



QUESTION D'ACTUALITÉ

TRANSFERT DE SIÈGE

Transfert de siège dans l'Union européenne et imposition immédiate, par Laurent Cytermann, Maître des requêtes au Conseil d'État

7



À LA UNE

Revenus mobiliers

Le Conseil d'État clarifie les contours de la **présomption d'appréhension par le maître de l'affaire**

11

Contrôle fiscal

La **présomption d'abus de droit** : jusqu'où ira-t-on ?

13

Paie

Frais d'entreprise : pas d'immixtion possible de l'Urssaf dans la gestion de l'entreprise

22



La présomption d'abus de droit : jusqu'où ira-t-on ?

À propos de CAA Versailles 17-12-2019 n° 17VE02164

Pour confirmer la remise en cause sur le fondement de l'abus de droit de la portée fiscale d'un acte, la cour de Versailles a notamment jugé non apportée la preuve qu'un autre acte non susceptible d'être remis en cause sur ce fondement aurait entraîné une charge fiscale équivalente. Sa décision conduit également à s'interroger sur le critère du montage artificiel.



Jean TOUTTÉE

Avocat associé, Cabinet TCA

1 Un train peut en cacher un autre. C'est à notre avis le cas dans la décision de la cour administrative d'appel de Versailles du 17 décembre dernier rendue en matière d'abus de droit (RJF 5/20 n° 468, concl. N. Chayvialle (C 468)) où le train « Tomasina » cache le train « Artificialité ».

Les deux sujets sont intéressants. Nous nous proposons de revenir brièvement sur le premier avant de commenter le second en raison de sa grande actualité après toute une série d'arrêts (de wagons devrions-nous dire) plus inquiétants les uns que les autres.

L'auteur précise qu'il est intervenu en qualité d'avocat du contribuable devant la cour administrative d'appel de Versailles.

La jurisprudence « Tomasina » ou l'autre chemin

2 Dans la lignée de la jurisprudence dite « Tomasina » (CE 10-7-2007 n° 294537 ; RJF 11/07 n° 1297, concl. P. Collin BDCF 11/07 n° 131), la cour de Versailles a jugé qu'elle aurait pu ne pas conclure à l'existence d'un abus de droit si le contribuable avait démontré qu'il aurait pu utiliser un autre « chemin » permettant un résultat fiscal équivalent pour aboutir au même résultat d'un point de vue économique. Elle a estimé que cette démonstration n'avait pas été valablement effectuée dans la présente affaire.

Madame le Professeur Florence Deboissy a tout récemment critiqué cette position en considérant notamment que cela aurait pour effet de subordonner la mise en œuvre de la procédure de répression des abus de droit à une nouvelle condition non prévue par le texte : l'absence de **voie alternative non abusive**. Elle estime que cela serait particulièrement créatif à propos d'un texte de nature pénale et résume sa vision avec talent en exposant que le juge devrait répondre « vous n'aviez qu'à » au « j'aurais pu » du contribuable (Dr. Fisc. 23/20 c. 180).

3 Cette position nous paraît très sévère.

Certes, la **coloration pénale du texte** ne doit pas inciter à la créativité lorsque celle-ci aggraverait le texte pour le contribuable. La cour de Versailles prend en réalité le parti inverse : elle admet de ne pas incriminer le contribuable s'il démontre l'existence d'un autre chemin permettant d'aboutir au même résultat sans être critiquable. Il nous semble être en présence d'une sage prudence du juge eu égard précisément à la nature pénale de la procédure de répression des abus de droit.

Par ailleurs, en retenant une approche large de la matière fiscale, il nous semble que cela conduirait à paradoxalement traiter plus durement un contribuable en matière d'**abus de droit** qu'en matière d'**acte anormal de gestion**. En effet, en vertu de l'approche pragmatique du juge de l'impôt, le contribuable a la possibilité de faire valoir l'existence de contreparties indirectes de toute nature justifiant du fait qu'il ait renoncé valablement à un profit ou pris à sa charge une dépense (en ce sens notamment CE 26-9-2001 n° 219825, SA Rocadis : RJF 12/01 n° 1491, concl. G. Bachelier BDCF 12/01 n° 145). Ce pragmatisme doit à notre avis également être retenu s'il permet la décharge du contribuable en cas de mise en jeu de la procédure autrement pénalisante de la répression des abus de droit.

De fait, dans ses conclusions rendues dans le cadre de l'affaire dite « Wendel » sous l'arrêt déjà célèbre du 12 février 2020, Madame le rapporteur public Anne Iljic indiquait : « Reste encore à vous assurer que la cour a correctement jugé en estimant qu'aucune voie alternative à charge équivalente ou proche n'était ouverte aux contribuables, ce qui aurait été de nature à faire échec à l'abus de droit. » (CE 12-2-2020 n° 421444 : RJF 4/20 n° 372, concl. A. Iljic (C 372)).

