



# Contrôle fiscal : Bercy commente la nouvelle procédure de « mini-abus » de droit fiscal

*Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2020, l'administration fiscale dispose d'une nouvelle arme dans sa lutte contre l'optimisation fiscale : la procédure dite du « mini-abus de droit ».*

*Parallèlement à l'abus de droit classique (article L 64 du livre de procédure fiscale), qui permet à l'administration fiscale de remettre en cause une opération qui détourne l'esprit de la loi et poursuit un but « exclusivement » fiscal, Bercy peut désormais écarter les opérations poursuivant un but « principalement » fiscal (art. L. 64 A du LPF).*

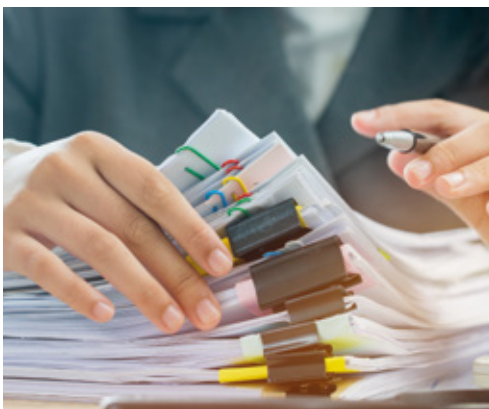
*Ce nouveau dispositif s'applique aux actes passés ou réalisés depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2020 pour lesquels une rectification est notifiée à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2021.*

## Définition

Comme pour l'abus de droit « classique », la démonstration de l'abus dans le cadre de ce nouveau dispositif 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, pour les actes visés par la procédure de mini-abus, la volonté principale d'éluider l'impôt.

Ainsi, pour démontrer l'abus de droit, l'administration doit prouver que l'acte, tout en respectant la lettre d'un texte ou d'une décision, est contraire à l'objet ou à la finalité poursuivi par le législateur ou l'auteur de la décision. Les textes en question s'entendent des lois, des conventions fiscales internationales ou textes réglementaires (décret, arrêté).



Éluider ou atténuer les charges fiscales peut notamment consister à :

- réduire une dette d'impôt ;
- percevoir indûment un crédit d'impôt ;
- ou encore augmenter abusivement une situation déficitaire.

## Un abus de droit à deux étages

En pratique, l'administration peut choisir d'engager un redressement en se fondant sur la procédure d'abus de droit commun ou sur celle du « mini-abus de droit », ce qui suppose de mettre en œuvre les mêmes garanties, mais n'emporte pas les mêmes conséquences en matière de pénalités fiscales.

On aboutit alors à un « abus de droit à deux étages ».

## Un choix imposé

Cependant, lorsqu'une opération est susceptible de caractériser un abus de droit commun, l'administration ne pourrait pas choisir de se placer sur le terrain du mini-abus de droit.

L'administration semble proposer d'examiner le critère du but principalement fiscal selon une approche quantitative visant à comparer l'avantage fiscal et l'avantage non fiscal procurés par une même opération.

Une opération procurant un avantage non fiscal négligeable (par exemple, un avantage de trésorerie minime) demeurerait, selon l'administration, dans le champ de la procédure de droit commun. On observera toutefois que l'avantage non fiscal est rarement quantifiable.

### Les impôts concernés

Sont concernés tous les impôts à l'exception de l'impôt sur les sociétés.

#### Un dispositif anti-abus pour l'impôt sur les sociétés

La notion de **motif principal** est, en tant que telle, plus large que la notion de **but exclusivement fiscal** au sens de l'abus de droit commun.

L'administration souligne que, d'après les débats parlementaires, les dispositions du mini-abus de droit ont à cet égard pour objectif d'étendre les dispositions anti-abus concernant l'impôt sur les sociétés prévues à l'article 205 A du CGI à l'ensemble de la fiscalité. Ces dispositions ne visent que les actes ou montages dépourvus de substance économique.

### Les actes concernés

Sont visés par la procédure de mini-abus de droit 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'éluider 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 ».

#### Les actes écartés

S'agissant des actes qui peuvent être remis en cause par le fisc, l'administration précise qu'ils peuvent être écrits ou non écrits (bail verbal, etc.), qu'ils soient unilatéraux, bilatéraux ou multilatéraux : il s'agit en pratique de tout acte ou fait qui manifeste l'intention de son auteur et produit des effets de droit.

### Certaines situations ne sont pas remises en cause

L'administration rappelle qu'il n'est pas interdit 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 ». En effet, le fait que le contribuable



opte pour la solution la plus avantageuse au plan fiscal ne permet pas de conclure à l'abus de droit s'il apparaît que les actes juridiques sur lesquels repose cette solution sont conformes à la réalité.

La combinaison des deux conditions légales (utilisation d'un texte contraire à l'intention du législateur et volonté principale d'éviter l'impôt) conduit à ne pas appliquer la procédure de mini-abus de droit aux actes dont le but essentiel est l'obtention d'un avantage fiscal mais sans aller à l'encontre de l'objet ou de la finalité du droit fiscal applicable.

