

Demain, serons-nous tous des Al Capone ? À propos d'une éventuelle prohibition des actes à but principalement fiscal

par
Jérôme Turot
avocat, cabinet Turot

À l'heure où il est envisagé de modifier la définition légale de l'abus de droit pour l'étendre aux actes ayant essentiellement ou principalement (et non plus exclusivement) pour but d'atténuer ou d'éluider les charges fiscales, Jérôme Turot montre en quoi la définition actuelle, construite par le Conseil d'État, ne se trouve pas en contradiction avec la jurisprudence européenne, contrairement à ce qui a pu être soutenu.

La modification envisagée risque d'aboutir à l'interdiction de toute démarche d'optimisation fiscale, sans pour autant atteindre son objectif de lutte contre l'évasion fiscale.

“ Ne serait-on pas en train d'essayer de tuer des tigres avec des cartouches qui n'atteindront que d'innocentes gazelles ? ”

Vous vous demandez pourquoi votre vérificateur vous redresse régulièrement pour abus de droit et pourquoi le juge vous décharge le plus souvent de tels redressements ? C'est que, dans l'esprit de nombreux vérificateurs, vous ne devez pas seulement payer les impôts correspondant à ce que vous faites : vous devez faire ce qui vous fera payer le plus d'impôt.

Jusqu'à présent, lorsque le vérificateur avait appliqué ce paradigme, le juge annulait le redressement, car le Conseil d'État a toujours interdit à l'Administration d'attendre du contribuable qu'il emprunte la voie fiscale la plus onéreuse, qu'il s'agisse du choix de procéder à un apport en capital suivi d'une réduction (« coup d'accordéon ») plutôt qu'à un abandon de créance taxable qui aurait eu la préférence du vérificateur (*CE, 20 mars 1989, n° 56087, Sté Malet Matériaux : JurisData n° 1989-600444 ; Dr. fisc. 1990, n° 11, comm. 533 ; RJF 5/1989, n° 548, concl. Ph. Martin, p. 271*), ou du choix de faire absorber une grosse société par une petite plutôt que de faire avaler la petite par la grosse comme le vérificateur l'eût trouvé plus naturel et incidemment plus intéressant pour le Trésor (*CE, 21 mars 1986, n° 53002, SA Auriège : JurisData n° 1986-600581 ; Dr. fisc. 1986, n° 31, comm. 1432, concl. O. Fouquet ; RJF 5/1986, n° 470, concl. O. Fouquet, p. 267*).

Mais aujourd'hui, certains parlementaires adoptent à leur tour ce tropisme administratif, si l'on en juge par la proposition phare du rapport (par ailleurs intéressant) de la

commission des finances de l'Assemblée nationale présenté le 10 juillet dernier et intitulé « L'optimisation fiscale des entreprises dans un contexte international » (*AN, comm. fin., MM. P.-A. Muet et É. Woerth, compte rendu n° 107, 10 juill. 2013 : V. D.O Actualité n° 27, 18 Juillet 2013, 11*) : « Proposition n° 1 : Renforcer la portée de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales en précisant que les actes constitutifs d'un abus de droit n'ont pas « exclusivement » mais « principalement » pour but d'atténuer ou d'éluider les charges fiscales que le contribuable aurait normalement supportées. ».

Il a été précisé que « sur la base de notre travail, les parlementaires déposeront des amendements au projet de budget 2014 ». On peut donc s'attendre à ce que cette proposition soit soumise au Parlement à la rentrée.

D'ores et déjà, le projet de loi sur la lutte contre la fraude fiscale dispose dans le texte adopté par le Sénat, en un nouvel article 11 bis DA (Définition de l'abus de droit) : « Au premier alinéa de l'article L. 64 du LPF, les mots : « ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales » sont remplacés par : « ils ont pour motif essentiel d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales » (*V. D.O Actualité 28/2013, n° 24, § 1*). Cette disposition a été adoptée par le Sénat malgré une demande de retrait du Gouvernement, qui proposait de confier une mission au Conseil d'État pour une définition juridique « précise et fine » de l'abus de droit (curieuse proposition alors que le Conseil d'État a déjà donné, nous semble-t-il, une telle définition : serait-elle, en réalité, grossière ?).

