

LUTTE CONTRE LA FRAUDE ET L'ÉVASION FISCALES

Chronique d'actualité



Claire ACARD*,
Avocat associé,
EY Société d'Avocats



Émilie BOKDAM-TOGNETTI,
Maître des requêtes
au Conseil d'État



Polina KOURALEVA-CAZALS,
Professeur à l'Université
de Savoie Mont Blanc



Olivier DAUCHEZ,
Avocat associé,
Gide Loyrette Nouel
A.A.R.P.I.



Anne ILJIC,
Maître des requêtes
au Conseil d'État



Nicolas JACQUOT,
Avocat associé,
Arsene Taxand

Questions générales

- > En matière d'évasion fiscale, les juristes anglais, appréhendent le comportement des contribuables à travers la définition de l'intention du législateur, qui ne peut se résumer au lien entre un avantage fiscal et la substance économique ; pour les institutions européennes, le critère de la substance économique semble en revanche déterminant (V. § 1).
- > Avec la proposition d'un impôt minimum mondial, l'OCDE, soutenue notamment par le FMI, envisage pour la première fois de combattre le faible niveau d'imposition en tant que tel, sans aucun autre critère supplémentaire, y compris dans les situations qui ne sont pas dépourvues de substance économique (V. § 5).
- > Parmi d'autres propositions de la commission TAX3 adoptées par le Parlement, le Parlement encourage vivement l'adoption des différentes propositions législatives de la Commission en matière fiscale et

formule de nombreuses observations à propos de la liste de l'UE des pays et territoires non coopératifs (V. § 10).

Transparence

- > **Obligations déclaratives** - Le Conseil d'État juge qu'en regard à l'objet de l'article 1649 A du CGI, un compte bancaire détenu à l'étranger ne peut être regardé comme ayant été utilisé par un contribuable pour une année donnée, et comme devant dès lors faire l'objet de l'obligation de déclaration, que si ce compte a, au cours de cette année, effectué au moins une opération de crédit ou de débit sur le compte. Ne constituent pas de telles opérations, d'une part, des opérations de crédit qui se bornent à inscrire sur le compte les intérêts produits par les sommes déjà déposées au titre des années précédentes, et, d'autre part, des opérations de débit correspondant au paiement des frais de gestion pour la tenue du compte. (V. § 15).

* Avec la contribution de Benjamin BRIGUAUD et de Claire SARDET.

Dispositifs propres aux situations internationales

> **Personnes bénéficiant d'un régime privilégié** - Le Tribunal administratif de Montreuil juge que :

- l'article 209 B du CGI, qui ne s'applique, s'agissant des entreprises ou entités juridiques établies ou constituées dans l'UE, qu'aux sociétés ou groupements qui ont le caractère de montages purement artificiels destinés à éluder l'impôt normalement dû en France ne méconnaît par suite pas la liberté d'établissement ;

- s'agissant d'une première société, la clause de sauvegarde du II de l'article 209 B est applicable dans le cas très particulier de l'espèce ; la société, reconnue comme bénéficiant d'un régime fiscal privilégié, n'est pas regardée comme constitutive d'un montage artificiel dont le but serait de contourner la législation fiscale française ; en effet, elle a établi que la localisation de son activité au Luxembourg répondait à des objectifs notamment opérationnels, alors même qu'elle est dépourvue de substance en ne disposant pas de moyens propres pour son exploitation ;

- s'agissant d'une seconde société, l'administration est fondée à soutenir que le fait de comptabiliser dans une société Irlandaise des opérations d'assurance alors qu'aucune activité n'est réalisée en son sein, et qu'elle ne dispose d'aucune substance économique, relève d'un montage artificiel dans le seul but d'éluder l'impôt. En établissant que cette société relève d'un montage purement artificiel dont le but est d'éluder l'impôt en France, l'administration apporte la preuve qui lui incombe de la mauvaise foi de la société (V. § 21).

> Le Conseil d'État, interprétant le second alinéa du 3 de l'article 123 bis du CGI issu de la loi du 30 décembre 1998 suivant la réserve émise par le Conseil constitutionnel sur une version postérieure de ce texte, précise les conditions dans lesquelles un contribuable taxé en application du 1 de cet article peut échapper à la détermination forfaitaire de son revenu. (V. § 32).

> États et territoires non coopératifs - Le Conseil de l'UE a adopté une liste révisée de l'Union européenne des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales, portant leur nombre de cinq à quinze. Depuis le 9 novembre 2018, la liste comprenait les Samoa américaines, Guam, le Samoa, Trinité-et-Tobago et les Îles Vierges américaines. Cette liste comprend désormais les dix pays et territoires supplémentaires suivants : Aruba, la Barbade, le Belize, les Bermudes, la Dominique, les Émirats arabes unis, les Fidji, les Îles Marshall, Oman et le Vanuatu. (V. § 36).

Dispositifs de droit commun

> **Abus de droit** - La CJUE apporte, dans deux arrêts de Grande chambre rendus pour l'application des directives « mère-fille » et « intérêts-redevances », des précisions sur le principe général du droit de l'Union selon lequel les justiciables ne sauraient frauduleusement ou abusivement se prévaloir des normes du droit de l'Union, ainsi que sur la notion de bénéficiaire effectif. (V. § 39).

> **Sanctions** - Le Conseil d'État précise le maniement des critères permettant de caractériser une activité occulte dans le cas d'un contribuable faisant valoir qu'il a respecté l'ensemble de ses obligations fiscales dans un autre État (le Luxembourg en l'espèce), en particulier le critère tenant aux modalités d'échange d'informations entre les administrations fiscales des deux États. (V. § 55).

Questions générales

1. Comportements fiscaux répréhensibles - Définition - Réflexions générales – En matière d'évasion fiscale, les juristes anglais, appréhendent le comportement des contribuables à travers la définition de l'intention du législateur, qui ne peut se résumer au lien entre un avantage fiscal et la substance économique ; pour les institutions européennes, le critère de la substance économique semble en revanche déterminant.

PE, Résolution sur la criminalité financière, la fraude fiscale et l'évasion fiscale (2018/2121 (INI)), 26 mars 2019

A. Seely, Tax avoidance and tax evasion, UK House of Commons library, briefing paper, n° 7948, 11 March 2019

HM Treasury and HM Revenue & Customs, Tackling tax avoidance, evasion and other forms of non-compliance, March 2019

2. Dans la précédente chronique, nous avons constaté un manque de définitions juridiques des comportements fiscaux que le législateur – national ou européen – cherche à combattre. Si elles n'ont toujours pas été introduites dans des normes législatives, plusieurs rapports récents ont rappelé ces définitions. Ainsi, le rapport définitif de la commission TAX3 du Parlement européen (V. § 10) rappelle que le terme de « *tax evasion* » désigne un comportement illégal, lorsqu'un contribuable connaît ses obligations fiscales, mais ne les respecte pas. À noter qu'au Royaume-Uni ce terme désigne une violation de la loi pénale¹. Il correspond dès lors à la notion française de fraude fiscale, même si cette connotation pénale n'est pas forcément présente dans la définition européenne. « *Tax avoidance* » désigne en revanche une situation où le comportement du contribuable est conforme à la lettre du texte, mais conduit à le faire bénéficier d'un avantage fiscal qui n'est pas conforme à l'intention du législateur². Si cette définition correspond à l'un des critères de l'abus de droit en France, il peut également recouvrir certaines formes d'évasion fiscale, puisqu'il suppose également la dissociation de l'avantage fiscal avec la substance économique. Il est regrettable que si ces termes ont été correctement traduit en français dans le

titre du rapport en question³, une certaine confusion ait été introduite dans le corps même de ce rapport⁴.

Quel que soit le terme utilisé, c'est toujours l'appréhension d'un comportement qui serait contraire aux objectifs du législateur qui est la plus délicate. Face à ces difficultés, il est intéressant de mettre en parallèle les approches très différentes retenues par les institutions britanniques (1) et par les institutions européennes (2).

L'appréhension de l'évasion fiscale par la détermination des intentions du législateur

3. Le rapport déposé à la Chambre des Communes cherche à appréhender ce comportement à travers la définition des intentions du législateur, en commençant par la précision de ce sur quoi doivent porter ces intentions. Selon Lord Noland, elles doivent porter sur les conséquences économiques rattachées (dans l'esprit du législateur) aux avantages fiscaux accordés par la loi. Ainsi, un contribuable qui supporte ces conséquences économiques agit conformément à l'intention du législateur. En revanche, constitue une forme d'évasion fiscale (*tax avoidance*) le fait de profiter des avantages fiscaux sans en supporter les conséquences économiques⁵. Mais cette formule à elle seule ne permettait pas de résoudre toutes les difficultés de la définition des frontières de l'évasion fiscale. En cherchant encore à définir l'intention du législateur, les juges britanniques ont ainsi précisé que celle-ci correspond à une notion objective. Elle ne cherche pas à saisir ni l'intention du gouvernement au moment du dépôt du projet de loi, ni l'intention de la majorité du Parlement au moment du vote, mais uniquement l'intention que les juges peuvent déduire des mots utilisés dans la loi⁶. Par cette prise de position, les juges britanniques semblent contenir l'une des évolutions majeures en droit fiscal : le passage de l'interprétation littérale des lois fiscales à leur interprétation téléologique. Il est également intéressant de noter que **selon les juristes anglais, l'intention du législateur ne peut se résumer au lien entre l'avantage fiscal et la substance économique**. En effet, plusieurs impôts, notamment ceux sur le patrimoine, sont fondés davantage sur la notion juridique de propriété que sur des réalités économiques⁷. Pourtant, le critère de la substance économique semble déterminant pour les institutions européennes.

L'appréhension de l'évasion fiscale par le critère de substance économique

4. Le Parlement européen dans sa résolution sur la fraude et l'évasion fiscale cherche à appréhender la « *tax avoidance* »

1 Theft Act 1968, sect. 32, 1, a) preserving a common law "cheating the public revenue" offence. Sur le fait que « *tax evasion* » est forcément une application de « *cheating the public revenue* » offence, voir Hamilton v Hamilton & Anor (2016) EWHC 1132 (Ch) (13 May 2016), § 37.

2 Résolution du Parlement européen du 26 mars 2019 sur la criminalité financière, la fraude fiscale et l'évasion fiscale (2018/2121 (INI)), § 27. A. Seely, Tax avoidance and tax evasion, UK House of Commons library, briefing paper, n° 7948, 11 March 2019, p. 8. Ces définitions sont également reprises dans le rapport de l'administration fiscale britannique: HM Treasury and HM Revenue & Customs, Tackling tax avoidance, evasion and other forms of non-compliance, March 2019, § 1.13. Pour des nuances d'interprétation de ces termes dans le système fiscal britannique, v. A. Seely, préc., p. 5 et s.

3 Ainsi, le titre anglais du rapport « *on financial crimes, tax evasion and tax avoidance* » correspond au titre français « *sur la criminalité financière, la fraude fiscale et l'évasion fiscale* ».

4 Ainsi le terme « *tax evasion* » a été traduit par l'« *évasion fiscale* », alors que « *tax avoidance* » a été traduite par l'« *évitement fiscal* » (§ 27).

5 IRC v Willoughby & Another (1997). A. Seely, préc., p. 5.

6 Lord Reid in Black-Clawson International Ltd v Papierwerke Waldhof-Aschaffenburg AG [1975] A.C. 591, 613, cité in A. Seely, préc., p. 7.

7 Lord Hoffmann dans Westmoreland Investments (2001) UKHL 6, cité in J. Freedman, Interpreting tax statutes: tax avoidance and the intention of Parliament, Law Quarterly Review, 2007, spéc. p. 73.

différemment. Il souhaite ainsi le développement des indicateurs économiques déjà utilisés par la Commission européenne. Il considère que ces indicateurs pourraient s'appuyer à la fois sur les « standards internationaux » (sans autre précision), mais aussi sur les informations fournies par les intermédiaires à la suite de la mise en œuvre de l'obligation de déclaration des dispositifs transfrontaliers⁸. Le Parlement européen invite ainsi le groupe Code de conduite à adresser annuellement un rapport au Conseil et au Parlement européen contenant les nouveaux schémas signalés par les États membres suite aux déclarations faites par les intermédiaires. Il souhaiterait également que ces indicateurs puissent obtenir le même statut que les indicateurs de dépenses publiques. Le Parlement ne précise pas clairement ce qu'il entend par cette formulation, mais il pourrait se référer à la possibilité de déclencher des procédures de déséquilibres excessifs.

Le principal indicateur semble être l'absence de substance économique, entendue comme une situation motivée exclusivement par des objectifs fiscaux. C'est ainsi, notamment, que le Parlement européen interprète la clause générale anti-abus introduite par l'article 6 de la première directive ATAD⁹. Rappelons en effet que selon le premier paragraphe de cet article : « (...) les États membres ne prennent pas en compte un montage ou 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 du droit fiscal applicable, ne sont pas authentiques compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents ». Le second paragraphe, quant à lui, précise qu'« aux fins du paragraphe 1, un montage ou une série de montages est considéré comme non authentique dans la mesure où ce montage ou cette série de montages n'est pas mis en place pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique ». Le Parlement européen considère que l'objectif de ce texte est de permettre aux États d'ignorer « les montages qui ne sont pas authentiques et qui, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances, ont uniquement pour but d'obtenir un avantage fiscal »¹⁰. Plusieurs autres références sont faites par le Parlement à la lutte contre des situations sans substance économique, qui ne peuvent donc être justifiées que par un but exclusivement fiscal¹¹. Ces éléments confortent l'interprétation des nouveaux articles 205 A du CGI et L. 64 A du LPF comme se référant à des situations dépourvues de toute substance et donc de tout motif économique (FI 1-2019, n° 9, § 32 et 40). Les juridictions nationales et européennes ont cependant des positions divergentes sur les rapports entre la substance économique et les objectifs fiscaux du contribuable (V. § 27 ; V. § 43).

8 Obligation issue de la directive 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal (FI 1-2019, n° 9, § 11).

9 Dir. (UE) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur.

10 Résolution du Parlement européen, préc., § 47.

11 Ainsi face aux affaires révélées dans la presse (CumEx et CumCum), le Parlement européen recommande de combattre toutes les pratiques financières qui sont dirigées exclusivement à l'obtention d'un gain fiscal, à moins que le contribuable n'apporte la preuve que ces pratiques poursuivent un but économique réel (Rapport préc., § 106).

Le critère de la substance économique servait également à distinguer la concurrence fiscale loyale de celle qui ne l'est pas. Mais ce lien entre la notion de la concurrence fiscale déloyale et la substance économique est sur le point d'être rompu.

P. KOURALEVA-CAZALS ■

5. Lutte contre l'érosion de la base d'imposition - Concurrence fiscale dommageable - Impôt minimum mondial - Perspectives – Avec la proposition d'un impôt minimum mondial, l'OCDE, soutenue notamment par le FMI, envisage pour la première fois de combattre le faible niveau d'imposition en tant que tel, sans aucun autre critère supplémentaire, y compris dans les situations qui ne sont pas dépourvues de substance économique.

OCDE, Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie, 23 janv. 2019

IMF, Policy paper n° 19/007, Corporate taxation in the global economy, 10 mars 2019

6. Dans la précédente chronique (FI 1-2019, n° 9, § 5), nous avons indiqué l'engagement pris par le Groupe de réflexion sur l'économie numérique (le « GREN »), organe subsidiaire du Comité des affaires fiscales de l'OCDE, à rendre un rapport définitif sur les solutions d'imposition de l'économie numérique en 2020¹². Avant de présenter un tel rapport, ce groupe et le Cadre inclusif sur le BEPS ont adopté le 23 janvier 2019 un document de consultation publique destiné à résumer les principales propositions actuellement débattues par les États dans ce cadre. Ce document - intitulé « Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie » - a fait l'objet de commentaires publics provenant tant des universitaires que des organisations représentatives de différents groupes d'intérêts, ainsi que des grands groupes internationaux. Il a également été l'objet d'une rencontre entre les experts de l'OCDE et le public le 13 et 14 mars à Paris.

Il s'agit d'un document important, qui fait déjà l'objet de plusieurs commentaires au sein de cette revue. Nous ne reviendrons donc pas ni sur le contexte historique et global de cette proposition, ni sur son premier pilier consacré à des propositions de modification des règles de répartition du bénéfice des entreprises¹³.

Pour les besoins de la présente chronique, nous allons nous intéresser surtout au second pilier, consacré, lui, à la « lutte contre l'érosion de la base d'imposition »¹⁴. À cette fin, **deux dispositifs sont proposés** :

> le premier serait un **complément des règles SEC** et viserait à imposer dans l'État de résidence de la société mère les

12 OECD Secretary-general report to the G20 Leaders, pp. 9-10.

13 V. FI 2-2019, n° 1.1 ; FI 2-2019, n° 1.2.

14 OCDE, Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie, document de consultation publique, 2019, p. 30 et s.

bénéfices qui n'ont pas été suffisamment imposés dans l'État de résidence de la filiale qui les a réalisés ;

> le second consisterait à **refuser les avantages fiscaux accordés en principe dans l'État de la source** en cas de faible imposition des revenus dans l'État de la résidence du bénéficiaire :

- ainsi, les paiements effectués par le débiteur ne seraient pas déductibles s'ils ne sont pas suffisamment imposés dans l'État du créancier ;

- de même, l'État de la source d'un paiement retrouverait le droit d'imposer les revenus s'ils ne sont pas suffisamment imposés dans l'État de résidence du bénéficiaire.

Ces dispositifs sont conçus comme un ensemble, destiné à instaurer **une forme d'impôt minimum mondial**. Il ne s'agit donc pas de choisir l'un d'entre eux, mais bien de les mettre tous en œuvre en modifiant à la fois le droit interne et les conventions fiscales des États. L'OCDE réfléchit encore sur le mécanisme d'articulation de ces mesures qui permettrait d'éviter les doubles impositions tant juridiques qu'économiques qui pourraient en résulter.

De nombreuses questions et difficultés techniques, susceptibles d'être soulevées par ces dispositifs font l'objet d'un commentaire par le professeur Englisch (FI 2-2019, n° 02.4, § 7), l'un des commentateurs du projet et l'un des intervenants lors de la rencontre du 13 et 14 mars à l'OCDE. Nous allons de notre côté, nous concentrer sur **l'objectif poursuivi par cette proposition et son articulation avec des mesures de lutte contre l'évasion fiscale**. Cette question a été débattue lors de la rencontre organisée par l'OCDE avec le public, sans aboutir à un consensus. Elle semble pourtant constituer un préalable indispensable à la résolution de toute question relative à son fonctionnement et sa mise en œuvre.

7. Selon l'OCDE, l'objectif de ces propositions est d'« appréhender les risques qui subsistent en matière de transfert des bénéfices vers des entités soumises à une imposition nulle ou très faible »¹⁵. Le phénomène implique bien une double composante : les taux d'imposition faibles ou nuls offerts par certains États et la décision des contribuables d'en profiter en y transférant leurs bénéfices. Cependant, la décision du contribuable ne constitue pas forcément une forme de comportement fiscal répréhensible, puisqu'elle ne va pas à l'encontre des objectifs du législateur et peut ne pas recouvrir des actes dépourvus de substance économique. Le problème n'est donc pas forcément une mauvaise intention de la part du contribuable, mais la volatilité de certaines sources d'enrichissement. Ainsi, les actifs incorporels ou les opérations de financement intra groupe permettent de déplacer facilement (et réellement) le lieu de réalisation des bénéfices.

