

10 février 2020

## Abus de droit : la non-précision de l'Administration fiscale

Parmi les dispositions fiscales qui auront fait couler beaucoup d'encre l'année passée, figure en bonne place la modification de la notion d'abus de droit concernant les actes, non plus à but « exclusif », mais désormais « principalement » fiscal.

Prévu au sein de la loi de finance 2019, il semblait signer un durcissement certain à l'encontre de nombre de stratégies qualifiées communément « d'optimisation fiscale ».

La notion même de « but principal » faisait planer le risque d'une appréciation très subjective et d'une insécurité certaine, ce qui a amené nombre de commentateurs à annoncer la fin de certains dispositifs ou à presser leur mise en place sur 2019 (le critère étant applicable pour les actes mis en place à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2020).

Malgré deux réponses ministérielles destinées à rassurer les praticiens, ceux-ci étaient toujours en attente de la précision que devait apporter l'Administration fiscale.

Ces développements, très attendus, sont parus le 31 janvier dernier et, nous le verrons, n'apportent pourtant que bien peu de réponses.

### A) Définition de l'abus de droit

L'abus de droit est une procédure, prévue à l'article 64 A du LPF, permettant à l'Administration fiscale d'écarter tous les actes qui rempliraient deux conditions qui selon l'Administration fiscale sont caractérisés par :

- **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

Tel sera le cas si une SCI acquiert une résidence secondaire et la met en location au profit des associés à un prix nettement inférieur aux prix du marché, permettant ainsi de déduire les charges du revenu global des associés.

Dans ce type de situation, le but est uniquement d'éluider l'impôt, tel était le critère fixé par la formulation « but exclusivement fiscal ».

C'est cette rédaction qui a donc évolué avec la Loi de finance pour 2019.

Ainsi, tout acte constitutif d'un abus de droit expose le contribuable concerné au paiement d'intérêts de retard et d'une majoration de 80% calculée sur la somme réclamée par l'Administration fiscale au titre de l'impôt normalement dû.

### B) L'ajout de la notion de but principal

La loi de finance pour 2019 a créé un nouvel article 64 A du LPF, changeant la formulation visant les actes « qui ont pour but exclusif » en « qui ont pour but principal » (...) d'éluider l'impôt. Aucune précision n'avait toutefois été ajoutée quant aux critères d'appréciation du caractère principal, laissant craindre une lecture très large et une insécurité importante.

En effet, au sein de très nombreux montage, sans être un but exclusif, la dimension fiscale ne saurait être ignorée. Ce serait le cas, par exemple des donations en démembrement de propriété ou encore d'aménagement de régime matrimonial en vue d'une donation.

10 février 2020

Deux réponses ministérielles, les réponses Procaccia du 13 juin 2019 et Degeois du 18 juin 2019 étaient venues apaiser quelques craintes affirmant notamment la non remise en cause des situations de démembrement dans un but de transmission.

Les précisions de l'Administration étaient donc très attendues, celles sont intervenues le 31 janvier dernier.

## C) La réponse de l'Administration fiscale

A la lecture des commentaires publiés au BOFIP, il est toutefois très difficile d'y déceler des précisions permettant aux praticiens d'assurer plus de sécurité aux actes et montages, envisagés. L'Administration fiscale précise tout d'abord que « la notion de motif principal est, en tant que telle, plus large que la notion de but exclusivement fiscal », ce qui ne constitue pas en soi une avancée majeure.

L'Administration renvoie ensuite au critère du mini abus de droit fiscal dans le domaine de l'impôt sur les sociétés, toutefois ces critères seront difficilement transposables dans le domaine des particuliers tant ils renvoient à des notions d'utilité économique proposant notamment de d'estimer la proportion du gain fiscal par rapport aux autres gains d'activité générés par le montage.

On aura des difficultés d'application lorsque les opérations concernées comprennent notamment une dimension de transmission.

La suite n'est qu'un rappel de dispositions déjà appliquées dans le cadre de l'article 64 dans sa version d'origine, ou ne renvoyant qu'à celui-ci.

**Ainsi, l'incertitude quant à l'appréciation du critère « principalement fiscal » demeure pleine et entière.**

### CONSEIL FINANCIERE CONSEIL :

Dans l'attente de précisions ultérieures ou de décisions du Conseil d'Etat, il conviendra de conserver une grande prudence notamment vis-à-vis de certains actes déjà considérés comme à la frontière de l'abus de droit.

Une stratégie patrimoniale, quelle qu'elle soit, ne doit pas être construite uniquement dans un but fiscal mais doit normalement viser des objectifs économiques, financiers, budgétaires, civils ... si tel n'était pas le cas, il conviendrait alors de s'abstenir.