Ndlr : cet article a été publié dans la Revue de Droit fiscal (*Dr. fisc. 2013, n° 36, ét. 394*).

1. Si cette réforme législative de l'abus de droit intervient, les redressements se multiplieront. Demain, nous serons tous des Al Capone, du moins aux yeux des vérificateurs. À ceux qui pourraient être tentés de penser que ce changement d'un mot ne signifie pas grand-chose, Olivier Fouquet a répondu par anticipation, en leur disant : « il a même été soutenu qu'il n'y avait somme toute guère de différence entre « principal » et « exclusif », alors qu'évidemment pour le juge il existe un abîme entre les deux notions. » (O. Fouquet, *Fraude à la loi : l'explicitation du critère subjectif* : Dr. fisc. 2009, n° 39, act. 287).

Cette notion de « but principal » exauce le vœu formulé depuis longtemps par l'administration fiscale. Cette proposition nous ramènerait à une conception **subjective** de l'abus de droit, supposant de sonder les reins et les cœurs pour rechercher les motifs du contribuable et pour déterminer lequel a été le principal. Entre deux opérations produisant les mêmes effets juridiques ou économiques mais dont l'une est moins imposée que l'autre, il faudra choisir la plus imposée, car le choix de l'opération moins imposée aura nécessairement pour but principal – toutes choses étant égales par ailleurs – d'atténuer la charge fiscale.

Par exemple, si une entreprise a le choix entre un abandon de créance à sa filiale ou la capitalisation de sa créance, et que l'abandon de créance engendre une imposition alors que la capitalisation est fiscalement neutre, la décision de choisir l'abandon de créance plutôt que sa capitalisation aura nécessairement eu pour but principal d'atténuer sa charge fiscale. Si vous voulez cesser d'être redressé pour abus de droit, choisissez toujours les décisions fiscalement les plus coûteuses : que cette nouvelle ère fiscale ne vous effraie pas, vos conseils seront là pour rechercher avec vous les montages les plus catastrophiques fiscalement, et les universités créeront rapidement des masters spécialisés « Recherche des plus mauvaises solutions fiscales ».

Cette nouvelle conception de l'abus de droit a pu être présentée comme inspirée par le souci d'harmoniser le droit français et la jurisprudence de la CJUE.

C'est notamment le motif unique par lequel M. Marini a justifié sa proposition de loi, puis son amendement au projet de loi de lutte contre la fraude fiscale.

La justification impressionne, comme toujours, en France où maintenant le Conseil constitutionnel lui-même se met à l'écoute de la Cour de justice. Mais qu'en est-il ?

► Une harmonisation avec la jurisprudence de la CJUE ?

2. L'extension de l'abus de droit aux actes qui ont pour « motif essentiel » d'atténuer les charges fiscales a été préconisée au motif que cette définition serait celle de la CJUE, dans son arrêt *Halifax* (CJCE, *gde ch.*, 21 févr. 2006, aff. C-255/02 : RJF 5/2006, n° 648, *chron.* O. Fouquet, p. 383 ; BDCF 5/2006, n° 68, *concl.* L.-M. Poiars Maduro, pt. 71. – Sur cet arrêt, V. également, Y. Sérandour, *L'abus de droit selon la CJCE. À propos de l'arrêt Halifax* : Dr. fisc. 2006, n° 16, 16).

C'est vrai, et pourtant c'est faux.

Certes, l'arrêt *Halifax* emploie la notion de but essentiellement fiscal, en son point 75, indiquant qu'on est en présence d'un abus lorsque « le but essentiel des opérations en cause est l'obtention d'un avantage fiscal ».

Mais on ne saurait oublier que, dans le même point du même arrêt, la Cour ajoute ceci : « En effet, ainsi que l'a précisé M. l'avocat général au point 89 de ses conclusions, l'interdiction de pratiques abusives n'est pas perti-

nente lorsque les opérations en cause sont susceptibles d'avoir une justification autre que la simple obtention d'avantages fiscaux. ». Par cet ajout, la Cour montre clairement que le « but essentiel » est synonyme dans son esprit de but unique. C'est également ce qui ressort du point 69 de l'arrêt, qui refuse le bénéfice de la réglementation communautaire aux « pratiques abusives d'opérateurs économiques, c'est-à-dire les opérations qui ne sont pas réalisées dans le cadre de transactions commerciales normales, mais **seulement** dans le but de bénéficier abusivement des avantages prévus par le droit communautaire ». Seul but, but unique, but essentiel : la Cour ne distingue pas entre ces qualificatifs.