La question qui se pose alors est de savoir s'il convient de lutter contre les régimes de faible imposition en tant que tels ou uniquement contre des schémas de fraude ou d'évasion fiscales qui profitent des régimes en question. Le lien entre les deux objectifs traverse l'histoire de la construction de la notion de la concurrence fiscale dommageable (1), et est sur le point d'être rompu par les dernières propositions de l'OCDE (2).

¹⁵ *Idem*, p. 30.

◇ La construction de la notion de la concurrence fiscale dommageable

8. La notion de concurrence fiscale dommageable apparaît de façon quasi simultanée au sein de l'Union européenne avec l'élaboration du Code de conduite¹⁶ et au sein de l'OCDE¹⁷. Dans les deux cas, elle était définie à travers un critère principal relatif au niveau effectif d'imposition (nul ou faible). Ce critère était pourtant insuffisant à lui seul. Il devait être complété par un ou plusieurs éléments parmi une liste de critères secondaires. Sans reproduire l'intégralité de cette liste, on peut citer des éléments tels qu'un champ d'application réservé aux non-résidents, l'octroi d'avantages fiscaux même en l'absence de toute activité économique réelle ou encore le manque de transparence.

Au fil du temps, le critère de la substance – qui n'était qu'un critère parmi d'autres dans les définitions initiales – a pris de l'importance. Ainsi, en droit français, les dispositifs de lutte contre les régimes fiscaux privilégiés ou les États et territoires non coopératifs ne s'appliquent pas lorsque le contribuable peut apporter la preuve de la réalité de ses activités économiques¹⁸. De même, dans le cadre du projet BEPS, le rapport final sur l'action 5, publié en 2016 et intitulé « *Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables en tenant compte de la transparence et de la substance* » articule la notion de la concurrence fiscale dommageable à travers deux critères principaux :

- le manque de transparence de la part de l'État concerné ; et
- le manque de substance économique. Ce critère est entendu selon l'OCDE comme un encouragement des « *activités ou arrangements à motivation exclusivement fiscale* »

Dans son rapport sur l'évasion fiscale, adopté le 26 mars 2019, le Parlement européen affirme son soutien à cette nouvelle définition de la concurrence fiscale dommageable formulée par l'OCDE.

Pourtant, dans le document commenté la position du critère de la substance n'est pas claire. Ainsi, à propos de la première proposition – visant à mettre en place un supplément aux règles de SEC – les auteurs de l'OCDE indiquent qu'il leur faut « *approfondir la réflexion sur le rôle du critère de substance dans l'application de la proposition (y compris le critère de substance développé sous l'égide de l'Action 5 du projet BEPS), en particulier dans le contexte de sa volonté de ne pas avoir d'impact sur les décisions de structuration et de localisation prises pour des raisons économiques ou stratégiques* » (§ 95). De même, les auteurs se posent la question de « *la pertinence d'éventuelles exigences de substance – similaires aux concepts développés en lien avec l'action 5 du BEPS* » pour la mise en œuvre de la non-déductibilité des paiements qui ne seront pas suffisamment imposés au niveau des créanciers (§ 105). Pour autant, en l'état

¹⁶ Conclusions du Conseil ECOFIN du 1^{er} décembre 1997 en matière de politique fiscale - Résolution du Conseil et représentants des États membres, réunis au sein du Conseil, du 1^{er} décembre 1997, sur un code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises.

¹⁷ OCDE, Concurrence fiscale dommageable : un problème mondial, 1998, p. 29 et s.

¹⁸ CGI, art. 57 et 209 B. – CC, 20 janv. 2015, n° 2014-437 QPC, Association française des entreprises privées et a. Pour un exemple V. § 23.

actuel des propositions de l'OCDE, aucune de ces mesures n'est réservée à des situations dépourvues de substance économique. Quant à la dernière proposition – visant à refuser les avantages fiscaux dans l'État de la source aux paiements qui ne sont pas suffisamment imposés dans l'État de la résidence – le critère de la substance ne fait même pas partie de la liste des futures réflexions de ses auteurs.

♦ **La rupture qui pourrait être entraînée par la proposition de l'OCDE**

9. Il s'agirait dès lors, pour la première fois, de **combattre le faible niveau d'imposition en tant que tel, sans aucun autre critère, y compris dans les situations qui ne sont pas dépourvues de substance économique**. Ce choix peut être justifié par plusieurs raisons. La première – qui semble la plus importante – est budgétaire. Comme il a déjà été dit, la volatilité des actifs incorporels ou des activités de financement intra-groupe permettent à certaines sociétés de bénéficier des faibles taux d'imposition sans dissocier ces avantages fiscaux de la substance économique. Pour autant cette possibilité impose aux autres États de baisser leurs propres taux d'imposition afin de garder leur base imposable. Ainsi, selon les statistiques du FMI, l'évasion fiscale entraîne une perte de recettes fiscales équivalent à une baisse de l'IS de 2,5 points. Or dans plusieurs États les taux d'IS ont baissé de 5 points, voire plus¹⁹. Ainsi, les États-Unis ont baissé leur taux d'IS de 35 à 21% à l'occasion du Tax Cuts and Jobs Act de 2017²⁰. Theresa May a également fait une promesse de baisser le taux de l'impôt sur les sociétés afin qu'il soit le plus faible parmi les pays du G20²¹. Plusieurs organisations internationales craignent dès lors la hausse des taux d'imposition sur les richesses moins volatiles, telles que le travail ou la consommation²². Mais les **économistes soutiennent cette démarche également pour une autre raison. Ils considèrent que le recours au critère de la substance conduit les entreprises à localiser leurs facteurs de production en fonction de raisons fiscales. Or ce choix peut ne pas être judicieux pour des raisons économiques**²³.

Cette proposition semble être extrêmement soutenue. Selon les experts du FMI, les différentes formes d'un impôt mondial minimum constituent l'une des solutions parmi les plus efficaces contre de nombreux problèmes actuels²⁴. Bruno Le Maire a fait part à plusieurs reprises de sa détermination

d'œuvrer à la mise en œuvre d'une telle imposition minimale internationale, notamment dans le contexte de la présidence française du G7 en 2019²⁵. Le Parlement européen se félicite de cette détermination. Afin de soutenir cette démarche, il encourage la Commission européenne à publier ses propres taux d'imposition effectif des États membres qui pourraient ainsi servir de base de données nécessaire à la mise en œuvre de l'impôt minimum. Le Parlement européen considère également que le mandat du groupe de Code de conduite pourrait être étendu afin de lui permettre d'étudier les taux minimums effectifs d'imposition pratiqués par les États membres²⁶.

L'inconvénient de ce projet consiste dans son **impact sur la capacité de certains pays à attirer les investissements**. Ainsi, si l'OCDE affirme vouloir « *respecter le droit souverain de chaque juridiction de définir ses propres taux d'imposition* », l'effet d'attraction à l'égard des investisseurs – recherché par la baisse des taux au sein d'un État – sera totalement annihilé. La proposition aboutira ainsi à déplacer la concurrence entre les États sur les terrains autres que fiscaux. Elle jouera donc essentiellement en faveur des pays qui disposent des facteurs d'attractivité autres que fiscaux.

P. KOURALEVA-CAZALS ■

10. Lutte contre la fraude fiscale et l'évasion fiscales - Propositions du Parlement européen –

Parmi d'autres propositions de la commission TAX3 adoptées par le Parlement, le Parlement encourage vivement l'adoption des différentes propositions législatives de la Commission en matière fiscale et formule de nombreuses observations à propos de la liste de l'UE des pays et territoires non coopératifs.

PE, Résolution sur la criminalité financière, la fraude fiscale et l'évasion fiscale (2018/2121 (INI)), 26 mars 2019

11. TAX3 est une commission spéciale sur la criminalité financière, l'évasion fiscale et la fraude fiscale, instituée par une décision du Parlement européen du 1^{er} mars 2018. Nous avons déjà commenté dans la précédente chronique le rapport prévisionnel rendu par cette commission (FI 1-2019, n° 9, § 1). Le 26 mars 2019, le Parlement européen a adopté par 505 voix (63 contre et 87 abstentions) le rapport définitif de la commission TAX3, préparé par Luděk Niedermayer (EPP) et Jeppe Kofod (S&D) à la suite d'une centaine d'auditions et de six rapports rédigés par des experts sur des sujets jugés d'un intérêt particulier.

La résolution votée par le Parlement comporte de **nombreuses propositions de nature différente**. On peut en signaler quelques-unes qui paraissent novatrices, mais qui correspondent aux tendances actuelles et par conséquent pourraient être suivies d'effet :

> la création d'une **police financière européenne**, en

19 IMF, Policy paper n°19/007, Corporate taxation in the global economy, 10 March 2019, §13, p. 11.

20 An act to provide for reconciliation pursuant to titles II and V of the concurrent resolution on the budget for fiscal year 2018, Public law 115-97, December 22, 2017, Sec. 13001.21.

21 Promesse faite dans un discours à New York, cité en France, notamment, dans Le Figaro du 26 septembre 2018.

22 OCDE, Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie, préc., § 90, p. 30. - Résolution du Parlement européen du 26 mars 2019 sur la criminalité financière, la fraude fiscale et l'évasion fiscale (2018/2121 (INI)), § 12.

23 IMF, Corporate taxation in the global economy, préc., § 14, p. 12 et § 31, p. 18-19.

24 *Ibid.*, § 58, p. 25, § 100 et s. p. 40-41.

25 Déclaration lors des auditions au Parlement européen le 23 octobre 2018, confirmée lors de la réunion de l'ECOFIN du 12 mars 2019.

26 Résolution du Parlement européen du 26 mars 2019 sur la criminalité financière, la fraude fiscale et l'évasion fiscale, préc., § 78 et s.

s'appuyant sur le cadre légal de l'Europol, mais avec des capacités d'enquête qui lui seraient propres, notamment en matière des crimes fiscaux transfrontaliers ;

> l'introduction des **sanctions financières à l'encontre des États ayant mis en place des aides d'État fiscales illégales**. À noter qu'il n'est pas clair dans le rapport du Parlement si les sanctions en question devraient être limitées à la matière fiscale ou non. Mais une telle limitation introduirait une distinction sans justification entre les aides d'État sous la forme fiscale et celles accordées sous une autre forme. Le Parlement européen appelle également pour une réforme globale du droit de la concurrence pour permettre une poursuite plus vaste de la concurrence fiscale déloyale ;

> **l'encadrement et le contrôle des amnisties fiscales** (cette idée a déjà été présentée dans le rapport provisoire commenté dans la précédente chronique).

Parmi d'autres propositions de la commission TAX3 adoptées par le Parlement, les principales recommandations peuvent être regroupées en deux catégories. D'une part, le Parlement encourage vivement l'adoption des différentes propositions législatives de la Commission en matière fiscale (1). D'autre part, il formule de nombreuses observations à propos de la liste de l'UE des pays et territoires non coopératifs (2).

♦ Le soutien du Parlement aux propositions de la Commission en matière fiscale

12. Le Parlement exprime son soutien à toutes les propositions fiscales de la Commission, y compris des propositions anciennes comme celle du 11 novembre 2011 concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents. Deux séries de propositions semblent pourtant être particulièrement importantes aux yeux du Parlement européen.

Il s'agit d'abord des **deux propositions de directives en matière d'économie numérique** déposées par la Commission le 21 mars 2018. Le Parlement européen rappelle le soutien massif (de plus de 80%) accordé par les citoyens européens à la proposition visant à mettre en œuvre la taxe sur les services numériques (y compris dans les États opposés à l'adoption de cette directive comme le Danemark ou la Suède). Il reconnaît cependant que la priorité doit être accordée à la solution internationale. Il propose même de le préciser expressément dans la proposition de directive du 21 mars 2018 sur la taxe sur les services numériques. Le Parlement européen est en revanche opposé à l'adoption des dispositions au niveau national. Face à l'impasse dans l'adoption de la directive (voir le compte rendu de la réunion ECOFIN du 12 mars 2019), il encourage les États membres à le faire par voie de coopération renforcée (sur la coopération renforcée, voir FI 2-2019, n° 02.3, § 11).

Le Parlement considère également que les **propositions de directives visant à harmoniser l'assiette de l'impôt sur les sociétés** sont incontournables. Seules ces mesures sont susceptibles de résoudre les entraves de nature fiscale à la libre circulation sur le marché commun, mais aussi à éliminer l'évasion fiscale notamment via les prix de transfert. Le Parlement considère ainsi que les deux propositions

actuellement pendantes devant le Conseil doivent être adoptées simultanément (et non en deux temps comme proposé par la Commission) par tous les États membres. À cette fin, le Parlement invite la Commission à déposer une nouvelle proposition en ce sens, fondée sur l'article 116 du Traité sur le fonctionnement de l'UE. Le choix de ce fondement permettrait de recourir à la procédure législative ordinaire, consistant en un vote par le Parlement et le Conseil, ce dernier statuant à la majorité qualifiée (V. FI 2-2019, n° 02.3, § 15).

♦ Les observations du Parlement européen à propos de la liste des pays et territoires non coopératifs de l'UE

13. Si le Parlement européen approuve l'adoption de la liste européenne des États et territoires non coopératifs, il formule plusieurs recommandations à destination de la Commission et du Conseil tant sur des questions de méthodologie utilisée que sur l'exclusion des États membres.

Sur le plan de la méthodologie, le Parlement européen **critique le caractère opaque des procédures ayant conduit à l'adoption et aux mises à jour de la liste**, seules quelques lettres échangées entre le groupe du Code de conduite et certains États ayant été publiées. Le Parlement considère également que la décision d'inscrire un État sur une liste ou de l'en retirer ne doit pas être fondée sur de simples engagements, mais sur l'appréciation des effets engendrés par les réformes déjà mises en place.

Le Parlement européen **critique également la décision de ne pas faire figurer sur la liste un certain nombre d'États. Il en est notamment ainsi de la décision d'exclure de la liste les États membres de l'Union européenne**. Le Parlement européen rappelle ainsi que la Commission européenne, dans le cadre du semestre européen, a constaté de nombreuses insuffisances dans les systèmes fiscaux de Belgique, Chypre, la Hongrie, l'Irlande, le Luxembourg, Malte et les Pays-Bas qui facilitent la planification fiscale agressive. Le Parlement s'appuie également sur les chiffres et les données publiées dans un rapport d'Oxfam sur les paradis fiscaux au sein de l'UE²⁷, ainsi que sur ceux produits par l'OCDE et qui visent tout particulièrement Chypre, Malte, Irlande, Luxembourg et Pays-Bas. L'exclusion des États-membres doit cependant être relativisée, puisque Fabrizia Lapercorella, alors présidente du groupe Code de conduite, avait déclaré le 10 octobre 2018, lors d'une audition par la commission TAX3, que le nouveau mandat de ce groupe pourrait prévoir une surveillance des États membres au regard des critères d'inscription sur la liste noire de l'UE. Les conséquences d'une telle surveillance ne sont pas encore précisées. On peut notamment se poser la question de son articulation avec le droit français qui permet désormais l'inscription d'États membres de l'UE sur la liste française des États et territoires non coopératifs (FI 1-2019, n° 9, § 18).

27 J. Langerock, Tirés d'affaire. L'Union européenne s'appête à donner carte blanche aux principaux paradis fiscaux dans le monde, 7 mars 2019, publiée sur : <https://www.oxfamfrance.org/rapports/tires-daffaire/>. Oxfam France, membre d'un réseau international Oxfam, est une association loi de 1901 dont la mission consiste à mener des campagnes de mobilisation citoyenne et de pression sur les responsables politiques et économiques.

Le Parlement européen est également **préoccupé par le cas de la Suisse** qui ne figure pas actuellement sur la liste noire de l'UE. Lors de sa séance du 27 février 2019, le Conseil fédéral a ouvert la consultation concernant la révision de la loi fédérale et de l'ordonnance sur l'échange international automatique de renseignements en matière fiscale (EAR). Cette révision vise à mettre en œuvre des recommandations du Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales (Forum mondial). La consultation se terminera le 12 juin 2019. Il est prévu que le Parlement suisse examine le projet au printemps 2020. À noter toutefois que même si ce projet devait être adopté, le risque d'inscription de la Suisse sur la liste noire de l'UE n'est pas écarté pour autant. En effet, la loi suisse visant à supprimer les régimes fiscaux dommageables sera soumise à la votation populaire le 19 mai 2019 (FI 1-2019, n° 11, § 66). Son avenir est donc pour l'instant incertain. Le Parlement européen exprime également la crainte que la Suisse ne fasse que remplacer les régimes fiscaux critiqués par d'autres régimes fiscaux tout aussi dommageables. Il recommande ainsi la plus grande prudence à la Commission et au Conseil. Le Parlement recommande notamment d'inclure une clause de bonne gouvernance fiscale dans l'accord bilatéral entre l'UE et la Suisse relatif à l'accès réciproque aux marchés. Il s'agirait, selon le Parlement, de soumettre le bénéfice de cet accord à une série de règles spécifiques, interdisant les aides d'État sous forme fiscale, prévoyant l'échange automatique d'informations en matière fiscale, ainsi que l'accès public aux informations sur les bénéficiaires effectifs et des dispositions contre le blanchiment des capitaux. La dernière version de l'accord (qui n'est pas encore signé) est actuellement présentée par le Conseil fédéral pour une série de consultations. Cet accord ne semble pas contenir de clause similaire à celle proposée par le Parlement européen (même s'il contient des interdictions d'aides d'État, notamment en matière fiscale, mais dont la portée devrait être limitée).

Le Parlement européen est enfin préoccupé par les **conséquences du Brexit** en matière fiscale et, plus particulièrement, par la déclaration de Theresa May qui souhaiterait baisser le taux de l'impôt sur les sociétés afin qu'il soit le plus faible parmi les pays du G20²⁸. Le Parlement considère dès lors que le Royaume-Uni devrait faire l'objet d'évaluation au regard des critères de la liste des pays et territoires non coopératifs dès sa sortie effective de l'UE.

P. KOURALEVA-CAZALS ■

14. À NOTER

> **Lutte contre l'évasion fiscale – Évaluation de l'efficacité des mesures – Royaume-Uni** - Le Ministre des finances a déposé un rapport sur l'efficacité des mesures destinées à lutter contre l'évasion fiscale.

HM Treasury, HM Revenue & Customs, Tackling tax avoidance, evasion, and other forms of non compliance, 13 March 2019

28 Promesse faite dans un discours à New York, cité en France, notamment, dans Le Figaro du 26 septembre 2018.

Dans la précédente chronique, nous avons présenté les modifications apportées par la loi du 23 octobre 2018 aux documents de politiques transversales (« DPT ») consacrés à la lutte contre l'évasion et la fraude fiscale qui sont joints au projet de loi de finances de l'année depuis 2017 (FI 1-2019, n° 9, § 4). La loi de finances britannique pour 2019 a introduit une mesure similaire, en demandant au Ministre des finances de déposer un rapport sur l'efficacité des mesures destinées à lutter contre l'évasion fiscale dans les six mois suivant l'adoption de la loi de finances²⁹. Un tel rapport a été déposé le 13 mars 2019 devant la Chambre des communes.

