

---

*ARTICLE 48 bis (nouveau)*  
(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**

**Commentaire :** 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.

**I. LE DROIT EXISTANT**

**A. L'ABUS DE DROIT : UNE OPÉRATION AU MOTIF EXCLUSIVEMENT FISCAL, ENTRAÎNANT UNE MAJORATION DE 80 % DES DROITS**

Définie à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, **la procédure de l'abus de droit ne peut être mise en œuvre que si l'administration apporte la preuve que les opérations ont un caractère fictif ou qu'elles ont un motif *exclusivement* fiscal<sup>1</sup> :** « 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** ».

**La charge de la preuve incombe toujours à l'administration fiscale.**

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

---

<sup>1</sup> La doctrine distingue clairement ces deux cas de figure : **abus de droit par simulation** (actes fictifs ou déguisés, recours à des prête-noms etc.) et **abus de droit par fraude à la loi** (lorsque le motif est *exclusivement* fiscal). Dans ce deuxième cas, ce n'est donc pas une méconnaissance de la lettre de la loi mais de son esprit qui est sanctionnée.

L'article L. 64 B du livre des procédures fiscales apporte une garantie supplémentaire 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* ».

Bien qu'assorti de ces garanties, **l'abus de droit est l'outil le plus puissant de l'arsenal anti-abus français en matière fiscale.**

En effet, en application du *b* de l'article 1729 du CGI, **l'abus de droit entraîne l'application d'une majoration de 80 % des droits dus**, soit la majoration la plus élevée possible, qui est également applicable en cas de manœuvres frauduleuses ou de dissimulation. La majoration est ramenée à 40 % si le contribuable n'a pas été à l'initiative du montage constitutif d'abus de droit ou n'en est pas le principal bénéficiaire.

#### **B. LES CLAUSES ANTI-ABUS : DES RÈGLES D'ASSIETTE D'ORIGINE CONVENTIONNELLE ET EUROPÉENNE**

Si l'abus de droit « interne » est un dispositif ancien et relativement stable, **les clauses anti-abus prévues par le droit international et européen ont quant à elle vu leur champ d'application s'étendre de manière très importante ces dernières années.**

Ainsi, l'article 6 de la directive « ATAD » du 12 juillet 2016<sup>1</sup>, que vise à transposer l'article 48 du présent projet de loi de finances au nouvel article 205 A du code général des impôts, contient **une clause anti-abus générale qui permet d'écarter un montage dont l'un des objets principaux est d'obtenir un avantage fiscal en matière d'impôt sur les sociétés.**

---

<sup>1</sup> Directive (UE) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur (ATAD).

D'autres clauses anti-abus spécifiques, déjà transposées en droit interne, reprennent la même rédaction. Ainsi en est-il de **la clause anti-abus du régime mère-fille** prévue au 3 de l'article 119 *ter* du code général des impôts<sup>1</sup>, et de **la clause anti-abus du régime spécial des fusions** prévue au III de l'article 210-0 A du code général des impôts<sup>2</sup>.

### Convention OCDE

#### Article 7

#### Prévenir l'utilisation abusive des conventions

*Nonobstant toute disposition d'une Convention fiscale couverte, un avantage au titre de la Convention fiscale couverte ne sera pas accordé au titre d'un élément de revenu ou de fortune s'il est raisonnable de conclure, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances propres à la situation, que l'octroi de cet avantage était l'un des objets principaux d'un montage ou d'une transaction ayant permis, directement ou indirectement, de l'obtenir, à moins qu'il soit établi que l'octroi de cet avantage dans ces circonstances serait conforme à l'objet et au but des dispositions pertinentes de cette Convention fiscale couverte.*

### Directive « ATAD »

#### Article 6

#### 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.*

De même, l'article 7§1 de la convention multilatérale de l'OCDE pour la mise en œuvre des mesures du plan BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) de lutte contre l'érosion de la base fiscale et le transfert de bénéfices prévoit **une clause anti-abus dite du « critère des objets principaux » (COP)** qui permet de refuser les avantages des conventions fiscales dès lors que l'un des objets principaux du montage est d'obtenir un avantage fiscal indu.

---

<sup>1</sup> Introduit par l'article 29 de la loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015 de finances rectificative pour 2015, cet article transpose la directive (UE) 2015/121 du Conseil du 21 janvier 2015 modifiant la directive 2011/96/UE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et aux filiales d'États membres différents.

<sup>2</sup> Introduit par l'article 23 de la loi n° 2017-1775 du 28 décembre 2017 de finances rectificative pour 2017, cet article transpose la directive 2009/133/CE du conseil du 19 octobre 2009 modifiant la directive 90/434/CEE du Conseil du 23 juillet 1990 modifiant la directive 2011/96/UE concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents.