Si l'on en doutait encore, il suffirait de se reporter à l'arrêt *Emsland-Stärke* (CJCE, 14 déc. 2000, aff. C-110/99, *Emsland Stärke* : Rec. CE 2000, I, p. 11569) par lequel la Cour a donné de l'abus de droit sa définition de principe, au regard non pas seulement de la matière fiscale mais de l'ensemble du droit communautaire. Dans cet arrêt, la Cour a commencé à définir les deux critères de l'abus : d'une part, le non-respect, sous l'apparence d'une régularité formelle, des objectifs poursuivis par la réglementation communautaire et, d'autre part, la recherche exclusive (« seul but ») d'un avantage prévu par la réglementation en créant artificiellement les conditions de son obtention.

Plus remarquable encore, la CJUE, tout comme le Conseil d'État, reconnaît le droit du contribuable à l'optimisation fiscale. La Cour prend soin dans son arrêt *Halifax* de préciser que la 6^e directive n'impose pas à l'assujéti de choisir la voie qui implique le montant de taxe le plus élevé (pt. 73). La Cour se réfère expressément (pt. 85) aux conclusions de l'avocat général pour affirmer le droit de l'assujéti de choisir la structure de son activité de manière à limiter sa dette fiscale. L'arrêt *Halifax* réaffirme ainsi, par une décision rendue en grande chambre, le droit à l'optimisation fiscale, principe qu'elle avait déjà proclamé nettement (V. en ce sens CJCE, 5^e ch., 6 avr. 1995, aff. C-4/94, *BLP Group Plc c/ Commissioners of Customs and Excise* : Dr. fisc. 1995, n° 38, *comm.* 1779 ; RJF 6/95 n° 804. – Sur cet arrêt, V. également, Ph. Derouin, *Droit à déduction de la TVA et règle de l'affectation. À propos de l'arrêt BLP Group* (CJCE, 6 avr. 1995) : Dr. fisc. 1995, n° 38, *étude* 100060. – CJCE, 6^e ch., 9 oct. 2002, aff. C-409/98, *Mirror Groupe plc et aff. C-108/99, Cantor Fitzgerald International plc*, pt 33 : Dr. fisc. 2002, n° 3, *comm.* 21 ; RJF 1/2002, n° 124).

Il serait donc fallacieux de présenter le mot « essentiellement » employé dans l'arrêt *Halifax* comme synonyme de « principalement », alors qu'il est clair qu'il signifie « exclusivement ».

Si l'on a pu à une certaine époque s'interroger sur le sens du mot « essentiellement », l'interrogation n'est aujourd'hui plus de mise. On se souvient qu'il y a cinq années déjà Olivier Fouquet s'était interrogé, à propos d'un arrêt qui caractérisait l'abus de droit par la poursuite d'un but **essentiellement** fiscal, sur une possible « valse-hésitation » de la CJCE entre le caractère exclusif ou principal du but fiscal poursuivi (CJCE, 2^e ch., 21 févr. 2008, aff. C-425/06, *Part Service Srl* : Dr. fisc. 2008, n° 23, *comm.* 366, *note* O. Fouquet, *Abus de droit : L'implication de la jurisprudence communautaire sur la jurisprudence nationale*).

Dans la version anglaise, la Cour écrit « *the principal aim* » ; dans la langue italienne, qui était la langue de procédure : « *lo scopo essenziale* ».

Mais cette ambiguïté, si c'en était une, a été très vite levée par un nouvel arrêt qui est revenu à l'« exclusivement », en affirmant de façon très claire que la théorie de l'abus de

droit consiste à « prohiber les montages purement artificiels, dépourvus de réalité économique, effectués à la seule fin d'obtention d'un avantage fiscal » (CJCE, 3^e ch., 22 mai 2008, aff. C-162/07, *Amplificativa Srl et Amplifin SpA* : Dr. fisc. 2008, n° 24, act. 184, note O. Fouquet).