Si l'objet de ce rapport est le même que celui du DPT français, plusieurs différences intéressantes peuvent être signalées. Ainsi, la loi de finances pour 2019 n'impose pas un rapport périodique du Ministère des finances, ce qui est regrettable étant donné que de nombreuses mesures que ce rapport est censé évaluer viennent tout juste d'entrer en vigueur, voire n'entreront en vigueur que plus tard. En revanche, le rapport britannique comporte des définitions précises des différents types de comportements des contribuables et exclu de son champ l'optimisation fiscale légale (entendu comme celle qui ne s'oppose pas aux objectifs poursuivis par le législateur), contrairement aux dispositions françaises moins claires sur ce point. Ce document contient la liste des mesures adoptées par le législateur pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscale, ainsi que des informations relatives aux moyens humains et financiers dont dispose l'administration fiscale britannique. En revanche, il ne contient aucune statistique quant aux conséquences des mesures adoptées et leur efficacité du fait du caractère trop récent des mesures en question.

P. KOURALEVA-CAZALS ■

Transparence

Obligations déclaratives

15. Déclaration des comptes – Comptes bancaires détenus ou utilisés à l'étranger – Notion de compte « utilisé » - Le Conseil d'État juge qu'en regard à l'objet de l'article 1649 A du CGI, un compte bancaire détenu à l'étranger ne peut être regardé comme ayant été utilisé par un contribuable pour une année donnée, et comme devant dès lors faire l'objet de l'obligation de déclaration, que si ce compte a, au cours de cette année, effectué au moins une opération de crédit ou de débit sur le compte. Ne constituent pas de telles opérations, d'une part, des opérations de crédit qui se bornent à inscrire sur le compte les intérêts produits par les sommes déjà déposées au titre des années précédentes, et, d'autre part, des opérations de débit correspondant au paiement des frais de gestion pour la tenue du compte.

29 Finance Act 2019, section 93.

CE, 10^e et 9^e ch., 4 mars 2019, n° 410492, Min. c/ Kielbasa, concl. A. Bretonneau (V. annexe 1)

16. Les personnes physiques, les associations et les sociétés n'ayant pas la forme commerciale, domiciliées ou établies en France, sont tenues de déclarer, en même temps que leur déclaration de revenus ou de résultats, sous peine de la sanction prévue au IV de l'article 1736 du CGI (dont le montant a varié à plusieurs reprises au cours des dernières années), les comptes « *ouverts, utilisés ou clos à l'étranger* » (CGI, art. 1649 A, dans sa version applicable à l'espèce).

Le Conseil d'État a été saisi de la question de savoir ce qu'il fallait entendre par la notion de « compte utilisé », étant précisé qu'aux termes de l'article 344 A de l'annexe III au CGI, « *un compte est réputé avoir été utilisé par l'une des personnes visées par l'obligation de déclaration dès lors que celle-ci a effectué au moins une opération de crédit ou de débit pendant la période visée par la déclaration, qu'elle soit titulaire du compte ou qu'elle ait agi par procuration, soit pour elle-même, soit au profit d'une personne ayant la qualité de résident* ».

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

La question ainsi soumise à la Haute juridiction **va progressivement perdre de son importance pratique** dès lors que la loi relative à la lutte contre la fraude a renforcé la portée du contrôle des comptes bancaires à l'étranger en étendant, à compter du 1^{er} janvier 2019, l'obligation de déclaration aux comptes « détenus », c'est-à-dire existants et par a contrario ne faisant l'objet d'aucune utilisation pendant la période de déclaration (L. n° 2018-898, 23 oct. 2018, art. 7 et D. n° 2018-1267, 26 déc. 2018 : FI 1-2019, n° 9, § 9).

Cependant, **elle reste indéniablement d'intérêt** puisque, d'une part l'exercice du **droit de reprise** en cas de manquement aux obligations de déclaration est de dix ans, et d'autre part certains **dossiers de régularisation d'avoirs étrangers** ne sont pas encore clos et doivent bénéficier de la présente décision.

17. Le Conseil d'État, validant l'approche qui avait été menée auparavant par plusieurs cours administratives d'appel³⁰, juge ainsi qu'un compte bancaire ne peut être regardé comme ayant été utilisé par un contribuable pour une année donnée que si ce dernier, au cours de cette année, a effectué lui-même au moins une opération de crédit ou de débit sur ce compte, et que ne constituent pas de telles opérations, d'une part des opérations de crédit qui se bornent à inscrire sur le compte les intérêts produits par les sommes déjà déposées au titre des années précédentes, et d'autre part des opérations de débit correspondant au paiement des frais de gestion pour la tenue du compte.

Les **circonstances de l'espèce semblaient suffisamment extrêmes pour que la conclusion de la Haute juridiction ne fût pas autre : on était en présence d'un véritable compte « dormant »**, le seul crédit étant le versement passif d'intérêts et le seul débit étant le prélèvement, tout aussi passif, de frais

bancaires par l'établissement. Mais **la décision du Conseil d'État aurait-elle été la même dans d'autres circonstances, par exemple si le compte avait été exclusivement crédité, dans le cadre d'un mandat de gestion, par le versement de dividendes ou de plus-values résultant de la liquidation de certaines lignes de titres sous-jacents ?**

L'administration fiscale a toujours considéré, comme elle l'a fait dans le cadre des dossiers de régularisation d'avoirs étrangers, que l'existence d'un mandat de gestion délivré par le contribuable à l'établissement bancaire traduit une utilisation par procuration, au nom et pour le compte du contribuable. Le Conseil d'État a néanmoins invalidé cette approche, estimant à l'inverse que l'existence d'un mandat ne permet pas de qualifier l'utilisation du compte.

18. Dans son considérant de principe, il se réfère aux travaux parlementaires ayant donné lieu à l'instauration de l'obligation déclarative de l'article 1649 A du code général des impôts³¹, trouvant son origine dans la suppression, pour la mise en œuvre de la directive n° 88/361/CE du 24 juin 1988 sur la libéralisation des mouvements de capitaux, de l'interdiction de détenir des comptes bancaires à l'étranger sans autorisation préalable : l'objectif du dispositif est sans surprise la lutte contre la fraude fiscale³².

Ce que **le Conseil d'État semble dire ici, en jugeant utile de faire ce rappel de l'objectif de l'obligation déclarative, est que cette dernière n'a de justification que pour autant qu'elle permette à l'administration d'avoir accès à une information pertinente qu'elle n'a pas déjà**. Le rapporteur public cite à cet égard, s'agissant des comptes « dormants », le cas du contribuable non résident venant s'installer en France : l'administration n'ayant pas eu, et pour cause, l'information de l'ouverture du compte à l'étranger, le « nouveau » résident fiscal se devrait de déclarer ce compte « dormant », mais le rapporteur public propose dans ce cas, afin d'éviter une lourdeur de déclaration des comptes « dormants », de considérer que la primo-déclaration s'apparente à une « ouverture », au sens de l'article 1649 A du CGI.

On peut être **relativement peu convaincu par l'argument**. L'utilité de déclaration de comptes « dormants » pourrait se poser dans d'autres cas répandus et peut-être plus emblématiques (comptes hérités, par nature, non déclarés à l'ouverture) et le rappel de l'objectif de lutte contre la fraude fiscale aurait pu, dans ce contexte, tout autant justifier l'obligation déclarative. De manière générale, si on comprend la position exprimée par le rapporteur public pour les comptes dont l'existence est connue de l'administration, on est plus réservé pour les cas – et ils furent pléthore – où l'administration fiscale n'a pas connaissance de l'existence du compte. Dans ce cas, l'objectif de lutte contre la fraude – qui a ceci de pratique qu'il peut justifier tout et son contraire – pourrait conduire à justifier l'obligation de déclaration des comptes « dormants ».

31 L. n°89-934, 29 déc. 1989 de finances pour 1990.

32 V. également, pour le rappel de cet objectif, CC, 17 sept. 2015, n° 2015-481 QPC relative à la constitutionnalité du IV de l'article 1736 du code général des impôts, ou encore CE, 17 déc. 2010, n° 330666, Throude, sur la compatibilité de l'article 1649 A avec le principe de liberté des capitaux.

30 V. par ex. CAA Paris, 15 nov. 2018, n° 17PA01042 ou CAA Paris, 29 nov. 2018, n° 17PA00880, et CAA Marseille, 11 avr. 2017, n° 15MA03437 qui faisait l'objet du présent pourvoi.

19. On regardera donc avec plus d'attention d'autres motifs examinés par le Conseil d'État.

Le premier, évoqué par le rapporteur public, est celui de la **nécessaire prudence** en présence, d'un côté de deux interprétations possibles, l'une extensive, l'autre plus restreinte, du champ de l'obligation déclarative, et de l'autre côté d'une sanction réprimant le défaut de respect de cette obligation conforme aux principes de nécessité des peines et de proportionnalité³³. Le juge ne peut pas, dans ce contexte d'un délicat équilibre touchant une sanction, qui au demeurant peut se cumuler avec d'autres sanctions fiscales (pénalité pour manquement délibéré), privilégier une vue extensive du champ de l'obligation déclarative et donc de l'infraction.

Le second tient à l'auteur même de l'opération et aux textes. **Ce qui semble primer ici est l'existence d'une action consciente de la personne, qui fait naître une obligation déclarative.**

Cet élément transparait dans la lettre-même de l'article 344 A de l'annexe III et dans le considérant de principe de la décision du Conseil d'État : « *un compte bancaire ne peut être regardé comme ayant été utilisé par un contribuable que si ce dernier (nous soulignons) a, au cours de cette année, effectué au moins une opération de crédit ou de débit du compte* », et plus encore dans les conclusions du rapporteur public.

Que l'usage ait lieu ou non par procuration, c'est parce qu'une personne est auteur, ou du moins à l'origine, d'une opération de crédit ou de débit que va peser sur elle une obligation déclarative. C'est au demeurant en vertu de ce principe qu'une personne utilisant un compte à l'étranger ne lui appartenant pas est tenu par l'obligation déclarative posée par l'article 1649 A du CGI³⁴. La notion d'« utilisation » est donc bien distincte de celle de « titularité », et « titularité », du moins jusqu'à l'évolution de la loi n°2019-898 du 23 octobre 2018, ne peut valoir « usage », alors que « conscience » implique « usage ».

En conséquence, comme l'estime explicitement le rapporteur public, une opération effectuée par la banque n'entraîne pas par elle-même une obligation de déclaration dans le chef du titulaire du compte. La thèse du mandat de gestion est ainsi invalidée. Le cas que nous évoquions plus avant du compte sur lequel le titulaire perçoit uniquement le rendement de son compte ou des titres sous-jacents, sans ordre ou action conscients ou explicites de sa part, semble ainsi réglé.

En toute fin de ses conclusions, le rapporteur public précise d'ailleurs qu'en prenant position de la sorte, ne sont réglés que les cas des seuls comptes affectés exclusivement de « *mouvements automatiques inévitables et inhérents* » (« *mouvements endogènes et intrinsèques* » est une autre formulation utilisée) à l'existence du compte, traduisant la passivité du titulaire du compte, ce qui ne serait a priori pas le cas de mouvements automatiques programmés, ou de mouvements résultant de la propre initiative du titulaire. Ne semblent en tout cas pas pertinents, ni dans la décision du Conseil d'État, ni dans les conclusions du rapporteur public, les considérations tirées de la nature des revenus versés sur le compte.

Il nous semble néanmoins qu'en allant au bout de la logique du Conseil d'État, qui fait naître de la conscience et de l'activité

à l'origine d'une opération de crédit ou de débit une obligation déclarative, l'existence de versements résultant de la gestion courante du compte opérée par l'établissement bancaire, sans intervention du titulaire, ne devrait pas traduire par elle-même et en toutes circonstances une utilisation du compte, même si l'administration fiscale n'aura à l'avenir plus à s'encombrer de ce genre de considérations.

N. JACQUOT ■

20. À NOTER

> **Déclaration des transferts de capitaux – Taux de l'amende** - La Cour de cassation renvoie au Conseil constitutionnel une QPC sur l'article L. 152-4 du Code monétaire et financier, en estimant qu'en élevant le taux de l'amende encourue à 50 % de la somme qui n'a pas été déclarée à l'occasion d'un transfert d'au moins 10 000 €, le législateur a institué une sanction qui n'est pas insusceptible d'être manifestement disproportionnée avec la gravité du manquement réprimé, s'agissant d'un manquement à une obligation déclarative, et non d'éventuelles activités frauduleuses ou illicites. **Cass. crim., 13 févr. 2019, n° 18-90.033 (V. annexe 2)**

La chambre criminelle de la Cour de cassation a renvoyé au Conseil constitutionnel la question de la conformité aux droits et libertés garantis par la Constitution du I de l'article L. 152-4 du code monétaire et financier, dans sa rédaction issue de la loi n° 2016-731 du 3 juin 2016, en tant que cet article, auquel renvoie l'article 465 du code des douanes, sanctionne par une amende égale à 50% de la somme sur laquelle a porté l'infraction ou sa tentative, le manquement déclaratif commis par une personne physique qui transfère vers un État membre de l'Union européenne ou en provenance d'un tel État, pour un montant égal ou supérieur à 10 000 €, des sommes, titres ou valeurs, sans l'intermédiaire d'un établissement de crédit. Le Conseil constitutionnel avait déjà déclaré ces dispositions conformes à la Constitution, mais dans leur rédaction issue des lois n° 2004-204 du 9 mars 2004 et n° 2006-1771 du 30 décembre 2006, qui prévoyait une amende au taux de 25%³⁵. En élevant ce taux à 50% de la somme non déclarée à l'occasion d'un transfert de moins de 10 000 €, la Cour de cassation a estimé que le législateur avait institué une sanction qui n'était pas insusceptible d'être manifestement disproportionnée au regard du manquement réprimé, qui est le manquement à une obligation déclarative et non l'exercice d'éventuelles activités frauduleuses ou illicites. Elle a par suite jugé sérieux le grief tiré de la méconnaissance du principe de proportionnalité des peines. La question n'est pas sans rappeler les récentes décisions par lesquelles le Conseil constitutionnel s'est prononcé sur la constitutionnalité d'autres dispositions instituant des amendes proportionnelles à taux unique en cas de manquement à des obligations déclaratives³⁶. Elle sera jugée très prochainement par le Conseil constitutionnel.

A. ILJIC ■

33 CC, n°2015-481 QPC et CE, n° 330666 préc.

34 CE, 30 déc. 2009, n° 299131.

35 CC, 23 nov. 2018, n° 2018-746 QPC.

36 V. not. CC, n° 2012-267 QPC s'agissant de l'amende pour défaut de déclaration de sommes versées à des tiers dans l'exercice de sa profession, ou CC, n° 2016-554 QPC et 2016-678 QPC s'agissant de l'amende pour défaut de déclaration de comptes ouverts à l'étranger et de l'amende pour défaut de déclaration de trust.

Dispositifs propres aux situations internationales

Personnes bénéficiant d'un régime fiscal privilégié

21. Article 209 B - Liberté d'établissement – Montage purement artificiel - Exemples d'application

- Le Tribunal administratif de Montreuil juge que :

- l'article 209 B du CGI, qui ne s'applique, s'agissant des entreprises ou entités juridiques établies ou constituées dans l'UE, qu'aux sociétés ou groupements qui ont le caractère de montages purement artificiels destinés à éluder l'impôt normalement dû en France ne méconnaît par suite pas la liberté d'établissement ;

- s'agissant d'une première société, la clause de sauvegarde du II de l'article 209 B est applicable dans le cas très particulier de l'espèce ; la société, reconnue comme bénéficiant d'un régime fiscal privilégié, n'est pas regardée comme constitutive d'un montage artificiel dont le but serait de contourner la législation fiscale française ; en effet, elle a établi que la localisation de son activité au Luxembourg répondait à des objectifs notamment opérationnels, alors même qu'elle est dépourvue de substance en ne disposant pas de moyens propres pour son exploitation ;

- s'agissant d'une seconde société, l'administration est fondée à soutenir que le fait de comptabiliser dans une société Irlandaise des opérations d'assurance alors qu'aucune activité n'est réalisée en son sein, et qu'elle ne dispose d'aucune substance économique, relève d'un montage artificiel dans le seul but d'éluder l'impôt. En établissant que cette société relève d'un montage purement artificiel dont le but est d'éluder l'impôt en France, l'administration apporte la preuve qui lui incombe de la mauvaise foi de la société.

TA Montreuil, 1^{re} ch., 11 oct. 2018, n° 1706840 et 1706843, Sté Electricité de France (EDF), concl. C. Noël (V. annexe 3)

22. La société C3, filiale de la société EDF, a fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre des exercices 2010 à 2012 à l'issue de laquelle l'administration a considéré que les sociétés Océane Ré et Wagram Insurance Company, respectivement localisées au Luxembourg et en Irlande, étaient établies dans des pays à fiscalité privilégiée au sens de l'article 238 A du code général des impôts (CGI). L'administration a alors mis en œuvre les dispositions de l'article 209 B du

CGI pour intégrer les résultats de la société Océane Ré en 2011 et 2012 et de la société Wagram Insurance Company en 2010 dans les résultats de la société C3. La société EDF, en qualité de société mère intégrant fiscalement la société C3, demandait, devant le Tribunal administratif de Montreuil, la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés et des contributions additionnelles correspondantes mises à sa charge au titre des exercices 2010 à 2012 du fait de l'intégration des résultats des sociétés Océane Ré et Wagram Insurance Company pour un montant global de 48 978 238 € en droits et pénalités.

23. À titre de rappel, en application de l'article 209 B du CGI, l'administration peut notamment réintégrer dans les résultats d'une société passible de l'impôt sur les sociétés (IS) en France les bénéfices d'une filiale détenue à au moins 50% et établie dans un État où elle bénéficie d'un « régime fiscal privilégié » au sens de l'article 238 A du même code, c'est-à-dire un État où les revenus de la filiale ne sont pas imposables ou ne le sont qu'à hauteur d'un montant inférieur de plus de la moitié³⁷ à l'impôt qui aurait été dû en France si elle y avait été établie.

Dans le cas où la filiale est établie dans un État de l'Union européenne, il est prévu au II de l'article 209 B du CGI une « clause de sauvegarde » selon laquelle le mécanisme de réintégration des bénéfices ne s'applique pas « si l'exploitation de l'entreprise (...) ne peut être regardée comme constitutive d'un montage artificiel dont le but serait de contourner la législation fiscale française ».

En l'espèce, l'administration avait donc considéré :

- d'une part que les filiales Océane Ré et Wagram Insurance Company, détenues en totalité par la société C3, passible de l'IS en France, étaient soumises à un régime fiscal privilégié respectivement au Luxembourg et en Irlande,

- d'autre part que la détention de ces filiales était constitutive d'un montage artificiel dont le but était de contourner la législation fiscale française.

Nous distinguerons le cas de la société Océane Ré de celui de la société Wagram Insurance Company, à l'instar du jugement du Tribunal Administratif de Montreuil et des conclusions du rapporteur public Cyril Noël, dès lors que leurs situations respectives ne sont aucunement comparables.

♦ S'agissant de la société Océane Ré

24. Il ressort des riches conclusions du rapporteur public que la société, qui était une captive de réassurance du groupe EDF créée en 2003 au Luxembourg, avait pour objet de couvrir les risques relatifs à la responsabilité civile de l'exploitant nucléaire du groupe EDF.

