

LUTTE CONTRE LA FRAUDE ET L'ÉVASION FISCALES

Chronique d'actualité



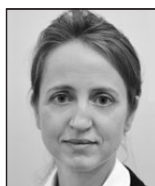
Claire ACARD*
Avocat associé,
EY Société d'Avocats



Stéphane AUSTRY
Avocat associé, CMS
Francis Lefebvre Avocats
Professeur associé
à l'Université Paris I
(Panthéon-Sorbonne)



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

- > La mission d'information sur le bilan de la lutte contre les montages fiscaux transfrontaliers, a déposé son rapport à l'Assemblée nationale. (V. § 1).

Dispositifs propres aux situations internationales

- > **Pays et territoires non coopératifs** - Les Émirats arabes unis et des Îles Marshall sont retirés de la liste noire de l'UE des pays et territoires non coopératifs. L'Albanie, le Costa Rica, la Serbie, Maurice et la Suisse sont retirés de la liste grise (V. § 6).

Dispositifs de droit commun

- > **Clauses anti-abus** - L'administration fiscale commente la clause générale anti-abus en matière d'impôt sur les sociétés prévue à l'article 205 A du CGI et instituée par la loi de finances pour 2019 (V. § 8).
- > **Abus de droit** - Le Conseil d'État se prononce sur une question d'abus de droit dans un contexte international, et juge en l'espèce qu'il n'y a pas abus de droit dès lors que le montage stigmatisé par l'administration, qui passe par la création d'une société luxembourgeoise, n'a pas par lui-même pour effet de réduire la facture fiscale de la contribuable (V. § 15).

* Avec la contribution de **Karina TEPSAEV**.

- > **Droit pénal fiscal** - Le procureur de la République financier près le TGI de Paris et l'Agence française anticorruption ont publié des lignes directrices sur la mise en œuvre de la convention judiciaire d'intérêt public (CJIP). Après une première CJIP pour fraude fiscale conclue en juin 2019, une seconde CJIP a été conclue en septembre 2019 dans l'affaire *Google* (V. § 25).
- > La Cour de cassation précise que le blanchiment de fraude fiscale est une infraction instantanée, pour laquelle le délai de prescription de l'action publique court à compter du jour où elle est commise, sauf lorsqu'elle revêt un caractère occulte par nature, et qui est passible d'une amende proportionnelle assise sur le montant des droits éludés (V. § 30).
- > **Sanctions** - La Cour de cassation tire les conséquences des réserves d'interprétation émises par le Conseil constitutionnel s'agissant du cumul de sanctions fiscales et pénales (V. § 34).
- > La Cour de cassation juge, à propos de la règle *ne bis in idem* prévue par la Convention EDH, qu'il revient au juge judiciaire d'interpréter et d'appliquer les traités internationaux dont les stipulations sont invoquées devant lui en donnant leur plein effet aux réserves par lesquelles les États visent à exclure ou modifier l'effet juridique de certaines clauses, qui s'incorporent à ces derniers, sans se prononcer sur la validité de ces réserves (V. § 41).

Questions générales

1. Fraude et évasion fiscales - Lutte contre les montages transfrontaliers - Rapport d'information - La mission d'information sur le bilan de la lutte contre les montages fiscaux transfrontaliers, a déposé son rapport à l'Assemblée nationale.

AN, Comm. fin. et aff. étrangères, rapport n° 2252, 25 sept. 2019

2. Emilie Cariou (LREM) et Pierre Cordier (LR), co-rapporteurs, se sont intéressés aux résultats pratiques de l'ensemble des mesures adoptées par le législateur français (que ce soit de sa propre initiative ou à la suite des initiatives de l'UE ou de l'OCDE) pour lutter contre les montages transfrontaliers abusifs ou frauduleux. Le rapport offre un tableau précis et complet des mesures entreprises pour atteindre cet objectif au niveau national, européen et international, y compris dans les domaines voisins du droit fiscal (accès aux données bancaires, mesures anti-blanchiment, etc.). Il reproduit également quelques statistiques connues quant aux résultats des mesures en question.

3. À l'issue de l'examen des mesures déjà prises, le rapport aboutit à 27 recommandations portant sur de possibles améliorations des dispositifs existants. **Plus de la moitié des recommandations porte sur le contrôle fiscal.** Les rapporteurs recommandent ainsi de préserver les effectifs du contrôle fiscal, tout en améliorant le recours aux nouvelles technologies en soutenant, notamment, le développement et le partage des techniques de *datamining* dans le cadre du programme européen Fiscalis. **Plusieurs recommandations portent également sur les saisies.** Les rapporteurs

considèrent que ces procédures pourraient être simplifiées, leur pratique mieux diffusée et l'organisation des bases de données sur la traçabilité des actifs saisis améliorée. **Plusieurs propositions portent également sur le développement du dispositif de l'aviseur fiscal**, en suggérant de dé plafonner le montant de sa rémunération et de classer « confidentiel défense » les éléments permettant son identification. Les **rapporteurs soutiennent, par ailleurs, les propositions fiscales de la Commission européenne** et plaident pour l'abandon de la règle de l'unanimité en matière fiscale. Au niveau international, enfin, le rapport préconise la **révision, en priorité, des conventions fiscales conclues avec les États et territoires non coopératifs** ainsi que celles qui prévoient actuellement une exonération des flux sortants de dividendes. Le rapport considère également que la coopération internationale en matière de la lutte contre la fraude fiscale pourrait être améliorée. Il suggère à ce titre de **revoir les conventions d'entraide pénale** qui écartent les infractions fiscales de leur champ d'application (comme celle avec le Canada), voire de lancer la réflexion sur un instrument multilatéral spécifique qui serait consacré à la lutte contre la fraude fiscale.

À noter, toutefois, que malgré un titre qui mentionne les « montages transfrontaliers », le rapport ne consacre que quelques développements brefs et sommaires à la directive DAC 6 sur l'obligation de déclaration des « dispositifs transfrontières ».

P. KOURALEVA-CAZALS ■

4. À NOTER

> **Obligation fiscale illimitée pour les nationaux français - Impôt universel** - La Commission des finances de l'Assemblée nationale a déposé un rapport en conclusion des travaux d'une mission d'information, relative à l'impôt universel, envisagé comme une mesure de lutte contre les

cas d'abus ou de fraude aux règles de l'impôt et qui permettrait de réduire l'intérêt des départs de France pour des motifs fiscaux.

AN, Comm. fin., rapport n° 2246, 17 sept. 2019

Lors de l'examen à l'Assemblée nationale du projet de loi de finances pour 2019, les députés de la France insoumise ont déposé un amendement visant à instaurer ce qu'ils appelaient un « impôt universel » et qui correspondait à l'instauration d'une obligation fiscale illimitée pour tous les nationaux français. L'amendement a été rejeté, mais une mission d'information a été créée sur ce sujet et elle a rendu un rapport le 17 septembre 2019. L'« impôt universel » y est clairement envisagé comme une mesure de lutte contre « les cas d'abus ou de fraude aux règles de l'impôt ». Dans cet esprit, la mission avait pour objectif « d'évaluer l'ampleur des avantages et les difficultés éventuelles d'une adaptation du principe d'imposition universelle en France ». Le rapport semble trouver deux avantages principaux à une telle proposition : renforcer le lien entre la citoyenneté et l'impôt et réduire l'intérêt des départs de France pour des motifs fiscaux. À noter que le problème d'exils fiscaux est en réalité circonscrit. Si la mobilité internationale des personnes physiques s'est accrue au fil des années, la plupart des personnes concernées relevaient, en France, d'un taux marginal d'imposition ne dépassant pas 14%. Les rapporteurs admettent, dès lors, que leur départ n'était probablement pas motivé par des considérations fiscales. Le problème se situe plutôt au niveau des contribuables fortunés et les impôts concernés par ce problème sont l'impôt sur les plus-values et l'impôt sur les successions. C'est pour ces deux impositions que la concurrence fiscale entre les États est la plus forte. Quant aux difficultés éventuelles, celles-ci résultent essentiellement des conventions fiscales bilatérales. En effet, toute modification unilatérale des règles de territorialité de l'impôt sur le revenu des personnes physiques ne peut s'appliquer que si les nouvelles règles sont conformes aux conventions fiscales. Autrement, sa portée serait réduite aux contribuables ayant déménagé dans les États qui n'ont pas signé de convention fiscale avec la France.

Le rapport aboutit à 11 propositions allant de l'élargissement des critères de la résidence fiscale au renforcement des moyens du contrôle fiscal. L'introduction de l'obligation fiscale illimitée n'est proposée que pour certains nationaux français, dans des cas pré-définis tantôt en fonction du seuil des revenus, tantôt en fonction de leur État de destination.

À noter toutefois que la Présidente de la mission, Madame Dominique David (LREM), désapprouve fermement la plupart des propositions. Les rapporteurs - Messieurs Eric Coquerel (FI) et Jean-Paul Mattei (MD), lors des travaux sur les nouveaux critères de la résidence fiscale des dirigeants d'entreprises dans le projet de loi de finances pour 2020, ont déposé de nombreux amendements issus des propositions de leur rapport. Aucun de ces amendements n'a été retenu.

P. KOURALEVA-CAZALS ■

> Contrôle fiscal - Fiscalité internationale - Le rapport d'activité 2018 de la DGFIP fait état, au titre de l'indicateur contrôle fiscal, d'une part des opérations en fiscalité internationale représentant 9,94 % en 2018.

DGFIP, Rapport d'activité, cahier statistique, 2018

Dispositifs propres aux situations internationales

Rémunération de prestations de services versée à l'étranger

5. À NOTER

> Prestataire de service domicilié ou établi en France (CGI, art. 155 A, I) - Sommes versées au titre d'un contrat de licence à une société britannique interposée - La CAA de Paris juge que les prestations dont la rémunération est susceptible d'être imposée au titre de l'article 155 A, I du CGI entre les mains de la personne qui les a effectuées correspondent à un service rendu pour l'essentiel par elle, et pour lequel la facturation par une personne domiciliée ou établie hors de France ne trouve aucune contrepartie réelle dans une intervention propre de cette dernière, permettant de regarder ce service comme ayant été rendu pour son compte. En l'espèce, les sommes versées par une société luxembourgeoise à une société britannique au titre d'un contrat de licence ont été regardées comme des rémunérations liées au service rendu par une résidente française et imposables comme telles à l'impôt sur le revenu.

CAA Paris, 5^e ch., 6 juin 2019, n° 18PA02227, Pacchioni, concl. O. Lemaire (V. annexe 1)

États et territoires non coopératifs

6. Pays et territoires non coopératifs - Révision de la liste de l'UE - Les Émirats arabes unis et des Îles Marshall sont retirés de la liste noire de l'UE des pays et territoires non coopératifs. L'Albanie, le Costa Rica, la Serbie, Maurice et la Suisse sont retirés de la liste grise.

Conseil de l'UE, communiqué, 10 oct. 2019 (V. annexe 2)

7. Le Conseil de l'UE a révisé la liste de l'Union européenne des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales, retirant de la liste « noire » les Émirats arabes unis et les Îles Marshall. Portant leur nombre de onze à neuf, la liste comprend désormais les Samoa américaines, le Belize, les Fidji, Guam, Oman, le Samoa, Trinité-et-Tobago, les Îles Vierges américaines et le Vanuatu.

Par ailleurs, le Conseil a estimé que l'Albanie, le Costa Rica, la Serbie, Maurice et la Suisse respectaient tous leurs engagements et les a totalement retirés de la liste de l'Union européenne (liste « grise »).

Les raisons de l'inscription de chaque État ou territoire sur les listes sont récapitulées au JOUE. Les raisons ayant conduit à sortir les États ou territoires d'une liste sont résumées dans le communiqué du Conseil reproduit en annexe à la présente chronique. Sur les critères d'inscription et la

prise en compte de la liste « noire » par le droit français, nous renvoyons aux commentaires précédemment publiés dans ces colonnes¹.

Dispositifs de droit commun

Clauses anti-abus

8. Impôt sur les sociétés - Clause générale anti-abus - Commentaires administratifs - L'administration fiscale commente la clause générale anti-abus en matière d'impôt sur les sociétés prévue à l'article 205 A du CGI et instituée par la loi de finances pour 2019.

BOI-IS-BASE-70, 3 juill. 2019 (V. annexe 3)

9. L'article 205 A du CGI, issu de l'article 108 de la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019², transpose, sans en modifier la rédaction, la clause anti-abus générale prévue par l'article 6 de la directive n° 2016/1164/UE du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur (dite directive « ATAD », pour « *anti tax avoidance directive* »).

Cet article prévoit que « pour l'établissement de l'impôt sur les sociétés, il n'est pas tenu compte d'un montage ou d'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 ». Il précise en outre qu'« un montage peut comprendre plusieurs étapes ou parties » et qu'« aux fins du présent article, 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 ».

À l'occasion de la mise à jour du BOFiP, les commentaires portant sur le dispositif anti-abus du régime mère fille³ ont été supprimés pour renvoyer aux commentaires sur la clause anti-abus générale. Il en est de même en ce qui concerne les commentaires relatifs à la clause anti-abus de l'exonération de retenue à la source prévue par l'article 119 ter, 3 du CGI⁴ dont la rédaction est également identique à celle de l'article 205 A. Dans ces deux cas, la suppression est accompagnée d'un renvoi aux commentaires sur la clause anti-abus générale qui devient le standard de la clause anti-abus par fraude à la loi en matière d'impôt sur les sociétés.

Texte de compromis politique, la lettre de l'article 6 de la directive ATAD n'est pas exactement conforme à la jurisprudence de la CJUE en matière d'abus de droit. En ce sens, ce texte est porteur d'une ambiguïté - que l'on souhaite formelle - sur ses conditions de mise en œuvre.

On regrettera que cette ambiguïté ne soit pas complètement dissipée par les commentaires administratifs alors même que le législateur a logiquement indiqué lors de la transposition de la directive ATAD que son intention⁵, conforme aux travaux préparatoires européens⁶, était de placer ce dispositif dans la ligne de la jurisprudence de la CJUE.

