OPTIMISATION FISCALE

DEUX NOUVELLES ARMES D'IMPOSITION MASSIVE

La loi de finances pour 2019 a institué deux mesures phares dans le prolongement de son plan de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale : une clause anti-abus dite générale, codifiée à l'article 205 A du Code Général des Impôts et une nouvelle procédure d'abus de droit, introduite dans un article L 64 A du Livre des Procédures Fiscales.

Ces deux nouvelles mesures représentent un danger pour les entreprises et plus généralement pour les contribuables qui conçoivent et mettent en œuvre des schémas ou montages d'optimisation fiscale.

En effet, jusqu'à présent, l'arme la plus redoutable de l'administration était l'abus de droit « classique » relevant des dispositions de l'article L 64 du LPF. Il permettait de remettre en cause les actes juridiques conclus, lorsque l'administration fiscale réussissait à établir que les actes litigieux présentaient un caractère fictif ou pouvaient être considérés comme ayant été conclus dans un but **exclusivement** fiscal.

Désormais cette notion de but exclusivement fiscal est dépassée au profit d'une remise en cause des seuls actes ayant un but **principalement** fiscal, créant un climat d'insécurité juridique.

1. Les deux nouvelles armes

La clause anti-abus générale

Il s'agit de la transposition d'une directive européenne (directive ATAD). La clause est dite générale en ce qu'elle vise à lutter contre certains montages échappant aux filets d'autres clauses anti-abus spécifiques (clause anti-abus propre aux fusions, auparavant au régime mère-fille…) Cependant, ce dispositif ne s'applique qu'en matière d'impôt sur les sociétés, pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2019.

Le texte prévoit qu'il ne sera pas tenu compte, pour la détermination de l'impôt sur les sociétés, *« des montages ou séries de montages qui ont été mis en place en ayant pour but d'obtenir à titre **d'objectif principal**, un avantage allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité du droit fiscal applicable et ne sont pas authentiques compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents »*.

Un second type d'abus de droit

La loi de finances a également instauré une seconde procédure d'abus de droit, prévoyant que l'administration puisse écarter, comme ne lui étant pas opposable, *« les actes qui recherchent le bénéfice d'une application littérale d'un texte ou de décisions allant à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs et ont pour **motif principal**, d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé aurait supporté normalement si les actes n'avaient pas été passés ou réalisés »*.

D'une portée plus générale que la clause anti-abus précitée, cette nouvelle procédure s'applique à tous les impôts. Toutefois, le législateur a reporté son application aux actes passés à compter du 1er janvier 2020.

2. Qu'est-ce que cela change en pratique ?

Un certain nombre de montages juridiques classiques, échappaient l'abus de droit dès lors qu'il était possible de justifier de sa mise en place par un motif autre que fiscal, ce motif pouvant être secondaire.

Désormais la démonstration d'un but principalement fiscal (et non exclusivement) sera suffisante pour permettre à l'administration fiscale de critiquer un montage, fragilisant ainsi certaines opérations jusqu'alors considérés comme sécurisées juridiquement. La principale difficulté repose sur la définition de ce qu'est un but « principalement » fiscal. Quel va être le degré de tolérance de l'administration fiscale ? Compte tenu des divergences d'application des textes au sein des différents services déconcentrés, cela risque d'entrainer des situations inégales entre les contribuables selon qu'ils seront contrôlés par une direction plus tolérante qu'une autre.

Les textes nous donnent d'ores et déjà quelques indices d'appréciation afin de prendre toutes précautions utiles dans la mise en œuvre de futures opérations.

S'agissant de l'analyse du caractère principalement fiscal des objectifs du montage en application de la clause anti-abus, il sera procédé à une évaluation de l'avantage fiscal obtenu, en proportion de l'ensemble des gains et avantages de toute nature, obtenus par le montage considéré. La difficulté principale portera sur l'évaluation économique des autres objectifs poursuivis par le montage.