La société Océane Ré intervenait à l'origine en complément de la société White Rock Reinsurance (WWR), filiale de la société AON en charge de ces risques. Elle avait par la suite bénéficié, par deux conventions de transfert prenant effet respectivement au 1^{er} mai 2010 et au 1^{er} janvier 2011, de deux apports de portefeuille de la société WWR, permettant à cette dernière de se désengager de son activité de réassurance.

37 Ce seuil sera abaissé à 40 % à compter de 2020 (FI 1-2019, n° 9, § 12).

C'est au titre de ces deux années que l'administration a considéré que la société Océane Ré était soumise à un régime fiscal privilégié et qu'elle relevait d'un montage artificiel à finalité fiscale.

La position de l'administration fiscale n'est d'ailleurs pas étonnante dès lors qu'une instruction fiscale³⁸ précisait expressément que les dispositions de l'article 209 B étaient applicables aux sociétés captives de réassurance qui sont soumises à un régime fiscal privilégié au sens de l'article 238 A du CGI. Étaient notamment visées les sociétés captives localisées dans des États où la législation autorise la constitution en franchise d'impôt de provisions d'égalisation non déductibles selon les règles fiscales françaises, permettant de réduire voire d'annuler le résultat imposable, ou encore lorsqu'elles sont assujetties à des impôts sur les bénéfices ou les revenus notablement moins élevés qu'en France, en référence à l'ancienne formulation de l'article 238 A du CGI.

En application de l'article 209 B du CGI, il incombait donc à l'administration fiscale de démontrer que :

- d'une part, la société Océane Ré était soumise à un régime fiscal privilégié au Luxembourg ;
- d'autre part, le recours par la société C3 à une captive de réassurance au Luxembourg était constitutif d'un montage artificiel dont le but était de contourner la législation fiscale française.

Plus précisément, l'on peut résumer comme suit les questions auxquelles l'administration se devait d'apporter une réponse :

- le régime fiscal luxembourgeois pouvait-il être considéré comme étant un régime fiscal privilégié, en particulier s'il était démontré que l'effet de la provision pour égalisation ne serait que temporaire dans les comptes de la société Océane Ré ?
- si l'administration fiscale reconnaissait le bénéfice d'un régime fiscal privilégié, l'exploitation de la société Océane Ré pouvait-elle être considérée comme constituant un montage artificiel dont le seul but serait de contourner la législation fiscale française, écartant ainsi l'application de la clause de sauvegarde prévue à l'article 209 B du CGI pour les entreprises établies ou constituées au sein de l'Union européenne ?
- à cet égard, l'administration fiscale pouvait-elle se fonder sur l'absence de salariés au sein de la captive de réassurance pour démontrer l'existence d'un montage artificiel alors même que la société Océane Ré avait recours à des sociétés tierces au Luxembourg pour la gestion et l'exercice de son activité de réassurance ?
- enfin, en l'absence de substance au sein de la société Océane Ré, l'une des clauses de sauvegarde prévues à l'article 209 B du CGI pouvait-elle néanmoins s'appliquer s'il pouvait être démontré que le recours à une captive de réassurance au Luxembourg répondait à un objectif et/ou produisait un effet non-exclusivement fiscal/fiscaux ?

25. En ce qui concerne l'existence d'un régime privilégié, l'administration a considéré qu'au cours des exercices 2010 et 2011 la société Océane Ré avait bénéficié d'un régime fiscal privilégié du fait d'un impôt sur les bénéfices au Luxembourg

inférieur à 50% de celui dont la société Océane Ré aurait été redevable en France. Ce différentiel d'impôt était essentiellement dû à une différence dans les règles de provisionnement des risques techniques, entraînant des montants de provision déductible différents selon les deux États.

Le Luxembourg prévoit en effet des provisions pour fluctuation de sinistralité (PFS) déductibles plus élevées et avec un champ d'application plus large que leur équivalent français, appelé « provisions pour égalisation », dont le régime fiscal est précisé aux articles 39 quinquiés G et suivants du CGI.

Sur ce plan, il ressort des conclusions du rapporteur public que l'argumentation de la société reposait en grande partie sur le caractère temporaire de l'avantage fiscal ainsi constaté.

La société avançait en effet l'argument selon lequel l'avantage conféré par la déduction d'un montant de provision plus important au Luxembourg n'était que temporaire, et ne constituait donc qu'un différé d'imposition, et non pas un avantage fiscal. Elle en déduisait que l'administration méconnaissait la liberté d'établissement garantie par le droit de l'Union européenne en l'imposant sur cet avantage temporaire.

Or, selon le rapporteur public, l'imposition ultérieure au Luxembourg restait toutefois hypothétique car la reprise de la PFS n'est pas certaine et peut ne survenir qu'à une date indéterminée, qui dépend elle-même ou bien de la réalisation d'un sinistre en matière d'exploitation nucléaire, ou bien de la cessation d'activité de la société Océane Ré, ou bien encore du retrait de l'agrément délivré par l'autorité de contrôle luxembourgeoise. De ce fait, la PFS procurait à la société luxembourgeoise un avantage de trésorerie significatif jusqu'à sa reprise.

Par ailleurs, le rapporteur public note que « *la reprise de la provision, en cas de cessation d'activité ou de retrait d'agrément, dépend en partie de la volonté de la société, circonstance qui empêche d'y voir un simple différé d'imposition s'imposant à la société (voir à ce sujet la décision Caisse interfédérale de Crédit Mutuel (CE, 27 juill. 2009, n° 295358, Caisse interfédérale de Crédit Mutuel : RJF 12/09 n° 1140 : BDCF 12/09 n° 143, concl. E. Glaser) rejetant l'argument selon lequel un avantage fiscal n'était que temporaire et ne pouvait donc pas faire l'objet d'une procédure d'abus de droit, compte tenu « de la maîtrise (...) de la gestion de son imposition les années ultérieures » par la société requérante.* »

En conséquence, selon le rapporteur public, la circonstance selon laquelle l'imposition luxembourgeoise ne serait que différée par rapport à l'imposition française ne saurait permettre d'écarter la qualification de régime fiscal privilégié. De même, la double imposition qui serait susceptible de résulter de l'exercice parallèle des compétences étatiques (imposition immédiate en France/imposition différée au Luxembourg portant sur une même assiette) ne constituerait pas non plus une restriction à la liberté d'établissement. Sur ce dernier point, il ajoute que la double imposition qui pourrait résulter de la combinaison de l'application de l'article 209 B du CGI et d'un différé d'imposition ne devrait en tout état de cause pas méconnaître la liberté d'établissement. En effet, selon le rapporteur public, une société soumise à l'article 209 B du CGI sans pouvoir se prévaloir du bénéfice de la clause de sauvegarde applicable aux entités établies dans l'Union européenne aurait fait abusivement usage de la liberté d'établissement et

38 BOI 4 H-3-98, 30 avr. 1998, § 209, non reprise au BOFiP.

ne saurait donc l'invoquer avec succès. Le rapporteur public note d'ailleurs, sans en être convaincu, à notre sens à raison, que l'existence d'une imposition ultérieure et d'un différé d'imposition connu au moment de l'installation, pourraient avoir pour effet d'invalider l'hypothèse d'un motif purement fiscal à l'installation au Luxembourg, et donc permettre d'activer la clause de sauvegarde. Néanmoins, il semble admettre que le régime de la PFS pourrait être préféré pour sa plus grande prudence, et non pour l'avantage fiscal en résultant.

26. S'agissant de l'application de la clause de sauvegarde, le Tribunal, suivant en cela les recommandations de son rapporteur public, prend en compte le contexte très particulier de l'espèce tenant en la continuité d'exploitation de portefeuilles de réassurance déjà localisés au Luxembourg. C'est en effet au vu de cet aspect qu'il considère que la localisation de l'activité de la société Océane Ré au Luxembourg répondait à des objectifs notamment opérationnels et n'avait donc pas pour but exclusif de contourner la législation fiscale française alors même qu'elle était dépourvue de substance en ne disposant pas de moyens propres pour son exploitation.

Il ne faisait en effet guère de doute que la société disposait d'une substance pour le moins fragile. Selon les conclusions du rapporteur public, si cette dernière, était dotée d'une existence légale au Luxembourg, était agréée par le Commissariat aux assurances (l'autorité de contrôle luxembourgeoise) et disposait de capitaux propres, elle ne louait en revanche, en tant que siège social, qu'un bureau de 15 m², n'employait aucun personnel (salarié ou mis à disposition), et sous-traitait à deux entreprises son activité :

- à la société AON IM Luxembourg qui était chargée de sa gestion quotidienne (« reporting » aux autorités de contrôle, élaboration des produits de réassurance et négociation avec assureurs et autres réassureurs, relations avec les gestionnaires de placements, gestion des sinistres, tenue de la comptabilité, etc.),

- à la société Crédit Agricole Luxembourg qui avait reçu un mandat de gestion des actifs d'Océane Ré.

Par ailleurs, sur trois administrateurs, deux étaient des salariés de la société EDF exerçant leur activité en France et le troisième était le directeur général d'AON IM Luxembourg. De plus, aucun élément précis (qui aurait pu figurer notamment dans les procès-verbaux des séances) n'était indiqué quant aux décisions prises par le conseil d'administration de la société Océane Ré, alors que l'administration soutenait que seules deux réunions avaient été tenues en 2010 et que très peu de décisions opérationnelles avaient été prises. Enfin, il ressortait du contrat de gestion conclu entre Océane Ré et AON IM Luxembourg que la société Océane Ré avait fait élection de domicile en France, à l'adresse d'une société d'EDF.

Une lecture rapide de la jurisprudence aurait pu inciter le Tribunal à conclure à l'existence d'un montage artificiel du fait de cette simple absence de substance.

Au cas particulier, ainsi qu'il a été exposé ci-dessus, la société Océane Ré sous-traitait l'exercice de son activité au profit de sociétés tierces au Luxembourg. La **question se posait donc de savoir si ce recours, par voie de sous-traitance, à des tiers localisés au Luxembourg était ou non**

de nature à permettre de regarder l'activité de la société Océane Ré comme revêtant une certaine substance, de sorte qu'elle puisse bénéficier de la clause de sauvegarde et être ainsi exclue du champ de l'article 209 B du CGI.

À notre connaissance, le Conseil d'État ne s'est, à ce jour, pas expressément prononcé sur le point de savoir si la circonstance que l'activité exercée soit sous-traitée à des tiers permettrait de la regarder comme dotée d'une substance afin qu'elle puisse de se prévaloir de la clause de sauvegarde. La jurisprudence semble toutefois retenir avant tout les moyens d'exploitation propres de l'entité analysée, sans l'étendre aux activités sous-traitées.

En matière de liberté d'établissement, la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) se fonde notamment sur la réalité de l'implantation de la société, à savoir l'existence de locaux, de personnels et d'équipements nécessaires à son activité, ainsi que sur le caractère effectif des prestations fournies par cette société, au regard notamment des compétences du personnel de la filiale par rapport aux prestations fournies ou encore du niveau d'autonomie dans le processus de décision³⁹. Le Conseil de l'Union européenne considère également que l'absence de corrélation proportionnée entre les activités apparemment exercées par l'entité étrangère et la mesure dans laquelle celle-ci existe physiquement, sous la forme de locaux, de personnel et d'équipements constitue un indice du caractère artificiel de la structure⁴⁰.

Dans un arrêt rendu en matière de TVA⁴¹, la CJUE a en revanche pu affirmer que pour déterminer si un contrat de licence conclut entre une société hongroise et une société portugaise, constituait un montage purement artificiel dissimulant le fait que la prestation de services incriminée n'était pas réellement fournie par la société portugaise preneuse de la licence, mais par celle « donneuse » de la licence située en Hongrie, la circonstance que la gestion des transactions financières, du personnel et des moyens techniques nécessaires à la fourniture des services étaient assurée par des sous-traitants n'apparaissait pas décisive, en elle-même, et qu'il revenait notamment à la juridiction de renvoi de déterminer si la société, « *aux fins de l'exercice de l'activité économique concernée (...), n'exerçait pas cette activité économique pour son propre nom et pour son propre compte, sous sa propre responsabilité et à ses propres risques.* ». En l'espèce, l'on notera toutefois que la constatation de l'existence d'un montage artificiel semblait fragilisée par deux éléments de faits déterminants : un avantage fiscal limité, résultant lui-même d'une faible différence (4%) des taux de TVA applicables dans les États concernés, la Hongrie et le Portugal (Madère) et l'existence de contraintes bancaires fortes à l'exercice de l'activité considérée en Hongrie qui aurait motivé la passation du contrat de licence avec une société basée à Madère.

Le Conseil d'État a également fait application de l'article 209 B du CGI, sans que la liberté d'établissement ne soit méconnue, dans une hypothèse dans laquelle, en l'absence d'éléments précis sur la consistance et la nature de l'activité économique alléguée, laquelle n'était attestée par aucun document social, l'exercice d'une activité économique effective n'était pas établie⁴².

En conséquence, le **recours à la sous-traitance, même si celle-ci est localisée au Luxembourg, ne semble pas, à lui seul, de nature à permettre de considérer que la société serait dotée d'une substance la rendant susceptible de se prévaloir de la clause de sauvegarde.** On pourrait également

39 CJCE, gde. ch., 12 sept. 2006, C-196/04, Cadbury Schweppes.

40 Cons. UE, résolution n° 2010/C-156/01, 8 juin 2010 : JOUE n° C 156/1 16 juin 2010.

41 CJUE, 17 déc. 2015, C-419/14, pts 44 à 50.

42 CE, plén., 4 juill. 2014, n° 357264, n° 359924, Sté Bolloré.

interpréter la précision du Tribunal administratif selon laquelle « *la société Océane Ré est dépourvue de substance en ne disposant pas de moyens propres pour son exploitation* » en ce sens, ce dernier ne semblant pas tenir compte de la sous-traitance comme moyen d'exercice d'une activité économique effective par la société.

Pour autant, le Tribunal et son rapporteur public concluent que **la société Océane Ré ne relevait pas d'un montage artificiel à visée fiscale**, de telle sorte que la requérante était dès lors fondée à se prévaloir du II de l'article 209 B du CGI qui fait obstacle à l'imposition de revenus réputés distribués au sens du I du même article lorsque la localisation de la filiale dans l'UE ne peut être regardée comme constitutive d'un montage artificiel dont le but serait de contourner la législation fiscale française.

Pour justifier de la localisation de la société Océane Ré au Luxembourg, la société requérante faisait valoir, sans être utilement contredite par l'administration, qu'elle avait repris les portefeuilles de réassurance gérés par une société tierce luxembourgeoise souhaitant se désengager du risque nucléaire et avec qui elle n'entretenait aucun lien de dépendance, que la société Océane Ré existait depuis plusieurs années au Luxembourg, qu'elle exploitait les portefeuilles transférés dans les mêmes conditions que le précédent réassureur en faisant appel à des sous-traitants luxembourgeois et qu'elle se plaçait dans une continuité d'exploitation tant réglementaire que prudentielle dans un secteur particulièrement réglementé supervisé par des autorités de contrôle nationales, rendant complexes, malgré le passeport européen, les transferts transnationaux.

Plus précisément, il ressort des conclusions du rapporteur public, fort éclairantes à cet égard, que la création d'Océane Ré s'inscrivait dans le prolongement de la société WWR, société indépendante d'EDF et établie au Luxembourg, qui était en charge de la réassurance du risque nucléaire d'EDF depuis 2003 à hauteur de ses fonds disponibles en caisse (ce qui explique que, dès cette année, la société EDF ait créé Océane Ré en complément).

De 1991 à 2002, la société EDF faisait appel à un assureur « fronteur » qui se réassurait auprès de la société AGF Ré, établie au Luxembourg, et dont le portefeuille avait été transféré ensuite en 2002 à la société WRR, jusqu'à ce que cette dernière mette librement fin à son activité de réassurance.

La société Océane Ré, avait donc succédé à la société WRR, qui elle-même prenait la suite de la société AGF Ré, ces deux sociétés établies au Luxembourg ayant exercé une réelle activité de réassurance au profit d'EDF depuis 1991. Le transfert des portefeuilles en 2010 et 2011 à la société Océane Ré, elle-même établie au Luxembourg, avait ainsi permis d'éviter de procéder à un rapatriement en France du portefeuille de la société WRR.

Il ressort enfin des conclusions du rapporteur public que c'est uniquement en raison du transfert de portefeuille de la société WRR vers la société Océane Ré qu'il pouvait être considéré qu'il existe un régime fiscalement privilégié au Luxembourg, et que tel n'était pas le cas pour les années ultérieures, de telle sorte qu'il lui apparaît peu probable que le choix de maintenir une structure de réassurance (quoique très

peu substantielle) au Luxembourg ait été guidé par la seule volonté d'échapper à l'impôt pour les deux années durant lesquelles ont été transférés le portefeuille de l'ancien réassureur.

27. Si l'on essaie de **tirer des leçons de la décision commentée et des conclusions du rapporteur public**, il semblerait qu'une captive de réassurance, fortement susceptible d'être regardée comme dépourvue de substance, pourrait néanmoins se prévaloir de la clause de sauvegarde applicable aux entités établies dans l'Union européenne (II de l'article 209 B du CGI) au motif notamment que la localisation de cette activité obéirait à des objectifs autres que fiscaux.

Autrement dit, **une entité située dans l'Union européenne pourrait ne pas revêtir un caractère artificiel si elle revêt un sens au plan économique, même en l'absence de substance.**

La jurisprudence la plus récente de la Cour de justice de l'Union européenne semble pourtant considérer que, dès lors que l'entité considérée est dépourvue de substance, la structure doit être regardée comme revêtant un caractère artificiel : « *Afin de déterminer le contenu et la signification réelle des contrats de bail en cause au principal, la juridiction de renvoi peut, notamment, prendre en considération le caractère purement artificiel de ces opérations ainsi que les liens de nature juridique, économique et/ou personnelle entre les opérateurs en cause (voir, en ce sens, arrêt Halifax, points 75 et 81). De tels éléments sont de nature à montrer que l'obtention de l'avantage fiscal constitue le but essentiel poursuivi, nonobstant l'existence éventuelle, par ailleurs, d'objectifs économiques (arrêt du 21 février 2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, point 62)* »⁴³.

Dans ses conclusions relatives à un arrêt rendu le 26 février 2019⁴⁴, l'avocat général Kokott, faisant référence à cet arrêt, résumait en ce sens la jurisprudence de la CJUE sur ce point : « *Cette jurisprudence de la Cour est constituée de deux éléments qui sont interdépendants. D'une part, la reconnaissance est refusée d'emblée aux montages purement artificiels qui n'existent en fait que sur le papier. D'autre part, l'inapplication de la loi fiscale, qui peut également être le résultat de montages existant dans la réalité économique, revêt une importance déterminante. (...) Dans une décision récente, la Cour elle-même ne voit, dans le caractère purement artificiel, qu'un élément de nature à montrer que l'obtention de l'avantage fiscal constitue le but essentiel poursuivi* ».