**Des clauses analogues figurent dans certaines conventions fiscales signées par la France**, soit en tant que clauses anti-abus générales, soit en tant que clauses anti-abus spécifiques, notamment applicables aux revenus passifs (intérêts, dividendes, redevances). D'autres, encore, sont prévues par **le droit interne dès lors que des flux financiers transnationaux sont concernés** : l'article 209 B du code général des impôts, par exemple, permet d'imposer en France les revenus distribués par une société française à une société liée établie dans un régime fiscal privilégié, sauf si la société française démontre que les opérations « *ont principalement un objet et un effet autres que de permettre la localisation de bénéfices dans un État ou territoire où elle est soumise à un régime fiscal privilégié* ».

**Le champ d'application des clauses anti-abus fondées sur le critère de l'objet principal, et non plus exclusif, est donc de plus en plus étendu.**

Toutefois, ces clauses restent à ce jour limitées, d'une part, aux cas où les conventions fiscales sont applicables (c'est-à-dire pour les opérations internationales, tous impôts confondus), et d'autre part, à l'impôt sur les sociétés au niveau européen (*via* la directive ATAD et les clauses relatives au régime mère-fille et au régime des fusions). Schématiquement, la situation pourrait être résumée ainsi :

#### Champ d'application des mesures anti-abus

	Impôt sur les sociétés	Autres impôts
Droit conventionnel et droit européen	<b>But principalement fiscal</b>	<b>But principalement fiscal</b>
Droit interne	<b>But principalement fiscal</b>	<b>But exclusivement fiscal (abus de droit)</b>

Source : commission des finances

Par ailleurs, il convient de souligner que **l'abus de droit constitue une règle de nature répressive**, entraînant l'application de pénalités de 80 %, tandis que **les clauses anti-abus, qu'elles soient de niveau national, européen ou conventionnel, sont de simples règles d'assiette** : elles permettent d'écarter un montage en raison de son caractère principalement fiscal et d'effectuer les redressements correspondants, mais n'entraînent pas, en tant que telles, l'application de sanctions fiscales – sans que celles-ci soient pour autant exclues.

---

## II. LE DISPOSITIF ADOPTÉ PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE

Le présent article a été introduit par la commission des finances de l'Assemblée nationale à **l'initiative de notre collègue députée Bénédicte Peyrol**. L'amendement présenté en séance publique par Joël Giraud, rapporteur général au nom de la commission des finances, a été adopté avec l'avis favorable du Gouvernement.

**Il vise à étendre la procédure de l'abus de droit aux opérations qui ont un motif principalement fiscal, et non plus exclusivement fiscal.**

À cet effet, un nouvel article L. 64 A serait introduit au sein du livre des procédures fiscales, sur le modèle de l'article L. 64 précité : *« 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'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 ».*

Le dispositif proposé, **complémentaire de la clause anti-abus introduite à l'article 205 A du code général des impôts** par l'article 48 du présent projet de loi de finances, **permet donc d'étendre celles-ci à l'ensemble des impôts**, et non plus seulement à l'impôt sur les sociétés.

**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.**

Le présent article vise également à **étendre à ce nouveau dispositif la procédure de rescrit prévue à l'article L. 64 B du livre des procédures fiscales.**

Par un sous-amendement de Joël Giraud, rapporteur général de la commission des finances, **l'Assemblée nationale a décalé d'un an l'application de ce dispositif, qui s'appliquerait aux rectifications notifiées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2021 portant sur des actes réalisés à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2020.**

### III. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

#### A. L'ABUS DE DROIT, UN OUTIL PUISSANT DONT L'EXTENSION BRUTALE N'EST PAS ENVISAGEABLE...

Le présent article est la traduction de **la proposition n° 6 du rapport de notre collègue députée Bénédicte Peyrol sur l'évasion fiscale internationale des entreprises**, présenté le 12 septembre 2018<sup>1</sup> : « *assouplir l'abus de droit, dans la branche de fraude à la loi, pour l'appliquer aux opérations à motivation fiscale principale et non plus exclusive, tout en réservant les majorations prévues aux motifs exclusivement fiscaux, et clarifier l'articulation des différentes clauses anti-abus* ».