4 Dans la présente affaire qui fait l'objet d'un pourvoi, sans aller plus avant sur les éléments avancés, il nous semble de fait essentiel que l'existence d'un abus de droit ne soit pas retenue si une **autre voie** que celle empruntée aurait permis d'aboutir au **même résultat** avec une charge fiscale équivalente.

Cela observé, intéressons-nous à l'autre versant, l'artificialité.

Contexte de l'affaire

5 La situation soumise à la cour de Versailles était la suivante : la société holding française Incotech avait vendu sa principale filiale et détenait une trésorerie d'environ 26 M€ fin 2008. Son associé quasi unique, M. D., et sa famille avaient décidé de **partir vivre en Malaisie** dont ils sont effectivement devenus résidents en juin 2009,

à une époque où le régime dit de « l'exit tax » n'existait plus. Le 31 mars 2009, M. D. a fait **apport sous le régime du sursis** d'imposition de l'article 150-0 B du CGI de ses titres Incotech à une société **holding luxembourgeoise** constituée à cet effet, la société Vaolu. Le 5 mai 2009, Incotech a procédé à la distribution d'environ 24 M€ et à une réduction de capital d'environ 1,7 M€. En décembre 2009, Vaolu a procédé à une **réduction de son capital** d'un montant de 25 M€ au profit de M. D.

6 L'administration a relevé la concomitance des opérations, considéré que l'interposition de la société luxembourgeoise était artificielle et notifié dans le cadre de la procédure de répression de l'abus de droit à M. D. l'imposition à l'impôt sur le revenu des dividendes distribués par Incotech (ainsi que la plus-value résultant de la réduction de capital). Ce redressement a été confirmé par le comité de répression de l'abus de droit, le tribunal administratif de Montreuil et par la cour administrative d'appel de Versailles. Le **tribunal administratif** de Montreuil se fondait, à la suite de l'administration fiscale et du comité de l'abus de droit fiscal, sur le caractère considéré comme artificiel de l'interposition de Vaolu pour conclure à l'abus de droit.

7 La **cour administrative d'appel** de Versailles confirme l'abus de droit en se fondant exclusivement sur les deux affirmations suivantes : la société Vaolu n'a pas de substance économique (sachant que l'arrêt, sans doute à la suite d'une erreur matérielle, indique à l'inverse dans son point 5 que le moyen tiré de l'absence de substance doit être écarté) et le contribuable n'a pas démontré qu'il aurait pu, par d'autres moyens, ne supporter qu'une charge fiscale équivalente à celle résultant de l'abus de droit litigieux. Ce faisant, cette décision s'inscrit à notre avis dans la lignée des arrêts rendus en présence de montages dits « artificiels » dans le cadre desquels les conditions requises pour conclure à l'abus de droit s'effritent de plus en plus. Au cas présent, ce qui éblouit la vision, c'est l'apport par un résident fiscal français suivi d'une réduction de capital d'un montant similaire au profit du même contribuable devenu non résident dans un bref délai.

Montage artificiel et présomption d'abus de droit

8 C'est à notre avis l'occasion de poser la question de savoir jusqu'où l'artificialité permet à l'administration d'aller dans l'**abus présumé**, pour reprendre l'expression de Monsieur le Professeur Régis Vabres dans son récent commentaire de l'arrêt du 12 février 2020 relatif à l'affaire dite « Wendel » (Dr. Fisc. 10/20 c. 180). Nous savons que l'artificialité permet de présumer que les textes appliqués l'ont été à l'encontre de l'intention de leur auteur (en ce sens notamment CE 19-7-2017 n° 408227, Sté Ingram Micro : RJF 11/17 n° 1120 ; CE 3-12-2018 n° 406617, Sté Manpower France Holding : RJF 3/19 n° 283).

La question du choix des opérations à ignorer

9 L'artificialité autorise-t-elle l'administration à choisir à sa guise les opérations qu'elle entend ignorer sans qu'y fasse obstacle leur évidente **dépendance intrinsèque** ? En d'autres termes, l'administration dispose-t-elle dans ce cas de « ciseaux magiques » ?

À notre avis, si l'artificialité permet à l'administration de choisir les opérations qu'elle ignore de manière absolue, on prend le risque de s'éloigner de la réalité des faits et par suite de ne pas respecter l'objectif imposé par l'article L 64 du LPF qui est de « restituer le

véritable caractère » aux actes critiqués afin de rétablir la charge fiscale que le contribuable « aurait normalement supportée eu égard à sa situation ou à ses activités réelles ». C'est d'autant moins souhaitable au regard de la nature pénale de l'abus de droit.

