RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CF-IOR-30-20-20200131
Date de publication : 31/01/2020

CF - Procédures de rectification et d'imposition d'office - Procédures de l'abus de droit fiscal - Procédure de l'abus de droit fiscal au sens de l'article L. 64 A du LPF

Positionnement du document dans le plan :

CF - Contrôle fiscal
Procédures de rectification et d'imposition d'office
Titre 3 : Procédures de l'abus de droit fiscal
Chapitre 2 : Procédure de l'abus de droit fiscal au sens de l'article L. 64 A du LPF

Sommaire :

I. Champ d’application de la procédure d’abus de droit fiscal prévue par l'article L. 64 A du livre des procédures fiscales
A. Actes pouvant être écartés par l’administration
B. Actes allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité du droit fiscal applicable
C. Actes dont le motif est principalement fiscal
II. Sanctions applicables
III. Garanties applicables
A. Le rescrit « abus de droit »
B. Comité de l’abus de droit fiscal

Actualité liée : 31/01/2020 : CF - Procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 A du LPF (loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019, art. 109)

I. Champ d’application de la procédure d’abus de droit fiscal prévue par l'article L. 64 A du livre des procédures fiscales

1

L'article 6 de la 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, désignée sous l'acronyme « ATAD » (anti-tax avoidance directive), qui visait à l'introduction d'une clause anti-abus minimale en matière d'impôt sur les sociétés dans tous les Etats de l’Union européenne, a été transposé par l'article 108 de la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019, codifié à l'article 205 A du code général des impôts (CGI).

L'article 109 de la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019 codifié à l'article L. 64 A du livre des procédures fiscales (LPF) a pour objectif d'étendre la clause anti-abus en matière d'impôt sur les sociétés codifiée à l'article 205 A du CGI, à l'ensemble des autres impôts.

L'article L. 64 A du LPF précise que 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.

Cette disposition, pas plus que l'abus de droit visé à l'article L. 64 du LPF, n'a pour objet d'interdire au contribuable de choisir le cadre juridique le plus favorable du point de vue fiscal pourvu que ce choix ou les conditions le permettant ne soient empreints d'aucune artificialité (en ce sens : RM Christ n°73340, JO AN du 10 novembre 2015, p. 8219).

10

La démonstration d'un abus de droit, qu'elle vise à sanctionner des actes à but exclusivement ou principalement fiscal, nécessite la réunion de deux éléments :

- un élément objectif : l'utilisation d'un texte à l'encontre des intentions de son auteur ;

- un élément subjectif, c'est-à-dire, pour les actes visés par l'article L. 64 A du LPF, la volonté principale d'éluder l'impôt.

20

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. Il convient de se reporter au BOI-IS-BASE-70 pour davantage de précisions sur les dispositions de l'article 205 A du CGI.

30

En application de l'article 109 de la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019, l'article L. 64 A du LPF s'applique aux rectifications notifiées à compter du 1er janvier 2021 portant sur des actes passés ou réalisés à compter du 1er janvier 2020. Pour l'application de ces dispositions, il convient de retenir les actes passés et les opérations réalisées à compter du 1er janvier 2020.

A. Actes pouvant être écartés par l'administration

40

Les actes que l'administration peut écarter en application de la procédure d'abus de droit prévue à l' article L. 64 A du LPF sont des actes écrits ou non écrits (bail verbal, etc.), qu'ils soient unilatéraux, bilatéraux ou multilatéraux : il s'agit en pratique de tout acte ou fait qui manifeste l'intention de son auteur et produit des effets de droit.

B. Actes allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité du droit fiscal applicable

50

Pour être écarté sur le fondement de l'article L. 64 A du LPF, l'acte doit rechercher le bénéfice d'une application littérale de textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs.

Ainsi, pour démontrer l'abus de droit, l'administration doit démontrer que l'acte, tout en respectant la lettre d'un texte ou d'une décision, est contraire à l'objet ou à la finalité poursuivie par le législateur ou l'auteur de la décision.

