

« La nouvelle définition de l'abus de droit complète un arsenal répressif »



Entretien avec
Alain Frenkel
et Marc Pelletier,
associés,
Frenkel & Associés

Alain Frenkel et Marc Pelletier, associés du cabinet Frenkel & Associés reviennent sur les précisions apportées par l'administration fiscale concernant l'abus de droit. Serait-ce la fin de l'optimisation fiscale ?

DÉCIDEURS. Pour donner suite à la loi de finances pour 2019, une nouvelle définition d'abus de droit a été publiée. Pouvez-vous revenir sur cette réforme ?

MARC PELLETIER. Pour comprendre la réforme de 2019, deux éléments doivent être resitués. Fin 2013, le législateur français avait déjà tenté d'élargir le champ de l'abus de droit en modifiant l'article L64 du livre des procédures fiscales – article historique sur l'abus de droit. Le motif principalement fiscal devait être substitué au motif exclusivement fiscal mais le Conseil constitutionnel avait censuré cette extension à raison des sanctions automatiques qui s'attachent à cette qualification. En 2016, la directive ATAD (Anti Tax Avoidance Directive) prévoyait un dispositif similaire, transposé à l'article 205 A du code général des impôts, qui concerne uniquement l'impôt sur les sociétés. Le législateur y a vu une opportunité pour étendre le but principalement fiscal à l'ensemble des impôts en adoptant un nouvel article L64 A du LPF à côté de l'article L64.

ALAIN FRENKEL. Le L 64 et le L 205 A sont tout de même différents. Le second fait référence aux notions de « montage » et d'« authentique » qui sont issues du droit européen : ce sont les montages « non au-

thentiques » qui sont visés. L'article L64 A intervient dans un contexte de développement de la répression fiscale qui se manifeste aussi bien dans les obligations de transparence, de dénonciation, que dans l'augmentation des peines de toute nature, fiscales et pénales. Paradoxalement, alors que ce texte complète un arsenal répressif, il n'est pas assorti de sanctions automatiques afin d'éviter tout risque de contestation de sa constitutionnalité.

« Avec le principalement fiscal, le juge débattrait d'une quotité sur le motif fiscal ou patrimonial de l'opération »

L'administration fiscale a donné des précisions dans le Bofip sur la nouvelle mesure qui élargit la notion d'abus de droit fiscal. Ces précisions répondent-elles aux interrogations des praticiens ?

M. P. Malheureusement non, c'est la langue de bois qui se pratique habituellement. Deux exemples de montage qui n'entreraient pas dans le champ du L64 A sont donnés : les donations de nue-propiété et d'usufruit temporaire. Hormis ces deux schémas, nous restons sur notre faim. Néanmoins, nous pouvons relever un point intéressant. Lorsque l'instruction précise que les dispositions ne visent que les actes ou montages dépourvus de substance économique, ils font référence aux débats parlementaires ayant précédé l'adoption de l'article L64 A et l'objectif d'étendre la portée des dispositions de l'article 205 A. Ils permettent ainsi de pouvoir s'appuyer sur les raisonnements et solutions retenus en droit européen dont l'article 205 A assure la transposition. Mais, sur le plan intellectuel, vous pouvez parfaitement envisager une opération ayant un but principalement fiscal qui ne soit pas pour autant dépourvue de substance économique.

Comment l'administration va-t-elle distinguer un but principalement fiscal d'un but exclusivement fiscal ?

M. P. Cela constitue un vrai sujet. Lorsque le but était exclusivement fiscal, il n'était pas caractérisé lorsqu'un autre but pouvait être mis en avant. Maintenant, avec le principalement fiscal, le juge débattrait d'une quotité sur le motif fiscal ou patrimonial de l'opération. Dans le contexte actuel, on peut présumer que le juge qui tranchera *in fine* restera sensible aux intérêts de l'administration.

A. F. La notion d'avantage principal pose la question de la multiplicité des avantages que peut présenter une opération unique. Ainsi, quand on se réfère à la notion d'avantage principal dans le cadre de la directive DAC 6 on peut être légitimement inquiet : la pluralité des buts principaux n'exclut pas de prendre en compte celui qui, parmi eux, est fiscal... Si ce raisonnement était transposé au L 64 A, il pourrait suffire qu'un, parmi les avantages principaux, soit fiscal pour justifier l'application de ce texte. Jusqu'à présent, les services de vérification hiérarchisaient assez bien les objectifs d'une opération dans le cadre du L 64 : il serait souhaitable que la même attitude continue à prévaloir dans le cadre du nouveau texte.

PROPOS RECUEILLIS PAR CHLOÉ BUEWART