

**Abus de droit fiscal
et
Utilisation abusive en matière d'IS**

Janv. 2021

Henry Royal

Abus de droit fiscal – Utilisation abusive en matière d'IS

Risque fiscaux : clause anti abus ; abus de droit fiscal

😊 Le contribuable est libre de choisir une voie qui lui paraît la plus adaptée, en particulier d'opter pour une voie moins imposée.

Cass. civ., 24 avril 1854, D. 1854, I, 157

CE, 16 avril 1969, n° 68662

😊 L'Administration ne peut pas se prévaloir de sa doctrine pour justifier les impositions contestées par un contribuable.

CE, 26 juill. 1985, [n° 45149](#)

😊 Le contribuable bénéficie d'une garantie contre les changements de doctrine.

LPF, art. L 80 A

Sauf en cas d'abus de droit fiscal.

CE, 28 oct. 2020, [n° 428048](#)

Abus de droit fiscal – Utilisation abusive en matière d'IS

☹ Mais, mesures visant à réprimer le but exclusivement ou principalement fiscal :

1- Clause anti-abus en matière d'IS (régime mère-fille, intégration fiscale...).

2- Abus de droit, pour but exclusivement ou principalement fiscal.

Abus de droit fiscal – Utilisation abusive en matière d'IS

▶▶ 😞 Procédures de l'**utilisation abusive** en matière d'IS

Clause anti-abus en matière d'IS (CGI 205 A).

Utilisation abusive de l'intégration fiscale, du régime mère-fille...

Conséquences :

Remise en cause du régime de faveur

+ imposition au régime de droit commun (IS)

+ pénalité : 40 % pour manquement délibéré ou 80 % pour manœuvres frauduleuses.

CGI, art. 1729

Abus de droit fiscal – Utilisation abusive en matière d'IS

Deux conditions **cumulativement** réunies pour utilisation abusive :

- un montage non authentique : **sans justification économique**
- qui a pour **objectif principal** d'obtenir un avantage fiscal.

Les motivations économiques doivent l'emporter sur les considérations fiscales. Préciser l'exposé des motifs !

Pas d'obligation d'exercer une activité commerciale. Peuvent être valables les **structures de détention patrimoniale, d'activités financières**. ♦ [BOI-IS-BASE-70](#)

Abus de droit fiscal – Utilisation abusive en matière d'IS

CGI, art. 205 A

Créé par LOI n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 - art. 108 (V)

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.

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.**

Abus de droit fiscal – Utilisation abusive en matière d'IS

▶▶ ☹ La procédure de **l'abus de droit fiscal** vise

- le but **exclusivement** fiscal (LPF art. L 64)
- et le but **principalement** fiscal (LPF art. L 64 A).

La qualification en abus de droit fiscal conduit au paiement

- des droits et des intérêts de retard
- si le but est exclusivement fiscal, des pénalités de 40 % ou 80 %.

Cumul possible clause anti-abus IS + abus de droit fiscal

BOI-BASE-10-10-10-10

Pas de pénalité spécifique à l'abus de droit si le but est principalement fiscal.

Mais possibilité de majoration de 40 % pour manquement délibéré ou de 80 % pour manœuvres frauduleuses.

CGI 1729

Pas d'abus de droit en cas de consultation préalable de l'administration fiscale, sans réponse dans les 6 mois qui suivent la demande.

Abus de droit fiscal – Utilisation abusive en matière d'IS

But principalement fiscal. LPF, art. L 64 A

Modifié par LOI n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 - art. 109 (V)

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'écartier, 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.

En cas de désaccord sur les rectifications notifiées sur le fondement du présent article, le litige peut être soumis, à la demande du contribuable ou de l'administration, à l'avis du comité mentionné au deuxième alinéa de l'article L 64 du présent livre [comité d'abus de droit fiscal].

Abus de droit fiscal – Utilisation abusive en matière d'IS

But principalement fiscal : [BOI-CF-IOR-30-20](#), 31 janv. 2020

L'abus de droit à but principalement fiscal « 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.

La démonstration d'un abus de droit 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 la **volonté principale d'éluider l'impôt** ».

L'abus de droit « principalement fiscal » est inapplicable 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.

Abus de droit fiscal – Utilisation abusive en matière d'IS

▶▶ **Abus de droit.** Critères d'appréciation Global et non Détail

■ CE, 10^e et 9^e ch., 19 juin 2020, [n° 418452](#)

Pour la qualification en abus de droit fiscal, l'administration doit apprécier **l'architecture d'ensemble du schéma** mis en place par le contribuable.

Commet une erreur de droit la Cour :

- qui se focalise sur la réalité économique de la création d'une holding « sans **prendre en compte l'ensemble des éléments de l'architecture** mise en place » par le contribuable

- qui exige que le contribuable « justifie de ce que l'architecture d'ensemble mise en place était **la seule possible** pour atteindre l'objectif économique poursuivi ».

Je vous remercie pour votre participation

Henry Royal, henry.royal@orange.fr - Tél : 06 12 59 00 16

Formations avocats, experts comptables, notaires

www.royalformation.com

Ingénierie du chef d'entreprise

www.gestion-de-patrimoine-du-chef-d-entreprise.com

Gouvernance d'entreprise familiale

www.chef-entreprise-familiale.com/