

## **L'adoption de la clause anti-abus par la Commission européenne : vers un abus de droit à deux vitesses ?**

*Après avoir vu son régime précisé par un arrêt du Conseil d'État le 5 novembre 2014<sup>1</sup>, le régime mère-fille se retrouve une fois de plus en plein cœur de l'actualité.*

**En effet, la Commission européenne a trouvé un accord le 9 décembre 2014 sur la modification de la directive mère-fille, dite DMF, afin d'y introduire la clause anti-abus suggérée par la proposition de directive de 2013 et de lutter ainsi contre l'optimisation fiscale des entreprises agissant dans le cadre communautaire.<sup>2</sup>**

Cette proposition de directive, intervenue en 2013 concomitamment aux travaux de l'OCDE qui ont aboutit en 2013 au fameux rapport *BEPS* («*Base Erosion and Profit Shifting*») envisageait notamment d'aligner à l'échelle européenne la fiscalité des revenus tirés des produits hybrides. Or si ce point avait fait l'objet d'une directive en juillet 2014, son point principal, la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale à travers une disposition anti-abus commune n'avait pas aboutit à un accord, en raison de l'opposition de certains États membres, dont les Pays-Bas. C'est maintenant chose faite avec la publication de la directive 2015/121/UE du 27 janvier 2015 qui introduit une clause anti-abus dans le cadre de la DMF.

Avec un délai de transposition d'un an, les modifications de la directive devront être transposées au plus tard le 31 décembre 2015. Pour autant, se demander si la France devrait être particulièrement affectée par cette modification est légitime puisque l'abus de droit fiscal, introduit en droit positif, tant par la jurisprudence<sup>3</sup> que le législateur<sup>4</sup>, est une notion dont les prémices datent du XIX<sup>ème</sup> siècle.

Ainsi, cette nouvelle directive offrirait la possibilité aux administrations fiscales européennes d'écartier les avantages de la DMF à « un montage ou à 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 de la présente directive, n'est pas authentique compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents».

*Mis en place par une directive du 23 juillet 1990, ce mécanisme avait été initialement prévu pour lutter contre les doubles impositions, dans l'idée que ces doubles impositions pouvaient être un obstacle à la constitution de groupes européens. L'article 119 ter du CGI pose les conditions cumulatives pour bénéficier du régime : il faut que les titres existent sous la forme nominative, que la société mère détienne au moins 10% du capital de la filiale et qu'elle conserve ou s'engage à conserver ces titres pendant deux ans. Alors, cette directive permet à une société mère d'être exonérée d'impôts et de retenue à la source sur les dividendes distribués par sa filiale dans le cadre de l'Union européenne.*

Désormais, son champ d'application pourrait se restreindre. En effet, l'abus de la DMF semble constitué en présence d'un montage dont l'objectif, allant à l'encontre de l'objet ou la finalité de ladite directive, est principalement fiscal. Mais il est précisé que le montage doit par ailleurs ne pas

---

1 CE., 5 novembre 2014, n°370650.

2 Cécile Ducourtieux, « Les Européens s'accordent pour combattre l'optimisation fiscale », *Le Monde*, 9 décembre 2014. Disponible à l'adresse suivant : [www.lemonde.fr/economie/article/2014/12/09/les-europeens-s'accordent-pour-combattre-l-optimisation-fiscale\\_4537373\\_3234.html](http://www.lemonde.fr/economie/article/2014/12/09/les-europeens-s'accordent-pour-combattre-l-optimisation-fiscale_4537373_3234.html)

3 Cass. Civ. 20 août 1867, en matière de droits d'enregistrement.

4 Loi du 13 janvier 1941.

être authentique. Cette notion est définie par le paragraphe 3 de l'article 1er de la directive, disposant qu'un montage ou une série de montages est considéré comme non authentique dès lors qu'il « n'est pas mis en place pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique. »

**Le montage est donc abusif au sens de la directive sous trois conditions, un but principalement fiscal, allant contre l'objet ou la finalité de la directive, à travers un montage non authentique, c'est à dire mis en place pour des motifs commerciaux non valables.**

A l'inverse, l'abus de droit de l'article L. 64 du LPF (Livre des procédures fiscales) retient une conception différente de cet abus de droit à travers l'exclusivisme fiscal. L'administration fiscale peut écarter un acte fictif ou un acte qui est en fraude à la loi fiscale, c'est à dire recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs et qui n'a pas pu être inspiré par un autre motif que celui d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales.

*Cette directive a beau confirmer la position de la Cour de justice de l'Union européenne de 2006 attribuant à l'abus de droit le caractère de principe général du droit européen<sup>5</sup>, elle semble introduire une conception différente de l'abus de droit français. Ainsi, il semble judicieux de se demander quelle portée a véritablement souhaité donner la Commission européenne à la clause anti-abus.*

La jurisprudence récente du Conseil d'État<sup>6</sup> nous éclaire en sens. Dans cet arrêt, l'abus de droit avait été retenu malgré la présence de motifs autres que fiscaux dès lors que ces derniers n'avaient pas été déterminants en comparaison de l'avantage fiscal obtenu de l'acte. Le Conseil d'État avait donc écarté des motifs dépourvus de substance et donc de réalité économique. Si le droit positif est revenu à une définition plus orthodoxe de l'abus de droit à travers l'exclusivisme fiscal dans l'arrêt « Groupement Charbonnier Montdiderien »<sup>7</sup>, les dispositions de la présente directive ne semblent pas toutefois éloignées de la définition retenue en droit interne de l'abus de droit, la combinaison de l'objectif principal et du montage non authentique qui se trouve au sein la directive ne renvoyant qu'à un but exclusif sous couvert de réalité économique des motifs soulevés.