L'insécurité qui en résulte est d'autant plus regrettable que cette lecture est la seule qui permette d'assurer la légalité de la clause dans l'ordre juridique de l'Union européenne qui ne devrait concerner que « les opérations qui ne sont pas réalisées dans le cadre de transactions commerciales normales, mais essentiellement dans le but de bénéficier abusivement des avantages prévus par le droit communautaire⁷ » et les « montages purement artificiels dépourvus de réalité économique, dont le but est de bénéficier indument d'un avantage fiscal »⁸.

♦ ENTRÉE EN VIGUEUR DE L'ARTICLE 205 A

10. Conformément à l'article 11 de la directive ATAD, l'article 205 A est applicable aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019.

Analysant l'article 205 A comme un texte concernant l'assiette de l'impôt sur les sociétés, l'administration considère qu'il a vocation à s'appliquer dès lors que le montage ou l'opération a une incidence sur le calcul du résultat au titre d'un exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2019, quelle que soit la date à laquelle le montage a été mis en place⁹.

Cette interprétation conduit donc à donner un effet rétroactif à ces dispositions qui vont affecter des opérations mises en place avant le 1^{er} janvier 2019 dès lors qu'elles affectent l'impôt sur les sociétés des années postérieures.

♦ CHAMP D'APPLICATION

11. L'administration considère que le texte s'applique de façon générale « pour l'établissement de l'impôt sur les sociétés » et peut être mis en œuvre tant en ce qui concerne « le taux

5 V. en ce sens par ex., AN, Comm. fin., rapport n° 1302 sur le PLF 2020, t. III, p. 45 et 51.

6 « Conformément à l'acquis, la clause anti-abus générale proposée est conçue pour tenir compte des tests d'artificialité de la CJUE lorsque ceux-ci sont appliqués au sein de l'Union » (Proposition de directive 2016/0011 (CNS)). La proposition initiale de modification de la directive mère-fille 2011/96/UE concernait les: « montages artificiels mis en place essentiellement dans le but d'obtenir un avantage fiscal indu » (Proposition 2013/0400 (CNS)). La finalité fiscale était essentielle lorsque toute autre finalité apparaissait « tout au plus négligeable » dans la recommandation de la Commission du 6 décembre 2012 relative à la planification fiscale agressive (2012/772/UE § 4.2 et 4.6).

7 CJUE, 22 nov. 2017, C-251/16, Cussens e.a., pt 53.

8 En ce sens, v. CJUE, 7 sept. 2017, C-6/16, Egiom et Enka, pt 30. - CJCE, gde ch., 12 sept. 2006, C-196/04, Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas, pt 55. - CJUE, gde ch., 26 févr. 2019, C-116/16 et C-117/16, T Danmark et Y Danmark Aps : FI 2-2019, n° 5.2.

9 BOI-IS-BASE-70, 3 juill. 2019, § 1.

1 FI 1-2019, n° 9, § 18. - FI 2-2019, n° 9, § 36.

2 FI 1-2019, n° 9, § 32.

3 BOI-IS-BASE-10-10-10-10, 3 juill. 2019.

4 BOI-RPPM-RCM-30-30-20-10, 3 juill. 2019, § 440.

ou l'assiette de l'impôt » qu'en ce qui concerne son règlement s'agissant « des réductions ou crédits d'impôt »¹⁰.

Bien que l'administration ne le précise pas directement, l'article 205 A devrait prévaloir en matière d'impôt sur les sociétés sur les conventions fiscales signées par la France¹¹, y compris lorsque celles-ci incorporent la clause anti-abus de l'article 7 de l'Instrument multilatéral de l'OCDE¹².

Reprenant le texte de l'article 205 A - et de la directive ATAD -, l'administration précise que la mise en œuvre de l'article 205 A est subordonnée à l'existence d'un « **montage** » ou d'une « **série de montages** » (on parlera ci-après par commodité de « montage », comme le fait d'ailleurs l'administration elle-même). Selon elle, la clause anti-abus s'applique « *indifféremment à une opération ou un acte isolé ou à des opérations ou actes pris dans leur ensemble* ». Cette précision n'allait pourtant pas de soi. Le Conseil d'État considère depuis longtemps que la notion de montage implique le recours à une série d'opérations ou d'actes, même s'il a admis qu'il pouvait suffire de deux opérations. Ainsi, dans ses conclusions sur l'arrêt *Sagal* du 18 mai 2005, Pierre Collin se penche sur cette notion dans ces termes : « *La notion de manœuvre, ou de montage, est donc essentielle. 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* »¹³. Si le rapporteur public Frédéric Aladjidi a pu affirmer dans ses conclusions sur l'affaire des « coquillards » dont il sera question *infra* que la notion de montage « *peut embrasser des configurations finalement assez simples comme le fait ici d'avoir opté pour le régime des « sociétés mères »* »¹⁴, on note que, même dans cette hypothèse spécifique, le montage comprenait bien plusieurs opérations (rachat de sociétés liquides, vampirisation des actifs en régime mère-fille et comptabilisation d'une moins-value). On voit mal en réalité dans quelle hypothèse un acte isolé pourrait être qualifié à lui seul de montage.

L'administration ajoute que si un montage comporte plusieurs étapes ou parties, la clause peut ne s'appliquer qu'à l'une de ces étapes ou parties.

L'administration précise que le montage doit réunir deux conditions cumulatives :

- avoir été « *mis en place avec pour objectif principal l'obtention d'un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité du droit fiscal applicable* » ; et
- être « *considéré comme non authentique* », c'est-à-dire sans « *justification économique* ».

Elle conclut en précisant que la combinaison de ces conditions conduit à appliquer la clause anti-abus « *aux opérations*

ou actes dont le but essentiel est l'obtention d'un avantage fiscal à l'encontre de l'objet ou de la finalité du droit fiscal applicable » en ligne avec la lecture de ce texte par le législateur français et les travaux de la Commission¹⁵.

Cette précision semble indiquer que l'administration considère bien que le critère subjectif de qualification de l'abus doit être mis en œuvre dans le respect de la jurisprudence de la CJUE en matière d'abus de droit.

On sait que la CJUE considère que ce critère n'est pas rempli si les opérations en cause « *sont susceptibles d'avoir une justification autre que la simple obtention d'avantages fiscaux* »¹⁶, seules les opérations dans lesquelles la recherche d'un avantage fiscal constitue « *le but essentiel* » de ces dernières étant susceptibles d'être remises en cause¹⁷.

Dans la mesure où le critère du but essentiel est plus strict que le critère du but principal, il exige que soit adjoint à l'identification du but principal l'analyse du caractère authentique.

Cette approche est non seulement en ligne avec la jurisprudence de la CJUE, mais elle est aussi conforme au principe de légalité¹⁸ qui « s'impose avec une rigueur particulière lorsqu'il s'agit d'une réglementation susceptible de comporter des charges financières, afin de permettre aux intéressés de connaître avec exactitude l'étendue des obligations qu'elle leur impose »¹⁹.

Cette conclusion reste toutefois sujette à caution à la lecture de la suite des commentaires administratifs, dans la mesure où l'administration semble réduire la portée du caractère authentique en le rapportant à l'appréciation du caractère principal de l'objectif poursuivi. Elle commente ainsi la condition d'authenticité du montage en indiquant que l'analyse du motif économique matérialisant le caractère authentique doit être apprécié « *au regard tant des objectifs que des effets du montage considéré* », celui-ci pouvant être écarté lorsque « *l'avantage d'ordre économique* » qu'il comporte « *est très marginal par rapport à l'avantage fiscal obtenu* »²⁰.

♦ Sur la condition de montage à objectif principalement fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité du droit fiscal applicable

12. L'administration précise logiquement que « *la notion d'objectif principal est plus large que la notion de but exclusivement fiscal au sens de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales* » sur l'abus de droit.

Elle ne parle plus ici de « *but fiscal essentiel* » mais paraphrase la lettre du texte de l'article 205 A qui fait référence à la notion de « *montage* » ou de « *série de montages (...)* mis en place pour obtenir, à titre d'objectif principal ou au titre d'un des objectifs

10 Ibidem, § 70.

11 CJCE, 9 mars 1978, C-106/77, Simmenthal.

12 D. n° 2019-6, 4 janv. 2019 portant publication de la convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, adoptée à Paris le 24 novembre 2016, signée par la France le 7 juin 2017 : JO 6 janv. 2019, texte n° 2 ; FI 2-2019, n° 2, annexe 2.

13 CE, 18 mai 2005, n° 267087, Min. c/ Sté Sagal : Rec. Lebon, p. 203 ; RJF 8-9/2005, n° 910.

14 CE, 17 juill. 2013, n° 356523, Min. c/ SAS Garnier Choiseul Holding : RJF 11/2013 n° 1064.

15 BOI-IS-BASE-70, 3 juill. 2019, § 10.

16 CJCE, gde ch., 21 févr. 2006, C-255/02, Halifax e.a., pt 75. - CJUE, 22 déc. 2010, C-103/09, World Leasing, pt 30.

17 V. not. CJCE, 21 févr. 2008, C-425/06, Part Service. - CJUE, 22 nov. 2017, C-251/16, Cussens e.a.

18 Conclusions de l'avocat général Michal Bobek dans l'affaire C-251/16, Cussens e.a., pt 99.

19 CJCE, Halifax, préc., pt 72.

20 BOI-IS-BASE-70, 3 juill. 2019, § 50 et 60.

principaux, un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité du droit fiscal applicable (...).

Bien que l'article 205 A vise les montages mis en place pour obtenir un avantage fiscal « à titre d'objectif principal ou au titre d'un de ses objectifs principaux », l'administration ne retient que la notion de montage « à objectif principalement fiscal » mais n'évoque pas les opérations dont l'avantage fiscal apparaîtrait comme l'un des objectifs principaux.

L'administration précise également qu'un montage peut entrer dans le champ de la clause anti-abus s'il poursuit plusieurs objectifs « concurrents » sans indiquer s'il faut qu'ils soient principaux.

En reprenant seulement la notion « d'objectif fiscal principal » l'administration évite de devoir se poser la question délicate de l'existence de plusieurs objectifs principaux.

Quant à la notion d'objectif principal, l'administration semble en retenir une lecture essentiellement quantitative appréciée tant au regard des objectifs que des effets, des montages. Elle indique que l'analyse du caractère principal « résulte d'une appréciation tenant compte de l'évaluation de l'avantage fiscal obtenu à l'encontre de la finalité du régime fiscal en question, en proportion de l'ensemble des gains ou avantages de toute nature obtenu au moyen [du] montage considéré ».

Elle n'explique toutefois pas comment procéder lorsqu'il s'agit de comparer un objectif quantifiable (l'effet fiscal d'un montage) avec des objectifs non quantifiables en tant que tels (réorganisation, simplification, accès à certains financements, utilité d'une fusion etc.).

Le caractère lacunaire de ces précisions laisse circonspect tant il s'agit à la fois de l'une des innovations principales de cette clause anti-abus et des grandes difficultés dans son application. Il va exposer les sociétés et les groupes à une insécurité juridique regrettable tant que les juridictions n'auront pas précisé les conditions d'application de ce texte.

Enfin, l'administration rappelle que la notion d'objet ou de finalité du droit fiscal renvoie à l'objectif poursuivi par le « législateur », et seulement par lui, ce qui est un rappel salutaire lorsque certains redressements entendent se fonder sur le terrain du supposé esprit de la doctrine. Elle illustre son propos en citant, à titre d'exemple, l'objectif du régime mère et filles tel qu'il a été défini par le Conseil d'État dans les arrêts sur les « coquillards »²¹. La référence à ces décisions, dont on sait qu'elles concernent des circonstances particulières, ne devrait toutefois pas laisser craindre une critique des holdings passives compte tenu de la suite des commentaires administratifs.

♦ Sur la condition du montage non authentique

13. L'administration reprend les termes de l'article 205 A qui précise : « 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 ». Elle indique utilement que « la notion de motifs commerciaux s'entend au

sens large de toute justification économique, même si elle n'est pas liée à l'exercice d'une activité commerciale au sens de l'article 34 du CGI ».

De manière bienvenue, elle précise aussi, en utilisant toutefois une formulation prudente, que « sont susceptibles d'être considérées comme répondant à des motifs valables des structures de détention patrimoniale ayant des activités financières ou encore des structures répondant à un objectif organisationnel »²².

Malheureusement, l'administration s'écarte de la lettre de l'article 205 A en précisant qu'un avantage économique très marginal par rapport à l'avantage fiscal obtenu est « susceptible d'être considéré comme non valable », « l'analyse du caractère valable du motif économique rest[ant] une appréciation au cas par cas, au regard de l'objectif et de l'effet du montage ». **Alors que l'exigence de pondération des objectifs est seulement nécessaire pour l'appréciation de l'avantage fiscal principal recherché par le montage, l'administration en fait aussi, dans certaines circonstances, un élément d'appréciation de l'authenticité des montages.** Cela conduit à vider de sa substance le critère de l'authenticité en le résumant à l'analyse du but principal.

Outre le fait qu'elle fonde cette lecture sur la décision Foggia de la CJUE²³, non transposable puisque rendue pour l'application de la clause anti-abus de la Directive fusion dont seule la rédaction spécifique justifie cette interprétation, cette approche s'éloigne de la lettre du texte de l'article 205 A et de la jurisprudence de la CJUE sur l'abus de droit.

En faisant de l'identification du « but fiscal principal » le critère d'application exclusif de ce texte alors que l'appréciation du caractère authentique des montages ne procède pas de l'analyse du poids relatif des motifs commerciaux valables, l'administration expose les contribuables à une insécurité juridique dommageable.

Ce faisant, elle nous semble s'éloigner de l'intention des législateurs français et de l'Union.

L'administration est toutefois bien consciente de cette ambiguïté et conclut son commentaire en s'inscrivant dans la jurisprudence précitée en indiquant : « pour apprécier si une opération relève des dispositions de l'article 205 A du CGI, il convient de rechercher si, dans la mesure où elle n'est pas mise en place pour des motifs commerciaux valables, l'obtention d'un avantage fiscal constitue la finalité essentielle de l'opération »²⁴.