10 La décision Verdannet nous a certes appris que l'on pouvait « effacer » l'**interposition d'une société non fictive** dans le cadre de la procédure de répression des abus de droit, en l'espèce pour l'application d'une convention fiscale (CE 25-10-2017 n° 396954 : RJF 1/18 n° 70, concl. É. Crépey (C 70)). C'est aussi la position prise par l'administration et suivie par le juge dans la présente affaire. La situation est cependant à notre avis très différente de celle de l'arrêt Verdannet. Dans cette espèce, la société était interposée dans une opération avec un tiers (substitution dans la promesse de vente) alors que l'affaire commentée met en présence deux opérations « internes » dans lesquelles le contribuable était seul décisionnaire. Ignorer la société luxembourgeoise sans ignorer la distribution de dividendes qui n'aurait incontestablement pas été réalisée en l'absence de ladite société, c'est s'éloigner de la réalité. Les deux **éléments** sont **indissociables**. Les séparer, c'est séparer le clou du marteau, c'est cela qui est... artificiel et qui conduit mécaniquement à un redressement en matière d'impôt sur le revenu qui ne correspond pas à la situation réelle.

La question de la qualification de l'impôt éludé

11 L'artificialité dispense-t-elle de caractériser l'impôt éludé par le contribuable ?

Monsieur Pierre Collin ne l'a à notre avis pas envisagé dans ses conclusions sous l'affaire Sagal lorsqu'il a défini le montage artificiel comme « une série d'actes cohérents et convergents, passés en vue de créer une situation juridique ou économique artificielle à seule fin d'entrer dans les prévisions d'une disposition fiscale favorable » (CE 18-5-2005 n° 267087, Sté Sagal : RJF 8-9/05 n° 910, concl. P. Collin BDCF 8-9/05 n° 110). Qualifier un montage artificiel en se référant à cette définition, auquel tous (juges et doctrine) se réfèrent explicitement ou implicitement à notre connaissance, suppose donc de définir la **disposition fiscale favorable visée** par le contribuable. En d'autres termes, cela signifie à notre avis qu'un montage ne peut pas être qualifié d'artificiel « in abstracto » mais « in concreto », à savoir à l'égard d'une disposition spécifique.

Madame le rapporteur public Emmanuelle Cortot-Boucher, dont les conclusions ont été suivies par la Haute Assemblée sous l'arrêt du 24 juillet 2019, reprend à notre avis cette position lorsqu'elle expose : « Pour que l'article L 64 du LPF puisse être appliqué, vous exigez en effet que l'administration établisse que l'opération qu'elle a entendu écarter a **procuré un gain** au contribuable (CE 5-3-2007 n° 284457, Selarl Pharmacie des Chalongs : RJF 5/07 n° 600, avec concl. P. Collin BDCF 5/07 n° 67). Or l'administration ne démontre pas que l'existence de la société Nefertoum, par elle-même, est à l'origine d'un avantage fiscal pour Mme von H. » et conclut qu'« un tel amalgame ne peut être approuvé » (CE 24-7-2019 n° 411382 ; RJF 11/19 n° 1065, concl. E. Cortot-Boucher (C 1065)).

12 Se dispenser de cette étape de qualification du gain éludé, c'est-à-dire de l'impôt éludé, crée un risque important d'apparition d'un tel amalgame.

Au cas présent, le gain fiscal éludé n'est pas défini par le juge de l'impôt. Or, alors que le redressement a pour objet l'impôt sur le revenu, la distribution d'une société holding à une autre société

holding n'a manifestement pas eu en soi pour objet d'éluider l'impôt sur le revenu puisque la situation est identique avant et après ladite distribution : M. D. contrôle une société holding (Incotech avant et Vaolu après) qui détient de la trésorerie. Nous ajouterons qu'il n'y aurait très probablement pas eu de redressement si la société holding avait été établie en France.

13 En réalité, bien que les différentes décisions (avis du comité, jugement et arrêt) n'en fassent aucunement mention, c'est une **vision rétrospective des opérations** qui est opérée par l'administration puis par le juge, au prisme de la réduction de capital de décembre 2009 au profit d'une personne qui n'est plus résidente de France mais de Malaisie. On comprend que le sujet d'un abus de droit, s'il existe, n'est pas celui de l'impôt sur le revenu, mais celui de la retenue à la source qui, en l'absence de l'existence du holding luxembourgeois, aurait été supportée en France au taux de 15 % selon la convention franco-malaisienne en cas de distribution par une société holding française à une personne physique devenue résidente de Malaisie.

