

# LUTTE CONTRE LA FRAUDE ET L'ÉVASION FISCALES

## Chronique d'actualité



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



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



**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



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

### Questions générales

> **Lutte contre la fraude fiscale** - Le Gouvernement a rendu son rapport sur la lutte contre la fraude et le renforcement du civisme fiscal le 17 février 2020, faisant le bilan du contrôle fiscal 2019, ainsi que des progrès réalisés et évolutions à venir en la matière. Au titre de l'action internationale, les chiffres clés suivants sont mis en avant : des échanges automatiques de plus en plus variés (comptes bancaires étrangers, rescrits et montages fiscaux, etc.) et nombreux (4,8 millions de comptes bancaires détenus à l'étranger par des contribuables français reçus en 2019) ; 9,5 M€ d'amendes pour non-déclaration d'un compte bancaire à l'étranger en 2019 (3 fois plus qu'en 2018) ; 12 pays ajoutés sur la liste française des États et territoires non coopératifs et

6 retirés ; +8% de missions de fonctionnaires français dans le cadre du programme européen de coopération Fiscalis (contrôles coordonnés avec d'autres États membres et participation au réseau Eurofisc de lutte contre la fraude TVA) (V. § 1).

> **Lutte contre l'érosion de la base d'imposition** - L'OCDE publie un rapport d'étape destiné au G20 et portant sur les projets en cours en matière fiscale. Le maintien de ces projets a été plus récemment réaffirmé. Ils sont considérés comme faisant partie du programme de rétablissement des finances publiques à la suite des mesures économiques exceptionnelles rendues nécessaires par la pandémie (V. § 7).

...

## Transparence

> L'administration a publié le 9 mars 2020, pour consultation jusqu'au 31 mai 2020, une partie de ses commentaires sur la réglementation française de l'obligation déclarative concernant les dispositifs transfrontières. Ce projet de commentaires aborde le champ de l'obligation déclarative - sans néanmoins apporter de précisions quant aux marqueurs, qui font l'objet d'une consultation spécifique depuis le 29 avril 2020 -, les personnes tenues d'effectuer la déclaration et les modalités d'application de l'obligation déclarative. Un décret fixe quant à lui le contenu de la déclaration (V. § 13).

## Dispositifs propres aux situations internationales

> **Personnes bénéficiant d'un régime fiscal privilégié - Article 123 bis du CGI** - Le Conseil d'État juge qu'en édictant l'article 123 bis du CGI, le législateur a entendu imposer les résidents fiscaux à raison des bénéfices réalisés à l'étranger par certaines entités établies dans des États ou territoires dans lesquels elles sont soumises à un régime fiscal privilégié, sur lesquelles ces résidents exercent un contrôle, même partagé, quelle que soit sa forme juridique et, dans le cas où il est quantifiable, supérieur à 10 %. Entre ainsi dans le champ de cet article un contribuable qui, ayant la libre disposition de sommes inscrites au crédit du compte ouvert par une société panaméenne au Luxembourg sans être actionnaire de cette dernière, est le bénéficiaire économique de ce compte (V. § 26).

> **États et territoires non coopératifs** - Un arrêté modifie la liste française des États et territoires non coopératifs en matière fiscale de l'article 238-0 A du CGI, qui regroupe désormais les pays suivants : Anguilla, Bahamas, Îles Vierges britanniques, Panama, Seychelles, Vanuatu, Fidji, Guam, Îles Vierges américaines, Oman, Samoa américaines, Samoa, Trinité-et-Tobago. De son côté, le Conseil de l'UE adopte une liste révisée des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales, ajoutant à la liste les Îles Caïmans, les Palaos, le Panama et les Seychelles. La liste de l'Union européenne comprend désormais les douze États et territoires suivants : les Samoa américaines, les Fidji, Guam, les Îles Caïmans, les Îles Vierges américaines, Oman, les Palaos, le Panama, le Samoa, les Seychelles, Trinité-et-Tobago et le Vanuatu (V. § 34).

## Dispositifs de droit commun

> **Abus de droit** - L'administration fiscale publie au BOFiP ses commentaires de la nouvelle procédure d'abus de droit à but principalement fiscal (« mini-abus de droit ») introduite par la loi de finances pour 2019 et entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2020 (V. § 39).

> Le Comité de l'abus de droit fiscal estime que l'interposition d'une société belge dans le cadre d'une opération de financement intragroupe ne constitue pas un abus de droit malgré l'avantage fiscal résultant du régime des intérêts notionnels dès lors que cette implication n'est pas artificielle. L'administration s'est rangée à l'avis du Comité (V. § 48).

## Questions générales

### 1. Lutte contre la fraude fiscale - Bilan 2019 -

Le Gouvernement a rendu son rapport sur la lutte contre la fraude et le renforcement du civisme fiscal le 17 février 2020, faisant le bilan du contrôle fiscal 2019, ainsi que des progrès réalisés et évolutions à venir en la matière. Au titre de l'action internationale, les chiffres clés suivants sont mis en avant : des échanges automatiques de plus en plus variés (comptes bancaires étrangers, rescrits et montages fiscaux, etc.) et nombreux (4,8 millions de comptes bancaires détenus à l'étranger par des contribuables français reçus en 2019) ; 9,5 M€ d'amendes pour non-déclaration d'un compte bancaire à l'étranger en 2019 (3 fois plus qu'en 2018) ; 12 pays ajoutés sur

la liste française des États et territoires non coopératifs et 6 retirés ; +8% de missions de fonctionnaires français dans le cadre du programme européen de coopération Fiscalis (contrôles coordonnés avec d'autres États membres et participation au réseau Eurofisc de lutte contre la fraude TVA).

### MINEFI, dossier de presse, 17 févr. 2020

2. Quelques mois après la publication, en novembre 2019, du rapport de la Cour des comptes consacré à la fraude aux prélèvements obligatoires<sup>1</sup>, le Premier ministre, la ministre de la justice et le ministre de l'action et des comptes publics ont, le 17 février 2020, présenté un bilan positif de la lutte contre la fraude et du renforcement du civisme fiscal en 2019, première année au cours de laquelle la loi n° 2018-727 du 10

1 V. nos commentaires in FI 1-2020, n° 9, § 1.

août 2018 pour un État au service d'une société de confiance (dite loi ESSOC) mais aussi et surtout de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude ont pu pleinement produire leurs effets. Les nouveaux outils et instruments mis en place par ces lois ne sont certainement pas étrangers aux résultats positifs ainsi publiés.

### 3. Activité des services de contrôle et de recouvrement

Avec 9 milliards d'euros d'encaissements faisant suite à un contrôle fiscal (tous types d'impôts confondus et quelle que soit l'année visée par ce contrôle), l'année 2019 affiche les **résultats financiers les plus élevés depuis 2015**, en hausse de 16,3% par rapport à 2018. L'année 2019 marque ainsi l'inversion d'une tendance baissière pluriannuelle que la Cour des comptes avait pointée du doigt dans son rapport de novembre dernier. À ces montants s'ajoutent 530 millions d'euros d'amendes pénales encaissées dans le cadre de deux conventions judiciaires d'intérêt public, et 358 millions d'euros encaissés par le service de traitement des déclarations rectificatives (STDR). Le Gouvernement estime par ailleurs à 1,8 milliard d'euros (dont 1,7 milliard de rejet de demande de remboursement de crédits de TVA) le montant des décaissements évités par le refus de crédits d'impôts indus, en hausse de 8,4 % par rapport à 2018.

Si le nombre total de contrôles effectués s'est élevé à 53 588, en relative stabilité par rapport à l'année 2018 (54 054), le bilan souligne une évolution dans la répartition de ces contrôles, avec une **hausse des procédures courtes et ciblées en entreprise, le nombre de vérifications générales ayant quant à lui décliné** de 14%.

Le bilan souligne par ailleurs la **montée en puissance du datamining**, au sein de la mission « requêtes et valorisations » de la DGFIP, à l'origine de 22 % des opérations de contrôle fiscal concernant les entreprises en 2019 et de 785 millions de droits et pénalités mis en recouvrement (+ 142% par rapport à 2018). L'exploitation a notamment porté sur les **données internationales reçues dans le cadre des échanges automatiques d'information**, dont les informations figurant dans les rapports pays-par-pays des groupes multinationaux<sup>2</sup>. La mission a également développé, s'agissant des professionnels, des méthodes visant à la détermination automatique, pour chaque entreprise relevant d'un régime réel, d'une **cotation traduisant le niveau de risque fiscal** associé.

Enfin, plus du quart des contrôles (26,5%) se sont soldés par une acceptation totale ou partielle des contribuables, tandis que plus de 35 000 régularisations ont été enregistrées en cours de contrôle en application de l'article L.62 du LPF, en très nette hausse par rapport à 2018 - effet incontestable de l'élargissement du champ de cette procédure par la loi ESSOC.

**4. Action internationale** - Le bilan souligne principalement l'accroissement des informations reçues grâce aux mécanismes d'échanges automatiques, lesquels ont notamment conduit, grâce à une amélioration des connaissances sur l'existence et les soldes des comptes bancaires détenus à

l'étranger par des contribuables français, à un triplement du montant total des amendes infligées pour non-déclaration d'un compte bancaire à l'étranger en 2019.

**5. Action judiciaire** - Le tableau 2019 de la lutte contre la fraude met en relief les effets de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude.

L'année écoulée aura ainsi été marquée par un **doublé des dossiers transmis à l'autorité judiciaire par l'administration fiscale** : 1 678 dossiers fiscaux ont ainsi donné lieu à saisine de l'autorité judiciaire, contre 823 plaintes pour fraude ou présomption de fraude fiscale en 2018. En particulier, 41 plaintes pour présomptions caractérisées de fraude fiscale ont été déposées, parmi lesquelles 18 visant des contribuables cités dans l'affaire des « *Panama Papers* ».

L'année 2019 a également vu la **montée en puissance de deux procédures instituées en matière de fraude fiscale par la loi du 23 octobre 2018** : d'une part, la comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité (mise en œuvre dans treize affaires de fraude fiscale), d'autre part, la convention judiciaire d'intérêt public (employée dans deux lourdes affaires, dont celle relative à un transfert de bénéfices constitutif de fraude fiscale et de complicité de ce délit sur la période 2011-2016 par les sociétés Google Ireland Ltd et Google France SARL<sup>3</sup>).

**6. Mesures à venir** - Au-delà des résultats de l'année écoulée, ce bilan a donné lieu à la présentation de quelques mesures à venir.

Ainsi, le Gouvernement a annoncé un **renforcement de la coopération interministérielle** - dont la Cour des comptes regrettait dans son rapport de novembre 2019 les faiblesses - dans la lutte contre la fraude, par le biais de la constitution prochaine de dix « *groupes opérationnels nationaux anti-fraude* » sur le modèle de la task-force TVA déjà existante, aux fins de permettre le partage opérationnel de renseignements et d'analyses, la définition de stratégies communes d'actions et d'enquêtes, et une meilleure articulation des moyens administratifs et judiciaires. Parmi les thèmes prioritaires identifiés figurent notamment la fraude via le e-commerce ou encore la fraude à la résidence. L'actuelle délégation nationale à la lutte contre la fraude (DNLF) sera par ailleurs remplacée par une nouvelle mission interministérielle de coordination anti-fraude.

Dans la perspective d'atteindre 50% des contrôles issus du **datamining** d'ici à 2022, le Gouvernement a également annoncé le **développement, par la DGFIP, de sa capacité à traiter de nouvelles données en 2020** : travaux sur les données non structurées (*text-mining*), données transmises par les plateformes collaboratives en application de l'article 242 bis du CGI, et données obtenues dans le cadre de l'analyse des réseaux sociaux. Sur ce dernier point, le bilan consacre un chapitre à l'expérimentation triennale, autorisée par l'article 154 de la loi de finances pour 2020, de collecte et d'exploitation au moyen de traitements automatisés des données publiées par les internautes sur les plateformes de mise en relation en ligne.

<sup>2</sup> NDLR : Sur ce sujet, v. T. Viu, L'utilisation des informations issues de l'assistance administrative internationale, Premier volet : l'utilisation à des fins fiscales : FI 1-2020, n° 10.2.

<sup>3</sup> V. FI 4-2019, n° 9, § 25, comm. P. Kouraleva-Cazals.

Le Gouvernement rappelle enfin l'entrée en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2020 d'un nouvel instrument de lutte contre la fraude à la TVA dans le e-commerce : la responsabilité solidaire des plateformes. À compter de 2021, ces dernières deviendront en outre redevables de la TVA pour les transactions qu'elles facilitent, dès lors que le vendeur est établi dans un pays tiers à l'Union européenne.

**E. BOKDAM-TOGNETTI ■**

**7. Lutte contre l'érosion de la base d'imposition - Propositions de l'OCDE** - L'OCDE publie un rapport d'étape destiné au G20 et portant sur les projets en cours en matière fiscale. Le maintien de ces projets a été plus récemment réaffirmé. Ils sont considérés comme faisant partie du programme de rétablissement des finances publiques à la suite des mesures économiques exceptionnelles rendues nécessaires par la pandémie.