La guerre étant un art d'exécution, on peut craindre que les ambiguïtés contenues dans les commentaires administratifs, qui utilisent de manière indifférente par des glissements sémantiques les notions de « but principal » ou de « but essentiel », sans en établir les nuances, conduisent les services de vérification à faire un usage trop large de ces dispositions. **La sécurité juridique aurait gagné à ce que l'administration affirme de façon plus nette l'ancrage de ces dispositions dans la jurisprudence de la CJUE.**

21 CE, 23 juin 2014, n° 360708 et n°360709, Min. c/ Sté Groupement Charbonnier Montdidierien.

22 BOI-IS-BASE-70, 3 juill. 2019, § 40.

23 CJUE, 10 nov. 2011, C-126/10, Foggia-SGPC.

24 BOI-IS-BASE-70, 3 juill. 2019, § 60.

♦ PÉNALITÉS ET ARTICULATION AVEC D'AUTRES DISPOSITIFS ANTI-ABUS

14. L'administration précise qu'elle peut appliquer, « à condition de les justifier au regard des circonstances de fait et de droit » (rappel non inutile à destination des vérificateurs), les pénalités prévues aux a et c de l'article 1729 du CGI, c'est-à-dire la pénalité de 40% en cas de manquement délibéré, et la pénalité de 80% en cas de manœuvres frauduleuses ou de dissimulation.

Elle exclut en revanche - et c'est normal - la pénalité de 80% en cas d'abus de droit qui repose sur la notion différente de but « exclusivement fiscal » (art. L. 64 du LPF).

L'administration considère que, « En présence d'actes fictifs ou d'actes ou de montages mis en place dans un but exclusivement fiscal, il convient d'appliquer la procédure de répression des abus de droit prévue à l'article L. 64 du LPF avec les garanties spécifiques qu'elle comporte ». Elle indique qu'il en est ainsi : « lorsque le motif autre que fiscal apparaît négligeable et sans commune mesure avec l'avantage fiscal retiré de l'opération »²⁵.

Peut-on induire de cette position, compréhensible s'agissant des actes fictifs qui ne sont pas visés par l'article 205 A mais n'allant pas de soi s'agissant des actes à but exclusivement fiscal, que l'administration risque une critique d'abus de droit rampant si elle applique l'article 205 A à des opérations devant relever de l'article L. 64 ? La lettre des commentaires administratifs semble le permettre, tandis qu'une lecture contraire exposerait les contribuables à un risque de traitement inégalitaire selon que l'administration déciderait de recourir à l'une ou l'autre des procédures, les privant ainsi de certaines garanties. La seconde question, intimement liée et qui demeure, porte sur le point du savoir si, lorsqu'il est applicable, l'article 205 A exclut la possibilité de critique sur le terrain de l'abus de droit²⁶.

L'administration rappelle bien que le champ de l'article 205 A du CGI est distinct de celui de l'article L. 64 du LPF, et indique que corrélativement la mise en œuvre de l'article 205 A ne relève pas de la compétence du Comité de l'abus de droit fiscal.

L'administration précise que l'article L. 64 A (procédure nouvelle d'abus de droit dans le cas d'un but principalement fiscal, applicable sur les actes passés ou réalisés à compter du 1^{er} janvier 2020) ne concerne pas l'impôt sur les sociétés.

Cette interprétation, dont la conformité à l'intention du législateur peut être débattue²⁷, ne s'induit néanmoins pas

clairement de la lettre du texte de l'article L. 64 A qui ne dit pas qu'il ne s'applique pas à l'impôt sur les sociétés mais précise seulement qu'il s'applique « sous réserve de l'application de l'article 205 A ».

On peut regretter que les contribuables n'aient pas la possibilité de soumettre les redressements mis en œuvre sur le fondement de l'article 205 A au Comité de l'abus de droit fiscal, ce qui permettrait de construire un corps de doctrine sur la notion d'« avantage principalement fiscal » cohérent pour l'ensemble de ces textes.

Au demeurant, dès lors que le recours au Comité de l'abus de droit est prévu par l'article L. 64 A et est compris comme une garantie du contribuable, la différence de traitement qui résulte de ces procédures parallèles interroge. S'il faut considérer que l'article L. 64 A n'exclut pas l'impôt sur les sociétés de son champ d'application, il est douteux que l'administration puisse se situer sur le terrain de l'article 205 A sans priver en conséquence le contribuable de la garantie liée à la consultation du Comité de l'abus de droit fiscal. L'abus de droit pourrait alors également ramper dans l'article 205 A. Plus radicalement, l'article 205 A ne devrait pas pouvoir être mis en œuvre sans respecter les règles de procédure de l'article L. 64 A sans porter atteinte au principe d'égalité devant la loi puisque ce dernier texte a vocation, dans l'intention du législateur, à étendre au-delà de l'impôt sur les sociétés le mécanisme anti-abus prévu par le législateur de l'Union.

L'administration et les contribuables ont certainement un intérêt conjoint à ce que les conditions de mise en œuvre de l'article 205 A puissent être soumises au Comité de l'abus de droit fiscal.

O. DAUCHEZ et N. JACQUOT ■

Abus de droit

15. Abus de droit - Conditions de qualification et de recours à la procédure de l'article L. 64 du LPF

Le Conseil d'État se prononce sur une question d'abus de droit dans un contexte international, et juge en l'espèce qu'il n'y a pas abus de droit dès lors que le montage stigmatisé par l'administration, qui passe par la création d'une société luxembourgeoise, n'a pas par lui-même pour effet de réduire la facture fiscale de la contribuable.

CE, 3^e et 8^e ch., 24 juill. 2019, n° 411382, Von Hoven, concl. E. Cortot-Boucher (V. annexe 4)

16. Mme Von Hoven, une résidente française associée minoritaire dans plusieurs sociétés avait apporté la totalité de ses participations à l'EURL Bellevue ayant opté pour un assujettissement à l'impôt sur les sociétés, dont elle était l'associée unique. Quelques temps plus tard, elle avait apporté ses droits dans l'EURL Bellevue à une société holding patrimoniale qu'elle avait nouvellement créée au Luxembourg, après quoi cette société luxembourgeoise avait conclu avec Mme Von Hoven une convention de crédit remboursable à

25 Ibid., § 80.

26 Cf. CE, 5 mars 2007, n° 284457, Selarl Pharmacie des Chalonges

27 Extrait de l'exposé des motifs de l'amendement II-1949 ayant instauré l'article L. 64 A : « Enfin, cette évolution de l'abus de droit et des sanctions associées ne serait en aucun cas redondante avec la clause anti-abus générale que le Gouvernement introduit opportunément avec l'article 48 du projet de loi de finances pour 2019. Cette clause ne concerne en effet que l'impôt sur les sociétés, là où l'abus de droit concerne toutes les impositions et a un champ beaucoup plus large. Le dispositif qui est proposé ici peut ainsi être vu comme étendant à l'ensemble des impôts la clause anti-abus de l'article 48, et est donc complémentaire à cette dernière ». La complémentarité ne signifiant pas l'exclusion, il peut être soutenu que l'impôt sur les sociétés reste dans le champ de l'article L. 64 A lorsque l'article 205 A n'est pas applicable s'il faut considérer que les conditions d'application de ces deux textes sont différentes.

échéance dont le taux d'intérêt annuel s'élevait à Euribor 12 + 0,3%, pour un montant d'environ 300 000 euros.

Suite à une vérification de comptabilité de l'EURL Bellevue, l'administration fiscale française avait conclu au caractère artificiel de cette transaction, qui, selon elle, avait pour unique but de permettre à Mme Von Hoven d'appréhender les bénéfices de l'EURL en franchise d'impôt sur le revenu et de prélèvements sociaux. Le service avait alors écarté l'opération par application de l'article L. 64 du LPF et réintégré dans les bases imposables de Mme Von Hoven, en appliquant l'article 111, a du CGI, les sommes empruntées, en tant que revenus distribués.

17. Il ressort en effet de l'arrêt du Conseil d'État que l'administration fiscale avait « *estimé que la création de la société [luxembourgeoise], combinée avec la conclusion de la convention de crédit entre cette société et Mme Von Hoven, présentait un caractère artificiel et avait eu pour unique but de permettre à cette dernière d'appréhender les bénéfices de l'EURL Bellevue en franchise d'impôt sur le revenu et de prélèvements sociaux* ».

De fait, la combinaison de la création d'une société de participation financière luxembourgeoise avec la conclusion d'une convention de crédit avec son associée unique résidente française (Mme Von Hoven) avait éveillé l'attention de l'administration fiscale à l'occasion du contrôle de la société EURL Bellevue. Percevant un caractère d'artificialité dans un tel enchaînement d'événements, l'administration avait alors eu recours à la procédure de l'abus de droit pour redresser Mme Von Hoven, la résidente française. Afin de justifier son redressement, elle avait considéré que l'interposition d'une société luxembourgeoise entre l'EURL Bellevue et Mme Von Hoven était artificielle, la société luxembourgeoise ne présentant pas d'intérêt pour Mme Von Hoven ; l'administration en avait alors logiquement conclu que les sommes accordées au titre de la convention de crédit et perçues par Mme Von Hoven, associée unique, devaient être requalifiées en revenus distribués.

Ayant fait appel du jugement du Tribunal administratif de Nice rejetant sa demande de décharge intégrale, Mme Von Hoven avait également été déboutée par la Cour administrative d'appel de Marseille qui avait estimé que, ne démontrant pas l'intérêt économique qu'aurait eu la société luxembourgeoise à accorder un prêt à son unique associé, l'opération litigieuse ne poursuivait pas d'autre but que celui d'atténuer ou d'éluder les charges fiscales que Mme Von Hoven aurait normalement dû supporter.

Plus précisément, la Cour de Marseille avait donné raison à l'administration dans son arrêt du 11 avril 2017²⁸, considérant que l'administration avait bien démontré que les opérations contestées avaient poursuivi un but exclusivement fiscal et conduit à une application littérale des traités internationaux. En soutien de cette affirmation, la cour relevait que les transactions contestées avaient permis à la requérante de bénéficier de la loi luxembourgeoise sur l'impôt sur le revenu, alors que si les opérations litigieuses n'avaient pas été accomplies, Mme Von Hoven aurait dû être imposée en France

à l'impôt sur le revenu et aux prélèvements sociaux à raison des revenus de capitaux mobiliers. Parallèlement, la cour avait estimé que la preuve du remboursement des sommes prêtées ainsi que l'intérêt pour la société luxembourgeoise d'octroyer ce crédit n'étaient pas établis, renforçant ainsi l'intention exclusivement fiscale de l'opération.

Mme Von Hoven s'était alors pourvue en cassation aux fins d'annulation de l'arrêt rendu en appel et de règlement de l'affaire au fond.

18. Constatant que le crédit avait effectivement été remboursé à l'échéance prévue par compensation de la créance que Mme Von Hoven détenait sur la société luxembourgeoise au titre des dividendes qui lui revenaient et que le crédit avait été rémunéré au taux annuel Euribor 12 + 0,3%, le Conseil d'État casse l'arrêt d'appel qui n'a pas tenu compte de ces éléments, au motif qu'il a dénaturé les pièces du dossier.

Réglant l'affaire au fond, le Conseil d'État retient que le prêt avait été remboursé à échéance par compensation de la créance que le contribuable détenait sur la société luxembourgeoise au titre des dividendes qui lui revenaient et à raison desquels Mme Von Hoven avait été imposée en vertu de l'article 117 quater du CGI. En effet, la convention de prêt litigieuse avait été conclue en 2008 avec un terme fixé à 2013 puis reporté à 2014 par le biais d'un avenant.

Le Conseil d'État précise en outre que si Mme Von Hoven avait conclu directement une convention de crédit avec l'EURL Bellevue (donc sans l'interposition artificielle de la société luxembourgeoise), elle n'aurait pas pour autant été imposée au titre des sommes mises à disposition sur le fondement de l'article 111, a du CGI compte tenu des modalités précises de remboursement de prêt mis en place ainsi que du taux afférent aux sommes prêtées.

En conséquence, selon la Haute assemblée, la circonstance que la société luxembourgeoise aurait été constituée dans un but exclusivement fiscal, à la supposer établie, était sans incidence sur le caractère non imposable des sommes mises à la disposition de Mme Von Hoven.

Il ressort d'une lecture attentive de l'arrêt du Conseil d'État et des conclusions du rapporteur public E. Cortot-Boucher (reproduites en annexe à cette chronique) que l'administration pensait avoir parfait la démonstration de l'avantage effectif en faisant valoir que la création de la société luxembourgeoise était exclusivement motivée par la volonté de Mme Von Hoven de bénéficier de la loi locale luxembourgeoise sur l'impôt sur le revenu qui exonérait les plus-values de cessions de valeurs mobilières (et en prétendant qu'il fallait apprécier l'économie d'impôt réalisée par Mme Von Hoven en écartant non seulement la société luxembourgeoise interposée, mais également la convention de crédit conclue avec cette dernière). E. Cortot-Boucher soutient dans ses conclusions « qu'un tel amalgame ne peut pas être approuvé. Pour écarter cet autre acte, il aurait fallu que l'administration démontre que les critères de l'abus de droit étaient remplis pour la convention de prêt elle-même, c'est-à-dire qu'elle avait été passée dans un but exclusivement fiscal, aux fins de faire bénéficier Mme Von Hoven du régime d'imposition des avances en lieu et place de celui des distributions, contrairement à l'intention des auteurs des

28 CAA Marseille, 11 avr. 2017, n° 15MA02082, Von Hoven.

textes. ». Toujours selon les conclusions du rapporteur public, « le point de comparaison qui devrait être pris en compte pour apprécier si la requérante a bénéficié d'un avantage du fait de cette création serait constitué par une société française qui aurait conclu avec Mme Von Hoven une convention de prêt identique à celle [qui est litigieuse dans cette affaire]. Or dans une telle configuration la requérante n'aurait pas supporté une charge fiscale plus lourde. ». Autrement dit, même si le contribuable avait conclu la même convention directement avec l'EURL située en France, sans recours à la société étrangère (que l'administration souhaitait écarter), sa situation fiscale aurait été identique. Afin de comprendre le raisonnement du Conseil d'État, il est nécessaire de se rappeler que l'article 111, a du CGI permet de considérer comme revenus distribués, sauf preuve contraire, les sommes mises à la disposition des associés directement ou par personnes ou sociétés interposées à titre d'avances, de prêts ou d'acomptes. Cette présomption simple de distribution peut être en effet renversée en établissant la réalité de l'opération, notamment et comme c'est le cas en l'espèce, par l'existence d'une rémunération de l'emprunt ou encore la présence de clauses standard (par exemple en prévoyant des modalités précises de remboursement).

