

P A T R I C K M I C H A U D

Ancien membre du conseil de l'Ordre
Ancien inspecteur des finances publiques
CABINET D'AVOCATS



ACADEMY et FINANCES GENEVE 6 JUIN 2019

NOTE Pour obtenir une original de cet article avec les liens allez sur GOOGLE et tapez

LES NOUVELLES REGLES ANTI ABUS DEPUIS LE 1^{ER} JANVIER 2019 Par Patrick Michaud

[La loi de finances pour 2019 du 28 décembre 2018 \(art.108 et 109\)](#) a institué deux nouvelles mesures anti-abus MAIS ces deux mesures peuvent être considérées comme une bonne nouvelle pour les contribuables qui y malheureusement seront soumis. En effet les dossiers ne seront pas de plein droit transmis au parquet pour fraude fiscale comme cela est de droit depuis le 25 octobre 2018 en vertu [de l'article L 228 du LPF issu de la loi du 23 octobre 2018](#) pour les contribuables redressés en vertu de l'article L64 du LPF , celui de l abus de droit traditionnel dont les règles ont été aussi modifiées

[Tribunes antérieures cliquer](#)

Il existe trois définitions de l abus de droit fiscal en France et ce en dehors des nombreuses autres règles anti abus souvent de source européenne

RENDEMENT 2017 DES PRINCIPAUX OUTILS ANTI-ABUS.....	2
Qu'est-ce qu'un bon outil anti-abus ?.....	3
2. L'abus de droit et les clauses anti-abus.....	3
I L'abus de droit « traditionnel » prévu par l'article 64 du LPF avec transmission au parquet	3
Procédure de répression des abus de droit - BOFiP -	3
Nouveau sur le renversement de la charge de la preuve	4
II La clause anti-abus générale en matière d'IS (article 205A CGI) sans transmission au parquet....	5
Pour le futur : application de la Nouvelle clause anti-abus générale.....	5
III L'abus de droit réservé aux montages à but principalement fiscal (art.64 A LPF) sans transmission au parquet.....	6
Les clauses anti-abus générales et ciblées et les interrogations qu'elles suscitent	6
LA NOUVELLE JURISPRUDENCE DE LA CJUE DU 26 FEVRIER 2019.....	8
LA POSITION DE L OCDE	10
LES NOUVELLES REGLES ANTI ABUS EN MATIERE FINANCIERE.....	10
RAPPORT DU COMITE DE L ABUS DE DROIT FISCAL 2018.....	11

RENDEMENT 2017 DES PRINCIPAUX OUTILS ANTI-ABUS

ABUS DE DROIT FISCAL /LES ONZE OUTILS par Bénédicte Peyrol

(Hors dispositifs spécifiques aux États et territoires non coopératifs – ETNC)
(en millions d'euros)

Fondement	Mesures	Droits (D) / Bases (B)	2013	2014	2015	2016	2017
57	Rectification des prix de transfert	B	2 195	3 589	2 829	2 917	3 223
209 B	Régime des sociétés étrangères contrôlées (SEC)	B	95	63	74	573	35
123 bis	Régime des SEC quand détention par une personne physique	B	23	123	55	30	85
238 A	Encadrement de la déductibilité des charges payée à une entreprise étrangère soumise à un régime fiscal privilégié	B	123	53	10	42	8
155 A	Imposition des rémunérations perçues par une personne établie hors de France au titre de prestations réalisées en France	B	13	15	7	10	21
119 ter et 145	Clause anti-abus du régime mère-fille	D	100	85	32	14	33
L. 64 LPF	Abus de droit	D	255	262	740	113	171
Juge	Acte anormal de gestion	B	216	1 189	113	136	177
212	Dispositifs d'encadrement de la déductibilité des charges financières	B	98	125	154	158	285
223 B, al. 6	« Amendement Charasse » (encadrement des opérations de rachat à soi-même)	B	51	387	2 110	93	141
209	Règles de territorialité de l'IS	B	308	763	298	506	2 272
Total Bases			3 122	6 307	5 650	4 465	6 247
Total Droits (anti-abus mère-fille et abus de droit)			355	347	772	127	204

(1) En l'absence de précision, l'article est dans le CGI. L'indication « LPF » renvoie au livre des procédures fiscales

(2) Les lignes grisées portent sur les **droits** (D), c'est-à-dire l'impôt redressé hors majoration, les autres portent sur des **bases** (B), c'est-à-dire l'assiette redressée. *Source : DGFIP.* Le tableau ne comprend pas les dispositifs propres aux États et territoires non coopératifs (ETNC), le système d'information de la DGFIP ne permettant pas, dans de nombreux cas, d'isoler les redressements fondés sur un article général de ceux qui, au titre de ce même article, portent sur une transaction associant un ETNC.