Dans la version anglaise : « *the sole aim* », et dans la langue italienne, qui était la langue de procédure : « *unicamente al fine di ottenere un vantaggio fiscale* ».

Avec le recul, on peut affirmer que la définition de l'abus de droit donnée par la CJUE est bien stabilisée, et que lorsque la Cour écrit « essentiellement » ou en anglais « *essentially* », elle ne verse pas dans le sens affadi qu'a pu prendre ce mot dans la langue courante, mais l'emploie au sens d'« exclusivement ».

Ainsi, la définition actuelle de l'abus de droit énoncée à l'article L. 64 du LPF est tout à fait en harmonie avec le droit de l'Union, et il n'est nullement nécessaire d'harmoniser ce qui était déjà harmonieux.

► Un retour à l'âge de pierre de l'abus de droit ?

3. Au surplus, on n'aura garde d'oublier que, dans cet arrêt *Halifax*, la CJUE retient une conception **objective** de l'abus de droit, qui n'est nullement celle, dangereusement subjective, que préconisent les rapporteurs de la commission des finances de l'Assemblée nationale. La Cour de justice demande au juge national de prendre en considération « le caractère purement artificiel » des opérations ainsi que les liens de nature juridique, économique ou personnelle entre les opérateurs impliqués dans le plan de réduction de la charge fiscale. Elle se réfère à son précédent arrêt *Emsland-Stärke* pour énoncer que le but poursuivi ne peut pas être apprécié subjectivement mais doit être déduit de circonstances objectives faisant ressortir le « caractère artificiel » d'événements, d'opérations ou de situations.

Revenir à une conception subjective de l'abus de droit, centrée sur l'analyse des motifs du contribuable, serait revenir à l'âge de pierre de l'abus de droit. Rappelons le chemin parcouru.

L'auteur de ces lignes avait souligné Note 14 que l'ancienne rédaction de l'article L. 64 du LPF donnait de l'abus de droit une définition beaucoup trop large, plus large en tout cas que celle qu'admettait la CJUE : en France cette définition incluait les opérations qui n'ont d'autre but que la recherche d'une économie fiscale, quand bien même ces opérations n'ont rien d'artificiel. Nous avons appelé l'attention du juge sur le fait que la jurisprudence communautaire admet au contraire que la décision de s'établir dans tel État membre peut parfaitement avoir un but fiscal, et que la Cour ne relève un abus que si l'opération est dépourvue de réalité économique, autrement dit de substance (*J. Turot, L'article 209 B est-il soluble dans le droit communautaire ? à propos de l'arrêt CJCE 16 juillet 1998, Imperial Chemical Industries* : RJF 12/98, p. 940).

Mais depuis l'arrêt *Janfin* et la réécriture de l'article L. 64 du LPF, on a assisté, pour s'en réjouir, à la victoire discrète mais certaine de l'approche objective sur l'ancienne approche subjective (CE, sect., 27 sept. 2006, n° 260050, *Sté Janfin* : JurisData n° 2006-081020 ; Rec. CE 2006, p. 401 ; Dr. fisc. 2006, n° 47, comm. 744, concl. L. Olléon ; Procédures 2006, comm. 284, note J.-L. Pierre ; RJF 12/2006, n° 1583 ; BDCF 12/2006, n° 156, concl. L. Olléon ; Bull. Joly Sociétés 2007, p. 104, § 12, note S. Reeb-Blanluet ; BGFE 2006, n° 12, p. 30 et s., obs. N. Chahid-Nourai. – V. également, O. Fouquet, *Fraude à la loi et abus de droit* : Dr. fisc. 2006, n° 47, 65).

On sait que la définition de l'abus de droit comporte deux branches, dont la seconde branche exige deux conditions cumulatives :

– fictivité (critère objectif),

ou

– recherche d'une application littérale de la loi à l'encontre des objectifs du législateur (critère objectif) et dans un but exclusivement fiscal (critère apparemment subjectif).