La question posée par l'affaire en cause était donc de savoir si la circonstance qu'un contribuable n'a pas vu sa charge fiscale modifiée en raison de la mise à l'écart par l'administration d'une opération dont elle met en exergue l'artificialité est ou non suffisante pour écarter la procédure de l'abus de droit prévue par l'article L. 64 du LPF.

Le Conseil d'État admet que l'abus de droit est écarté lorsque les opérations contestées par l'administration n'ont donné lieu à aucune économie d'impôts pour le contribuable. La question se pose à cet égard de l'existence d'une possible subsidiarité de la procédure de l'article L. 64 du LPF, qui ferait en sorte que l'abus de droit doive également être écarté lorsque l'administration a les moyens de redresser le contribuable sur un autre terrain.

♦ L'ABUS DE DROIT SUBORDONNÉ À L'EXISTENCE D'UN AVANTAGE FISCAL EFFECTIF

19. Le Conseil d'État a été amené à plusieurs reprises à rappeler qu'à défaut d'un avantage fiscal effectif tiré d'une opération contestée par l'administration fiscale, la procédure de répression des abus de droit doit être écartée. La décision commentée rappelle cette exigence, et illustre parfaitement le principe rappelé ci-dessus.

♦ L'exigence d'une condition pragmatique

20. Au cas particulier, le Conseil d'État a conclu « qu'il ne résulte pas de l'instruction que si la convention de crédit devait être regardée comme ayant été conclue par Mme Von Hoven directement avec l'EURL Bellevue et non avec la société luxembourgeoise, en raison du caractère artificiel de l'interposition de cette dernière invoqué par l'administration fiscale, Mme Von Hoven aurait été imposée en France au titre des sommes prêtées en application de cette convention » de sorte que « la circonstance que la société luxembourgeoise aurait été constituée dans un but exclusivement

fiscal, à la supposer établie, est sans incidence sur le caractère non imposable des sommes mises à disposition de Mme Von Hoven ».

Autrement dit, l'article L. 64 du LPF est inapplicable puisque le contribuable n'a pas tiré de l'opération litigieuse un avantage fiscal, c'est-à-dire une réduction de l'impôt normalement dû.

Ce faisant, le Conseil d'État demeure fidèle à sa jurisprudence passée.

Dans l'arrêt *Ravot* du 9 décembre 1992²⁹, la Haute assemblée semblait déjà indiquer que la preuve de l'abus de droit n'est pas apportée par l'administration dès lors que la taxe dont le contribuable aurait dû s'acquitter en l'absence des opérations litigieuses qu'il a réalisées, n'aurait été que faiblement inférieure au total formé par les taxes et les droits d'enregistrement payés effectivement par lui-même et d'autres contribuables à la suite de ces opérations litigieuses³⁰.

Quelques années plus tard, le Conseil d'État avait réaffirmé cette position de principe dans un arrêt important du 5 mars 2007, *SELARL Pharmacie des Chalonges*³¹. Dans l'affaire en cause, le contribuable avait réalisé des opérations en vue de leur faire produire certains effets, mais à la lecture des règles fiscales du droit commun, lesdites opérations ne pouvaient aboutir aux effets avantageux escomptés, de telle sorte qu'il suffisait pour l'administration d'opposer au contribuable lesdites règles de droit commun pour remettre en cause l'évitement fiscal ; ce qui par extension conduisait le Conseil d'État à énoncer que les opérations contestées n'avaient pas modifié la situation fiscale du contribuable³², et à statuer que « toutefois même lorsque le contribuable conclut un contrat dans l'unique but d'atténuer ses charges fiscales, celui-ci ne peut pas constituer un abus de droit [...] lorsque la charge fiscale de l'intéressé ne se trouve en réalité pas modifiée par cet acte ».

L'arrêt *Tomasina*³³ rendu quelques mois seulement après l'arrêt *SELARL Pharmacie des Chalonges* avait également réitéré l'exigence de l'existence d'un avantage fiscal effectif pour que l'administration puisse avec succès invoquer l'existence d'un abus de droit. Dans cette affaire, une personne physique qui détenait plus de 99% des parts d'une société anonyme, avait cédé à une société à responsabilité limitée qu'elle avait nouvellement créée, un peu plus de 10% de ses droits dans ladite société anonyme. Suite à cette cession, la société anonyme avait fusionné avec une autre société à responsabilité limitée avec un effet rétroactif antérieur à la cession des titres de la société anonyme par la personne physique. L'administration fiscale avait alors redressé le contribuable sur le terrain de l'abus de droit en estimant que l'opération avait un but

29 CE, 9 déc. 1992, n° 71859, *Ravot* : RJF 2/93 n° 207 ; BDCF 3/93 p. 82, concl. P. Martin.

30 Note ss CE, *Ravot*, préc.

31 CE, 5 mars 2007, n° 284457, *SELARL Pharmacie des Chalonges* : RJF 5/07, n° 600 ; BDCF 5/07, concl. P. Collin.

32 Note ss CE, *SELARL Pharmacie des Chalonges*, préc. : « Dans le présent litige, l'administration pouvait, sur le seul fondement des dispositions du 2 de l'article 38 du CGI, se borner à tirer les conséquences de la variation d'actif net entre l'ouverture et la clôture de l'exercice et imposer au taux normal au titre de l'année N+2 l'écart entre la valeur primitive du fonds de commerce et celle que lui reconnaissait l'acte rectificatif [...] »

33 CE, 10 juill. 2007, n° 294537, *Tomasina* : RJF 11/07, n° 131.

exclusivement fiscal en ce qu'elle avait permis à la personne physique d'échapper à la progressivité de l'impôt sur le revenu auquel elle aurait été assujettie en l'absence de cession anticipée, et de ne subir que l'imposition proportionnelle prévue à l'article 160 du CGI.

Le Conseil d'État avait toutefois rejeté la qualification de l'abus de droit en rappelant que l'article 160 du CGI prévoyait le report d'imposition de la plus-value réalisée en cas d'échange de droits sociaux résultant d'une opération de restructuration et que ces dispositions s'appliquaient également aux échanges avec soulte à condition que la soulte soit inférieure à 10% de la valeur nominale des titres reçus (avec imposition immédiate, toutefois, de la soulte reçue à un taux proportionnel de 16%). La Haute assemblée avait alors considéré que la circonstance que la soulte soit en l'espèce supérieure à 10% avait uniquement eu pour conséquence que la plus-value calculée hors soulte ne bénéficiait pas du report d'imposition, et non pas que cette plus-value pouvait être imposée dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers.

En estimant que la cession anticipée n'avait pas fait perdre à la somme reçue son caractère de plus-value, le Conseil d'État avait jugé que le contribuable n'avait pas commis d'abus de droit, considérant que si le contribuable n'avait pas cédé les titres de la société anonyme de manière anticipée, il aurait alors pu choisir de percevoir une soulte et ainsi de bénéficier du régime applicable à l'échange de droits sociaux en cas de fusion avec versement de soulte immédiatement imposable à l'impôt sur le revenu au taux de 16%. En conséquence, *in fine*, qu'il eût passé ou non l'acte de cession, la charge fiscale de l'intéressé n'aurait pas augmenté. Pour écarter la qualification de l'abus de droit, la Haute assemblée s'était ainsi reposée sur le fait que « le traité de fusion aurait pu prévoir le versement au profit des actionnaires de la société absorbée d'une soulte en numéraire qui aurait subi le même sort fiscal qu'une plus-value résultant de la cession de titres (*c'est-à-dire une imposition au taux proportionnel*), de sorte que l'opération n'avait pas conduit à des effets fiscaux très différents.³⁴ »

Le raisonnement du Conseil d'État pour apprécier l'avantage effectif dans cet arrêt est d'autant plus intéressant que les juges ne semblent pas se contenter de la comparaison de la situation fiscale du contribuable telle que déterminée en faisant abstraction des opérations contestées (charge fiscale en l'absence de l'opération de cession anticipée). En effet, **les juges comparent la situation fiscale qui a résulté des opérations litigieuses avec une situation théorique où le contribuable aurait accompli d'autres opérations admises par le droit fiscal et qui auraient abouti pour lui à la même charge fiscale** (versement d'une soulte pendant l'opération de fusion).

Enfin, dans un arrêt du 23 juillet 2012, *Bazin Faucon*³⁵ relatif à l'exonération de la plus-value de cession prévue par l'article 238 quaterdecies du CGI dans sa rédaction telle que résultant de la loi du 9 août 2004, l'espèce était singulière en ce que l'opération ayant donné lieu au redressement contesté était constituée d'une seule transaction qui était à la fois à l'origine

de l'avantage fiscal que l'administration estimait indu, et du revenu imposable que l'administration voulait taxer en ayant recours à l'article L. 64 du LPF. Après avoir rappelé la condition de l'existence d'un avantage fiscal telle qu'énoncée en 2007, le Conseil d'État avait estimé qu'en l'absence de l'opération litigieuse, le contribuable n'aurait supporté l'année en cause aucune charge fiscale au titre de l'imposition des plus-values. Ainsi, il n'était pas établi que la charge fiscale du contribuable aurait été modifiée par l'opération contestée, de sorte que l'administration ne pouvait fonder de suppléments d'impôt sur l'abus de droit.

♦ La démonstration rigoureuse de l'avantage fiscal effectif

21. Comme le remarquait déjà O. Fouquet dans son commentaire de l'arrêt *SELARL Pharmacie des Chalongs*, « *on ne voit pas pourquoi le juge aurait reconnu à l'administration le droit d'écarter, sur le terrain de l'abus de droit, une décision ou un acte qui n'a pas, même si le contribuable a cru le contraire, d'incidence fiscale*³⁶. Comment expliquer alors l'insistance de l'administration à redresser les contribuables en l'absence d'avantage fiscal, témoignée par les arrêts précités et la redondance prétorienne d'une telle solution ?

Dans la décision commentée, le Conseil d'État estime « *qu'il ne résulte pas de l'instruction que si la convention devait être regardée comme ayant été conclue par Mme Von Hoven directement avec l'EURL Bellevue et non avec la société (luxembourgeoise), en raison du caractère artificiel de l'interposition de cette dernière invoqué par l'administration fiscale, Mme B aurait été imposée en France [...] au titre des sommes qui lui ont été prêtées [...] dès lors que des avances octroyées à un associé par une société française dans le cadre d'une convention les liant par des obligations réciproques et prévoyant notamment la rémunération de ce prêt par un taux d'intérêt conforme à ceux du marché ainsi que des modalités précises de remboursement n'auraient pas été imposables sur le fondement du a de l'article 111 du code général des impôts* ».

Le Conseil d'État estime ainsi que l'opération transfrontalière ne présente pas un caractère abusif, puisque « *du point de vue de la fiscalité française, les relations de Mme Von Hoven avec la société luxembourgeoise ne donnaient pas lieu à une fiscalité plus avantageuse que les relations de Mme Von Hoven avec une société française* »³⁷. Au regard des faits de l'espèce, le Conseil d'État constate dans un premier temps que la convention de crédit a fait l'objet d'une rémunération et a été remboursée à échéance. De telles circonstances n'écartent pas pour autant le but exclusivement fiscal, ou en tout état de cause, ce n'est pas dans ce sens que se prononce le Conseil d'État. L'existence d'une réalité économique à l'opération de crédit permet au Conseil d'État de se placer sur le terrain de l'article 111, a du CGI pour affirmer que ses conditions n'étant pas réunies (puisque le contribuable apporte la preuve de la réalité du contrat), les sommes prêtées par la société luxembourgeoise

34 Concl. P. Collin ss CE, Tomasina, préc.

35 CE, 23 juill. 2012, n° 342017, *Bazin Faucon* : RJF 11/12 n° 1043.

36 O. Fouquet, Le caractère subsidiaire de l'abus de droit : RFP 2007, n° 6, comm. 95.

37 Note O. Fouquet ss CE, Von Hoven : Dr. fisc. 2019, n° 40, comm. 388.

ne peuvent être requalifiés en revenus distribués.

Au surplus, si l'avantage fiscal effectif ne peut être retenu grâce à une telle analyse, il résulte, à la lecture des faits, que Mme Von Hoven a bénéficié d'un report d'imposition, puisqu'elle n'a pas été imposée au titre de l'année au cours de laquelle elle a perçu les sommes au titre du prêt, mais six ans plus tard lorsqu'elle a effectivement perçu les dividendes qui ont permis de procéder à une compensation de sa créance et ainsi rembourser la société luxembourgeoise. L'interrogation sur le fait de savoir si ce report constitue un avantage fiscal en tant que tel peut être soulevée. O. Fouquet remarque que « la réponse est complexe car si l'on peut soutenir que Mme Von Hoven a différé son imposition, il résulte néanmoins de ce schéma que le contribuable a payé plus d'impôts sur le revenu qu'en l'absence de prêt puisqu'en fin de compte la société luxembourgeoise a versé au contribuable plus de dividendes pour rembourser non seulement le prêt, mais les intérêts, de sorte que l'assiette de l'impôt sur le revenu a été plus importante »³⁸.

La volonté de resserrer le champ d'application de l'abus de droit telle qu'elle ressort de la rigueur dont fait preuve le Conseil d'État dans la caractérisation de ses éléments constitutifs, pourrait-elle conduire à affirmer une subsidiarité procédurale de l'article L. 64 du LPF ?

♦ LA PROCÉDURE DE L'ABUS DE DROIT FISCAL, SUBSIDIARITÉ OU CHOIX DES ARMES ?

22. L'analyse de la jurisprudence ainsi que de la pratique du Comité consultatif pour la répression des abus de droit indique que lorsque le contribuable peut être redressé sur un autre terrain que l'abus de droit fiscal, le recours à l'article L. 64 du LPF a parfois été écarté, sans qu'il soit possible de conférer à une telle affirmation une portée générale.