**OECD, OECD Secretary-General Tax Report to G20 Finance ministers and Central Bank Governors (Riyadh, Saudi Arabia), févr. 2020**

**OECD, Tax and Fiscal Policy in response to the coronavirus crisis : strengthening confidence and resilience, 15 avr. 2020**

8. Le rapport de l'OCDE sur les projets mis en œuvre en matière fiscale à la demande de G20 présente les avancés dans des domaines différents, tels que le suivi de la mise en œuvre des mesures élaborées dans le cadre du projet anti-BEPS, l'avancée dans les négociations autour du projet anti-BEPS 2.0, ou encore le développement de la transparence fiscale.

◆ **L'actualité de la mise en œuvre des mesures anti-BEPS**

9. Outre l'actualité concernant la mise en œuvre des mesures anti-BEPS par les différents États, le rapport annonce des révisions programmées de certaines de ces mesures. Ainsi, si le standard minimum de l'action 5 donne des résultats satisfaisants<sup>4</sup>, il fera l'objet d'une réévaluation d'ici la fin de l'année 2020 (le calendrier ne tient pas compte de l'impact de la pandémie). L'objectif est d'ajuster les mesures aux besoins des administrations fiscales. De même, les déclarations pays par pays, prévus par l'action 13, devaient faire l'objet d'une réévaluation à Paris en mars 2020. Un document a effectivement été mis en consultation publique, mais la réunion initialement

4 Le standard minimum de l'action 5 se divise en deux parties. La première consiste à mettre en place un processus d'examen par les pairs des régimes fiscaux préférentiels. Selon le rapport de l'OCDE, environ 290 régimes ont été revus, ce qui a entraîné de nombreuses réformes fiscales. Les informations fournies par le rapport sont cependant moins précises sur l'ampleur et la portée de ces réformes. La deuxième partie de ce standard minimum consiste à mettre en œuvre des échanges spontanés d'informations concernant les décisions individuelles en matière fiscale (les *rulings*). Selon le rapport de l'OCDE, 30 000 échanges d'informations ont eu lieu. Le rapport ne donne pas d'information cependant sur les suites de ces échanges.

prévue le 17 mars a été annulée<sup>5</sup> et remplacée par une réunion virtuelle prévue le 12 et 13 mai<sup>6</sup>. À noter que le projet en cours, concernant les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie, est également susceptible d'entraîner des modifications aux dispositifs de déclaration pays par pays<sup>7</sup>. Enfin, en matière de sécurité juridique, l'OCDE a commencé à travailler sur trois axes : améliorer les procédures d'obtention des accords préalables en matière des prix de transfert (APP), des recours plus fréquents à la procédure amiable et aux APP, ainsi que le recours à des normes standards pour les situations courantes en matière de prix de transfert. Le rythme d'avancement de ces projets peut cependant se trouver ralenti par la pandémie.

◆ **Les avancées concernant les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie (BEPS 2.0)**

10. Le rapport de l'OCDE reprend la déclaration publiée par l'OCDE à l'issue de la réunion des membres du Cadre inclusif le 29 et 30 janvier 2020<sup>8</sup>. Si cette déclaration apporte de nombreuses pistes nouvelles de réflexions à propos du premier pilier, ses informations sont beaucoup plus succinctes en ce qui concerne le second pilier. Son apport principal, outre le résumé des composantes déjà connues de ce pilier, est de reconnaître la nécessité de définir précisément l'objectif et donc l'objet de ce dispositif<sup>9</sup>. En effet, la déclaration, reprise dans le rapport de l'OCDE, fait état d'un désaccord entre les États qui considèrent que l'impôt minimum global doit concerner toutes les entreprises exerçant à l'échelle internationale et ceux qui considèrent qu'un tel dispositif devrait être réservé aux entreprises sans substance ou celles qui bénéficient des pratiques fiscales dommageables<sup>10</sup>. Ce choix - comme d'autres qui restent encore à faire par les États - pourrait avoir d'importantes conséquences sur les estimations de l'impact du second pilier sur les recettes fiscales. En effet, si cet impact doit être plus important que celui du premier pilier, selon les estimations actuelles de l'OCDE, il s'agit du pilier dont les conséquences sur les recettes étatiques seront les plus importantes<sup>11</sup>. Mais son estimation devra être mise à jour en fonction des choix qui seront opérés par les États<sup>12</sup>.

Dans le contexte de la pandémie, l'OCDE réaffirme la pertinence de ces projets. Quant à la suite des travaux sur ce projet, la pandémie pourrait ralentir leur avancement, mais

5 Sur cette question, v. FI 2-2020, n° 4, § 31.

6 OECD, Tax talk, 4 mai 2020, p. 39.

7 *Idem*.

8 Déclaration du Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20 relative à l'approche en deux piliers visant à relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie, 29 et 30 janv. 2020.

9 V. égal. en ce sens, nos commentaires *in* FI 1-2020, n° 9, § 8.

10 Déclaration précitée, annexe 2, § 4 et 12.

11 OECD, Tax challenges arising from the digitalization of the economy, Update on the economic analysis & Impact assessment, 13 févr. 2020 : FI 2-2020, n° 4, § 1.

12 Ainsi, les estimations d'impact de l'OCDE reposent sur l'hypothèse du seuil minimum d'imposition établi à 12,5% et l'agrégation des bénéfices faiblement et fortement imposés au niveau de l'État. Il n'est pas indiqué si l'estimation est basée sur l'hypothèse d'application du second pilier à toutes les entreprises ou seulement à certaines d'entre elles (celles dépourvues de substance économique, par exemple).

ne remettrait pas en cause leur pertinence. En effet, selon les dernières informations, l'OCDE considère que les deux piliers seront particulièrement nécessaires au rétablissement des finances publiques. Ainsi, elle propose de concentrer les mesures du premier pilier (destiné à modifier la répartition d'une fraction des bénéfices des groupes multinationaux au profit des États du marché) sur les entreprises dont le taux de rentabilité est particulièrement élevé et qui le resterait après la pandémie (ce qui peut être particulièrement le cas des groupes actifs dans le secteur du numérique). Quant au second pilier, l'impôt minimum global aurait, selon l'OCDE, précisément vocation à compenser la différence entre les PME qui seraient davantage touchées par la pandémie et les grands groupes qui, selon l'OCDE, le seraient moins<sup>13</sup>. Une réunion virtuelle des États participants est prévue en juillet pour faire le point sur l'avancement de ces projets, ainsi que pour envisager leurs ajustements aux conséquences de la pandémie. L'OCDE maintient l'objectif de trouver un consensus sur les principaux aspects de ce projet avant la fin de l'année<sup>14</sup>.

Par ailleurs, le développement d'actions multilatérales entre les États - indispensables à la mise en œuvre des deux piliers - pourrait également se trouver favorisées. Les États qui font partie de l'Alliance pour le multilatéralisme, lancée par les ministres des Affaires étrangères français et allemand le 2 avril 2019, ont ainsi publié une déclaration conjointe en faveur d'un « sursaut du multilatéralisme » face à la pandémie de COVID-19, y compris en matière économique<sup>15</sup>.

#### ◆ Le développement de la transparence fiscale

**11.** Le rapport de l'OCDE met en avant d'importantes avancées accomplies en matière de transparence fiscale. La grande majorité des États ont adopté les standards convenus entre les États membres du Forum mondial sur la transparence à des fins fiscales<sup>16</sup>. Le secret bancaire est pratiquement éliminé<sup>17</sup>, ainsi que les instruments permettant l'anonymat des propriétaires, tels que des bons (anonymes) au porteur<sup>18</sup>. À noter, cependant, que plusieurs États ont encore des difficultés à mettre en œuvre les standards OCDE concernant l'accès aux informations relatives aux bénéficiaires effectifs, définis comme la personne physique derrière une entité ou un montage<sup>19</sup>.

L'OCDE continue par ailleurs à travailler sur de nouveaux dispositifs qui pourraient permettre d'améliorer la

transparence en matière fiscale. Ainsi, en février 2020, l'OCDE a mis en ligne, pour une consultation publique, un modèle de règles concernant les obligations déclaratives des plateformes en ligne<sup>20</sup>. Selon le rapport au G20 de l'OCDE, des modèles seront également proposés pour les déclarations de la valeur et des revenus générés par des actifs numériques.

P. KOURALEVA-CAZALS ■

#### 12. À NOTER

> **Lutte contre la fraude et l'évasion fiscales - Plan d'action de la Commission européenne - Consultation publique** - La Commission européenne a publié une Feuille de route concernant son plan d'action pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscale et œuvrer en faveur d'une fiscalité simplifiée, laquelle a été soumise à une consultation publique jusqu'au 1<sup>er</sup> avril 2020. La feuille de route et les commentaires du public sont disponibles sur une page dédiée du site internet de la Commission.

**Comm. UE, Communication, mars 2020**

> **Lutte contre le chalandage fiscal - Prévention de l'utilisation abusive des conventions (BEPS, action 6) - Examen par les pairs** - L'OCDE publie le deuxième examen par les pairs évaluant les efforts des pays pour mettre en œuvre la norme minimale de l'action 6 du plan BEPS, lequel, selon l'OCDE, met en avant les progrès substantiels réalisés en la matière. Il comprend les résultats agrégés de l'examen et des données sur les conventions fiscales conclues par chacun des 129 membres du Cadre inclusif au 30 juin 2019. Il rend compte du fait que l'Instrument multilatéral a été l'outil utilisé par la grande majorité des États qui ont commencé à mettre en œuvre la norme minimale et indique que l'impact de l'Instrument devrait augmenter rapidement à mesure que les États le ratifieront.

**OCDE, communiqué, 24 mars 2020**

**OCDE (2020), Prévention de l'utilisation abusive des conventions - Deuxième rapport d'examen par les pairs sur le chalandage fiscal, OCDE, Paris**

Le premier examen par les pairs a été réalisé en 2018 et couvrait les 116 juridictions membres du Cadre inclusif au 30 juin 2018 (le rapport correspondant, adopté par le Cadre inclusif en janvier 2019, a été publié le 14 février 2019). Cet examen avait révélé que, dans la mesure où l'IM n'avait pas pris effet au moment de ce premier examen, pratiquement aucune des conventions examinées n'était encore conforme au standard minimum. Des progrès substantiels avaient cependant été accomplis en 2017 et 2018 en faveur de la mise en œuvre du standard minimum, et les membres du Cadre inclusif, dans leur grande majorité, avaient commencé à traduire leur engagement vis-à-vis du chalandage fiscal en actions concrètes et s'employaient à modifier leur réseau de conventions.

20 OCDE, Document de consultation publique, Règles types de déclaration applicables aux vendeurs relevant de l'économie du partage et de l'économie à la demande, 19 févr. 2020-20 mars 2020.

13 OECD, Tax and Fiscal Policy in response to the coronavirus crisis : strengthening confidence and resilience, 15 avr. 2020, p. 42 et 43.

14 OECD Tax Talk, 4 mai 2020, p. 47 et s.

15 Alliance pour le multilatéralisme, déclaration conjointe, 20 avr. 2020.

16 Selon le rapport, sept États ne sont pas conformes aux standards internationaux en matière de transparence fiscale. Les derniers rapports, publiés le 6 avril 2020, font état des progrès accomplis par certains des États en question.

17 Selon le rapport de l'OCDE, seuls trois États maintiennent quelques restrictions aux échanges d'informations bancaires.

18 Toujours selon le rapport de l'OCDE, sur les 125 États membres du Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements soumis à l'évaluation, « environ 10% » (soit en principe 12 États) permettent encore des formes d'anonymat.

19 Sur les travaux au sein de l'UE, v. FI 2-2020, n° 8, § 48.

## Transparence

**13. Déclaration des dispositifs transfrontières à caractère potentiellement agressif - Directive DAC 6 - Commentaires administratifs (hors marqueurs) - Contenu de la déclaration** - L'administration a publié le 9 mars 2020, pour consultation jusqu'au 31 mai 2020, une partie de ses commentaires sur la réglementation française de l'obligation déclarative concernant les dispositifs transfrontières. Ce projet de commentaires aborde le champ de l'obligation déclarative - sans néanmoins apporter de précisions quant aux marqueurs, qui font l'objet d'une consultation spécifique depuis le 29 avril 2020 -, les personnes tenues d'effectuer la déclaration et les modalités d'application de l'obligation déclarative. Un décret fixe quant à lui le contenu de la déclaration.

**BOFiP, Actualité, 9 mars 2020. - BOI-CF-CPF-30-40, 9 mars 2020 (commentaires pour consultation)**

**D. n° 2020-270, 17 mars 2020 : JO 19 mars 2020, texte n° 18 (V. annexe 1)**

**14.** Les commentaires administratifs soumis à consultation portent sur l'ordonnance n° 2019-1068 du 21 octobre 2019 relative à l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, présentée dans le numéro précédent<sup>21</sup> et transposant en droit interne, aux articles 1649 AD à AH du CGI, la directive (UE) 2018/22 du Conseil du 25 mai 2018.

Sous réserve de leur confirmation au moment de la publication officielle des commentaires, les éléments suivants peuvent être relevés.

### ♦ Champ d'application de l'obligation déclarative

**15.** Les projets de commentaires confirment que l'obligation déclarative ne concerne pas les dispositifs transfrontières en matière de TVA, de droits de douane et de prélèvements sociaux<sup>22</sup>.