La première branche, celle de la fictivité, se réfère à une situation objective. La seconde comporte le cumul d'un critère objectif et d'un critère subjectif. Dans les deux cas, en définitive, l'abus de droit comporte un critère objectif. Ce n'est plus, depuis l'arrêt *Janfin*, un pur délit d'intention.

Mieux encore, il est permis de penser que le critère du but poursuivi par le contribuable est un critère **faussement subjectif**. La question de savoir si le contribuable n'a été animé que par un motif exclusivement fiscal est devenue une question rhétorique : la rédaction des arrêts se concentre sur le caractère artificiel de l'opération ou de la situation, et notamment le défaut de substance. Le défaut de substance doit s'entendre, nous semble-t-il, comme un cas emblématique d'artificialité : ainsi dans l'arrêt *Sagal*, c'est l'absence de substance de la société qui permet de conclure à l'existence d'un montage purement artificiel (CE, 18 mai 2005, n° 267087, min. c/ *Sté Sagal* : JurisData n° 2005-080715 ; Dr. fisc. 2005, n° 44-45, comm. 726, concl. P. Collin ; RJF 8-9/2005, n° 910 ; RJF 12/2005, chron. Y. Bénard, p. 943 ; BDCF 8-9/2005, n° 110, concl. P. Collin ; BGFE 2005, n° 4, obs. N. Chahid-Nourai ; Rev. adm. 2005, n° 347, obs. O. Fouquet, p. 482. – Sur cet arrêt, V. également, G. Goulard, *L'abus de droit à la lumière du droit communautaire. À propos de l'arrêt CE, 18 mai 2005, SA Sagal* : Dr. fisc. 2005, n° 44-45, 39).

Curieusement, ce mot de substance, qui revient de plus en plus souvent sous la plume des juges et des commentateurs, n'est pas employé par la CJUE, et ne figure pas à l'article L. 64 du LPF, mais il a été reçu dans le lexique fiscal du Conseil d'État.

Voir les arrêts *Sté Pléiade* (CE, 18 févr. 2004, n° 247729, min. c/ *Sté Pléiade* : Juris-Data n° 2004-080518 ; Dr. fisc. 2004, n° 47, comm. 849 ; RJF 2004, n° 510), *Sagal* (CE, 18 mai 2005, n° 267087, min. c/ *Sté Sagal* : V. ci-avant), *Andros* (CE, 10 déc. 2008, n° 295977, *Sté Andros et C^{ie}* : Dr. fisc. 2009, n° 20, comm. 323 ; RJF 3/2009, n° 255) et *Caisse interfédérale de Crédit Mutuel* (CE, 27 juill. 2009, n° 295358, *Caisse interfédérale de Crédit Mutuel (CICM)* : JurisData n° 2009-081517 ; Dr. fisc. 2009, n° 42, comm. 506, concl. E. Glaser ; RJF 12/2009, n° 1140 ; BDCF 12/2009, n° 143, concl. E. Glaser).

Il rend parfaitement, d'ailleurs, l'esprit de la jurisprudence de la CJUE.

Il semble que, dès lors ce défaut de substance avéré, le juge de l'impôt présume que l'acte ne peut avoir été inspiré que par le désir de payer moins d'impôt. C'est ce qu'a soutenu il y a plusieurs années Olivier Fouquet, à l'époque où l'on s'efforçait de rendre euro-compatible l'abus de droit à la française : le président Fouquet exposait que le Conseil d'État, en fondant l'existence de l'abus de droit sur la recherche d'un but exclusivement fiscal, a entendu retenir un critère objectif ne donnant pas prise à une appréciation subjective, et que ce critère est l'**artificialité** d'une opération ou d'une situation. Ainsi retirait-il adroitement son venin à la définition inquiétante donnée dans l'arrêt original du 10 juillet 1981 (CE, 10 juin 1981, n° 19079 : Dr. fisc. 1981, n° 48-49, comm. 2187, concl. P. Lobry ; RJF 9/81, n° 787 ; GAJF 2^e éd., n° 22-7, étude B. Plagnet : BF 4191, p. 239).