L'administration souligne à cet égard que lorsque c'est le législateur qui a souhaité encourager un schéma par une incitation fiscale, la procédure de mini-abus ne peut en principe pas s'appliquer, quand bien même ce schéma aurait un but principalement fiscal, à condition qu'il ne soit pas manifestement détourné de son objet.

Si l'administration fiscale n'a pas dressé une liste exhaustive des montages patrimoniaux susceptibles d'être remis en cause sur ce nouveau fondement, elle illustre ces principes par les trois **exemples** pratiques pour lesquels la procédure de mini-abus ne serait pas susceptible d'être appliquée.

**Exemple 1 : La donation d'usufruit temporaire au profit d'un enfant majeur** qui ne fait pas partie du foyer fiscal du donateur, procure certes une économie d'impôt sur la fortune immobilière, qui peut être substantielle, mais qui n'est pas abusive si elle est justifiée par la volonté d'aider l'enfant majeur à financer ses études en lui permettant d'occuper le logement ou de percevoir les revenus locatifs du bien transmis. Le caractère temporaire d'une transmission de l'usufruit, n'est pas en soi abusif dès lors qu'il est doté d'une substance patrimoniale effective et ne prévoit pas de clauses manifestement abusives (telles qu'une donation librement révocable par le donateur).



**À noter.** En matière d'impôt sur la fortune immobilière, les biens grevés d'usufruit doivent en principe être compris dans le patrimoine de l'usufruitier pour leur valeur en pleine propriété.

**Exemple 2 : La donation d'usufruit temporaire à un organisme sans but lucratif**, même si elle permet de réaliser une économie d'impôt très importante, n'est pas susceptible d'être écartée lorsque le donateur se dépouille irrévocablement des fruits attachés à l'actif donné, sur la durée de l'usufruit temporaire. Le donateur poursuit un objectif charitable valable et non négligeable en permettant à l'organisme de bénéficier d'un rendement financier régulier sur la période de l'usufruit (loyers, dividendes).



**Exemple 3 : Les transmissions anticipées de patrimoine**, y compris lorsque le donateur se réserve l'usufruit du bien transmis, ne sont pas en elles-mêmes concernées par la procédure de mini-abus de droit, sous réserve que les transmissions concernées ne soient pas fictives.

En revanche, l'administration fiscale ne se prononce pas sur les opérations dites de « **donation-cession** » qui consistent généralement pour des parents à donner à leurs enfants des titres ou immeubles, avant que ceux-ci ne soient cédés à un tiers pour purger la plus-value de cession.

Ces opérations ne devraient pas être poursuivies dans le cadre du mini-abus dans la mesure où le Conseil d'État considèrerait déjà que les donations-cessions de titres ne peuvent être abusives que si elles sont fictives. Or, le mini-abus de droit ne porte que sur des hypothèses de fraude à la loi et non d'abus de droit par simulation.

Contrairement à la procédure d'abus de droit commun, la procédure de mini-abus ne permet pas d'écartier un acte au seul motif qu'il est **fictif**,



c'est-à-dire que son apparence juridique sous-jacente à cet acte est sans rapport avec la réalité, en particulier économique.

### Les garanties du contribuable

L'administration précise que les contribuables qui souhaitent sécuriser le traitement fiscal d'un acte ou d'une opération peuvent demander à l'administration, par le biais d'un rescrit, la confirmation que le dispositif anti-abus ne leur est pas applicable.

**À noter.** La procédure de rescrit n'est valablement engagée que si le contribuable a consulté par écrit l'administration centrale préalablement à la conclusion d'un ou de plusieurs actes portant sur l'opération en cause, en lui fournissant tous éléments utiles pour apprécier la portée véritable de ces actes, et que celle-ci n'a pas répondu dans un délai de six mois ou a confirmé que l'opération présentée ne constituait pas un abus de droit.

### Non-application automatique de sanctions fiscales

Contrairement à la procédure de l'abus de droit commun, le dispositif du mini-abus n'entraîne pas l'application automatique des majorations prévues à l'article 1729, b du CGI. Seules les majorations de droit commun sont applicables.

Toutefois l'administration pourra, à condition de les justifier au regard des circonstances de fait et de droit

propres à l'affaire considérée, appliquer les pénalités pour insuffisances, omissions ou inexactitudes prévues aux a et c de l'article 1729 du CGI, aux taux respectifs de :

- 40 % pour manquements délibérés ;
- et 80 % pour manœuvres frauduleuses.

### Ce dispositif avait déjà été envisagé

Rappelons qu'antérieurement à l'adoption de ce dispositif, le législateur avait déjà tenté d'élargir la notion d'abus de droit par fraude à la loi aux opérations « poursuivant un but principalement fiscal ». Mais cette première tentative résultant de la loi de finances pour 2014 avait été censurée par le Conseil constitutionnel, aux motifs que « cette nouvelle définition conférerait une marge d'appréciation trop importante à l'administration fiscale compte tenu des sanctions encourues ».

Cependant, concernant le nouveau dispositif, bien que le caractère automatique des sanctions ait été supprimé, une incertitude demeure quant à la conformité ou non à la Constitution du mini-abus de droit, le Conseil constitutionnel n'ayant pas été saisi de cette mesure lors de son adoption.

Source : BOI-CF-IOR-30-20 du 31-1-2020