Il ressort de ces éléments que le montant des bases redressées en 2017, sur un panel d'outils significatifs mais non exhaustifs, est supérieur à 6 milliards d'euros, dont plus de la moitié résulte du dispositif relatif aux prix de transfert prévu à l'article 57 du CGI (3,2 milliards d'euros en 2017).

S'il est difficile – voire impossible – de déduire des seules bases le montant des droits et pénalités envisageables, l'ampleur des montants en jeu témoigne indéniablement de la robustesse des outils français.

Qu'est-ce qu'un bon outil anti-abus ?

La question peut paraître étonnante, elle est en réalité cruciale. La qualité d'un outil anti-abus se mesure-t-elle à l'aune de son rendement ? De son impact comportemental et donc de son caractère dissuasif ? Du nombre de contribuables appréhendés par l'outil ?

Ces trois paramètres ne peuvent coexister : un outil à fort rendement appréhende sans doute beaucoup de contribuables mais se révèle de fait peu dissuasif, un outil dissuasif n'étant pas censé être rentable.

L'outil anti-abus idéal est celui qui est dissuasif et prévient les abus plutôt que de les punir. Il est en effet plus facile, et plus efficace pour les recettes fiscales, de recouvrer normalement l'impôt que de faire la chasse à ceux qui l'évitent dans la mesure où il y aura toujours des personnes qui passeront à travers les mailles du filet.

Le rendement d'un outil dissuasif peut alors se révéler décevant car relativement faible, mais une telle approche serait réductrice : il faut en effet ajouter aux recettes résultant directement de celles perçues par l'application de l'outil, toutes les recettes rendues possibles par sa simple existence, prémunissant des comportements d'évasion. **La peur du gendarme est souvent plus efficace que l'intervention effective de ce dernier.**

Cela étant dit, un outil ne doit pas avoir pour effet de dissuader non seulement l'évasion fiscale, mais aussi la réalisation d'opérations : ce serait en effet contre-productif, non seulement sous l'angle budgétaire mais aussi du point de vue économique au sens large.

2. L'abus de droit et les clauses anti-abus

I L'abus de droit « traditionnel » prévu par l'article 64 du LPF avec transmission au parquet¹

Historique de l'abus de droit

Abus de droit : le comité prend position sur la sanction de 80%

Procédure de répression des abus de droit - BOFIP -

Prévu à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales (LPF) et remontant à 1941, l'abus de droit, « *châtiment des surdoués de la fiscalité* » Maurice Cozian, est l'une des armes les plus puissantes de l'arsenal anti-abus du droit français. Cette puissance conduit d'ailleurs à ce que son champ d'application soit limité, cantonné à certaines situations particulièrement bien encadrées.

- L'abus de droit se décompose en deux branches :

– **l'abus de droit par simulation**, incluant les actes fictifs et les actes déguisés (qui ont une étiquette juridique trompeuse, telle une donation déguisée en vente) ainsi que l'interposition de personnes (par recours à un prête-nom par exemple). Cette branche est bien identifiée et s'apparente à la fraude puisqu'il y a dissimulation et manœuvres ⁽¹¹³⁾ ;

– l'**abus de droit par fraude à la loi** qui, contrairement à son nom, ne relève pas *stricto sensu* de la fraude fiscale .

Cette seconde branche de l'abus de droit suppose la satisfaction de deux conditions :

- une condition subjective, reposant sur la motivation exclusivement fiscale de l'opération ;
- une condition objective, tenant à ce que l'application littérale du texte par le contribuable est contraire à l'intention de ses auteurs.

L'abus de droit par fraude à la loi a donc non seulement l'apparence de la légalité mais est théoriquement légal puisque la lettre de la norme est parfaitement respectée. En revanche, l'esprit de cette norme est méconnu, et ce à des fins purement fiscales. C'est à ce titre qu'il est sanctionné.

