

Clause anti-abus en matière d'IS Utilisation abusive du régime mère-fille

Par Henry Royal, Royal Formation

Août 2019

Avec la clause anti-abus en matière d'IS, portant notamment sur le régime des sociétés mères et filiales, est-il encore possible de constituer des holdings patrimoniales ?

Sommaire

1/ Les textes	1
2/L'intention du législateur	2
3/ Conditions d'application de la clause anti-abus.....	2
4/ Sanctions	4
5/ Mon opinion.....	4

1/ Les textes

- [BOI-IS-BASE-70-20190703](#) (IS - Base d'imposition - Exclusion des montages mis en place dans un but principalement fiscal)¹
- [CGI, art. 205 A](#)² (Impôt sur les bénéficiaires des sociétés et autres personnes morales) - 28 déc. 2018
- [CGI, art. 119 ter](#), 3 (Retenue à la source de l'impôt sur le revenu) - 23 oct. 2018
- [Projet de loi de finances pour 2019](#), titre IV, art. 48 : Les moyens des politiques publiques et les dispositions spéciales (seconde partie de la loi de finances)
- Saisine du Cons. constit., 18 déc. 2015, [déc. n° 2015-726 DC](#)
- Rapport Comm. des finances, AN, [n° 3347, art. 16, 14 déc. 2015](#)

¹ A remplacé [BOI-IS-BASE-10-10-10-10](#).

² L'article 205 A reprend mot pour mot l'article 6 de la DUE 2016/1164, 12 juill. 2016. La clause anti-abus concerne « 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.

Aux fins du présent article, 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 ».

- [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 intérieur³
- [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 différents⁴
- CJCE, 5 juill. 2007, ajf. C-321/05
CJCE, gde ch., 21 févr.2006, aff. C-255/02⁵.

2/ L'intention du législateur

- Finalités du Régime mère-fille

CE, 23 juin 2014, [n° 360708](#) et [n° 360709](#), cités par l'administration fiscale dans BOI-IS-BASE-70 : « Avec le régime mère-fille, le législateur a eu comme objectif de favoriser l'implication de sociétés mères dans le développement économique des sociétés filles pour les besoins de la structuration et du renforcement de l'économie française ».

- Finalités de la clause anti-abus

La clause anti-abus vise à 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 économique⁶.

3/ Conditions d'application de la clause anti-abus

Trois conditions doivent être cumulativement réunies pour exclure le régime mère-fille :

- un montage non authentique
- qui a pour objectif principal d'obtenir un avantage fiscal
- qui vise l'impôt sur les sociétés.

a) 1^{ère} condition cumulative : Montage non authentique

³ DUE 2016/1164, 12 juill. 2016, art. 6 : idem CGI, art. 205 A. « Au sein de l'Union, il convient que des clauses anti-abus générales soient appliquées aux montages non authentiques ; dans le cas contraire, le contribuable devrait avoir le droit de choisir la structure la plus avantageuse sur le plan fiscal pour ses affaires commerciales ».

⁴ DUE 2015/21, 27 janv. 2015. Le régime mère-fille ne peut pas s'appliquer : « à un **montage ou à 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 la directive, n'est **pas authentique** compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents ».

⁵ Cour de justice de l'union européenne : la clause anti-abus reflète le principe général du droit de l'UE selon lequel l'usage abusif des normes communautaires est caractérisé par des « opérations réalisées non dans le cadre de transactions commerciales normales, mais seulement prévues dans le but de bénéficier abusivement des avantages prévus par le droit communautaire ».

⁶ [Projet de loi de finances pour 2019](#), titre IV, art. 48.

CJCE, plén., 16 juill. 1998, aff. C-264196 : Un montage non authentique est un montage purement artificiel dont le but serait de contourner la loi fiscale.

CGI, art. 205 A : « 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 ».

C'est le montage dans son ensemble qui doit avoir un motif commercial, pas la création de la holding.

- **Motif commercial ?**

Première proposition de directive européenne : montage qui « donne lieu à un avantage fiscal considérable qui ne se reflète pas dans les risques commerciaux pris par le contribuable ni dans les flux de trésorerie de ce dernier ».

