

# Abus de droit fiscal : ce qui change depuis le 1er janvier 2020



L'administration commente le nouveau dispositif visant à écarter les opérations et actes à motif principalement fiscal. Depuis le début de l'année, la fraude à la loi s'est élargie aux opérations ayant un motif "principalement" fiscal, et non plus seulement "exclusivement" fiscal. Deux procédures coïncident donc : le nouvel abus de droit à but principalement fiscal ([article 64 A du livre des procédures fiscales](#)) et l'abus de droit à but exclusivement fiscal ([article L 64 du LPF](#)) qui demeure. Le nouveau dispositif vise tous les impôts (sauf [l'impôt sur les sociétés qui est traité à part](#) - avec des règles similaires - par l'article 205 A du code général des impôts). Il s'applique aux actes passés et aux opérations réalisées depuis le 1er janvier 2020 (rectifications notifiées à compter du 1er janvier 2021).

Ainsi, l'administration est en droit d'écarter les actes qui ont pour motif principal d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé aurait normalement supportées au vu de sa situation réelle si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés.

## **Pas de simples commentaires de normes**

Deux conditions cumulatives doivent être respectées. Tout d'abord, l'utilisation d'un texte à l'encontre des intentions de son auteur. L'administration doit ainsi démontrer que l'acte (à écarter), bien que 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, rappellent de [nouveaux commentaires](#) au Bofip.

Quels types d'actes sont visés ? Tout texte qui produit des effets de droit, tel que les lois, les conventions fiscales internationales et le cas échéant les textes réglementaires qui en précisent les conditions d'application (décret, arrêté...). C'est également le cas des décisions administratives de portée générale qui comportent 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. Ou encore des rescrits intégrés au Bofip, est-il précisé.

En revanche, de simples commentaires de normes, par exemple les instructions administratives publiées au Bofip, sont exclus du dispositif de ce nouvel abus de droit (sauf s'ils comportent une interprétation qui ajoute à la norme, dans un sens favorable au contribuable, ou en l'absence de norme). De même, la nouvelle procédure ne permet pas d'écarter des actes au seul motif qu'ils sont fictifs c'est-à-dire dont l'apparence juridique est sans rapport avec la réalité (économique...).

## **Des actes dépourvus de substance économique**

Seconde condition : la volonté principale d'éluider l'impôt. "Eluder 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", précise le Bofip.

Cette notion de motif "principal" est plus large que celle de but "exclusivement" fiscal de l'article L 64 du LPF. Mais l'administration ne donne pas de définition précise du caractère "principalement" fiscal. Elle indique juste que la nouvelle procédure ne vise que les actes ou montages "dépourvus de substance économique". C'est-à-dire les montages qui ne sont pas authentiques dans la mesure où ils ne sont "pas mis en place pour des motifs commerciaux valables [au sens large de toute justification économique] qui reflètent la réalité économique". L'analyse du caractère valable du motif économique s'apprécie au cas par cas, au regard des objectifs et des effets du montage considéré.

Par ailleurs, à la différence de l'abus de droit à caractère exclusivement fiscal, la nouvelle procédure de l'abus de droit à motif principalement fiscal ne s'applique pas dans les cas où les effets économiques (patrimoniaux, commerciaux...) sont "nuls ou négligeables", indique le Bofip. De même, ne peuvent être écartés dans ce cadre les actes dont le but essentiel est certes l'obtention d'un avantage fiscal mais qui ne vont pas à l'encontre de l'objet ou de la finalité du droit fiscal applicable. Ainsi, en cas d'incitations fiscales du législateur, 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".

### **Possible application de pénalités pour insuffisances ou omissions**

L'abus de droit à but principalement fiscal n'entraîne pas de sanction particulière. Ainsi, la majoration de 80% - applicable aux montages à but exclusivement fiscal - ne s'applique pas. "Seules les majorations de droit commun sont applicables". Toutefois, l'administration fiscale pourra, sous conditions, appliquer des pénalités "pour insuffisances, omissions ou inexactitudes" (aux taux respectifs de 40 % pour manquements délibérés et 80 % pour manœuvres frauduleuses). Mais, l'application de ces pénalités ne peut se déduire uniquement du fait que les conditions d'application de l'article L. 64 A du LPF sont remplies, glisse le Bofip.

Enfin, ce nouveau dispositif s'étend à la procédure de rescrit prévue à l'article L. 64 B du livre des procédures fiscales. "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", précise l'administration.