Une relative confusion des deux branches a pu être constatée par le passé (et dénoncée par une partie de la doctrine Maurice Cozian,). Il semble désormais que la distinction soit plus ferme, ce qui est heureux : la lettre de l'article L. 64 distingue bien chacune des branches et prévoit, pour la seconde (la fraude à la loi) un motif exclusivement fiscal qui n'est pas requis dans le cadre de la simulation.

Ce texte constitue un mécanisme traditionnel visant tous les impôts et de nature répressive, permettant à la fois une rectification et une sanction du contribuable ; sanction renforcée par une communication automatique au parquet depuis l'entrée en vigueur [de l'article L 228 du LPF issu de la loi du 23 octobre 2018](#) par ailleurs [Depuis le 23 octobre 2018 ,le délit de fraude fiscale peut faire l'objet d'une Comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité \(CRPC\)](#)

NOTE EFI L'abus de droit de l'article L64 du LPF constitue une règle de nature répressive, entraînant l'application de pénalités de 80 %, et est (presque)toujours automatiquement pénalement transmise au parquet depuis [la loi du 23 octobre 2018 \(art 228 LPF\)](#) tandis que les clauses anti-abus, qu'elles soient de niveau national, européen ou conventionnel, sont de simples règles d'assiette

Par ailleurs conformément à [l'article 36 II de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018](#), la transmission automatique au parquet s'applique aux contrôles pour lesquels une proposition de rectification a été adressée à compter de la publication de la présente loi. c'est à dire apres le 24 octobre 2018

[Depuis la loi du 17 février 2017 \(art 8 CPrP\)°](#), la prescription des délits – y compris la fraude fiscale et douanière) est de 6 années révolues à compter de sa commission mais [attention au délit de blanchiment de fraude fiscale](#) dont la prescription est de 6 années mais à partir de la découverte des faits de blanchiment !!!!

Un immense contentieux chronophage en préparation ??

Nouveau sur le renversement de la charge de la preuve

[Loi de finances pour 2019 art. 202, I, IV et V](#)

A compter des rectifications notifiées à partir 1^{er} janvier 2109, l'avis du comité de l'abus de droit fiscal n'a plus, en principe, d'effet sur la charge de la [preuve \(article L64 du LPF\)](#)

Le présent article qui a supprimé le § 3 de l'article 64 LPF aligne le régime de la charge de la preuve applicable en cas de saisine du comité de l'abus de droit fiscal sur celui prévu par l'article L 192 du LPF en cas de saisine des commissions des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires.

Note de P Michaud cette abrogation est la conséquence logique de la loi du 23 octobre 2018 qui oblige l'administration a « dénoncer au procureur de la république les infractions abus de droit visées par l'article L64 LPF et dont le montant en droit est supérieur à 100.000 euros .En effet en droit pénal français c'est à la partie poursuivante de prouver la commission de l'infraction et notamment son caractère intentionnelle

Le maintien du renversement de la charge de la preuve aurait été inconstitutionnel

II La clause anti-abus générale en matière d'IS (article 205A CGI) sans transmission au parquet

Pour le futur : application de la Nouvelle clause anti-abus générale

[La clause anti-abus générale prévue par l'article 6 de la directive ATAD](#) est transposée au nouvel art. 205 A du CGI. Cette clause, dont la rédaction est calquée sur celle de la directive mère-fille (directive 2011/96 du 30-11-2011) figure déjà à l'art. 119 ter, 3 du CGI, pour l'application du régime mère-fille (CGI art. 145 et 216) et pour les besoins de l'exonération de retenue à la source sur les dividendes versés à une société établie dans l'UE (ou certains Etats de l'EEE, CGI art. 119 ter). La nouvelle clause a vocation à s'appliquer exclusivement en matière d'IS,

[Article 108 de la loi Applicable aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2019.](#)

« Art. 205 A. - 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...

[L'analyse du texte par la commission des finances du SENAT \(Art. 145, 205 A \[nouveau\] du code général des impôts et Art. L. 80 B du livre des procédures fiscales\) Insertion d'une clause anti-abus générale en matière d'IS](#)

Rendement comparé de l'abus de droit et de la clause anti-abus du régime mère-fille
(en millions d'euros)

Dispositif	2013	2014	2015	2016	2017
Abus de droit (art. L. 64 LPF) Motif exclusivement fiscal	255	262	740	113	171
Clause anti-abus du régime mère-fille (art. 119 ter et 145 CGI) Motif principalement fiscal	100	85	32	14	33

Source : Direction générale des finances publiques (DGFIP)

[Article 6 de la directive du 12 juillet 2016 dite « ATAD » relatif à la clause anti-abus générale](#)

« 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.