- Motif commercial ou **réalité économique ?**

Directive européenne n° 2015/121 : « L'application des règles anti-abus devrait être proportionnée et avoir pour objectif spécifique de lutter contre un montage ou une série de montages non authentique, c'est-à-dire qui ne reflète pas la réalité économique ».

[Rapport Comm. des finances, AN, n° 3347, art. 16, 14 déc. 2015](#)

La référence aux « motifs commerciaux valables » doit être entendue de manière identique aux « motifs économiques valables » issue de la directive sur les fusions transfrontalières des sociétés de capitaux : une comparaison est établie entre l'avantage fiscal tiré du montage et les autres avantages résultant du même montage. Si les seconds sont prépondérants, le montage est considéré comme étant authentique ».

b) 2^{ème} condition cumulative : montage qui a pour **objectif principal** d'obtenir un avantage fiscal.

Les motivations économiques du schéma doivent l'emporter sur les considérations fiscales.

CJUE, 5^e ch., 10 nov. 2011, aff. C-126/10, Foggia : « Est susceptible de constituer un motif économique valable une opération qui est fondée sur plusieurs objectifs, parmi lesquels peuvent également figurer des considérations de nature fiscale, à condition toutefois que ces dernières ne soient pas prépondérantes dans le cadre de l'opération envisagée ».

Position de l'administration fiscale

BOI-IS-BASE-70 : « « La clause anti-abus s'applique indifféremment à une opération ou un acte isolé ou à des opérations ou actes pris dans leur ensemble. Lorsqu'un montage est mis en place avec plusieurs objectifs différents, l'analyse du caractère principal d'un des objectifs résulte d'une appréciation de fait tenant notamment compte de l'évaluation de l'avantage fiscal qui serait obtenu à l'encontre de la finalité du régime fiscal en question, en proportion de l'ensemble des gains ou avantages de toute nature obtenus au moyen de montage considéré ».

3^{ème} condition cumulative : un avantage fiscal qui vise l'impôt sur les sociétés

La clause anti-abus générale prévue à l'article 205 A du CGI s'applique en matière d'impôt sur les sociétés⁷, notamment de régime mère-fille.

L'avantage fiscal recherché doit aller à l'encontre de l'objet, de l'esprit et de la finalité des dispositions fiscales. Si l'avantage fiscal recherché par le contribuable ne résulte pas de la directive anti-abus, alors la condition n'est pas satisfaite.

4/ Sanctions

Si le régime mère-fille n'est pas éligible, ce n'est pas la quote-part de frais et charges de 5 % qui s'applique, mais le régime de droit commun qui conduit à imposer à l'IS⁸ le dividende perçu par la holding, quand bien même les produits correspondants ont été imposés chez la fille.

Lorsque le motif autre que fiscal apparaît négligeable et sans commune mesure avec l'avantage fiscal retiré de l'opération, l'abus de droit fiscal de l'article L 64 du LPF peut être caractérisé⁹.

En pratique, l'administration peut dans un premier temps remettre en cause le bénéfice du régime des sociétés mères sur le fondement de la clause anti-abus, puis dans un second temps, appliquer les pénalités prévues en cas d'abus de droit¹⁰ dès lors que le but est principalement ou exclusivement fiscal.

5/ Mon opinion

L'éligibilité au régime mère-fille dépend des circonstances propres à chaque situation, et la rédaction de la clause anti-abus est source de litiges¹¹. L'abus repose sur l'appréciation de chaque montage, et non sur la création de la holding. Pour des raisons pédagogiques incluant des exemples, j'invite à considérer la qualification de la holding.

- Une mauvaise annonce :

Rapport Comm. des finances, AN, [n° 3347, art. 16, 14 déc. 2015](#) : « La clause vise aussi à écarter les montages artificiels. Tel est le cas des montages impliquant une société holding n'ayant comme seule et unique activité que de détenir des actions ».