♦ Une procédure subsidiaire et exclusive

23. Dans l'affaire *SELARL Pharmacie des Chalonges* précitée, le contribuable personne physique avait apporté un fonds de commerce à une société d'exercice libérale à responsabilité limitée. Quelques temps après, la société avait procédé à une réévaluation (à la hausse) de l'actif par un acte rectificatif d'apport en considérant que la valeur d'apport avait été minorée, puis elle avait cédé ce fonds de commerce. L'administration avait alors eu recours à la procédure de répression des abus de droit de l'article L. 64 du LPF, et recalculé la plus-value sur le fondement de la valeur initiale d'apport, estimant que l'acte rectificatif n'avait eu d'autre but que d'éluder l'impôt.

La Haute juridiction avait alors retenu « qu'en application du 2 de l'article 38 du code général des impôts, l'augmentation de la valeur de l'actif net de la société impliquée par la rectification effectuée en [N+2] du traité d'apport [effectué en N] n'a pu que majorer à due concurrence son bénéfice imposable au taux ordinaire de l'exercice en cours, dès lors que, d'une part, elle n'a correspondu à aucun supplément d'apport effectué au cours de cet exercice et que, d'autre part, quel que soit l'effet rétroactif que les parties à ce traité ont entendu lui conférer, cette rectification ne pouvait

en aucun cas conduire à modifier les éléments de détermination des résultats d'un exercice déjà clos ». Qu'ainsi « l'administration pouvait imposer au taux normal l'écart entre la valeur primitive du fonds de commerce et celle que lui reconnaissait l'acte rectificatif ; que par suite ce dernier ne pouvait être qualifié d'abus de droit. »

En d'autres termes, le Conseil d'État avait considéré que le contribuable, pouvant être redressé sur le terrain du droit commun sans avoir à réunir les conditions exigées par la procédure de répression des abus de droit et appliquer la procédure subséquente, l'administration n'avait pas le choix dans la manière de procéder, elle devait nécessairement redresser sur un terrain autre que celui de l'article L. 64 du LPF. Une telle compréhension de l'arrêt était confortée par la position du rapporteur public P. Collin, suivi par le Conseil d'État, et qui estimait que « l'administration n'avait nul besoin, dans cette espèce de recourir aux dispositions de l'article L. 64 du LPF pour justifier le redressement » car l'administration était en position de redresser la société en se bornant à tirer les conséquences de la variation d'actif net entre l'ouverture et la clôture de l'exercice, « et c'est à tort que l'administration a cru pouvoir emprunter la voie de l'abus de droit. »³⁹.

La jurisprudence postérieure à cet arrêt n'a plus été directement confrontée à des cas similaires, toutefois l'écho d'un tel principe a résonné avec davantage de sonorité du côté du Comité consultatif pour la répression des abus de droit (CCRAD). En effet, plusieurs avis du CCRAD indiquent que l'administration n'a pas le choix des armes et qu'elle doit recourir à la procédure de rectification de droit commun si elle en a la possibilité.

À titre d'exemple, dans une affaire de 2008, le Comité rapportait que « par une proposition de rectification du 17 mai 2005, l'administration a notifié l'EURL F, dans le cadre de la procédure de répression des abus de droit prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, un redressement remettant en cause cette exonération au motif que la révision du loyer intervenue en 2000 et ayant permis de passer sous le seuil d'imposition était dépourvue de toute justification économique et n'avait d'autre but que fiscal. Il ressort des éléments du dossier soumis au Comité et, en particulier des montants comptabilisés par l'EURL F, que celle-ci a perçu au cours de l'année de cession et au cours de l'année précédente, des recettes supérieures au seuil d'exonération prévu à l'article 151 septies précité. Dès lors, l'administration était fondée, de ce seul fait, à refuser à l'EURL F le bénéfice de ces dispositions et à soumettre à l'impôt la plus-value résultant de la procédure des abus de droit. »⁴⁰.

Plusieurs autres affaires du CCRAD vont dans ce sens⁴¹.

La conviction de cette subsidiarité peut sembler renforcée par le fait que le Comité de l'abus de droit fiscal dans sa composition actuelle (et suivi par l'administration) réitère cette position, en s'opposant à ce que la procédure de répression des abus de droit soit invoquée à l'encontre du contribuable, au motif que les conditions d'application d'un autre texte permettant à l'administration de redresser le contribuable

39 Concl. P. Collin ss CE, *SELARL Pharmacie des Chalonges*, préc.

40 Aff. n° 2008-16 (CCRAD, Rapp. 2008 : Dr. fisc. 2009, n° 28, étude 404).

41 Aff. n° 2005-18, n° 2005-19, n° 2005-20 (CCRAD, Rapp. 2006 : Dr. fisc. 2007, n° 19, étude 486). - Aff. n° 2005-14 (CCRAD, Rapp. 2006).

38 *Idem*.

étaient rassemblées.

Dans l'affaire 2016-18 du CADF⁴², une SCI ayant opté pour l'impôt sur les sociétés, avait acquis la totalité des titres d'une autre SCI également soumise à l'impôt sur les sociétés. La seconde SCI avait pour objet la sous location de l'unique bien immobilier qu'elle avait pris en crédit-bail avec option d'achat. Après avoir levé l'option, et cédé le bien immobilier au sous-locataire, la seconde SCI avait dégagé un bénéfice qu'elle avait alors distribué à son unique associé sous le régime des sociétés-mères. Suite à cela, ces deux SCI avaient acquis les titres d'une société à prépondérance immobilière à raison d'environ 82% pour la première et 18% pour la seconde. Puis, la première SCI avait cédé sa participation dans la seconde SCI à une société à responsabilité limitée, en dégageant une importante moins-value qu'elle avait déduite de la base imposable au taux de droit commun en application de l'article 219, I du CGI. L'administration fiscale s'était opposée à la déduction par la première SCI de la moins-value réalisée lors de la vente des titres de la seconde SCI, en considérant qu'elle avait fait une application littérale des dispositions relatives au régime des sociétés mères allant à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur et que le montage n'avait pas d'autres motifs que celui de dégager une perte fiscale lors de la constatation de la moins-value dès l'année suivant la distribution de dividende. Pour rejeter la qualification de l'abus de droit, après avoir rappelé le principe posé à l'article 219, I du CGI (i.e. la non application du régime du long terme aux plus-values de cession provenant de la cession de titres de sociétés à prépondérance immobilière non cotées), le Comité de l'abus de droit fiscal remarquait en l'espèce que les titres de la seconde SCI ne répondaient pas à la définition de titres de société à prépondérance immobilière non cotée telle que posée par l'article 219, I du CGI. Il en avait alors déduit que la moins-value de cession des titres de la seconde SCI, constatée dans la première SCI, aurait dû suivre le régime des moins-values à long terme. En conséquence de quoi, en l'absence d'avantage fiscal, le Comité avait émis l'avis que l'administration n'était pas fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal.

Comme nous le remarquons déjà, cet avis du CADF illustre assez clairement qu'un abus de droit ne saurait être retenu à l'encontre d'un contribuable si l'administration peut redresser, par simple application des règles d'assiette de droit commun, ce même contribuable, à raison d'un acte qu'il a commis⁴³.

♦ La portée incertaine de l'affirmation

24. Dans la décision *Établissements Beauvallet* de 1985⁴⁴, le Conseil d'État statuant sur la mise en œuvre du droit au report déficitaire ouvert par l'article 209 du CGI précisait sa subordination à la condition que la personne de l'exploitant et l'objet de l'entreprise soient restés les mêmes. Dans ses conclusions,

O. Fouquet précisait que la jurisprudence du Conseil permettait à l'administration fiscale « de faire l'économie du recours à la notion d'abus de droit [...] Mais rien ne lui interdisait en l'absence de changement d'objet social ou d'activité d'invoquer l'abus de droit pour s'opposer au report des déficits ou d'amortissements différés. »⁴⁵.

Bien que la décision soit antérieure à l'arrêt *SELARL Pharmacie des Chalonges* précité, une telle position n'est peut-être pas surprenante.

En effet, dans l'arrêt *SARL Garnier Choiseul Holding*⁴⁶ du 11 avril 2014, le rapporteur public F. Aladjidi se positionnait contre la subsidiarité de la procédure d'abus de droit. Rappelant la décision de 1985 et « la coexistence de deux terrains de redressement, dans un cas où l'administration avait soutenu, en vain, qu'une entreprise avait changé d'identité au sens de la jurisprudence précitée, [il soutenait que] que [l'administration] demeurait en droit d'invoquer un abus de droit ».

Cette position exprimée en faveur du « choix des armes » déséquilibre sans doute le dialogue entre les services fiscaux et le contribuable, mais semble respecter le principe selon lequel nul ne peut se prévaloir de sa propre turpitude. Suivant cette lecture, il ne serait pas possible au contribuable d'opposer à l'administration le défaut d'économie d'impôt réalisée consécutivement à une opération qui serait écartée par elle sur le terrain de l'abus de droit. En effet, « il ne semble pas qu'il faille écarter tout autre terrain de redressement alternatif à la procédure d'abus de droit avant d'admettre le recours à celle-ci. »⁴⁷.

C. ACARD ■

Droit pénal fiscal

25. Fraude fiscale - Convention judiciaire d'intérêt public - Le procureur de la République financier près le TGI de Paris et l'Agence française anticorruption ont publié des lignes directrices sur la mise en œuvre de la convention judiciaire d'intérêt public (CJIP). Après une première CJIP pour fraude fiscale conclue en juin 2019, une seconde CJIP a été conclue en septembre 2019 dans l'affaire *Google*.

PNF et AFA, Lignes directrices sur la mise en œuvre de la convention judiciaire d'intérêt public, 26 juin 2019 CJIP, 3 sept. 2019, n° PNF-15 162 000 335, SARL Google France et Google Ireland Limited

26. Le 12 septembre 2019, Monsieur le Président du tribunal de grande instance de Paris a ordonné la validation de la convention judiciaire d'intérêt public (CJIP) entre le Procureur de la République financier près du Tribunal de grande instance de Paris, d'une part, et les sociétés SARL Google France (GF) et Google Ireland Limited (GIL), d'autre part. La CJIP - inspirée du

42 CADF, aff. n° 2016-18 : Dr. fisc. 2017, n° 3, étude 50.

43 C. Acard, Fiscalité financière : Dr. fisc. 2017, n° 21, 318.

44 CE, 18 nov. 1985, n° 43321, *Établissements Beauvallet* : RJF 1/86 n° 31 ; Dr. fisc. 1986, n° 10, comm. 138, concl. O. Fouquet.

45 Concl. O. Fouquet ss CE, *Établissements Beauvallet*, préc.

46 CE, 11 avr. 2014, n° 352999, *Sté Garnier Choiseul Holding* : RJF 7/14, n° 709.

47 F. Aladjidi, concl. ss CE, *Sté Garnier Choiseul Holding*, préc.

« *deferred prosecution agreement* » américain - a été introduite en droit français par la loi du 9 décembre 2016, dite loi Sapin 2. Initialement réservée aux délits de corruption internationale, elle a été étendue à la fraude fiscale et au blanchiment de fraude fiscale par la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018⁴⁸. Le 26 juin 2019, le procureur de la République financier et l'Agence française anticorruption ont adopté des lignes directrices sur la mise en œuvre de cette convention. Ces lignes directrices ne visent pas expressément les CJIP en matière fiscale, mais elles sont publiées sur la même page Internet que les CJIP signées en matière fiscale. Le régime juridique des CJIP étant en tout état de cause commun, il semble possible d'en tirer certains enseignements.

Si plusieurs conventions ont déjà été conclues en matière de lutte contre la corruption, tel n'est pas encore le cas en matière fiscale. Une première convention signée avec la société Carmignac Gestion a été validée par le Président du TGI de Paris le 28 juin 2019 sans attirer l'attention du public. L'annonce de la **deuxième CJIP, conclue avec les sociétés du groupe Google**, a en revanche été très médiatisée. Un groupe mondialement connu, un contentieux devant le juge administratif ayant déjà fait couler beaucoup d'encre et une amende de 500 millions d'euros en ont certainement été la cause.

Juridiquement, cependant, **l'élément le plus intéressant de cette affaire tient à l'enchevêtrement de plusieurs procédures** (contrairement à l'affaire *Carmignac* dans laquelle la convention ne fait pas état d'une contestation de la rectification devant le juge administratif). La proposition de rectification initialement adressée par la DGFIP à la société GIL concernait les impôts (notamment l'IS) dus au titre des exercices 2005 à 2010, au motif que GIL disposait d'un établissement stable en France. Ce sont ces suppléments d'impôt qui ont été annulés en 2017 par le Tribunal administratif de Paris⁴⁹, dont la décision a été confirmée en 2019 par la Cour administrative d'appel de Paris⁵⁰. Aucune plainte pénale n'a été déposée par l'administration fiscale au titre de ces exercices.

Les exercices de 2011 à 2014 ont dû également faire l'objet d'une proposition de rectification ainsi que, cette fois, d'une plainte auprès du procureur de la République financier (par la suite étendue aux exercices 2015 et 2016). Le raisonnement de l'administration fiscale était alors le même que pour les exercices antérieurs (on peut d'ailleurs se demander, compte tenu de l'identité du raisonnement, pourquoi seuls les exercices 2011 à 2016 ont fait l'objet d'une plainte). Ainsi, dans sa plainte, le directeur régional des finances publiques d'Ile de France soutenait que GIL avait un établissement stable en France et que le défaut de déclaration des bénéfices de cet

établissement constituait une fraude fiscale.

Suite au refus des juges administratifs de reconnaître l'établissement stable de GIL en France au titre des exercices antérieurs, le procureur va opérer un changement du fondement de ses investigations. Il soutiendra désormais qu'au cours des exercices 2011 à 2016 la SARL GF aurait effectué des prestations non prévues par son contrat (en particulier la négociation des contrats avec d'éventuels clients) et que la rémunération versée par GIL à GF serait dès lors insuffisante au regard de l'article 57 du CGI. Cette insuffisance serait susceptible de caractériser une soustraction volontaire à l'établissement de l'impôt par dissimulation d'une partie de la base imposable et ainsi constituer une fraude fiscale.