III L'abus de droit réservé aux montages à but principalement fiscal (art.64 A LPF) sans transmission au parquet

Article 109 LOI DE FINANCES POUR 2019

Cette disposition, s'applique aux rectifications notifiées à compter du 1er janvier 2021 portant sur des actes passés ou réalisés à compter du 1er janvier 2020.

« Art. L. 64 A. - 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'éviter 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.

Analyse du texte par la commission des finances du sénat (Art. L 64 A [nouveau] et L. 64 B du livre des procédures fiscales) Extension de l'abus de droit aux montages à but principalement fiscal

Le présent 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.

La compétence du comité de l'abus de droit fiscal serait étendue à cette nouvelle procédure, dans les mêmes conditions.

En revanche, l'article 1729 du code général des impôts n'étant pas modifié, la majoration de 80 % ne serait pas applicable aux montages à but principalement fiscal. Le dispositif proposé constitue donc une règle d'assiette, qui n'entraîne pas en tant que telle l'application automatique de sanctions fiscales.

Les clauses anti-abus générales et ciblées et les interrogations qu'elles suscitent

Parallèlement à l'abus de droit, d'autres outils ciblés contre l'utilisation abusive de dispositifs à des fins fiscales existent en droit français et européen.

• Les différentes clauses anti-abus

Deux types de clauses anti-abus existent : celles à portée générale et celles ciblant un régime particulier.

Les premières, également connues sous l'acronyme anglais de « GAAR » (« *general anti-abuse rules* »), se retrouvent :

– à l'article 6 de la directive « ATAD » du 12 juillet 2016 précitée, qui permet de ne pas tenir compte des montages qui tombent dans son champ ;

– à l'article 7§1 de la Convention multilatérale de l'OCDE du 7 juin 2017, qui prive du bénéfice d'un avantage prévu par une convention fiscale les montages qu'elle vise (réservée aux conventions, il s'agit bien d'une clause anti-abus générale en ce qu'elle n'est pas propre à un type de revenu en particulier).

D'autres sont spécifiques à un régime en particulier :

– la clause anti-abus du régime mère-fille, prévue par une Directive (UE) 2015/121 du Conseil du 27 janvier 2015 et transposée en droit français à l'article 119 ter du CGI L'article 145 du CGI relatif au régime mère-fille renvoyant au 3 de cet article 119 ter qui contient la clause anti-abus.;

– la clause anti-abus prévue par la directive portant sur le régime spécial des fusions (Article 11 de la directive n° 90/434/CEE du Conseil du 23 juillet 1990 et récemment intégrée au III de l'article 210-0 A du CGI Article 23 de la loi n° 2017-1775 du 28 décembre 2017 de finances rectificative pour 2017.;

– certaines clauses conventionnelles ciblant l'imposition des intérêts, des redevances ou des dividendes () À titre d'exemple, la convention fiscale franco-britannique prévoit de telles clauses spéciales sur les intérêts (article 11§7) et les redevances (article 12§5)..

• Le mécanisme d'application des clauses anti-abus européennes

Ces clauses retiennent une rédaction similaire excluant le bénéfice d'un avantage prévu par le texte auquel elles se rattachent :

« 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. [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. » ¹ *Extraits de l'article 6 de la directive « ATAD » précitée.*

L'analyse intervient en deux temps. Il n'y a pas d'avantage si :

– le montage a pour objectif principal ou comme un de ses objectifs principaux l'obtention d'un avantage fiscal (c'est le motif « principalement fiscal ») qui va à l'encontre de l'objet ou de la finalité du texte concerné ;

– et si un tel montage n'est pas authentique si sa mise en place est dépourvue de motifs économiques valables reflétant la réalité économique.

Le premier temps n'est pas très éloigné de l'abus de droit français : la méconnaissance de l'esprit (de la finalité) de la norme est exigée, et si le motif fiscal doit être principal et non exclusif, la logique d'ensemble est similaire.

