droit fiscal

- **La procédure devant le comité de l'abus de droit fiscal**
  - La saisine est possible par le contribuable et par l'administration
  - L'avis émis par le comité ne renverse plus la charge de la preuve
  - Il ne faut pas ignorer les avis du comité de l'abus de droit
  - Il ne faut pas confondre les avis du comité avec la jurisprudence

# Des abus de droit

- **Les abus de droit ayant donné lieu à des mesures législatives.**
  - Les opérations des « coquillards » et les textes réprimant le abus de régime de société mères et filiales.
  - Les apports-cessions de titres et l'article 150 0 B ter du CGI et la mise en place du report d'imposition.
  - Les apports avec soultes et l'imposition de la soulte en plus-values sur valeurs mobilières
  - Cessions à soi-même de branches complètes d'activité et mise en place de l'article 238 quindecies du CGI....

# L'abus de droit et son but exclusivement fiscal ?

## **Le but exclusivement fiscal a t'il jamais été une réelle condition pour qualifier l'abus de droit ?**

- Jurisprudence du C.E. du 17 juillet 2013 concernant une opération de rachat de sociétés « coquilles » : Garnier Choiseul holding
- Le coquillard obtient
  - un avantage financier de 16 000 €
  - un avantage fiscal de 185 988 €
- Le Conseil d'Etat a tranché et considéré qu'il y avait abus de droit  
Non respect des intentions du législateur lorsqu'il a instauré le régime des sociétés mères et filiales
- Le but fiscal a été jugé déterminant

## Le mini-abus de droit et le but principalement fiscal

- Quelles seront les différences à constater par rapport à la décision « Garnier Choiseul holding » ?
- Quelles différences concernant les habituelles questions que l'on se pose ?

# Les interrogations sur le « mini-abus » de droit

- Le démembrement de propriété a toujours fait l'objet de réflexions et de craintes qui ne peuvent disparaître avec le « mini-abus » de droit
  - Le démembrement temporaire des parts sociales de SCI avec usufruit temporaire à une société soumise à l'impôt sur les sociétés
  - La donation temporaire de l'usufruit et :
    - l'I.S.F.
    - les revenus
  - La donation de la nue-propriété et la transmission patrimoniale

# Ce qui ne serait pas un mini-abus de droit

- **la donation de la nue-propriété :**
  - Mini-abus de droit ? Quelle était la volonté du législateur ?
    - Favoriser les transmissions et même ce mode de transmission
    - Pourquoi une telle conclusion ?
      - Existence d'abattements sur les donations renouvelables tous les 15 ans



# Ce qui ne serait pas un mini-abus de droit

- **La donation-cession**

- Le seul motif de l'abus de droit serait la fictivité (CE 30 décembre 2011 : Motte-Sauvaige)
  - La donation régulière produit ses effets
  - La rapidité des opérations de donation-cession est sans influence

# Ce qui ne serait pas un mini-abus de droit

- **La location en meublée (devenu une question tranchée par le texte des apports-cessions)**
  - **La location en meublé et le pacte Dutreil**
    - Le CADF : pas d'abus car cette activité n'est pas visée par le texte mais seulement par le Bofip
    - Administration : abus car contraire à l'objectif poursuivi par les auteurs
  - **La location en meublé et les apports-cession**
    - Pas de réinvestissement économique (abus)
    - Réinvestissement économique (location an meublé avec services)

# Ce qui ne serait pas un mini-abus de droit

- **Une option fiscale peut-elle conduire à la constatation d'un abus de droit ou d'un mini-abus de droit ?**
  - l'exercice d'options fiscales ne permet pas la mise en œuvre de l'abus de droit
  - Des actes antérieurs permettant l'exercice d'une option peuvent conduire a un abus de droit

# Les interrogations sur le « mini-abus » de droit

- **Le sort des sociétés « cash box » à l'I.S. au regard :**
  - De la disposition des revenus
  - De la mise en place du P.F.U.
  - Du plafonnement de l'I.F.I.
- Peut-on attendre des précisions de l'administration sur ces questions ?

# L'abus de droit est une fraude fiscale

- **L'abus de droit fiscal est sanctionné par une pénalité de 80 % qui le place dans le champ de la fraude fiscale (ou par une pénalité de 40 % si l'avantage ne profite pas à l'auteur)**
  - La sanction automatique appliquée à l'acte à but exclusivement fiscal conduit à la sanction pénale
  - La sanction pénale implique la recherche de l'intention frauduleuse par le juge
  - La sanction fiscale n'a pas la même exigence de preuve
  - Y aura-il des conflits entre le juge pénal et le juge fiscal ?

# L'abus de droit est une fraude fiscale

- **Le mini-abus de droit fiscal est sanctionné par une pénalité dont le taux est déterminé par l'administration montant e 80 % qui le place dans le champ de la fraude fiscale**
  - La sanction de 80 % n'est pas automatique ce qui permet de ne pas le placer directement dans l'obligation de transmission au parquet.
  - Comment l'administration utilisera-t-elle le mini abus de droit ?