**16.** Ils proposent une **définition, excessivement large, de la notion de « dispositif »**, comme recouvrant « *tout accord, entente, mécanisme, transaction ou série de transactions, qu'ils aient ou non force exécutoire. Il recouvre en particulier la création, l'attribution, l'acquisition ou le transfert de revenu lui-même ou de la propriété ou du droit au titre duquel le revenu est dû* », sans oublier « *la constitution, l'acquisition ou la dissolution d'une personne morale, ou la souscription d'un instrument financier* »<sup>23</sup>.

Une telle définition fait entrer dans le champ de l'obligation déclarative des opérations de routine, alors que l'esprit de la directive, qui est au demeurant rappelé à plusieurs endroits dans le projet de commentaires, est de ne viser que les opérations potentiellement agressives. Il est ainsi à ce titre dommage que l'administration ne dresse pas une liste bien plus large qu'elle ne le fait dans son projet d'opérations non déclarables pour éviter une lourdeur administrative excessive : elle se contente d'exclure du champ de l'obligation déclarative le fait pour un contribuable d'attendre l'expiration d'un délai ou d'une période légale pour réaliser une transaction en exonération d'impôt<sup>24</sup>.

Enfin, il est précisé qu'un dispositif peut être constitué d'une ou plusieurs étapes et faire intervenir un ou plusieurs participants.

**17.** L'administration précise que le caractère « **transfrontière** » du dispositif vient, d'une part du fait qu'il concerne la France et un autre État (européen ou non), et d'autre part de la circonstance que les participants sont résidents dans au moins deux États distincts. Sont des « *participants* », au sens du projet de commentaires de l'administration, les intermédiaires, les contribuables concernés, mais aussi les entreprises associées (ce qui s'entend d'une participation supérieure à 25% des droits de vote<sup>25</sup>, du capital ou des droits à bénéfices<sup>26</sup>) et « *toute autre personne susceptible d'être concernée* ». Cette **définition excessivement large de la notion de « participant »** implique en particulier qu'une opération entre deux entités françaises (un transfert d'actif par exemple) est susceptible d'être concernée par l'obligation déclarative, dès qu'elle porte sur une entité étrangère associée.

On relèvera à ce titre que la notion de « *participant* » est présente dans la directive à deux endroits, sans y être néanmoins définie : la première fois lorsqu'il s'agit de déterminer le caractère transfrontière d'un dispositif, la seconde lorsqu'il s'agit de définir certains marqueurs (A1 et B1) ; l'adjectif « *participant* » est également accolé à un autre endroit, dans la version française de la directive, à la notion d'« *intermédiaire* » lorsqu'il s'agit de préciser la personne sur laquelle repose l'obligation déclarative : pour autant, on relèvera que dans la version anglaise de la directive, ce n'est plus le terme « *participant* » qui est utilisé à cet endroit, à la différence des autres endroits, mais le terme « *involved* », ce qui implique selon nous de ne pas donner à l'utilisation dans la version française du terme « *participant* » une portée qu'il n'a pas s'agissant des intermédiaires. Sans doute l'administration voit-elle néanmoins dans cette utilisation protéiforme et imprécise dans la directive dans sa version française du terme « *participant* » une légitimité pour adopter dans ses commentaires une définition extensive de la notion. Pour autant, on ne voit pas en quoi un intermédiaire, aux fins de détermination du caractère transfrontière d'un dispositif, devrait être considéré comme « *participant* ». Il ne va pas de soi non plus qu'une « *entreprise associée* » puisse être au sens strict « *participant* » à un dispositif. La notion

21 FI 1-2020, n° 9, § 21.

22 BOI-CF-CPF-30-40-10, 9 mars 2020, § 1.

23 BOI-CF-CPF-30-40-10-10, 9 mars 2020, § 10.

24 *Ibidem*, § 30.

25 Ce seuil résulte de la directive elle-même.

26 BOI-CF-CPF-30-40-10-10, 9 mars 2020, § 80.

de « *participant* » recouvre l'idée d'être une partie prenante et active à un dispositif (ce qui devrait en outre exclure la notion fourre-tout utilisée par l'administration de « *toute personne susceptible d'être concernée* »), ce qui est loin d'être le cas pour l'ensemble des intermédiaires et des entreprises associées. En réalité, adopter une vue aussi large de la notion de « *participant* » revient à rendre inopérante la distinction qui est supposée exister pourtant dans la directive entre les deux conditions, rappelées ci-dessus, conduisant à considérer qu'un dispositif est transfrontière.

En outre, dans la mesure où la notion de « *participant* », comme il a été rappelé plus haut, est également utilisée dans le cadre de la définition de certains marqueurs, il convient de s'assurer que la vue particulièrement extensive de la notion, suggérée par l'administration au stade de la définition du caractère transfrontière d'un dispositif, ne conduit pas à des dommages collatéraux incompréhensibles sur les marqueurs, lorsque les commentaires de l'administration sur ces derniers seront diffusés<sup>27</sup>. On évoquera à ce stade spécifiquement le marqueur B1 (transfert de pertes), dont on ne voit pas du tout comment un intermédiaire ou une entreprise associée pourrait être dans ce cadre considéré pertinemment comme un « *participant* » au sens de ce marqueur.

**18.** L'administration commente également le **critère de l'avantage principal** (pour rappel, certains marqueurs sont soumis à la condition préalable du constat de l'avantage principal fiscal du dispositif). D'une part, elle estime que ce critère doit être analysé « *de manière globale* », c'est-à-dire dans son ensemble, « *en considérant ses effets dans les États de l'Union européenne et hors de l'Union européenne* ». D'autre part, elle considère que l'analyse doit se faire « *de manière objective* », c'est-à-dire « *sans tenir compte des motivations ou de l'intention des participants* »<sup>28</sup>.

Il nous semble que l'administration s'écarte ici du texte de l'article 1649 AH du CGI, lui-même reprenant la formulation figurant à l'annexe IV de la directive : « *ce critère est rempli s'il est établi que l'avantage principal ou l'un des avantages principaux qu'une personne peut raisonnablement s'attendre à retirer d'un dispositif, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents, est l'obtention d'un avantage fiscal* ». La définition figurant ainsi dans la directive et la loi semble ainsi comporter un double critère, l'un objectif et l'autre plus intentionnel (comme tendent à le montrer les mots ci-dessus soulignés) et qui s'efface dans le projet de commentaires. Ce faisant, s'agissant de la façon d'apprécier l'avantage principal, l'administration s'écarte de la méthodologie sur la même notion induite par les récentes clauses anti-abus françaises (CGI, art. 205 A et LPF, art. L. 64 A) pour en proposer une méthode autonome, au risque d'une certaine ambiguïté juridique.

La nuance entre les clauses anti-abus et l'obligation déclarative DAC 6 réside en réalité essentiellement dans le fait que seules les premières ne concernent pas, que ce soit par la loi ou par la doctrine, les montages authentiques. Ceci explique

l'exemple au § 130 des présents commentaires, perturbant certes au regard de la directive dite « ATAD » du 19 juillet 2016, mais dont il résulte que la conformité d'un dispositif transfrontière à la législation de chacun des États concernés ne fait pas nécessairement obstacle à la possible qualification d'avantage fiscal principal au sens de l'obligation déclarative. Cela étant dit, il est difficile de comprendre comment un dispositif transfrontière pourrait présenter un caractère potentiellement agressif (n'oublions pas que c'est l'objet de la directive que de les identifier) s'il ne concerne que des entités de l'Union européenne et s'il n'est contraire ni au droit de chacun des États concernés, ni au droit de l'Union, en ce compris la jurisprudence communautaire et les dispositifs anti-abus figurant dans les législations des États européens et reposant aussi sur un principe d'avantage principal. Si ces opérations sont authentiques, où est l'agressivité qui nécessiterait qu'elles fassent l'objet d'une déclaration auprès des administrations fiscales ? En réalité, on peut se demander pourquoi il ne pourrait y avoir un marqueur plus « positif », excluant du champ de l'obligation déclarative, les montages à but principalement fiscal mais pour autant authentiques, ce qui serait sans doute plus conforme à l'esprit de la directive.

Il est néanmoins indiqué que l'obligation déclarative s'applique « *indépendamment de la circonstance que les dispositifs transfrontières déclarables seraient en conformité avec les dispositifs anti-abus existants* », et en sens inverse que la déclaration d'un dispositif ne vaut pas reconnaissance par le déclarant de son caractère agressif<sup>29</sup>. À noter également que la circonstance qu'un dispositif ait déjà été déclaré en application d'autres dispositions ne dispense pas de l'obligation déclarative prévue à l'article 1649 AD du CGI.

L'administration semble vouloir s'inscrire à un autre endroit dans l'environnement européen en précisant que le caractère principal d'un avantage résulte de son caractère essentiel, c'est-à-dire celui sans lequel le dispositif ne serait pas le même<sup>30</sup>. On sait en effet que la CJUE interprète le but principal comme le but « *essentiel* »<sup>31</sup>. L'administration française prend néanmoins le soin, même si le sens est là, de ne pas utiliser explicitement cet adjectif, à la différence de ce qu'elle fait dans ses commentaires sur les articles 205 A du CGI et L. 64 A du LPF<sup>32</sup>.

L'administration précise également que « *lorsque l'avantage principal obtenu en France au moyen du dispositif transfrontière résulte de l'utilisation d'un dispositif d'incitation fiscale conforme à l'intention du législateur français, cet avantage principal n'est a priori pas considéré comme un avantage fiscal principal au sens de l'article 1649 AH du CGI, sous réserve du respect de l'intention du législateur* ». Outre que n'est pas définie la notion de dispositif d'« *incitation fiscale* » (le régime de l'intégration fiscale ou le régime des sociétés mères et filiales sont-ils des dispositifs d'incitation fiscale selon l'administration fiscale ?), pourquoi

29 BOI-CF-CPF-30-40-20, 9 mars 2020, § 110 et 150.

30 BOI-CF-CPF-30-40-10-10, 9 mars 2020, § 150, dernier al.

31 V. not. CJUE, gde ch., 26 févr. 2019, C-116/06 et C-117/07, T. Danmark et Y. Danmark : FI 2-2019, n° 01, n° 2, § 3, n° 5, § 1, n° 5.2 et n° 9, § 39.

32 Respectivement BOI-IS-BASE-70, 3 juill. 2019 : FI 4-2019, n° 9, § 12 et BOI-CF-IOR-30-20, 31 janv. 2020 : V. § 39.

27 NDLR : Ces commentaires ont été publiés le 29 avril 2020 (BOI-CF-CPF-30-40-30).

28 BOI-CF-CPF-30-40-10-10, 9 mars 2020, § 150.

la confrontation à l'intention du législateur s'arrête-t-elle à la frontière française s'il est dit plus haut que l'analyse doit être globale, en tenant compte des effets dans tous les États ?

Reste un point sur lequel l'administration ne se prononce pas : comment apprécier l'avantage fiscal (avant même de se demander s'il est « principal ») ? Elle précise certes qu'il y a « *un avantage* » lorsque le dispositif permet notamment d'obtenir « *un remboursement d'impôt, un allègement ou une diminution d'impôt, une réduction de dette fiscale, un report d'imposition ou une absence d'imposition* »<sup>33</sup>. Mais elle ne dit rien sur la situation ou l'opération de référence qui permette d'identifier l'existence d'un avantage fiscal : la situation de référence doit-elle être celle où la transaction ou le montage n'est pas mis en place ? Ou est mis en place avec un autre État ? Ou bien s'agit-il de la situation dans laquelle la transaction ou le montage est mis en place, sans les effets fiscaux (le cas échéant favorables) ?

#### ◇ Personnes tenues d'effectuer la déclaration

**19.** L'administration rappelle que l'obligation déclarative incombe à l'intermédiaire, ou « *le cas échéant* », au contribuable<sup>34</sup>. L'intermédiaire est ainsi, en quelque sorte, le pivot du dispositif.

**20.** S'agissant de la **définition de l'intermédiaire**, qu'il soit « *concepteur* » ou « *prestataire de services* », l'administration ne fait que reprendre dans son projet de commentaires la lettre de l'article 1649 AE du CGI. On notera néanmoins qu'elle prend le soin d'exclure de la définition d'intermédiaire (en l'occurrence prestataire de services) celui qui interviendrait ou prendrait connaissance du dispositif seulement postérieurement à sa mise en œuvre ou postérieurement à la délivrance du conseil conduisant à la mise en œuvre<sup>35</sup>. L'administration évoque ainsi notamment le cas du commissaire aux comptes ou d'un conseil différent du conseil d'origine dont la mission consisterait à se prononcer sur le caractère déclarable ou non d'un dispositif. On comprend qu'une telle intervention peut se produire avant la mise en œuvre du dispositif, mais en tout état de cause postérieurement à la délivrance du conseil qui précède la mise en œuvre.

L'administration exclut aussi *a priori* de la qualification d'intermédiaire l'établissement financier effectuant des opérations de routine, pour autant qu'une telle prestation ne constitue pas une aide ou une assistance se rapportant à la mise en œuvre d'un dispositif déclarable.