En revanche, le second temps paraît complexifier le raisonnement et donc l'application concrète des clauses anti-abus européennes dans la mesure où la motivation principalement fiscale contraire à l'esprit de la norme ne suffit pas : il faut une absence d'authenticité, définie par rapport à la réalité économique du montage : cette seconde étape permet à l'administration de s'assurer que les objectifs économiques mis en avant par le contribuable correspondent à la réalité économique de l'opération.

Si, de prime abord, le second temps paraît donc devoir être vue comme une seconde condition restreignant le champ de la première, subordonnant en plus de la motivation principalement fiscale contraire à la finalité du texte son absence de réalité économique, pourquoi, alors, parler « *d'un des objectifs principaux* » ?

En effet, un montage pourrait avoir plusieurs objectifs principaux, dont l'un fiscal, mais d'autres parfaitement valables économiquement. Dans cette hypothèse, quel temps du raisonnement doit primer ? Le second, excluant l'application de la clause face à des motifs commerciaux valables ? Ou le premier, conduisant à appliquer la clause ? La lettre de la clause militerait pour retenir la première solution – et écarter la clause – mais l'ajout de la référence aux motifs commerciaux valables prive, peu ou prou, de tout effet l'intérêt et la portée de la référence à une pluralité d'objectifs principaux.

• L'appréhension délicate du caractère « principal » de l'objet fiscal

Les clauses anti-abus d'inspiration européenne ou celle prévue dans la Convention multilatérale de l'OCDE s'appliquent dès lors que les considérations fiscales constituent l'objet principal d'une opération ou l'un de ses objets principaux.

Ce caractère principal n'est pas évident à appréhender : cela vise-t-il une acception majoritaire ?

Lorsque le motif fiscal est l'un des « *objets principaux* » de l'opération, peut-on réellement sanctionner cette dernière par un redressement ou la privation d'un avantage, alors qu'il est tout à fait envisageable que les motifs non fiscaux soient majoritaires ?

Dans le cadre de l'avis de la commission des finances sur le projet de loi autorisant la ratification de la Convention multilatérale de l'OCDE, Mme Bénédicte Peyrol a déjà eu l'occasion de soulever ces difficultés, mais aussi d'y apporter des éléments de réponse ⁽¹⁾

La clause anti-abus prévue à l'article 7 de cette Convention, si elle vise le caractère principal de l'objet fiscal, ne devrait ainsi jouer que si cet objet est en réalité déterminant : les commentaires du modèle de convention fiscale de l'OCDE précisent que la clause n'est pas censée jouer lorsque l'obtention de l'avantage fiscal « *n'aurait pas justifié la conclusion d'un montage ou d'une transaction* » et que la forme du montage ou de la transaction « *n'a pas été dictée par des considérations liées à l'obtention d'un avantage* » ⁽²⁾ *Modèle de convention OCDE, mise à jour 2017, § 18*

• L'interprétation des clauses anti-abus par la Cour de justice

Au-delà de la portée à donner à la notion d'objet fiscal principal, il convient de souligner l'interprétation relativement stricte – et reposant sur des termes différents – que fait la Cour de justice de l'Union européenne des outils anti-abus.

Ainsi qu'il a été vu, les clauses européennes prévoient, en plus d'un objet fiscal principal, des conditions tenant à la méconnaissance de la finalité du texte et à l'authenticité du montage, c'est-à-dire à l'existence ou non de motifs commerciaux valables reflétant la réalité économique.

De telles clauses anti-abus ne devraient donc jouer qu'à l'égard de montages dépourvus de toute réalité économique, c'est-à-dire artificiels, notion plus restrictive que la simple exigence d'un objet principalement fiscal ⁽³⁾.

Cette artificialité fait écho à la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) qui fait preuve d'une interprétation assez stricte des dispositifs restreignant les libertés du droit de l'Union européenne en sanctionnant les montages « *purement artificiels* », ce qu'elle a formellement consacré dans son célèbre arrêt *Cadbury Schweppes* du 12 septembre 2006 *C-196/04*, §55, et récemment rappelé dans l'arrêt *Eqiom* du 7 septembre 2017 *C-6/16*, §30

Pour apprécier le caractère abusif d'une opération, la Cour de justice retient, s'agissant de l'objet fiscal, son caractère « essentiel » *C-255/02*, §75 et §86, ou « prépondérant » CJUE, 10 novembre 2011, *Foggia*, *C-126/10*, §35 plutôt que « principal ».