Même si cette jurisprudence semble ainsi assimiler absence de substance (structure n'existant que « sur le papier ») et poursuite d'un objectif essentiel de nature fiscale, il ressort du jugement du Tribunal de Montreuil qu'il est toutefois nécessaire de distinguer l'objectif poursuivi, à savoir le sens de la structure, et l'absence de substance de cette même structure. À ce titre, **on pourrait également se demander si le lien établi par la CJUE entre artificialité et but essentiellement fiscal ne correspondrait pas qu'à une présomption simple**, laissant l'opportunité au contribuable de rapporter la preuve de l'existence de motifs essentiels autres que fiscaux, plutôt qu'à une présomption irréfragable selon laquelle un montage

43 CJUE, 22 nov. 2017, C-251/16, Cussens e.a., pt 60.

44 CJUE, gde ch., 26 févr. 2019, C-115/16, C-118/16, C-119/16, et C-299/16, N Luxembourg 1 e.a, (V. § 39).

artificiel aurait nécessairement un objectif essentiellement fiscal. L'arrêt cité aussi bien que les conclusions de Juliane Kokott peuvent en effet se comprendre comme énonçant des éléments susceptibles d'établir le caractère artificiel du montage considéré, sans pour autant faire obstacle à la démonstration, par le contribuable, de l'existence d'un objectif essentiel autre que fiscal.

Le Tribunal administratif de Montreuil indique en effet qu'une entité pouvait être dépourvue de substance, tout en ayant économiquement un sens et ainsi se prévaloir de la clause de sauvegarde : « *la société doit être regardée, dans le cas très particulier de l'espèce de continuité d'exploitation de portefeuilles de réassurance déjà localisés au Luxembourg, comme établissant que la localisation de son activité au Luxembourg répondait à des objectifs notamment opérationnels et n'avait donc pas pour but exclusif de contourner la législation fiscale française alors même que la société Océane Ré est dépourvue de substance en ne disposant pas de moyens propres pour son exploitation* ». Cette motivation offre toutefois plusieurs interprétations possibles. Selon une première lecture, la société Océane Ré aurait pu bénéficier de la clause de sauvegarde de l'article 209 B du CGI en raison du contexte particulier dans lequel elle se plaçait, lequel permettait alors d'exclure, dans sa totalité, la qualification de « *montage artificiel dont le but est de contourner la loi fiscale française* », malgré l'absence de substance. Selon une seconde lecture, si la preuve de ce défaut de substance entraînait la preuve de l'artificialité de la structure, celle-ci pouvait néanmoins bénéficier de la clause de sauvegarde compte tenu de ses objectifs autres que fiscaux. À cet égard, à la lecture du jugement du Tribunal administratif de Montreuil, le point de savoir si les notions de substance et d'artificialité se confondent reste incertain. En outre, si les notions de substance et d'artificialité se confondent, il faudrait en déduire que le Tribunal retient une lecture de la clause de sauvegarde en deux composantes (« *montage artificiel* » et « *dont le but est de contourner la législation fiscale* ») plutôt qu'en une seule (« *montage artificiel dont le but est de contourner la loi fiscale française* »).

Le jugement du Tribunal n'est pas sans rappeler les conclusions du rapporteur public Pierre Collin, relatives à la décision *Sagal*⁴⁵, qui précisaient expressément que : « *il n'y a abus de droit qu'en présence d'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. Or (...) ce qui nous semble constituer un abus de droit (...) ce n'est pas le seul fait d'optimiser le choix de la localisation d'une société pour profiter des avantages fiscaux comparatifs au sein de l'Union européenne, mais de constituer une structure ad hoc, artificielle, sans aucune substance propre ni existence ou justification autonome, dans le seul but de se placer dans une situation fiscale donnée* ». Ainsi, si l'on suit le rapporteur public, il serait possible d'échapper à l'abus de droit (car tel était le cas dans l'affaire *Sagal*), en démontrant qu'une structure a du sens (produit un effet économique), qu'importe la localisation. L'on notera que ce dernier semble assimiler l'absence de substance d'une structure à son artificialité.

Ainsi, si un groupe français détenteur d'une captive de réassurance tentait de se prévaloir de ce raisonnement afin de bénéficier de l'application de la clause de sauvegarde prévue à l'article 209 B du CGI, il devrait démontrer que le recours à une captive de réassurance au Luxembourg ne constitue pas un montage artificiel et répond à des objectifs autres que fiscaux à l'origine de son choix.

Or, les quatre avantages principaux sont généralement reconnus aux captives de réassurance :

- la mutualisation des risques ;
- le lissage concernant les primes d'assurance et permettant notamment de diminuer la vulnérabilité du groupe face aux fluctuations du marché de l'assurance (meilleure visibilité du marché) ;
- l'accès facilité au marché de l'assurance ;
- une meilleure gestion de la trésorerie

L'on notera toutefois que le raisonnement précité retenu par Pierre Collin est déployé en matière d'abus de droit, alors que la clause de sauvegarde prévue par l'article 209 B du CGI repose sur la liberté d'établissement. Or **pour se prévaloir de la liberté d'établissement, encore faut-il que l'entité correspondante soit « établie », et donc revête une certaine substance dans l'Union européenne**. La doctrine précise ainsi que : « *Il nous semblerait imprudent de considérer que toute création d'une structure extra-territoriale peut se draper dans la liberté d'établissement (...) la création d'une filiale sans activité d'entreprise ne constitue pas un établissement au sens des libertés communautaires (...) S'établir, c'est s'intégrer à une économie nationale. Aussi est-il incontesté que l'établissement au sens du traité comporte un double élément : l'implantation matérielle et l'exercice d'une activité économique, tous deux à titre sinon permanent du moins durable.* »⁴⁶.

Ainsi, le juge pourrait considérer que la captive ne peut pas se prévaloir de la clause de sauvegarde : celle-ci vise en effet précisément le respect de la liberté d'établissement en droit interne, dans un contexte dans lequel l'entité considérée ne devrait en principe pas être en mesure d'invoquer cette liberté (compte tenu de sa faible substance, laquelle l'empêche de la considérer comme « établie » au sein de l'Union européenne).

28. Si le contribuable n'était pas en mesure de se prévaloir de la clause de sauvegarde prévue précisément pour les entités localisées dans l'Union européenne (prévue au II de l'article 209 B du CGI), pourrait-il alors se prévaloir de la **clause générale de sauvegarde (prévue au III de ce même article)**, alors même que la captive ne dispose pas d'une implantation industrielle et commerciale effective à l'étranger ?

Cette clause générale dispose que l'article 209 B ne s'applique pas « *lorsque la personne morale établie en France démontre que les opérations de l'entreprise ou de l'entité juridique établie ou constituée hors de France ont principalement un objet et un effet autres que de permettre la localisation de bénéfices dans un État ou territoire où elle est soumise à un régime fiscal privilégié* » (III de l'article 209 B du CGI).

Soulignons qu'en principe, l'expression « *un objet et un*

45 CE, 18 mai 2005, n° 267087.

46 J. Turot, L'article 209 B est-il soluble dans le droit communautaire ? : RJF 1998.

effet autres que de permettre » correspond aux objectifs et aux « effets recherchés » par la localisation d'une entité à l'étranger⁴⁷. Cette rédaction semblerait ainsi laisser la place à la faculté de se prévaloir de motifs autres que fiscaux, sans qu'il soit nécessaire de justifier d'une substance.

À notre connaissance, le Conseil d'État ne s'est pas encore prononcé sur ce point, c'est-à-dire la question de savoir s'il est possible de se prévaloir de la clause de sauvegarde générale dans une situation où la société étrangère est localisée dans l'Union européenne mais ne peut se prévaloir de la clause de sauvegarde, faute de substance suffisante. Tout au plus, les conclusions d'Emilie Bokdam-Tognetti sous la récente décision *Latouche* du Conseil d'État⁴⁸, portant sur les clauses de sauvegarde prévues à l'article 123 bis du CGI, semblent confirmer que les deux types de clause de sauvegarde, applicables dans et hors de l'Union européenne, ne doivent pas recevoir la même interprétation.

Relevons néanmoins que, dans ses conclusions sous le jugement du Tribunal de Montreuil, le rapporteur public Cyril Noel faisait référence à l'affaire BNP Paribas (CAA Versailles n°12VEO4203, SA BNP Paribas). Or cette affaire portait précisément sur les modalités d'application de la clause générale de sauvegarde (dans une version il est vrai antérieure).

◆ S'agissant de la société Wagram Insurance Company

29. En ce qui concerne la société Wagram Insurance Company, la démonstration du Tribunal et de son rapporteur public sont pour le moins plus lapidaires.

La société Wagram Insurance Company était quant à elle une société d'assurance (et non de réassurance) immatriculée en Irlande, créée en 2003, qui était détenue à 100 % par la société C3. Elle assurait exclusivement les risques du groupe EDF et à ce titre, intervenait à la fois en coassurance (au côté d'autres assureurs) et comme assureur direct.

L'administration avait considéré qu'elle avait, en 2009, bénéficié d'un régime fiscal de faveur au sens de l'article 238 A du CGI (du fait d'un montant effectif d'impôt sur les sociétés inférieur de plus de 50% au montant d'impôt sur les sociétés français) et imposé ses bénéfices au titre de l'exercice 2010 en application de l'article 209 B du CGI.

S'agissant de l'**existence d'un régime fiscal privilégié, ce point ne faisait pas vraiment débat**, et n'était a priori pas en tant que tel contesté par la société. Il ressort en effet des éléments invoqués par l'administration que compte tenu des circonstances, d'une part, que le taux d'impôt sur les sociétés en Irlande est de 12,5 % contre 34,43 % en France, et d'autre part, que le régime de provisions pour égalisation vient minorer l'impôt dû en Irlande, et non en France comme les conclusions du rapporteur public le laissent entendre, il existait nécessairement un différentiel d'impôt entre la France et l'Irlande supérieur à 50%.

S'agissant de l'**existence d'un montage artificiel**, le Tribunal relève que (i) la société Wagram Insurance Company

ne possédait ni salarié, ni personnel mis à disposition, (ii) ne disposait en Irlande que d'un simple bureau de 13 m², (iii) n'assurait pas la gestion des sinistres, celle-ci étant réalisée par la société française EDF Assurances aux termes d'un contrat « *Claim Handling Agreement* » et (iv) déléguaient la gestion quotidienne de ses opérations à la société irlandaise AIMD dans le cadre d'un contrat de gestion dont le contrôle était réalisé par des salariés français du groupe EDF. Ces derniers devaient notamment répondre rapidement aux demandes d'AIMD afin qu'elle puisse réaliser les tâches prévues par le contrat de gestion, fournir au prestataire de service les informations financières nécessaires à la tenue des comptes et des rapports financiers, valider des actions, des documents, des contrats qui sont produits dans le cadre du contrat de gestion.

Si la société soutenait que les salariés d'EDF contrôlant les activités de la société AIMD pour le compte de Wagram Insurance Company étaient administrateurs de la filiale et exerçaient, à ce titre, ce contrôle, elle n'établissait pas que ces tâches relevaient des seuls conseils d'administration tenus en Irlande et ne donnait aucun élément sur les modalités d'exercice de ces contrôles. Par suite, le Tribunal retient que le fait de comptabiliser dans une société irlandaise des opérations d'assurance alors qu'aucune activité n'était réalisée en son sein, et qu'elle ne disposait d'aucune substance économique, relevait d'un montage artificiel dans le seul but d'éviter l'impôt, et que l'administration était en droit de mettre en œuvre les dispositions de l'article 209 B du CGI pour intégrer les résultats de la société Wagram Insurance Company en 2010 dans les résultats de la société C3.

30. À cet égard, relevons que les **critères retenus par le Tribunal de Montreuil ne sont pas très éloignés de ceux identifiés par l'OCDE et certaines administrations fiscales étrangères.**

> Le rapport 2015 de l'**OCDE** intitulé « *Concevoir des règles efficaces concernant les sociétés étrangères contrôlées* » publié dans le cadre de l'action 3 du projet BEPS, précise ainsi expressément que les règles fiscales relatives aux sociétés étrangères contrôlées (SEC) (« *Controlled Foreign Companies rules* », CFC) ont notamment vocation à s'appliquer aux revenus perçus par les sociétés de réassurance. Le rapport ajoute toutefois (note n° 5 de la page 54 du rapport final), à titre d'exemple, que les règles CFC pourraient ne pas s'appliquer à un revenu d'activités de réassurance qui répond à la totalité ou à la plupart des critères suivants :

- le prix du contrat de réassurance a été fixé dans des conditions de pleine concurrence ;
- le réassureur suit une politique de diversification et de mutualisation des risques ;
- la situation du capital économique du groupe s'est améliorée sous l'effet de la diversification et les retombées économiques sont réelles pour l'ensemble du groupe ;
- l'assureur et le réassureur sont des entités réglementées, soumises à des cadres réglementaires et à des autorités de réglementation analogues, et doivent à ce titre prouver la réalité du transfert de risques et conserver un niveau de capital approprié ;

47 Cf. en ce sens, concl. P. Collin ss CE, 2 févr. 2012, n° 351600, Sonepar.

48 V. ci-dessous CE, 28 janv. 2019, n° 407421, *Latouche*, concl. E. Bokdam-Tognetti (FI 2-2019, n° 9, § 32).

- des tiers extérieurs au groupe sont des parties au contrat d'assurance d'origine ;

- la CFC dispose des compétences et de l'expérience requises, notamment certains employés de la CFC ou d'une entreprise de services liée à celle-ci disposent d'une expertise en matière de souscription ; et

- la CFC est exposée à un risque réel d'enregistrer des pertes.

Dans la récente discussion publique de l'OCDE intitulée « *Projet pour commentaires Actions BEPS 8 – 10 – Transactions Financières* » de juillet 2018, l'OCDE vient ajouter la précision suivante relative aux captives de réassurance (p. 38 n° 177) : « *Les principales difficultés soulevées dans une telle hypothèse sont de savoir si les transactions impliquent une réelle assurance ou réassurance et si, en présence d'une réelle assurance ou réassurance, les primes payées à la captive correspondent au prix du marché.* »

L'Union européenne n'est pas en reste puisque dans le cadre des travaux parlementaires qui ont mené à l'élaboration de la directive ATAD les « *pratiques fiscales abusives comme les captives de réassurance* » ont été mentionnées comme une situation type que les nouvelles règles de SEC devraient permettre de contrer⁴⁹.

> Finalement, l'on peut noter que certaines **administrations fiscales étrangères** ont également émis des recommandations intéressantes sur les captives d'assurance et de réassurance.

L'**administration fiscale australienne** a ainsi très tôt publié une instruction (« PSLA 2007/8 ») relative au traitement fiscal applicable aux captives d'assurance non résidentes qui fixe les modalités de déduction des primes versées aux captives et indique quels sont les éléments à prendre en compte pour apprécier le but économique du montage.

À cet effet, elle a précisé que les agents de l'administration australienne devaient apprécier la validité économique du schéma mis en place et de s'assurer que la captive exerce une activité d'assurance effective, en déterminant si la captive :

- est exposée à encourir des pertes importantes,
- prend en charge des risques considérables,
- est immatriculée et autorisée à conduire une activité d'assurance dans son pays de résidence,
- dispose d'une surface financière suffisante pour mener son activité à bien,
- ne fait pas partie d'un montage pouvant être fictif, dissimulant la réalité économique et juridique de l'opération.

L'**administration fiscale britannique** (« HSRC ») a également publié des recommandations relatives aux captives d'assurance dans une instruction du 30 mars 2015 intitulée « *DPT 1390 insurance / Reinsurance* » au titre de laquelle elle commente certaines situations par rapport aux règles internes de CFC. L'analyse de l'administration fiscale britannique conduit à conclure qu'il y a un « *diverted profit tax* » lorsque la présence d'une captive d'assurance dans un État à fiscalité privilégiée appartenant à un groupe n'est pas motivée par des bénéfices économiques directement liés aux risques assurés et si aucune raison commerciale autre que fiscale

n'est liée à l'opération.

L'administration fiscale britannique ajoute que l'analyse serait équivalente si un assureur indépendant était interposé entre la holding et la captive.

31. Enfin, relevons que le débat autour de la disposition d'assiette est d'autant plus crucial qu'il semble également conditionner l'**applicabilité des pénalités de 40% prévues à l'article 1729 du CGI en cas de manquement délibéré**. Le Tribunal retient en effet qu'en établissant que la société Wagram Insurance Company relevait d'un montage purement artificiel dont le but était d'éluider l'impôt en France, l'administration apporte la preuve qui lui incombe de la mauvaise foi de la société C3.

À cet égard, le Tribunal administratif, conformément aux conclusions du rapporteur public, apparaît conclure que les deux conditions posées par la jurisprudence pour justifier l'application de la pénalité pour manquement délibéré sont automatiquement satisfaites dès lors que la clause de sauvegarde est écartée. En effet, en principe, la qualification de manquement délibéré implique la démonstration, par l'administration, à la fois d'un élément matériel (le non-respect de la disposition d'assiette) et d'un élément intentionnel (la volonté du contribuable d'éluider l'impôt). Or, selon le Tribunal, la seule circonstance que la qualification de « *montage artificiel dont le but est de contourner la législation française applicable* » soit retenue semble permettre de caractériser tant l'élément matériel que l'élément intentionnel de la pénalité. Autrement dit, la rédaction de la clause de sauvegarde permettrait de considérer que, dès lors que celle-ci n'est pas applicable, l'intention du contribuable d'éluider l'impôt est établie.

Le Tribunal semble ainsi indifférent aux différents éléments de fait avancés par le contribuable pour justifier sa bonne foi tels que le fait que la société EDF est une société publique, que l'État a pu participer à la mise en place du montage ou que ce dernier n'ait pas été remis en cause au cours de précédents contrôles. Sur ce dernier point, si le Conseil d'État a pu se prononcer sur la portée d'un précédent redressement par l'administration, permettant de qualifier la mauvaise foi du contribuable en présence d'une décision non contestée ou ayant acquis l'autorité de la chose jugée⁵⁰, ou de l'écartier si le contribuable conteste la position initialement adoptée par l'administration⁵¹, il n'a, à notre connaissance, pas eu à traiter de l'absence de redressements après contrôle. En l'espèce, il conviendrait d'une part de savoir si les questions posées lors des précédents contrôles avaient porté sur la substance et les fonctions de la société Wagram Insurance Company et d'autre part si les circonstances factuelles étaient restées inchangées pour déterminer si la société EDF pouvait valablement essayer d'y rechercher un argument écartant sa mauvaise foi.

C. ACARD ■

49 PE, 27 mai 2016, A8 – 0189/2016 Amendement 26 en considérant 10 du rapport de la Commission.

50 V. not. CE, 16 févr. 2018, n° 398703. - CE, sect., 22 avr. 2005, n° 257254. - CE, 6 juin 2008, n° 285629.

51 V. not. CE, 3 juill. 2009, n° 293154. - CE, 6 juill. 2005, n° 252645. - CE, 20 nov. 2002, n° 234600.

32. Clauses anti-abus spéciales – Article 123 bis du CGI – Imposition des revenus réalisés par l'intermédiaire d'entités à prépondérance financière soumise à un régime fiscal privilégié – Calcul forfaitaire – Réserve d'interprétation - Le Conseil d'État, interprétant le second alinéa du 3 de l'article 123 bis du CGI issu de la loi du 30 décembre 1998 suivant la réserve émise par le Conseil constitutionnel sur une version postérieure de ce texte, précise les conditions dans lesquelles un contribuable taxé en application du 1 de cet article peut échapper à la détermination forfaitaire de son revenu.