S'agissant de **l'intermédiaire soumis au secret professionnel**, l'article 1649 AE du CGI précise qu'il ne souscrit la déclaration que si son client lui en donne l'accord. À défaut d'accord, l'intermédiaire notifie l'obligation déclaratives « *aux personnes à qui elle incombe* », qu'elles soient intermédiaire ou contribuable concerné. Le projet de commentaires innove en prévoyant que dans cette circonstance d'une chaîne de transmission de l'obligation déclarative avec présence d'un intermédiaire soumis au secret professionnel à son départ,

le délai de déclaration du dispositif à l'administration par l'ensemble des intermédiaires ne peut excéder 90 jours à compter de la date d'envoi de la première notification<sup>36</sup>.

Autre élément notable : l'intermédiaire qui notifie l'obligation déclarative à un autre intermédiaire n'est pas tenu d'accompagner cette notification de toutes les informations permettant de souscrire la déclaration, mais seulement de celles dont il a connaissance.

Enfin, de manière générale, l'administration autorise les intermédiaires notifiés ou le contribuable concerné à réviser l'appréciation initiale rendue par l'intermédiaire qui notifie l'obligation déclarative. L'administration prend soin de préciser que dans cette hypothèse où la révision aboutit à une absence de déclaration, cette dernière n'est pas de nature à engager la responsabilité de l'intermédiaire qui a notifié<sup>37</sup>. On notera que cette possibilité de révision n'est pas formellement envisagée pour les contribuables qui ne partageraient pas l'avis d'un intermédiaire non soumis au secret professionnel.

**21.** Le projet de commentaires donne également une définition du « **contribuable concerné** » qui, selon le II de l'article 1649 AE du CGI, est toute personne à qui un dispositif déclarable est mis à disposition, qui est disposé à le mettre en œuvre ou qui a mis en œuvre la première étape du dispositif : l'administration en tire la conclusion que « *le contribuable concerné est l'utilisateur ou est partie au dispositif transfrontière* »<sup>38</sup>. On peut s'interroger sur l'introduction ici dans la doctrine de la notion, non définie, de « *partie* » au dispositif, si elle est différente de celle de « *participant* » servant à qualifier le caractère transfrontière du dispositif. Non présente dans le texte de loi, sans doute trop large et imprécise, elle ajoute à la confusion sur la notion de « *participant* » utilisée, comme on l'a vu, par la directive.

#### ◇ Contenu de la déclaration

**22.** Comme le prévoit l'administration, le déclarant n'est tenu de déclarer que ce dont il a connaissance : l'intermédiaire n'est ainsi pas tenu d'aller au-delà des exigences prévues par ses règles professionnelles lorsqu'il recueille et déclare les informations nécessaires. L'étendue n'en reste pas moins large, comme il est désormais précisé à l'article 344 G octies A de l'annexe III au CGI, créé par le décret n° 2020-270 du 17 mars 2020 fixant les informations contenues dans la déclaration d'un dispositif transfrontière.

La déclaration doit ainsi contenir les éléments suivants :

- identification des intermédiaires et des contribuables concernés, y compris les personnes qui sont les entreprises associées des contribuables concernées par le dispositif et le numéro d'identification fiscal (qui n'est pas un élément collecté usuellement) ;
- information (appelée « *détaillée* », sans plus de précisions) sur les marqueurs ;
- résumé du dispositif transfrontière et des activités

33 BOI-CF-CPF-30-40-10-10, 9 mars 2020, § 140.

34 BOI-CF-CPF-30-40-10, 9 mars 2020, § 10.

35 BOI-CF-CPF-30-40-10-20, 9 mars 2020, § 80.

36 *Ibidem*, § 180.

37 *Ibid.*, § 210.

38 *Ibid.*, § 230.

commerciales : cela recouvre la description factuelle des étapes de mise en œuvre du dispositif, une description des flux financiers en jeu, le traitement fiscal des transactions et du dispositif

- date de la première étape de mise en œuvre ;
- information (toujours appelée « détaillée ») des dispositions nationales sur lesquelles le dispositif se fonde ;
- valeur du dispositif (montant en jeu, à la valeur nominale) ;
- identification des États membres concernés, et dans ces derniers, de toute personne susceptible d'être concernée (c'est-à-dire tout tiers concerné qui n'est ni un intermédiaire, ni un contribuable concerné, ni une entreprise associée).

La déclaration sera à faire par voie électronique, à partir des espaces personnels ou professionnels des déclarants sur le site [impots.gouv.fr](http://impots.gouv.fr), ou auprès de la DINR pour les déclarants non établis en France : à ce stade, pas de plateforme *ad hoc* comme cela avait un temps été annoncé.

Enfin, le projet de commentaires prévoit également, lorsqu'un dispositif est déclaré, l'attribution, d'une part d'une « *Référence Dispositif* » (attribuée lors de la déclaration initiale) qui est attachée au dispositif et doit être rappelée par toute personne souscrivant une déclaration relative à ce dispositif, et d'autre part d'une « *Référence Déclaration* », attachée à chaque acte déclaratif (il s'agit d'une information personnelle, à ne pas communiquer, à la différence de la « *Référence Dispositif* »).

#### ◇ Conclusion

23. Si ces projets de commentaires contiennent des précisions intéressantes et quelques avancées, nombre de notions, vues par l'administration selon des perspectives très larges, ne sont pas de nature à rassurer les déclarants futurs sur le volume potentiellement important de dispositifs à déclarer et des informations à réunir. À lire ces commentaires, on sera loin de ne devoir identifier que les seuls dispositifs potentiellement agressifs.

N. JACQUOT ■

#### 24. À NOTER

> **Déclaration des comptes financiers par les établissements financiers - Échange automatique de renseignements** - Les règles applicables aux institutions financières et aux titulaires de comptes financiers en vue de permettre à la DGFIP d'envoyer aux autorités compétentes des États et territoires étrangers les informations sur les comptes financiers détenus directement ou indirectement par leurs résidents fiscaux, font l'objet d'une actualisation et de commentaires administratifs.

**A. 10 févr. 2020 modifiant l'arrêté du 9 décembre 2016 précisant le décret n° 2016-1683 du 5 décembre 2016 fixant les règles et procédures concernant l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers, dites « norme commune de déclaration » : JO 15 févr. 2020, texte n° 8**

**BOFiP, Actualité, 26 févr. 2020. - BOI-CF-INF-10-40 et BOI-INT-AEA, 26 févr. 2020**

**Mise à jour de l'arrêté de 2016** - L'arrêté du 10 février 2020 modifie, pour les déclarations à déposer au titre de l'année 2019 et des années suivantes, la liste des États et territoires partenaires (art. 1) et la liste des États et territoires donnant lieu à transmission d'informations (art. 2) et, pour les déclarations à déposer au titre de l'année 2020 et des années suivantes, les seuils, montants et plafonds prévus au décret précité (art. 3). Enfin, il modifie la liste des comptes financiers exclus de déclaration (art. 4).

**Actualisation de la doctrine** - L'administration apporte des précisions sur le contrôle du respect des règles applicables aux institutions financières et aux titulaires de comptes financiers et sur les sanctions en cas de manquement, tels qu'organisés par l'article 56 de la loi n° 2017-1775 du 28 décembre 2017 de finances rectificative pour 2017. La doctrine existante est également mise à jour des commentaires apportés à la suite des consultations publiques effectuées en 2017 et 2018. Enfin, la doctrine relative à l'accord FATCA est actualisée.

## Dispositifs propres aux situations internationales

### Dispositifs généraux

#### 25. À NOTER

> **Aviseurs fiscaux - Codification du dispositif - Extension à la TVA - Dispositif expérimental** - La possibilité pour l'administration fiscale de rémunérer les aviseurs fiscaux est codifiée au LPF et étendue aux manquements aux règles concernant la TVA. Un dispositif expérimental plus large est également mis en place pendant deux ans.

**L. n° 2019-1479, 28 déc. 2019 de finances pour 2020, art. 175 : JO 29 déc. 2019, texte n° 1 (V. annexe 2)**

L'article 109 de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017 a instauré la possibilité pour le Gouvernement d'autoriser l'administration fiscale à indemniser toute personne étrangère aux administrations publiques (l'« aviseur »), dès lors qu'elle lui a fourni des renseignements ayant amené à la découverte d'un manquement lié à une fraude ou une obligation, à l'international, de nature patrimoniale ou professionnelle<sup>39</sup>. Cette autorisation a été donnée par le décret n° 2017-601 du 21 avril 2017<sup>40</sup>, et les conditions et modalités de l'indemnisation ont été fixées par arrêté du 21 avril 2017<sup>41</sup>.

Initialement prévu à titre expérimental pour une durée de deux ans, ce dispositif a été pérennisé à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019 par

39 Sont ainsi visés les manquements aux règles fixées aux articles 4 B, 39, 2 bis, 57, 123 bis, 155 A, 209, 209 B ou 238 A du CGI, ou aux obligations déclaratives prévues aux articles 1649 A, al. 2, 1649 AA ou 1649 AB du CGI.

40 JO 23 avr. 2017, texte n° 17.

41 *Ibidem*, texte n° 23.

l'article 21 de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018<sup>42</sup>.

L'article 175 de la loi de finances pour 2020 codifie ce dispositif à l'article L. 10-0 AC du LPF, et prévoit son application aux manquements en matière de TVA<sup>43</sup>.

Cette mesure étant entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2020, l'ancien dispositif n'est plus applicable à compter de cette date. En pratique, une nouvelle autorisation par décret et un nouvel arrêté fixant les conditions et modalités de l'indemnisation sont donc nécessaires pour rendre applicable le dispositif tel que codifié. Au 30 avril 2020, ces textes n'étaient pas publiés.

À titre expérimental et pour une durée de deux ans (soit les années 2020 et 2021), le Gouvernement pourra également autoriser le même dispositif d'indemnisation, mais de manière plus générale quant aux impôts et règles d'assiette visés<sup>44</sup>, et à condition que le montant estimé des droits éludés soit supérieur à 100 000 €.

Signalons enfin que l'article 109 de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017 n'est pas abrogé, mais prévoit désormais la remise, chaque année, d'un rapport au Parlement sur l'application du dispositif d'indemnisation, qui devra comporter notamment le nombre de mises en œuvre de ce dispositif et le montant des indemnités versées.

## Personnes bénéficiant d'un régime fiscal privilégié

**26. Clauses anti-abus spéciales - Article 123 bis du CGI - Détention d'un minimum de 10 % des droits sociaux dans l'entité située dans un État à fiscalité privilégiée - Contrôle non quantifiable exercé sur cette entité** - Le Conseil d'État juge qu'en édictant l'article 123 bis du CGI, le législateur a entendu imposer les résidents fiscaux à raison des bénéfices réalisés à l'étranger par certaines entités établies dans des États ou territoires dans lesquels elles sont soumises à un régime fiscal privilégié, sur lesquelles ces résidents exercent un contrôle, même partagé, quelle que soit sa forme juridique et, dans le cas où il est quantifiable, supérieur à 10 %. Entre ainsi dans le champ de cet article un contribuable qui, ayant la libre disposition de sommes inscrites au crédit du compte ouvert par une société panaméenne au Luxembourg sans être actionnaire de cette dernière, est le bénéficiaire économique de ce compte.

**CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ch., 10 mars 2020, n° 427104, Bartolini, concl. R. Victor (V. annexe 3)**

<sup>42</sup> FI 1-2019, n° 9, § 31.

<sup>43</sup> Règles fixées au chapitre I<sup>er</sup> du titre II de la première partie du livre I<sup>er</sup> du CGI.

<sup>44</sup> Sont ainsi concernés les agissements, manquements ou manœuvres susceptibles d'être sanctionnés en application du c du 1 ou du 5 de l'article 1728, de l'article 1729, de l'article 1729-0 A, du 2 du IV ou du IV bis de l'article 1736, du I de l'article 1737, de l'article 1758 ou de l'article 1766 du CGI.

**27.** L'article 123 bis du CGI est une disposition anti-abus spéciale qui permet de taxer dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, entre les mains d'un contribuable personne physique, les bénéfices ou revenus positifs perçus par une personne morale, un organisme, une fiducie ou toute autre institution comparable établi(e) dans un État à fiscalité privilégiée au sens de l'article 238 A du même code, dans la proportion des actions, parts ou droits financiers détenus par la personne physique dans cette entité. L'entrée dans le dispositif est conditionnée par le respect d'un seuil minimal de détention de 10% au moins des actions, parts, droits financiers ou droits de vote dans l'entité située à l'étranger. Le mécanisme a été jugé conforme à la Constitution par le Conseil constitutionnel sous la réserve désormais habituelle que le contribuable puisse prouver que sa participation dans la société étrangère n'a pas pour but de localiser les revenus à l'étranger en vue d'échapper à l'imposition en France<sup>45</sup>.

L'administration y recourt classiquement pour déjouer les schémas consistant pour un contribuable à faire porter par une société située dans un État à fiscalité privilégiée les titres d'une société dont il est actionnaire et qui lui verse des dividendes.

**28.** La question posée par la présente affaire était de savoir si pouvait être réputée distribuée à un contribuable personne physique, en vertu de l'article 123 bis du CGI, la somme portée au crédit d'un compte bancaire ouvert par une société panaméenne dans les comptes de la filiale luxembourgeoise d'une banque suisse et dont il était le **bénéficiaire économique**.