Il convient à cet égard de rappeler que **l'abus de droit constitue un outil très puissant, dans la mesure où il entraîne une majoration de 80 % des droits dus.**

#### 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
<b>Abus de droit</b> (art. L. 64 LPF) Motif <i>exclusivement</i> fiscal	255	262	740	113	171
<b>Clause anti-abus du régime mère-fille</b> (art. 119 <i>ter</i> et 145 CGI) Motif <i>principalement</i> fiscal	100	85	32	14	33

Source : Direction générale des finances publiques (DGFIP)

**Compte tenu des conséquences très lourdes qui s'y attachent, la procédure d'abus de droit a par nature vocation à rester limitée aux cas de fraude les plus manifestes, et définis de manière stricte.**

À cet égard, on rappellera que **le Législateur avait, lors de l'examen du projet de loi de finances pour 2014<sup>2</sup>, souhaité étendre aux montages à but *principalement* fiscal le champ d'application de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, et par là même l'application de la majoration de 80 % des droits prévue à l'article 1729 du code général des impôts.**

**Cette disposition avait été censurée par le Conseil constitutionnel pour incompétence négative du Législateur<sup>3</sup>, le juge constitutionnel considérant que, compte tenu des conséquences attachées à la procédure de l'abus de droit fiscal, le législateur ne pouvait étendre celle-ci aux**

<sup>1</sup> Rapport d'information n° 1236 (2018-2019) Bénédicte Peyrol, rapporteure de la mission d'information relative à l'évasion fiscale internationale des entreprises, déposé le 12 septembre 2018.

<sup>2</sup> Article 100 de la loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014.

<sup>3</sup> Décision n° 2013-685 DC du 29 décembre 2013, considérants 112 à 119.

---

montages à but principalement fiscal sans méconnaître le principe constitutionnel de légalité des délits et des peines et l'objectif de valeur constitutionnelle d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi, ce dernier imposant « *d'adopter des dispositions suffisamment précises et des formules non équivoques afin de prémunir les sujets de droit contre une interprétation contraire à la Constitution ou contre le risque d'arbitraire, sans reporter sur des autorités administratives ou juridictionnelles le soin de fixer des règles dont la détermination n'a été confiée par la Constitution qu'à la loi* ».

**Votre rapporteur général souscrit pleinement à l'analyse du Conseil constitutionnel : l'incertitude qui pèse sur la définition précise d'un acte à motif principalement fiscal, dont l'appréciation est laissée à l'administration, interdit d'y attacher l'application d'une sanction fiscale aussi importante qu'une majoration de 80 %.**

Compte tenu de ces éléments, **toute extension de la procédure de l'abus de droit ne doit être envisagée qu'avec la plus grande prudence**, afin de ne pas s'exposer à une nouvelle censure par le Conseil constitutionnel.

***B. ...MAIS DONT L'ASSOUPPLISSEMENT, SOUS LA FORME D'UNE RÈGLE D'ASSIETTE, PARAÎT AUJOURD'HUI OPPORTUN***

**Le dispositif proposé par le présent article diffère de la tentative de 2013. Son adoption paraît opportune pour trois raisons.**

**Premièrement, le nouvel article L. 64 B du livre des procédures fiscales, s'il reprend la rédaction de l'article L. 64 relatif à l'abus de droit, n'entraînerait pas, pour autant, l'application de la majoration de 80 %.** À l'instar des clauses anti-abus nationales, européennes et conventionnelles existantes, il se présente donc comme **une simple règle d'assiette** permettant d'écarter les montages concernés.

Le dispositif proposé aboutirait, pour reprendre l'expression de notre collègue députée Bénédicte Peyrol dans son rapport précité de septembre 2018, à un « **abus de droit à deux étages** », où seul le « second étage », fondé sur un motif exclusivement fiscal, entraînerait l'application de la majoration de 80 %.

**Ce mécanisme en « étages » permettrait d'assurer la conformité du dispositif aux exigences du Conseil constitutionnel telles qu'elles ressortent de sa décision sur la clause anti-abus du régime des sociétés mères<sup>1</sup> : « considérant que les dispositions contestées ne modifient pas les dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales ; qu'elles se bornent à prévoir une nouvelle condition à laquelle est subordonné le bénéfice du régime fiscal dérogatoire des sociétés mères ; que ces dispositions déterminent donc une règle d'assiette ; que le non-respect de cette condition n'emporte pas l'application des**

---

<sup>1</sup> Décision n° 2015-726 DC du 29 décembre 2015 sur la loi de finances rectificative pour 2015, considérant n° 12.