60

Les textes en question s'entendent des lois, des conventions fiscales internationales et le cas échéant des textes réglementaires qui en précisent les conditions d'application (décret, arrêté par exemple).

70

Les décisions susceptibles d'être prises en compte sont celles qui, allant au-delà du simple commentaire de la norme, créent du droit.

Ainsi, les instructions administratives publiées au bulletin officiel des finances publiques ne constituent pas en principe des décisions au sens de l'article L. 64 A du LPF, dans la mesure où elles ont pour seul objet de commenter la norme (loi, décret ou arrêté) et ne créent donc pas de droit. Il peut toutefois en être différemment lorsque les instructions administratives comportent une interprétation qui ajoute à la norme, dans un sens favorable au contribuable, ou en l'absence de norme.

Les décisions administratives de portée générale comportant une interprétation favorable de la loi, telles les réponses ministérielles à des questions écrites de parlementaires ou les réponses à des représentants d'organisations professionnelles, sont des décisions au sens de l'article L. 64 A du LPF.

Il en est de même pour les précisions doctrinales de portée générale apportées par l'administration fiscale dénommées rescrits qui sont intégrées à ce titre dans le bulletin officiel des finances publiques.

En revanche, les décisions individuelles ne peuvent en aucun cas servir de fondement à l'application de la procédure d'abus de droit prévue par l'article L. 64 A du LPF.

> **Exemple :** Les transmissions anticipées de patrimoine, y compris lorsque le donateur se réserve l'usufruit du bien transmis, ne sont pas en elles-mêmes concernées par la procédure d'abus de droit prévue à l'article L. 64 A du LPF, sous réserve que les transmissions concernées ne soient pas fictives. En effet, le législateur a entendu favoriser ce type de transmissions (RM Procaccia n° 09965, JO Sénat du 13 juin 2019, p. 3070).

80

Contrairement à la procédure d'abus de droit prévue à l'article L. 64 du LPF et commentée au BOI-CF-IOR-30-10, la procédure prévue à l'article L. 64 A du LPF ne permet pas d'écarter un acte au seul motif qu'il est fictif, c'est-à-dire que son apparence juridique est sans rapport avec la réalité, en particulier économique, sous-jacente à cet acte.

C. Actes dont le motif est principalement fiscal

90

Pour écarter un acte allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité du droit fiscal applicable, l'administration doit en outre démontrer que cet acte a pour motif principal d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés.

Lorsque la charge fiscale normalement applicable n'est pas modifiée par l'acte en cause, ce dernier ne saurait constituer un abus de droit.

En ce sens, Conseil d'État (CE), décision du 5 mars 2007, n° 284457, SELARL Pharmacie des Chalonges.

100

Éluder ou atténuer les charges fiscales peut notamment consister à réduire une dette d'impôt ou à percevoir indûment un crédit d'impôt ou encore augmenter abusivement une situation déficitaire.

110

La notion de motif principal est, en tant que telle, plus large que la notion de but exclusivement fiscal au sens de l'article L. 64 du LPF.

D'après les débats parlementaires, les dispositions de l'article L. 64 A du LPF ont à cet égard pour objectif d'étendre les dispositions anti-abus concernant l'impôt sur les sociétés prévues à l'article 205 A du CGI à l'ensemble de la fiscalité.

Ces dispositions ne visent que les actes ou montages dépourvus de substance économique.

Ainsi les commentaires du BOI-IS-BASE-70 précisant les montages visés par la clause anti-abus générale sont applicables à ceux touchant les autres impôts.

L'article L. 64 A du LPF ne s'applique pas dans tous les cas où l'abus peut être caractérisé sur le fondement de l'article L. 64 du LPF c'est-à-dire lorsque les effets économiques (patrimoniaux, commerciaux…) sont nuls ou négligeables.