La réponse n'a pas semblé faire beaucoup hésiter le Conseil d'État. On peut d'ailleurs penser qu'il n'a prononcé l'admission partielle du pourvoi, contrairement à la proposition initialement faite par le rapporteur public Romain Victor lors du premier examen de l'affaire en chambre jugeant seule, que pour trancher le point par une décision motivée.

**29.** En l'espèce, à l'occasion d'une enquête préliminaire relative à des faits de favoritisme, blanchiment et association de malfaiteurs, M. Bartolini avait reconnu avoir eu la maîtrise d'un compte bancaire localisé au Luxembourg, ouvert au nom d'une société établie au Panama. Ce compte avait été alimenté par un virement de 2 150 000 €, dont il avait admis avoir rapporté 500 000 € en France avec son épouse et utilisé 1 500 000 € pour un versement à titre de prime sur un contrat d'assurance vie dont il était le bénéficiaire.

L'administration a mobilisé l'article 123 bis pour regarder ces sommes comme distribuées au profit de M. Bartolini et les taxer, dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, entre les mains du foyer fiscal formé par ce dernier avec son épouse. Pour ce faire, elle a estimé que la circonstance qu'il avait la libre disposition des sommes portées sur le compte permettait de regarder remplie la condition tenant à la détention d'au moins 10 % des actions, parts, droits financiers ou droits de vote dans l'entité *offshore* conditionnant l'entrée dans ce dispositif anti-abus.

<sup>45</sup> CC, 6 oct. 2017, n° 2017-659 QPC, Epoux N.

**30.** Par la décision commentée, le Conseil d'État valide cette position, confirmant l'arrêt frappé de pourvoi. Il juge qu'en édictant l'article 123 bis, « le législateur a entendu imposer les résidents fiscaux à raison des bénéfices réalisés à l'étranger par certaines entités établies dans des États ou territoires dans lesquels elles sont soumises à un régime fiscal privilégié, sur lesquelles ces résidents exercent un contrôle, même partagé, quelle que soit sa forme juridique et, dans le cas où il est quantifiable, supérieur à 10 % ».

**31.** La solution retenue procède d'une **lecture souple de la lettre du texte** en ce qu'elle revient à admettre la possibilité de faire jouer l'article 123 bis dans un cas dans lequel le contribuable n'était pas actionnaire de la société située à l'étranger ni ne détenait de parts ou droits dans cette dernière.

Mais elle **correspond en revanche à son esprit**, l'article 123 bis, lu à la lumière des travaux préparatoires à son adoption, ayant été conçu pour saisir l'ensemble des formes de détention directe ou indirecte qui s'offrent à l'imagination des contribuables.

Ici, la société *offshore*, que le contribuable avait déclaré avoir créée, était une coquille qui servait de support à l'ouverture du compte bancaire luxembourgeois, de sorte que la libre disposition par M. Bartolini des sommes portées au crédit de ce compte permettait de considérer qu'il en détenait le contrôle.

**32.** Comme le soulignent les conclusions, la solution est à rapprocher de l'arrêt du 18 octobre 2016<sup>46</sup>, non publié au Bulletin, par lequel la chambre commerciale de la Cour de cassation a déjà procédé à une assimilation entre les notions d'actionnaire et de bénéficiaire économique, en jugeant que déféraient à l'obligation qui leur était faite par l'article 990 E du CGI, pour être exonérées du paiement de la taxe de 3% sur la valeur vénale des immeubles possédés en France par des entités juridiques prévue à l'article 990 D du même code, de communiquer l'identité et l'adresse de leurs actionnaires, les personnes morales, organismes, fiducies et institutions comparables qui communiquent les coordonnées de leurs « bénéficiaires économiques ».

À noter, pour finir, que la décision ne tranche pas la question de savoir comment il conviendrait de raisonner dans l'hypothèse où serait en cause un trust irrévocable, dans laquelle l'identification de la personne détenant le contrôle de la structure située à l'étranger serait beaucoup plus délicate.

## A. ILJIC ■

### 33. À NOTER

> **Personnes bénéficiant d'un régime fiscal privilégié - Article 209 B du CGI - Libre circulation des capitaux -** La CAA de Versailles juge que l'article 209 B du CGI ne peut être contesté au regard de la libre circulation des capitaux.

**CAA Versailles, 1<sup>er</sup> ch., 28 janv. 2020, n° 18VE01241, Rubis SCA (V. annexe 4)**

Une société française détenait 100% des titres d'une société établie à l'Ile Maurice, qui a procédé à la cession des titres d'une société

bulgare. L'administration a imposé la société française à raison du résultat réalisé par sa filiale mauricienne, sur le fondement de l'article 209 B du CGI qui a pour objet de lutter contre la délocalisation par les sociétés françaises de leurs résultats dans des États où ils bénéficient d'une fiscalité privilégiée.

La société invoquait pour la première fois en appel l'incompatibilité de l'article 209 B avec la libre circulation des capitaux prévue par les articles 63 et 65 du TFUE.

L'incompatibilité de cette disposition avec la liberté d'établissement a été constatée par le Conseil d'État<sup>47</sup> dans le sillage de la jurisprudence de la Cour de Luxembourg relative à un dispositif britannique comparable<sup>48</sup>. Le législateur est ainsi intervenu pour exclure l'application du dispositif aux implantations dans l'UE sauf si cette implantation constitue un montage purement artificiel<sup>49</sup>.

La liberté d'établissement ne s'appliquant dans les relations avec les États tiers, la société entendait se prévaloir de la liberté de circulation des capitaux dont le champ d'application territorial ne comporte pas une telle restriction.

Toutefois, la cour écarte cette argumentation comme inopérante en se fondant sur le champ d'application matériel de la liberté de circulation des capitaux.

La ligne de partage entre liberté de circulation des capitaux et liberté d'établissement dépend en effet de l'objet de la législation en cause : une législation relative à une participation permettant d'exercer une influence certaine sur une société et d'en déterminer les activités relève de la seule liberté d'établissement alors que la liberté de circulation de capitaux s'applique aux participations n'impliquant pas un tel objet<sup>50</sup>. Les participations visées par l'article 209 B relèvent du premier cas de figure. L'application de ces dispositions est en principe soumise à un taux de détention du capital de la filiale de plus de 50%. Certes, ce taux peut être réduit à une participation de 5%, mais c'est à la condition que la société étrangère soit contrôlée à plus de 50% par des sociétés agissant de concert ou par des sociétés contrôlées par la société française au sens de l'article 57 du CGI relatif aux prix de transfert. Eu égard à son objet, l'article 209 B relève du seul champ d'application de la liberté d'établissement. En outre, en l'espèce, la société requérante contrôlait l'intégralité du capital de la filiale mauricienne. Dans ces conditions, la cour écarte comme inopérant le moyen tiré de l'atteinte à la libre de circulation des capitaux.

## États et territoires non coopératifs

**34. États et territoires non coopératifs (ETNC) - Liste française - Liste de l'UE - Actualisation -** Un arrêté modifie la liste française des États et territoires non coopératifs en matière fiscale de l'article 238-O A du CGI, qui regroupe désormais les pays suivants : Anguilla, Bahamas, Iles Vierges britanniques,

47 CE, 4 juill. 2014, n° 357264 et 359924, Bolloré : RJF 10/14 n° 880, concl. M.-A. Nicolazo de Barmon, p. 842.

48 CJCE, gde ch., 12 sept. 2006, C-196/04, Cadbury Schweppes : RJF 12/06 n° 1644.

49 L. n° 2004-1484, 30 déc. 2004 de finances pour 2005.

50 CJUE, 12 sept 2006, Cadbury Schweppes préc. – CE, 10 déc. 2012, n° 317075, Min. c/ Sté Accor.

46 Cass. com., 18 oct. 2016, n° 15-14.528, DDFIP de la Savoie c/ Sté Katzoo.

Panama, Seychelles, Vanuatu, Fidji, Guam, Îles Vierges américaines, Oman, Samoa américaines, Samoa, Trinité-et-Tobago. De son côté, le Conseil de l'UE adopte une liste révisée des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales, ajoutant à la liste les Îles Caïmans, les Palaos, le Panama et les Seychelles. La liste de l'Union européenne comprend désormais les douze États et territoires suivants : les Samoa américaines, les Fidji, Guam, les Îles Caïmans, les Îles Vierges américaines, Oman, les Palaos, le Panama, le Samoa, les Seychelles, Trinité-et-Tobago et le Vanuatu.

**A. 6 janv. 2020 : JO 7 janv. 2020, texte n° 9. - Minefi et MACP, communiqué n° 1936 -918, 7 janv. 2020. - Conseil de l'UE, communiqué, 18 févr. 2020 (V. annexe 5)**

**35.** L'article 238-O A du CGI enjoint au Gouvernement de procéder annuellement par arrêté interministériel à la mise à jour de la liste des États et territoires devant être regardés comme non coopératifs en fonction des critères qu'il prévoit. Après plusieurs années d'inaction - la précédente liste a été établie par l'arrêté du 6 avril 2016 désignant les États suivants : Botswana, Brunei, Guatemala, Îles Marshall, Nauru, Niue et Panama -, le présent arrêté du 6 janvier 2020 procède à l'actualisation suivante :

> sur la base des considérations développées dans un communiqué ministériel du 7 janvier 2020, le Gouvernement :

- retire de la liste le Botswana, Brunei, le Guatemala, les Îles Marshall, Nauru et Niue : le Botswana a signé et ratifié un avenant à la convention fiscale franco-botswanaise permettant l'échange de renseignements<sup>51</sup> ; Brunei, le Guatemala, les Îles Marshall, Nauru et Niue ont ratifié la convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale du Conseil de l'Europe et de l'OCDE qui est désormais applicable dans leurs relations avec la France ;

- fait entrer sur la liste **Anguilla, les Bahamas, les Îles Vierges britanniques et les Seychelles**, en raison de leurs carences dans l'échange de renseignements avec la France ; malgré l'existence d'instruments juridiques permettant l'échange d'informations sur demande en matière fiscale, les carences en matière de coopération avec ces États et territoires n'ont pas permis à l'administration fiscale d'obtenir les renseignements nécessaires à l'application de la législation fiscale française ;

- maintient le **Panama** sur la liste car, en dépit du dialogue engagé, l'état de la coopération fiscale avec le Panama n'a pas encore suffisamment progressé pour justifier son retrait ;

Le communiqué précise que des discussions sont entreprises avec ces États et territoires pour faire le point sur l'ensemble des demandes de renseignements pendantes et améliorer la coopération bilatérale.

> pour la première fois, il met en œuvre les dispositions de l'article 238-O A du CGI issues de la loi du 23 octobre 2018 de

51 V. FI 2-2019, n° 2.1.1, n° 3.

lutte contre la fraude<sup>52</sup> qui a élargi la liste des ETNC, jusque-là fondée sur des critères exclusivement français d'échange d'informations, en y **intégrant les États ou territoires figurant sur la liste noire européenne des pays et territoires non coopératifs** ; entrent à ce titre dans la liste :

- le **Vanuatu**, au titre des États considérés par le Conseil de l'UE comme facilitant la création de structures et de dispositifs *offshore* destinés à attirer des bénéficiaires sans substance économique réelle. Cette inscription entraîne les mêmes conséquences que celles qui sont applicables aux États et territoires visés au 2 de l'article 238-O A ;

- les **Fidji, Guam, les Îles Vierges américaines, Oman, les Samoa américaines, les Samoa ainsi que Trinité et Tobago**, considérés comme défaillants au regard d'autres critères listés par le Conseil de l'UE dans des conclusions présentées le 5 décembre 2017 et portant sur la transparence fiscale, l'équité fiscale ainsi que le respect des règles de mise en œuvre des mesures anti-BEPS.

**36.** La liste noire établie par l'UE des juridictions fiscales non coopératives comportait depuis le 12 mars 2019 plusieurs États que ne reprend pas la liste française (Aruba, Barbade, Belize, Les Bermudes, Dominique et Émirats Arabes Unis) ou qui en ont été retirés (Îles Marshall). Le Conseil de l'UE avait décidé en octobre 2019 de retirer les Émirats arabes unis et les Îles Marshall de la liste dressée par l'UE des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales<sup>53</sup>. En novembre 2019, il a également retiré le Belize de la liste noire<sup>54</sup>.

Un **communiqué du 18 février 2020** annonce que les Îles Caïmans, les Palaos et les Seychelles rejoignent la liste noire, de même que Panama. Sont en revanche retirés de la liste grise les États et territoires suivants qui, aux termes du communiqué, « sont parvenus à mettre en œuvre toutes les réformes nécessaires pour se conformer aux principes de l'UE en matière de bonne gouvernance fiscale avant l'expiration du délai convenu » : Antigua-et-Barbuda, l'Arménie, les Bahamas, la Barbade, Belize, les Bermudes, les Îles Vierges britanniques, le Cap Vert, les Îles Cook, Curaçao, les Îles Marshall, le Monténégro, Nauru, Niue, Saint-Christophe-et-Niévès et le Viêt Nam.