Dans ces conditions, une clause anti-abus reposant sur le caractère « principal » de l'objet fiscal pourrait se révéler contraire au droit primaire de l'Union européenne, plus particulièrement aux libertés d'établissement et de circulation des capitaux. Loin d'être une fiction, cette question nourrit d'abondants débats doctrinaux. Il y a par ailleurs lieu de relever que la rédaction initiale de la proposition de directive « ATAD » élaborée par la Commission retenait un objet « *essentiellement* » fiscal.

LA NOUVELLE JURISPRUDENCE DE LA CJUE DU 26 FEVRIER 2019

LES NOUVEAUX PRINCIPES
LIBRE CIRCULATION DES CAPITAUX OUI
DISSIMULATION FISCALE NON

Dans un arrêt du 26 février 2019 la grande chambre de la CJUE vient d'autoriser les états membres à refuser l'application de la directive mère fille si le bénéficiaire effectif n'est pas connu ou en cas en présence d'une pratique frauduleuse ou abusive,

C-116/16 Arrêt 26/02/2019 T Danmark

Conclusions de l'avocat général Mme Juliane Kokott

Lire aussi Affaires jointes [C-115/16](#), C-118/16, C-119/16 et C-299/16

Les demandes de décision préjudicielle portent sur l'interprétation de la directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents (JO 1990, L 225, p. 6), telle que modifiée par la directive 2003/123/CE du Conseil, du 22 décembre 2003 (JO 2003, L 7, p. 41) (ci-après la « directive 90/435 »), ainsi que des articles 49, 54 et 63 TFUE.

Ces demandes ont été présentées dans le cadre de litiges opposant le Skatteministeriet (ministère des Impôts, Danemark) à T Danmark et Y Denmark Aps au sujet de l'obligation faite à ces sociétés d'acquitter un impôt retenu à la source en raison du paiement, par celles-ci, de dividendes à des sociétés non-résidentes considérées, par l'autorité fiscale, comme n'étant pas les bénéficiaires effectifs de ces dividendes et ne pouvant pas, dès lors, bénéficier de l'exonération de la retenue à la source prévue par la directive 90/435.

Par ces motifs, la Cour (grande chambre) dit pour droit

Le principe général du droit de l'Union selon lequel les justiciables ne sauraient frauduleusement ou abusivement se prévaloir des normes du droit de l'Union doit être interprété en ce sens que le bénéfice de l'exonération de la retenue à la source sur les bénéfices distribués par une filiale à sa société mère, prévue à l'article 5 de la directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, telle que modifiée par la directive 2003/123/CE du Conseil, du 22 décembre 2003, doit, en présence d'une pratique frauduleuse ou abusive, être refusé à un contribuable par les autorités et les juridictions nationales, même en l'absence de dispositions du droit national ou conventionnel prévoyant un tel refus.

La preuve d'une pratique abusive nécessite, d'une part, un ensemble de circonstances objectives d'où il résulte que, malgré un respect formel des conditions prévues par la réglementation de l'Union, l'objectif poursuivi par cette réglementation n'a pas été atteint et, d'autre part, un élément subjectif consistant en la volonté d'obtenir un avantage résultant de la réglementation de l'Union en créant artificiellement les conditions requises pour son obtention. La réunion d'un certain nombre d'indices peut attester de l'existence d'un abus de droit, pour autant que ces indices sont objectifs et concordants. Peuvent constituer de tels indices, notamment, l'existence de sociétés relais n'ayant pas de justification économique ainsi que le caractère purement formel de la structure du groupe de sociétés, du montage financier et des prêts

En vue de refuser de reconnaître à une société la qualité de bénéficiaire effectif de dividendes ou d'établir l'existence d'un abus de droit, une autorité nationale n'est pas tenue d'identifier la ou les entités qu'elle considère comme étant les bénéficiaires effectifs de ces dividendes

Dans une situation dans laquelle le régime, prévu par la directive 90/435, telle que modifiée par la directive 2003/123, d'exonération de la retenue à la source sur les dividendes versés par une société résidente d'un État membre à une société résidente d'un autre État membre n'est pas applicable en raison de la constatation de l'existence d'une fraude ou d'un abus, au sens de l'article 1^{er}, paragraphe 2, de cette directive, l'application des libertés consacrées par le traité FUE ne saurait être invoquée pour mettre en cause la réglementation du premier État membre régissant l'imposition de ces dividendes.