*majorations du b de l'article 1729 du code général des impôts en cas d'abus de droit au sens de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales ; que les dispositions contestées ont un objet différent de celui des dispositions déclarées non conformes ; que, par suite, en adoptant les dispositions contestées, le législateur n'a pas méconnu l'autorité qui s'attache, en vertu du troisième alinéa de l'article 62 de la Constitution, à la décision du Conseil constitutionnel du 29 décembre 2013 » relative à l'abus de droit (cf. *supra*).*

Comme l'a résumé Olivier Fouquet dans son commentaire sur cette décision<sup>1</sup>, « *le mot "principal" est insuffisamment précis lorsqu'il s'applique à un texte déterminant l'application d'une pénalité, comme dans le cas de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, mais il est en revanche suffisamment précis s'agissant d'un texte d'assiette* ».

Deuxièmement, le dispositif proposé va dans le sens d'une harmonisation du droit applicable, au bénéfice à la fois de la sécurité juridique du contribuable et de l'efficacité du contrôle fiscal. En effet, les évolutions récentes du droit international, avec la convention multilatérale de l'OCDE, fortement soutenue puis signée par la France, et du droit européen, avec la transposition de la clause anti-abus de la directive « ATAD », vont dans le sens d'une généralisation des dispositifs visant les montages à but *principalement* fiscal. Il ne serait pas souhaitable de laisser que persiste un traitement différent pour les seuls montages nationaux impliquant des impôts autres que l'impôt sur les sociétés.

Troisièmement, il existe en pratique une convergence croissante entre l'interprétation de l'abus de droit par le Conseil d'État et la définition d'un montage à but *principalement* fiscal au sens des conventions fiscales et du droit de l'Union européenne, comme le relève le rapport précité de notre collègue députée Bénédicte Peyrol. Ainsi :

- le Conseil d'État considère que le principe d'exclusivité autorise un avantage autre que fiscal, si celui-ci est dérisoire ou minime<sup>2</sup>, et que l'interposition d'une société puisse être qualifiée d'artificielle si elle est réalisée dans un but purement fiscal, quand bien même ladite société disposerait de moyens suffisants et exercerait une activité réelle<sup>3</sup> ;

- la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) se montre quant à elle plus restrictive dans l'application des clauses anti-abus, estimant que celles-ci ne sont applicables que dans le cas de montages artificiels, c'est-à-dire dépourvus de toute réalité économique. En pratique, les décisions de la CJUE retiennent souvent le caractère « essentiel » ou « prépondérant », plutôt que « principal », de l'objet fiscal d'une opération.

---

<sup>1</sup> Olivier Fouquet, « Dispositif anti-abus et poursuite d'un but principalement fiscal – à propos de la décision n° 2015-726 DC du 29 décembre 2015 sur la loi de finances rectificative pour 2015 », *revue de droit fiscal*, 28 janvier 2016.

<sup>2</sup> Conseil d'État, 17 juillet 2013, SARL Garnier Choiseul Holding.

<sup>3</sup> Conseil d'État, 11 mai 2015, SA Natixis banques populaires.



Il semble donc que le contenu de l'abus de droit et celui des clauses anti-abus se rapprochent progressivement, autour d'une appréciation au cas par cas du caractère « déterminant » de l'objet fiscal.

Ces dernières années ont permis aux juridictions nationales et européennes d'affiner le contenu de la notion d'objet « principalement » fiscal, de sorte que l'insécurité juridique qu'une telle notion pouvait emporter est moindre qu'auparavant. **En matière de fiscalité internationale, la clause anti-abus du « critère des objets principaux » est devenue le principal outil anti-abus**, que l'OCDE s'attache à détailler dans le cadre du plan « BEPS » et dans la mise à jour régulière des commentaires du modèle de convention fiscale.

Enfin, il peut être utile de **disposer en droit interne d'une clause anti-abus générale analogue à celle des conventions fiscales** lorsque, par exemple, **des opérations sont effectuées sur le territoire national dans le but de contourner les dispositions des conventions fiscales**, sans que ces dernières puissent en toute rigueur être opposables au contribuable. **C'est par exemple le cas des opérations d'arbitrage de dividende** mises en lumière par les récentes révélations du *Monde* et de plusieurs médias internationaux dans le cadre de l'enquête sur les « *CumEx Files* » : dans le cadre du schéma « interne », le propriétaire de l'action prête celle-ci, autour de la date du versement des dividendes, à un résident français. Celui-ci, qui n'est soumis à aucune retenue à la source, rétrocède ensuite le dividende à son bénéficiaire réel sous la forme d'un flux financier indirect, en échange d'une commission.

Lors de l'examen de la première partie du présent projet de loi de finances, **le Sénat a adopté à l'unanimité un amendement visant à faire échec à ces opérations d'arbitrage de dividendes**, issu des travaux du groupe de suivi de la commission des finances du Sénat sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales.

**Décision de la commission : votre commission vous propose d'adopter cet article sans modification.**