



## L'OPTIMISATION FISCALE SOUS FORTE SURVEILLANCE Les positions du conseil constitutionnel, de la CJUE et du CE

**Patrick Michaud, avocat**  
[patrickmichaud@orange.fr](mailto:patrickmichaud@orange.fr)

Juin 20.V3

Notre ami **Guillaume FONTENEAU** nous avait récemment informés par son excellent blog **PATRIMOINE** de cette nouvelle question

### [L'abus de droit fiscal,](#) [une nouvelle définition pour lutter contre l'optimisation fiscale ?](#)

le Conseil constitutionnel vient de rendre deux décisions [2019-824 QPC du 31 janvier 2020](#) et ° [2020-842 QPC du 28 mai 2020](#) dans lesquelles il rappelle qu'il est amené à contrôler des dispositifs fiscaux instaurant des différences de traitement **aux fins de lutter contre l'optimisation fiscale, ce qui constitue un objectif d'intérêt général**

Le conseil précise que « si il admet des différences de traitement ayant pour objet de lutter contre l'optimisation fiscale, les critères instaurés par le législateur pour distinguer les situations qui révèlent une optimisation fiscale des autres situations doivent être objectifs et rationnels.

LA POSITION DU CONSEIL CONSTITUTIONNEL	2
LA POSITION DE LA CJUE	2
La position du conseil d'état	2
Un grand cours de droit fiscal	3
Tentatives de caractérisation de l'optimisation fiscale par rapport à la fraude ou à l'évasion fiscale	3
LES PRATIQUES DE LA FRANCE	3
LES DECLARATIONS DES PRIX DE TRANSFERTS	3
Fiches pays en matière de prix de transfert	3
LA DECLARATION PREALABLE DES SCHEMAS D'OPTIMISATION	4
En France pas de déclaration	4
MAIS forte surveillance par TRACFIN	4
En Europe déclaration dès le 1er juillet 2020	4
CONTROLE A POSTERIORI DE MONTAGES D'OPTIMISATION PAR LES TROIS PROCEDURES D'ABUS DE DROIT	4
DROIT FISCAL COMPARE SUR L'ABUS DE DROIT	4
DROIT FISCAL FRANÇAIS SUR L'ABUS DE DROIT	5
I	5
LE MINI ABUS DE DROIT POUR LES PARTICULIERS (art 64A LPF) Nouveau applicable depuis le 1er janvier 2020	5
II	6
LE MINI ABUS DE DROIT POUR LES ENTITES A L'IS (art. 250 A CGI) Nouveau applicable depuis le 1er janvier 2019	6
III	6
L'ABUS DE DROIT CLASSIQUE depuis 1941 (L 64 LPF) avec transmission obligatoire au parquet depuis octobre 2018	6

Circulaire signée des deux ministres du 19 mars 2019 relative à la réforme de la procédure de poursuite pénale de la fraude fiscale et au renforcement de la coopération entre l'administration fiscale et la Justice en matière de lutte contre la fraude fiscale. 7

## LA POSITION DU CONSEIL CONSTITUTIONNEL

**Lutter contre l'optimisation fiscale constitue un objectif d'intérêt général  
décision n° 2012-661 DC du 29 12 2012, Loi de finances rectificative pour 2012  
(III),con 19**

**le périmètre de l'avantage fiscal doit être justifié par les objectifs poursuivis.  
Lire les commentaires et exemples page 11 2019-824 QPC du 31 janvier 2020**

A titre d'exemple dans la décision 842 du 28 mai 2020 supprimant l'obligation d'obtenir un jugement pour déduire la pension alimentaire versée au conjoint faisant une déclaration fiscale séparée le conseil a précisé [dans ses commentaires](#)  
Puis, examinant l'optimisation fiscale contre laquelle la disposition aurait eu pour objet de lutter, le Conseil a relevé que « le simple fait qu'un contribuable s'acquitte spontanément de son obligation légale sans y avoir été contraint par une décision de justice ne permet pas de caractériser une telle optimisation » ([Décision n° 2020-842 QPC du 28 mai 2020 M. Rémi V. \[Conditions de déduction de la contribution aux charges du mariage\]paragr. 7\)](#))

## LA POSITION DE LA CJUE

**la position de la CJUE sur l'optimisation fiscale  
arrêt du 26. 2. 2019 – c-116/16 et c-117/16 t danmark et y danmark**

81 Si la recherche, par un contribuable, du régime fiscal le plus avantageux pour lui ne saurait, en tant que telle, fonder une présomption générale de fraude ou d'abus, il n'en demeure pas moins qu'un tel contribuable ne saurait bénéficier d'un droit ou d'un avantage découlant du droit de l'Union lorsque l'opération en cause est purement artificielle sur le plan économique et vise à échapper à l'emprise de la législation de l'État membre concerné x

**La position de la CJUE sur l'abus de droit  
Sur les éléments constitutifs d'un abus de droit et les preuves y afférentes  
Lire les considérants page 24**

le principe de l'interdiction de l'abus de droit trouve à s'appliquer dans des matières aussi variées que la libre circulation des marchandises, la libre prestation des services, la liberté d'établissement, la sécurité sociale ou encore la taxe sur la valeur ajoutée (TVA)