Le législateur a apporté une précision sur la notion de montage non « authentique ». Il s'agit de montages ou séries de montages qui ne sont pas mis en place pour des motifs commerciaux valables, reflétant une réalité économique. Les commentaires de l'administration concernant les précédentes clauses anti-abus, avaient adopté une appréciation relativement large de toute justification économique même si elle n'était pas liée à l'exercice d'une activité commerciale. Selon la doctrine fiscale étaient susceptibles d'être considérées comme présentant des motifs valables au sens de la clause ; la constitution d'une société dans un objectif de rationalisation du patrimoine ou encore la mise en société dans un objectif organisationnel, notamment en vue d'éviter les situations d'indivision. Les prochains commentaires à venir permettront de s'assurer que cette analyse est transposable à cette nouvelle clause anti-abus.

Concernant le nouvel abus de droit, une certaine insécurité juridique plane sur la détermination de ce qui sera considéré ou non par l'administration comme un acte ayant pour motif principal d'éluder l'impôt. Une possible remise en cause des opérations de démembrement de propriété réalisées en vue d'anticiper la transmission du patrimoine n'est pas à écarter. En vue d'apaiser les craintes exprimées, l'administration a publié un communiqué de presse le 19 janvier dernier précisant que ces opérations ne seraient pas remises en cause, sous réserve que les transmissions réalisées ne soient pas fictives. Le report de l'entrée en vigueur de ce texte a justement été prévu pour permettre à l'administration de publier ses commentaires afin de préciser ses modalités d'application.

3. Quelles conséquences fiscales ?

S'agissant de la clause anti-abus, l'administration, ou le contribuable spontanément, ne devront pas tenir compte du montage (ou de la série de montages) mis en place dans la détermination de l'assiette imposable à l'impôt sur les sociétés.

S'agissant du nouvel abus de droit, l'administration, dans le cadre de son pouvoir de contrôle, pourra écarter les actes réalisés, comme ne lui étant pas opposables, afin d'en tirer toutes les conséquences en matière d'assiette d'imposition.

Pour sanctionner les pratiques précitées, elle pourra appliquer des majorations de 40 % pour manquement délibéré ou de 80 % pour manœuvres frauduleuses. Ces peines ne seront cependant pas appliquées automatiquement et devront faire l'objet d'une motivation particulière dans les redressements pour être mises en œuvre.

4. Comment les entreprises et les contribuables peuvent-ils se sécuriser ?

La pratique du rescrit devra être encore plus utilisée. Le rescrit consiste à poser une question à l'administration sur l'application des règles fiscales au cas particulier soumis par le contribuable. Elle donnera ainsi son interprétation des textes fiscaux à la situation exposée et cette réponse lui sera opposable.

En vue d'encourager cette pratique, le législateur a instauré la possibilité d'effectuer un rescrit sur ces deux dispositions. En l'absence de réponse de l'administration dans un délai de 6 mois à compter de la demande, l'administration sera considérée comme ayant donné un accord tacite.

Par ailleurs, les avocats, notaires, experts-comptables, devront effectuer un véritable travail documentaire en amont sur les opportunités et motivations de leurs clients, dans la mise en place des opérations juridiques et fiscales.

En outre, dans la mesure où ces dispositions n'ont pas fait l'objet d'une saisine du Conseil Constitutionnel immédiatement après l'adoption de la loi, les contribuables seront bien inspirés de réfléchir au dépôt d'une question prioritaire de constitutionnalité, qui est une procédure permettant de contester la conformité de la loi à la Constitution, en cas d'atteinte à un droit ou une liberté fondamentale.

Nul doute qu'à l'aune de la loi relative à la lutte contre la fraude fiscale adoptée le 10 octobre 2018 qui sanctionne les intermédiaires complices de graves manquements de la part des contribuables d'une amende de 50 % des revenus tirés de la prestation, celle-ci s'élevant au minimum à 10 000 €, les conseils, apporteront une attention toute particulière aux motifs de mise en œuvre des opérations juridiques et fiscales de leurs clients et veilleront à leur apporter le meilleur conseil, qu'il s'agisse de réaliser l'opération, ou de s'abstenir.

Article rédigé par Marlène ALONSO (avocat spécialiste en droit fiscal) et Alexandra GASC-MIZIAN (avocat) Cabinet CADRA

CADRA
Cabinet d'Avocats en Droit des Affaires