CE, 9^e et 10^e ch., 29 janv. 2019, n° 407421, Latouche, concl. E. Bokdam-Tognetti (V. annexe 4)

33. Par cette décision, le Conseil d'État a précisé les modalités de détermination du revenu réputé perçu par un contribuable en cas d'application de l'article 123 bis du CGI, qui permet d'imposer les revenus réalisés par l'intermédiaire d'entités à prépondérance financière situées dans des États à fiscalité privilégiée. Étaient en cause les dispositions de cet article dans leur version initiale, issue de la loi n° 98-1266 du 30 décembre 1998 de finances pour 1999.

Lorsqu'une personne physique domiciliée en France détient 10 % au moins des parts dans une entité établie ou constituée hors de France et soumise à un régime fiscal privilégié, dont l'actif ou les biens sont principalement constitués de valeurs mobilières, de créances, de dépôts ou de comptes courants, « les bénéfices ou les revenus positifs » de cette entité sont, en vertu du 1 de l'article 123 bis du CGI, réputés constituer un revenu de capitaux mobiliers de cette personne physique, dans la proportion des parts qu'elle détient. Les bénéfices ou revenus de cette entité étrangère sont en principe déterminés par application des règles fixées par le CGI, comme s'il s'était agi d'une société imposable à l'impôt sur les sociétés en France. Il en va toutefois différemment, en vertu du second alinéa du 3 de cet article dans sa rédaction applicable à l'espèce, en cas de **localisation de l'entité dans un État ou territoire n'ayant pas conclu avec la France de convention d'assistance administrative**. Dans ce dernier cas, le second alinéa du 3 de l'article 123 bis institue en effet un revenu imposable plancher, déterminé de manière forfaitaire par application d'un taux à une fraction de l'actif net ou de la valeur nette des biens de l'entité étrangère⁵².

Saisi d'une question prioritaire de constitutionnalité dirigée contre une version ultérieure de l'article 123 bis du CGI, issue de la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009, le Conseil constitutionnel avait jugé, par une décision n° 2016-614 QPC

52 « Toutefois, lorsque la personne morale, l'organisme, la fiducie ou l'institution comparable est établi ou constitué dans un Etat ou territoire n'ayant pas conclu de convention d'assistance administrative avec la France, le revenu imposable de la personne physique ne peut être inférieur au produit de la fraction de l'actif net ou de la valeur nette des biens de la personne morale, de l'organisme, de la fiducie ou de l'institution comparable, calculée dans les conditions fixées au 1, par un taux égal à celui mentionné au 3° du 1 de l'article 39. »

du 1^{er} mars 2017, que le second alinéa du 3 de l'article 123 bis ne saurait, « sans porter une atteinte disproportionnée au principe d'égalité devant les charges publiques, faire obstacle à ce que le contribuable puisse être autorisé à apporter la preuve que le revenu réellement perçu par l'intermédiaire de l'entité juridique est inférieur au revenu défini forfaitairement en application de ces dispositions ».

Le second alinéa du 3 de l'article 123 bis en cause dans le litige – c'est-à-dire la version issue de la loi de finances pour 1999 – était similaire dans sa substance à celle sur laquelle le Conseil constitutionnel s'était prononcé le 1^{er} mars 2017, et n'en différait qu'en ce qui concerne l'inclusion, dans le champ d'application de la règle de détermination forfaitaire du revenu, des entités situées dans des États ou territoire non coopératifs. Dès lors, le Conseil d'État a, dans la décision commentée, interprété les dispositions de cet alinéa en faisant application de la réserve dérogatoire par le Conseil constitutionnel. Il a ainsi confirmé l'extension, à la version initiale de l'article 123 bis du CGI, de la réserve d'interprétation du Conseil constitutionnel à laquelle il avait déjà procédé par une précédente décision N. du 7 juillet 2017⁵³.

Dans ce précédent, le Conseil d'État n'avait toutefois pas été conduit à préciser la portée de cette réserve d'interprétation et les modalités de mise en œuvre de celle-ci. C'est chose faite par la décision du 29 janvier 2019.

34. Cette réserve, lorsqu'elle autorise le contribuable à apporter la preuve « que le revenu réellement perçu par l'intermédiaire de l'entité juridique est inférieur au revenu défini forfaitairement », n'a pas pour objet de permettre à un contribuable d'échapper à l'imposition en établissant que les revenus qui lui ont réellement été distribués par l'entité étrangère et qu'il a effectivement perçus sont inférieurs aux revenus forfaitairement calculés.

En effet, cela reviendrait à vider de toute portée la présomption de distribution posée au 1 de l'article 123 bis, sur laquelle repose le mécanisme d'imposition prévu par cet article. Or par une décision n° 2017-659 QPC du 6 octobre 2017, *Epoux N.*, le Conseil constitutionnel a jugé que les dispositions du 1 de l'article 123 bis du CGI dans leur rédaction issue de la loi de finances pour 1999 poursuivaient le but, constituant un objectif de valeur constitutionnelle, de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales. S'il a émis une réserve d'interprétation sur le caractère simple de la présomption de but de fraude et d'évasion fiscales du contribuable qui sous-tend l'article 123 bis du CGI, **la preuve que le contribuable doit apporter pour échapper à cette présomption de fraude et au dispositif dérogatoire d'imposition qui en résulte tient à l'absence de but de fraude et d'évasion fiscales poursuivi – et non à l'absence de distribution effective des revenus de l'entité.**

Par suite, pour le contribuable détenant des avoirs par l'intermédiaire d'une entité établie dans un État ou territoire n'ayant pas conclu avec la France de convention d'assistance administrative et qui n'a pu efficacement combattre cette présomption de fraude, la réserve d'interprétation émise par le Conseil constitutionnel sur le second alinéa du 3 de l'article

53 CE, 7 juill. 2017, n° 410620, N., concl. B. Bohnert : Lebon T. sur ce point.

123 bis du CGI permet seulement d'échapper à la règle de détermination forfaitaire du revenu imposable entre ses mains en établissant, selon la formulation du Conseil d'État dans sa décision du 29 janvier 2019, « que les bénéficiaires, déterminés selon les règles fixées par le CGI, qui ont été effectivement réalisés par l'entité étrangère et qui sont, en application du 1 de l'article 123 bis du code, regardés comme perçus par [le contribuable] à proportion de [ses] droits dans l'entité, sont inférieurs au revenu forfaitaire plancher déterminé à partir de l'actif net de l'entité. »

Pour échapper au forfait, il faut donc apporter la preuve que les revenus ou bénéfices réalisés par l'entité étrangère n'atteignent pas le plancher posé par le second alinéa.

35. En l'espèce, une cour avait jugé qu'en l'absence de convention d'assistance administrative avec la France concernant les sociétés holding régies par la loi luxembourgeoise du 31 juillet 1929, les requérants étaient imposables à raison du revenu forfaitaire plancher déterminé en application du second alinéa du 3 de l'article 123 bis, et avait écarté comme dépourvue d'incidence la circonstance que la société luxembourgeoise eût des résultats déficitaires. Le Conseil d'État censure pour erreur de droit ce raisonnement et renvoie l'affaire à la cour.

E. BOKDAM-TOGNETTI ■

États et territoires non coopératifs

36. Pays et territoires non coopératifs – Révision de la liste de l'UE - Le Conseil de l'UE a adopté une liste révisée de l'Union européenne des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales, portant leur nombre de cinq à quinze. Depuis le 9 novembre 2018, la liste comprenait les Samoa américaines, Guam, le Samoa, Trinité-et-Tobago et les Îles Vierges américaines. Cette liste comprend désormais les dix pays et territoires supplémentaires suivants : Aruba, la Barbade, le Belize, les Bermudes, la Dominique, les Émirats arabes unis, les Fidji, les Îles Marshall, Oman et le Vanuatu.

Conseil de l'UE, communiqué, 12 mars 2019

37. Comme il avait été indiqué dans le numéro précédent (FI 1-2019, n° 9, § 18), la liste française actuelle des ETNC comporte les États et territoires suivants : le Botswana, le Brunei, le Guatemala, les Îles Marshall, Nauru, Niue et le Panama⁵⁴. Le nombre d'ETNC n'est toutefois pas définitivement fixé dans la mesure où les États ayant conclu une convention d'assistance administrative avec la France et garantissant l'effectivité de ces échanges d'informations pourront être retirés de la liste. L'Union européenne a également mis en place sa propre « liste noire », par l'adoption des conclusions du Conseil de l'UE du

5 décembre 2017⁵⁵. La liste noire de l'UE a été introduite en droit français par l'article 31 de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude.

Pour définir sa liste noire, l'UE a favorisé une approche multicritères fondée sur des critères de transparence fiscale, des critères d'équité fiscale et un critère relatif à la mise en œuvre de mesures anti-BEPS⁵⁶.

La transparence fiscale suppose une effectivité des échanges d'informations entre les différentes autorités fiscales. Sur ce point, le Conseil a défini trois sous-critères : un critère relatif à l'échange automatique d'informations, un autre relatif à l'échange d'informations sur demande et un dernier relatif à l'engagement de l'État à ratifier la convention multilatérale de l'OCDE.

Concernant l'équité fiscale, deux sous-critères ont été identifiés par le Conseil : un critère relatif aux mesures fiscales préférentielles dommageables et un autre (que nous appellerons critère de non-équité) qui impose à l'État de ne pas faciliter la création de structures ou de dispositifs *offshore* destinés à attirer des bénéfices qui ne reflètent pas une activité économique réelle dans ce pays.

Enfin, le critère de la mise en œuvre de mesures anti-BEPS suppose que le pays se soit engagé à respecter les normes anti-BEPS minimales d'ici fin 2017, l'effectivité de cet engagement étant repoussée à 2018.

Tout pays qui ne respecterait pas au moins l'un de ces critères sera susceptible d'être inscrit sur la liste noire, étant précisé que devra être indiqué pour chaque pays, le ou les critères qui ont justifié ladite inscription.

À cette occasion, le législateur a opéré une distinction entre les pays inscrits sur la liste européenne au titre du critère de non-équité (art. 238-O A, 2 bis, 1°) et les pays inscrits au titre d'un autre critère (art. 238-O A, 2 bis, 2°).

Parmi l'arsenal répressif applicable aux ETNC, le législateur a considéré que les contre-mesures impliquant le refus d'un régime de faveur (comme par exemple le régime mère-fille de l'article 145, 6, d) ou la majoration d'un taux d'imposition (à l'instar de la majoration de 75% de la retenue à la source des revenus distribués à une personne établie dans un ETNC de l'article 187, 2) ont des conséquences importantes de sorte qu'elles ne doivent s'appliquer qu'aux États figurant sur la liste européenne pour un motif grave, à savoir le critère de non-équité (art. 238-O A, 2 bis, 1°). En revanche, le législateur a considéré que les autres contre-mesures facilitant ou assouplissant la mise en œuvre d'outils anti-abus (comme par exemple l'article 57 du CGI pour lequel il n'est pas exigé que soit démontrée la condition de dépendance pour réintégrer les bénéfices transmis abusivement par une société française à une société établie dans un ETNC) ont des conséquences moindres justifiant qu'elles soient appliquées à l'ensemble des pays figurant sur la liste européenne, qu'ils soient inscrits au titre du critère de non-équité (art. 238-O A, 2 bis, 1°) ou en raison d'un autre critère (art. 238-O A, 2 bis, 2°).

54 A. 8 avr. 2016 modifiant A. 12 févr. 2010 pris en application du deuxième alinéa du 1 de l'article 238-O A du code général des impôts.

55 Liste de l'UE des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales - Conclusions du Conseil adoptées le 5 décembre 2017..

56 *Ibidem*, annexe V.

Cependant, jusqu'au 12 mars 2019 et depuis le retrait du Palaos⁵⁷, aucun pays n'était inscrit sur la liste européenne au titre du critère de non-équité (art. 238-O A, 2 bis, 1°), de telle sorte qu'aucun pays, hormis ceux figurant sur la liste française des ETNC, ne se voyait appliquer l'ensemble des contre-mesures.

38. Par ses conclusions du 12 mars 2019, le Conseil de l'UE a révisé la liste européenne des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales. Désormais, **les Bermudes, les Îles Marshall, les Emirats Arabes Unis et Vanuatu sont inscrits au titre du critère de non équité et se verraient appliquer l'ensemble des mesures de rétorsion françaises.** On notera cependant que les Îles Marshall figuraient déjà sur la liste française des ETNC, l'inscription sur la liste noire européenne étant ainsi sans conséquence.

Concomitamment, Aruba, la Barbade, le Belize, la Dominique, les Fidji et Oman ont été ajoutés à la liste des pays qui ne respectent pas l'un des critères de l'UE autre que le critère de non équité et ne se verraient ainsi appliquer qu'une partie de l'arsenal répressif réservé aux ETNC.

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

Néanmoins, la **nouvelle liste de l'UE ne sera effective en droit français qu'à compter du premier jour du troisième mois qui suit la publication de l'arrêté ministériel validant ladite liste** (CGI, art. 238-O A, 3). À ce jour, **aucun arrêté ministériel n'a encore été publié.**

C. ACARD ■

Dispositifs de droit commun

Abus de droit

39. Abus de droit – Droit de l'Union européenne – Principe général du droit de l'Union – Directive mère-fille – Directive intérêts-redevances – Bénéficiaire effectif - La CJUE apporte, dans deux arrêts de Grande chambre rendus pour l'application des directives « mère-fille » et « intérêts-redevances », des précisions sur le principe général du droit de l'Union selon lequel les justiciables ne sauraient frauduleusement ou abusivement se prévaloir des normes du droit de l'Union, ainsi que sur la notion de bénéficiaire effectif.

CJUE, gde ch., 26 févr. 2019, C-116/16 et C-117/16, T Danmark et Y Denmark Aps (FI 2-2019, n° 5.2)

⁵⁷ Liste de l'UE des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales - Conclusions du Conseil adoptées le 27 septembre 2018.

CJUE, gde ch., 26 févr. 2019, C-115/16, C-118/16, C-119/16, C-299/16, N Luxembourg 1, X Denmark, C Danmark I, Z Denmark (FI 2-2019, n° 5.3)

40. La Cour de justice de l'Union européenne, réunie en grande chambre, était saisie de litiges portant sur le régime d'exonération des retenues à la source sur les dividendes⁵⁸ et sur les intérêts et redevances⁵⁹. Les arrêts commentés éclairent la jurisprudence de la Cour en matière d'abus de droit. Ils sont importants à différents égards.

D'abord dans leurs conséquences pratiques : ces décisions éclairent les **modalités de mise en œuvre de la critique d'abus de droit** aux sociétés holdings pour l'application de la directive mère-filiale et de la directive intérêts et redevances et la notion de bénéficiaire effectif pour l'application de cette dernière directive.

Ensuite parce qu'elles apportent de **premiers éléments de réponses à certaines des interrogations créées par la multiplication des clauses anti-abus** : d'une part, en ce qui concerne les relations entre ces dispositions et les conventions fiscales et, d'autre part, en éclairant ce que pourra être la mise en œuvre par la Cour de la « clause anti-abus générale » figurant à l'article 6 de la directive (UE) 2016/1164 dite directive « ATAD ».

◆ PREMIÈRE SÉRIE D'AFFAIRES CONCERNANT LA DIRECTIVE MÈRE-FILLE N° 90/435

41. Dans la première série d'affaires, les autorités fiscales danoises étaient confrontées :

- d'une part, à des holdings intermédiaires luxembourgeoises détenues par cinq fonds de capital investissement dont aucun n'était résident de l'Union ou d'un État lié au Danemark par une convention fiscale et dont une partie importante des investisseurs ultimes étaient résidents aux États-Unis et,

- d'autre part, à une société intermédiaire holding chypriote, détenue par une société établie dans les Bermudes, elle-même détenue par une société établie aux États-Unis. Dans cette deuxième affaire, la structure de détention avait été mise en place à la suite de l'adoption aux États-Unis de l'*American Jobs Creation Act of 2004* qui permettait aux sociétés établies aux États-Unis de bénéficier de la faculté temporaire de rapatrier des dividendes de filiales étrangères à des conditions fiscales favorables, moyennant l'engagement d'utiliser les produits à des fins de recherche et de développement aux États-Unis.

Dans ces affaires, il s'agissait de savoir si les dividendes versés, dans le premier cas, aux sociétés luxembourgeoises, et, dans le second, à la société chypriote pouvaient être exonérés d'impôts en application des dispositions de droit danois transposant l'article 5 de la directive mère-fille.

⁵⁸ Affaires C-116/16 et C-117/16 pour l'application de la directive (CEE) 90/435, 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents (directive mère-fille).

⁵⁹ Affaires C-115/16, C-118/16, C-199/16 et C-299/16 pour l'application de la directive intérêts et redevances (CE) 2003/49, 3 juin 2003 concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents.

Cette question se posait alors que le Danemark avait conclu une convention fiscale avec les États-Unis d'Amérique, où étaient établis les actionnaires ultimes (éventuels bénéficiaires finaux des dividendes), en vertu de laquelle ces derniers ne faisaient l'objet d'aucune retenue à la source en cas de versement direct des dividendes.

Dans la première affaire, la juridiction danoise était saisie par le Ministère des Finances danois d'une décision d'annulation par la Commission Fiscale Nationale d'une décision du Conseil national des impôts du Danemark ayant rejeté une demande de rescrit pour l'application de l'exonération de retenue à la source prévue par l'article 5 de la directive 90/435. Cette décision d'annulation était fondée sur le fait que le Danemark n'avait pas adopté de dispositions législatives visant à éviter les fraudes et les abus comme le permet l'article 1^{er}, § 2 de cette directive⁶⁰.

Dans la deuxième affaire, l'administration fiscale danoise avait écarté les dispositions de droit national relatives à l'exonération de retenue à la source transposant l'article 5 de la directive 90/435, pour considérer que le versement des dividendes devait faire l'objet d'une retenue à la source dès lors que la société chypriote n'était pas le bénéficiaire effectif des dividendes et ne relevait pas de la directive 90/435, alors même que la loi fiscale danoise, nonobstant les dispositions de l'article 1^{er} de la directive, ne contenait aucune disposition spécifique de prévention de la fraude et de l'abus de droit.

Seules les conventions fiscales conclues entre le Danemark et, respectivement, le Luxembourg et Chypre soumettaient l'exonération de retenue à la source sur les dividendes à la condition que le bénéficiaire des dividendes en soit le bénéficiaire effectif.

En substance, dans ces affaires la juridiction de renvoi demandait à la Cour:

- d'une part, si la prévention des pratiques abusives ou frauduleuses n'est possible que si la loi fiscale contient une disposition spécifique à cette fin et si, dans l'affirmative, la notion de « bénéficiaire effectif » reprise dans les conventions fiscales devait s'interpréter comme une disposition anti-abus ;

- d'autre part, quels sont les éléments constitutifs d'un éventuel abus de droit et quelles sont les modalités de preuve d'un tel abus ;

- enfin, dans l'hypothèse où le Danemark peut refuser le bénéfice des avantages de la directive 90/435, certaines questions portaient sur la conformité de la loi danoise aux dispositions du TFUE relatives à la liberté d'établissement et à la libre circulation des capitaux.

◇ **L'absence de dispositions nationales transposant l'article 1^{er}, § 2 de la directive 90/435 ne fait pas obstacle à l'application du principe général du droit de l'Union selon lequel les justiciables ne sauraient frauduleusement ou abusivement se prévaloir des normes du droit de l'Union**

60 « La présente directive ne fait pas obstacle à l'application de dispositions nationales ou conventionnelles nécessaires afin d'éviter les fraudes et abus ».