97 Ainsi qu'il ressort de la jurisprudence de la Cour, 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 (arrêts du 14 décembre 2000, Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C

## La position du conseil d'état

Il existe un certain nombre de décisions visant expressément l'optimisation fiscale

A titre d'exemple je cite [les conclusions de Mme Anne ILJIC, rapporteure publique](#) dans l'affaire N° 432615 Société Casden Banque populaire SA 4 octobre 2019

La volonté de limiter l'optimisation fiscale qui n'est pas en elle-même répréhensible, contrairement à la fraude ou à l'évasion fiscales ...-,

Le Conseil constitutionnel la prend régulièrement en compte pour justifier une différence de traitement (par exemple CC, n° 2015-473 QPC du 26 juin 2015 ; CC, n° 2015-475 QPC du 17 juillet 2015) ou l'application rétroactive d'une mesure (par exemple CC, n° 2012-661 QPC du 29 décembre 2012).

Cette nouvelle surveillance des montages d'optimisation fiscale s'effectue par trois méthodes

Soit par une déclaration préalable des schémas d'optimisation

Soit une surveillance par TRACFIN

Soit par un contrôle a posteriori de montages par des procédures contentieuses d'abus de droit

## Un grand cours de droit fiscal

### [Tentatives de caractérisation de l'optimisation fiscale par rapport à la fraude ou à l'évasion fiscale](#)

#### [Rapport d'information parlementaire N°1243 10 juillet 2013](#)

[par M. Pierre-Alain Muet, M. Éric Woerth, M. Charles de Courson, et autres](#)

## LES PRATIQUES DE LA FRANCE

### LES DECLARATIONS DES PRIX DE TRANSFERTS

#### [PRIX DE TRANSFERT LES 3 DECLARATIONS FISCALES LES BOFIP DU 18 JUILLET 2018 cliquez](#)

Conformément aux dispositions du I de [l'article 223 quinquies B du code général des impôts \(CGI\)](#), les personnes morales établies en France doivent souscrire une déclaration relative à leurs prix de transfert lorsqu'elles satisfont à certaines conditions :

Ainsi, les entreprises doivent déclarer, en dehors de toute procédure de contrôle, une déclaration sur la politique de prix de transfert ainsi qu'une déclaration pays-par pays. Par ailleurs, [l'article L. 13 AA du LPF](#) impose aux grands groupes de tenir à disposition de l'administration, en cas de vérification de comptabilité, une documentation qui permet de justifier leur politique de prix de transfert

L'administration fiscale française peut demander, à l'autorité compétente d'un autre État ou territoire avec lequel elle dispose d'un mécanisme d'échange de renseignements, des informations concernant notamment la détermination des prix de transfert.

Aux termes de [l'article L. 188 A du LPF](#), cette demande peut avoir pour effet de proroger le délai de reprise de l'administration.

### [Fiches pays en matière de prix de transfert](#)

# LA DECLARATION PREALABLE DES SCHEMAS D'OPTIMISATION

## En France pas de déclaration

[Dans sa Décision n° 2013-685 DC du 29 décembre 2013](#) ( para 83) le conseil a déclaré contraire à la constitution la déclaration des montages d'optimisation fiscale prévue par l'article 96 de la loi de finances pour 2014

### [Les commentaires du conseil sur l'article 96 de la loi de finances pour 2014](#)

#### **MAIS forte surveillance par TRACFIN**

#### [TRACFIN ; d'abord la recherche des opérations complexes !!!???](#)

#### [L'article L 561-10-2 du Code Monétaire et Financier dispose](#)

*Les personnes mentionnées à l'article L. 561-2 effectuent un examen renforcé de toute opération particulièrement complexe ou d'un montant inhabituellement élevé ou ne paraissant pas avoir de **justification économique** ou d'objet licite. Dans ce cas, ces personnes se renseignent auprès du client sur l'origine des fonds et la destination de ces sommes ainsi que sur l'objet de l'opération et l'identité de la personne qui en bénéficie.*

Dans le cadre de cette politique, TRACFIN vient de publier une offre d'emploi à une personnalité, fonctionnaire ou non, [mais soumise au secret défense \(?\)](#) d'étudier les déclarations d'opérations complexes transmises par les professionnels assujettis

L'offre d'emploi de TRACFIN du 20 février

#### [Enquêteur montages juridiques complexes à TRACFIN H F htlm](#)

ce lien ayant été "supprimé ???" mais nous avons gardé le PDF dans notre mémoire

## En Europe déclaration dès le 1er juillet 2020

la nouvelle obligation de déclaration des montages d'optimisation internationaux

### [déclarations des dispositifs transfrontières :les BOFIP -du 29 mars](#)

#### **CONTROLE A POSTERIORI DE MONTAGES D'OPTIMISATION PAR LES TROIS PROCEDURES D'ABUS DE DROIT**

#### **DROIT FISCAL COMPARE SUR L'ABUS DE DROIT**

#### [L'abus de droit en droit fiscal anglais : la prévention et la recherche du renseignement \( the UK BOFIP du 4.02.20\)](#)