Le changement de fondement a entraîné le changement de la personne du contribuable. C'est à GIL qu'il était reproché d'avoir un établissement stable en France, mais c'est GF qui était soupçonnée d'éluder l'impôt en violation des règles de prix de transfert. C'est GF, d'ailleurs, qui a signé, selon la CJIP, un « *accord avec l'administration fiscale portant sur les impôts sur les sociétés éludés, les intérêts de retard et les pénalités fiscales* ». Cette formulation ne permet pas de dire s'il s'agit d'une transaction fiscale ou d'un simple accord du contribuable à la proposition de rectification, même si la référence à une « signature » semble renvoyer plutôt à la première hypothèse.

L'analyse de la CJIP conclue avec les sociétés du groupe Google permet ainsi d'illustrer à la fois l'application des règles générales relatives à la CJIP, mais aussi l'articulation entre le contentieux administratif et la procédure pénale.

♦ Une illustration de l'application des règles générales relatives à la CJIP

27. Si la CJIP constitue une forme de transaction, il faut préciser sur quoi portent les concessions des parties. Le procureur de la République financier accepte de renoncer aux poursuites pénales en contrepartie de l'exécution par la personne morale d'un certain nombre d'obligations. La convention ne porte cependant que sur les obligations du contribuable. Celle du procureur résulte directement de la loi. L'article 41-1-2 du code de procédure pénale prévoit en effet que « *L'exécution des obligations prévues par la convention éteint l'action publique* ».

En matière fiscale, les obligations à la charge du contribuable dont l'exécution éteint l'action publique consistent essentiellement au paiement d'une amende (alors qu'en matière de lutte anti-corruption elles comprennent également un programme de mise en conformité). L'amende en question ne se confond pas avec les impôts éludés. Si ces derniers n'ont pas encore été payés par le contribuable, ils peuvent se rajouter au montant de l'amende au titre du préjudice subi par la victime (en l'espèce le Trésor public).

Les règles de calcul du montant théorique de l'amende sont prévues par la loi. Elle doit être proportionnée aux avantages tirés des manquements constatés, mais ne peut pas dépasser 30 % du chiffre d'affaires moyen annuel du contribuable, calculé sur les trois derniers chiffres d'affaires annuels

48 Alors qu'antérieurement, la possibilité de transaction était expressément exclue dès lors que l'administration fiscale « *envisageait de mettre en mouvement l'action publique* » (LPF, art. L. 247 dans sa version antérieure à la loi du 23 octobre 2018). À noter cependant, que la transaction ne peut toujours pas être conclue lorsque « *le contribuable met en œuvre des manœuvres dilatoires visant à nuire au bon déroulement du contrôle* ».

49 TA Paris, 12 juill. 2017, n° 1505178, Sté Google Ireland Ltd : RJF 11/17 n° 1100, en ce qui concerne l'impôt sur les sociétés.

50 CAA Paris, 25 avr. 2019, n° 17PA03067, Min. c/ Sté Google Ireland Ltd, concl. A. Mielnik-Meddah : FI 2-2019, n° 3, § 13 ; RJF 8-9/19 n° 835, en matière d'impôt sur les sociétés.

connus à la date du constat de ces manquements⁵¹. D'après les explications apportées par la circulaire de la Direction des affaires criminelles et des grâces du 31 janvier 2018, la première partie de ce texte fixe le point de départ du calcul de l'amende, qui correspond à un multiple (au moins deux) du montant des avantages tirés des manquements constatés. La seconde partie de ce texte fixe le plafond qui ne peut être dépassé et qui est donc égal à 30% du chiffre d'affaires moyen annuel.

L'affaire *Google* présente quelques particularités au regard de ces règles de calcul. D'une part, la société GIL n'a tiré aucun avantage des manquements reprochés à la société GF. D'autre part, si le montant d'avantages tirés par GF de ses manquements est bien précisé (189 millions d'euros d'impôts éludés⁵²), le procureur n'indique pas le coefficient multiplicateur retenu. Ceci est certainement dû au fait que la plafond (30 % du chiffre d'affaires moyen annuel de GF, soit 103 millions⁵³) est en l'espèce plus petit que le montant des avantages retirés. Aucun multiple ne peut donc lui être appliqué. Ce plafond doit, ensuite, être diminué du montant des pénalités fiscales acceptées par GF⁵⁴. Le plafond de GIL est en revanche bien plus important et s'élève à 8 milliards⁵⁵ d'euros.

Les lignes directrices de l'AFA et du PNF du 26 juin 2019 précisent divers autres éléments susceptibles d'être pris en compte dans la détermination du montant de l'amende. Parmi les circonstances susceptibles de jouer à la hausse, on peut noter l'avantage procuré par un gain de trésorerie du fait du paiement tardif de l'impôt, l'importance des sommes et la durée pendant laquelle l'impôt est soupçonné d'avoir été éludé. En revanche, la coopération de la part des contribuables au cours de l'enquête pénale est susceptible de minorer le montant de l'amende. Dans la présente affaire, la convention mentionne le règlement par GF de sa dette fiscale et la coopération de GF et GIL à l'enquête pénale, sans toutefois chiffrer l'impact de ces éléments. En revanche, les facteurs aggravants - l'importance des montants en jeu et la durée supposée des manquements - ont donné lieu à une pénalité complémentaire de 297 millions d'euros⁵⁶. Cette pénalité ne pouvait pas cependant être appliquée à GF compte tenu de son plafond très réduit. Elle sera donc entièrement mise à la charge de la société GIL. Ainsi, sur les 500 millions du montant total de l'amende, 453⁵⁷ sont mis à la charge de GIL. C'est elle qui permet donc à l'administration fiscale de récupérer un montant aussi important. Pourtant, ce n'est pas elle qui a manqué aux règles de prix de transfert et elle n'a retiré aucun avantage de ce manquement. On peut supposer qu'elle devait risquer la qualification de complice (voire de co-auteur) de la fraude fiscale, ce qui justifierait sa participation à la convention, mais cet élément n'est pas précisé dans la convention.

28. Si la CJIP n'emporte pas reconnaissance de culpabilité et mention dans le casier judiciaire⁵⁸, l'amende d'intérêt public semble être traitée comme une sanction pénale. Dans ce contexte, difficile de ne pas se poser la question de l'articulation de cette procédure avec le contentieux administratif.

♦ La délicate articulation entre contentieux administratif et contentieux pénal

29. Le traitement de l'amende d'intérêt public en tant qu'une sanction pénale se manifeste par l'application de la réserve du Conseil constitutionnel concernant le plafond fixé en cas de cumul des sanctions fiscales et pénales. Dans la convention, le montant des pénalités fiscales éventuellement acceptées par le contribuable est ainsi déduit du montant maximal théorique de l'amende en question.

Dans ce contexte, **comment apprécier la portée de la réserve d'interprétation du Conseil constitutionnel⁵⁹ selon laquelle une décharge définitive d'un contribuable pour un motif de fond empêche toute condamnation en matière pénale ?** On peut tout d'abord se poser la question de l'application de cette réserve en matière de transaction pénale. Elle vise en effet à empêcher, dans certains cas, une condamnation pour fraude fiscale. Or la transaction n'est justement pas une condamnation, quelle que soit la nature d'amende due. Cependant, la transaction est un contrat synallagmatique qui suppose des concessions des deux parties⁶⁰. Or si la condamnation pour fraude fiscale est impossible, quelle serait la concession de la part du procureur ? Ce cas n'est pas expressément envisagé par l'article 41-1-2 du code de procédure pénale, qui indique que la CJIP n'est possible que « *tant que l'action publique n'a pas été mise en mouvement* ». Il nous semble que la CJIP doit être impossible à conclure dans la situation où l'action publique ne peut plus être mise en mouvement.

Mais dans quels cas la décharge par le juge de l'impôt s'opposerait effectivement aux condamnations ultérieures et donc priverait de fondement toute transaction ? Quelle doit être en particulier la portée de l'identité entre les deux procédures, administrative et pénale ? La décision devenue définitive qui annule pour un motif de fond les impositions au titre de certains exercices, empêche-t-elle une condamnation pénale au titre d'autres exercices, lorsque les faits reprochés au contribuable sont les mêmes et que la loi applicable n'a pas changé ? Que se passe-t-il également lorsque la décision devenue définitive annule les impositions pour un motif de fond, mais que le procureur change le fondement légal de ses poursuites ? Il pourrait sembler logique dans ce dernier cas de permettre une condamnation pour fraude fiscale, puisque le caractère infondé de l'impôt n'a pas été attesté par le juge de l'impôt sur le fondement concerné. Cependant, une telle

51 Art. 41-1-2, I, 1° du code de procédure pénale.

52 189 528 428 € selon la CJIP.

53 103 587 237 € selon la CJIP.

54 Ce qui aboutit à fixer le plafond de l'amende pour GF à 46 728 709 € selon la CJIP (103 587 237 – 56 858 528)

55 8 105 096 700 € selon la CJIP.

56 297 363 785 € selon la CJIP.

57 453 271 291 € selon la CJIP.

58 Selon l'article 41-1-2, II, al. 4 et 5 du code de procédure pénale, « *L'ordonnance de validation n'emporte pas déclaration de culpabilité et n'a ni la nature ni les effets d'un jugement de condamnation.*

La convention judiciaire d'intérêt public n'est pas inscrite au bulletin n° 1 du casier judiciaire ».

59 CC, 24 juin 2016, n° 2016-546 QPC, Jérôme C., § 13.

60 C. civ., art. 2044.

interprétation priverait le contribuable d'importantes garanties. La décision du juge administratif étant devenue définitive, il est impossible au contribuable de démontrer le caractère infondé de la nouvelle base légale. Enfin, il reste une dernière question : la décharge prononcée dans une affaire impliquant une société membre d'un groupe peut-elle protéger d'autres contribuables concernés par les mêmes faits (les autres sociétés du groupe ou encore leurs dirigeants⁶¹) ? La portée de la réserve du Conseil constitutionnel peut donc être variable selon les réponses qui seront apportées à ces questions.

P. KOURALEVA-CAZALS ■

30. Blanchiment de fraude fiscale - Nature de l'infraction - Point de départ du délai de prescription de l'action publique - Assiette de l'amende proportionnelle - La Cour de cassation précise que le blanchiment de fraude fiscale est une infraction instantanée, pour laquelle le délai de prescription de l'action publique court à compter du jour où elle est commise, sauf lorsqu'elle revêt un caractère occulte par nature, et qui est passible d'une amende proportionnelle assise sur le montant des droits éludés.

Cass. crim., 11 sept. 2009, n° 18-81.040 (arrêt n° 1177) (V. annexe 5)

Cass. crim., 11 sept. 2009, n° 18-83.484 (arrêt n° 1178) (V. annexe 6)

31. L'article 324-1 du code pénal définit le délit de blanchiment comme le fait de faciliter par tout moyen la justification mensongère de l'origine des biens ou des revenus de l'auteur d'un crime ou d'un délit ayant procuré à celui-ci un profit direct ou indirect (1^{er} alinéa), ou comme le fait d'apporter un concours à une opération de placement, de dissimulation ou de conversion du produit direct ou indirect d'un crime ou d'un délit (2^e alinéa).

La Cour de cassation déduit de ces dispositions que **le blanchiment est une infraction instantanée, qui s'exécute en un trait de temps, et non une infraction continue dans le temps**. Cette solution a une incidence directe sur le point du départ du délai de prescription : le délai de prescription court en effet en principe à compter du jour où l'action a été commise pour les infractions instantanées⁶² et à compter de celui où elle a pris fin pour les infractions continues.

Toutefois, le point de départ du délai de prescription peut être reporté au jour auquel l'infraction a pu être constatée dans des conditions permettant l'exercice de l'action publique lorsqu'elle revêt un caractère occulte par nature⁶³.

32. Dans les deux arrêts frappés de pourvoi, la cour d'appel de Paris avait considéré à tort que le délit de blanchiment

constituait une infraction continue.

Dans la première affaire (n° 18-81.040), la chambre criminelle a cassé l'arrêt attaqué pour ce motif. La question lui étant posée pour la première fois, elle a en outre pris le soin de répondre au moyen relatif à **l'assiette du calcul de l'amende proportionnelle** sanctionnant le délit de blanchiment de fraude fiscale, précisant qu'en vertu de l'article 324-1, 2^e alinéa du code pénal, cette assiette ne pouvait être **constituée que du montant de l'impôt éludé du fait du blanchiment, et non du montant des sommes imposables dissimulées**. Ce motif justifiait lui aussi la cassation de l'arrêt attaqué.

Dans la seconde affaire (n° 18-83.484), la chambre criminelle a en revanche rejeté le pourvoi dirigé contre l'arrêt par lequel la cour d'appel avait pourtant également jugé à tort que le délit de blanchiment constituait une infraction continue. À la différence des cas dans lesquels le blanchiment porte sur le placement ou la conversion du produit direct ou indirect d'un crime ou d'un délit, elle a en effet relevé que **lorsqu'il consiste à faciliter la justification de l'origine mensongère de biens ou de revenus ou à apporter son concours à une opération de dissimulation du produit direct ou indirect d'un tel crime ou délit, le blanchiment est une infraction occulte par nature**, de sorte que le délai de prescription ne court qu'à compter du jour où elle a pu être constatée dans des conditions permettant la mise en mouvement ou l'exercice de l'action publique.

A. ILJIC ■

Sanctions

33. La chambre criminelle de la Cour de cassation a rendu plusieurs arrêts importants le 11 septembre 2019. S'ils ne se rapportent pas spécifiquement à la fiscalité internationale, il apparaît utile, eu égard aux importantes précisions voire innovations jurisprudentielles qu'ils apportent sur la problématique du cumul des sanctions administratives et pénales telle qu'elle est abordée par le juge judiciaire, d'en présenter les principaux enseignements.

34. Fraude fiscale - Cumul des sanctions administratives et pénales - Constitution - Nécessité des délits et des peines - Proportionnalité des peines - La Cour de cassation tire les conséquences des réserves d'interprétation émises par le Conseil constitutionnel s'agissant du cumul de sanctions fiscales et pénales.

