
TITRE IV

DISPOSITIONS PERMANENTES

I. - MESURES FISCALES ET BUDGÉTAIRES NON RATTACHÉES

ARTICLE 48

(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

Commentaire : le présent article prévoit de transposer l'article 6 de la directive du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale dite « ATAD » (*anti tax avoidance directive*) en introduisant une clause anti-abus général en matière d'impôt sur les sociétés.

I. LE DROIT EXISTANT

En matière de contrôle et de rectification de l'impôt, deux mécanismes doivent être distingués :

- l'abus de droit, prévu à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, qui constitue un mécanisme traditionnel visant tous les impôts et de nature répressive, permettant à la fois une rectification et une sanction du contribuable ;

- des clauses anti-abus spécifiques, introduites en droit national sous l'influence de l'Union européenne et de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), qui constituent des règles d'assiette permettant seulement la rectification du montant d'impôt effectivement dû.

A. L'ABUS DE DROIT

1. Une procédure particulièrement large

La notion de l'abus de droit est définie à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, qui 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.* »

La procédure de l'abus de droit fiscal est particulièrement large, puisqu'elle concerne tous les impôts et peut être mise en œuvre indifféremment lorsque la situation constitutive de l'abus porte sur l'assiette, la liquidation de l'impôt ou son paiement.

L'abus de droit comprend **deux cas d'ouverture** :

- **la fictivité**, lorsque les actes présentés à l'administration fiscale ne correspondent pas à la réalité des opérations ;

- **la fraude à la loi**, introduite par la seconde loi de finances rectificative pour 2008¹ ayant confirmé une pratique jurisprudentielle élaborée par le Conseil d'État dès 1981². Sont alors visés les montages qui, tout en respectant la lettre des normes en vigueur, en méconnaissent en réalité l'esprit, sous réserve qu'il soit établi que la motivation du contribuable fut exclusivement fiscale.

L'abus de droit permet donc de **sanctionner des pratiques qui ne sont pas expressément qualifiées de frauduleuses** par les textes applicables tout en étant abusives. Son application nécessite toutefois de démontrer que le but du contribuable était **exclusivement fiscal**.

2. Une procédure de nature répressive

À l'occasion de l'examen du projet de loi de finances pour 2014, **le législateur a entendu assouplir ce critère**, afin de lui substituer une **motivation principalement fiscale**, ce qui a fait l'objet d'une **censure du Conseil constitutionnel** au titre de l'incompétence négative du législateur³. Compte tenu des sanctions prévues dans le cadre de l'abus de droit, **cette**

¹ Article 35 de la loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008 de finances rectificative pour 2008.

² Conseil d'État, 10 juin 1981, *Ministre du budget c/ X*, n° 19079.

³ Conseil constitutionnel, décision n° 2013-685 DC du 29 décembre 2013, *loi de finances pour 2014*, § 112-119.

procédure revêt un caractère répressif, le législateur devant précisément définir son champ d'application.

En effet, lorsqu'il est établi, l'abus de droit permet à **l'administration d'écarter les actes visés. Il en résulte deux conséquences :**

- d'une part, l'administration peut requalifier l'ensemble des actes passés par le contribuable, ce qui peut se traduire par l'assujettissement à l'impôt et le paiement d'intérêts de retard ;

- d'autre part, l'administration peut prononcer des **sanctions fiscales**, prévues au *b* de l'article 1729 du code général des impôts, consistant en l'application d'une majoration de 80 %, ramenée à 40 % si le contribuable n'est pas à l'initiative des actes visés ou n'en est pas le principal bénéficiaire.

Dans ce cadre, **plusieurs garanties procédurales** sont prévues pour le contribuable :

- la **procédure est contradictoire** et l'administration est tenue de **motiver la notification** du redressement et de la sanction ;

- une **procédure de rescrit fiscal** est prévue à l'article L. 64 B du livre des procédures fiscales, permettant au contribuable de soumettre en amont à l'administration fiscale l'opération qu'il envisage et écartant ensuite l'abus de droit si cette dernière a confirmé que l'opération ne constituait pas un abus de droit ou si elle n'a pas répondu dans les six mois suivant sa demande ;

- la possibilité, pour le contribuable comme pour l'administration, de **saisir le comité de l'abus de droit fiscal**. Ce dernier émet un avis, qui **influence ensuite la charge de la preuve** : en cas d'avis favorable au contribuable, si l'administration décide de s'en écarter afin de poursuivre la procédure, elle doit en démontrer le bien-fondé. Dans le cas inverse d'un avis confirmant la décision de l'administration, la charge de la preuve incombe au contribuable.