LA POSITION DE L OCDE

La cour se réfère expressément aux règles OCDE (§3à7)
Lors d'une nouvelle révision des commentaires intervenue au cours de l'année 2014, des précisions ont été apportées concernant les notions de « bénéficiaire effectif » ainsi que de « société relais ». Le point 10.3 de cette version des commentaires indique ainsi qu'« il existe de nombreux moyens de traiter le problème des sociétés relais et, plus généralement, les risques de chalandage fiscal, notamment par des dispositions spécifiques anti-abus dans les conventions, les règles générales anti-abus, les règles faisant primer le fond sur la forme et les règles de “substance économique” »

Bénéficiaire effectif :
il doit être prouvé par le contribuable (HOLCIM CAA Versailles 3/07/18 suite)

LES NOUVELLES REGLES ANTI ABUS EN MATIERE FINANCIERE

Limitation de la déductibilité des charges financières (art. 34 LF pour 2019)

La LF 2019 procède à une importante réforme des mécanismes actuels de limitation des charges financières.

Cette réforme procède de la transposition par la France de la Directive ATAD, et plus particulièrement son article 4 relatif à la déduction des charges financières. Même si la France a obtenu le 20 juillet 2018 le droit de différer la transposition de ce mécanisme de « barrière d'intérêts » à 2024, elle a finalement choisi de se conformer à la date prévue par la directive, c'est-à-dire le 1^{er} janvier 2019.

Est ainsi instaurée une règle générale de plafonnement de la déductibilité des charges financières nettes à 30 % du résultat avant impôts, intérêts, provisions et amortissements (EBITDA) ou à 3 M€ si ce montant est supérieur, avec une déclinaison plus restrictive en cas de sous-capitalisation. En cohérence, un certain nombre de dispositifs existants sont supprimés.

La France était jusqu'alors dotée de plusieurs mécanismes de limitation de la déduction des charges financières :

Limitation des intérêts servis aux associés au-delà d'un certain taux ([CGI, art. 39-1-3°](#) et [212-I a](#))

Condition d'imposition minimale des entreprises prêteuses liées ([CGI, art. 212, I-b](#))

Dispositif de lutte contre la sous-capitalisation ([CGI, art. 212, II et suivants](#))

« Amendement Carrez » (dont la portée a été substantiellement affaiblie par la LF 2018, [CGI, art. 209-IX](#))

« Amendement Charasse » en intégration fiscale ([CGI, art. 223 B](#))

Mécanisme de plafonnement global des charges financières, ou mécanisme dit « du rabot » ([CGI, art. 212 bis](#)), qui prévoit que les entreprises soumises à l'IS dont le montant des charges financières nettes atteint au moins 3 M€ doivent réintégrer 25 % du montant de ces charges pour la détermination de leur résultat imposable.

Sont purement et simplement supprimés le mécanisme du rabot, ainsi que l'amendement Carrez (récemment déclaré conforme – sous réserve – à la Constitution, [décision n° 2018-748 QPC du 30 novembre 2018, Sté Zimmer Biomet France Holdings](#)). Par ailleurs, la lutte contre la sous-capitalisation n'est plus instrumentée par un dispositif spécifique, ce dernier étant

également supprimé, mais par des modalités d'application plus restrictives du dispositif général de plafonnement.

Enfin, ces mesures sont transposées dans le cadre de l'intégration fiscale.

Dispositif général de plafonnement de la déductibilité des charges financières

Champ d'application et définitions

Les charges financières nettes supportées par une entreprise seront désormais déductibles du résultat fiscal soumis à l'IS dans la limite de 30 % de l'EBITDA fiscal ou de 3 M€ si ce montant est supérieur.

Par charges financières nettes, on entend l'excédent de charges financières déductibles (après application du dispositif de l'[article 212-I du CGI](#), c'est-à-dire taux maximal et dispositif anti-hybrides) par rapport aux produits financiers imposables et autres revenus équivalents perçus par l'entreprise.

Les charges et produits financiers correspondent aux intérêts sur toutes les formes de dette, c'est-à-dire ceux afférents aux sommes laissées ou mises à disposition de l'entreprise ou par l'entreprise, y compris :

RAPPORT DU COMITE DE L ABUS DE DROIT FISCAL 2018

A. Nombre d'affaires reçues et d'avis rendus au cours de l'année 2018ⁱ

En 2018, le Comité, saisi de **46** affaires, a examiné **33** dossiers au cours des **10** séances qu'il a tenues (**13** dossiers reçus en 2017 et **20** dossiers reçus en 2018).