Cass. crim., 11 sept. 2009, n° 18-81.980 (arrêt n° 1174) (V. annexe 7)

Cass. crim., 11 sept. 2009, n° 18-82.430 (arrêt n° 1176) (V. annexe 8)

Cass. crim., 11 sept. 2009, n° 18-81.040 (arrêt n° 1177) (V. annexe 5)

Cass. crim., 11 sept. 2009, n° 18-84.144 (arrêt n° 1179) (V. annexe 9)

61 À noter que la CJIP signée par la personne morale n'éteint pas les actions individuelles contre ses dirigeants, qui pourraient toujours être accusés, par exemple, de complicité de fraude fiscale.

62 Art. 8 du code de procédure pénale.

63 Cass. crim., 8 févr. 2006, n° 05-80.301 : Bull. crim. n° 34. - Art. 9-1 du code de procédure pénale dans sa rédaction issue de la loi n° 2017-242 du 27 février 2017.

35. En droit interne, plusieurs décisions du Conseil constitutionnel ont précisé l'encadrement, au regard des principes résultant des articles 8 et 13 de la Déclaration de 1789, d'un cumul des sanctions administratives et pénales instituées, les premières par les articles 1728 et 1729 du CGI, et les secondes par l'article 1741 du même code, en cas d'omission volontaire de déclaration dans les délais prescrits ou d'insuffisance volontaire de déclaration⁶⁴.

Le Conseil constitutionnel avait alors subordonné le brevet de conformité à la Constitution des dispositions critiquées à plusieurs réserves d'interprétation. D'une part, il a jugé que l'article 1741 du CGI ne saurait, sans méconnaître le principe de nécessité des délits, permettre qu'un contribuable qui a été déchargé de l'impôt par une décision juridictionnelle devenue définitive pour un motif de fond puisse être condamné pour fraude fiscale - ce que nous désignerons ensuite, par commodité, par l'expression « **première réserve** ».

D'autre part, le Conseil constitutionnel a considéré que le principe de nécessité des délits et des peines impose que l'article 1741 ne s'applique qu'aux « *cas les plus graves de dissimulation frauduleuse de sommes soumises à l'impôt* », cette gravité pouvant résulter « *du montant des droits fraudés, de la nature des agissements de la personne poursuivie ou des circonstances de leur intervention* ». Il en a déduit qu'un cumul des sanctions prévues aux articles, selon les cas, 1728 ou 1729 et à l'article 1741 du CGI ne pouvait concerner que les contribuables auteurs des manquements les plus graves (« **deuxième réserve** »).

Enfin, le Conseil constitutionnel a précisé que, si l'éventualité que deux procédures soient engagées peut conduire à un cumul de sanctions, le principe de proportionnalité implique qu'en tout état de cause le montant global des sanctions éventuellement prononcées ne dépasse pas le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues (« **troisième réserve** »).

♦ Sur le sursis à statuer du juge pénal en cas de contentieux pendant devant le juge de l'impôt (première réserve)

36. La première réserve, en vertu de laquelle le juge pénal ne saurait condamner pour fraude fiscale un contribuable que le juge de l'impôt aurait déchargé pour un motif de fond par une décision devenue définitive, ne comporte aucune énonciation quant à un éventuel sursis à statuer du juge pénal en cas de contentieux pendant devant le juge de l'impôt.

En tant que telle, cette réserve n'implique donc aucune obligation de cette sorte : si le Conseil constitutionnel avait entendu contraindre le juge pénal à attendre l'issue du contentieux fiscal, il l'aurait expressément jugé ; or il n'a rien fait de tel. Le juge pénal peut donc toujours se prononcer le premier.

Toutefois, le fondement sur lequel la Cour de cassation faisait reposer auparavant son refus de tout sursis à statuer du juge pénal dans l'attente de la décision définitive du juge de l'impôt - à savoir, l'absence d'autorité de la chose jugée par le second à l'égard du premier, dont il résulte que l'existence d'une décision définitive du juge fiscal déchargeant

le contribuable de toute imposition ne dispense pas le juge répressif de rechercher si ce prévenu s'est soustrait ou a tenté de se soustraire à l'établissement ou au paiement de l'impôt⁶⁵ - se trouvait fragilisé par la réserve d'interprétation du Conseil constitutionnel. Si cette réserve ne nous paraît, à proprement parler, pas avoir eu pour objet de conférer aux décisions du juge de l'impôt une autorité absolue de la chose jugée à l'égard du juge répressif, les effets en sont proches et les exigences qu'elle a dégagées du principe de nécessité des délits conduisaient dès lors nécessairement à un réexamen de cette jurisprudence.

Une bonne justice appelait en effet, au regard de cette réserve, à limiter le risque de contrariété de décisions susceptible de naître d'une condamnation du juge pénal intervenue sans attendre l'issue du contentieux devant le juge de l'impôt. Rappelons en effet que seule est revêtue d'une autorité absolue de la chose jugée s'imposant au juge de l'impôt la constatation matérielle des faits mentionnés dans la décision (définitive) du juge répressif et qui sont le support nécessaire du dispositif : les qualifications retenues par ces décisions ne s'imposent pas, en revanche, au juge de l'impôt. Et cette autorité ne saurait, par ailleurs, s'attacher aux motifs d'un jugement de relaxe tirés de ce que les faits reprochés ne sont pas établis ou de ce qu'un doute subsiste sur leur réalité⁶⁶. Il peut ainsi arriver qu'un contribuable ayant été condamné pour fraude fiscale se trouve ensuite déchargé au fond par le juge de l'impôt.

Il ne pouvait toutefois être question de faire de ce sur-sis une obligation générale pour le juge pénal au seul motif qu'un prévenu justifie qu'un contentieux est pendant devant le juge de l'impôt, eu égard à l'office du juge répressif et à ses pouvoirs - tout comme, au demeurant, aux exigences conventionnelles de délai raisonnable du procès rappelées par la Cour de cassation.

37. Aussi, opérant un revirement jurisprudentiel, la chambre criminelle a jugé, dans son arrêt n° 1174 du 11 septembre 2019 (pourvoi n° 18-81.980), que si le sursis à statuer doit, loin d'être systématique en cas de saisine du juge de l'impôt, rester exceptionnel eu égard au principe de plénitude de juridiction du juge pénal, il n'est aujourd'hui plus exclu. L'arrêt parvient ainsi à la solution d'équilibre suivante : « *même lorsque le prévenu de fraude fiscale justifie de l'existence d'une procédure pendante devant le juge de l'impôt tendant à une décharge de l'imposition pour un motif de fond, le juge pénal n'est pas tenu de surseoir à statuer jusqu'à ce qu'une décision définitive du juge de l'impôt soit intervenue. Par exception, il peut prononcer, dans l'exercice de son pouvoir souverain, le sursis à statuer en cas de risque sérieux de contrariété de décisions, notamment en présence d'une décision non définitive déchargeant le prévenu de l'impôt pour un motif de fond. Dans tous les cas, le juge saisi d'une demande de sursis à statuer doit spécialement motiver sa décision.* »

Soulignons que cette jurisprudence ne trouvera pas à s'appliquer en cas de simple décharge de la seule pénalité fiscale,

64 CC, 24 juin 2016, n° 2016-545 QPC et 2016-546 QPC. - CC, 22 juill. 2016, n° 2016-556 QPC. - CC, 23 nov. 2018, n° 2018-745 QPC.

65 Cass. crim., 11 janv. 2006, n° 05-82.674 : Bull. crim. 2006, n° 16.

66 V., pour un rappel de ces principes, CE, sect., 16 févr. 2018, n° 395371.

sans décharge des droits au principal, ni en cas de décharge de ces droits pour vice de procédure.

♦ **Sur l'application de l'article 1741 du CGI aux seuls cas les plus graves d'omission ou d'insuffisance déclarative volontaire (deuxième réserve)**

38. S'agissant ensuite de la deuxième réserve, selon laquelle les dispositions pénales de l'article 1741 du CGI ne sauraient s'appliquer qu'aux cas les plus graves d'omission ou d'insuffisance déclarative volontaire, la chambre criminelle a constaté qu'elle supposait désormais la **vérification par le juge répressif, après avoir caractérisé le délit reproché mais avant de prononcer une sanction pénale, de la gravité suffisante du manquement** au regard des critères généraux fixés par le Conseil constitutionnel.

Si la gravité des faits est prise en considération par l'administration fiscale lorsqu'elle dépose plainte après avis conforme de la Commission des infractions fiscales puis par le ministère public lorsqu'il décide d'engager les poursuites, il incombe ainsi néanmoins à la juridiction de jugement, devant laquelle un débat contradictoire peut s'engager, de s'assurer de cette gravité. Cette dernière ne saurait donc automatiquement résulter de la seule mise en mouvement de l'action publique. Elle ne constitue pas davantage une condition de recevabilité de cette action, mais est en revanche une condition nécessaire à l'entrée en condamnation. Dès lors que le prévenu justifie avoir fait l'objet, à titre personnel, d'une sanction fiscale pour les mêmes faits, et lorsque le juge répressif a caractérisé la commission d'une infraction au regard de l'article 1741, il doit ensuite, le cas échéant d'office, vérifier le degré de gravité du manquement. Le juge est tenu de motiver sa décision sur ce point.

39. Ainsi, dans l'affaire n° 18-81.980 (arrêt n° 1174), a été regardée comme présentant une telle gravité la réitération de faits d'omission déclarative sur une longue période (cinq années), au sujet desquels l'administration fiscale avait pris le soin, à maintes reprises, de rappeler aux prévenus leurs obligations déclaratives, et alors que l'un de ces prévenus avait la qualité d'élu de la République impliquant un devoir particulier d'exemplarité.

Dans l'affaire n° 18-81.040 (arrêt n° 1177), la Cour de cassation a constaté qu'une cour d'appel avait, pour caractériser la gravité des faits, retenu à tort l'absence de justification de l'origine des fonds non déclarés et le comportement du prévenu postérieurement à la fraude. Cette erreur n'a toutefois pas justifié l'annulation de l'arrêt dès lors que le juge de cassation était en mesure de s'assurer de la gravité des faits retenus à l'encontre du prévenu tenant à la circonstance du recours à des intermédiaires établis à l'étranger et au montant des droits éludés.

Enfin, dans l'affaire n° 18-84.144 (arrêt n° 1179), dans laquelle une cour avait, alors que la prévenue faisait valoir qu'elle avait fait l'objet d'une pénalité fiscale sur le fondement de l'article 1729 du CGI, omis de rechercher, préalablement au prononcé de toute peine de nature à réprimer les faits commis, si la répression pénale était justifiée au regard de

la gravité des faits retenus et avait ainsi méconnu la portée de la réserve d'interprétation du Conseil constitutionnel, la Cour de cassation a jugé que l'arrêt n'encourait, là encore, pas la censure, dès lors qu'elle a pu, au regard des éléments de fait souverainement constatés par la cour d'appel, s'assurer de la gravité des faits retenus à l'encontre de la prévenue. Cette gravité tenait, en l'espèce, au montant des droits éludés et à l'existence de manœuvres de dissimulation des sommes sujettes à l'impôt ayant consisté à transférer les fonds avec rapidité, avant toute approbation des associés de la SCI, sur les comptes de la prévenue, puis sur le contrat d'assurance vie souscrit à son nom.

♦ **Sur le montant global des sanctions prononcées (troisième réserve)**

40. Enfin, en ce qui concerne la troisième réserve, portant sur la proportionnalité de la peine prononcée en cas de cumul des sanctions pénales et fiscales et imposant que le montant global des sanctions éventuellement prononcées ne dépasse pas le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues, la Cour de cassation juge, logiquement, que **cette réserve reposant sur une comparaison des maximums des sanctions encourues ne peut concerner que des sanctions de même nature**. Elle ne saurait dès lors trouver à s'appliquer lorsque le juge répressif n'inflige aucune amende pénale mais condamne les intéressés à des peines d'emprisonnement ou d'inéligibilité [affaires n° 18-81.980 (arrêt n° 1174) et n° 18-82.430 (arrêt n° 1176)].

E. BOKDAM-TOGNETTI ■

41. Fraude fiscale - Cumul de sanctions administratives et pénales - Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme (protocole n° 7, art. 4) - Règle ne bis in idem - Office du juge - Appréciation de la validité de la réserve émise par un État (non) - La Cour de cassation juge, à propos de la règle *ne bis in idem* prévue par la Convention EDH, qu'il revient au juge judiciaire d'interpréter et d'appliquer les traités internationaux dont les stipulations sont invoquées devant lui en donnant leur plein effet aux réserves par lesquelles les États visent à exclure ou modifier l'effet juridique de certaines clauses, qui s'incorporent à ces derniers, sans se prononcer sur la validité de ces réserves.

Cass. crim., 11 sept. 2009, n° 18-81.067 (arrêt n° 1175) (V. annexe 10)

Cass. crim., 11 sept. 2009, n° 18-82.430 (arrêt n° 1176) (V. annexe 8)

42. L'article 4 du protocole n° 7 à la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, qui dispose que « *Nul ne peut être poursuivi ou puni pénalement par les juridictions du même État en raison d'une infraction pour laquelle il a déjà été acquitté ou condamné par*

un jugement définitif conformément à la loi et à la procédure pénale de cet État », a fait l'objet de la part de la France d'une réserve limitant son application aux infractions relevant en droit français de la compétence des tribunaux statuant en matière pénale. Il n'interdit donc pas le prononcé de sanctions administratives parallèlement aux décisions définitives prononcées par le juge répressif⁶⁷.

Il est vrai que par son arrêt *Grande Stevens c/ Italie*⁶⁸, la Cour européenne des droits de l'homme a remis en cause la validité de la réserve italienne précisant que les articles 2 à 4 du protocole n° 7 ne trouvaient à s'appliquer qu'aux infractions, procédures et décisions qualifiées de pénales par la loi italienne, sans invoquer ni mentionner les dispositions spécifiques de l'ordre juridique italien excluant des infractions ou des procédures du champ d'application de ces articles.