B. L'APPARITION RÉCENTE DES CLAUSES ANTI-ABUS SPÉCIFIQUES

En parallèle de la procédure de l'abus de droit, **des clauses anti-abus spécifiques ont été introduites plus récemment** sous l'influence conjointe du droit de l'Union européenne et de l'OCDE.

Leur spécificité s'entend soit à raison des opérations visées, soit à raison des actes juridiques concernés.

Trois types de clauses anti-abus existent actuellement :

- **deux clauses anti-abus sectorielles**, relatives au régime mère-fille ou au régime spécial des fusions ;

- **une clause anti-abus de portée générale** appliquée dans le cadre **précis des conventions** fiscales internationales.

1. Les clauses anti-abus sectorielles

a) La clause anti-abus du régime « mère-fille »

Défini à l'article 216 du code général des impôts, le **régime des sociétés mères et filiales, dit « mère-fille »**, vise à éviter les doubles impositions en permettant à une société mère d'être exonérée d'impôt sur les sociétés sur les dividendes reçus de filiales, sous certaines conditions. En effet, ces produits de participation correspondent eux-mêmes, en principe, à des bénéfices déjà imposés au niveau de la société fille.

L'article 29 de la loi de finances rectificative pour 2015¹ a introduit une clause anti-abus relative au régime mère-fille afin de transposer l'article 1^{er} de la directive du 27 janvier 2015 modifiant la directive du 30 novembre 2011 dite « mère-fille »².

La clause anti-abus est prévue au 3 de l'article 119 ter du code général des impôts, qui reprend quasi-littéralement les dispositions de la directive.

Il résulte de cet article que l'exonération de retenue à la source ne s'applique pas « *aux dividendes distribués dans le cadre 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 [de ces mêmes dispositions], n'est pas authentique compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents* ». Il est précisé qu'« *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* ».

La notion d'objectif fiscal « principal » retenue a fait l'objet d'une saisine a priori du Conseil constitutionnel prenant appui sur la décision précitée du 29 décembre 2013³ ayant censuré, à propos de l'abus de droit, le passage d'une motivation exclusivement fiscale à une motivation principalement fiscale.

Le juge constitutionnel a toutefois déclaré conforme à la Constitution la clause anti-abus prévue au 3 de l'article 119 ter du code général des impôts⁴, dans la mesure où, contrairement à l'abus de droit, elle constitue une règle d'assiette et ne revêt pas de caractère punitif.

¹ Loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015 de finances rectificative pour 2015.

² Directive (UE) 2015/121 du Conseil du 27 janvier 2015 modifiant la directive 2011/96/UE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et aux filiales d'États membres différents.

³ Conseil constitutionnel, décision n° 2013-685 DC du 29 décembre 2013, loi de finances pour 2014.

⁴ Conseil constitutionnel, décision n° 2015-726 du 29 décembre 2015, loi de finances rectificative pour 2015, § 12-13.

b) La clause anti-abus du régime spécial des fusions

L'article 210 A du code général des impôts prévoit un régime spécial des fusions, réservé aux personnes morales et organismes passibles de l'impôt sur les sociétés. Il permet de considérer, du point de vue fiscal, la fusion comme une opération intercalaire et non comme une cession. Elle ne donne donc pas lieu à une imposition, mais **un « sursis à imposition »** des profits et des plus-values d'apport qui s'applique dans l'attente de leur réalisation effective.

Ce régime spécial fait l'objet d'une harmonisation au niveau européen depuis la directive du 23 juillet 1990¹, abrogée par la **directive du 19 octobre 2009** qui a précisé le cadre applicable². **Son article 15 prévoit une clause anti-abus** qui permet l'exclusion du régime spécial des fusions d'une opération dont l'objectif principal ou l'un des objectifs principaux est la fraude ou l'évasion fiscale, ce qui est présumé en l'absence de motifs économiques valables.

Cette clause a été introduite par l'article 23 de la seconde loi de finances rectificative pour 2017³. Elle figure au **III de l'article 210-0 A du code général des impôts**, qui reprend les termes de la directive de 2009.