Dans une affaire, le contribuable s'est désisté de sa demande de saisine du Comité avant examen de son dossier en séance.

TYPOLOGIE DES AFFAIRES (par impôt)	NOMBRE D'AFFAIRES		AVIS RENDUS	
	<u>Reçues</u> en 2018	<u>Examinée</u> s en 2018	<u>Favorables</u> à la mise en œuvre de la procédure de l'abus de droit fiscal	<u>Défavorables</u> à la mise en œuvre de la procédure de l'abus de droit fiscal
Droits d'enregistrement et impôt de solidarité sur la fortune <i>(dont Impôt de solidarité sur la fortune)</i>	2 (0)	2 (1)	2 (1)	- -
Impôt sur le revenu	38 ^(*)	25	22	3
Impôt sur les sociétés et retenue à la source	5	5	3	2
Impôts directs locaux	-	-	-	-
Taxe sur la valeur ajoutée	1	1	-	1
TOTAL	46	33	27	6

NB: Il reste, au 31 décembre 2018, 25 affaires en stock : 2 affaires en matière de droits d'enregistrement, 22 concernant l'impôt sur le revenu et 1 l'impôt sur les sociétés.

(*) dont 1 affaire dans laquelle le contribuable s'est désisté avant la séance.

La progression du nombre de saisines du Comité, enregistrée depuis 2016 après un net recul de l'activité en 2014 et 2015, est confirmée en 2018.

Si le nombre de dossiers examinés par le Comité décroît (33 affaires examinées en 2018 contre 43 en 2017 et 49 en 2016), cette baisse est essentiellement due à la présence, au titre des années précédentes, de séries de dossiers connexes à une même affaire. L'activité reste en réalité stable avec 26 affaires « principales » examinées par le Comité en 2018, contre 21 en 2017 et 26 en 2016.

La typologie par impôt des affaires examinées par le Comité est également constante. La très grande majorité des affaires examinées concerne, une nouvelle fois, l'impôt sur le revenu (75,6 % des affaires examinées en 2018 contre 81,4 % en 2017 et 79,6 % en 2016) et il est de nouveau noté une baisse de la proportion des affaires concernant les droits d'enregistrement, qui ne représentent plus que 6 % des avis rendus par le Comité en 2018.

Le tableau ci-dessous récapitule les dossiers examinés par le Comité au cours de l'année 2018.

NATURE DE L'IMPOT	MOTIFS	Références des affaires
Droits d'enregistrement et ISF (2)	<ul style="list-style-type: none"> - Donations successives dans le but d'éluider les droits de donation entre non parents (1) - Impôt de solidarité sur la fortune (1) 	2017-30 2017-31
Impôt sur le revenu (25)	<ul style="list-style-type: none"> - Plus-values mobilières <ul style="list-style-type: none"> - Régime du sursis d'imposition, opérations de donation-cession et d'apport-cession (CGI, art. 150-0 B) (7) - Opérations d'apport avec soulte (1) - Utilisation abusive de PEA (2) - Revenus de capitaux mobiliers : <ul style="list-style-type: none"> - Opérations d'apport avec soulte (14) - Vente fictive dissimulant une libéralité au dirigeant (1) 	2017-35, 2017-37, 2017-38, 2018-06, 2018-07, 2018-08, 2018-12 2018-01 2018-16, 2018-17 2017-34, 2017-40, 2017-41, 2017-42, 2017-43, 2017-44, 2018-04, 2018-05, 2018-09, 2018-10, 2018-11, 2018-15, 2018-21, 2018-22 2018-03

<p>Impôt sur les sociétés et retenue à la source (5)</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Charges financières : prêt dissimulant un apport en capital (1) - Contournement des dispositions de l'article 212 du CGI (sous-capitalisation) (1) - Endettement artificiel par l'intermédiaire d'un holding de rachat (1) - Abus de convention fiscale internationale (1) - Vente fictive dissimulant une libéralité au dirigeant (1) 	<p>2017-36</p> <p>2017-39</p> <p>2018-14</p> <p>2018-24</p> <p>2018-02</p>
<p>TVA (1)</p>	<p>- TVA sur la marge – Vente de terrain à bâtir (1)</p>	<p>2018-13</p>