#### [USA l'abus de droit vu par l'IRS .d'abord la prévention ,puis la recherche du renseignement fiscal](#)

## **DROIT FISCAL FRANÇAIS SUR L'ABUS DE DROIT**

### [Histoire de l'abus de droit fiscal](#)

### [Les trois procédures d'abus de droit fiscal \(les trois BOFIP au 31/01/20\)/ Les montages Tournesol c'est fini](#)

### [Le droit de choisir la voie la moins imposée est-il devenu abusif ?](#)

### [Affaire WENDEL : UNE EXTENSION DE L'ABUS DE DROIT ? \(LE NOUVEAU PÉRIMÈTRE DE L'ABUS DE DROIT\) Par Olivier FOUQUET Président de Section \(h\) au Conseil d'Etat](#)

Conseil d'État, 10<sup>ème</sup> - 9<sup>ème</sup> chambres réunies, 12/02/2020, 421441 et 421 444  
avec Conclusions LIBRES de Mme Anne Iljic, rapporteure publique

## I

### **LE MINI ABUS DE DROIT POUR LES PARTICULIERS (art 64A LPF) Nouveau applicable depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2020**

### [L'abus de droit à titre principalement fiscal pour l'ensemble des impôts excepté IS sans dénonciation obligatoire au parquet](#)

### [Quel avenir pour le « mini-abus de droit » de l'article L 64 A du LPF Par Olivier Fouquet, Président de Section \(h\) au Conseil d'Etat](#)

### [SCI : peut-on encore opter pour l'impôt sur les sociétés sans mini abus de droit ?](#)

### [Article 64A LPF](#)

Afin d'en restituer le véritable caractère et sous réserve de l'application de l'[article 205 A du code général des impôts](#), l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes qui, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ont pour motif principal d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles

Les dispositions de l'article L. 64 A du LPF s'appliquent sous réserve de celles de l'article 205 A du CGI. Elles concernent par conséquent tous les impôts à l'exception de l'impôt sur les sociétés.

### [Les BOFIP du 31 janvier 2020](#)

[L'administration fiscale vient de commenter au BOFIP les dispositions de l'article L64 A du LPF](#) issu de la LF pour 2019 qui a institué une nouvelle procédure d'abus de droit fiscal permettant à l'administration de remettre en cause les actes qui, recherchant le bénéfice d'une application littérale de textes ou de décisions à l'encontre des objectifs

poursuivis par leurs auteurs, auraient pour objectif principal d'é luder ou d'atténuer les charges fiscales.

Cet élargissement du champ d'application de l'abus de droit fiscal (Art. L. 64 A du LPF) s'appliquera aux rectifications notifiées à compter du 1er janvier 2021 portant sur des actes passés ou réalisés à compter du 1er janvier 2020.

## II

### **LE MINI ABUS DE DROIT POUR LES ENTITES A L IS (art. 250 A CGI) Nouveau applicable depuis le 1er janvier 2019**

[Clause générale anti-abus applicable en matière d'impôt sur les sociétés  
\(article 205A CGI\)](#)

[SANS TRANSMISSION OBLIGATOIRE AU PARQUET](#)

[Le BOFIP du 3 juillet 2019](#)

[Article 205 A cgi 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 CGI et Art. L. 80 B du LPF](#)

[Insertion d'une clause anti-abus générale en matière d'IS](#)

## III

### **L ABUS DE DROIT CLASSIQUE depuis 1941 (L 64 LPF ) avec transmission obligatoire au parquet depuis octobre 2018**

[L'abus de droit classique à but exclusivement fiscal article 64 LPF  
avec transmission obligatoire au parquet](#)DEPUIS OCTOBRE 2018

[Site du parquet national financier](#)

[Le périmètre de l'abus de droit par Olivier Fouquet](#)

[Tribune EFI de septembre 2007](#)

La procédure de l'abus de droit fiscal 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. Cette définition couvre les situations de fictivité juridique et de fraude à la loi.

#### ARTICLE 64 LPF

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'é luder 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.

**Les BOFIP du 31 janvier 2020 sur la procédure de l'abus de droit fiscal au sens de l'article L. 64 du LPF )**

Les dispositions de l'[article 1729 b du CGI](#) concernant la majoration de 80% pour abus de droit sont commentées au [BOI-CF-INF-10-20-20 au III-C § 80 et suivants](#) auxquels il convient de se reporter.

**OBLIGATION EN MATIÈRE DE FRAUDE PÉNALE FISCALE  
Circulaire signée des deux ministres du 19 mars 2019**

**Circulaire signée des deux ministres du 19 mars 2019**  
relative à la réforme de la procédure de poursuite pénale de la fraude fiscale et au renforcement de la coopération entre l'administration fiscale et la Justice en matière de lutte contre la fraude fiscale.