Deux garanties sont prévues :

- **en amont** de l'opération, une procédure de rescrit inscrite au 9 de l'article L. 80 B du livre des procédures fiscales permet d'écarter l'application de la clause lorsque l'administration n'a pas répondu dans un délai de six mois à un contribuable envisageant une opération lui ayant demandé la confirmation que ces dispositions ne lui étaient pas applicables ;

- **en aval** de l'opération, l'entreprise peut apporter la preuve que l'objectif principal de l'opération n'est pas la fraude ou l'évasion fiscale dans le cadre d'une procédure de contrôle contradictoire en application de l'article L. 10 du livre des procédures fiscales.

2. La clause anti-abus générale prévue par la convention multilatérale de l'OCDE

L'article 7 de la convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales signée à Paris le 7 juin 2017, procédant à l'intégration des actions du paquet « BEPS »⁴ de l'OCDE au sein

¹ Directive 90/434/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents.

² Directive 2009/133/CE du Conseil du 19 octobre 2009 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, ainsi qu'au transfert du siège statutaire d'une SE ou d'une SCE d'un État membre à un autre.

³ Loi n° 2017-1775 du 28 décembre 2017 de finances rectificative pour 2017.

⁴ Base erosion and profit shifting – érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices.

du réseau des conventions fiscales bilatérales, **introduit une clause anti-abus à portée générale.**

À la suite de l'adoption de la loi autorisant la ratification du texte en juillet dernier¹, **la France a déposé l'instrument de ratification le 26 septembre dernier.**

L'article 7 de la convention multilatérale prévoit deux types de clauses, soit un mécanisme *a priori* de limitation des bénéficiaires tirés d'une convention fiscale (« *limitation on beneficiaries* », LoB), soit un mécanisme *a posteriori* d'analyse des bénéficiaires tirés d'une convention fiscale (« *principal purpose test* », PPT), visant à assurer que ce dernier ne revêt pas un caractère essentiellement fiscal mais peut être justifié par des motifs économiques. Conformément à sa pratique conventionnelle, la France a opté pour la seconde clause.

De portée générale, cette clause anti-abus vise donc tous les avantages fiscaux susceptibles d'être octroyés au titre d'une convention fiscale bilatérale. **Elle ne concerne toutefois que les conventions fiscales bilatérales couvertes par l'instrument multilatéral.**

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

Le présent article vise à **transposer les dispositions inscrites à l'article 6 de la directive du 12 juillet 2016** établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale, désignée sous son acronyme anglais « **ATAD** » (*anti-tax avoidance directive*)², qui vise à introduire une **clause anti-abus générale en matière d'impôt sur les sociétés.**

A. L'INTRODUCTION D'UNE CLAUSE ANTI-ABUS GÉNÉRALE EN MATIÈRE D'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

Le B du I du présent article introduit un article 205 A au sein du code général des impôts, dont le contenu reprend expressément les dispositions de l'article 6 de la directive « ATAD » reproduites dans l'encadré ci-après. Il introduit donc une **clause anti-abus générale en matière d'impôt sur les sociétés.**

¹ Voir le rapport n° 410 (2017-2018) d'Albéric de Montgolfier, fait au nom de la commission des finances, déposé le 11 avril 2018.

² 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.

Aux termes de nouvel article 205 A du code général des impôts, **pour déterminer le montant d'impôt sur les sociétés dû par une entreprise, l'administration fiscale pourrait désormais écarter un montage** ou une série de montages :

- dont **l'objectif principal ou l'un des objectifs principaux est d'obtenir un avantage fiscal** allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité du droit fiscal applicable ;

- qui n'est **pas authentique**, ce critère étant acquis si le montage ou la série de montages n'est **pas mis en place pour des motifs commerciaux valables** reflétant la réalité économique.

Ces modalités reprennent expressément les dispositions figurant actuellement au 3 de l'article 119 *ter* du code général des impôts auquel se réfère l'article 145 du même code prévoyant la clause anti-abus actuellement en vigueur dans le cadre du régime mère-fille.

B. UNE COORDINATION NÉCESSAIRE POUR LES CLAUSES ANTI-ABUS SPÉCIFIQUES EN VIGUEUR

Par coordination, le A du I du présent article abroge le k du 6 de l'article 145 du code général des impôts où figure la référence à l'article 119 *ter* du même code.

Cette abrogation est cohérente, dans la mesure où la clause anti-abus spécifique au régime mère-fille est couverte par la clause anti-abus générale introduite par le présent article¹.

En revanche, le nouvel article 205 A du code général des impôts précise que ses dispositions s'appliquent sous réserve de la clause anti-abus spécifique relative au régime spécial des fusions prévue au III de l'article 210-0 A du même code.