42. La Cour, ayant joint ces affaires en raison de leur connexité, répond à la première question en rappelant sa jurisprudence selon laquelle il existe un « principe général du droit de l'Union selon lequel les justiciables ne sauraient frauduleusement ou abusivement se prévaloir des normes du droit de l'Union »⁶¹ qui « s'impose aux justiciables »⁶² et qui conduit à ce que « l'application de la réglementation de l'Union ne saurait être étendue jusqu'à couvrir les opérations qui sont réalisées dans le but de bénéficier frauduleusement ou abusivement des avantages prévus par le droit de l'Union »⁶³.

La Cour confirme que ce principe général d'interdiction des pratiques abusives s'applique « indépendamment du point de savoir si les droits et les avantages dont il est abusé trouvent leur fondement dans les traités, dans un règlement ou dans une directive » et « doit être opposé à une personne qui se prévaut de certaines règles du droit de l'Union prévoyant un avantage d'une manière qui n'est pas cohérente avec les finalités que visent ces règles »⁶⁴.

Interrogée sur la portée du droit primaire lorsque l'abus est caractérisé pour écarter l'application d'une directive, la Cour précise que ce principe général d'interdiction des pratiques abusives s'impose quelle que soit la disposition du droit de l'Union en cause. Dès lors qu'un abus de droit est qualifié au regard de l'article 1^{er} de la directive 90/435, elle considère qu'une société résidente ne saurait revendiquer le bénéfice des libertés consacrées par le TFUE pour mettre en cause la réglementation nationale régissant l'imposition des dividendes au regard du droit de l'Union⁶⁵.

43. La Cour précise qu'en matière fiscale, le principe général d'interdiction des pratiques abusives s'applique « lorsque la recherche d'un avantage fiscal constitue le but essentiel des opérations en cause » et donc même « si les opérations en cause ne poursuivent pas exclusivement un tel but »⁶⁶.

La **référence au « but essentiel » devrait éclairer par anticipation l'interprétation par la Cour de l'article 6 de la directive ATAD qui a été transposé en droit français à l'article 205 A du CGI** dans la mesure où il sera confirmé que ce texte « reflète » le principe général du droit de l'Union prohibant l'abus de droit.

À défaut, si les critères de l'anti-abus général prévu par l'article 6 de la directive ATAD (qui retient la notion de but fiscal principal ou l'un des buts principaux), étaient plus larges que ceux mis en œuvre par la Cour pour l'application du principe général d'interdiction des pratiques abusives, celle-ci pourrait sanctionner la contrariété de l'article 6 au droit primaire de l'Union, notamment s'il en résulte une atteinte à l'impératif de sécurité juridique ou aux libertés fondamentales.

44. Interrogée sur les conséquences de l'absence de dispositions anti-abus nationale spécifique, la Cour précise que,

61 C-116/16, C-117/16, pt 70.

62 C-116/16, C-117/16, pt 71.

63 C-116/16, C-117/16, pt 72.

64 C-116/16 et C-117/16, pts 75 et 76.

65 C-116/16 et C-117/16, pt 122.

66 C-116/16 et C-117/16, pt 79. - CJUE, 22 nov. 2017, C-251/16, Cussens, pt 53.

nonobstant les termes de l'article 1^{er} de la directive 90/435 qui prévoient que celle-ci « ne fait pas obstacle à l'application des dispositions nationales ou conventionnelles nécessaires afin d'éviter les fraudes et les abus », « l'absence de dispositions anti-abus nationales ou conventionnelles » demeure « sans incidence » sur le principe général de droit de l'Union d'interdiction des pratiques abusives et la nécessité pour les autorités nationales de faire respecter ce principe et « de refuser le bénéfice de droits prévus par la directive [mère filiale], invoqués frauduleusement ou abusivement »⁶⁷.

Cette solution est contraire aux conclusions de l'avocat général qui avait proposé de répondre :

- pour des raisons de sécurité juridique, qu'un État membre ne peut pas opposer à un particulier une disposition de directive qu'il n'a pas transposée et ;

- que le principe général en droit de l'Union de prohibition de l'abus de droit ne pouvait trouver à s'appliquer pour les cas qui relèvent de l'article 1^{er}, § 2 de la directive 90/435⁶⁸.

La Cour indique au contraire que l'absence de dispositions nationales susceptibles d'une interprétation conforme à l'article 1^{er} § 2 de la directive 90/435 n'empêche pas les autorités d'un État membre de refuser l'avantage tiré du droit à l'exonération prévu à l'article 5 de la directive dans l'hypothèse d'une fraude ou d'un abus de droit.

La solution est justifiée par le fait que « des faits frauduleux ou abusifs ne sauraient fonder un droit prévu par l'ordre juridique de l'Union » de sorte que « le refus d'un avantage au titre d'une directive, telle que la directive 90/435, ne revient pas à imposer une obligation au particulier concerné en vertu de cette directive, mais n'est que la simple conséquence de la constatation selon laquelle les conditions objectives requises aux fins de l'obtention de l'avantage recherché, prévues par ladite directive en ce qui concerne ce droit, ne sont que formellement remplies »⁶⁹.

Dès lors, dans « de telles circonstances, les États membres doivent (...) refuser l'avantage résultant de la directive 90/435, conformément au principe général d'interdiction des pratiques abusives selon lequel le droit de l'Union ne saurait couvrir les pratiques abusives d'opérateurs économiques »⁷⁰.

La Cour conclut donc que « le principe général du droit de l'Union selon lequel les justiciables ne sauraient frauduleusement ou abusivement se prévaloir des normes du droit de l'Union doit être interprété en ce sens que le bénéfice de l'exonération de la retenue à la source sur les bénéfices distribués par une filiale à sa société mère, prévue à l'article 5 de la directive mère-filiale, doit, en présence d'une pratique frauduleuse ou abusive, être refusé à un contribuable par les autorités et les juridictions nationales, même en l'absence de dispositions du droit national ou conventionnel prévoyant un tel refus. »⁷¹.

67 C-116/16, C-117/16, pt 83

68 Concl. J. Kokott, 1^{er} mars 2018 C-117/16, pt 97 et s.

69 C-116/16, C-117/16, pt 91. Ainsi, cela ne heurte pas le principe de sécurité juridique rappelé au point 42 de l'arrêt du 5 juillet 2007, *Kofoed* (C-321/05) qui s'oppose à ce que les directives puissent, par elles-mêmes, créer des obligations dans le chef des particuliers et partant être invoquées en tant que telles par l'Etat membre à l'encontre des particuliers.

70 C-116/16 et C-117/16, §92

71 C-116/16 et C-117/16, §95

◇ Éléments constitutifs d'un abus de droit

45. Précisant les modalités de caractérisation de l'abus de droit à l'usage des juridictions nationales, la Cour, au prix d'un effort méthodologique bienvenu, rappelle que la preuve d'une pratique abusive nécessite :

- un **critère objectif** : « d'une part, un ensemble de circonstances objectives d'où il résulte que, malgré un respect formel des conditions prévues par la réglementation de l'Union, l'objectif poursuivi par cette réglementation n'a pas été atteint » et,

- un **critère subjectif** : « d'autre part, un élément subjectif consistant en la volonté d'obtenir un avantage résultant de la réglementation de l'Union en créant artificiellement les conditions requises pour son obtention » ; l'examen de l'ensemble des faits permettant de vérifier l'existence d'une pratique abusive notamment si « des opérateurs économiques ont effectué des opérations purement formelles ou artificielles dénuées de toute justification économique et commerciale dans le but essentiel de bénéficier d'un avantage indu »⁷².

La qualification du critère subjectif - entendu comme justifié par un « but fiscal essentiel » - est donc essentiellement subordonnée à la caractérisation de l'absence de « toute justification économique et commerciale », les opérations étant « purement formelles ou artificielles ».

La portée pratique du contrôle de la Cour sur la qualification de la pratique abusive est néanmoins limitée dans la mesure où, étant un juge de l'interprétation des traités et non pas d'appel ni de cassation, il ne lui appartient pas, dans le cadre du renvoi préjudiciel, d'apprécier les faits au principal ni l'interprétation du droit par les juridictions nationales.

En l'absence d'un contrôle de l'erreur de qualification juridique permettant d'assurer une interprétation uniforme de l'abus de droit au sein de l'Union, **la Cour se borne à fournir des indices à la juridiction nationale afin de la guider dans l'appréciation des cas d'espèces dont elle a à connaître pour qualifier l'existence d'une pratique abusive. La caractérisation des pratiques abusives reste donc largement de la responsabilité du juge national**, juge de dernier ressort du droit de l'Union, même si la Cour fournit des indications précieuses.

La Cour propose une grille de lecture à la juridiction de renvoi pour identifier une pratique abusive qui requiert « la présence d'un certain nombre d'indices » pouvant « permettre de conclure à l'existence d'un abus de droit » s'ils sont « objectifs et concordants, et si les défenderesses au principal ont eu la possibilité d'apporter la preuve contraire » (pt 99).

Au moment de fournir des indices à la juridiction de renvoi, probablement dans le souci de préempter les discussions sur la conformité des nouvelles clauses anti-abus prévues par l'article 6 de la directive ATAD et l'article 1. 2. de la directive 2011/96⁷³ avec le principe général d'interdiction des pratiques abusives, et de façon à réconcilier les divergences de rédaction des concepts, la Cour s'éloigne du critère du « but essentiel » retenu pour qualifier le critère subjectif en présence d'un « montage artificiel ».

72 C-116/16 et C-117/16, §97 et 98

73 Dir. 2011/96/UE du Conseil, 30 nov. 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents

Elle indique : « Peut être considéré comme étant un montage artificiel un groupe de sociétés qui n'est pas mis en place pour des motifs qui reflètent la réalité économique, a une structure purement formelle et a pour principal objectif ou pour l'un de ses objectifs principaux l'obtention d'un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité du droit fiscal applicable. »⁷⁴.

Dès lors que le but fiscal peut apparaître comme le but principal ou l'un des buts principaux d'une opération, c'est l'analyse des « motifs qui reflètent la réalité économique » justifiant la mise en place des opérations qui permet d'écarter la critique d'abus. À l'instar des termes des articles 6 de la directive ATAD et 1.2 de la directive 2011/96⁷⁵, **l'analyse du caractère « authentique compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances » entendu comme les « motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique » devient la clef de voûte de ce dialogue contentieux.**

Le but fiscal susceptible de qualifier la pratique abusive devra donc être essentiel pour la qualification de cette dernière, mais il suffira qu'il soit principal pour la qualification du montage artificiel caractérisant lui-même ladite pratique.

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

Si l'on comprend le légitime effort de synthèse de la Cour pour préempter les questions relatives à l'article 6 de la directive ATAD, on regrette, au regard de l'impératif de sécurité juridique nécessaire à la vie économique, les conséquences de la qualification de l'artificialité des montages pour substance économique insuffisante au regard de l'intensité du but fiscal. **S'agissant des holdings, en particulier passives, l'identification, l'analyse et l'intensité de ces motifs économiques va donc devenir un exercice délicat et incertain qui va affecter la sécurité juridique des groupes.** On peut craindre que lorsqu'une société holding ne pourra pas être justifiée par l'analyse de la chaîne de valeur, le risque de critique sur le terrain de l'interposition abusive ne puisse être écarté de façon univoque. En pratique, les justifications de l'interposition devront être analysées et documentées avec rigueur pour limiter ce risque. Les documents sociaux seront notamment déterminants dans ce cadre pour éclairer les administrations fiscales et le juge sur la réalité des motifs économiques justifiant l'interposition.

À défaut de substance opérationnelle ou économique suffisante, le but fiscal principal pourra conduire à la qualification de montage artificiel caractérisant l'existence d'un abus de droit.

À cet égard, **ces arrêts confortent l'évolution de la jurisprudence du Conseil d'État** dans ses récentes décisions en matière d'abus de droit dans lesquels l'identification d'un montage artificiel devient la clef de voûte de la qualification de l'abus de droit. Toutefois, contrairement au Conseil d'État, la Cour n'induit pas nécessairement de la caractérisation d'un montage artificiel la qualification tant du critère subjectif que du critère objectif de l'abus de droit⁷⁶.

74 C-116/16 et C-117/16, pt 100.

75 Dir. 2011/96/UE préc.

76 CE, 19 juill. 2017, n° 408227, Ingram Micro. CE, plén. fisc., 25 oct. 2017, n° 396954, Verdannet.

◆ Les indices de l'existence d'une pratique abusive s'agissant des sociétés relais

46. Précisément, la Cour donne une série non limitative d'indices susceptibles de caractériser l'artificialité de la « société relais », notamment :

- lorsque l'interposition d'une société relais permet d'éviter le paiement d'impôt sur les dividendes⁷⁷ ;

- le fait que les dividendes soient reversés en totalité ou quasi-totalité dans un délai très bref suivant leur perception à des sociétés non éligibles à la directive 90/435 soit du fait de leur forme, soit du fait de leur résidence, soit du fait de leur régime fiscal⁷⁸ ;

- le fait que la société qui perçoit les dividendes payés par la société débitrice doive elle-même reverser ces dividendes à une troisième société ne répondant pas aux conditions d'application de la directive 90/435, ce qui a pour conséquence qu'elle ne réalise qu'un bénéfice taxable insignifiant lorsqu'elle agit en qualité de société relais afin de permettre le flux financier de la société débitrice vers l'entité qui est le bénéficiaire effectif des sommes versées⁷⁹ ;

- l'absence d'activité économique effective autre que la perception des dividendes et la transmission de ceux-ci au bénéficiaire effectif ou à d'autres sociétés relais, l'absence d'activité économique effective devant être déduite d'une analyse de l'ensemble des éléments pertinents relatifs, notamment, à la gestion de la société, à son bilan comptable, à la structure de ses coûts et aux frais réellement exposés, au personnel qu'elle emploie ainsi qu'aux locaux et à l'équipement dont elle dispose⁸⁰ ;

- l'absence du pouvoir réel de disposer des dividendes résultant des différents contrats donnant lieu à des flux financiers intragroupes, des modalités de financement des opérations, de l'évaluation des fonds propres des sociétés intermédiaires, ainsi que de l'absence de pouvoir des sociétés relais de disposer économiquement des dividendes perçus. Sur ce point, la Cour indique que sont susceptibles de constituer de tels indices non seulement une obligation contractuelle ou légale, pour la société mère qui perçoit les dividendes, de les reverser à un tiers, mais également le fait que, « fondamentalement », ainsi que le mentionne la juridiction de renvoi, cette société, sans être tenue par une telle obligation contractuelle ou légale, ne dispose pas du droit d'utiliser ces dividendes et d'en jouir⁸¹.

Ainsi, la Cour considère que le caractère artificiel permettant de prouver une pratique abusive est caractérisé lorsque des « indices objectifs et concordants » sont réunis, notamment « l'existence de sociétés relais n'ayant pas de justification économique ainsi que le caractère purement formel de la structure du groupe de sociétés, du montage financier et des prêts »⁸².

Sans que cette liste soit limitative, c'est à l'aune de ces indices qui devront être objectifs et concordants, que les groupes doivent donc apprécier leurs organisations.

77 C-116/16 et C-117/16, pt 100.

78 C-116/16 et C-117/16, pts 101 et 102.

79 C-116/16 et C-117/16, pt 103.

80 C-116/16 et C-117/16, pt 104.

81 C-116/16 et C-117/16, pt 105.

82 C-116/16 et C-117/16, pt 114.

La Cour précise dans ce cadre que de tels indices peuvent être confortés par des coïncidences ou des proximités temporelles entre de nouvelles législations fiscales et la mise en œuvre d'opérations complexes pour caractériser la pratique abusive.

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

La proximité de cette grille d'analyse avec les commentaires de l'OCDE sur l'article 29 de la dernière version du modèle⁸³ est frappante et on lira avec intérêt les exemples donnés par ces commentaires pour préciser les contours de cette analyse et leur convergence avec les indices proposés par la Cour.

♦ Le mécanisme de preuve de l'existence d'un abus de droit et l'incidence de l'existence d'une convention fiscale sur la qualification de l'abus de droit

47. Sur le plan du régime de preuve, la Cour indique que, si les sociétés qui sollicitent le bénéfice de la directive 90/435 doivent établir qu'elles en remplissent les conditions objectives, c'est à l'administration fiscale de l'État membre qui invoque une situation abusive d'en établir l'existence.

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

En pratique, il conviendra d'être particulièrement vigilant sur la capacité à établir la réalité des justifications économiques dans le cadre du dialogue contentieux. S'agissant d'un régime de preuve objective, la prudence conduira à documenter de façon rigoureuse ces motivations que ce soit dans les documents sociaux, dans les contrats ou à travers les analyses de prix de transfert. Les sociétés devront avoir les moyens d'assumer les fonctions, les rôles et les risques qui leur sont alloués.

Contrairement à la position de son avocat général, la Cour précise que l'identification d'une pratique abusive n'impose pas d'identifier les bénéficiaires effectifs des dividendes, mais seulement d'établir que la société à laquelle les dividendes sont versés n'en est pas le bénéficiaire effectif⁸⁴. On peut regretter cette position qui neutralise la prise en compte des effets de l'interposition sur le bénéficiaire effectif pour qualifier le critère subjectif de l'abus et met à la charge de la société l'obligation d'écarter la critique d'abus en établissant la situation du bénéficiaire effectif.

Suivant cette logique, la Cour indique que l'existence d'une convention fiscale ne saurait en soi exclure un abus de droit. Toutefois, en présence d'une situation dans laquelle les dividendes auraient été exonérés en cas de versement direct à la société ayant son siège dans un État tiers, on ne peut exclure que le but de la structure du groupe soit étranger à tout abus de droit, à charge d'établir la situation des bénéficiaires effectifs. Dans un tel cas, « *il ne saurait être reproché au groupe d'avoir opté pour une telle structure plutôt*

que pour un versement direct des dividendes à ladite société »⁸⁵. Là encore, les moyens d'établir la situation du bénéficiaire effectif des dividendes devront mis en place en amont pour pouvoir répondre aux administrations.

♦ SECONDE SÉRIE D'AFFAIRES CONCERNANT LA DIRECTIVE INTÉRÊTS-REDEVANCES (CE) 2003/49, 3 JUIN 2003

48. La seconde série d'affaires (C-115/16, C-118/16, C-199/16 et C-299/16) concerne, schématiquement, le paiement d'intérêts et de redevances à une société établie, selon les cas, au Luxembourg et en Suède, elle-même détenue par un ou plusieurs fonds d'investissements établis dans des pays tiers ou par une société aux Iles Cayman détenue elle-même par une société mère ultime établie aux États-Unis.

Dans ces affaires, l'administration fiscale danoise avait refusé le bénéfice de l'exonération de l'impôt sur les sociétés, prévue par la directive intérêts et redevances, au motif que les sociétés de l'Union européenne bénéficiaires de ces paiements n'étaient que de simples sociétés relais, et non les bénéficiaires effectifs de ces paiements.

Les questions posées par les juridictions de renvoi portaient, en substance, sur la notion de bénéficiaire des intérêts, au sens de la directive 2003/49, et sur l'existence d'une base juridique permettant de refuser le bénéfice de l'exonération au titre de l'abus de droit. Dans l'affirmative, et de la même manière que dans la première série d'affaires, les juridictions de renvoi interrogeaient également la Cour sur les éléments constitutifs d'un abus de droit. En outre, ces affaires posaient différentes questions de conformité des dispositions de droit danois aux libertés fondamentales.