Pour autant, la jurisprudence de la CJUE ( Cour de justice de l'Union européenne) concernant l'abus de droit en matière de TVA empêche toute certitude. Si elle a dans un premier temps émis un avis<sup>8</sup> affirmant que l'abus de droit peut être constitué « lorsque la recherche d'un avantage fiscal constitue le but essentiel de l'opération », elle a par la suite simplement sanctionné les montages dépourvus de réalité économique, « effectués à la seule fin d'obtention d'un avantage fiscal »<sup>9</sup>. Si le souhait de la Commission européenne est le maintien de l'exclusivisme fiscal, n'aurait-elle pas choisi une rédaction plus proche, voire similaire à celle retenue par la CJUE ?

Cette rédaction équivoque de la directive est d'autant plus critiquable que la proposition de directive<sup>10</sup> souhaitait justement corriger la clause anti-abus de la DMF dont elle reprochait d'être une « source potentielle de confusion » et son « manque de clarté ». Plus encore, alors que la

---

5 CJCE. 21 février 2006, aff-C255-002.

6 CE., 17 juillet 2013, n°352989, *Min c/ SARL Garnier Choiseul Holding*.

7 CE., 23 juin 2014, n°360708, *Min c/ Groupement Charbonnier Montdiderien*.

8 CJCE., 2ème ch., 21 février 2008, aff. C-425/06, *Part Service Srl*.

9 CJCE., 3ème ch., 22 mai 2008, aff. C-162/07 ; CJUE., 3ème ch., 20 juin 2013, aff. C-653/11 *Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs c/ Pau Newey*.

10 Proposition de Directive du Conseil, 25 novembre 2013, n° 2013/0400.

Commission indique dans cette direction vouloir faire en sorte que la règle anti-abus soit « appliquée de façon plus cohérente dans les différents États membres » afin d'obtenir un niveau minimal de lutte contre les abus de la DMF, la présence de notions différentes de l'abus de droit entre les États membres ouvre dorénavant et déjà la porte à un conflit d'interprétation lors de sa transposition. Cette disparité pourrait néanmoins constituer une concession à de nombreux États membres permettant d'obtenir, à défaut d'uniformité, la présence de règles anti-abus dans la totalité de l'Union européenne. Cet objectif affirmé de la directive, l'obtention « d'une règle anti-abus commune minimale » semble finalement en voie d'accomplissement.

**Cependant, la sanction prévue par la DMF en cas d'abus serait susceptible de creuser, en France, le lit d'un abus de droit à deux vitesses en matière de dividendes mère-fille.**

En effet, l'article 1727 du CGI prévoit que l'abus de droit entraîne l'application de l'intérêt de retard, ainsi qu'une majoration de 80%, parfois 40%, des impôts et droits élués. La directive quant à elle ne prévoit aucune sanction mis à part la perte du privilège du régime des dividendes mère-fille. Le paragraphe 4 de son article 1er dispose bien qu'elle ne fait pas obstacle aux dispositions nationales nécessaires à la prévention de la fraude ou de l'abus. En absence de jurisprudence européenne, il convient pour l'instant de se référer au droit interne afin de déterminer si les sanctions de l'article 1727 du CGI rentrent dans le champs de ce paragraphe 4. Or si les intérêts de retard ne sont pas considérés comme une sanction<sup>11</sup>, la majoration d'impôts semble être une sanction puisque la mise en place du seuil inférieur de majoration de 40% en 2008 a mené à l'application du principe de la rétroactivité *in mitius*<sup>12</sup>. Une sanction ne pouvant être assimilée à de la prévention, les intérêts de retard pourraient être exigibles tandis que la majoration de 40% ou 80% ne devrait pas pouvoir être mise en œuvre dans le cadre de la transposition de cette directive.

Une distinction entre un abus du régime mère-fille communautaire ou interne semble donc se dessiner : un régime mère-fille interne dont l'abus est sanctionné selon l'abus de droit commun et un régime mère-fille communautaire dont l'abus est sanctionné par un abus de droit spécial n'entraînant qu'une réintégration des dividendes exonérés d'impôt, sans aucune majoration. Le risque de *forum shopping*, une délocalisation des montages fiscaux afin de rentrer dans le cadre communautaire et prévenir de possibles sanctions, pourrait revenir une énième fois sur la table. Quant à penser qu'une telle manœuvre pourrait constituer un abus de la DMF, il faudrait alors se demander si l'application de la clause anti-abus de la DMF constituerait en-elle même un avantage conféré par la directive, et quand bien même cela serait le cas, la situation deviendrait absurde car la clause anti-abus, en s'appliquant, refuserait son application...

**Armen Karaguezian  
& Pierrick Ferrero**

---

11 CE. ass., avis, 12 avril 2002, *SA Financière Labeyrie*, n° 239693; Cass. Com. 27 septembre 2005, n°03-14636.

12 CE., 27 juillet 2009, *Caisse interfédérale de crédit mutuel*, n°295358.