**Des écarts subsistent donc entre la liste noire établie par l'UE et celle qui résulte de l'arrêté du 6 janvier 2020 pris pour l'application de l'article 238-O A du CGI**, telle qu'elle a donc été actualisée par l'arrêté du 6 janvier 2020. En l'état et si les Seychelles et le Panama restent sur la liste du 2 de l'article 238-O A, ces écarts devraient conduire à insérer dans la prochaine actualisation de la liste des États et territoires non coopératifs visés à l'article 238-O A les Îles Caïmans et Palaos.

52 FI 1-2019, n° 9, § 18, comm. C. Acard.

53 Conseil de l'UE, communiqué, 10 oct. 2019 : FI 4-2019, n° 9, § 6. Il avait également estimé que l'Albanie, le Costa Rica, Maurice, la Serbie et la Suisse se conformaient à tous les engagements en matière de coopération fiscale, et les avait donc retirés de la liste grise.

54 Conseil de l'UE, communiqué, 8 nov. 2019 : FI 1-2020, n° 9, § 29. Il avait également estimé que la République de Macédoine du Nord se conformait à tous ses engagements en matière de coopération fiscale, et l'avait donc retirée de la liste grise.

**37. Enfin, une attention particulière doit être portée aux modalités de prise d'effet de l'arrêté du 6 janvier 2020.** Conformément à l'article 238-0 A du CGI :

- en cas d'ajout d'un État ou territoire sur la liste, les dispositions fiscales relatives aux ETNC s'appliquent à compter du 1<sup>er</sup> jour du troisième mois suivant la publication d'un nouvel arrêté. Les mesures fiscales restrictives s'appliquent ainsi aux ETNC nouvellement inscrits sur la liste française depuis le 1<sup>er</sup> avril 2020 ;

- en revanche, le retrait d'un État de la liste prend effet à la date de publication de l'arrêté qui prononce ce retrait, en l'occurrence le 7 janvier 2020.

**O. DAUCHEZ ■**

### 38. À NOTER

#### > États et territoires non coopératifs (ETNC) - Mesures de soutien de l'État en faveur des entreprises - Exclusion

- Par voie de circulaire, le Ministre de l'économie et des finances a demandé à la Direction générale du Trésor que les mesures de soutien de l'État à la trésorerie des entreprises (prêts garantis par l'État, reports de charges fiscales et sociales) ne bénéficient pas aux grandes entreprises qui « possèdent leur siège fiscal ou une filiale sans substance économique dans un État non coopératif en matière fiscale ».

#### Minefi, circulaire, 23 avr. 2020. - Gouvernement, FAQ, Engagement de responsabilité pour les grandes entreprises bénéficiant de mesures de soutien en trésorerie, 5 mai 2020

Pour aider les entreprises à traverser la crise actuelle, la France, comme de nombreux autres États, a mis en œuvre différentes mesures de soutien. Parmi celles-ci, occupent une place importante le report des échéances fiscales et sociales, autorisé par le Gouvernement, ainsi que la possibilité de bénéficier d'une garantie de l'État sur les prêts bancaires, prévue par la première loi de finances rectificative du 23 mars 2020. Un mois plus tard, le 23 avril 2020, le ministre de l'Économie et des Finances adressait une circulaire à la directrice générale du Trésor, lui demandant de ne pas accorder le soutien de l'État aux grandes entreprises possédant leur siège social ou une filiale sans substance économique dans un État non coopératif en matière fiscale. Quelques jours plus tard, le Gouvernement mettait en ligne un document intitulé « FAQ, Engagement de responsabilité pour les grandes entreprises bénéficiant de mesures de soutien en trésorerie », lequel apportait quelques précisions supplémentaires. Ainsi, les grandes entreprises concernées sont les mêmes que celles soumises à l'engagement de non-versement des dividendes (il s'agit d'entreprises ayant au moins 5 000 salariés et un chiffre d'affaires consolidé supérieur à 1,5 milliard d'euros en France). Les États et territoires non coopératifs sont ceux visés à l'article 238-0 A du CGI (sur la liste de ces États, V. § 35). À noter que si la loi pour la lutte contre la fraude a rendu possible l'intégration d'un État membre de l'UE sur la liste<sup>55</sup>, cette possibilité n'a pas encore été utilisée, ce qui a été vivement reproché au Gouvernement par plusieurs ONG<sup>56</sup>. Enfin, la notion de « filiale sans substance économique » s'entend au sens de l'article 209 B du CGI.

<sup>55</sup> V. FI 1-2019, n° 9, § 24, comm. C. Acard.

<sup>56</sup> Attac France, CCFD-Terre solidaire, Oxfam France, Sherpa, Solidaires finances publiques, communiqué 23 avr. 2020.

Ainsi, devraient être considérées comme étant dotées de substance économique, les filiales dont les opérations ont principalement un objet et un effet autre que de permettre la localisation de bénéficiaires dans un État ou territoire où ils seront soumis à un régime fiscal privilégié. Si une entreprise vient à ne plus remplir cette condition, elle doit s'engager à initier, dans un délai de trois mois à compter de la date à laquelle elle en a connaissance, toute mesure utile pour y remédier. À défaut de quoi, les aides de l'État ne pourront pas lui être accordées, ce qui entraînerait l'exigibilité des pénalités de retard en cas de non-paiement des impôts et cotisations sociales. De même, la garantie de l'État pour un prêt ne pourra être accordée.

Il est intéressant de noter que la veille de l'envoi de la circulaire - le 22 avril 2020 -, les sénateurs examinaient plusieurs amendements au projet de seconde loi de finances rectificative pour 2020 qui tendaient à exclure du bénéfice des mesures de soutien aux entreprises, celles d'entre elles « dont des filiales ou établissements sont établis dans des États ou territoires non coopératifs ». Lors des débats, le secrétaire d'État s'était opposé à ces amendements au motif qu'une telle restriction dans une loi portant des mesures destinées à des PME pourrait prêter à confusion<sup>57</sup>. Les amendements ont quand même été adoptés par le Sénat, mais ils ont été abandonnés par la Commission mixte paritaire.

**P. KOURALEVA-CAZALS ■**

## Dispositifs de droit commun

### Abus de droit

#### 39. Abus de droit - But principalement fiscal (LPF, art. L. 64 A) - Commentaires administratifs

- L'administration fiscale publie au BOFiP ses commentaires de la nouvelle procédure d'abus de droit à but principalement fiscal (« mini-abus de droit ») introduite par la loi de finances pour 2019 et entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2020.

#### BOI-CF-IOR-30-20, 31 janv. 2020 (V. annexe 6)

**40.** L'article L. 64 A du LPF, introduit par l'article 109 de la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019, permet à l'administration « d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes qui, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ont pour motif principal d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles ».

Conformément à l'article 109 précité, ce texte s'applique aux

<sup>57</sup> JO Sénat, 22 avr. 2020.

rectifications notifiées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2021 portant sur des actes passés ou réalisés à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2020<sup>58</sup>.

#### ♦ Articles L. 64 A du LPF et 205 A du CGI

41. Les commentaires de l'administration présentent dès le début l'article L. 64 A du LPF, comme elle l'avait déjà fait dans ses commentaires sur la clause anti-abus de l'article 205 A du CGI<sup>59</sup>, comme une extension aux autres impôts de ce dernier dispositif, applicable selon elle exclusivement en matière d'impôt sur les sociétés. Pourtant, d'une part des différences non négligeables entre les deux dispositifs existent à la fois s'agissant des opérations visées et des garanties accordées. D'autre part, le législateur parlait de complémentarité des dispositifs (la complémentarité n'étant pas l'exclusion) et d'un article L. 64 A du LPF comme devant couvrir toutes les impositions<sup>60</sup>.

42. Tirant néanmoins les conséquences du lien d'exclusivité qu'elle établit entre les deux dispositifs, l'administration renvoie en grande partie à ses commentaires précités sur l'article 205 A du CGI, s'agissant en particulier de la détermination des actes dont le motif est principalement fiscal.

Ce faisant, **l'administration introduit par voie de doctrine une condition supplémentaire d'application de l'article L. 64 A**, non présente dans le texte de loi (mais sans doute dans son esprit), **à savoir son application aux seuls actes ou montages non authentiques, c'est-à-dire dépourvus de substance économique**. C'est là le principal apport des commentaires de l'administration. Mais la question est de savoir si cet ajout, favorable aux contribuables, est opposable à l'administration dans la mesure où cette doctrine porte sur un texte de procédure fiscale.

43. Cela n'empêche pas l'administration de **laisser subsister les autres nuances entre les deux dispositifs**.

Alors que ses commentaires portant sur l'article 205 A du CGI ne donnaient pas de définition des « montages » ou « actes » auxquels il pouvait s'appliquer, ceux sur l'article L. 64 A vont un peu plus loin en visant les actes, quelles que soient leur forme (écrite ou orale) ou leur source (unilatérale, bilatérale, multilatérale), et même les « faits » qui manifestent l'intention de leur auteur et produisent des effets de droit. La notion de « faits » n'est pas en tant que telle présente dans le texte de l'article L. 64 A (qui ne parle que d'« actes »). S'agit-il pour l'administration de nous dire qu'attendre un délai pour bénéficier d'un régime fiscal - ce qui relève plus du fait que

de l'acte - serait susceptible de tomber sous le coup de la procédure de l'article L. 64 A ? Ou s'agit-il plus simplement pour elle de ne pas établir de frontière très étroite et difficilement définissable dans les comportements critiquables, ce qui était pourtant déjà permis par l'utilisation de la notion assez large d'« acte », non restreinte à celle d'« acte juridique » ?

Une autre nuance entre les deux clauses anti-abus porte sur la condition de contrariété de l'acte à l'objet ou à la finalité du texte fiscal. Dans ses commentaires sur l'article 205 A du CGI, l'administration rappelait que la notion d'objet ou de finalité du droit fiscal renvoyait à l'objectif poursuivi par le « législateur », et seulement par lui. Dans ses commentaires sur l'article L. 64 A du LPF, sans doute encouragée par un texte de loi un peu différent évoquant plus spécifiquement « textes » et « décisions », l'administration vise les lois, les conventions fiscales internationales<sup>61</sup>, les textes réglementaires (arrêtés, décrets), mais aussi les commentaires de l'administration elle-même (pour autant qu'ils ajoutent à la norme, dans un sens favorable au contribuable, ou en l'absence de norme), les décisions administratives de portée générale telles que les réponses ministérielles à des questions parlementaires ou les réponses à des organismes professionnels, les rescrits intégrés à la base BOFiP-impôts. L'administration exclut en revanche les décisions individuelles (comme précédemment, on peut se demander si cette exclusion, favorable au contribuable, est opposable dès lors que les présents commentaires concernent un texte de procédure). Ces commentaires sont identiques à ceux formulés le même jour à propos de la procédure d'abus de droit de l'article L. 64 du LPF<sup>62</sup>.

Cette vue extensive de la notion de « décision » peut évidemment être rapprochée du jugement de la Cour administrative d'appel de Paris qui a admis, sur le fondement de l'article L. 64 du LPF, qu'il était possible pour un contribuable d'abuser d'une règle résultant d'une doctrine administrative<sup>63</sup>. À l'inverse, le Comité de l'abus de droit a déjà estimé qu'une doctrine administrative ne constituait pas une décision susceptible de faire l'objet d'un abus de droit par fraude à la loi<sup>64</sup>. Au-delà de la question de savoir si cette option prise dans la doctrine est pérenne (le Conseil d'État tranchera le débat sur l'abus de doctrine), la véritable interrogation réside dans la distorsion, volontairement maintenue par l'administration, de l'appréciation de la condition de contrariété d'un acte « au regard du droit fiscal », notion utilisée à l'article 205 A, dont on ne voit pas en quoi, si l'équivalence entre les clauses anti-abus est aussi évidente que le laisse entendre l'administration, elle serait plus restrictive que celle de « textes et décisions » de l'article L. 64 A du LPF.

En réalité, **les différences de textes entre les deux clauses anti-abus ne sont pas minces et rendent l'exclusion de l'impôt sur les sociétés du champ de l'article L. 64 A difficilement défendable**. Au-delà des différences d'entrée en vigueur, il n'est pas anodin que l'administration ait dû, par doctrine,

58 Dans ses commentaires, l'administration modifie légèrement la formulation, en parlant « d'actes passés et d'opérations réalisées » à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2020 (§ 30).

59 BOI-IS-BASE-70, 3 juill. 2019 : FI 4-2019, n° 9, § 12.

60 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 ».

61 V. en ce sens CE, 25 oct. 2017, n° 396954, Cts Verdannet.

62 BOI-CF-IOR-30-10, 31 janv. 2020.

63 CAA Paris, 2<sup>e</sup>, 5<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> ch., 20 déc. 2018, n° 17PA00747, Charbit, concl. O. Lemaire : IP 1-2019, n° 1.1. – V. égal. P.-F. Racine, « L'extension indéfinie du domaine de la lutte » contre l'abus de droit, Tout est décision : IP 1-2019, n° 1.

64 CADEF, 6 nov. 2015, aff. n° 2015-06, 2015-08 et 2015-09.

introduire la notion de « *montages authentiques* » qui n'existe pas dans le texte de l'article L. 64 A du LPF. Il n'est pas anodin non plus que l'article 205 A du CGI ne prévoit pas la possibilité pour le contribuable de saisir le Comité de l'abus de droit.