Contrairement à la clause anti-abus relative au régime mère-fille, l'abrogation de cette clause ne se justifie pas étant entendu qu'elle n'est pas recouverte par la clause anti-abus générale introduite par le présent article.

¹ Le 3 de l'article 119 *ter* du même code n'est quant à lui pas abrogé car il ne concerne pas l'impôt sur les sociétés mais l'exonération de retenue à la source applicable aux revenus de capitaux mobiliers versés à une personne morale européenne. La clause anti-abus qui y figure n'est donc pas couverte par le nouvel article 205 A du code général des impôts.

**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. »

Conformément à son article 11, **les dispositions de la directive « ATAD » doivent être transposées avant le 31 décembre 2018, pour une application à compter du 1^{er} janvier 2019.**

Le II du présent article précise en ce sens que les dispositions prévues à son I s'appliquent aux **exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019.**

III. LES MODIFICATIONS APPORTÉES PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE

Outre un **amendement de précision rédactionnelle** présenté par notre collègue député Joël Giraud, rapporteur général du budget, et accepté par le Gouvernement, **l'Assemblée nationale a complété le dispositif à l'initiative de notre collègue député Joël Giraud, rapporteur général du budget, au nom de la commission des finances, et avec un avis favorable du Gouvernement.**

L'amendement adopté **introduit une procédure de rescrit, sur le modèle de la procédure applicable pour la clause anti-abus relative au régime spécial des fusions.**

Il **complète ainsi l'article L. 80 du livre des procédures fiscales afin de prévoir que la clause anti-abus générale introduite ne s'applique pas lorsque l'administration n'a pas répondu dans un délai de six mois à un contribuable ayant demandé, préalablement à la réalisation d'une opération, la confirmation que les dispositions du nouvel article 205 A du code général des impôts ne lui étaient pas applicables.**

IV. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Le présent article procède à la **transposition** d'une disposition prévue par la directive du 12 juillet 2016 dite « ATAD »¹, pour laquelle une entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2019 est requise.

Cette disposition introduit un **type inédit de clause anti-abus en droit national** : contrairement aux clauses sectorielles déjà utilisées par l'administration fiscale, **ce dispositif concerne tout contribuable assujéti à l'impôt sur les sociétés**. Elle permet à l'administration d'écarter les montages dont l'objet principal ou l'un des objectifs principaux est l'obtention d'un avantage fiscal contre l'objet ou la finalité du droit applicable et qui ne sont pas authentiques, à savoir qui ne reposent pas sur des motifs commerciaux valables. La décision du Conseil constitutionnel du 29 décembre 2015², rendue à propos de la clause anti-abus spécifique du régime mère-fille constitue une présomption garantissant la **constitutionnalité du mécanisme proposé**.

Des débats doctrinaux se sont intéressés à l'articulation entre les nouvelles clauses anti-abus, essentiellement issues des travaux internationaux et européens en matière de lutte contre les pratiques d'évitement de l'impôt, et la procédure nationale traditionnelle d'abus de droit³.

Toutefois, **des différences entre les deux mécanismes perdurent**. Contrairement à l'abus de droit, qui revêt le caractère d'une sanction, les clauses anti-abus constituent des modalités d'assiette. Il est donc loisible à l'administration fiscale, selon le cas d'espèce, de recourir à l'une ou l'autre de ces procédures. Autrement dit, comme l'indique la doctrine, *« l'administration dispose, en fonction du but qu'elle souhaite atteindre, punir ou rectifier, du choix des armes »*⁴.

Par ailleurs, **les entreprises sont familières de ces nouveaux mécanismes anti-abus** portant sur des règles d'assiette. Il résulte d'une jurisprudence clairement établie de la Cour de justice de l'Union européenne en la matière que les clauses anti-abus jouent à l'égard d'opérations motivées par un but essentiellement fiscal et dépourvues de réalité économique.

¹ 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.

² Conseil constitutionnel, décision n° 2015-726 du 29 décembre 2015, loi de finances rectificative pour 2015, § 12-13.

³ Voir en particulier l'étude de Florence Deboissy, « Articulation de la procédure d'abus de droit et des clauses anti-abus », *Revue de Droit fiscal* n° 49, Décembre 2016, n° 49.

⁴ Voir article précité.

De surcroît, **la procédure de rescrit introduite par l'Assemblée nationale permettra aux entreprises de sécuriser en amont** les montages auxquels elles entendent recourir, en écartant l'application future de la clause anti-abus.

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

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* fiscal¹ :** « *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.

¹ 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.