49. Pour ce qui est de la possibilité pour l'administration fiscale de fonder le refus de l'exonération de l'impôt des sociétés au titre des intérêts et redevances en l'absence de disposition législative, la réponse de la Cour est identique à celle formulée dans la première série d'affaires : l'administration fiscale peut invoquer à son profit le principe général du droit de l'Union européenne de prohibition des pratiques frauduleuses et/ou abusives, sans que puisse lui être opposée la règle selon laquelle une directive ne peut créer d'obligations dans le chef des particuliers.

Il en va de même des indices permettant d'identifier une pratique abusive et de l'absence de l'obligation pour l'administration fiscale d'identifier au préalable, avant d'opposer à une société l'exception tirée d'un abus de droit, le bénéficiaire effectif des intérêts et/ou redevances⁸⁶.

♦ La notion de bénéficiaire effectif au sens de la directive 2003/49

50. C'est sur la notion de « *bénéficiaire des intérêts* » au sens de la directive 2003/49 que ces décisions apportent des précisions

83 Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune - version abrégée - § 177 et s., p. 642.

84 C-116/16 et C-117/16, pt 118.

85 C-116/16 et C-117/16, pt 110.

86 C-115/16, C-118/16, C-199/16 et C-299/16, pts 118 à 145.

complémentaires. La Cour confirme sur cette question l'approche de l'administration fiscale danoise en interprétant la directive à la lumière des dispositions conventionnelles.

Si elle précise que cette notion est distincte des notions de droit national⁸⁷, la Cour considère que la notion de « *bénéficiaire* » pour l'application de la directive 2003/49 « *s'inspire de l'article 11 du modèle de convention fiscale de l'OCDE de 1996 et poursuit le même objectif que celui-ci, à savoir éviter la double imposition internationale* » de telle sorte que « *la notion de "bénéficiaire effectif", qui figure dans les conventions bilatérales fondées sur ce modèle, ainsi que les modifications successives apportées audit modèle et aux commentaires y afférents sont, dès lors, pertinentes pour l'interprétation de ladite directive* »⁸⁸.

La Cour ajoute, à la lumière de l'évolution du modèle de convention fiscale de l'OCDE, des commentaires y afférents et de la notion de « *bénéficiaire effectif* », dont la directive s'est inspirée, que cette « *notion exclut les sociétés relais et doit être entendue non pas dans une acception étroite et technique, mais dans un sens qui permette d'éviter la double imposition ainsi que de prévenir la fraude et l'évasion fiscale* »⁸⁹.

La notion doit « être interprétée [pour l'application de la directive] comme désignant une entité qui bénéficie réellement des intérêts qui lui sont versés », le terme « *bénéficiaire* » visant « *non pas un bénéficiaire identifié formellement, mais bien l'entité qui bénéficie économiquement des intérêts perçus et dispose dès lors de la faculté d'en déterminer librement l'affectation* » [...] « *seule une entité établie dans l'Union [pouvant] constituer un bénéficiaire effectif d'intérêts, susceptible de bénéficier de l'exonération prévue à l'article 1er, paragraphe 1, de la directive 2003/49.* »⁹⁰.

La Cour nuance toutefois son propos, indépendamment de toute considération relative à l'abus de droit : l'exonération applicable en application de l'article 1^{er} de la directive 2003/49 peut être applicable si la société relais reverse les intérêts perçus à une société elle-même établie dans un État membre répondant par ailleurs à l'ensemble des conditions prévues par la directive 2003/49 pour bénéficier d'une telle exonération⁹¹.

♦ Une SICAR n'est pas couverte par la directive

51. Dans ces affaires se posait également la question de savoir si une société établie au Luxembourg sous la forme d'une société d'investissement en capital risque (SICAR) pouvait être qualifiée de société d'un État membre, au sens de la directive 2003/49.

La Cour rappelle les trois conditions qui doivent être remplies. Seule la condition assujettissement à l'un des impôts énumérés à l'article 3, sous a), de la directive 2003/49 sans bénéfice d'exonérations faisait débat⁹². La Cour confirme que si le paiement des intérêts est exonéré d'impôts au Luxembourg, ce qu'il appartiendra à la juridiction de renvoi de vérifier, une telle société est exclue du champ d'application *rationae personae* de la directive.

87 C-115/16, C-118/16, C-199/16 et C-299/16, pt 84.

88 C-115/16, C-118/16, C-199/16 et C-299/16, pt 90.

89 C-115/16, C-118/16, C-199/16 et C-299/16, pt 92.

90 C-115/16, C-118/16, C-199/16 et C-299/16, pts 88 et 89.

91 C-115/16, C-118/16, C-199/16 et C-299/16, pt 94.

92 C-115/16, C-118/16, C-199/16 et C-299/16, pt 147.

♦ Portée du droit primaire

52. De même que dans la première série d'affaires⁹³, la Cour confirme que si le régime d'exonération de la directive 2003/49 est inapplicable du fait du constat de l'existence d'une fraude ou d'un abus au sens de cette directive, une société ne saurait revendiquer le bénéfice des libertés consacrées par le traité⁹⁴. Dès lors que le principe général d'interdiction des pratiques abusives s'applique « *indépendamment du point de savoir si les droits et les avantages dont il est abusé trouvent leur fondement dans les traités, dans un règlement ou dans une directive* », la caractérisation de l'existence de pratiques abusives a une portée générale et conduit à écarter le bénéfice des autres dispositions de droit de l'Union.

53. En dehors du champ de la directive intérêts et redevances, c'est à la lumière de la libre circulation des capitaux que la Cour apprécie la conformité au droit de l'Union de l'imposition des intérêts liés à un prêt entre sociétés résidant dans des États membres différents⁹⁵.

Dans ce contexte, **la Cour identifie trois restrictions :**

> La libre circulation des capitaux ne s'oppose pas, en principe, à une réglementation nationale selon laquelle une société résidente qui paie des intérêts à une société non-résidente est tenue de procéder à une retenue à la source sur ces intérêts alors qu'une telle obligation ne pèse pas sur cette société résidente lorsque la société qui perçoit les intérêts est également une société résidente, mais il s'oppose à une réglementation nationale prévoyant une telle retenue à la source en cas de paiements d'intérêts par une société résidente à une société non-résidente alors qu'une société résidente qui perçoit des intérêts d'une autre société résidente n'est pas soumise à l'obligation de verser un précompte au titre de l'impôt des sociétés au cours des deux premières années d'imposition et n'est donc tenue au paiement de cet impôt en relation avec ces intérêts qu'à une échéance sensiblement plus lointaine que celle de cette retenue à la source⁹⁶.

> La libre circulation des capitaux s'oppose à une réglementation nationale qui impose à la société résidente sur laquelle pèse l'obligation de procéder à une retenue à la source sur des intérêts versés par celle-ci à une société non-résidente l'obligation, en cas de paiement tardif de cette retenue, de s'acquitter d'intérêts moratoires dont le taux est plus élevé que celui qui est applicable en cas de paiement tardif de l'impôt des sociétés qui frappe, notamment, les intérêts perçus par une société résidente d'une autre société résidente.

> La libre circulation s'oppose à une réglementation nationale prévoyant que, lorsqu'une société résidente est soumise à une obligation de retenue à la source en cas de paiement d'intérêts à une société non-résidente, il n'est pas tenu compte des dépenses sous forme d'intérêts, directement liées à l'activité de prêt en cause, que cette dernière société a supportées, alors que, selon cette réglementation nationale, de telles

93 V. § 43.

94 C-115/16, C-118/16, C-199/16 et C-299/16, pt 155.

95 C-115/16, C-118/16, C-199/16 et C-299/16, pt 158.

96 C-115/16, C-118/16, C-199/16 et C-299/16, pt 180.

dépenses peuvent être déduites par une société résidente qui perçoit des intérêts d'une autre société résidente aux fins de l'établissement de son revenu imposable⁹⁷.

L'enjeu ne résidait pas dans l'identification d'une restriction, mais dans sa justification. Le gouvernement danois soutenait, pour ce qui est des modalités d'imposition différentes selon que la société percevant les intérêts réside ou non au Danemark, que les sociétés résidentes et non-résidentes n'étaient pas dans une situation comparable⁹⁸. Certes, dans l'affaire *Truck Center*, la Cour avait considéré qu'« une différence de traitement consistant dans l'application de techniques ou de modalités de perception de l'impôt différentes en fonction du lieu de résidence de la société qui perçoit les revenus en cause concerne des situations qui ne sont pas objectivement comparables »⁹⁹.

Toutefois, les circonstances du cas *Truck Center* et celles des affaires dont la Cour avait présentement à connaître n'étaient pas identiques. En l'occurrence, la réglementation danoise ne se limitait pas à prévoir des modalités de perception de l'impôt différentes en fonction du lieu de résidence de la société qui perçoit des intérêts payés par une société résidente, mais elle dispensait la société résidente qui perçoit des intérêts d'une autre société résidente de l'obligation de payer un précompte en relation avec ces intérêts pendant les deux premières années d'imposition, de sorte que cette première société n'était tenue au paiement d'un impôt en relation avec ces intérêts qu'à une échéance sensiblement plus lointaine que celle de la retenue à la source opérée en cas de paiement d'intérêts par une société résidente à une société non-résidente.

La Cour précise que « l'appréciation de l'existence d'un éventuel traitement désavantageux des intérêts payés aux sociétés non-résidentes doit être effectuée pour chaque exercice fiscal, pris individuellement »¹⁰⁰.

◆ CONCLUSION

54. Symptomatiques du rôle croissant joué par la Cour dans la qualification des pratiques abusives en matière fiscale, ces décisions illustrent l'évolution du dialogue contentieux en cette matière qui s'est déplacé de la qualification du but fiscal à l'analyse des « motifs qui reflètent la réalité économique » justifiant la mise en place des opérations.

Cette nouvelle clef de voûte de ce dialogue contentieux dans la qualification des pratiques abusives doit conduire les groupes et les praticiens à une **réflexion renouvelée sur les justifications nécessaires de l'interposition des holdings**. Elle devrait conduire à écarter toutes les structures dont la réalité opérationnelle, commerciale, juridique ou matérielle ne permet pas d'en justifier l'existence, la réalité du siège de direction effectif devenant une question subsidiaire dans cette analyse.

O. DAUCHEZ ■

97 *Idem*.

98 C-115/16, C-118/16, C-199/16 et C-299/16, pt 163.

99 CJCE, 4e ch., 22 déc. 2008, aff. C-282/07, *Truck Center*

100 C-115/16, C-118/16, C-199/16 et C-299/16, §165

Sanctions

55. Majoration de 80% en cas d'activité occulte (LPF, art. L. 169 et L. 176 ; CGI, art. 1728) – Notion d'activité occulte – Erreur de nature à justifier le non-respect par un contribuable de ses obligations déclaratives en France – Contribuable faisant valoir le respect de ses obligations fiscales au Luxembourg – Prise en compte des modalités d'échange d'informations entre la France et cet État - Le Conseil d'État précise le maniement des critères permettant de caractériser une activité occulte dans le cas d'un contribuable faisant valoir qu'il a respecté l'ensemble de ses obligations fiscales dans un autre État (Luxembourg en l'espèce), en particulier le critère tenant aux modalités d'échange d'informations entre les administrations fiscales des deux États.

CE, 9^e et 10^e ch., 18 mars 2019, n° 410573, Sté Ediprint, concl. M.-G. Merloz (V. annexe 5)

56. Dans cette affaire, le Conseil d'État était saisi du cas d'une société de droit luxembourgeois, la société Ediprint, exerçant l'activité de commerce d'articles d'imprimerie, d'édition et d'agence d'affaires. À la suite d'opérations de contrôle, l'administration fiscale avait estimé que cette société disposait en France d'un établissement stable au sens de l'article 209, I du CGI et mis à sa charge des impositions supplémentaires en matière d'impôt sur les sociétés et de contribution exceptionnelle sur cet impôt, de taxe d'apprentissage, de contribution au développement de l'apprentissage, de participation des employeurs à la formation professionnelle continue et de taxe sur la valeur ajoutée, auxquelles se sont ajoutées les pénalités correspondantes. Pour ce faire, elle a fait jouer le délai spécial de reprise de dix ans applicable en cas d'activité occulte prévu respectivement par les articles L. 169 et L. 176 du LPF en matière d'impôt sur les sociétés et de taxes sur le chiffre d'affaires. Ces dispositions précisent que l'activité occulte est réputée exercée lorsque le contribuable n'a pas déposé dans le délai légal les déclarations qu'il était tenu de souscrire et soit n'a pas fait connaître son activité à un centre de formalités des entreprises, soit s'est livré à une activité illicite.

57. S'agissant de la **charge de la preuve** du caractère occulte de l'activité au sens de ces dispositions, le Conseil d'État se place dans la droite ligne de sa décision de plénière CE, *Min. c/ Sté Frutas y Hortalizas Murcia SL* du 7 décembre 2015¹⁰¹. Rendue au sujet de la majoration de 80% en cas d'activité occulte prévue à l'article 1728 du CGI, telle qu'interprétée par le Conseil constitutionnel dans sa décision n° 99-424 DC du 29 décembre 1999, cette décision juge que dans le cas où un contribuable n'a

101 CE, Plén., 7 déc. 2015, n° 368227, *Min. c/ Sté Frutas Y Hortalizas Murcia SL* : RJF 2/16 n° 160, concl. F. Aladjidi p. 244 et chron. N. Labrune p. 129 ; Dr. fisc. 2016, n° 23, comm. 370, note A. Bonnet.

ni déposé dans le délai légal les déclarations qu'il était tenu de souscrire, ni fait connaître son activité à un centre de formalité des entreprises ou au greffe du tribunal de commerce, l'administration doit être réputée apporter la preuve, qui lui incombe, de l'exercice occulte de l'activité professionnelle si le contribuable n'est pas lui-même en mesure d'établir qu'il a commis une erreur justifiant qu'il ne se soit acquitté d'aucune de ses obligations déclaratives. Elle précise que, s'agissant d'un contribuable qui fait valoir qu'il a satisfait à l'ensemble de ses obligations fiscales dans un autre État que la France, la justification de l'erreur commise doit être appréciée en tenant compte tant du niveau d'imposition dans ce dernier que des modalités d'échange d'informations entre les administrations fiscales des deux États. Ce mode d'emploi a par la suite été transposé à la notion d'activité occulte pour l'application du délai spécial de reprise de l'article L. 169 du LPF¹⁰², ce qui ne faisait pas de doute compte tenu de la référence faite par le Conseil constitutionnel à cet article dans sa décision du 29 décembre 1999. La décision du 18 mars 2019 l'étend également à l'article L. 176 du LPF, relatif au délai de reprise applicable en matière de taxes sur le chiffre d'affaires, ce qui n'est pas non plus une surprise, la rédaction de cet article étant alignée sur celle de l'article L. 169 en ce qui concerne la notion d'activité occulte.

58. Mais le **principal intérêt de la décision** ici commentée réside dans l'application faite de cette jurisprudence à une société faisant valoir qu'elle avait respecté ses obligations déclaratives au Luxembourg, s'agissant du critère consistant à **apprécier la justification de l'erreur commise en tenant compte des modalités d'échange entre les administrations fiscales les deux États.**

Le champ des renseignements qui pouvaient faire l'objet d'échanges en vertu de la convention fiscale franco-luxembourgeoise du 1^{er} avril 1958 dans sa rédaction applicable au litige était en effet fort restreint, puisque n'étaient visés que les impôts mentionnés par la convention et les renseignements nécessaires à l'application régulière de cette dernière, et qu'était par ailleurs prohibé tout échange d'informations qui dévoilerait un secret commercial bancaire, industriel ou professionnel ou un procédé commercial. Ce n'est que depuis l'adoption d'un avenant du 3 novembre 2009 que ces restrictions ont été supprimées, au

102 CE, 21 juin 2018, n° 411195, Min. c/ Dhorasoo : Lebon T. ; RJF 10/18 n° 991, concl. E. Crépey.

bénéfice d'une rédaction de la clause d'échange d'informations désormais conforme à l'article 26 du modèle OCDE.

Dans ces conditions, le Conseil d'État estime que les juges d'appel pouvaient sans erreur de droit prendre en compte le caractère restreint des éléments couverts par cette clause dans la convention fiscale franco-luxembourgeoise alors en vigueur pour juger que la société Ediprint n'établissait pas avoir commis une erreur de nature à justifier qu'elle n'ait pas satisfait à ses obligations déclaratives en France. Il précise que la cour n'avait pas à rechercher si les modalités d'échange d'informations entre autorités françaises et luxembourgeoises avaient été de nature à faire obstacle en l'espèce à l'établissement des rectifications prononcées. Il réitère la même solution s'agissant des motifs de l'arrêt attaqué relatifs à la pénalité de 80% pour activité occulte prévue au 3 de l'article 1728 du CGI.

59. On remarquera qu'en refusant de se livrer à une appréciation concrète, le Conseil d'État confirme que le critère tenant aux modalités d'échanges d'informations entre les États posé par sa décision *Min. c/ Sté Frutas y Hortalizas Murcia SL* revêt un caractère objectif. Comme l'indiquait la rapporteure publique, la **circonstance que les modalités d'échange d'informations prévues par une convention bilatérale conclue entre la France et un autre État soient restreintes suffit à penser qu'elles constituent un obstacle effectif aux échanges** et qu'en localisant ses bénéfices imposables dans cet État, le contribuable qui n'a pas respecté ses obligations déclaratives en France a entendu en bénéficier.

La solution retenue est à rapprocher de celle adoptée dans l'affaire *Sté Aravis Business Retreats Ltd*¹⁰³, par laquelle le Conseil d'État avait au contraire admis qu'un contribuable ayant satisfait à ses obligations déclaratives au Royaume-Uni avait commis une erreur de nature à justifier le non-respect de ces mêmes obligations en France, en se fondant à la fois sur la faible différence entre le montant des cotisations supplémentaires à l'impôt sur les sociétés auxquelles l'administration fiscale française avait entendu l'assujettir et celui auquel elle avait été assujettie au Royaume-Uni, et sur la clause d'assistance administrative figurant dans la convention fiscale bilatérale liant les deux États.

A. ILJIC ■

103 CE, 18 oct. 2018, n° 405468, Sté Aravis Business Retreats Ltd, concl. E. Crépey : Lebon T. ; FI 1-2019, n° 3.2.1 ; FI 1-2019, n° 9, § 50 ; RJF 1/19, n° 19.

Annexes (disponibles sur le site internet de la Revue)

Annexe 1 : CE, 10^e et 9^e ch., 4 mars 2019, n° 410492, Min. c/ Kielbasa, concl. A. Bretonneau

Annexe 2 : Cass. crim., 13 févr. 2019, n° 18-90.033

Annexe 3 : TA Montreuil, 1^{er} ch., 11 oct. 2018, n° 1706840 et 1706843, Sté Electricité de France (EDF), concl. C. Noël

Annexe 4 : CE, 9^e et 10^e ch., 28 janv. 2019, n° 407421, Latouche, concl. E. Bokdam-Tognetti

Annexe 5 : CE, 9^e et 10^e ch., 18 mars 2019, n° 410573, Sté Ediprint, concl. M.-G. Merloz