En ce sens, CE, décision du 17 juillet 2013, n° 352989, Sarl Garnier Choiseuil et Cour de justice de l'Union européenne (CJUE), décision du 10 novembre 2011, aff. C-126/10 Foggia, ECLI:EU:C:2011:718).

120

La combinaison des deux conditions légales conduit à ne pas appliquer la procédure d'abus de droit prévue à l'article L. 64 A du LPF aux actes dont le but essentiel est l'obtention d'un avantage fiscal sans aller à l'encontre de l'objet ou de la finalité du droit fiscal applicable.

Lorsque c'est le législateur qui a souhaité encourager un schéma par une incitation fiscale, l'article L. 64 A du LPF ne peut en principe s'appliquer, quand bien même ce schéma aurait un but principalement fiscal, à condition qu'il ne soit pas manifestement détourné de son objet.

Exemple 1 : La donation d'usufruit temporaire au profit d'un enfant majeur qui ne fait pas partie du foyer fiscal du donateur, procure certes une économie d'impôt sur la fortune immobilière, qui peut être substantielle, mais qui n'est pas abusive si elle est justifiée par la volonté d'aider l'enfant majeur à financer ses études en lui permettant d'occuper le logement ou de percevoir les revenus locatifs du bien transmis. Le caractère temporaire d'une transmission de l'usufruit, n'est pas en soi abusif dès lors qu'il est doté d'une substance patrimoniale effective et ne prévoit pas de clauses manifestement abusives (telle qu'une donation librement révocable par le donateur).

Exemple 2 : La donation d'usufruit temporaire à un organisme sans but lucratif, même si elle permet de réaliser une économie d'impôt très importante, n'est pas susceptible d'être écartée sur le fondement de l'article L. 64 A du LPF lorsque le donateur se dépouille irrévocablement des fruits attachés à l'actif donné, sur la durée de l'usufruit temporaire. Le donateur poursuit un objectif charitable valable et non négligeable en permettant à l'organisme de bénéficier d'un rendement financier régulier sur la période de l'usufruit (loyers, dividendes).

II. Sanctions applicables

130

Contrairement à la procédure de l'abus de droit prévue à l'article L. 64 du LPF, le dispositif de l'article L. 64 A du LPF n'entraîne pas l'application automatique des majorations prévues au b de l'article 1729 du CGI. Seules les majorations de droit commun sont applicables.

Toutefois l'administration pourra, à condition de les justifier au regard des circonstances de fait et de droit propres à l'affaire considérée, appliquer les pénalités pour insuffisances, omissions ou inexactitudes prévues aux a et c de l'article 1729 du CGI, aux taux respectifs de 40 % pour manquements délibérés et 80 % pour manœuvres frauduleuses. L'application de ces pénalités ne saurait se déduire uniquement du fait que les conditions d'application de l'article L. 64 A du LPF sont remplies.

Les dispositions de l'article 1729 du CGI concernant les sanctions de droit commun applicables sont commentées au BOI-CF-INF-10-20-20 auquel il convient de se reporter.

III. Garanties applicables

140

Les garanties spécifiques entourant la procédure d'abus de droit prévue à l'article L. 64 du LPF s'appliquent également à la procédure d'abus de droit prévue à l'article L. 64 A du LPF.

A. Le rescrit « abus de droit »

150

La procédure de rescrit prévue à l'article L. 64 B du LPF est étendue aux dispositions de l'article L. 64 A du LPF (I-D § 120 du BOI-CF-IOR-30-10).

Les contribuables qui souhaitent sécuriser le traitement fiscal d'un acte ou d'une opération peuvent demander à l'administration la confirmation que le dispositif anti-abus de l'article L. 64 A du LPF ne leur est pas applicable.

B. Comité de l'abus de droit fiscal

160

La compétence du comité de l'abus de droit fiscal est étendue à la procédure d'abus de droit prévue à l'article L. 64 A du LPF. Le comité est saisi et rend son avis dans les mêmes conditions que pour la procédure prévue à l'article L. 64 du LPF (BOI-CF-IOR-30-30).