Mais l'administration, peut-être parce qu'elle ne veut pas voir le Comité de l'abus de droit interférer en matière d'impôt sur les sociétés, persiste, contre l'intention du législateur rappelée ci-avant, à voir dans les mots « *sous réserve de l'application de l'article 205 A* » présents au début de l'alinéa 1<sup>er</sup> de l'article L. 64 A, l'existence d'une exclusion et d'une exclusivité, alors qu'il s'agit d'une expression utilisée en légistique pour marquer la prééminence de deux dispositifs en conflit : la disposition placée sous la réserve d'une autre ne joue que lorsque le texte réservé ne trouve pas à s'appliquer<sup>65</sup>. En l'espèce, les deux clauses anti-abus ayant des conditions et modalités d'application différentes, l'expression « *sous réserve de* » ne peut viser, dans le cadre de la complémentarité voulue par le législateur, qu'à organiser un ordre de priorité. A défaut, et en suivant l'interprétation que donne l'administration d'une application de l'article L. 64 A du LPF impossible en matière d'impôt sur les sociétés (§ 20), la différence de procédures et de garanties offertes au contribuable pose un vrai problème d'égalité devant l'impôt.

#### ◆ Articles L. 64 A et L. 64 du LPF

**44.** Les commentaires de l'administration lui permettent de préciser des situations dans lesquelles la procédure de l'article L. 64 A du LPF ne trouverait pas à s'appliquer.

Ainsi, contrairement à la procédure d'abus de droit prévue à l'article L. 64 du LPF, la procédure de l'article L. 64 A ne permet pas d'écarter un acte au seul motif qu'il est fictif (§ 80). De manière générale, l'administration précise dans ses commentaires l'articulation entre les deux procédures d'abus de droit. Dès lors que les conditions d'application de l'article L. 64 sont plus restrictives (en raison de la nécessité de la preuve d'un but exclusivement fiscal), il est prévu que l'article L. 64 A du LPF ne s'applique pas « *dans tous les cas où l'abus peut être caractérisé sur le fondement de l'article L. 64 du LPF, c'est-à-dire lorsque les effets économiques (patrimoniaux, commerciaux) sont nuls ou négligeables* » (§ 110). L'administration se réfère à ce titre à la décision *Sarl Garnier Choiseuil* du Conseil d'État<sup>66</sup> et à la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne du 10 novembre 2011 dans l'affaire C-126/10. Il est pour le moins étrange, alors que l'administration cherche à dresser une identité, pour en conclure à une exclusivité, entre l'article 205 A du CGI et l'article L. 64 A du LPF, que cette dernière jurisprudence serve à évoquer dans son commentaire sur l'article 205 A la possibilité d'un cas d'application de cet article<sup>67</sup> et qu'elle soit utilisée ici, dans une partie du commentaire relative à la notion d'avantage principalement fiscal, pour conclure à la non-application de l'article L. 64 A.

65 V. en ce sens l'explication donnée dans le Guide légistique du Conseil d'État de 2017, p. 303.

66 CE, 17 juill. 2013, n° 352989.

67 BOI-IS-BASE-70, § 50, dans la partie de son commentaire relative à la notion de montage authentique.

**45.** Par ailleurs, l'administration estime que la combinaison des deux conditions légales (utilisation d'un texte à l'encontre des intentions de son auteur et volonté principale d'éluider l'impôt) conduit à ne pas appliquer la procédure d'abus de droit prévue à l'article L. 64 A du LPF aux actes « *dont le but essentiel est l'obtention d'un avantage fiscal sans aller à l'encontre de l'objet ou de la finalité du droit fiscal applicable* » (§ 120). Passons sur le fait qu'elle reprenne ici l'exacte formulation de l'alinéa 1<sup>er</sup> de l'article 205 A du CGI, alors qu'elle a retenu auparavant une définition du droit fiscal applicable différente pour les deux dispositifs... On notera surtout le glissement sémantique, déjà opéré dans ses commentaires sur l'article 205 A du CGI, entre les adjectifs « *principal* » et « *essentiel* », glissement conforme à la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne<sup>68</sup> et visant à assurer une conformité européenne bienvenue pour ces dispositifs. Surtout, l'administration indique que **dans le cas du recours par le contribuable à une mesure d'incitation fiscale souhaitée par le législateur, l'article L. 64 A du LPF ne peut en principe pas trouver à s'appliquer, quand bien même le contribuable poursuivrait un but principalement fiscal** (pour autant que la disposition législative ne soit manifestement pas détournée de son objet). Cela permet à l'administration de rappeler, à titre d'exemples, que le mécanisme de la donation temporaire d'usufruit au profit d'un enfant majeur ou d'un organisme sans but lucratif ne constitue pas en tant que tel un abus au sens de l'article L. 64 A du LPF (§ 120), pas plus que celui de donation anticipée de patrimoine, y compris lorsque le donateur se réserve l'usufruit (§ 70).

**46.** L'administration précise que l'application de la procédure de l'article L. 64 A n'entraîne pas l'application automatique des **majorations** de 80% (ou 40%) en cas d'abus de droit, celles visées au b de l'article 1729 du CGI. Pour autant, elle pourra appliquer, les pénalités - de valeur équivalente - de 80% pour manœuvres frauduleuses ou de 40% en cas de manquement délibéré, prévues respectivement au c et au a de l'article 1729. L'administration ajoute que ces pénalités devront être dûment motivées, notamment par des constats allant au-delà du fait que les conditions d'application de l'article L. 64 A sont réunies en l'espèce. Elle renvoie à ce titre à ses commentaires généraux sur l'article 1729<sup>69</sup>. Toutes ces précisions visent à évacuer des risques de critiques éventuelles de l'article L. 64 A sur le plan constitutionnel.

**47.** Enfin, l'administration précise que les **garanties spécifiques entourant la procédure d'abus de droit** de l'article L. 64 du LPF s'appliquent également à la présente procédure : rescrit « abus de droit » de l'article L.64 B du LPF, et saisine du Comité de l'abus de droit. En excluant l'impôt sur les sociétés de la procédure d'abus de droit de l'article L. 64 A par son interprétation propre - et *a priori* erronée - de la locution « *sous réserve de* », l'administration fragilise en réalité le dispositif sur le plan constitutionnel.

**N. JACQUOT ■**

68 CJUE, 21 févr. 2006, C-255/02, Halifax.

69 BOI-CF-INF-10-20-20, 8 mars 2017.

**48. Abus de droit - But exclusivement fiscal (LPF, art. L. 64) - Opération internationale de financement intragroupe** - Le Comité de l'abus de droit fiscal estime que l'interposition d'une société belge dans le cadre d'une opération de financement intragroupe ne constitue pas un abus de droit malgré l'avantage fiscal résultant du régime des intérêts notionnels dès lors que cette implication n'est pas artificielle. L'administration s'est rangée à l'avis du Comité.

**CADF/AC n° 9-1/2019, 15 nov. 2019, aff. n° 2019-34 (V. annexe 7)**

**49.** Par cet intéressant avis, le Comité de l'abus de droit fiscal se prononce en défaveur de la qualification d'abus de droit dans une opération de financement intragroupe faisant intervenir une société belge, bénéficiant du régime des intérêts notionnels, et financée par une société française par voie d'augmentation de capital, dès lors que l'administration n'établissait pas que la société belge n'était pas dotée de moyens humains ni de compétences techniques et que son interposition aurait été artificielle. Il est par ailleurs très instructif de noter que l'administration s'est rangée à l'avis du Comité et a abandonné le redressement.

**50.** Les **circonstances de l'affaire** 2019-34 dont a été saisi le Comité de l'abus de droit fiscal sont complexes, mais l'on retiendra que :

> au départ, une société luxembourgeoise, détenue par une autre société luxembourgeoise F elle-même détenue par une société G établie à Gibraltar, détenait une société belge C et une société française A. Cette dernière possédait elle-même une autre société belge D, actionnaire d'une société H, qui portait quant à elle l'ensemble des investissements du groupe en Asie ;

> le 7 décembre 2011, la société belge C avait octroyé un prêt de 138 M€ à la société belge D : une première tranche de 67,76 M€ avait été tirée immédiatement, la seconde tranche devant être versée plus tard, à la suite d'une augmentation de capital de la société C ;

> deux jours plus tard, le 9 décembre 2011, la société française A acquérait l'ensemble des titres de la société belge C auprès de sa société mère, la société luxembourgeoise B pour un prix de 413,6 M€ ;

> aux fins de financement du prix d'acquisition de la société C, la société A avait, le même jour, émis un emprunt au taux de 4,592 % auprès de la société B pour un montant de 642 M€. Ce prêt comportait trois tranches répondant aux objectifs suivants : le premier, s'acquitter du prix d'acquisition des titres de C ; le second, donner les moyens à la société A de financer ultérieurement une augmentation de capital de C ; le troisième, permettre le remboursement par anticipation d'un emprunt antérieur contracté par A ;

> six mois plus tard, le 31 mai 2012, la société A, grâce à la seconde tranche, souscrivait à une augmentation en capital de la société C en numéraire de 70,5 M€, permettant à

cette dernière de verser à la société D la seconde tranche de l'emprunt (de 70,34 M€) conformément au contrat du 7 décembre 2011 ;

> le 19 octobre 2012, la société A souscrivait encore une fois à une nouvelle augmentation en capital de la société C, toujours en numéraire, de 63,4 M€. Afin de financer cette nouvelle souscription, la société A s'endettait alors auprès de la société B pour un montant identique au taux de 3,49 %. Grâce aux sommes obtenues par C dans le cadre de cette augmentation de capital, la société C accordait de nouveaux prêts à la société D, les 23 octobre 2012 et 4 mars 2013, d'un montant global de 63,3 M€.

**51.** Fiscalement, l'opération aboutissait ainsi à une **déduction de charges financières en France et à une absence d'imposition** tant en Belgique, l'imposition des intérêts perçus par C étant en grande partie effacée du fait de l'application du régime des intérêts notionnels, qu'au Luxembourg, puisque les intérêts perçus par la société B, n'étaient quasiment pas imposés dans ce pays en vertu d'un rescrit (mis à part un spread de 0,1 %, ces intérêts étaient compensés par des charges financières versées à la société F qui était fiscalement transparente et détenue par des non-résidents).

L'administration avait alors estimé que la société belge C n'était qu'un écran ayant permis à la société française A de transformer en apport en capital (à ladite société C) un financement intragroupe (notamment auprès de la société D) pour lequel elle avait elle-même dû s'endetter à due concurrence auprès de sa mère luxembourgeoise, en vue d'éviter l'imposition de produits financiers, en contradiction avec les intentions du législateur quant aux règles d'imposition des produits prévues aux articles 38, 1 et 209, I du CGI. Requalifiant les augmentations de capital effectuées au profit de la société C en prêts en application de la théorie de l'abus de droit, l'administration avait alors réintégré dans le résultat de la société A un montant de produit financier déterminé en retenant le taux d'intérêt des contrats de prêt accordés à la société D par la société C, soit des taux de 5,06 % et de 3,96 %. En conséquence, le résultat de la société A avait été rehaussé à hauteur de :

- 996 798 € au titre de l'exercice clos en 2011 ;
- 18 195 312 € au titre de l'exercice clos en 2012 ;
- 21 689 850 € au titre de l'exercice clos en 2013.

Afin de conforter sa position, l'administration se prévalait d'une réponse obtenue dans le cadre de l'échange de renseignements avec le Luxembourg qui avait permis de constater que la cession de la société C à la société A visait à tirer avantage de l'effet de levier du régime fiscal belge des intérêts notionnels.

**52.** La société A, quant à elle, admettait l'existence d'un levier fiscal en Belgique grâce au régime des intérêts notionnels déductibles, mais estimait que la société C, ancien centre de coordination, avait une réelle substance, qu'elle était dotée de moyens humains compétents en matière financière, que les flux financiers étaient réels, que l'opération répondait à une logique économique de développement industriel en Asie, que, par ce financement, la société A avait vu sa structure de bilan se renforcer et qu'elle avait perçu par la suite des dividendes

et bénéficié de plus-values latentes, et que, dès lors, il n'y avait pas d'artificialité dans l'utilisation de la société C comme société pivot de financement de l'opération. La société se prévalait de sa liberté du choix de financement ainsi que de la liberté d'établissement au sein de l'Union européenne et estimait que, si elle avait fait preuve d'habileté fiscale, elle ne pouvait être regardée comme ayant commis un abus de droit.

**53.** Reconnaissant le fait que les opérations en cause manifaient « une habileté consistant pour le groupe à utiliser dans une logique d'optimisation fiscale, les différents régimes fiscaux applicables dans les pays où ses filiales sont établies », le Comité va malgré tout écarter la qualification d'abus de droit dès lors que **l'administration ne démontrait pas que l'implication de la société C dans le schéma était artificielle**. Ce faisant, le Comité rappelle d'une part, le principe de la liberté du choix de financement de l'entreprise et, d'autre part, que l'existence d'une économie d'impôt dans un pays étranger ne constitue pas un critère permettant de caractériser en soi un abus de droit en ce qui concerne les opérations réalisées en France.