- Une bonne annonce, faisant autorité :

BOI-IS-BASE-70, n° 40 : « La notion de motifs commerciaux s'entend au sens large de toute justification économique, même si elle n'est pas liée à l'exercice d'une activité commerciale au sens de l'article 34 du CGI. Sont donc susceptibles d'être considérées comme répondant à des motifs valables au sens de l'article 205 A du CGI des structures de détention patrimoniale, ayant des activités financières ou encore des structures répondant à un objectif organisationnel ».

⁷ BOI-IS-BASE-70, n° 10.

⁸ CGI, art. 205 et BOI-IS-BASE-10-10-10-10.

⁹ BOI-IS-BASE-70, n° 80.

¹⁰ [LPF art. L 64](#) et [BOI-CF-IOR-30](#).

¹¹ Rapp. Comm. finances, AN, n° 3347, art. 16, 14 déc. 2015 : « Comme la commission des finances de l'Assemblée nationale, celle du Sénat s'est interrogée sur la précision du dispositif proposé qui reprend littéralement le texte de la directive du 27 janvier 2015 précitée. Son rapporteur général estime que la clause sera « *d'application difficile et incertaine par les juristes d'entreprises, par les services fiscaux et par les tribunaux qui auront à connaître des éventuels litiges relatifs à son interprétation* ».

Éligibilité au régime mère-fille selon la qualification de la holding

	Oui	Non	Selon les circonstances
Holding opérationnelle			
Holding animatrice			
Holding mixte			
Holding avec prestations de services			
Holding passive, pure			
Holding passive sans justification			

La holding est opérationnelle : oui, éligible au régime mère-fille.

La holding est animatrice¹² : oui, éligible.

La holding est mixte¹³ : oui, éligible.

La holding facture des prestations de services, sans être animatrice : oui, éligible si réalité économique (les conventions de services sont des prestations commerciales) et si plusieurs filiales (pour justifier les conventions).

La holding est passive (ou pure)¹⁴. L'éligibilité au régime mère-fille repose sur l'analyse comparative des motifs économiques par rapport aux avantages fiscaux.

Oui, le montage est éligible au régime mère-fille s'il présente une réalité économique.

Exemples :

- Restructuration, rationalisation des activités des sociétés (directive européenne fusions, 19 oct. 2009, art. 15).
- Financer l'acquisition d'une cible (CE, 9 et 10^e ss-sect., 27 janv. 2011, n° 320313)
- Faciliter la cession à un tiers, l'entrée d'un nouvel associé (baisse du prix d'acquisition après remontée de dividende).
- LBO familial : permettre de payer la soulte aux frères et sœurs non repreneurs (holding passive pacte Dutreil).
- Assurer la pérennité du caractère familial de la société ; organiser la gouvernance : transmission aux enfants même (surtout) mineurs.
- Organiser les pouvoirs de décision ; contrôler l'actionnariat ; assurer la liquidité des titres de l'opérationnelle...

L'utilisation du régime mère-fille est abusive si l'opération ne présente aucun avantage économique ou commercial.

¹² BOI-IR-RICI-90-10-20-10, §20 : « Une société holding animatrice qui est considérée comme exerçant une activité commerciale (société opérationnelle)... ».

¹³ La holding mixte est définie par l'administration fiscale dans le cadre de la TVA (BOI-TVA-DED-20-10-20). La holding est dite mixte lorsqu'elle se livre c'est-à-dire concurremment à des opérations imposables ouvrant droit à déduction de la TVA et à des opérations imposables n'ouvrant pas droit à déduction. La holding pure (ou passive) n'a pas d'autre activité que de détenir des participations dans d'autres sociétés.

¹⁴ BOI-IR-RICI-90-10-30.

6/ Recommandations

Dans un acte (statuts, assemblée), expliquer la construction du schéma d'ensemble au regard des finalités économiques et patrimoniales. La fiscalité n'est qu'une résultante du schéma mis en place pour atteindre les objectifs du chef d'entreprise et assurer la pérennité de l'entreprise.

Aider le chef d'entreprise à préciser ses objectifs, la fiscalité n'en étant pas un. Les inscrire dans l'acte.

Enregistrer l'acte au SIE.