Il apparaît de ce fait paradoxal que la question de la retenue à la source n'ait jamais été relevée ni par le comité de l'abus de droit fiscal ni par le juge de l'impôt. Ce n'est pas à notre avis respecter les termes de l'article L 64 du LPF qui commande de caractériser la motivation exclusivement fiscale des opérations critiquées.

14 « *Fraus omnia corrumpit* », nous dira-t-on. Il ne nous semble pas cependant que cela puisse permettre à l'administration de demander au contribuable (sans même en outre se prévaloir de cet adage) un impôt qu'il n'a pas cherché à éluder et qui conduit à tripler le montant des droits et pénalités.

En conclusion

15 Approuver l'approche de l'administration dans la présente affaire, c'est à notre avis faire de l'artificialité la pierre philosophale de l'abus de droit : au-delà de l'absence de recherche de la volonté des auteurs, il ne serait plus nécessaire de **caractériser in concreto la motivation** exclusivement fiscale, en considérant que l'artificialité constitue à elle seule

un indice suffisant de cette motivation exclusivement fiscale (qui par ailleurs n'a plus qu'à être « principalement fiscale » pour l'application de l'article L 64 A). C'est de fait la position qui semble être exprimée par Madame Céline Guibé, Maître des requêtes au Conseil d'État, lorsqu'elle expose dans sa récente chronique sur l'affaire Wendel que « (...) le Conseil d'État a (...) jugé que la succession des opérations (...) avait permis d'entrer artificiellement dans les prévisions de l'article 150-0 B du CGI (...). L'interposition de la société civile et l'apport des titres CDA devaient ainsi être regardés comme ayant poursuivi un but exclusivement fiscal et comme nécessairement contraires à l'objectif poursuivi par le législateur » (RJF 4/20 p. 427). Il ne serait même pas nécessaire non plus de **rendre aux actes** leur véritable caractère.

Il suffirait de se prévaloir du caractère artificiel de certains actes pour, grâce à la procédure de l'abus de droit, ignorer des opérations choisies afin d'aboutir à un redressement fiscal maximum.

16 Si l'on peut comprendre que l'administration soit tentée par une telle démarche, il nous semble qu'il revient au juge d'exiger des services vérificateurs une **analyse rigoureuse** qui seule est garante de la bonne application de la loi et, in fine, de la sécurité juridique. Aussi, nous rejoignons Monsieur le rapporteur public Thurian Jouno à propos d'une affaire de revenus encaissés par une société établie à Guernesey en rémunération de prestations qu'une personne physique résidente fiscale de France avait réalisées en Slovaquie en qualité de consultant indépendant que l'administration fiscale avait voulu imposer par application de l'article 155 A du CGI dans la catégorie des BNC où s'applique une majoration de 25 % de l'assiette imposable (CAA Nantes 13-10-2016 n° 15NTO0132 ; RJF 1/17 n° 1). Thurian Jouno exposait dans ses conclusions sous cet arrêt : « Qu'a alors fait l'administration ? A-t-elle réintégré, selon la procédure contradictoire, ces revenus versés par la société établie à Guernesey à son revenu imposable, en tant que salaires ? Non. Elle a choisi une voie plus raffinée, plus dure aussi pour le contribuable, et sans doute plus risquée pour elle-même (...). »...

La liste des États qui participent avec la France à la déclaration pays par pays est actualisée

Arrêté ECOE2013143A du 20-7-2020

Les entreprises multinationales réalisant un chiffre d'affaires consolidé supérieur ou égal à 750 millions d'euros sont tenues de souscrire chaque année une déclaration pays par pays (Country By Country Reporting-CBCR) qui comporte notamment des informations sur la localisation des bénéficiaires (CGI art. 223 quinquies C). Les entités détenues ou contrôlées par une personne morale établie dans un État ayant adopté une **réglementation similaire** et ayant conclu avec la France un accord permettant l'échange automatique des informations déclarées sont dispensées de cette obligation.

La liste des États qui participent ainsi à l'échange automatique avec la France des déclarations pays par pays a été actualisée par l'arrêté ECOE2013143A du 20 juillet 2020 (JO 22). Pour les **exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2018**, la liste initialement fixée par

l'arrêté ECOE1714076A du 6 juillet 2017 et modifiée par l'arrêté ECOE1834376A du 26 décembre 2018 (FR 2/19 inf. 12 p. 16) est complétée par Andorre, la Colombie, Curaçao, les îles Caïmans, Monaco, le Nigeria, le Pakistan, le Pérou, le Qatar, le Royaume-Uni et la Suisse. Israël en est revanche retiré.

À NOTRE AVIS

La déclaration devant être souscrite dans les douze mois suivant la clôture de l'exercice, on peut regretter la parution tardive de l'arrêté, qui vise les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2018.



CF-IX-24000 ; MF n° 8972