**54.** À titre liminaire, il nous semble important de noter le **rappel fait par le Comité que le choix de financement d'une opération par un apport en capital au lieu d'un prêt ne caractérise pas en lui-même un abus de droit**.

Cette affirmation est dans la droite ligne de la position exprimée de longue date par la Haute assemblée qui a, à maintes reprises, affirmé le libre choix pour des sociétés françaises du mode de financement de leurs filiales par fonds propres ou par dettes. Dès le 30 avril 1980<sup>70</sup>, le Conseil d'État posait comme principe le libre choix d'une société mère entre abandon de créance au profit de sa filiale et souscription à une augmentation de capital. Plus récemment, la liberté de choix pour des sociétés françaises du mode de financement de leurs filiales à l'étranger a été réaffirmée par la jurisprudence dans deux décisions *SNC Immobilière GSE* du 7 septembre 2009<sup>71</sup> et *Sté Stallergènes* du 2 novembre 2010<sup>72</sup>. Dans la première de ces affaires, une société française avait accordé des « versements supplémentaires » à ses filiales portugaises. Au regard du droit des sociétés portugais, ces versements constituaient des éléments du capital des sociétés bénéficiaires même s'ils ne se traduisaient pas par l'attribution de parts sociales. Du fait de leur nature de fonds propres, ils ne pouvaient toutefois donner lieu au versement d'intérêts de la part de la filiale. Les juges décident que « si le ministre soutient que la société avait la possibilité de contourner la difficulté résultant de l'interdiction posée par la loi portugaise en procédant à des apports en capital plus importants ou en souscrivant à une augmentation en capital, il n'appartient pas à l'administration fiscale d'apprécier le caractère normal du choix ainsi opéré par la société et à en tirer, le cas échéant, de quelconques conséquences fiscales [...] »

À titre liminaire toujours, le **Comité indique également que l'existence d'une économie d'impôt dans un**

70 CE, plén., 30 avr. 1980, n° 16253 : Rec. Lebon.

71 CE, 7 sept. 2009, n° 303560, SNC Immobilière GSE : Lebon T ; RJF 12/2009 n° 1068.

72 CAA Paris, 2 nov. 2010, n° 09PA01376, Sté Stallergènes.

**pays étranger ne constitue pas un critère permettant de caractériser en soi un abus de droit en ce qui concerne les opérations réalisées en France**, conformément à la position qu'il avait déjà prise dans le cadre de l'avis n° 2016-50 rendu suite à la séance du 10 novembre 2016 : « Le Comité déduit de l'ensemble de ces éléments que, si les opérations en cause traduisent une habileté consistant pour le groupe à utiliser les différents régimes fiscaux applicables dans les pays où ses filiales sont établies, elles ne caractérisent pas, en ce qui concerne les opérations réalisées en France, un abus de droit au sens de l'article L. 64 du livre des procédures fiscale ».

Formulation qui n'est pas sans rappeler le raisonnement du juge de l'impôt dans l'affaire *Manpower* où la Haute assemblée avait indiqué que la cour administrative d'appel « n'avait pas à rechercher si les intérêts versés à la société *Manpower Inc.* avaient été imposés aux États-Unis »<sup>73</sup>. En effet, comme le soulignait le rapporteur public sous cette décision, « si en présence d'un montage revêtant une dimension internationale, l'absence d'imposition dans l'autre État conforte, le cas échéant, le but exclusivement fiscal poursuivi par l'opération, seul compte, pour apprécier l'existence d'un abus de droit, le point de savoir si le contribuable a cherché à éluder ou atténuer les charges fiscales qu'il aurait normalement supportées en France eu égard à sa situation ou à ses activités réelles. Le traitement fiscal des intérêts du point de vue du bénéficiaire de ceux-ci est, dès lors, indifférent à la caractérisation de la poursuite en France d'un but exclusivement fiscal par le débiteur : l'absence d'imposition "à l'arrivée" peut renforcer l'intérêt fiscal du montage pour le groupe pris dans son ensemble, lorsque débiteur et créancier sont liés, mais le constat d'une telle imposition ne fait pas obstacle à l'identification d'un abus de droit ».

**55.** Ces rappels étant fait, il revenait au Comité de **déterminer si, au-delà de l'intérêt fiscal de ces opérations en Belgique, l'implication de la société belge pouvait être considérée comme artificielle** ou non dans le cadre de l'opération de financement.

Ce questionnement n'est pas sans rappeler la définition du montage proposée par Pierre Collin dans ses conclusions sur l'affaire *Min. c/ Sagal*<sup>74</sup>, comme une « série d'actes cohérents et convergents, passés en vue de créer une situation [...] économique artificielle à seule fin d'entrer dans les prévisions d'une disposition fiscale favorable » ; dans cette logique, le fait que l'un des maillons de l'opération fasse intervenir une entité non dénuée de substance n'est pas en soi un élément déterminant.

Comme l'exprime excellemment Céline Guibé, Maître des requêtes au Conseil d'État, dans son récent commentaire de la décision *Wendel*<sup>75</sup> paru dans la Revue de jurisprudence fiscale<sup>76</sup> : « En d'autres termes, c'est l'absence de justification économique autonome du recours à une société interposée qui permet de caractériser l'artifice du montage et de le faire basculer du côté

73 CE, 3 déc. 2018, n° 406617, Sté Manpower France Holding, concl. E. Bokdam-Tognetti : FI 1-2019, n° 9, § 45.

74 CE, 18 mai 2005, n° 267087, Min. c/ Sté Sagal.

75 CE, 12 févr. 2020, n° 421444, Gautier, concl. A. Iljic : IP 2-2020, n° 2, § 1, comm. R. Vabres.

76 Abus de droit et gains de management package : affaire *Wendel*, le scénario se précise : RJF 4/2020, p. 427 à 433.

de la fraude et non de l'optimisation ».

Reprenant pour partie les arguments de la société requérante quant à l'absence d'artificialité de la société de financement belge, le Comité va se ranger à la position exprimée par cette dernière, constatant notamment que :

- l'administration ne contestait pas que la société C n'était pas dépourvue de substance ni que les opérations avaient été réalisées dans le cadre d'un projet industriel du groupe en Asie ;

- la société belge C exerçait une activité de prestataire de services au profit des sociétés du groupe ;

- la société française A avait effectué un investissement répondant à une logique financière et économique en acquérant les titres de la société C et en effectuant des investissements en Asie par le biais de sa filiale D puisque cette opération s'est traduite par des flux financiers et a généré des plus-values.

À cet égard, le Comité considère qu'en l'espèce, la chronologie des opérations n'est pas de nature à caractériser l'existence d'un montage artificiel puisqu'il indique que « *si l'administration a relevé certains éléments dont un reclassement de titres en intra-groupe et une chronologie du financement démontrant une organisation financière structurée et cherchant globalement un levier fiscal, elle n'apporte pas les éléments de preuve suffisants permettant d'estimer que l'interposition de la société C avait eu pour seul objectif de déguiser un prêt en capital dès lors que les éléments portés à sa connaissance ne permettent pas d'en déduire que la société C n'était pas dotée de moyens humains ni de compétences financières* ».

Certes, le Comité ne conteste pas le bien fondé du questionnement auquel l'administration s'est astreinte, en concédant le fait qu'elle ait « *pu s'interroger sur le schéma de financement retenu par le groupe au regard de sa rationalité économique* », mais en tout état de cause, « *l'implication de la société [belge] dans ce schéma ne saurait ainsi être qualifiée d'artificielle et que l'administration, qui ne conteste pas la réalité de la dette de la société française à l'égard de sa société mère [luxembourgeoise], n'apporte pas les éléments permettant d'établir une dissimulation de prêt par la société [française] à la société [belge]* ».

**56. Contrairement à sa position dans le cadre de l'affaire n° 2016-50, l'administration s'est rangée à l'avis du Comité et a accepté d'abandonner les redressements.**

En ce qui concerne cette dernière affaire, l'on rappellera que l'administration avait décidé de ne pas se ranger à l'avis du Comité, estimant que l'interposition de la société française était purement artificielle s'agissant d'opérations de financement intra-groupe localisées géographiquement en France et en Belgique pour des raisons exclusivement fiscales et donc sans rationalité économique autre.

Fiscalement, l'opération aboutissait ainsi à une déduction de charges financières en Espagne et en France, et à une absence d'imposition du produit correspondant au Luxembourg, en Suisse et aux États-Unis.

L'administration fiscale avait estimé que le groupe X, au prétexte de répondre aux besoins en financement de sa filiale espagnole, avait localisé artificiellement des charges financières en France afin de diminuer le résultat imposable

bénéficiaire de l'intégration fiscale française. Elle avait considéré que le montage d'endettement artificiel en France était caractérisé, que l'interposition des sociétés françaises ne répondait qu'à un but exclusivement fiscal et que la société A avait fait une application des articles 209, I et 38, 1 du CGI contraire à l'objectif poursuivi par le législateur. L'administration avait alors, sur le fondement de la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du LPF, requalifié les différentes opérations d'apport indirect en contrats de prêts entre les sociétés françaises et la société belge et, considérant que la société A avait commis un abus de droit au regard de ces articles afin de ne pas constater en France les produits financiers afférents aux sommes prêtées, normalement impossibles, les avait réintégrés au résultat de la société A.

Le Comité avait constaté en premier lieu que les investissements réalisés n'étaient pas fictifs. Les augmentations de capital étaient réelles et les flux financiers avaient suivi les opérations juridiques. La société X Belgium était une société opérationnelle avec des moyens humains et matériels et qui n'avait pas été constituée pour les besoins de l'opération. Elle disposait d'un patrimoine propre qui n'était pas constitué uniquement de créances qui lui auraient été apportées par les sociétés françaises et quatre personnes au sein de la société belge étaient dédiées à l'activité financière (soit 10 % des effectifs).

Par ailleurs, le Comité avait relevé que l'investissement suivait une logique financière. En effet, les sociétés françaises avaient dégagé en France, depuis de nombreuses années, des marges bénéficiaires se constituant ainsi des réserves importantes. Au lieu de les distribuer, leur actionnaire avait préféré réinvestir ces sommes en prenant des participations dans diverses sociétés et en développant une activité financière via la société belge X Belgium. La localisation de l'activité financière en Belgique lui avait permis de profiter de la fiscalité offerte par le régime des intérêts notionnels et de consentir ainsi des prêts à la société espagnole dans des conditions avantageuses, ce qui n'aurait pas été possible depuis la France. Afin de bénéficier d'un levier financier visant à maximiser le rendement de ses fonds propres, l'actionnaire avait choisi l'endettement afin d'augmenter le capital de la filiale belge pour que cette dernière puisse consentir des prêts à la société espagnole X Espagne.

En procédant de la sorte, les sociétés françaises avaient pour objectif que les charges financières ainsi supportées en France soient plus que compensées par des recettes futures et par un renforcement de la position stratégique de la division française du groupe en Europe. Au surplus, cette opération renforçait le développement des relations commerciales qui unissaient les sociétés espagnoles et françaises et l'investissement permettait, en cas de recapitalisation, de prendre indirectement le contrôle de la société espagnole. De fait, l'activité financière de la filiale belge s'était développée avec, en 2013, la nomination d'un nouvel administrateur, issu du groupe français, et l'octroi de prêts à d'autres entités du groupe. Corrélativement, l'actif net de la société belge avait augmenté au cours de la période.

Le Comité avait alors déduit de l'ensemble de ces éléments que, si les opérations en cause traduisaient une habileté

consistant pour le groupe à utiliser les différents régimes fiscaux applicables dans les pays où ses filiales sont établies, elles ne caractérisaient pas, en ce qui concerne les opérations réalisées en France, un abus de droit au sens de l'article L. 64 du LPF.

Par suite, 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 à l'encontre de la société A.

L'administration avait toutefois décidé de ne pas se ranger à l'avis du Comité, estimant l'interposition de la société française était purement artificielle s'agissant des opérations de financement intra-groupe localisées géographiquement pour des raisons exclusivement fiscales et donc sans rationalité économique autre.

**C. ACARD ■**

### Annexes *(disponibles sur le site internet de la Revue)*

**Annexe 1 :** Décret n° 2020-270 du 17 mars 2020 fixant les informations contenues dans la déclaration d'un dispositif transfrontière mentionnée à l'article 1649 AD du code général des impôts : JO 19 mars 2020, texte n° 18

**Annexe 2 :** L. n° 2019-1479, 28 déc. 2019 de finances pour 2020, art. 175 : JO 29 déc. 2019, texte n° 1

**Annexe 3 :** CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ch., 10 mars 2020, n° 427104, Bartolini, concl. R. Victor

**Annexe 4 :** CAA Versailles, 1<sup>re</sup> ch., 28 janv. 2020, n° 18VE01241, Rubis SCA

**Annexe 5 :** A. 6 janv. 2020 modifiant l'arrêté du 12 février 2010 pris en application du deuxième alinéa du 1 de l'article 238-0 A du code général des impôts : JO 7 janv. 2020, texte n° 9. - Minefi et MACP, communiqué n° 1936 -918, 7 janv. 2020

**Annexe 6 :** BOI-CF-IOR-30-20, 31 janv. 2020

**Annexe 7 :** CADF/AC n° 9-1/2019, 15 nov. 2019, aff. n° 2019-34