Aujourd'hui, l'artificialité d'une opération est l'élément objectif permettant de caractériser le critère subjectif de la poursuite d'un but exclusivement fiscal, et c'est peut-être

même la condition *sine qua non* pour que le juge sanctionne une fraude à la loi. C'est ce que laisse penser notamment la rédaction de l'arrêt *Persicot* dans lequel le Conseil d'État prononce une décharge au motif que l'Administration n'apportait pas la preuve qu'une opération « présentait un caractère artificiel et ne pouvait ainsi être motivée que par la volonté d'éluider l'impôt » (CE, 28 févr. 2007, n° 284565, min. c/ *Persicot* : *JurisData* n° 2007-081088 ; *Dr. fisc.* 2007, n° 14, comm. 386, concl. L. Vallée, note O. Fouquet ; *RJF*, 5/2007, n° 599 ; *BDCF* 5/2007, n° 61, concl. L. Vallée).

Dans cette conception objective de l'abus de droit, la notion de « motif » contenue à l'article L. 64 du LPF a perdu de son importance.

Au point où en est arrivée la jurisprudence, l'abus de droit répond à trois critères qui sont en définitive tous trois des critères objectifs :

– (i) fictivité,
ou bien

– (ii) recherche d'une application littérale de la loi à l'encontre des objectifs du législateur avec (iii) organisation d'une situation purement artificielle qui fait présumer que le contribuable n'avait pas d'autre but que fiscal.

On pourrait faire l'économie de toute référence à l'intention du contribuable, dont il importe peu qu'elle soit exclusivement, ou essentiellement, ou encore principalement fiscale : cette condition, que les commentateurs, et même certains rapporteurs publics, continuent à qualifier de « critère subjectif » de l'abus de droit, ne repose en réalité que sur des constatations objectives. Un étudiant ironique pourrait dire à ses professeurs que la distinction entre critère objectif et critère subjectif est une construction purement artificielle.

Par rapport à ce chemin parcouru, la réécriture de l'article L. 64 du LPF consistant à remplacer la notion de but exclusif par celle de but principal, nous conduirait à une définition qui, loin de s'harmoniser mieux avec la jurisprudence de la CJUE, s'en écarterait grandement. À moins que le Conseil d'État ne s'en tienne à son approche

actuelle, centrée sur la répression des montages artificiels, auquel cas cette réécriture pourrait rester sans influence sur la jurisprudence, et n'avoir qu'un effet d'intimidation.

► Faisons confiance au juge !

4. Un tel effet d'intimidation ne serait pas une absence d'effet. Il n'est pas impossible que certains investisseurs, notamment étrangers, peu amateurs, eux-mêmes ou leurs conseils non continentaux, des subtilités de la jurisprudence fiscale, se sentent menacés d'insécurité fiscale.

Chacun comprendra qu'en réécrivant une nouvelle fois cet article L. 64, pour y inscrire la notion de « motif principal », le législateur tire le juge par la manche pour le ramener à une conception subjective – inquisitoriale et potentiellement arbitraire – de l'abus de droit.

Le juge n'a pas besoin qu'on lui indique ce qu'il doit considérer comme abusif. Nul n'ignore que, jusqu'à la réécriture en 2008 de l'article L. 64 pour y transcrire la jurisprudence du Conseil d'État, l'abus de droit a été une construction prétorienne, qui n'avait qu'un lointain rapport avec les termes du LPF, et qui aurait existé tout aussi bien sans ce support textuel, tant il va de soi dans tout système juridique qu'il y a lieu, même sans texte, de réprimer la fraude à la loi.

On n'a jamais vu le Conseil d'État décharger un contribuable ayant éludé l'impôt grâce à un montage artificiel. La rédaction actuelle de l'article L. 64 n'est nullement un obstacle à l'efficacité du contrôle fiscal. Sa réécriture dans le sens préconisé par les rapporteurs de la commission des finances de l'Assemblée nationale ne jugulerait pas le problème effectivement grave de l'érosion en France de la matière fiscale, qui appelle des mesures beaucoup plus subtiles, mais en revanche elle donnerait à des vérificateurs trop zélés carte blanche pour redresser lourdement des optimisations légitimes.

Ne serait-on pas en train d'essayer de tuer des tigres avec des cartouches qui n'atteindront que d'innocentes gazelles ? ■