Mais la Cour de Strasbourg ne s'est pas prononcée à ce jour sur la validité de la réserve française, et la Cour de cassation juge de manière constante qu'il revient au juge judiciaire d'interpréter et d'appliquer les traités internationaux dont les stipulations sont invoquées devant lui en donnant leur plein effet aux réserves par lesquelles les États visent à exclure ou modifier l'effet juridique de certaines clauses, qui s'incorporent à ces derniers⁶⁹.

La jurisprudence judiciaire selon laquelle les États adhérents à la Convention sont tenus de respecter les décisions de la CEDH sans attendre d'être attaqués devant elle ou d'avoir modifié leur législation⁷⁰ ne vaut que lorsqu'est en cause l'interprétation de la portée des droits protégés par la Convention, mais non lorsqu'il s'agit de déterminer, de manière préalable, l'étendue des engagements pris par l'État. La Cour de Strasbourg elle-même ne se reconnaît d'ailleurs compétente pour apprécier la validité des réserves émises par les États que sur le fondement des dispositions spécifiques des articles 19 et 32 de la Convention.

43. C'est ce qu'a rappelé la Cour de cassation dans deux arrêts du 11 septembre 2019, concernant des pourvois par lesquels les requérants, poursuivis pour fraude fiscale, se prévalaient de la règle *ne bis in idem* en faisant valoir que la réserve émise par la France au sujet de l'article 4 du protocole n° 7 n'était pas valide au regard du droit conventionnel. Faisant application des principes rappelés ci-dessus, la chambre criminelle de la Cour de cassation a refusé de faire droit aux moyens dirigés contre les arrêts de cour écartant la critique présentée par les requérants sur le terrain conventionnel sans se prononcer sur la validité de la réserve française.

Cette position a le mérite de la **cohérence avec la jurisprudence récente du Conseil d'État** qui, réuni en formation solennelle d'Assemblée du contentieux, a jugé de manière générale, mais dans une affaire dans laquelle était justement

en cause l'article 4 du protocole n° 7, que lorsqu'un traité ou un accord a fait l'objet de réserves, visant, pour l'État qui exprime son consentement à être lié par cet engagement, à exclure ou à modifier l'effet juridique de certaines de ses clauses dans leur application à son endroit, il incombe au juge administratif, après s'être assuré qu'elles ont fait l'objet des mêmes mesures de publicité que ce traité ou cet accord, de faire application du texte international en tenant compte de ces réserves. Il a précisé que de telles réserves définissant la portée de l'engagement que l'État a entendu souscrire et n'étant pas détachables de la conduite des relations internationales, il n'appartenait pas au juge administratif d'en apprécier la validité⁷¹.

A. ILJIC ■

44. À NOTER

> Activité occulte - Dispense de mise en demeure de déclarer (régime ancien) - Articulation entre pénalité pour manquement délibéré et pénalité pour activité occulte - La CAA de Paris juge, pour l'application de l'ancien article L. 66 du LPF, que lorsqu'une entreprise s'était fait connaître d'un centre de formalité des entreprises, l'administration était tenue d'adresser à la société une mise en demeure de régulariser sa situation préalablement à la mise en œuvre de la procédure de taxation d'office. Par ailleurs, elle annule des majorations pour manquement délibéré qui s'étaient substituées aux à une pénalité pour activité occulte mais sans changement de motivation.

CAA Paris, 9^e ch., 13 juin 2019, n° 18PA01239, Sté Lofta (V. annexe 11)

Sur la dispense de mise en demeure de déclarer - Une société dont le siège social est situé au Luxembourg et qui a pour activité l'acquisition, la vente, la détention et la location d'immeubles, a, le 10 juillet 2006, effectué une déclaration d'inscription à la TVA auprès de la Direction des résidents de l'étranger et des services généraux de la Direction générale des impôts. En 2009, cette société fait l'objet de procédures de visite et de saisie puis d'une vérification de comptabilité à l'issue de laquelle l'administration fiscale, estimant que la société dispose d'un établissement stable en France, lui notifie, sur le fondement de l'article L. 66 du LPF par application d'une procédure de taxation d'office, des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés.

La société fait valoir que la procédure de taxation d'office mise en œuvre par l'administration est irrégulière, dès lors que l'administration ne l'a pas mise en demeure de régulariser sa situation en méconnaissance du premier alinéa de l'article L. 68 du LPF. Dans un premier arrêt du 15 juin 2016, la Cour administrative d'appel de Paris écarte cet argument mais, saisi d'un pourvoi en cassation contre cet arrêt, le Conseil d'État par une décision du 4 avril 2018⁷², censure la position des juges du fond.

67 Cass. crim., 20 juin 1996, n° 94-85.796 : Bull. crim. 1996 n° 268. - Cass. crim., 4 juin 1998, n° 97-80.620 : Bull. crim. 1998, n° 186. - Et plus récemment Cass. crim., 22 févr. 2017, n° 14-82.526 : Bull. crim. 2017 n° 49.

68 CEDH, 4 mars 2014, n° 18640/10, 18647/10, 18663/10 18668/10 et 18698/10, *Grande Stevens c/ Italie*.

69 En ce sens, par ex., Cass. crim., 15 janv. 2014, n° 13-84.778 : Bull. crim. 2014 n° 11.

70 Cass., ass. plén., 15 avr. 2011, n° 10-17.049 : Bull. crim. 2011, n° 1.

71 CE. ass., 12 oct. 2018, n° 408567, SARL Super Coiffeur, concl. C. Touboul : FI 1-2019, n° 2, § 42, comm. E. Crépey.

72 CE, 4 avr. 2018, n° 402426, Sté Lofta : RJF 7/18 n° 777, concl. E. Cortot-Boucher C 777.

En effet, conformément à la décision *Robaglia* du 3 juillet 2009⁷³, la Haute assemblée juge que l'article L. 68 ne dispense pas l'administration fiscale d'envoyer une mise en demeure au contribuable qui s'est fait connaître d'un centre de formalités des entreprises quand bien même la déclaration d'activité qu'il avait alors souscrit comporte des erreurs ou des omissions « notamment en ce qui concerne la date à laquelle l'activité a débuté ou les conditions réelles dans lesquelles elle a été exercée, le cas échéant à partir d'un établissement stable, mentionne l'adresse à laquelle le contribuable peut être joint et l'activité industrielle, commerciale ou artisanale dont les bénéfices font l'objet du redressement ».

C'est ainsi que si la société n'avait, dans les délais légaux, déposé aucune déclaration à l'impôt sur les sociétés au titre des exercices en litige, elle avait en revanche déclaré dès 2006 à l'administration fiscale l'activité de marchand de biens qu'elle exerçait en France, en mentionnant l'adresse à laquelle elle pouvait être jointe. Le Conseil d'État en conclut qu'« alors même que la TVA était alors déclarée à titre d'activité exercée depuis son siège social du Luxembourg, la société [...] doit être regardée comme s'étant, antérieurement à la proposition de rectification du 30 novembre 2009, fait connaître à un centre de formalité des entreprises, au sens des dispositions de l'article L. 68 du livre des procédures fiscales ».

Se prononçant à nouveau sur ce litige après cassation, la Cour de Paris par l'arrêt commenté tire les conséquences de la décision de cassation du Conseil d'État en jugeant que, dès lors que la société s'était ainsi « fait connaître » d'un centre de formalité des entreprises, l'administration était tenue d'adresser à la société une mise en demeure de régulariser sa situation préalablement à la mise en œuvre de la procédure de taxation d'office. La société ayant ainsi été privée d'une garantie, la cour lui accorde la décharge des impositions et pénalités auxquelles elle a été assujettie.

Rappelons toutefois que **cette solution a été rendue sous l'empire de la rédaction du 3^e du 2^e alinéa de l'article L. 68 du LPF antérieure à sa modification par l'article 50 de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013** relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière qui n'autorisait l'administration à se dispenser d'une mise en demeure que lorsque le contribuable « ne s'est pas fait connaître d'un centre de formalités des entreprises ou du greffe du tribunal de commerce ».

Dans leur rédaction issue de la loi de 2013, ces dispositions dispensent désormais l'administration de procéder à une mise en demeure « si le contribuable s'est livré à une activité occulte, au sens du troisième alinéa de l'article L. 169 ». Cette modification rédactionnelle aligne ainsi le texte de l'article L. 68 du LPF sur la formulation retenue pour la définition d'une activité occulte par l'article L. 169 du LPF qui prévoit que « l'activité occulte est réputée exercée lorsque le contribuable ou la personne morale mentionnée à la première phrase du présent alinéa n'a pas déposé dans le délai légal les déclarations qu'il était tenu de souscrire et [...] n'a pas fait connaître son activité à un centre de formalités des entreprises ou au greffe du tribunal de commerce [...] ».

Cette formulation différente qui fait référence non pas, comme dans la rédaction antérieure de l'article L. 68, à l'hypothèse d'un contribuable qui ne « s'est pas fait connaître » mais à celle d'un contribuable qui « n'a pas fait connaître son activité » devrait conduire à remettre en cause la solution rendue, à la suite du Conseil d'État, par

la cour. En effet, le Conseil d'État a jugé, pour l'application de l'article L. 169 du LPF, qu'une société étrangère qui n'a pas fait connaître son activité de promotion immobilière, exercée par l'intermédiaire d'un établissement stable, auprès d'un centre de formalités des entreprises et qui n'a pas déposé les déclarations qu'elle était tenue de souscrire du fait de cette activité imposable à l'impôt sur les sociétés, « n'échappe pas à l'application du délai spécial de reprise en faisant valoir qu'elle avait souscrit des déclarations de TVA au titre d'une activité de location de locaux professionnels exercée depuis l'étranger »⁷⁴. **Ce ne pourrait donc être que dans l'hypothèse où l'activité exercée par l'établissement stable est la même que celle que le contribuable a fait connaître à l'administration que le caractère occulte de l'activité exercée par le contribuable pourrait être écartée**⁷⁵.

Sur l'articulation entre pénalité pour manquement délibéré et pénalité pour activité occulte - Le Conseil d'État ayant également cassé le premier arrêt de la cour pour une raison de procédure en ce qu'il rejetait la demande de la société relative aux majorations pour manquement délibéré appliquées aux rectifications notifiées en matière de cotisation minimale de taxe professionnelle, la cour a été amenée à se prononcer à nouveau sur les conclusions de la société sur ce point.

Initialement, l'administration avait notifié à la société, comme en matière d'impôt sur les sociétés, une pénalité pour activité occulte mais, à la suite de la réunion avec l'interlocuteur de la DIRCOFI Ile de France, les majorations pour manquement délibéré avaient été substituées à cette pénalité. La société faisait valoir devant la cour que le manquement délibéré dont procédaient ces majorations n'avait pas été motivé, contrairement aux exigences de l'article L. 80 D du LPF.

La cour fait droit à cette argumentation en relevant que « les motifs de fait justifiant l'application des majorations pour manquement délibéré ne sauraient être regardés comme identiques à ceux, contenus dans la proposition de rectification, qui fondaient le prononcé des majorations pour découverte d'une activité occulte et qui n'indiquent aucunement que l'absence de déclaration de l'activité exercée en France par l'établissement de la société Lofta procédait d'une volonté délibérée de sa part d'éluder un impôt qu'elle savait dû ». Elle en déduit que, en l'absence de tout autre document de motivation des pénalités, le caractère délibéré du manquement commis par la société ne saurait être regardé comme ayant été régulièrement motivé.

En revanche, la cour fait droit à la demande de l'administration tendant à ce que la majoration de 10 % prévue par le a du 1 de l'article 1728, lorsque le contribuable n'a pas produit dans les délais prescrits une déclaration ou un acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt soit substituée aux majorations pour manquement délibéré qui avaient été ainsi appliquées à la société.

Après avoir rappelé conformément à aux principes énoncés par une décision de 1999⁷⁶, que l'administration peut, à tout moment de la procédure contentieuse, justifier le bien-fondé d'une pénalité en modifiant son fondement juridique à la double condition que cette

74 CE, 31 mars 2017, n° 389577 et 389573, Gammal : RJF 6/17 n° 538.

75 En ce sens, concl. E. Cortot-Boucher, préc.

76 CE, sect., 1^{er} oct. 1999, n° 170598, Association pour l'unification du christianisme mondial : RJF 11/99 n° 1397, concl. G. Bachelier p. 836.

73 CE, 3 juill. 2009, n° 297446, Min. c/ Robaglia : RJF 2009 n° 976.

substitution de base légale ne prive le contribuable d'aucune des garanties de procédure prévues par la loi et que les faits invoqués par elle, au soutien de la demande de substitution de base légale, aient été retenus pour motiver la pénalité initialement appliquée, la cour estime que cette seconde condition est satisfaite dès lors que la proposition de rectification « faisait notamment référence au défaut de déclarations souscrites par la société *Lofta pour son*

établissement stable français ». Elle en déduit que « les faits invoqués par l'administration au soutien de sa demande de substitution de base légale étant similaires à ceux qui fondaient la pénalité initialement envisagée, il y a lieu de faire droit à la demande présentée par le ministre ».

S. AUSTRY ■

Annexes (disponibles sur le site internet de la Revue)

Annexe 1 : CAA Paris, 5^e ch., 6 juin 2019, n° 18PA02227, Pacchioni, concl. O. Lemaire

Annexe 2 : Conseil de l'UE, communiqué, 10 oct. 2019

Annexe 3 : BOI-IS-BASE-70, 3 juill. 2019

Annexe 4 : CE, 3^e et 8^e ch., 24 juill. 2019, n° 411382, Von Hoven, concl. E. Cortot-Boucher

Annexe 5 : Cass. crim., 11 sept. 2009, n° 18-81.040 (arrêt n° 1177)

Annexe 6 : Cass. crim., 11 sept. 2009, n° 18-83.484 (arrêt n° 1178)

Annexe 7 : Cass. crim., 11 sept. 2009, n° 18-81.980 (arrêt n° 1174)

Annexe 8 : Cass. crim., 11 sept. 2009, n° 18-82.430 (arrêt n° 1176)

Annexe 9 : Cass. crim., 11 sept. 2009, n° 18-84.144 (arrêt n° 1179)

Annexe 10 : Cass. crim., 11 sept. 2009, n° 18-81.067 (arrêt n° 1175)

Annexe 11 : CAA Paris, 9^e ch., 13 juin 2019, n° 18PA01239, Sté Lofta